

مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادى بتطبيق معيار الانتوساي

3000

أ.د. صفاء احمد محمد / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث/ طالب حميد عبد الله

تاريخ التقديم: 2018/3/18

تاريخ القبول: 2018/4/3

المستخلص

يهدف البحث الى بيان مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادى بالإيفاء بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي 3000 العامة والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء بعده اعلى جهة رقابية في العراق وهو المخول الوحيد للقيام بعملية الرقابة على الاداء للأعمال والأنشطة الحكومية وقد استند البحث في الجانب العملي على تحليل وعرض نتائج استمارة الاستقصاء التي تم اعدادها لمعرفة مدى التزام الديوان بإيفاء متطلبات المعيار العامة والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء. وتوصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادى بالإيفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 الى حد ما وهذا ما ينعكس على اداء عملية الرقابة . بينما تمثلت اهم التوصيات ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادى بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 لما له من اهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الاداء التي يقوم بها الديوان، وكذلك اعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل تشكيل وهيئة او قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الاجراءات المناسبة وتحليل النتائج بشكل سليم وموضوعي.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ الانتوساي ، رقابة الاداء ، متطلبات معيار الانتوساي 3000 .



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 108 المجلد 24

الصفحات 539-564

*بحث مستل من رسالة ماجستير



المقدمة:

تمثل رقابة الاداء فحص مستقل وموضوعي لأعمال الحكومة وأنظمتها او برامجها أو مؤسساتها والتي تتعلق بأحد الجوانب الثلاث وهي الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بهدف تطوير إدائها وخدماتها بشكل واضح والكفاءة في انجاز اعمالها والفاعلية في تحقيق الاهداف المحددة وفق ما هو مخطط له، وتهتم الرقابة على الاداء في اقتصاد النشاطات الادارية وفقاً للممارسات والسياسات الادارية السليمة وكذلك الرقابة على فاعلية الاداء فيما يتعلق بموضوعية الهيئة الخاضعة للرقابة وأنشطتها واهدافها الموضوعية وكذلك الرقابة على التأثير الحقيقي للنشاطات مقارنة بالتأثير المتوقع، وتمتلك المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي خبرة كبيرة ومعايير متجذرة في مجال الرقابة على الاداء وتعالج مسائل متعلقة بالرقابة على الاداء بوصفها نشاطاً مهنيّاً مستقلاً يتطلب مهارات متخصصة ومعايير مستقلة وتخطيطاً خاصاً، ويعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق عضواً فاعلاً في هذه المنظمة ويعتمد بشكل كبير في اعماله الرقابية على المعايير والادلة والمؤشرات الصادرة عن الانتوساي ولما لمعيار الانتوساي 3000 ومتطلباته من اهمية في عملية الرقابة على الاداء وبشكل واضح ومؤثر على العملية الرقابية التي يقوم بها الديوان.

منهجية البحث

مشكلة البحث:

بعد التوسع الذي شهدته الحكومة في جميع مفاصلها وأنشطتها وزيادة الانفاق بشكل ملحوظ في السنوات الاخيرة يتطلب ذلك التعامل مع هذا التوسع والانفاق على الانشطة الحكومية من خلال الرقابة على الاداء الحكومي، ونظراً لكون ديوان الرقابة المالية الاتحادي عضواً فاعلاً في الانتوساي وهو المخول الوحيد في العراق بأجراء عملية الرقابة على النشاط الحكومي من اجل ضمان التصرف الصحيح بالمال العام وفق ما هو محدد له، ونظراً لأهمية المعيار 3000 ومتطلباته في تنفيذ عملية الرقابة على الاداء، يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل هل يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 بشكل كامل؟

أهمية البحث:

يستند البحث اهميته من اهمية معيار الانتوساي 3000 ومتطلباته العامة والخاصة ذات الصلة بتنفيذ الرقابة على الاداء بوصفه أحد اهم المعايير المستخدمة في عملية الرقابة على الاداء مما ينعكس في تطبيقه على تعزيز العملية الرقابية ورسالتها وازافة القيمة والمنفعة وتحسين الاداء للجهات الخاضعة للرقابة في تقديم الخدمات العامة بأحسن صورة للمجتمع.

أهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

1. بيان مفهوم الرقابة على الاداء في ظل معيار الانتوساي 3000 ومتطلبات تحقيقها.
2. بيان مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000.

فرضية البحث :

يستند البحث الى فرضية مفادها:

1. لا يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإيفاء متطلبات معيار الانتوساي 3000 بشكل كامل.



بعض الدراسات السابقة:

1. الدراسات المحلية:

- دراسة عذاب (2009م) بعنوان (دور رقابة الاداء في الحد من الفساد الاداري والمالي/ دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية)/ بحث المعهد العربي للمحاسبين القانونيين. هدفت الدراسة الى بيان دور رقابة الاداء في الحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي من خلال التحقق من ان الاداء يتم بالصورة الصحيحة وعلى درجة من الكفاءة والفاعلية وضرورة ان يتم الاداء وفق معايير ومؤشرات محددة التي تمكن الادارة من اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق الرقابة الفاعلة الكفوة لتجنب اي مظهر من مظاهر العبث بالمال العام. وأهم ما توصلت اليه الدراسة من استنتاجات هي ان عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا يغطي كافة أنشطة الشركة واقتصره على التدقيق المستندي واهماله وظيفة رقابة وتقييم الاداء . وأهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة من الضروري ان تكون عملية رقابة الاداء عملية مستمرة ومصاحبة لتنفيذ مختلف الأنشطة لمعرفة مدى التقدم في تحقيق الاهداف واكتشاف احتمال انحراف الاداء عن مستوياته المستهدفة واتخاذ القرارات لتصحيح مساراته.

2. الدراسات العربية:

- دراسة الحسني و خرايشة (2002م) بعنوان (المستلزمات الخارجية لإنجاز رقابة الاداء). وهدفت الدراسة الى تحديد المستلزمات الخارجية للرقابة الشاملة الواجب توفرها في الجهات الخاضعة للرقابة وكذلك محاولة توضيح المتطلبات اللازمة لتلك الجهات كي تكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها وتحقيق اهدافها وكذلك وضع اطار شامل للمستلزمات الواجب توفرها في الجهات الخاضعة للرقابة لتوفير الارضية الملزمة لهذا الاتجاه الرقابي من اجل تحقيق الاهداف المرجوة من الرقابة الشاملة. وكانت اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الدراسة هي ينبغي تطوير الموازنة العامة للدولة وذلك بأعادة تبويبها وتحديثها واعتماد نماذج البرامج والاداء ، وكذلك ينبغي عند القيام برقابة الاداء ان يهدف الى التطوير يتم أن واحد وبصورة متزامنة في المستلزمات الداخلية والخارجية من اجل الوصول الى الادارة السليمة في ظل الكفاءة والفاعلية والتوفير ، وتمثل رقابة الاداء تحدياً جديداً وجدياً لمهنة التدقيق فهي تسعى لإيجاد الحلول لعدد كبير من المشاكل التي تواجهها ، وكذلك ينبغي التفكير جيداً من قبل الجهات الخاضعة للرقابة والبرلمان بأهمية عملية رقابة الاداء وكيف ستؤثر على مهامهم ومسؤولياتهم.

3. الدراسات الاجنبية:

- دراسة (Daujotatite & Macerinskien ، 2008) بعنوان (development of performance audit in public sector) تطوير تدقيق الاداء في القطاع العام) . اوضحت هذه الدراسة ان تدقيق الاداء هو مجال جديد من مجالات التدقيق حصل نتيجة تطور التدقيق ، وتهدف الدراسة الى بيان العلاقة بين اصلاحات الادارة والتطورات في تدقيق الاداء، وقد تؤدي هذه الاصلاحات الى ممارسات تدقيق جديدة او الممارسات الجديدة في التدقيق وبعبارة اخرى ان الاصلاحات تؤدي الى اعتماد ممارسات جديدة في التدقيق . وان اهم ما توصلت اليه الدراسة: ان الهدف من التدقيق هو تقييم اداء الوحدة الخاضعة للتدقيق او الادارة من حيث الكفاءة والفاعلية والاقتصاد وتقديم توصيات بشأن كيفية تحسين اداء الوحدة .



الجانب النظري

أولاً : نبذة تعريفية عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) :

الانتوساي : هي المنظمة الدولية المهنية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول التي تنتمي الى الامم المتحدة او احد وكالاتها المتخصصة ولها دور كبير ورئيس في مراقبة العمليات الحكومية وتصرفاتها ورقابة الحسابات ودعم التصرفات المالية السليمة وتقوم بالمسألة الشاملة للحكومات التابعة لها ، تأسست الانتوساي عام 1953 وبحضور (34) جهازاً رقابياً في مؤتمرها الاول المنعقد في كوبا وارتفع عدد البلدان الاعضاء الى (189) عضو و(3) اعضاء مشاركين ، وقامت بتوفير اطاراً كاملاً مؤسساتياً للأجهزة الرقابية بهدف تمكينها من تحسين مستوى اعضائها وقدراتهم المهنية ، وفي عام (1977) اصدرت الانتوساي اعلان (ليما) للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية وهو اعلان رئيس الذي يوضح التقارب الفلسفي والمفاهيمي التي تعتمدها الانتوساي ويؤكد على الاستقلالية والديمقراطية، وتستعمل خمس لغات رسمية في عملها وهي (العربية، والانكليزية، والفرنسية، والالمانية، والاسبانية)، وبناءً على ذلك فإن الانتوساي تكتسب قوتها من التنوع الثقافي واللغوي والسياسي لعضويتها العالمية وتسعى لإيجاد تمثيل متوازن للأنظمة الرقابية، وهي مؤسسة ديمقراطية تقوم على اساس التشاور والاجماع وتؤكد على مبدأ احترام السيادة والمساواة بين البلدان الاعضاء بغض النظر عن قوتها الاقتصادية والحجم الجغرافي، وان الاعمال التي تقوم بها الانتوساي تشارك بها مع المنظمات الاخرى مثل (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومعهد المدققين الداخليين، والبنك الدولي وجهات مانحة اخرى، ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وتتعاون ايضاً مع الامم المتحدة لتعزيز الحكم الجيد ومحاربة الفساد)(تقرير الخطة الاستراتيجية، بدون سنة : 2)، واهتمت الانتوساي بالرقابة على التصرفات المالية وضمان من انها تمت وفق الضوابط والقوانين والتعليمات ووفق ما مخصص لها من الناحية المحاسبية، فضلاً عن الرقابة المحاسبية والالتزام اهتمت كذلك برقابة الاداء حسب اعلان ليما واعتبرتها رقابة لا تقل اهمية عن الرقابتين السابقتين وتهدف الى فحص اداء الادارة العامة وفعاليتها واقتصادها وكفاءتها فهي لا تغطي العمليات المالية فقط بل تمتد الى الانشطة والفعاليات الحكومية متضمنة الهيكل التنظيمي والاداري، وتعزيز الرقابة على الكفاءة والاقتصاد والفاعلية للأنشطة وجميع الفعاليات والبرامج الحكومية وذلك باستغلال الموارد المتاحة افضل استغلال وتحقيق الاهداف المرسومة وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين المرسومة وتعزيز الثقة لدى المواطن كونها من الامور الهامة(6 : 1998 ، The Lima declaration).

ثانياً : مفهوم الرقابة على الاداء :

يعد جوهر عملية الرقابة على الاداء في استعمال الادلة المتوفرة والمتاحة من اجل تكوين وابداء الرأي عن مدى استغلال الموارد المتاحة من قبل الوحدة الاقتصادية بطريقة تتسم بالاقتصادية والكفاءة والفاعلية، وتقوم رقابة الاداء بتوفير مجال واسع لإضافة قيمة حقيقية لإدارة الموارد العامة. (6 : 2000 ، AsosaI)، وهناك عدة تعاريف لرقابة الاداء منها الاتي:

1. عرف جهاز الرقابة في انكلترا الرقابة على الاداء بأنها تقويم للكفاءة والاقتصادية والفاعلية للإدارات الحكومية من خلال استغلال الموارد البشرية والمالية وانظمة المعلومات ومقاييس الاداء ومتابعة الاجراءات المتبعة من قبل المراقبين في ايجاد الحلول للمشاكل المختلفة في العمل ومعالجتها. (الجوهر، 1999: 50).
2. بينما يرى (السلمي) رقابة الاداء هي مقارنة النتائج المتحققة بالنتائج المخططة ومعرفة العوامل المؤثرة على تلك النتائج وتحديد المسؤوليات الادارية. (العبادي ، 2006 : 21).
3. ويراها (Probst) بأنها نظام لقياس الاداء لبرامج الحكومة المطبقة لتحديد نقاط القوة والضعف وتحقيق مستويات مقبولة للأداء مما يؤدي الى توفير الموارد وتحسين رضا المواطنين. (Probst، 2009: 5).
4. كذلك عرفها (GAO) (مكتب المحاسبة الامريكي) بأنها فحص موضوعي ومنهجي لغرض تقديم تقييم مستقل لأداء الوحدات الحكومية او البرامج والانشطة او الوظائف وذلك من اجل توفير المعلومات لتحسين المساءلة العامة وتسهيل عملية اتخاذ القرار من قبل الاطراف المسؤولة عن الاشراف على الاعمال من اجل اتخاذ الاجراءات التصحيحية. (IRawan، 2015 : 22).



وتقوم عمليات رقابة الاداء بتقديم تقارير عن ما يأتي: (9 : 2000 ، AsosaI).
1. جودة المعلومات وتقديم المشورة للحكومات لصياغة السياسات. 2. فاعلية الآليات الادارية المعمول بها وابلاغ الحكومة فيما اذا كانت الاهداف والبرامج التي تم تحديدها قد تم تحقيقها بهدف تحقيق اهداف السياسة العامة. 3. الى اي مدى تم تحقيق الاهداف والبرامج. 4. الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والاخلاقيات في الوسائل المستخدمة في تنفيذ البرامج والانشطة.

ثالثاً : نبذة عن نشوء وتطور معيار الانتوساي 3000 :

تمت المصادقة من قبل المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة على صياغة توجيهات لفرض تنفيذ المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) في الاجتماع المنعقد في مونتفيدو عام (1998) وتم تكليف لجنة المعايير الرقابية في الانتوساي لتطوير تلك المعايير من خلال التباحث مع مجموعات العمل واللجان الدائمة الاخرى، وتقوم المعايير الرقابية بالتركيز على الرقابة المالية الا انها تغطي ايضاً جوانب الرقابة على الاداء ، وكما لاحظ العديد من الأجهزة العليا للرقابة من وجود حاجة ضرورية الى وضع توجيهات مميزة للرقابة على الاداء لأنها تختلف بطبيعتها عن الرقابة المالية لذلك تم اعتبار تطوير توجيهات مستقلة للرقابة على الاداء من الامور الواجبة والمهمة، وتم اجراء اول مناقشة لموضوع الرقابة على الاداء من قبل لجنة المعايير الرقابية المنعقد في لندن عام (2000) وبعد اجتماع لشبونة (2002) تم ارسال وثائق العمل لجميع اعضاء اللجنة لغرض التعليق عليها، وفي اجتماع ستوكهولم عام (2002) قررت اللجنة ان ترسل مسودة عرض لجميع اعضاء الانتوساي للتعليق عليها، وبعد ذلك نتجت مسودة نهائية وتمت المصادقة عليها من قبل اللجنة باجتماعها في ببراتسلافا (2003) ونتيجة لتظافر الجهود المبذولة من قبل اعضاء لجنة المعايير الرقابية في الانتوساي صدرت التوجيهات التنفيذية الخاصة بالرقابة على الاداء متمثلة بذلك في المعيار (3000) وملحقاته والخاص بالتوجيهات التنفيذية للرقابة على الاداء، ويمثل خطوة مهمة في عملية الرقابة على الاداء وتعزيزها لدى الرقباء الحكوميين، يهدف الى تحقيق ما يأتي: (الانتوساي 3000 2004: 2-3).

1- وصف ملامح الرقابة على الاداء ومبادئها. 2- تقديم المساعدة لرقباء الاداء التابعين للأجهزة العليا للرقابة على ادارة وتنفيذ رقابة الاداء بكفاءة وفاعلية وبصورة متقدمة. 3- المساهمة في توفير قاعدة للممارسات الجيدة للرقابة على الاداء.

ويمكن ان يواجه رقيب الاداء درجة عالية من الغموض والتنوع في عمله الرقابي وهو بذلك يحتاج الى التمتع بمهارات التحليل للنشاطات وادارة الممارسات وكذلك القدرة على صياغة التقارير بطريقة منطقية ومدعمة، وبسبب التنوع في العمل الرقابي صدرت التوجيهات التنفيذية للرقابة على الاداء متمثلة بالمعيار (3000) وملحقاته وهو يتكون من خمسة اجزاء وهي : (الانتوساي 3000 : 2004 ، 7-8).

1- الجزء الاول: يوصف اطار الرقابة على الاداء بشكل عام. 2- الجزء الثاني: يحدد المبادئ الرقابية للرقابة على الاداء. 3- الجزء الثالث: يقوم بتقديم التوجيهات للتخطيط لعمليات الرقابة على الاداء. 4- الجزء الرابع: يقوم بتقديم المعايير والتوجيهات لتنفيذ العمليات للرقابة على الاداء. 5- الجزء الخامس: يقوم بتقديم المعايير والتوجيهات لتقديم نتائج العملية الرقابية.

رابعاً : اختيار مواضيع الرقابة على الاداء :- ينبغي على الرقباء ان يقوموا باختيار مواضيع تكون مهمة وقابلة للرقابة وتعكس تكليف الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة عند اختيارهم للمواضيع الخاصة للرقابة على الاداء كما ينبغي ان تقود هذه الرقابة الى فوائد مهمة على صعيد الاموال والادارة العامة للجهات الخاضعة للرقابة. (ISSAI 3100 : 4)، ويشمل النطاق الكامل للرقابة الحكومية نوعين من الرقابة هما (الرقابة على الاداء والرقابة النظامية) وان كل نوع منهما يشتمل مواضيع معينة في عمله ، فالرقابة النظامية تشمل المواضيع الاتية:

1. المسألة المالية للهيئات والجهات المسؤولة من خلال فحص المستندات المالية وابداء الرأي بخصوص البيانات المالية. 2. رقابة الانظمة والمعاملات المالية والتأكد من مطابقتها للقوانين والتعليمات والتشريعات النافذة. 3. رقابة الامانة والدقة للقرارات الادارية المتخذة داخل الوحدات والهيئات الخاضعة للرقابة.



بينما تهتم الرقابة على الاداء وكما تمت الاشارة اليه سابقاً برقابة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، ومن الناحية العملية قد يحدث هناك بعض التداخل بين الرقابتين وفي تلك الحالة فإن الغرض الرئيس او الاساسي للرقابة هو الذي يحكم تصنيفها، ومن الممكن ان لاتصل رقابة الاداء لحدود مراجعة الاسس السياسية لبرامج الحكومات في العديد من البلدان وفي هذه الحالة ينبغي ان تحدد مهمة الجهاز الاعلى للرقابة سلطات الجهاز ومسؤولياته بخصوص رقابة الاداء لجميع مجالات النشاط الحكومي وذلك لغرض تسهيل تطبيق المعايير الرقابية الملزمة. (ISSAI 100، 1989: 14-12).

وينبغي عند اختيار مواضيع او اجراءات الرقابة على الاداء ان يكون لها دعم قانوني كافي لأن نشر اي انتقادات لجانب الكفاءة والفاعلية للبرامج الحكومية يمكن ان يعد غير قانوني على الاقل فيما يتعلق بالمسائل الحساسة سياسياً، ولتلافي ذلك فإن سلطة الرقابة تحتاج الى ان تكون مدعومة سياسياً وجماهيرياً فبذلك ينبغي ان تكون السلطة الرقابية والاهداف العامة محددة بشكل مناسب وبشكل عام محددة ومنظمة بقوانين ، وان تغطي السلطة الرقابية موازنة الحكومة كلها بما فيها الاجهزة التنفيذية ان امكن ذلك وكل ما يقابلها من برامج حكومية او خدمات عامة. (الانتوساي 3000 ، 2004 : 29).

خامساً: اهمية واهداف الرقابة على الاداء:

- تُعد رقابة الاداء اسلوب رقابي فمن خلال اجراءاته وبرامجه وارتباطه بالأطراف الرئيسة (الحكومة، المواطنين، الجهات التنفيذية) يمكن تحقيق الاهداف واكتساب الاهمية الاتية :
1. تقديم صورة واضحة لجميع افراد المجتمع عن ممثليهم في السلطة العليا وكيفية انفاق المال العام لغرض تمويل البرامج والانشطة وكشف نواحي القصور والانحراف التي ينبغي معالجتها مستقبلاً. (ديوان الرقابة المالية، 2013: 3).
2. مساعدة وتوجيه الجهات والهيئات الخاضعة للرقابة لتطوير ادائها وترشيد الاستخدام في مواردها وتحسين طرق ادارتها لغرض تحقيق اهدافها المرسومة (مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2012: 14).
3. تقديم الوسائل والاقتراحات التي يمكن ان تؤدي الى تقليل الاحتمالات باتخاذ قرارات غير مناسبة. (الحسني و خرابشة، 2002: 196).
4. ممارسة الضغوطات من اجل احداث التغيير على مختلف المستويات والانشطة. (2016: 5 ، Kwadukuza).
5. معرفة مدى الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة لتحقيق عائد اكبر ونوعية جيدة وبتكاليف اقل. (دليل تقويم الاداء، 2012: 4).
6. مساعدة الحكومة في عمليات صنع القرار وتحديد الاولويات لاسيما في عملية اعداد الموازنات. (3 : 2001 'Australian National Audit office').

سادساً : منهجية الرقابة على الاداء: يتعامل رقيب الاداء مع العديد من الموضوعات ووجهات النظر والتي تغطي بذلك القطاع الحكومي بأكمله، وقد يستخدم رقيب الاداء مجموعة كبيرة ومتنوعة من الاساليب لجمع وتجهيز المعلومات، ويتم في العادة جمع المعلومات والبيانات لفهم ووصف هدف الرقابة وتقييم وقياس النتائج والمخرجات وتحديد اوجه القصور، وصف وتحليل العلاقات بين الاسباب والنتائج واختبار الفرضيات، وشرح وتوضيح الاداء ووسائط الاختبار والاقتراحات، وقد يكون جمع المعلومات ايضاً جزء هام من عملية التعلم إذ يحاول الرقيب فهم المساحة المدروسة ومشاكلها ولا يمكن وصف جميع النهج والنماذج والاساليب المستخدمة من قبل الرقباء للاداء، وسنقوم في ادناه بتقديم وصف قصير لأكثر الاساليب والطرق الشائعة الاستخدام ويهدف البعض منها الى البناء والمعرفة وفهم افضل، في حين ان بعض آخر يستخدم لغرض تحقيق واستخلاص الحقائق الاساسية، فعملية الرقابة على الاداء تتضمن عدد من الخطوات المختلفة في عملية جمع المعلومات والبيانات وكالاتي: (ISSAI ، 2016: 85).



1. التخطيط (عملية تحديد القضايا والمشاكل التي يتعين دراستها). 2. اسئلة الرقابة (الاسئلة التي ينبغي الاجابة عليها). 3. تصميم الدراسة (المعلومات المطلوبة والدراسة التي يتعين القيام بها). 4. برنامج الرقابة (نوع التحقيقات التي ستجري). 5. جمع البيانات (تقنيات جمع البيانات التي سيتم استخدامها). 6. التحليل (التفسيرات والعلاقات التي يتعين استكشافها).

وعلى الرغم ان هذه الخطوات تشكل رقابة الاداء فينبغي ان يذكر بأن رقابة الاداء تقوم دائماً على اساس اشياء مثل البصيرة الفردية، الخبرة، الخيال، الابداع في العمليات وبمعنى اخر الابداع في الاحداث التي لا يمكن اتباعها بصورة ميكانيكياً او تطبيقياً.

سابعاً: متطلبات الرقابة على الاداء : متطلبات الرقابة على الاداء في ظل معيار الانتوساي (3000) يمكن تقسيمها الى نوعين هما:

1. المتطلبات العامة للرقابة على الاداء :

هناك عدة متطلبات ينبغي ان تتوفر في الرقابة على الاداء وكما يأتي: (ISSAI 3000 ، 2016 : 6-14).
أ. الاستقلالية والاخلاق: ينبغي على الرقيب ان يمثل لإجراءات الجهاز الاعلى للرقابة في مجال الاستقلالية والاخلاق والتي ينبغي ان تتقيد بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الاستقلالية والاخلاق، الاستقلال يشمل الاستقلال في الواقع والاستقلال في المظهر ويسمح الاستقلال في الواقع للرقيب بأداء نشاطه دون ان يتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني، والاستقلال في المظهر هو غياب الطرق التي من شأنها جعل اصحاب المصلحة على دراية بالمعلومات ذات الصلة، او شكوك معقولة بنزاهة وموضوعية او الشكوك المهنية او استنتاجات من قبل الرقيب على انهم قد تعرضوا للمخاطر.

ب. المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة : يحدد الرقيب بوضوح المستخدمين المستهدفين والاطراف المسؤولة عن تدقيق الحسابات ويؤخذ في الاعتبار طوال فترة الرقابة وما يترتب على هذه الادوار من اجل اجراء الرقابة وفقاً لذلك، ويقصد بالمستخدمون المستهدفون الاشخاص الذين يعد لهم الرقيب تقارير رقابة الاداء ، السلطة التشريعية، التنفيذية، الوكالات الحكومية، الجمهور، الاطراف الاخرى المعنية بالتقرير.
ت. الموضوع : ويتم تحديد موضوع رقابة الاداء من قبل الرقيب ، ويتعلق الموضوع بمسألة ما تم رقابته وتدقيقه وهو محدد في نطاق الرقابة، وقد يكون الموضوع برامج محددة او مشاريع، او أنظمة، ويمكن ان يشمل الأنشطة ومخرجاتها ونتائجها وتأثيراتها او الاسباب والعواقب.

ث. الثقة والضمان : ينبغي على الرقيب ان يقدم تأكيداً بشأن النتائج للموضوع او المسألة في ضوء المعايير بطريقة شفافة، فهذا يعني ان المستخدمين يمكن ان يكونوا على ثقة في النتائج والاستنتاجات والتوصيات في التقرير.

ج. اهداف الرقابة : ينبغي على الرقيب ان يحدد اهداف الرقابة بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وان يوضح اهداف الرقابة بشكل كافٍ من اجل ان يكون واضحاً للإجابة عن الاسئلة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة.

ح. نهج الرقابة : يقوم الرقيب بأختيار نهج الرقابة او النظام او المنحى او المشكلة او اي مزيج منهما، ويحدد النهج طبيعة الفحص الواجب اجراؤه وهو امر مهم ويعتبر الصلة بين اهداف الرقابة والعمل المنجز لجمع الأدلة، ويتناول النهج الموجه نحو نظام الاداء السليم او نظام الادارة، وفي كثير من الاحيان فإن المبادئ الاساسية للإدارة الجيدة تكون مفيدة لدراسة شروط الكفاءة والفاعلية وحتى عندما يكون عدم توافق واحدة في الآراء او عندما لا تكون النتائج محددة بوضوح، وقيم النهج الموجه نحو النتائج فيما اذا كانت الاهداف والنتائج تحققت كما هو مطلوب او البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب.

خ. معايير الرقابة: يضع الرقيب معايير مناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف واسئلة الرقابة وهي ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، ومعايير الرقابة هي المعايير المستخدمة لتقييم الموضوع، وكجزء من التخطيط او اجراءات الرقابة يقوم الرقيب بمناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة ولكن مسؤوليته هي اختيار معايير الرقابة وان مناقشة المعايير يعمل على ضمان وجود فهم مشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي تستخدم عند تقييم الموضوع.

د. مخاطر الرقابة: ينبغي على الرقيب إدارة مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج او استنتاجات وتوصيات غير صحيحة او غير مكتملة وتقديم معلومات غير متوازنة او عدم اضافة قيمة، وتشمل الادارة الفاعلة لمخاطر الرقابة النظر فيما اذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة والكافية والمناسبة لأجراء الرقابة ولديه امكانية الوصول الكافي الى اي معلومات دقيقة موثوق بها وذات صلة.

ذ. الاتصالات: على الرقيب التخطيط والتواصل الفاعل والسليم للجوانب الرئيسة للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة واصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة فالتواصل الفاعل امر مهم واقامة اتصال جيد في اتجاهين مع الجهة الخاضعة للرقابة واصحاب المصلحة ويمكن ان يساعد ذلك في تحسين وصول الرقيب للمعلومات والبيانات التي يحتاجها لإبلاغها للجهات الخاضعة للرقابة، كهدف واسئلة الرقابة، معايير الرقابة، الفترة الزمنية التي ينبغي تدقيقها والمنظمات او البرامج، ويعد الحوار امراً حيوياً في تحقيق تحسينات حقيقية في مجال الادارة ويزيد من تأثير الرقابة وبناءً على ذلك يمكن للرقيب ان يحافظ على التفاعلات مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج للرقابة والحجج ووجهات النظر.

ر. المهارات: ينبغي على الجهاز الاعلى للرقابة ان يكفل بأن يكون لفريق الرقابة بشكل جماعي الكفاءة المهنية اللازمة لأجراء الرقابة وتشمل الكفاءة المهنية في رقابة الاداء معرفة سليمة للرقابة، وتصميم البحوث، واساليب العلوم الاجتماعية، وتقنيات التحقيق او التقييم، ويشمل أيضاً القدرات الشخصية مثل القدرة التحليلية، ومهارات الكتابة والاتصال والابداع والتقبل للآراء والحجج، وتتطلب رقابة الاداء كذلك معرفة سليمة بالمنظمات والبرامج ذات الصلة وقد تتطلب خبرة كذلك في العلوم الاجتماعية او المادية او الحاسوبية وغيرها من العلوم فضلاً عن الخبرة القانونية.

ز. الاشراف: ينبغي ان يكفل الجهاز الاعلى للرقابة الاشراف على اعمال موظفي الرقابة في كل مستوى ومرحلة للرقابة بشكل سليم اثناء عملية الرقابة، ويشمل الاشراف على الرقابة توفير التوجيه الكافي لفريق الرقابة المكلف ومن المتوقع ان يكون الرقيب الذي يشرف على الرقابة يتمتع بالكفاءة والمعرفة في منهجيات الرقابة، تخطيط ورقابة الاعمال، ادارة المشروع، التفكير الاستراتيجي، البصيرة وحل المشاكل، وقد يختلف مستوى الاشراف الذي يقدمه الرقيب تبعاً لكفاءة وخبرة فريق الرقابة والتعقيد لموضوع الرقابة.

س. الحكم والشك المهني: ينبغي على الرقيب ان يمارس حكماً مهنياً وشكوكاً وان ينظر في القضايا من وجهات نظر مختلفة ويبقى على موقف منفتح وموضوعي لمختلف الآراء والحجج، وتتطلب عمليات الرقابة على الاداء حجج وتفسيرات هامة لأن الادلة لهذا النوع من الرقابة اكثر اقناعاً من الطبيعة القاطعة، والحكم المهني يشير الى تطبيق المعارف والمهارات والخبرات الجماعية لعملية الرقابة، ويساعد استخدام الحكم المهني الرقيب في تحديد مستوى الفهم اللازم لموضوع الرقابة وينطوي على ممارسة العناية المعقولة في اجراء الرقابة وتطبيق جميع المعايير المهنية والمبادئ الاخلاقية، والشكوك المهنية تعني الحفاظ على المسافة المهنية من الجهة الخاضعة للرقابة.

ش. الاهمية النسبية (المادية) : ينبغي على الرقيب مراعاة الاهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة بما في ذلك الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم اكبر قدر ممكن من القيمة المضافة، وتعرف الاهمية النسبية على انها الاهمية النسبية لمسألة ما داخل السياق والموضوع الذي يجري النظر فيه، فضلاً عن القيمة النظرية فأن الاهمية المادية ذات اهمية اجتماعية، وسياسية، والالتزام، والشفافية، والحوكمة ، والمسألة ، ومن المهم ان يراعي الرقيب ان الاهمية المادية يمكن ان تتغير بمرور الوقت ويمكن ان تعتمد على وجهة نظر المستخدمين المقصودين والاطراف المسؤولة ، وتعد الاهمية النسبية من الاعتبارات الهامة للجوانب المختلفة لرقابة الاداء مثل تحديد الهدف والمعايير وتقييم الادلة وانشاء الوثائق وادارة المخاطر للنتائج غير الملانمة او ذات التأثير المنخفض او تقارير الرقابة.

ص. الوثائق او التوثيق : ينبغي على الرقيب ان يوثق عملية الرقابة بطريقة كاملة ومفصلة بما فيه الكفاية،، ومن المهم توفير الوثائق الكافية لتوفير فهم واضح للاعمال المنفذة لتمكين الرقيب من ذوي الخبرة من دون معرفة مسبقة لفهم طبيعة الرقابة، التوقيت ونطاق ونتاجات اعمال الرقابة المنجزة والادلة التي تم الحصول عليها لدعم النتائج الاستنتاجات والتوصيات ، ومن المهم ان يعد الرقيب الوثائق في الوقت المناسب وابقائها محدثة طول فترة الرقابة واستكمال الوثائق الى اقصى حد ممكن وقبل اصدار التقرير.



2. المتطلبات الخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء : هناك عدة متطلبات متعلقة بعملية الرقابة على

الاداء:

أ. التخطيط - اختيار المواضيع : ينبغي على الرقيب اختيار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة من خلال تحليل المواضيع المحتملة واجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك ، كما ينبغي عليه اختيار المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الجهاز الاعلى للرقابة ويقوم الرقيب بعملية اختيار المواضيع بهدف تعظيم التأثير المتوقع للرقابة مع مراعاة القدرات المتاحة للرقابة ، ويتعين على الرقيب النظر فيما اذا كانت هناك مقاربات ، منهجيات ، ومعايير رقابة مرتبطة او ذات صلة متاحة واذا كانت هذه المعلومات متاحة ويمكن الحصول عليها بكفاءة.

ب. التخطيط تصميم الرقابة: ينبغي على الرقيب ان يخطط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلة في الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الادارة الجيدة للمشروع، ولإجراء رقابة عالية الجودة في اطار زمني محدود فإن الرقيب يحتاج للنظر في رقابة الاداء كمشروع وبمعنى انه يعتمد على تخطيط وتنظيم وتأمين وإدارة وقيادة ورقابة الموارد لتحقيق اهداف محددة وان رقابة الاداء كمشروع تتطلب وضع منهجيات واستراتيجيات لإدارة المشاريع، وان الرقيب يكتسب معرفة فنية ومنهجية خلال مرحلة التخطيط، ومن اجل ضمان التخطيط الصحيح لتدقيق الحسابات فالرقيب يحتاج الى اكتساب معرفة كافية بالبرنامج المدقق او اعمال الجهة الخاضعة للرقابة قبل بدء عملية الرقابة، لذلك من الضروري قبل البدء بالرقابة اجراء البحوث لبناء المعرفة واختبار مختلف تصاميم الرقابة والتحقق فيما اذا كانت البيانات اللازمة متاحة ويمكن تسمية ذلك بالعمل التمهيدي.

ت. الاجراءات : ينبغي على الرقيب الحصول على ادلة رقابة كافية وملانة من اجل وضع نتائج الرقابة والتوصل الى استنتاجات استجابة لأهداف واسئلة الرقابة واصدار التوصيات عند الحاجة وفي الحدود التي يسمح بها الجهاز الاعلى للرقابة، كما ينبغي ان تكون ادلة الرقابة كافية (كمية) وملانة او مناسبة (جودة) من اجل اقناع الاشخاص بأن نتائج الرقابة معقولة، والكفاية هي مقياس لكمية ادلة الرقابة المستخدمة لدعم نتائج الرقابة واستنتاجاته، وعند تقييم كفاية الادلة ينبغي على الرقيب تحديد هل تم الحصول على ادلة رقابة كافية لإقناع الشخص المطلع بأن نتائج الرقابة معقولة، وتشير الملانة الى نوعية ادلة الرقابة وهذا يعني ان ادلة الرقابة ينبغي ان تكون ذات صلة وسليمة وموثوق بها، وكذلك تشير الملانة الى مدى ارتباط ادلة الرقابة بعلاقة منطقية مع اهداف الرقابة واهميته. (ISSAI 3000 ، 2016 : 14-17).

ث. المتابعة: ينبغي على الرقيب ان يقوم بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة وحسب الحاجة، ويقوم الجهاز الرقابي بتقديم تقرير الى السلطة التشريعية بشأن الاستنتاجات وتأثيرات جميع الاجراءات التصحيحية المتعلقة، وتشير المتابعة الى فحص الرقيب للإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة او اي طرف مسؤول اخر استناداً الى نتائج رقابة الاداء، والمتابعة هي نشاط مستقل يزيد من قيمة عملية الرقابة من خلال تعزيز تأثير الرقابة ووضع الاسس لإدخال تحسينات على اعمال الرقابة في المستقبل، كما انها تشجع الجهات الخاضعة للرقابة والمستخدمين المستهدفين الاخرين لتقارير الرقابة من اخذ التقرير ونتائجه على محمل الجد، وينبغي على الجهاز الاعلى للرقابة تقديم تقريراً عن نتائج اعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من اجل تقييم التغذية الراجعة الى السلطة التشريعية والتنفيذية واصحاب المصلحة والجمهور، ويمكن ان تساعد المعلومات الموثوقة في تنفيذ التوصيات، وتأثيرات عمليات الرقابة والاجراءات التصحيحية المتخذة واثبات قيمة وفوائد الاجهزة العليا للرقابة. (ISSAI 3000 ، 2016 : 19-20).



الجانب عملي

يهدف هذا الجانب الى معرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة الانتوساي 3000 والخاص بتنفيذ الرقابة على الاداء بالاعتماد على المتطلبات للمعيار الصادر عام (2016) من قبل المنظمة الدولية الانتوساي وما له من دور كبير في العملية الرقابية ، ويقدم الباحث عرضاً وتحليلاً للبيانات من خلال اعتماد قائمة الفحص (Checklists) والتي تم اعدادها على وفق متطلبات معيار الانتوساي 3000 ولغرض قياس مدى الالتزام بمتطلبات المعيار العامة للرقابة على الاداء والمتطلبات الخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء، تم استعمال مقياس ثلاثي لقائمة الاستقصاء او الفحص وتم اعطاء وزن لكل فقرة من المقياس ، فالرقم (3) يمثل اعلى وزن في المقياس والذي يعطى للفقرة التي تحقق الالتزام التام والكل ويمثل الرقم (2) الذي يعطى للفقرة التي تحقق الالتزام الى حد ما وليس بشكل تام وكلّي أما الرقم (1) فيمثل اقل وزن في المقياس والذي يعطى للفقرة التي تحقق عدم الالتزام. تم اجراء المقابلات من قبل الباحث مع عينة البحث المتمثلة بدوائر التدقيق المركزية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العاملة في بغداد ذات العلاقة بعملية الرقابة على الاداء وتكونت العينة من (3) مدراء عامين، (3) معاونين مدراء عامين، (6) خبراء لدوائر التدقيق المركزية، (4) رئيس هيئة اقدم، (27) رئيس هيئة، (9) معاونين رئيس هيئة، (5) مدراء اقسام فتكون العينة بذلك (57) شخص.

جدول (1)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الاستقلالية والاخلاق

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
1	يمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) الخاص بالاستقلالية والاخلاق.	14	24.56	34	59.65	9	15.79	1.91	63.74
2	يقوم الرقيب بأداء نشاطه وواجباته دون ان يتأثر بتأثيرات تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني والاستقلال.	13	22.81	35	61.40	9	15.79	1.93	64.33
	الوسط الحسابي	13.5	23.68	34.5	60.53	9	15.79	1.92	64.03

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (1) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الاستقلالية والاخلاق فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (64.03%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.91) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام ونسبة (35.97%) ناتجة عن عدم الايفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى :

1. عدم امتثال الديوان بمعايير الانتوساي الخاصة بالاستقلالية والاخلاق بشكل كامل في بعض الاعمال الرقابية.
2. قد يتأثر الرقيب عند القيام بأداء نشاط وواجباته بالتأثيرات الخارجية والضغوطات كالسياسة والاجتماعية وغيرها من التأثيرات التي تمس موضوعيته والشك المهني في بعض الحالات.



مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

جدول (2)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب المستخدمين المستهدفون والاطراف المسؤولة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
3	يتم اعداد تقارير رقابة الاداء للسلطتين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والاطراف الاخرى المعنية بالتقرير.	16	28.07	27	47.37	14	24.56	1.96	65.50
4	يكون ديوان الرقابة المالية الاتحادي مسؤولاً عن اتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة ولا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والاطراف المسؤولة .	15	26.32	30	52.63	12	21.05	1.95	64.91
	الوسط الحسابي	15.5	27.19	28.5	50	13	22.81	1.95	65.20

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (2) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب المستخدمين المستهدفون والاطراف المسؤولة فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (65.20%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.95) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الإلتزام وبنسبة (34.80%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى :

1. التأخير في تقديم التقارير لرقابة الاداء للمستخدمين المستهدفين والاطراف المسؤولة مما يؤدي الى تراكم المشاكل والتأخر في معالجتها .
2. عدم وجود نهج واضح من قبل الديوان ومخطط له مسبقاً بخطة طويلة الامد للرقابة على الاداء مما يحقق المصلحة العامة .

جدول (3)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الموضوع

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
5	يتم أشرار الرقباء بتحديد مواضع رقابة الاداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها .	20	35.09	26	45.61	11	19.30	1.84	61.40
6	يشمل الموضوع برامج محددة ، مشاريع ، أنظمة ويشمل كذلك الأنشطة ومخرجاتها ، نتائجها ، تأثيراتها والاسباب المتعلقة بها .	19	33.33	16	28.07	22	38.60	2.05	68.42
	الوسط الحسابي	19.5	34.21	21	36.84	16.5	28.95	1.94	64.91



نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (3) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الموضوع فتيبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (64.91%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.94) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (35.09%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى :

1. لا يتم اشراك الرقباء بصورة مباشرة في تحديد مواضيع الرقابة على الاداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة فتكون تحديد المواضيع من قبل الادارة العليا للديوان ويكلف الرقباء بالرقابة على تلك المواضيع واعداد التقارير عنها.

2. لا تشتمل المواضيع للرقابة على الاداء على برامج محددة او مشاريع او الانظمة والانشطة فتكون المواضيع عامة للبرامج والانشطة والمشاريع مما لا يحقق الفائدة او تحسين الاداء لتلك البرامج والانشطة في الوقت المناسب فتكون الفائدة متأخرة قليلاً وتكون حلول المشاكل والعواقب في العمل متأخر.

جدول (4)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الثقة والضما

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
7	يقوم الرقيب بتقديم تأكيداً بشأن النتائج للموضوع او المسألة في ضوء المعايير بطريقة شفافة .	56.14	32	24.56	14	19.30	11	1.63	54.39
8	يكون المستخدم على ثقة بالنتائج والاستنتاجات والتوصيات في التقرير.	56.14	32	21.05	12	22.81	13	1.67	55.56
	الوسط الحسابي	56.14	32	22.80	13	21.06	12	1.65	54.98

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (4) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الثقة والضمان فتيبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (54.98%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.65) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (45.02%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى :

1. عدم تقديم الرقيب تأكيداً للنتائج والاستنتاجات للموضوع او المسألة التي تمت رقابتها قد تم في ضوء المعايير المستخدمة.

2. لا يمكن للرقيب او الديوان من معرفة من ان المستخدم سيكون على ثقة بالنتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير فيكون عمل الديوان روتيني من خلال اجراء الرقابة واعداد التقرير وتوجيهه للمستخدم في حين ان المتطلب أكد على ضرورة ان يكون المستخدم على ثقة بالنتائج والتوصيات.



مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

جدول (5)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب أهداف الرقابة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
9	يتم تحديد اهداف الرقابة من قبل الرقيب بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية .	33	57.89	9	15.79	15	26.32	1.68	56.14
10	يقوم الديوان بالتوضيح بشكل كافي لأهداف الرقابة للإجابة على اسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة .	37	64.91	4	7.02	16	28.07	1.63	54.39
	الوسط الحسابي	35	61.4	6.5	11.41	15.5	27.19	1.65	55.78

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (5) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب اهداف الرقابة فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (55.78%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.65) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الإلتزام وبنسبة (44.22%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. لا يتم اشراك الرقيب في تحديد أهداف رقابة الاداء فيما يخص مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وانما يكون دوره بشكل ثانوي حيث يمارس عمله فقط ويتم تحديد الاهداف للرقابة من قبل الادارة العليا.
2. يقدم الديوان توضيح كافي لأهداف الرقابة من اجل الاجابة على اسئلة الرقابة ولكن يسمح بشكل محدود بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة مما يعكس عدم اضافة قيمة وبشكل واضح ومؤثر على البرامج والانشطة الحكومية.

جدول (6)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب نهج الرقابة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
11	يقوم الرقيب باختيار نهج الرقابة والمشكلة ويحدد طبيعة الفحص الواجب اجراؤه .	34	59.65	9	15.79	14	24.56	1.65	54.97
12	يقوم الديوان باتباع نهج للرقابة لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وان البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب .	34	59.65	12	21.05	11	19.30	1.60	53.22
	الوسط الحسابي	34	59.65	10.5	18.42	12.5	21.93	1.63	54.09

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (6) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب نهج الرقابة فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (54.09%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.63) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الإلتزام وبنسبة (45.91%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. لا يتم في اغلب الاعمال الرقابية اعطاء الفرصة الكاملة للرقيب من اختيار نهج الرقابة والمشكلة وتحديد الفحص الواجب اجراؤه مما لا يحقق التأثير في العمل الرقابي واطافة قيمة له انما يكون النهج والمشكلة محددة من قبل الديوان ويقوم الرقيب بأجراء الرقابة وفقها واعطاء النتائج واعداد التقارير.



مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

2. الاعتماد على نهج محدد للعمل الرقابي بدون تنوع للنهج المستخدم والذي يعد سمة مميزة لرقابة الاداء بتنوع النهج ويستخدم فيها جميع اساليب وادوات ونماذج البحث العلمي المعروفة على سبيل المثال النهج الاقتصادي يستخدم فيه ادوات التحليل الاقتصادي من خلال النظريات الاقتصادية المعروفة (نظرية الطلب ، الانتاج وغيرها)، نهج محاسبة المسؤولية وبطاقة الاداء المتوازنة وغيرها من النهج.

جدول (7)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب معايير الرقابة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
15	يدير الرقيب مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة او غير مكتملة وتقديم المعلومات غير المتوازنة او عدم اضافة قيمة .	61.40	35	21.05	12	17.54	10	1.56	52.05
16	تشمل الادارة الفاعلة لمخاطر الرقابة النظر فيما اذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لأجراء الرقابة	56.14	32	22.81	13	21.05	12	1.65	54.97
الوسط الحسابي		58.77	33.5	21.93	12.5	19.30	11	1.61	53.51

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (7) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب معايير الرقابة فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (62.58%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.88%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (37.42%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. لا توجد معايير رقابية مناسبة يتم وضعها من قبل الرقيب تتوافق مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية واهداف واسئلة الرقابة.

2. عدم وجود معايير واضحة وعلى مستوى كل تشكيل او هيئة او قسم فيما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية وانما يتم الاعتماد على الاجراء الروتيني المعروف وهو المقارنات بين ارقام السنوات وتحليل نتائجها واتخاذ الاجراءات استناداً الى تلك المقارنات عند اجراء عملية الرقابة.

جدول(8) نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب مخاطر الرقابة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
1 3	يقوم الرقيب بوضع المعايير المناسبة للرقابة وتتوافق مع اهداف واسئلة الرقابة وذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	52.63	30	22.81	13	24.56	14	1.72	57.31
1 4	يقوم الرقيب بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي ستستخدم في العمل الرقابي.	36.84	21	22.81	13	40.35	23	2.04	67.84
الوسط الحسابي		44.73	25.5	22.81	13	32.46	18.5	1.88	62.58



مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (8) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب مخاطر الرقابة فتيبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (53.51%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.61%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (46.49%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. لا يتبع الديوان اسلوب للمخاطر في العمل الرقابي وانما تم التوجيه حديثاً باعتماد اسلوب المخاطر ابتداءً من عام (2017) تطبق بنسبة (25%) على ان تطبق في عام (2018) بنسبة (100%).

2. لا يوجد نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة يتم وضعه اثناء التخطيط للقيام بالرقابة وكذلك الاختيار للأساليب للتعامل مع تلك المخاطر.

جدول (9)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الاتصالات او التواصل

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
17	يتم التواصل من قبل الرقيب بشكل فاعل وسليم للجوانب الرئيسية للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة طول عملية الرقابة.	33	57.89	10	17.54	14	24.56	1.67	55.56
18	يحرص الرقيب على ضمان عدم الاخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة.	21	36.84	21	36.84	15	26.32	1.89	63.16
	الوسط الحسابي	27	47.37	15.5	27.19	14.5	25.44	1.78	59.36

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (9) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الاتصالات او التواصل فتيبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (59.36%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.78%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (40.64%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. يتواصل الرقيب مع الجهات مع الجهة الخاضعة للرقابة فيما يخص نتائج العملية الرقابية ونتائجها والمؤشرات التي سيتم استخدامها في العمل الرقابي قبل اصدار التقرير النهائي من اجل اعطائهم الفرصة للتعليق والمناقشة بخصوص النتائج التي تم التوصل اليها فقط ولا يتم التواصل بخصوص الجوانب الرئيسية للرقابة وتفصيلها بالكامل.

2. بسبب بعض التأثيرات منها السياسية والاجتماعية والاقتصادية قد يتأثر بها الرقيب في العمل الرقابي يحيد عن الحفاظ على علاقات جيدة ومهنية مع الجهات الخاضعة للرقابة .



مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

جدول (10)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب المهارات

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
19	يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي.	31	54.39	11	19.30	15	26.32	1.72	57.31
20	تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الاداء معرفة سليمة للرقابة وتصميم البحوث واساليب العلوم الاجتماعية ، التحقيق ، التقييم ، القدرات الشخصية كالقدرة التحليلية ومهارات الكتابة ، الاتصال والبرامج ذات الصلة .	29	50.88	16	28.07	12	21.05	1.70	56.73
	الوسط الحسابي	30	52.64	13.5	23.68	13.5	23.68	1.71	57.02

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (10) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب المهارات فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (57.02%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.71%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الإلتزام وبنسبة (42.98%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

- توجد نقص في الكوادر الرقابية المتخصصة للديوان بسبب قلة التعيينات ومحدوديتها والتوسع في حجم الأنشطة الحكومية مما لا يستطيع ان يكفل الديوان بأن الفريق الرقابي تكون لديهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي في الوقت الذي تتطلب فيه الرقابة على الاداء اختصاصات عديدة ومتنوعة (كالطب والاحصاء والفيزياء والقانون وغيرها من الاختصاصات) واغلب موظفين الديوان من الاختصاصات المالية والمحاسبية والادارية وقلة الاختصاصات الهندسية والطبية وغيرها التي تستلزمها عملية الرقابة لبعض الهيئات والدوائر التي تمارس عمل تخصصي مثل (النفط، الزراعة ، الصحة) .
- لا تتوفر الخبرة الكافية لجميع الفريق الرقابي بكافة العلوم الاجتماعية ، الاقتصادية ، الطبية ، المادية ، الحاسوبية وغيرها التي يتطلبها المعيار ان تتوفر في الرقيب.

جدول (11)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الاشراف

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
21	يكفل ديوان الرقابة المالية الاتحادي الاشراف على اعمال موظفي الرقابة على الاداء في كل مستوى ومرحلة للعمل بشكل سليم.	31	54.39	15	26.32	11	19.30	1.65	54.97
22	يشمل الاشراف على اعمال الموظفين توفير التوجيه الكافي لفريق العمل الرقابي المكلف بالرقابة .	23	40.35	24	42.11	10	17.54	1.77	59.06
	الوسط الحسابي	27	47.37	19.5	34.21	10.5	18.42	1.71	57.02



مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (11) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الاشراف فتيبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (57.02%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.71%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام ونسبة (42.98%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. هناك قلة في الاختصاصات الهندسية وغيرها من الاختصاصات التي تحتاجها عملية الرقابة على الاداء في العمل الرقابي للدوائر التخصصية كالاتصالات والعلوم والتكنولوجيا مما يصعب على الديوان الاشراف على اعمال الرقابة في كل مستوى ومرحلة لأن ذلك يتطلب امكانيات تفوق قدرة الديوان على توفيرها .

جدول (12)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الحكم والشك المهني

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
23	يحافظ الرقيب على الموضوعية ويتقبل مجموعة من وجهات النظر والحجج ويتجنب الأخطاء والتحيز في الحكم والشك المهني .	38.60	22	42.10	24	19.30	11	1.81	60.23
24	يتم تقييم مخاطر الغش من قبل الرقيب عند التخطيط للرقابة وان يكون على تاهب لاحتمال الغش على طول العملية الرقابية.	61.40	35	17.54	10	21.05	12	1.60	53.22
	الوسط الحسابي	50	28.5	29.82	17	20.18	11.5	1.70	56.72

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (12) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الحكم والشك المهني فتيبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (56.72%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.70%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام ونسبة (43.28%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. يحافظ الرقيب على الموضوعية ولكنه يعتمد في بعض الحالات على الحكم الشخصي في العمل الرقابي بدون الاستناد للمعايير والمؤشرات وكذلك بدون استشارة الجهات الخاضعة للرقابة.

2. لا يتم تقييم مخاطر الغش من قبل الرقيب عند التخطيط للرقابة ولا يقوم بتحديد مخاطر الغش المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها فتكون اجراءاته عند التخطيط هو تحديد الاهداف ورسم السياسات وتحديد طبيعة وتوقيت الاجراءات والفحوصات اللازمة وتوثيقها للوصول الى تحقيق اهداف الرقابة.



مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

جدول (13)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الاهمية النسبية والمادية

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
25	يتم مراعاة الاهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل الرقيب بما في ذلك الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم اكبر قدر ممكن من القيمة المضافة .	28	49.12	14	24.56	15	26.32	1.77	59.06
26	يتم مراعاة الاهمية المادية يمكن ان تتغير بمرور الوقت ويمكن ان تعتمد على وجهة نظر المستخدمين المقصودين والاطراف المسؤولة.	30	52.63	15	26.32	12	21.05	1.68	56.14
	الوسط الحسابي	29	50.88	14.5	25.44	13.5	23.68	1.73	57.60

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (13) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الاهمية النسبية فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات وفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (57.60%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.73%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (42.40%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. قد لا يتم مراعاة الاهمية النسبية من قبل الرقيب في بعض مراحل عملية الرقابة عند تحديد الاهداف والمعايير والتقييم للأدلة وإدارة المخاطر للنتائج غير الملائمة او ذات التأثير القليل وذلك لأسباب عديدة منها الوقت والكادر والتخصص والجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع مما قد لا يحقق اكبر قدر ممكن من القيمة المضافة.

2. لا يتم مراعاة تغير الاهمية المادية بمرور الوقت ويتم الاعتماد على وجهة نظر المستخدمين المقصودين والاطراف المسؤولة فقد يفقد الموضوع اهميته المادية بسبب مرور الوقت فتأتي النتائج متأخرة وتكون غير مفيدة او لا تضيف قيمة تذكر.

جدول (14)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الوثائق او التوثيق

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
27	يتم توثيق عملية الرقابة من قبل الرقيب بطريقة كاملة ومفصلة بما فيه الكفاية .	25	43.86	18	31.58	14	24.56	1.81	60.23
28	يتم توفير وثائق كافية لتمكين الرقيب من ذوي الخبرة من فهم واضح للأعمال المنفذة دون معرفة سابقة لفهم طبيعة الرقابة او النطاق لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات	28	49.12	16	28.07	13	22.81	1.74	57.89
	الوسط الحسابي	26.5	46.49	17	29.82	13.5	23.69	1.77	59.06



مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (14) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الوثائق أو التوثيق فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (59.06%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.77%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام ونسبة (40.94%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. يتم التوثيق لعملية الرقابة لكن في بعض الحالات لا يكون التوثيق بطريقة مفصلة تسهل للقارئ معرفة كل التفاصيل التي تخص العملية الرقابية من دون العودة الى الاوليات وان يكون من ذوي الخبرة والاختصاص من اجل معرفتها.

2. يكون بعض اعضاء الفرق الرقابية ليس لديهم اختصاص في الموضوع او خبرة مما يؤدي الى القصور في اظهار جميع التفاصيل وكفايتها.

3. هناك بعض الوثائق تقتضي السرية في العمل فلا يمكن ان تكون متاحة للجميع بما فيهم الرقباء ذوي الخبرة والاختصاص كالوثائق ذات الطابع السياسي او الذي يخص حياة المواطنين فيقوم الديوان بتوفير الوثائق حسب الصلاحيات الممنوحة له ومراعاة السرية بذلك.

جدول (15)

نتائج الاستقصاء الخاصة بالمتطلبات العامة للرقابة على الاداء

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
الوسط الحسابي	المتطلبات العامة للرقابة على الاداء	26.89	47.18	16.89	29.64	13.42	23.18	1.76	58.70

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (15) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بالمتطلبات العامة للرقابة على الاداء إذ حقق معدلاً قدره (1.76) درجة من اصل (3) درجات ونسبة التزام (58.70%) مما يدل على وجود انحراف في الالتزام ونسبة (41.30%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلبات العامة للرقابة على الاداء بشكل كامل وهي (الاستقلالية والاخلاق، المستخدمون المستهدفون، الموضوع، الثقة والضمان، أهداف الرقابة، نهج الرقابة، معايير الرقابة، مخاطر الرقابة، الاتصالات او التواصل، المهارات، الاشراف، الحكم والشك المهني، الاهمية النسبية والمادية، الوثائق او التوثيق)

جدول (16)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب التخطيط اختيار المواضيع

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
29	يتم اختيار المواضيع للرقابة على الاداء من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للديوان وذلك من خلال تحليل المواضيع المحتملة واجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك.	29	50.88	13	22.81	15	26.32	1.75	58.48
30	يتم اختيار المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض ديوان الرقابة المالية الاتحادي.	21	36.84	24	42.11	12	21.05	1.84	61.40
31	يقوم الرقيب بالنظر فيما اذا كانت هناك مقاربات ومنهجيات ومعايير رقابة مرتبطة او ذات صلة ومتاحة واذا كانت هذه المعلومات يمكن الحصول عليها بكفاءة وفعالية واقتصادية.	22	38.60	23	40.35	12	21.05	1.82	60.82
	الوسط الحسابي	24	42.10	20	35.09	13	22.81	1.80	60.23



نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (16) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب التخطيط – اختيار المواضيع فتيين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (60.23%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.80%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (39.77%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. لا يتم اختيار مواضيع رقابة الاداء عن طريق التخطيط الاستراتيجي او خطة طويلة الامد بسبب قلة الكادر والاختصاصات التي يتطلبها ذلك بالإضافة الى زخم الاعمال والامكانيات المادية والمالية للديوان وان الرقيب لا يقوم بتحليل المواضيع واجراء البحوث والدراسات للمواضيع قبل البدء بالعملية الرقابية من اجل تحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بالمواضيع المختارة إذ تكون المواضيع حسب الحاجة لأجراء رقابة الاداء عليها وحسب طلب الحكومة بينما يكون التخطيط الاستراتيجي عند استخدامه توجه استراتيجي مستقبلي لتغطية اعمال رقابة الاداء.

2. تكون المواضيع المختارة من الديوان مهمة بعض الشيء وقابلة للرقابة عكس مواضيع اخرى لو تم اجراء الرقابة عليها تكون نسبة اهميتها عالية.

3. هناك مواضيع حساسة وتمس حياة المواطنين والمجتمع وتحقق قيمة مضافة للجهات الخاضعة للرقابة بشكل عام والمجتمع بشكل خاص لا يقوم الديوان بالرقابة عليها بسبب الظروف السياسية والاجتماعية والامنية وغيرها .

4. ليس هناك منهجيات ومقاربات ومعايير واضحة بشكل كافي للرقيب يمكن الحصول عليها بكفاءة وفاعلية واقتصادية فالرقيب يكون غير ملم بكل الاختصاصات والمؤهلات التي يحتاجها في العمل كالتربية والهندسية وغيرها فلذلك لا يستطيع الحصول على المعلومات بكفاءة واقتصادية وفاعلية وتكون بحدود خبرته.

جدول (17)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب التخطيط – تصميم الرقابة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
32	يقوم الرقيب بالتخطيط للرقابة على الاداء بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية وفي الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الادارة الجيدة.	33	57.89	11	19.30	13	22.81	1.65	54.97
33	يتم اجراء البحوث قبل البدء بعملية الرقابة من اجل بناء المعرفة واختبار مختلف تصاميم الرقابة والتحقق فيما اذا كانت البيانات اللازمة متاحة.	35	61.40	13	22.81	9	15.79	1.54	51.46
34	ينظر الرقيب الى رقابة الاداء كمشروع ويعتمد على تخطيط، تنظيم، تأمين، إدارة، قيادة، رقابة موارد لتحقيق اهداف محددة ويتم وضع منهجيات واستراتيجيات لإدارة المشاريع.	25	43.86	17	29.82	15	26.32	1.82	60.82
	الوسط الحسابي	31	54.38	13.66	23.97	12.33	21.65	1.67	55.75

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (17) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب التخطيط – تصميم الرقابة فتيين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (55.75%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.67%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (44.25%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:



مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

1. إن عملية الرقابة على الاداء تكون متأخرة نوع ما تمر عدة سنوات على المشاكل مما يصعب اجراء المعالجات لها او قد يكون الشخص المسؤول في تلك الفترة تم نقله وجلب موظف جديد ليس له خبرة او معرفة بالأعمال السابقة فمن الضروري عند التخطيط مراعاة تلك الامور.
2. لا يتم اجراء البحوث بشكل كافي قبل البدء في عملية الرقابة والقيام بسبب النقص في الكادر والمؤهلات والاختصاصات واختبار مختلف التصاميم للرقابة والتحقق من وجود البيانات اللازمة لعملية الرقابة متوفرة ومتاحة ولا توجد اي معرقلات في الحصول عليها فيتم تكليف الهيئة والفريق الرقابي بأجراء رقابة لموضوع معين او جهة معينة بناء على توجيه الادارة العليا للديوان والحكومة او الجهة التي تطلب ذلك.
3. لا ينظر الى رقابة الاداء كمشروع وانما عملية تقويم للإجراءات والسياسات والانظمة والبرامج الحكومية وتحليلها ومعالجة المشاكل وتحسين الاداء واعداد التقارير عنها ، ولا توجد استراتيجيات لإدارة المشاريع .
4. تتطلب رقابة الاداء ان تكون هناك مرونة في التخطيط تمكن الرقيب من الاستفادة من الافكار التي يتم الحصول عليها في عملية الرقابة ويساعد ذلك في اختيار افضل الممارسات والطرق من الناحية العملية.

جدول (18)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب الاجراءات

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي المرجح	نسبة الإلتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
35	يتم الحصول على ادلة كافية وملانمة من قبل الرقيب من اجل وضع نتائج الرقابة والتوصل الى استنتاجات استجابة الى اهداف واسئلة الرقابة واصدار التوصيات في الحدود التي يسمح بها الديوان.	40.35	23	33.33	19	26.32	15	1.86	61.99
36	تكون ادلة الرقابة كافية (كمية) وملانمة ومناسبة (جودة) من اجل إقناع الاشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة.	40.35	23	35.09	20	24.56	14	1.84	61.40
37	تكون الادلة ذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها ومدى ارتباط تلك الادلة بعلاقة منطقية مع اهداف الرقابة واهميتها.	33.33	19	29.82	17	36.84	21	2.04	67.84
	الوسط الحسابي	38.01	21.66	32.75	18.67	29.24	16.67	1.91	63.74

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (18) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب الاجراءات فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (63.74%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.91%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الإلتزام ونسبة (36.24%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. يتم الحصول على الادلة من قبل الرقيب في بعض الحالات باستخدام خبرته فهناك ادلة لا يمكن الحصول عليها بسهولة.



2. لا يقوم الرقيب بتحليل المعلومات التي تم جمعها بصورة فهناك معلومات تحتاج الى اختصاصات ولا تكون للرقيب خبرة فيها فتكون اجراءاته مجرد مقارنة النتائج مع النتائج السابقة وبيان الفروقات وتحليلها في حدود خبرته وترتبط عملية التحليل ارتباط وثيق بعملية صياغة التقرير والذي يمكن اعتباره جزء اساسي من العملية التحليلية التي تنتهي بالإجابة على اسئلة الرقابة.

جدول (19)

نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب المتابعة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الالتزام %
		%	ت	%	ت	%	ت		
3 8	يقوم الرقيب بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة على الاداء للبرامج والانشطة.	45.61	26	26.32	15	28.07	16	1.82	60.82
3 9	يتم فحص الاجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة او اي طرف مسؤول اخر استناداً الى نتائج رقابة الاداء.	38.60	22	28.07	16	33.33	19	1.95	64.91
4 0	يقوم الديوان بتقديم تقريراً عن نتائج اعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من اجل تقييم التغذية الراجعة الى السلطة التشريعية والتنفيذية والجمهور.	45.61	26	22.81	13	31.58	18	1.86	61.99
	الوسط الحسابي	43.27	24.67	25.74	14.66	30.99	17.67	1.87	62.57

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (19) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلب المتابعة فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (62.57%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.87%) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام ونسبة (37.43%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. لا يقوم الرقيب بمتابعة نتائج الرقابة وتوصيات الرقابة السابقة وانما يتم متابعتها من دائرة المتابعة في الديوان ويكتفي بالإشارة اليها في فقرة في التقرير النهائي بأن الجهات قامت بأجراء التعديلات والاخذ بالملاحظات ام لا في حين ان المعيار ان يقوم بذلك الرقيب كونه على معرفة كافية بالعمل وعلى تماس مباشر به.

2. تقوم دائرة المتابعة والتنسيق في الديوان بمتابعة تنفيذ التقرير ويقوم بمخاطبة الجهات المعنية من اجل تنفيذ التوصيات واجراء التعديلات ولا يقوم بتقديم تقرير عن اعمال المتابعة لتقييم التغذية الراجعة والتي لها تأثير كبير في عملية الرقابة على الاداء.



جدول (20)

نتائج الاستقصاء الخاصة بالمتطلبات الخاصة بعملية الرقابة على الاداء

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام % م
		ت	%	ت	%	ت	%		
الوسط الحسابي	المتطلبات الخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء	25.3	44.4	16.7	29.3	14.9	26.17	1.81	60.57

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (20) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بالمتطلبات الخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء إذ حقق معدلاً قدره (1.81) درجة من اصل (3) درجات وبنسبة التزام (60.57%) مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (39.43%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلبات العامة للرقابة على الاداء بشكل كامل وهي (التخطيط-اختيار المواضيع وتصميم الرقابة، الاجراءات ، المتابعة) مما يدل على ان الديوان ملتزم الى حد ما في الإيفاء بمتطلبات المعيار 3000

جدول (21)

نتائج الاستقصاء الخاصة بالمتطلبات العامة والخاصة بعملية الرقابة على الاداء

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي الموزون	نسبة الإلتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
الوسط الحسابي	المتطلبات العامة للرقابة على الاداء	26.89	47.18	16.89	29.64	13.42	23.18	1.76	58.70
الوسط الحسابي	المتطلبات الخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الاداء	25.33	44.44	16.74	29.38	14.91	26.17	1.81	60.57

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (21) بأن ديوان الرقابة المالية ملتزم الى حد ما في الإيفاء بالالتزام بمتطلبات المعيار 3000 العامة والخاصة بعملية الرقابة على الاداء إذ حقق معدلاً قدره (1.76) درجة من اصل (3) درجات وبنسبة التزام الديوان والإيفاء بالمتطلبات العامة للرقابة على الاداء هي (58.30%) مما يشير الى وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (41.30%) تتعلق اسبابه بعدم الإيفاء بالمتطلبات العامة للرقابة على الاداء وهي (الاستقلالية والاخلاق ، المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة ، الموضوع ، الثقة والضمان ، أهداف الرقابة ، نهج الرقابة ، معايير الرقابة ، مخاطر الرقابة ، الاتصالات او التواصل ، المهارات ، الاشراف ، الحكم والشك المهني ، الاهمية النسبية والمادية ، الوثائق او التوثيق) بينما حقق معدلاً قدره (1.81) درجة من اصل (3) درجات وبنسبة التزام الديوان بالمتطلبات الخاصة بعملية الرقابة على الاداء هي (60.57 %) مما يشير الى وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (40.73 %) تتعلق اسبابه بعدم الإيفاء بالمتطلبات الخاصة بعملية الرقابة على الاداء بشكل كامل وهي (التخطيط – اختيار المواضيع ، التخطيط – تصميم الرقابة ، الاجراءات ، المتابعة) مما يثبت فرضية البحث وهي لا يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 بشكل كامل.

أولاً : الاستنتاجات

1. لا يمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعايير الانتوساي الخاصة بالاستقلالية والأخلاق بشكل كامل في بعض الاعمال الرقابية على الاداء.
2. لا يوجد استقلال مالي كامل للديوان فهو يخضع لتعليمات وضوابط وزارة المالية وهذا مخالف للمادة (6) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 المعدل والتي تنص على " الديوان هيئة مستقلة مالياً وإدارياً له شخصية معنوية ويعد أعلى هيئة رقابية ومالية يرتبط بمجلس النواب ويمثله رئيس الديوان او من يخوله " فهو بذلك لا يرتبط بمجلس النواب ولا تكون موازنته مرتبطة بموازنة مجلس النواب.
3. يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 الى حد ما وهذا ما ينعكس على اداء عملية الرقابة على الاداء وأن الإيفاء بكامل متطلبات معيار الانتوساي يعزز من عملية الرقابة على الأداء التي يقوم بها الديوان.
4. يفتقد الديوان الى وجود النهج الواضح والمخطط له مسبقاً بخطة طويلة الامد للرقابة على الاداء مما يحقق المصلحة العامة .
5. لا يقدم الديوان على القيام بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة على الاداء والسماح للرقباء بتقديم حلولهم ومقترحاتهم بخصوص تصميم الرقابة على الاداء مما يعكس عدم اضافة قيمة وبشكل واضح ومؤثر على البرامج والأنشطة التي تمت رقابتها فتكون العملية نمطية.
6. لا توجد أهداف محددة متعلقة برقابة مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية فضلاً عن غياب الخطط القصيرة والمتوسطة والطويلة الامد لتوزيع الاهداف والمبينة على الدراسات الاقتصادية والاجتماعية المعمقة وأما تكون أهداف محددة بشكل عام.

ثانياً : التوصيات

1. ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 لما له من اهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الاداء التي يقوم بها الديوان.
2. الأخذ بنظر الاعتبار عند القيام بالأعمال الرقابية المخاطر على الاستقلالية والأخلاق وتطبيق متطلبات معيار الانتوساي بهذا الخصوص والعمل على توفير الاستقلال المالي الكامل للديوان تنفيذاً للقوانين والتعليمات النافذة لانعكاسه في انجاز وتنفيذ عملية الرقابة على الاداء بأكمل وجه وتكون موضوعية وبناءة.
3. ضرورة تبني الديوان واعطاء الفرصة لجميع العاملين في الديوان من تقديم اقتراحاتهم وابتكاراتهم للطرق الجديدة في تطوير عملية الرقابة وبما يسمح ولا يتعارض مع اعمال الرقابة ولا يؤثر على مسارها ، لما له من دور كبير في اضافة قيمة ويؤثر بشكل مباشر على البرامج والأنشطة والفعاليات التي يتم مراقبتها ويقلل من الجهد والوقت والتكاليف وتتغير طبيعة العملية الرقابية من نمطية الى منتجة وذات فائدة كبيرة.
4. ضرورة صياغة اهداف تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بكل وضوح وان لا تكون اهداف الرقابة عامة وغير محددة مما له التأثير الكبير في انجاز العملية الرقابية ويعزز من قوتها ، مع وضع في اولويات واجتماعات الديوان ومجلس الرقابة بضرورة وضع خطة استراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة الامد للتوقيت الزمني لتوزيع الاهداف الرقابية وانجازها لأهميتها في اضافة القيمة للعملية الرقابية وتختصر في الوقت.
5. التنوع في النهج المستخدم في العملية الرقابية والذي يعد سمة مميزة لرقابة الاداء والاستناد الى النهج الاقتصادي ومحاسبة المسؤولية وبطاقة الاداء المتوازنة وغيرها من النهج لإضافة القيمة للعملية الرقابية وتحولها الى عملية منتجة ومؤثرة .
6. اعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل تشكيل وهيئة او قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الاجراءات المناسبة وتحليل النتائج بشكل سليم وموضوعي وينعكس بدوره على تعزيز جودة العملية الرقابية.



المصادر

المصادر العربية

أولاً: القوانين والانظمة والتعليمات والنشرات:

1. الانتوساي ، ISSAI 100 " المبادئ الاساسية في الرقابة الحكومية " .
2. الانتوساي ، ISSAI 3100 " ارشادات رقابة الاداء مبادئ رئيسية " .
3. الانتوساي 3000 " التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء " ، ستوكهولم، 2004 .
4. جمهورية العراق، دليل تقويم الاداء لسنة 2012 ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي/دائرة الشؤون الفنية والدراسات.
5. مجلس التعاون لدول الخليج العربية " دليل رقابة الاداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية " ، 2012 .

ثانياً: الكتب :

6. الجواهر، كريمة علي كاظم " الرقابة المالية " ، مكتب الجزيرة ، بغداد ، 1999 .

ثالثاً: الدوريات والبحوث والمجلات والنشرات

7. الحسني ، صادق وخرابشة ، عبد " المستلزمات الخارجية لإنجاز رقابة الاداء " ، مجلة المنارة للبحوث والدراسات ، المجلد 8 ، العدد 1 ، الاردن ، 2002 .
8. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، اللقاء التدريبي بالتعاون مع المنظمة العربية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة والمحاسبة بعنوان " تقييم اداء قطاع التعليم العالي " ، 2013 .
9. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي " تقرير الخطة الاستراتيجية 2005 - 2010 منطلق لصياغة الخطة الاستراتيجية " .
- رابعاً : الرسائل والاطاريح
10. العبادي ، ظافر حسين مفتن " رقابة الاداء وأنعكاسها في تحسين مستوى اداء الانشطة الفندقية ، بحث ميداني في فندق السدير " ، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2006 .
11. عذاب ، اختيار عباس " دور رقابة الاداء في الحد من الفساد الاداري والمالي ، تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية " ، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2009 .

المصادر الاجنبية :

1. Appendices to ISSAI 3000.
2. ASOSAI، fifth ASOSAI Research Project "performance auditing Guidelines"، 2000.
3. Australian National Audit office "evaluation and performance Auditing: sharing the common Ground" ، Australasian evaluation society-International conference، 2001.
4. Daujotaitė ، Dalia & Macerinskienė ، Irena " 5th International Scientific conference Business and Management ، Vilnius ، Lithuania ، 2008.
5. Irawan، Agus Bambang " Evaluation of performance Auditing in Indonesia : A critical systemic approach to addressing public Accountability"، thesis doctor of philosophy school of social and policy studies، flinders university، south Australia، 2015.
6. ISSAI 3000 ، standard for performance auditing ، Endorsement version ، 2016.
7. Kwadukuza، Municipality " performance Management framework & procedure manual for Kwadukuza Municipality Reviewed and Adopted By council effective"، 2016.
8. Probst ، Alan "performance Measurement Benchmarking & outcome-Based Budgeting for Wisconsin local Government " second Edition ، 2009.
9. The Lima Declaration of Guidelines on auditing percepts، 1998.



((The extent of the obligation of the Federal Board of supreme Audit to apply the INTOSAI 3000 standard))

Abstract

The research aims to demonstrate the commitment of the Federal Financial Supervisory Bureau to meet the requirements of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 3000, the general and private supervision of performance as the highest supervisory authority in Iraq, which is the only authorized to carry out the process of monitoring the performance of government work and activities. To analyze and present the results of the survey questionnaire prepared for the compliance of the Bureau with the requirements of the general and specific criteria related to the performance control process. The researcher reached a number of conclusions, the most important of which is the commitment of the Federal Financial Supervisory Board to meet the requirements of the INTOSAI 3000 standard to a certain extent and this is reflected in the performance of the performance control process. While the most important recommendations were the need to fulfill the requirements of the INTOSAI 3000 standard because it is of direct importance in the implementation of the performance control process carried out by the SAI. The preparation and formulation of standards and control indicators that are consistent with the principles of economy, efficiency and efficiency. SAI for its importance in taking appropriate measures and analyzing the results in a sound and objective manner.

Key terms of research / INTOSAI, performance control, INTOSAI standard requirements 3000.