

أثر تطبيق معايير الأنتوساي على جودة التدقيق في العراق (دراسة تطبيقية ديوان الرقابة المالي في العراق)

أ.م.د محمد ياسين غادر

Dr-mghader1@hotmail.com

الباحثة: ضحى علي مانع

Duha_dd@yahoo.com

جامعة الجنان – كلية ادارة الاعمال – قسم المحاسبة

المخلص

استهدف هذا البحث الى أثر تطبيق معايير الأنتوساي على جودة التدقيق في العراق دراسة تطبيقية ديوان الرقابة المالي في العراق, ماهية عملية التدقيق والرقابة وتطبيق وماهي المواصفات جودة التقارير المالية والتحديات التي تواجهها. وماهي معايير الأنتوساي ومقوماتها. وتوضيح العلاقة بين تطبيق معايير الأنتوساي وجودة التدقيق. وتوضيح الجانب العملي. واخيرا الخاتمة : تتضمن النتائج والتوصيات. وتوصل البحث الى عدد من النتائج أهمها: وجود تأثير معنوي موجب للتكامل بين معايير الأنتوساي والرقابة المالية على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة, كذلك تسعى منظمة الأنتوساي من خلال الأجهزة العليا للرقابة المالية الى تعزيز رقابة وجودة التدقيق لتحقيق مصداقية وجودة تقاريرها الرقابية. قدم البحث توصيات أهمها: ضرورة تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي أحدث التقنيات والبرامج في مجال تكنولوجيا المعلومات لمواكبة التطور السريع في العالم, والابتعاد عن الأدوات التقليدية في أساليب الرقابة المالية, كذلك المحاولة بتطبيق التكامل بين معايير الأنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات لجعل قيمة للجهاز الأعلى للرقابة المالية عن طريق رفع مستوى جودة التقارير الرقابية ومواكبة التطور والتقدم في مجال تكنولوجيا المعلومات **الكلمات المفتاحية** : معايير الأنتوساي, الرقابة المالية, التدقيق, التقارير المالية.

Abstract

This research aimed at the impact of applying INTOSAI standards on the quality of auditing in Iraq, an applied study of the Office of Financial Supervision in Iraq, what is the process of auditing, control and application, and what are the specifications of the quality of financial reports and the challenges they face. What are the INTOSAI standards and their components? And clarify the relationship between the application of INTOSAI standards and audit quality. Explain the practical side. Finally, the conclusion: it includes the results and recommendations.

The research reached a number of results, the most important of which are: There is a significant positive effect of integration between INTOSAI standards and financial control on the quality of SAI reports. Also, INTOSAI seeks through SAIs to enhance control and audit quality to achieve the credibility and quality of its audit reports.

The research presented recommendations, the most important of which are: the necessity of adopting the Federal Bureau of Financial Supervision the latest technologies and programs in the field of information technology to keep pace with the rapid development in the world, and moving away from traditional tools in financial control methods, as well as trying to implement integration between INTOSAI standards and IT governance control to make value for the Supreme Audit Institution By raising the quality of audit reports and keeping pace with the development and progress in the field of information technology

Keywords: INTOSAI standards, financial control, auditing, financial reports.

المقدمة والمنهجية

تتجلى اهمية مهنة الرقابة والتدقيق من خلال الفحص والتحقق في مدى سلامة وتوافق الاحداث المالية وفق الخطوات والاجراءات والمعايير السليمة حيث إن للرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام للدولة وصرفها على الوجه الامثل دون حصول إسراف أو تبذير أو تقنير، وقد تطور عمل الرقابة مع توسع عمل الشركات ، فضلا عن اساليب التلاعب والاحتيال ، وقد اهتمت منظمات دولية في وضع معايير واسس تساهم في تطوير اساليب وادوات العمل وتحسين جودة الاداء لعملية التدقيق والمراقبة ومنها منظمة الانتوساي الدولية والتي اهتمت في اعداد معايير تدقيق دولية للقطاع العام .

مشكلة البحث :

رغم توسع العمل المالي والرقابي مازال الكثير ممن يمارسون المهنة ممن يعملون في القطاع الحكومي او في مكاتب مراقب الحسابات يجهلون بالكثير من المعايير التي تتعلق بعمليات التدقيق ، ومازال الاجراءات تقليدية وخصوصا في الرقابة الداخلية ، كما ان عملية التدقيق الخارجي تواجه في العراق تحديات في ظل اقتصاد السوق ، وجودة تدقيق مراقب الحسابات مازالت دون المواصفات التي

ينبغي ان تكون عليها ، وان الكثير من العاملون في هذا المجال لا يدركون ماهية معايير الانتوساي واليات تطبيقها مما اضعف عملية الرقابة ، وان العديد من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية - العراق تعتمد الاجراءات التقليدية لا تعتمد المعايير في رقابة جودة اعمال التدقيق .

والاشكالية الرئيسية تطرح السؤال الرئيسي التالي : هل يعتمد ديوان الرقابة المالية في العراق على تطبيق معايير الانتوساي الدولية للتدقيق لتفعيل جودة التدقيق في القطاع العام ؟

ويتفرع منها الاسئلة الفرعية التالية :

١ . هل يوجد معايير للتدقيق في ديوان الرقابة العراقي ؟

٢ . هل معايير التدقيق المعتمدة في ديوان الرقابة العراقي متوافقة مع معايير الانتوساي الدولية؟

٣ . هل تطبيق كمعايير الانتوساي الدولية يساهم في تطوير اعما التدقيق ويحسن حودة التدقيق ؟

اهمية البحث :

تبرز اهمية البحث من خلال الاتي :

١ . تسليط الضوء على مضامين معايير الانتوساي واهميتها واليات تطبيقها بعمليات التدقيق .

٢ . تحقيق جودة عالية وتعزيز الثقة لدى الجمهور بنتائج التدقيق من خلال تطبيق المعايير .

٣ . رفع كفاءة العاملين في مجال التدقيق بما يساهم في عملية الفحص والمراقبة وكشف الاحتيال والغش وتقديم التقارير الواقعية .

٤ . اضعاف الثقة بالتقارير المالية واعتمادها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من قبل مستخدميها من

خلال تطبيق المعايير الدولية والمحلية وبلوغ الجودة في مواصفات التدقيق حيث سيعزز الدور الاقتصادي لعملية التدقيق .

اهداف البحث :

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

١. تقييم وتحليل مستوى عملية التدقيق وموصافاتها والاجراءات واهمية الاليات المعتمدة.
٢. عرض مضامين واليات تطبيق معايير الانتوساي واهميتها في تحقيق جودة الاعمال الرقابية والتدقيقة.
٣. التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق العراقية بمعايير التدقيق وخاصة معايير رقابة الجودة ودور الجهات المسؤولة في تقويم ومتابعة رقابة الجودة ومحاولة التعرف على اوجه ونقاط القوة والضعف فيها .
٤. ايجاد اليات لتطوير امكانيات العاملين في مجال الرقابة في تطبيق معايير انتوساي لتحقيق افضل جودة تنعكس على خصائص التقارير المالية.

فرضيات البحث :

- الفرضية الرئيسة: لا يوجد علاقة بين ديوان الرقابة المالية في العراق وتطبيق معايير الانتوساي الدولية للتدقيق لتفعيل جودة التدقيق في القطاع العام.
- ويتفرع منها الاسئلة الفرعية التالية :

١. لا يوجد علاقة بين معايير التدقيق في ديوان الرقابة المالية العراقي ومعايير الانتوساي الدولية .
٢. لا يوجد علاقة بين معايير التدقيق المعتمدة في ديوان الرقابة العراقي متوافقة مع معايير الانتوساي الدولية .
٣. لا يوجد علاقة بين تطبيق معايير الانتوساي الدولية وتحسين وتطوير جودة التدقيق .

مباحث البحث

١/ م . ماهية عملية التدقيق والرقابة وتطبيق وماهي المواصفات جودة التقارير المالية والتحديات التي تواجهها .

٢/ م ماهي معايير الانتوساي ومقوماتها .

٣/ م العلاقة بين تطبيق معايير الانتوساي وجودة التدقيق .

٤/ م الجانب العملي .

الخاتمة : النتائج والتوصيات

المصادر والمراجع

المحور الاول

ماهية عملية التدقيق والرقابة وتطبيق جودة التقارير المالية

اولاً: ماهية التدقيق والرقابة المالية

يقصد بالتدقيق لفظاً Audit المشتق من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق. وقد تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على اساس الطريقة المزوجة التي تم نشرها في كتاب العالم الايطالي Luca Paciolo الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام ١٤٩٤م. (البقاسي، ٢٠١٨، صفحة ١٨)

فقد نشأ التدقيق الداخلي نتيجة حتمية للتطور الاقتصادي وانطلاقه من حيز المشاريع الفردية الى عالم المشاريع الكبيرة. فلقد كان لحاجة الادارة الملحة في توفر وسيلة مهمة لمساعدتها في انجاز مهامها دورٌ كبيرٌ في ايجاد هذا النوع من التدقيق داخل الوحدات. ومع زيادة النمو في حجم تلك الوحدات ودرجة التعقيد فيها ادى ذلك الى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي بوصفه عنصراً رئيساً من عناصر الرقابة الداخلية للوحدة.

ان التدقيق بمفهومه البسيط لا يعدو ان يكون عملاً يقوم به افراد للتأكد من صحة اداء عمل افراد آخرين، وعليه لا بد ان يؤدي بشكل يراعي اسساً معينة، ويتم التدقيق في ضوء تلك الاسس، وينبغي ان يكون الشخص القائم بالتدقيق غير الشخص الذي قام بالتنفيذ، وان يكون على قسط وافر

من العلم والدراية بطبيعة العمل وكيفية القيام به حتى يتسنى له الحكم على مدى صحة القيام به والآن انتفت الحاجة من التدقيق.

واما مفهوم التدقيق حرفياً فإنه يقصد به (اجراءات فحص تنفذ لغرض التحقق من صحة الانشطة او الاهداف)، غير ان للتدقيق مفهوماً مهنياً يقصد به (طريقة منظمة للحصول بموضوعية على ادلة وقرائن الاثبات بخصوص ماهو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الاحداث الاقتصادية للمشروع وتقويمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الاحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج الى الاطراف المعنية) .

ويلاحظ من هذين المفهومين ان عملية التدقيق تشتمل على الفحص Examination والتحقيق Verification والتقارير Reporting يقصد بالفحص:- التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع. اما التحقيق، فيقصد به امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية بوصفه تعبيراً سليماً عن أعمال المشروع عن مدة مالية معينة ودلالة عن وضعه المالي في نهاية تلك المدة، والتقارير، يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير يقدم الى من يهمه الامر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق. (المشهداني، ٢٠١٨، صفحة ٣٢)

اما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فقد عرف التدقيق الداخلي بأنه (جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعد احدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الادارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من حماية اصول واموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم).

يتضح من هذا التعريف ان التدقيق الداخلي يؤدي نوعين من الخدمات: (رشوان، ٢٠١٧، صفحة ١١٢)

النوع الاول، خدمات وقائية لأنه يحمي اموال المنشأة ويحمي الخطط الادارية ضد الانحراف.

النوع الثاني، فهي خدمات انشائية تضمن دقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمنشأة.

وبهذا يعد التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية كله، فمن غير الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للتدقيق الداخلي.

وعليه فإن وظيفة التدقيق المعادة هندستها يتوجب عليها عرض الخصائص الآتية: (العاني،

٢٠١٨، صفحة ٢١٣)

١. القدرة على العمل كشركاء مع الإدارة أو زبائنهم الآخرين .
 ٢. تزويدها للحلول أكثر من تزويدها للخدمات .
 ٣. تأكيدها على ان ثقافة قسم التدقيق الداخلي تعكس ثقافة العمل ككل .
 ٤. التماسك والارتباط بين القانون والاهداف من جهة ،ومهمة قسم التدقيق الداخلي ومهمة الشركة والأهداف الاستراتيجية من جهة اخرى .
 ٥. القدرة على العمل كعوامل تغيير وان يصبحوا فعالين ويساهموا في التغيير الرئيس للشركة.
 ٦. الفهم والتركيز على وظيفة ادارة مخاطر العمل ويكونوا قادرين على ربطها مع اولويات الشركة.
 ٧. القدرة على العمل بمهارة والمشاركة بأفضل التطبيقات عبر الشركة باكملها.
 ٨. القدرة على تطوير عملية التدقيق الداخلي ووضعها في مكان مناسب لتوفير نظام كامل من الخدمات من خلال اذعان عمل التدقيق الأساسي للعمل الاستشاري وضمان ان وظيفة التدقيق الداخلي تسلم الخدمات لزيائنها .
- ونتيجة لما تقدم يلاحظ التغيير الجوهرى لوظيفة التدقيق الداخلي في الخدمات التي تؤديها ومكانتها الحديثة في أعلى المستويات ، والتي ادت بالتالي الى التغيير في اهدافها.
- ولقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في اهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وقد حدد معهد المدققين الداخليين الامريكى اهداف التدقيق الداخلي بالاتي:-

١- التأكد من ان السياسات والخطط والاجراءات الموضوعة من قبل الادارة تنفذ كما هي دون أي انحراف.

- ٢- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- ٣- التأكد من توفر حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والاسراف.
- ٤- التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.
- ٥- تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية.

بصورة عامة فإن الهدف الاساسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة الادارة في ادائها لمسؤولياتها بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدها بتقارير موضوعية وتوصيات وملاحظات بناءة تختص بنشاط الوحدة بشكل عام.

يُعدّ إطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" المعيارَ المشترك لقياس الأداء في أقاليم الإنتوساي. وينبغي استخدامه قدر المستطاع قاعدة يُستند إليها لتعريف الممارسات الدولية الجيدة للأجهزة لدى إعداد إطار قياس أداء الأجهزة، اما المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة فهي : (سرايا، ٢٠٠٧، صفحة ٣٠)

❖ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام

يمكن وصف رقابة القطاع العام بعملية منهجية من الحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتماشى مع المعايير المقررة وتعتبر رقابة القطاع العام

ضرورية من حيث انها تزود الهيئات التشريعية والإشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة

وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها، تبدأ جميع عمليات رقابة القطاع العام بالأهداف التي قد تختلف تبعاً لنوع الرقابة المنفذة.

أنواع رقابة القطاع العام:-

أ. الرقابة المالية تركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للهيئة معبراً عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما، ويتحقق ذلك بالحصول على أدلة رقابة كافية

ومناسبة لتمكين المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ .

ب. رقابة الأداء تركز على ما إذا كانت التدخلات والبرامج والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة

والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين، ويفحص الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة، ويتم تحليل أسباب

الانحرافات عن تلك المعايير أو تحليل المشاكل الأخرى، ويهدف ذلك إلى الإجابة عن أسئلة الرقابة الرئيسية

وتقديم التوصيات للتحسين .

ج. رقابة الالتزام تركز على ما إذا كان موضوع معين ملتزماً بالمرجعيات المحددة كمعايير، وتعنى رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات ملتزمة من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة، وقد تشمل هذه المرجعيات القواعد أو القوانين والأنظمة أو قرارات الموازنة أو السياسة أو القواعد المقررة أو الشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين .

عناصر رقابة القطاع العام:-

أ. المدقق : يؤدي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين مهمة إجراء الرقابة

في القطاع العام.

ب. الطرف المسؤول : تحدد المسؤوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي وتكون

الأطراف المعنية مسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، سواء كانت أفراداً أو مؤسسات.

ج. **المستخدمون المستهدفون**: وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئتها التي يعد المدقق تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الاشرافية أو المسؤولون عن الحوكمة أو عامة الناس.

❖ **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة ٢٠٠** : **المبادئ الأساسية للرقابة المالية** .

يمثل المعيار ٢٠٠ " المبادئ الأساسية للرقابة المالية" أساس معايير الرقابة المالية المفصلة الواردة في

المعايير من (١٠٠٠) الى (١٨١٠) في المستوى الرابع من الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة ويمكن استخدام المعيار (٢٠٠) بثلاث طرق كما يلي: (سامي، ٢٠٠٩، صفحة ٢٩١)

- كأساس توضع المعايير استنادا إليه .
- كأساس تعتمد المعايير الوطنية المتجانسة استنادا إليه .
- كأساس لاعتماد إرشادات الرقابة المالية كمعايير رسمية.

إطار الرقابة المالية:-

يتمثل الهدف من الرقابة على البيانات المالية في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية أو تقدم صورة صادقة وعادلة وفقا لذلك الإطار وقد تصوغ القوانين أو الأنظمة الملزمة لمؤسسات التدقيق في القطاع العام هذا الرأي بصور أخرى، فالرقابة التي تعد وفقا لمعايير تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الأنتوساي والمتطلبات الأخلاقية المعنية تمكن المدقق من التعبير عن مثل هذا الرأي.

يستند المعيار (٢٠٠) على الأهداف التالية :-

أ- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من بيانات خاطئة سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، مما يمكن من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية.

ب - إعداد التقارير عن البيانات المالية وبيان نتائج الرقابة وفقا للنتائج التي يتوصل إليها المدقق.

❖ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة ٤٠٠ : المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.

تتمثل غاية المعايير الدولية للإنتوساي المتعلقة برقابة الالتزام في تقديم مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات لرقابة الالتزام بشأن موضوعات ما، نوعية وكمية، والتي تتفاوت تفاوتاً كبيراً في نطاقها ويمكن تناولها من خلال مجموعة من مناهج الرقابة وصيغ إعداد التقارير ويزود المعيار ٤٠٠ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية بالأساس اللازم لاعتماد أو وضع المعايير والإرشادات في رقابة الالتزام، ويمكن استخدام المبادئ الواردة في المعيار ٤٠٠ بطرق ثلاث هي:

- كأساس لوضع المعايير.
- كأساس لاعتماد معايير وطنية متوافقة.
- كأساس لاعتماد إرشادات رقابة الالتزام كمعايير رسمية.

ثانياً: جودة التقارير المالية

تعد الجودة من المفاهيم الرائجة في عصرنا الحالي، وتتنافس المؤسسات فيما بينها سواء كانت حكومية أو منظمات خاصة في تبني أساليب وطرق مختلفة للجودة من أجل كسب رضا العميل، وعادة ما نلاحظ إن الجودة يرتبط مفهومها بالمؤسسات الصناعية كونها أول من اهتمت بتطبيقات الجودة وأساليبها من قيام الثورة الصناعية حتى الوقت الحالي، ومرت الجودة كمفهوم بتطورات عديدة حيث بدأت من الفحص ومرورا بضمان الجودة وصولاً إلى إدارة الجودة الشاملة، وفي الفترات اللاحقة ونتيجة لتطور مفهوم الجودة امتد الاهتمام لتطبيق الجودة ليشمل منظمات الخدمة المختلفة من شركات تأمين ومنشآت مالية و وحدات الادارة العامة و وحدات الادارة المحلية وغيرها. (بدر الدين،

٢٠١٣، صفحة ٧٦)

اما فيما يخص الجودة في التقارير المالية تتعدد المفاهيم والاراء حول تقديم مفهوم موحد لها. إن الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية في تلك التقارير تتعلق بنشاطات المؤسسات الاقتصادية والمالية وتفيد في صنع القرار الاقتصادي، وان توفير معلومات عالية الجودة في التقارير المالية ستؤثر بشكل ايجابي على مقدمي رأس المال وغيرهم من أصحاب المصلحة لجعل الاستثمار والائتمان وقرارات تخصيص الموارد مماثلة لتعزيز كفاء السوق. وتشكل المعلومات المحاسبية ذات الجودة دورا مهما في تحقيق المصادقية في التقارير المالية وتساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الخاصة بهم.

اما من ناحية النوع فأن التقارير المالية تتخذ عدة اشكال وفق معيار المحاسبة الدولية رقم ١ الاشكال: (حمادة، ٢٠١٤، صفحة ١٩٠)

١. قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية): هي عبارة عن جدول موجز اساسي يوضح الوضع المالي للمنشأة في تاريخ معين فتظهر المعلومات المتمثلة بالاصول و الالتزامات وحقوق الملكية.
٢. قائمة الدخل (حساب الربح والخسارة): هي قائمة تبين نتائج الاعمال للشركة من (ارباح) او خسائر خلال فترة زمنية معينة من خلال مقابلة الايرادات بالمصروفات.
٣. قائمة التدفقات النقدية: هي قائمة توضح كافة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الى الشركة خلال الفترة المالية.
٤. قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي قائمة تبين التغيرات الحاصلة على حقوق الملكية خلال فترة محاسبية محده عن بدء النشاط.
٥. لايضاحات المرفقة مع التقارير المالية: تعرض الايضاحات معلومات عن الوضع المالي للمؤسسة قد لا يتم عرضها بشكل كافي في البنود الواردة في التقارير المالية للشركة من أجل تجاوز التكرارات.

اما من ناحية الجودة فأن التقارير المالية تتخذ عدة اشكال يوضحها وهي كالاتي:

١. جودة صياغة التقرير: توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.
٢. جودة محتوى التقرير: وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثالث خصائص هي الشمول والاكتمال والدقة.
٣. جودة عرض التقرير: سهولة لحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة أو بطريقة ال تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي الاتساق أو الثبات والحياد والتوقيت والشفافية.

ثالثاً: التحديات التي تواجه جودة التقارير المالية

إن تأثير عمليات المعرفة المالية غير الفعالة والمعقدة على الموظفين حقيقي. بمجرد مشاهدة نقاط ضعف قسم تكنولوجيا المعلومات في التقارير المالية ، تواجه معظم المجموعات ٥ عقبات رئيسية: (بوخالفة، ٢٠١٤، صفحة ٤٣)

١- المعلومات

يبدأ كل شيء بالمعلومات المحفوظة في أنظمة تخطيط موارد المؤسسات (ERP) ، برامج محاسبة في السعودية ، وأنظمة برامج التمويل ، و- بالنسبة لكل مؤسسة تقريباً- كومة من جداول البيانات المتميزة. قد يكون ربط العديد من الأنظمة والوصول إلى المعرفة الإلزامية لجميع ما تم إخبارهم به تحدياً كبيراً.

٢- الجودة وعدم التطابق

هناك طبقات عديدة من الجودة في التقارير المالية ، وكذلك العملات والبلدان ، والمصطلحات / الدلالات المختلفة. بمجرد أن ينطوي على إحالة مرجعية لكل تلك المعرفة ، وإلغاء الفصل ، والتوحيد ، وفهم العلاقات بين المعرفة وقواعد البيانات ، فإن ذلك يعد مهمة منتظمة بمفردها.

٣- المواعيد والتغييرات

على الرغم من الاستثمار المستمر في تخطيط موارد المؤسسات ، برامج محاسبة في السعودية ، وأنظمة التمويل ، لا تزال دار الأعمال داخل المملكة تقول أن هناك زيادة بمقدار عشرة أجهزة كمبيوتر في عمليات تقديم الحسابات المتأخرة في السنوات الأخيرة. قد يكون إعداد التقارير في الوقت المناسب صعباً ، ومع ذلك ، فإن التغييرات والمراجعات وإعادة الصياغة هي أيضاً مهام مطولة ويدوية وتتطلب عمالة كثيفة.

٤- إصلاح الأخطاء

يعد اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية وتصحيحها عقبة رئيسية أخرى سيتم تحديدها كمياً. مثال آخر من بيت الأعمال داخل المملكة يشمل ١٧٦٠٠٠ شركة عوقبت لارتكاب أخطاء في تقاريرها المالية.

٥- الأمن

وفوق كل ذلك ، هناك الإدارة الشاملة للأمان والمعرفة التي تعد جزءاً مهماً من كل مؤسسة. يجب إجبار الامتثال للائحة العامة لحماية البيانات (GDPR) إلى جانب معايير المال والمراجعة المختلفة المختلفة ، على التفكير في مهمة أخرى طويلة ويدوية للغاية.

المحور الثاني

ماهي معايير الانتوساي ومقوماتها

تعد المعايير بمثابة مقاييس يمكن الاعتماد عليها في قياس وتقويم ما يجب أن يتبع في تانية الأعمال، وهي التي يمكن أن تعد نموذجاً أو مثلاً موضوعاً يحتذى به عند التطبيق، ومعايير الرقابة المالية مثلها مثل باقي المعايير تعد أداة لتوجيه العاملين في المجالات الرقابية، وتعد من أهم المقومات الأساس لهذه المهنة (الوردات، ٢٠١٤، صفحة ٥٤) وتختلف معايير الرقابة المالية في الأجهزة العليا للرقابة عن المعايير المهنية لمراجعة الحسابات الحكومية، إذ تهدف إلى التأكد من الاستخدام السليم للأموال العامة ومدى تحقيقه للمصالح العامة دون تبذير أو إهدار. ويتكون الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) من الوثائق كافة التي تمت المصادقة عليها من الأنكوساي لغرض توجيه وإرشاد العاملين بالأجهزة العليا للرقابة (أعضاء الانتوساي) وهي

نوعين من الوثائق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI) وهي وثائق موجهة بالخصوص للأجهزة العليا للرقابة المالية ، على سبيل المثال المعيار (ISSA ١٢٣٠) بشأن التوثيق الرقابي إرشادات الإنتوساي من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) وهي وثائق موجهة بالخصوص للسلطة الإدارية .

إن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام. والغرض من المعايير الدولية هو: (النظمي، ٢٠١٢، صفحة ٧٤)

١. ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية.
٢. تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية بالنسبة إلى المستخدمين.
٣. تعزيز شفافية العملية الرقابية.
٤. تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى.
٥. تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام.

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها ، ويمكن إيجاز أهم هذه التعاريف فيما يلي : المعايير هي مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة الغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعا من الثقة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم."

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) فقد عرفها على أنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق مراجعة البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات." (المطارنة، ٢٠١٣، صفحة ٥٥)

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد عرف المعايير على أنها : " . تعبير على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي " .

إن الغاية الرئيسية من إصدار معايير دولية للدقيق هي إيجاد مستويات وتوجيهات مهنية للتدقيق المالي ، وما يتصل بها من مهام موجهة للتطبيق دوليا ، ويمكن إيجاز هذه الأهداف في النقاط التالية:

-الرفع من مستوى المهنيين؛

-إرشاد القائم بالمهمة؟

-توضيح إجراءات القيام بالمراجعة.

تحظى المعايير الدولية للتدقيق بأهمية بالغة يمكن إيجازها في النقاط التالية: (العمرى، ٢٠١٣، صفحة ٨٠)

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.

-تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.

-إن التغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي أساس التوحيد؛ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.

- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

المحور الثالث

العلاقة بين تطبيق معايير الانتوساي وجودة التدقيق

يوجد لدى المدققين الداخليين والخارجيين نقاط قوة مختلفة تعمل على زيادة فعالية عملية التدقيق فعلى سبيل المثال يقضي المدقق الداخلي معظم أو كل وقته في العمل في نفس الشركة ونتيجة لذلك يتكون لديه فهم أفضل والمام اكبر الثقافة وأنظمة وعمليات الشركة وهذا يسمح له برؤية الامور التي لا يستطيع المدقق الخارجي رؤيتها أو فهمها . من جانب اخر فان المدقق الخارجي يتعرض خلال عملة لمجموعة متنوعة من القضايا المالية فبالناتالي فإن قدرة المدققين الخارجيين ستكون اكبر على اكتشاف وحل القضايا من المدققين الداخليين. وبناءا عليه فان وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تؤدي بالنتيجة الى عمليات تدقيق تمتاز بالجودة والكفاءة اذ انه يجب على كل من المنطق الداخلي والخارجي الالتزام بعناصر رقابة الجودة الموضوعية من قبل المنظمات المهنية العالمية المنطق الداخلي واستنادا إلى ما توصلت اليه دراسة المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية والتي أكدت على الدور الايجابي الاستقلالية التدقيق الداخلي في تحقيق جودة التدقيق. وأشارت دراسة إلى اهمية الاستقلالية والموضوعية كخصائص للتدقيق الداخلي في تحسين جودة ان اثبتت أن تفعيل الاستقلالية يؤدي إلى زيادة تحسين الجودة أما فيما يتعلق بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي فقد الكنت على ضرورة تحقيق المدققين الداخليين المتطلبات الكفاءة المهنية اللازمة عند أدائهم اعمالهم وانشطتهم وان هنالك علاقة بتوفير هذه المتطلبات وتحسين الجودة وكذلك هناك علاقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة التاهيل والتدريب (الكفاءة المهنية). (العربي، ٢٠١٤، صفحة ١٧٦)

بسبب ظهور الاجهزة العليا للرقابة المالية في القرن العشرين على المستوى الدولي والإقليمي ونظراً لأهمية هذه الأجهزة في الرقابة على المال العام ، فقد دعت الحاجة الى تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والأفكار والخبرات بين أعضاء تلك الأجهزة ، ولدعم التحسين المتواصل بينها وتطوير عملها الرقابي ، وتوحيد الطرق والإجراءات المتبعة والمستخدمه في التنفيذ ، الأمر الذي دعا الى إنشاء منظمة مهنية مستقلة غير سياسية على المستوى الدولي والإقليمي تضطلع بهذه المسؤولية

وبالفعل فقد أنشئت هذه المنظمة عام ١٩٥٣ تحت مسمى (INTOSAI) وهي مختصر لـ (International Organization of Supreme Audit Institutions) وترجمتها الى اللغة العربية كما ورد في المعايير الصادرة عنها كانت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية)، وهي مجموعة عمل تطوعية يعتمد نجاحها على تواصل الدعم المهني والمالي الذي يقدمه أعضائها البالغ عددهم حالياً (١٩٢) عضو يمثلون ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمحاسبة في الدول المنتمية الى منظمة الأمم المتحدة(www.intosai.org)

معايير الانتوساي ومستوياتها : تعد المعايير بمثابة مقاييس يمكن الاعتماد عليها في قياس وتقويم ما يجب أن يتبع في تأدية الأعمال، وهي التي يمكن أن تعد نموذجاً أو مثلاً موضوعياً يحتذي به عند التطبيق، ومعايير الرقابة المالية مثلها مثل باقي المعايير تعد أداة لتوجيه العاملين في المجالات الرقابية، وتعد من أهم المقومات الأساس لهذه المهنة وتختلف معايير الرقابة المالية في الأجهزة العليا للرقابة عن المعايير المهنية لمراجعة الحسابات الحكومية، إذ تهدف إلى التأكد من الاستخدام السليم للأموال العامة، ومدى تحقيقه للمصالح العامة دون تبذير أو إهدار. ويتكون الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا. (الرشيدي، ٢٠١٢، صفحة ٧٧)

المحور الرابع

الجانب العملي

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق (مراجعين وفنيين واداريين)، وبعض الأكاديميين واعتمد الباحث في جمع البيانات على الأسلوب الالكتروني من خلال تصميم قائمة استبيان بالاعتماد على نظام(Google drive) تم استخدام أسلوب العينة العشوائية لتحديد عينة الدراسة، وفقاً لقانون Moser والذي ينص على:

$$ن د = (ع / ٢ س د)$$

حيث أن: ن د = حجم العينة المراد قياسها.

$$ع س د = حد الثقة أو درجة الدلالة$$

$$ع = الانحراف المعياري.$$

ع س = حد الثقة أو درجة الدلالة للوسط الحسابي لمجتمع الدراسة / مستوى

الثقة بافتراض أن الانحراف المعياري لمجتمع الدراسة = ٥٥.

درجة الدلالة = ٢.

مستوى الثقة = (٥٩٢٢) .

إذن ع س د = مستوى الدلالة / مستوى الثقة = ٥ . = ٢ / ٥٩٢٢

(= 55(/ 2)5(= 5 / 525 = 525 .ن د

وبعد استبعاد ٥٢ استمارة لعدم اكتمال البيانات وعدم صلاحيتها للتحليل فقد بلغ مجموع

الاستمارات الصحيحة ٥١٢ مفردة.

أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في اختبار فرضية الدراسة على قوائم استبيان موجهة الى موظفي ديوان الرقابة المالية

الاتحادي بالعراق ومستخدم في ذلك أسلوب ليكرت الخماسي للإجابة ويمكن توضيح الخاصة لكل

إجابة كالآتي:

جدول رقم (١) درجات مقياس ليكرت

اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
١	٢	٣	٤	٥

وعلى هذا النحو قام الباحث بصياغة قائمة الاستبيان لقياس متغيرات الدراسة وفقا للجدول التالي:

ت	المتغيرات
١	يسعى ديوان الرقابة الى تطبيق معايير الإنتوساي بجميع اعماله الرقابية وحسب الأهمية
٢	يمتلك الديوان معايير رقابية على تكنولوجيا المعلومات خاصة به عند ممارسة مهامه الرقابية
٣	ان تطوير انظمة المعلومات ورقابتها وتقييمها وصياغة التقارير في الحكومة يجعل من عملية المراقبة عملية سهلة
٤	يعمل الديوان مع الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير محاسبة وتدقيق تناسب تطور IT.

٥	توفر المعايير المتبعة في الديوان على ارشاد المدقق لتحديد خطوات واجراءات الرقابة الواجب تطبيقها في مجال IT.
٦	يعمل الديوان على تحسين وتطوير التقنيات الرقابية لمواكبة التطورات الحديثة في مجال رقابة .
٧	يقوم الديوان بمتابعة الجهات الخاضعة للرقابة بتنفيذها معايير الإنتوساي ذات الصلة برقابة حوكمة IT .
٨	يلجأ الديوان الى خبراء خارجيين لتمكين موظفيه من كيفية رقابة IT وفق المعايير الدولية
٩	يسترشد الديوان عند رقابة حوكمة IT معيار الإنتوساي رقم (٣١١١ و) ٣٥١١ معيار رقابة الأداء
١٠	يقوم مدققي الديوان بتحليل البيانات للتحقق من تطبيق المعايير المقبولة لإعداد التقارير بجودة عالية
١١	تعزز معايير الإنتوساي ذات الصلة IT عند تطبيقها من مستوى جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة
١٢	تساعد تقارير الأجهزة العليا للرقابة المؤسسات المتعلقة بـIT في زيادة جودة خدماتها وتقديمها بالوقت المناسب
١٣	تساهم رقابة حوكمة IT مستخدمي تقارير الاجهزة العليا للرقابة بوصولها بالكمية والتوقيت المناسب
١٤	ينتج من اندماج معايير الإنتوساي ذات الصلة بحوكمة IT مع اليات حوكمة IT أثر على مستوى جودة التقارير الرقابية
١٥	عدم وجود علاقة بين الجهاز الأعلى ومعايير منظمة الإنتوساي يشكل عائقا جوهريا في تطوير تقاريره الرقابية

اختباري الصدق والثبات

جدول (٣) معامل الثبات والصدق الفا كرونباخ لمحاو استمارة الاستبيان

المحور	الموضوع	عدد الفقرات	الفا كرونباخ
الاول	دور معايير الانتوساي	١٩	٠,٩٢٦
الثاني	جودة تقارير الاجهزة العليا للرقابة	١٥	٠,٨٤٢
الثاني	رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات	١٤	٠,٩٠٠
جميع المحاور		٤٨	٠,٩٥٢

المصدر: من اعداد الباحث معتمدا على نتائج التحليل الاحصائي

يتضح من الجدول (٣) ان معامل الفا كرونباخ للمحور الاول دور معايير الإنتوساي الذي تكون من ١٤ افقرة بلغ ٠,٩٠٠ ،وبلغ الفا كرونباخ للمحور الثاني رقابة وكمة تكنولوجيا المعلومات الذي تكون من ١٥ افقرة نحو ٠,٨٤٢ ،وبلغ معامل الفا كرونباخ للمحور الثالث جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة الذي تكون من ٥١ افقرة نحو ٠,٩٥٢ وبلغ معامل الفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان والتي تضمنت ٤٨ سؤالاً مما يشير الى ارتفاع درجة ثبات وصدق فقرات استمارة الاستبيان. التحقق من فرضية الدراسة:

للتحقق من فرضية الدراسة "لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات من جهة وجودة تقارير الاجهزة العليا للرقابة من جهة ثانية"، وقد تم اختبار صحة الفرضية الثالثة للدراسة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط باستخدام برنامج SPSS ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج الاختبار:

جدول(٤) نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الثالثة

المتغيرات	ابعاد النموذج	قيمة الانحدار (ب)	الخطأ المعياري
المتغير التابع	جودة تقارير الاجهزة العليا الرقابية	٢,٤٥٦	٠,٢٢٤

٠,٠٧٨	٠,١٢٤	مبادئ الانتوساي	
٠,٠٧١	٠,٢٢٦	معايير الانتوساي	
٠,٠٩٦	٠,١٩٣	ارشادات الانتوساي	
٠,٠٦٨	٠,٠٢٧	مبادئ الرقابة المالية	المتغيرات المستقلة
٠,٠٨٠	٠,٢١٦	معايير الرقابة المالية	
٠,٠٦٠	٠,٠٩٩	الارشادات الرقابية المالية	
	١٤,٢٩٩	قيمة (أ) المحسوبة	
	٠,٠٠,٠	مستوى دلالة (أ) المحسوبة	
	٠,٦٨٨	معامل الارتباط (R)	
	٠,٤٧٣	معامل التحديد (R ²)	القيم الاحصائية
	٠,٣٠٤	الخطأ المعياري للتقدير	

كانت علاقة خط الانحدار على النحو الآتي:

$$2.456 + 0.124x_1 + 0.226x_2 + 0.193x_3 + 0.027x_4 + Y = 0.216x_5 + 0.099x_6$$

حيث أن $Y =$ جودة تقارير الاجهزة العليا الرقابية.

$X_1 =$ مبادئ الإنتوساي.

$X_2 =$ معايير الإنتوساي.

$X_3 =$ ارشادات الإنتوساي.

$X_4 =$ مبادئ رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات.

$X_5 =$ معايير رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات.

$X_6 =$ الارشادات الرقابية لحوكمة تكنولوجيا المعلومات.

أظهرت نتائج الانحدار الموضحة في الجدول (٤) العلاقة القوية بين كل من معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبين جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة في نموذج الانحدار، حيث بلغ معامل الارتباط ($R=0.9222$)

بلغت قيمة القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) مما يشير إلى أن %٤٧٩٣ من التغيرات الحاصلة في جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة يفسرها معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات. بلغت قيمة (F) المحسوبة في نموذج الانحدار للفرضية .. ٤٥٨ وبمستوى دلالة إحصائية ($\text{sig} = 0.000$) وهي أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين كل من معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبين جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة.

يتضح مما سبق رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة انه: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين كل من معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات من جهة على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة من جهة أخرى)

الخاتمة : النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

توضيحا لما اسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحث في شقيها النظري والعملية انتهى البحث الى مجموعة من النتائج أهمها:

١. خلاصة العديد من الدراسات السابقة، لكي تتمكن أي مؤسسة من تحقيق منافع تكنولوجيا المعلومات عليها أن تطبق نظرا لما توفره من رقابة فعالة دارة الأنظمة تكنولوجيا المعلومات.
٢. ان غاية رقابة المالية هو مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية للتأكد من بلوغها التوافق مع المعايير الدولية والقواعد التنظيمية والأطر المعمول بها في مجال حوكمة تكنولوجيا المعلومات.
٣. تسعى منظمة الإنتوساي من خلال الأجهزة العليا للرقابة المالية الى تعزيز رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات لتحقيق مصداقية وجودة تقاريرها الرقابية، والاهتمام بمجال تكنولوجيا المعلومات.

- ٤ . يوجد تأثير واضح بين كل من معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات من جهة على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة، حيث يؤدي هذا التكامل الى تأثير موجب على مستوى جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة.
- ٥ . يعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي عند تنفيذ رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات على المعايير الصادر من الإنتوساي منها دليل الإنتوساي المعني برقابة تكنولوجيا المعلومات.
- ٦ . ان تطبيق التكامل بين معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات يؤدي الى زيادة مستوى جودة المعلومات والبيانات المحاسبية وبالتالي يؤدي الى رفع مستوى جودة التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة.

ثانيا: التوصيات

- ١ . ضرورة السعي الى تطبيق نظام الرقابة المالية وتطويرها في المؤسسات الحكومية كونها عين الرقابة، والحد من المخاطر، والتطبيق السليم لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات الحكومية.
- ٢ . ضرورة ان يكون مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية قادرين على تحديد مواضيع الرقابة التي سيتم تبنيتها خلال عمليات رقابة المؤسسات الحكومية ومعرفة بالمعايير وأدوات .
- ٣ . المحاولة بتطبيق التكامل بين معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا كونه يضيف قيمة للجهاز الأعلى للرقابة المالية من خلال رفع مستوى جودة تقاريره الرقابية، ومواكبة التطور والتقدم في مجال تكنولوجيا المعلومات.
- ٤ . أن تهتم الأجهزة العليا للرقابة المالية بصورة عامة، وديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق (خاصة) بضرورة إطلاع وتنقيف مراجعي الجهاز بآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وعدم الاقتصار على معايير منظمة الإنتوساي، هناك أدوات واليات حديثة بالإمكان استخدامها واختيار الأنسب لها.

٥. ضرورة اقامة دورات تدريبية لأعضاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتطوير مهاراتهم باستخدام تكنولوجيا المعلومات في العمليات الرقابية للوصول الى جودة التقارير الرقابية بهدف الحد من الفساد والتلاعب المالي.

المصادر والمراجع

١. ايهاب العزب النظمي. (٢٠١٢). تدقيق الحسابات(الإطار النظري). عمان: دار وائل للطباعة والنشر.
٢. بشرى نجم عبدالله المشهداني. (٢٠١٨). دور تطبيق المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الاصلاح الاداري وتحسين الاداء. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد.
٣. حسن محمد العربي. (٢٠١٤). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. بسكرة-الجزائر: جامعة محمد خيضر.
٤. خلف عبدالله الوردات. (٢٠١٤). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة (المجلد الاول). عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
٥. رشا حمادة. (٢٠١٤). قياس اثر الافصاح الاختياري في جودة التقارير المالية. الاردن- عمان: المجلة الاردنية في ادارة الاعمال.
٦. رياض بوخالفة. (٢٠١٤). دور تطبيق مبادئ حكومة الشركات في مصداقية التقارير المالية . بسكرة-الجزائر: جامعة محمد خيضر.
٧. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان. (٢٠١٧). تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات واثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية. مجلة الدراسات المالية.
٨. عبدالله طالب العاني. (٢٠١٨). مدى ايفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء على معايير الانتوساي. مجلة كلية الرافيدين الجامعة للعلوم.

٩. غسان فلاح المطارنة. (٢٠١٣). مدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر (المجلد الاولئ). عمان: زمزم للنشر والتوزيع.
١٠. فاروق احمد بدر الدين. (٢٠١٣). دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية. السودان: مجلة العلوم الاقتصادية.
١١. مازن احمد العمري. (٢٠١٣). مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل. مجلة المالية والمصرفية.
١٢. مجدي محمد سامي. (٢٠٠٩). دور لجان المراجعة في حكومة الشركات واثرها على جودة القوائم المالية المنشورة. مصر: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية.
١٣. محمد السيد سرايا. (٢٠٠٧). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الاطار النظري- المعايير والقواعد-المشاكل التطبيق العملي) (المجلد الاولئ). الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث للنشر.
١٤. ممدوح صادق محمد الرشيدى. (٢٠١٢). دراسة تحليلية لاساليب تقييم جودة التقارير المالية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة.
١٥. منال صبحي البلقاسي. (٢٠١٨). اثر تطبيق حوكمة المعلومات وفقا لمخاطر نظم المعلومات الالكترونية :دراسة ميدانية على المعاهد العالية الخاصة. مصر: المجلة المصرية للدراسات التجارية.