



أثر استخدام معايير الرقابة المالية الدولية (إنتوساي) على الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق

هدى محمد حسن عبد الرحمن.

قسم الدراسات السياحية - الكلية السياحة والآثار/ سوسة/ جامعة عمر المختار البيضاء-ليبيا

hudazxcv2020@gmail.com

The Impact of Implementing International Standards of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) on the Oversight Role of the Board of Financial Audit in the Kurdistan Region of Iraq

Huda Mohammed Hassan Abdul Rahman.

Faculty of Tourism and Archaeology - Omar Al-Mukhtar University, Al-Bayda Libya.

تاريخ الاستلام: 2026/02/16 - تاريخ المراجعة: 2026/03/13 - تاريخ القبول: 2026/03/14 - تاريخ للنشر: 2026/04/28

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر استخدام معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) بمستوياتها الأربعة (المبادئ الأساسية، المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير) على الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق، مع تحديد المعوقات التي تحد من تطبيقها.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت النتائج إلى وجود ارتباط معنوي بين تطبيق معايير (الإنتوساي) وتعزيز الدور الرقابي للديوان. كما أظهرت الدراسة الميدانية وجود تأثير إيجابي دال إحصائياً لكل من "معايير صياغة التقارير" و"المعايير العامة" في رفع كفاءة الدور الرقابي، في حين تبين وجود تأثير سلبي للمعوقات التنظيمية والمهنية التي تحد من قدرة الديوان على الاستخدام الأمثل لهذه المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: منظمة الإنتوساي، الرقابة المالية العليا، ديوان الرقابة المالية بإقليم كردستان، المعايير الدولية للرقابة، الأداء الرقابي.

Abstract:

This study aimed to analyze the impact of implementing the International Standards of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) across its four levels (Basic Principles, General Standards, Fieldwork Standards, and Reporting Standards) on the oversight role of the Board of Financial Audit in the Kurdistan Region of Iraq, while identifying the obstacles hindering their application.

Adopting a descriptive-analytical approach, the study found a significant correlation between the application of INTOSAI standards and the enhancement of the Board's oversight role. The empirical results demonstrated a statistically significant positive effect of both "Reporting Standards" and "General Standards" on improving oversight efficiency. Conversely, the study identified a significant negative impact of organizational and professional obstacles that limit the Board's ability to optimally utilize these international standards.

Keywords : INTOSAI, Supreme Financial Audit, Kurdistan Region Board of Financial Audit, International Auditing Standards, Oversight Performance

مقدمة الدراسة:

تُعد الرقابة المالية الأداة الاستراتيجية التي تعتمد عليها الدول لحماية المال العام من الهدر والفساد، وترشيد استخدامه بما يخدم التنمية المستدامة (الصدقي، 2008). ومن هنا، أولت المنظمات الدولية اهتماماً بالغاً بتطوير الأجهزة العليا للرقابة المالية، ومنحها الصلاحيات اللازمة لضبط الإيرادات والمصروفات والتحقق من سلامة الحسابات الختامية والموازنات العامة (إسماعيل، 2014؛ العنزي، 2012). وتبرز أهمية هذه الرقابة في قدرتها على كشف الانحرافات المالية والإدارية في وقت مبكر واتخاذ الإجراءات التصحيحية لضمان سلامة المركز المالي للمؤسسات الحكومية (Ramammorti, 2004).

وفي إطار السعي نحو تعزيز الشفافية والمساءلة، يتولى ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق بموجب القانون رقم (2) لسنة 2008 مهام الرقابة المالية العليا، بهدف ضمان حسن استخدام الأموال العامة ورفع كفاءة الأداء المالي والإداري في الإقليم. ولتحقيق هذه الأهداف بمهنية عالية، تبرز الحاجة إلى تبني معايير رقابية رصينة تشكل المرجعية الأساسية لعمل المدققين ومؤشراً لقياس كفاءتهم المهنية (الملهي، 2009).

وتأتي معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) -المستمددة من إعلاني "اليم" و"طوكيو" كأهم الإرشادات الدولية التي تضع أطر العمل التفصيلية لممارسات الرقابة الحكومية. حيث تسهم هذه المعايير في توحيد الممارسات الرقابية ورفع جودة التقارير الصادرة، مما يعزز من فاعلية الدور الرقابي في مواجهة التحديات المالية المعاصرة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي: ما أثر استخدام معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) على تعزيز الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق؟

ويتفرع من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما طبيعة العلاقة بين تطبيق معايير (إنتوساي) وفاعلية الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية في الإقليم؟
2. ما أثر استخدام معايير (إنتوساي) بمستوياتها المختلفة في تحسين جودة الأداء الرقابي للديوان؟
3. ما المعوقات التي تحد من قدرة ديوان الرقابة المالية في الإقليم على الاستخدام الأمثل لمعايير (إنتوساي)؟
4. هل يمكن تقديم إطار مقترح لتعزيز التزام الديوان بالمعايير الدولية بما يضمن تفعيل دوره الرقابي؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تحديد طبيعة وقوة العلاقة الارتباطية بين استخدام معايير (إنتوساي) وفاعلية الدور الرقابي للديوان.
2. قياس أثر التزام ديوان الرقابة المالية في الإقليم بمعايير (إنتوساي) على كفاءة وجودة مخرجاته الرقابية.
3. تشخيص المعوقات (التنظيمية، المهنية، والقانونية) التي تحول دون التطبيق الكامل لمعايير (إنتوساي) في البيئة الرقابية للإقليم.
4. تقديم مقترحات وتوصيات تساهم في تذليل المعوقات ورفع مستوى الالتزام بالمعايير الدولية.

فروض الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة، تمت صياغة الفروض التالية بأسلوب "الفرض البديل":

- **الفرض الأول:** يوجد ارتباط معنوي ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير (الأنتوساي) بمستوياتها الأربعة وتعزيز الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان.
- **الفرض الثاني:** يوجد تأثير معنوي إيجابي لكل من (المعايير العامة، ومعايير صياغة التقارير) الصادرة عن "الأنتوساي" في رفع كفاءة مخرجات العمل الرقابي بالديوان.
- **الفرض الثالث:** تؤثر المعوقات (التنظيمية، المهنية، والقانونية) سلباً وبشكل معنوي على قدرة ديوان الرقابة المالية في الإقليم على الالتزام بالمعايير الرقابية الدولية.

أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها من محورين أساسيين:

1. **الأهمية العلمية:** تساهم الدراسة في إثراء المكتبة الأكاديمية بالبحث في مجال "الرقابة العليا"، وسد الفجوة البحثية المتعلقة بمدى مواءمة المعايير الدولية (الأنتوساي) مع البيئة الرقابية المحلية في إقليم كردستان-العراق.
2. **الأهمية العملية:** تتبع من الدور الحيوي لديوان الرقابة المالية في حماية المال العام، حيث تقدم الدراسة مؤشرات عملية لصناع القرار حول كيفية تطوير الأداء الرقابي وتجاوز المعوقات الميدانية في ظل غياب معايير محلية متكاملة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على التكامل بين المنهجين التاليين:

1. **المنهج الاستنباطي (البعد النظري):** من خلال دراسة الأدبيات السابقة والمعايير الدولية للوصول إلى إطار نظري يربط بين معايير "الأنتوساي" والدور الرقابي.
2. **المنهج الوصفي التحليلي (البعد التطبيقي):** لوصف واقع الممارسات الرقابية في الديوان، وتحليل البيانات التي سيتم جمعها (عبر الاستبانة) لاختبار الفروض والوصول إلى الاستنتاجات.

الدراسات السابقة

1. سليمان وآخرون، 2014: "دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الإداري والمالي بإقليم كردستان" * هدفت الدراسة إلى تفعيل دور ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان للحد من الفساد، وخلصت إلى ضرورة تطوير الأداء الرقابي وتوسيع نطاقه مع تعديل قانون الإنشاء.
بينما الدراسة الحالية تسعى لاختبار مدى تحقق تلك التوصيات على أرض الواقع من خلال قياس أثر تطبيق معايير الأنتوساي على الدور الرقابي للديوان ذاته بعد مرور عقد من الزمن.
2. Otetea, et al, 2015: "أثر مؤسسات الرقابة العليا على الموازنات - بريطانيا ورومانيا" * توصلت الدراسة المقارنة إلى أن قوة مؤسسات الرقابة العليا ترتبط بتحسين استهلاك الموارد وزيادة رضا ذوي المصلحة في البيئة الأوروبية.
بينما الدراسة الحالية تختبر هذه العلاقة في بيئة إقليم كردستان كحالة من الاقتصادات الناشئة، للتحقق من إمكانية تعميم النتائج على سياقات مؤسسية وتشريعية مختلفة.
3. حسن، 2015: "استخدام نموذج EFQM في تقويم أجهزة الرقابة المالية العليا" * بينت الدراسة انسجام نموذج الجودة الأوروبي مع معيار الأنتوساي ISSAI 40، وأن ديوان الرقابة الاتحادي العراقي يطبق مبادئ الجودة بمستوى جيد.
بينما الدراسة الحالية تركز على ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان، الذي قد يختلف في درجة استقلالته وإطاره التشريعي عن الديوان الاتحادي، مما يستدعي فحصاً مستقلاً.
4. Nagy, et al, 2016: "تحسين وظائف الرقابة لتعزيز التنمية المستدامة" *

أكدت الدراسة على ضرورة تكيف وظائف الرقابة العليا مع متطلبات التنمية المستدامة لتعزيز قيمتها المضافة.
بينما الدراسة الحالية تعتمد هذا المفهوم الموسع للدور الرقابي، بحيث لا يقتصر قياس الأثر على كشف المخالفات المالية فقط، بل يمتد ليشمل إسهام الديوان في تحقيق أهداف التنمية.

5. Azuma, 2008: "إطار معايير الأنتوساي للمراجعة الحكومية"*

وضحت الدراسة أن معايير الأنتوساي توفر إطاراً مرجعياً قابلاً للتكيف مع خصوصية المراجعة الحكومية رغم اختلافها عن القطاع الخاص.

بينما الدراسة الحالية تتناول الجانب التطبيقي لهذا التكيف، من خلال تقييم مدى مواءمة معايير الأنتوساي مع البيئة التشغيلية والقانونية لديوان الرقابة في إقليم كردستان.

6. نور، 2012: "مدى التزام ديوان الرقابة بـ فلسطين بمعايير الاستقلال في الأنتوساي"*

كشفت الدراسة عن ضعف الاستقلال الشكلي لديوان الرقابة في فلسطين نتيجة تدخل السلطة التنفيذية في موازنته وشؤون موظفيه.

بينما الدراسة الحالية تأخذ متغير الاستقلال في الاعتبار كعامل وسيط قد يؤثر على العلاقة بين تطبيق معايير الأنتوساي وفاعلية الدور الرقابي في إقليم كردستان.

7. إسماعيل، 2014: "دور الأنتوساي في تحسين الرقابة العليا - حالة الجزائر"*

بينت الدراسة أن الالتزام بمعايير الأنتوساي في مجلس المحاسبة الجزائري ظل شكلياً، بسبب نقص الإمكانيات وضعف فهم المدققين للمعايير.

بينما الدراسة الحالية تهدف إلى التمييز بين الالتزام الشكلي والتطبيق الفعلي للمعايير في ديوان رقابة إقليم كردستان، وقياس انعكاس ذلك على مؤشرات الأداء الرقابي.

خلاصة التعقيب:

يتضح من الدراسات السابقة أن معايير الأنتوساي تمثل إطاراً معيارياً مهماً، إلا أن فاعلية تطبيقها ترتبط بمدى توافر الاستقلال المؤسسي والكفاءة المهنية. *وتتميز الدراسة الحالية* بمحاولتها سد فجوة بحثية تتعلق بقياس الأثر التطبيقي المباشر لهذه المعايير على الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة بصورة ميدانية مباشرة.

الإطار النظري للدراسة

الرقابة المالية العليا (المفهوم والأهمية)

1. مفهوم الرقابة المالية العليا: تطور مفهوم الرقابة المالية العليا مع تأسيس المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي)، حيث حلت محل الرقابة الحكومية الخارجية التقليدية التابعة للسلطة التشريعية (نعيم، 2014). ويُقصد بها العملية المنهجية للتحقق من تنفيذ اعتمادات الموازنة في الأغراض المخصصة لها، وضمن القواعد المالية المقررة، بهدف ضمان سلامة الإنفاق العام وحماية الأموال العامة من الهدر، وتحديد مواطن الخلل لمعالجتها ومنع تكرارها (حسن، 2015).

2. أهمية الرقابة المالية العليا: تستمد الرقابة المالية العليا قيمتها الاستراتيجية كونها الأداة المحورية التي تمكن الدولة من اكتشاف الانحرافات عن الخطط المستهدفة وتحديد المسؤوليات القانونية (محرزى والعموري، 2014). وتتجلى هذه الأهمية في محورين:

- دعم الإدارة العليا: بمساعدتها في التأكد من إنجاز الأهداف وفق السياسات المعتمدة.
- تعزيز المساءلة: من خلال توفير بيانات دقيقة وواقعية حول الأداء المالي، مما يدعم مبادئ الشفافية والمحاسبة في المؤسسات العامة (الدوسري، 2011).

3. أهداف الرقابة المالية العليا: تتحدد أهداف الرقابة المالية العليا وفقاً لما ورد في "إعلان ليما 1977" الصادر عن منظمة (INTOSAI)، وتتمثل في (بنود، 2004):

1. ضمان الاستخدام الأمثل والفعال للأموال العامة، وتطوير الإدارة المالية بما يحقق الشفافية عبر تقارير موضوعية للجمهور والسلطات.
2. الكشف المبكر عن الانحرافات والمخالفات لقواعد المشروعات والكفاءة والفعالية (الاقتصاد في الإنفاق).
3. تفعيل المساءلة الفردية والمؤسسية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تمنع تكرار المخالفات مستقبلاً.
4. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI):

أ. المفهوم والنشأة:

صدرت هذه المعايير (International Standards of Supreme Audit Institutions) -المعروفة اختصاراً بـ (ISSAI) -عام 1992 استناداً إلى إعلاني ليما وطوكيو (مصلح، 2013). وقد مرت بعدة مراحل من التطوير وإعادة الهيكلة في مؤتمرات "مونتيفيديو 1998" و"سيول 2001" لتواكب المستجدات الرقابية الدولية (السعدي، 2012؛ عطية، 2008).

تُعرف هذه المعايير بأنها "نماذج وإرشادات عامة ترشد الممارسة المهنية للمدقق"، وتعمل كمقاييس معتمدة لتقييم جودة مخرجات العمل الرقابي. ويبرز الفارق بينها وبين "الإجراءات" في أن المعايير تمثل التوجهات العامة والحد الأدنى المطلوب للأداء، بينما الإجراءات هي الخطوات التنفيذية لتلك المعايير في حالات تطبيقية محددة (عبده، 2013).

ب. مستويات معايير "الانتوساي" (ISSAI):

المستوى الأول: المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية

تمثل هذه المبادئ الافتراضات والمنطلقات المنطقية التي تُبنى عليها المعايير، حيث ترشد المدقق في تكوين رأيه المهني خاصة في الحالات التي تقتصر لنصوص معيارية محددة. وتتمثل أهم هذه المبادئ في:

1. قابلية المعايير للتطبيق: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة مراعاة مدى مواءمة معايير (الانتوساي) مع طبيعة نظامه الرقابي، لاسيما أن بعض المعايير قد لا تتناسب مع "محاكم الحسابات" ذات الصلة القضائية، مما يتطلب مرونة في التطبيق بما يحقق أهداف الرقابة الإدارية والمالية (لطي، 2014).
2. الحكم غير المتحيز: تعكس المعايير إجماعاً مهنيّاً دولياً، لذا ينبغي على الأجهزة الرقابية تبنيها وتطويع لوائحها الداخلية لإزالة أي معارضة قانونية أو إجرائية قد تعيق تطبيقها (العززي، 2012).
3. المساءلة العامة: يؤكد هذا المبدأ أن الدور الرقابي الخارجي هو جزء أصيل من منظومة المساءلة الوطنية؛ لذا فإن جميع المنشآت العامة -بغض النظر عن طبيعتها تمويلها أو استقلاليتها- ملزمة بالوفاء بمتطلبات المساءلة أمام الجهاز الرقابي (أبو الفتوح وعبد الحفيظ، 2011).
4. مسؤولية الإدارة: يقع عاتق توفير بيانات مالية دقيقة وذات صلة على عاتق الإدارة في الجهة الخاضعة للرقابة، حيث يُعد ضمان صحة وكفاية التقارير المالية مسؤولية إدارية أساسية تسبق عملية التدقيق (Arens et al., 2006).
5. إصدار المعايير المحاسبية: يتوجب على الأجهزة العليا للتفتيش التنسيق مع الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية لضمان وجود قواعد إعداد تقارير مالية تلائم الاحتياجات الحكومية، مع إعطاء الأولوية لتطبيق المعايير الوطنية في حال وجودها إلى جانب المعايير الدولية (العززي، 2012).
6. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب على الجهات الخاضعة للرقابة الالتزام بالمعايير المحاسبية الملائمة وتطبيقها بانتظام وثبات، لضمان القابلية للمقارنة وصحة التحليل المالي (أبو الفتوح وعبد الحفيظ، 2011).

7. وجود نظام رقابة داخلية: يُعد وجود نظام رقابة داخلية كفاء مسؤولية أصيلة للوحدات الحكومية؛ وذلك لحماية الأموال العامة وحسن استخدامها، ويعد هذا النظام مرجعية أساسية يعتمد عليها المدقق الخارجي في تقدير المخاطر (GAO, 2011).

8. الاطلاع على المعلومات: يستند الدور الرقابي الفعال إلى صلاحيات قانونية تمنح المدقق حق الوصول غير المقيد لكافة البيانات والوثائق، والاتصال المباشر بالمسؤولين داخل الجهات الخاضعة للرقابة (المبادئ الأساسية، ص 11).

9. تكامل الأنشطة الرقابية: يشمل نطاق الرقابة الحكومية كلاً من (الرقابة النظامية) و(رقابة الأداء). وتعزز المساءلة العامة عندما يمتلك الجهاز الرقابي صلاحيات تنفيذ هذين النوعين في كافة المنشآت العامة دون قيود (لطي، 2014).

10. تطوير التقنيات الرقابية: تتطلب الحداثة الرقابية تبني مناهج وتقنيات متطورة، والاستفادة من التخصصات الأخرى لتقييم أداء الوحدات الخاضعة للرقابة بشكل موضوعي وشامل (المبادئ الأساسية، ص 15).

المستوى الثاني: المعايير العامة في الرقابة الحكومية

تُركز هذه المعايير على المؤهلات والمتطلبات الواجب توافرها في المدقق والجهاز الرقابي لضمان تنفيذ المهام الرقابية بكفاءة ومهنية عالية (السعدي، 2012). وتتمثل أهم بنودها في:

1. التوظيف المتخصص: الالتزام بسياسات استقطاب وتعيين الكوادر ذات المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة لطبيعة العمل الرقابي (المعايير العامة، ص 1).

2. التدريب والتطوير المستمر: تبني برامج تدريبية لرفع كفاءة الموظفين، مع وضع أسس موضوعية للترقية تضمن تحفيز الأداء المتميز (المعايير العامة، ص 1).

3. أدلة العمل الموثقة: ضرورة إعداد أدلة إجرائية وكتيبات تعليمات مكتوبة توحد ممارسات العمل الرقابي وتضمن اتساقها (المتوكل، 2006).

4. تكامل المهارات والعناية المهنية: العمل على توزيع الخبرات والمهارات وتوفير العدد الكافي من الموظفين لكل مهمة، مع تفعيل التخطيط والإشراف بما يحقق "العناية المهنية اللازمة" (الدعيس، 2005).

5. ضبط جودة الأداء: إرساء نظام لرقابة الجودة يقدم تأكيداً معقولاً بأن السياسات والإجراءات المتبعة في تنفيذ العمليات الرقابية تتسم بالفعالية والمصادقية (لطي، 2014).

6. الاستقلالية: يُعد استقلال المدقق والجهاز الرقابي عن السلطتين التنفيذية والتشريعية والجهة الخاضعة للرقابة حجر الزاوية في العمل الرقابي؛ لضمان الموضوعية والنزاهة في التقارير الصادرة (المعايير العامة، ص 11).

7. تجنب تضارب المصالح: يشدد هذا المعيار على ضرورة التزام المدققين والجهاز الرقابي بالحياد والموضوعية المطلقة، من خلال تجنب أي مصالح متبادلة أو علاقات قد تؤثر على نزاهة العملية الرقابية أو دقة التقارير الصادرة (المعايير العامة، ص 19).

8. الكفاءة والمهارة الفنية: يجب أن يتمتع المدققون بالمهارات الفنية اللازمة التي تمكنهم من إجراء عمليات تقييم منصفة وموضوعية، وبمستوى جودة يتناسب مع درجة تعقيد المهام الرقابية المسندة إليهم (لطي، 2014).

9. العناية المهنية الواجبة: تُلزم المعايير المدقق والجهاز الرقابي ببذل أقصى درجات العناية المهنية في كافة مراحل العمل، بدءاً من التخطيط وجمع أدلة الإثبات وتقييمها، وصولاً إلى صياغة النتائج والتوصيات النهائية (المعايير العامة، ص 21).

المستوى الثالث: معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية

تُحدد هذه المعايير الخطوات الإجرائية اللازمة لتنفيذ العملية الرقابية بكفاءة، وتطبق على كافة أنماط الرقابة (إسماعيل، 2014). وتتمثل في:

1. التخطيط الرقابي الشامل: يتطلب التعرف الدقيق على بيئة عمل الوحدة الخاضعة للرقابة، وتقييم نظمها الإدارية، وتحديد الأهداف والمنهج الرقابي الأكثر كفاءة، مع توثيق كافة إجراءات العمل (إسماعيل، 2014).
 2. الإشراف والمراجعة المهنية: ضرورة وجود إشراف مستمر على كافة مستويات ومراحل العملية الرقابية، مع قيام كبار المدققين بمراجعة الأعمال الموثقة لضمان تحقيق الأهداف المرجوة وضبط جودة الأداء (المهلي، 2009).
 3. تقييم موثوقية الرقابة الداخلية: يلتزم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الخاضعة للرقابة؛ لتحديد مدى الاعتماد عليه في تحديد نطاق وعمق الفحص الرقابي (إسماعيل، 2014).
 4. اختبار الامتثال للقوانين واللوائح: فحص مدى مطابقة العمليات للقوانين النافذة، مع تصميم إجراءات رقابية تضمن الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي قد تؤثر على سلامة البيانات المالية أو مخرجات الرقابة النظامية (لطي، 2014).
 5. كفاية أدلة الإثبات: يُعد الحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية ومناسبة الجوهر الحقيقي للعملية الرقابية؛ فهي الأساس الذي يستند إليه المدقق في إبداء رأيه وتأييد ملاحظاته، مما يمنح تقارير الجهاز الرقابي المصدقية والقدرة على الإقناع (المعايير الميدانية، ص 14).
 6. التحليل المالي الدقيق: يلتزم المدقق بتحليل البيانات المالية للتحقق من التزام الوحدة بالمعايير المحاسبية المعتمدة، والكشف عن أي علاقات غير طبيعية أو اتجاهات غير عادية في البنود المالية (عطية، 2008).
- المستوى الرابع: معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية**
تُمثل التقارير المنتجة النهائي للعمل الرقابي، ويجب صياغتها وفق الضوابط التالية:

1. المبادئ الأساسية للتقرير: يجب أن يكون التقرير مكتوباً بأسلوب واضح وخالٍ من الغموض، مع الاقتصار على المعلومات المدعومة بالأدلة القوية. كما يجب أن يتسم بالاستقلالية والموضوعية والإنصاف ليكون بناءً وذات قيمة مضافة (عبد الصبور، 2008). وتتمثل جودة التقارير في: (التوثيق الكتابي، النزاهة والحياد، الشفافية، الصحة والاتساق، النقد البناء، التوقيت المناسب، الإيجاز، وسرية البيانات). وشكل ومحتوى التقارير: أكدت معايير "الإنترنسي" على أن شكل التقرير ومحتواه هما العاملان الحاسمان في تحقيق أهدافه الرقابية، مما يتطلب الالتزام بقوالب مهنية تضمن شمولية العرض ودقة النتائج (معايير صياغة التقارير، ص 3-4).
2. المكونات الشكلية والموضوعية للتقرير: لضمان مهنية التقارير، يجب أن تشمل على عناصر أساسية تشمل: (العنوان، التوقيع والتاريخ، الأهداف والنطاق، التكامل، تحديد المرسل إليه والموضوع، الأساس القانوني، وبيان مدى مطابقة المعايير الدولية).
3. معايير تعزيز الثقة في التقارير: نظراً لتعدد الجهات المستفيدة من التقرير الرقابي (الحكومة، البرلمان، الجمهور)، فإن مصداقيته تعتمد على الالتزام بمعايير الثقة، وأهمها: (الاستقلالية، الاكتمال، الدقة، الموضوعية، الإقناع، والوضوح). فأى خلل في هذه المعايير يؤدي إلى فقدان الثقة في جودة العمل الرقابي للجهاز (مصلح، 2013).
4. تقارير الأداء والمتابعة: تتميز تقارير "رقابة الأداء" بطبيعة خاصة تركز على التوصيات التطويرية. كما تشدد المعايير على ضرورة وجود "آليات للمتابعة" لضمان تنفيذ التوصيات الواردة في التقارير وقياس فاعليتها.
5. أنواع الآراء الرقابية: يُتوج التقرير برأي المدقق حول عدالة البيانات المالية، ويأخذ عدة صور أهمها:
أ- الرأي غير المتحفظ (الرأي النظيف): وهو الأكثر شيوعاً، ويصدر عندما يتوصل المدقق إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح -في جميع جوانبها الجوهرية- عن المركز المالي للوحدة وفقاً لإطار التقارير المالية المعتمد (أبو الفتوح وعبد الحفيظ، 2011).
- ب- الرأي المتحفظ (المقيد): يُصدر عندما تكون القوائم المالية مرضية في مجملها، باستثناء بعض المسائل المحددة التي اختلف عليها المدقق مع الإدارة أو شابتها الشكوك، مما استوجب التحفظ (عطية، 2008).

ج- الرأي السلبي (المعكس): يُقرر عندما لا تعرض القوائم المالية المركز المالي بعدالة، وتكون مخالفة لمعايير المحاسبية والقوانين، حيث يبلغ القصور المحاسبي درجة من الأهمية لا يكفي معها التحفظ (لطفي، 2014).
د- الامتناع عن الرأي: يلجأ إليه المدقق عند وجود قيود جوهرية وشاملة على نطاق عمله، أو نقص حاد في أدلة الإثبات يمنعه من تكوين رأي مهني حول البيانات المالية (دليل التدقيق، 2009).

5. المعوقات التي تحد من تطبيق معايير "إنتوساي"

تُصنف المعوقات التي تواجه الأجهزة الرقابية في تبني هذه المعايير إلى عدة محاور، أهمها:

1. معوقات مرتبطة بطبيعة المعايير الدولية: (عبد الصبور، 2003؛ عبده، 2013)

- الإيجاز والعمومية: اتصاف بعض المعايير بالاختصار الشديد مما يجعلها تفتقر للتفاصيل الإجرائية اللازمة للتطبيق الميداني.
- الفجوة بين النظرية والتطبيق: التركيز على الجوانب النظرية وإهمال المناهج التطبيقية، بخلاف معايير المراجعة الدولية (ISA) التي تتسم بالتركيز التطبيقي.
- القصور في تغطية القطاع العام: ضعف تغطية المعايير لبعض جوانب الرقابة المالية المتخصصة في القطاع العام، مما يضطر المدققين للاستعانة بمعايير المراجعة الدولية للقطاع الخاص.
- عدم الملاءمة البيئية: صعوبة تطبيق هذه المعايير في بيئات الدول النامية لكونها مصممة وفقاً لظروف الدول المتقدمة، دون مراعاة للاختلافات في المفاهيم والبيئة الاقتصادية والتشريعية المحلية.

2. معوقات مؤسسية (مرتبطة بالأجهزة الرقابية): (الدعيس، 2005)

- القصور التشريعي: غياب النصوص القانونية الملزمة بتطبيق المعايير الدولية، ووجود تعارض بين القوانين المحلية وتلك المعايير.
- ضعف التأهيل المهني: نقص الكفاءة المهنية لدى بعض المدققين، وعدم مواكبتهم للتطورات الدولية نتيجة غياب الترجمة الفورية والوعي التقني بالمعايير.
- غياب الأدلة الإرشادية: عدم إصدار أدلة تطبيقية محلية تُبسّط المعايير الدولية وتسهل تنفيذها ميدانياً.

3. معوقات البيئة الخارجية والجهات الخاضعة للرقابة: (عبد الصبور، 2003)

- هشاشة الرقابة الداخلية: ضعف النظم الرقابية داخل الجهات الحكومية، مما يزيد من عبء ومخاطر عملية التدقيق الخارجي.
- غياب ثقافة المساءلة: ضعف اهتمام السلطات بالتقارير الرقابية، وتدني مستوى تفعيل المساءلة القانونية على مسؤولي المال العام.

4. معوقات خاصة بديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق: تبرز

أ- "إشكالية العضوية الدولية" كأحد أهم العوائق الجوهرية؛ حيث يفتقر الديوان للعضوية المباشرة في منظمة (إنتوساي) والمجموعات الإقليمية التابعة لها (الأسوساي، الأربوساي). ويعود ذلك لاشتراط المنظمة الدولية أن تكون الأجهزة الأعضاء تابعة لدول معترف بها في الأمم المتحدة. هذا الوضع القانوني والسياسي يحرم الديوان من الاستفادة المباشرة من برامج التطوير والتدريب والمواكبة المهنية التي توفرها المنظمة، مما يشكل عائقاً أمام تطوير دوره الرقابي وفق المعايير العالمية.

ب- الفجوة التنسيقية والأمنية: أدت الظروف السياسية والأمنية غير المستقرة إلى ضعف التنسيق بين ديوان الإقليم وديوان الرقابة الاتحادي (العضو في المنظمات الدولية)، مما قلص فرص مشاركة مدققي الإقليم في المحافل والندوات الدولية، وأدى بالتالي إلى ضعف الإلمام بأخر تحديثات معايير "إنتوساي".

ج- التحديات التشريعية والمؤسسية: يفتقر الديوان لنص قانوني ملزم بتطبيق المعايير الدولية، فضلاً عن تحديات "حادثة النشأة" التي تجعل من استيعاب وتطبيق معايير دولية معقدة أمراً يتطلب وقتاً وجهداً مؤسسياً كبيراً.
د- العوائق اللغوية والتقنية: تشكل عدم دقة الترجمات العربية، وغياب الترجمة للغات المحلية (الكوردية)، ونقص الأدلة الإرشادية المحلية، عائقاً أمام التطوير المهني للمدققين ومواكبتهم للتطورات المتسارعة في الفكر الرقابي العالمي.

6. أثر استخدام معايير (إنتوساي) على الدور الرقابي

تُمثل معايير "إنتوساي" بمثابة "الدستور المهني الدولي" الذي يوحد الممارسات الرقابية ويحمي الأموال العامة. وتتجلى أهمية تطبيقها في المحاور التالية:

- المرجعية المهنية: توفر إطاراً استرشادياً للأجهزة الرقابية لصياغة معايير محلية تتوافق مع الخصوصية القانونية والدستورية لكل دولة.
- ضمان الجودة: رغم أن تطبيق هذه المعايير ليس إلزامياً من الناحية القانونية الدولية، إلا أن هناك إجماعاً مهنيّاً على أنها تمثل "أفضل الممارسات"؛ فالنظام الرقابي بها يُعد مؤشراً حاسماً على جودة ومصداقية مخرجاته الرقابية (الدعيس، 2005).
- رفع الكفاءة: يساهم الانسجام مع هذه المعايير في تطوير منهجيات الفحص والتدقيق، مما يعزز من فاعلية الدور الرقابي في حماية المال العام وضمان حسن استخدامه.

7. التوجهات الدولية والإقليمية لتبني معايير (إنتوساي)

تؤكد الشواهد الميدانية والتقارير الدولية على الأثر الإيجابي المتزايد لتطبيق معايير (إنتوساي) على كفاءة الأجهزة الرقابية، ويمكن تلخيص ذلك في النقاط التالية:

- على المستوى الدولي: أظهرت دراسة لجنة المعايير المهنية التابعة لـ (إنتوساي) أن نحو 76% من الأجهزة الرقابية العليا حول العالم تعتمد هذه المعايير في تنفيذ مهام الرقابة المالية، والالتزام، ورقابة الأداء، مما انعكس إيجاباً على جودة مخرجاتها الرقابية (Blegvad, 2007).
- على المستوى العربي: بادرت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأربوساي) بتشكيل لجان متخصصة لتبني هذه المعايير ومواءمتها مع البيئات العربية. وقد توجت هذه الجهود بقرار المجلس التنفيذي عام 2009 بترجمة المعايير وتكييفها، وهو ما تم إنجازه فعلياً في اجتماعات دولة الكويت عام 2011 (عبد، 2013).
- على المستوى التطبيقي (نموذج اليمن): أثبتت الدراسات الميدانية (الدعيس، 2005) أن الجهاز المركزي للرقابة في اليمن يطبق هذه المعايير بدرجة مرتفعة، مما أدى إلى تحسن ملحوظ في فاعلية أدائه الرقابي، وهو ما يعطي مؤشراً قوياً على إمكانية نجاح هذا النموذج في بيئات عربية أخرى.

الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في مدققي الحسابات بديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق والبالغ عددهم (180) مدققاً. تم توزيع (180) استبانة، استُرد منها (120)، وبعد الفحص تبين أن هناك (94) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، أي بنسبة استجابة بلغت (78%) من الإجمالي المسترد، وهي نسبة كافية لأغراض البحث العلمي.

ثانياً: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

جدول (1): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

| الفئة العمرية | التكرار | النسبة المئوية |
|-------------------------|---------|----------------|
| أقل من 30 سنة | 16 | 17.0% |
| من 30 إلى أقل من 40 سنة | 38 | 40.4% |
| من 40 إلى أقل من 50 سنة | 21 | 22.3% |
| 50 سنة فأكثر | 19 | 20.2% |
| المجموع | 94 | 100% |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي.

تعقيب: يلاحظ من الجدول أن الفئة العمرية (30 - 40 سنة) هي الغالبة بنسبة (40.4%)، مما يشير إلى أن غالبية الكادر الرقابي في الديوان هم من الفئات الشابة والمتوسطة التي تمتلك الطاقة والقدرة على مواكبة التطورات المهنية المعاصرة.

جدول (2): توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| معهد فني | 9 | 9.58% |
| بكالوريوس | 66 | 70.21% |
| ماجستير | 2 | 2.13% |
| محاسب قانوني | 16 | 17.02% |
| دكتوراه | 1 | 1.06% |
| المجموع | 94 | 100% |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي.

تعقيب: يُظهر الجدول هيمنة الحاصلين على درجة البكالوريوس بنسبة تقارب (70%)، يليها حملة شهادة المحاسب القانوني بنسبة (17%). تعكس هذه النتائج تأهيلاً أكاديمياً ومهنياً مناسباً لدى أغلبية عينة الدراسة، مما يمنح استجاباتهم حول معايير "إنتوساي" درجة عالية من الموثوقية العلمية.

جدول (3): توزيع عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

| التخصص العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------|---------|----------------|
| محاسبة | 59 | 62.78% |
| إدارة أعمال | 16 | 17.02% |
| اقتصاد | 9 | 9.57% |
| علوم مالية ومصرفية | 4 | 4.25% |
| تخصصات أخرى | 6 | 6.38% |
| المجموع | 94 | 100% |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي.

تعقيب: يُشير الجدول إلى أن تخصص المحاسبة يمثل النسبة الكبرى بنسبة (62.78%)، وهو ما يتسق مع طبيعة المهام الرقابية لديوان الرقابة المالية، ويؤكد قدرة العينة على فهم واستيعاب الجوانب الفنية لمعايير "إنتوساي" محل الدراسة.

جدول (4): توزيع عينة الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------|-------------------|---------|----------------|
| الوظيفة | رقيب مالي | 42 | 44.7% |
| | رئيس هيئة | 23 | 24.5% |
| | معاون رئيس هيئة | 12 | 12.8% |
| | مساعد رقيب مالي | 10 | 10.6% |
| | مدير عام | 7 | 7.4% |
| سنوات الخبرة | من 5 إلى 10 سنوات | 32 | 34.0% |
| | من 16 إلى 20 سنة | 21 | 22.3% |
| | من 11 إلى 15 سنة | 18 | 19.1% |
| | 20 سنة فأكثر | 17 | 18.1% |
| | أقل من 5 سنوات | 6 | 6.4% |
| المجموع | | 94 | 100% |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي.

ثالثاً: صدق وثبات أداة الدراسة (Validity and Reliability): للتحقق من صلاحية الاستبانة، تم استخدام معامل (ألفا كرونباخ) للثبات، وحساب (الصدق الذاتي) عبر الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

جدول (5): معاملات الثبات والصدق لأبعاد الدراسة

| متغيرات وأبعاد الدراسة | معامل ألفا | معامل الصدق |
|-------------------------------------------|------------|-------------|
| المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية | 0.783 | 0.885 |
| المعايير العامة في الرقابة الحكومية | 0.915 | 0.957 |
| معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية | 0.923 | 0.961 |
| معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية | 0.985 | 0.924 |
| المعوقات (التنظيمية والمهنية) | 0.760 | 0.872 |
| الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية | 0.933 | 0.966 |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي.

تعقيب: تراوحت قيم معامل "ألفا" بين (0.760 و 0.985)، وهي قيم تزيد عن الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.60). كما جاءت معاملات الصدق مرتفعة (أعلى من 0.87)، مما يؤكد صلاحية الأداة ومثابقتها لجمع البيانات واختبار الفروض والاعتماد على نتائجها في التعميم العلمي.

رابعاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

7. مدى استخدام "المبادئ الأساسية" في الرقابة الحكومية: أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (6) أن المتوسط العام لإجابات العينة حول استخدام المبادئ الأساسية لـ (إنتوساي) بلغ (3.51)، مما يشير إلى درجة موافقة (متوسطة إلى مرتفعة) بشكل عام.

جدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) للمبادئ الأساسية

| م | العبرة | الوسط | الانحراف | قيمة T | الدلالة |
|----|--------------------------------------------------|-------|----------|--------|---------|
| 7 | مسؤولية الإدارة عن تطوير الرقابة الداخلية | 4.28 | 0.694 | 17.831 | 0.000 |
| 12 | الحصول على كافة السجلات والوثائق المطلوبة | 4.24 | 0.838 | 14.393 | 0.000 |
| 11 | القدرة على الاطلاع على الوثائق الضرورية | 4.23 | 0.694 | 17.229 | 0.000 |
| 4 | امتلاك وجهة نظر محايدة في أعمال الرقابة | 3.96 | 0.761 | 12.201 | 0.000 |
| 15 | تحسين التقنيات الرقابية ومواكبة التطورات | 3.82 | 0.892 | 8.908 | 0.000 |
| 3 | الحكم الذاتي على المواقف أثناء العمليات الرقابية | 3.72 | 0.782 | 8.974 | 0.000 |
| 14 | تنفيذ الرقابة النظامية ورقابة الأداء | 3.70 | 0.865 | 7.866 | 0.000 |
| 5 | الحفاظ على اتجاه غير متحيز أثناء العمل | 3.67 | 0.808 | 8.038 | 0.000 |
| 1 | السعي لتطبيق معايير الإنتوساي في الأعمال الهامة | 3.66 | 0.826 | 6.324 | 0.000 |
| 6 | دور الإجراءات القانونية في تعزيز المساءلة | 3.52 | 1.065 | 4.746 | 0.000 |
| 13 | خضوع جميع المؤسسات لرقابة الديوان | 3.48 | 1.216 | 3.818 | 0.000 |
| 9 | التزام الجهات بالمعايير المحاسبية والثبات فيها | 3.36 | 1.115 | 3.144 | 0.000 |
| 2 | امتلاك الديوان لمعايير رقابية خاصة به | 2.34 | 1.441 | -4.438 | 0.000 |
| 8 | التنسيق مع هيئات إصدار المعايير المحاسبية | 2.34 | 1.499 | -4.265 | 0.000 |
| 10 | وجود نظام كفاء للرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة | 2.31 | 1.368 | -4.901 | 0.000 |
| | المتوسط العام للمبادئ الأساسية | 3.51 | 0.50 | -- | -- |

يُلاحظ من النتائج أن المتوسط العام (3.51) أعلى من المتوسط الفرضي (3)، مما يؤكد وعي العينة بأهمية المبادئ الأساسية. وتتركز القوة في الجانب القانوني والشكلي (العبارات 7، 12، 11) حيث يتمتع الديوان بصلاحيات الوصول للمعلومات. أما الفجوة الحقيقية فتظهر في الجوانب الفنية والبيئية (العبارات 2، 8، 10)؛ حيث يعاني الديوان من غياب معايير محلية خاصة، وضعف التنسيق مع واضعي المعايير، وهشاشة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة للرقابة، وهي معوقات جوهرية تحد من فعالية الدور الرقابي.

تحليل نتائج المبادئ الأساسية: يُستدل من نتائج الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لاستخدام المبادئ الأساسية تراوحت بين (2.31 و 4.28)، مع انحرافات معيارية ما بين (0.694 و 1.499). حققت العبارة المتعلقة بـ "مسؤولية الإدارة عن تطوير الرقابة الداخلية" أعلى درجة موافقة بمتوسط (4.28)، مما يؤكد إدراك العينة التام لحدود المسؤولية المهنية. وفي المقابل، سجلت العبارة الخاصة بـ "كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة" أدنى متوسط (2.31)، وهو مؤشر على ضعف البيئة الرقابية في تلك الجهات.

وللوقوف على الدلالة الإحصائية، أظهر اختبار (T) أن جميع العبارات دالة عند مستوى معنوية (0.001)، حيث اتجهت أغلبها نحو "الموافقة" (أعلى من المتوسط الفرضي 3). ومع ذلك، سجلت ثلاث عبارات انحرافاً سلبياً (أقل من 3) وهي: (امتلاك الديوان لمعايير خاصة، التنسيق مع هيئات المعايير المحاسبية، وكفاءة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة)، مما يستوجب ضرورة التدخل التشريعي والإجرائي لمعالجة هذه القصور.

8. مدى استخدام "المعايير العامة" في الرقابة الحكومية: أظهرت نتائج الجدول (7) أن المتوسط العام لاستخدام المعايير العامة بلغ (3.26)، وهو متوسط إيجابي نسبياً، إلا أن تشتت الإجابات (الانحراف المعياري 0.68) يشير إلى تباين واضح في الرؤية حول بعض المتطلبات المؤسسية.

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) للمعايير العامة

| م | العبارة | الوسط | الانحراف | قيمة T | الدلالة |
|----|---------------------------------------------------|-------|----------|--------|---------|
| 17 | توفر المؤهلات الجامعية والخبرة عند التوظيف | 4.24 | 0.876 | 13.775 | 0.000 |
| 29 | استقلالية المدققين الميدانية وعدم خضوعهم لتأثيرات | 3.76 | 0.991 | 7.388 | 0.000 |
| 31 | التمتع بالاستقلال المالي المطلوب | 2.73 | 1.321 | -1.952 | 0.054 |
| 22 | تحديد أسس ومعايير مناسبة لترقية الموظفين | 2.50 | 1.405 | -3.451 | 0.001 |
| 27 | تطبيق عمليات ضمان جودة التنفيذ الرقابي | 2.40 | 1.491 | -3.875 | 0.000 |
| 25 | توفر العدد الكافي من المدققين للقيام بالواجبات | 2.26 | 1.421 | -5.080 | 0.000 |
| | المتوسط العام للمعايير العامة | 3.26 | 0.68 | -- | -- |

تحليل النتائج: كشفت النتائج عن مفارقة جوهرية؛ ففي حين حققت العبارات المتعلقة بـ "المؤهلات الأكاديمية" عند التعيين أعلى المتوسطات (4.24)، عانت العبارات المرتبطة بـ "البيئة التشغيلية" من انخفاض حاد؛ حيث سجلت "كفاية عدد المدققين" أدنى متوسط (2.26)، يليها "ضمان الجودة" (2.40).

واللافت للنظر إحصائياً هو تدني تقييم "الاستقلال المالي" (2.73) مقارنة بـ "الاستقلال الإداري" (3.60)، مما يشير إلى أن الديوان يتمتع باستقلالية إجرائية، لكنه يفتقر للتحرك المالي الذي تطلبه معايير (إنتوساي). كما أكد اختبار (T) أن قضايا (الاستقلال المالي، تضارب المصالح، ونقص الكادر) جاءت دون المتوسط الفرضي، مما يضع قيوداً حقيقية على جودة الدور الرقابي للديوان.

تحليل نتائج المعايير العامة: تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه المجموعة بين (2.26 و 4.24)، بانحرافات معيارية ما بين (0.853 و 1.491). سجلت العبارة المتعلقة بـ "شروط المؤهلات الجامعية عند التوظيف" أعلى استجابة بمتوسط (4.24)، بينما حصلت عبارة "توفر العدد الكافي من المدققين" على أدنى استجابة بمتوسط (2.26)، مما يشير إلى أزمة حقيقية في الموارد البشرية لدى الديوان.

وعلى مستوى الدلالة الإحصائية، أظهر اختبار (T) أن غالبية المعايير العامة تميل للموافقة وبدلالة معنوية (0.001)، باستثناء أربع قضايا مفصلية لم تختلف معنوياً عن الرأي المحايد أو مالت لعدم الموافقة، وهي: (تجنب تضارب المصالح، الاستقلال المالي، معايير الترقية، وكفاية عدد المدققين). ويعكس هذا القصور حاجة الديوان الماسة لتعزيز استقلاله المالي ومعالجة النقص العددي في كادره الرقابي لضمان تطبيق معايير "إنتوساي" بفاعلية.

3. مدى استخدام "معايير العمل الميداني" في الرقابة الحكومية: كشفت نتائج الجدول (8) عن مستوى التزام مرتفع بمعايير العمل الميداني، بمتوسط حسابي عام بلغ (3.84) وانحراف معياري (0.63). ويلاحظ أن الجوانب الإجرائية والرقابية المباشرة حظيت بالأولوية في ممارسات الديوان.

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) لمعايير العمل الميداني

| م | العبارة | الوسط | الانحراف | قيمة T | الدلالة |
|----|----------------------------------------------|-------|----------|--------|---------|
| 44 | مراجعة المطابقة مع القوانين واللوائح | 4.36 | 0.774 | 17.059 | 0.000 |
| 39 | الإشراف المستمر من رئيس الهيئة على المدققين | 4.21 | 0.774 | 15.187 | 0.000 |
| 47 | الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة | 4.09 | 0.561 | 18.737 | 0.000 |
| 45 | تنفيذ مصروفات وإيرادات الموازنة وفق القوانين | 3.19 | 1.281 | 1.450 | 0.151 |
| 36 | وضع برامج مفصلة للرقابة على الوزارات | 3.16 | 1.221 | 1.267 | 0.208 |
| | المتوسط العام لمعايير العمل الميداني | 3.84 | 0.63 | -- | -- |

تحليل النتائج: تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.16 و 4.36)، حيث تصدرت عبارة "مطابقة القوانين واللوائح" النتائج بأعلى متوسط (4.36)، تلاها "الإشراف الإداري والمراجعة" من قبل رؤساء الهيئات، مما يعكس انضباطاً عالياً في الهيكل التنظيمي للعملية الرقابية.

وعند إجراء اختبار (T)، تبين أن جميع العبارات دالة إحصائياً وتنتج نحو الموافقة بنسب مرتفعة، باستثناء العبارتين (45)، (36) المتعلقين بـ "صحة تنفيذ الموازنة" و "وضع برامج رقابية مفصلة"؛ حيث لم تكن الفروق دالة إحصائياً عن المتوسط الفرضي (3)، مما يشير إلى وجود تحديات في شمولية البرامج الرقابية أو في دقة التزام الوحدات الخاضعة للرقابة بتنفيذ الموازنة العامة، وهو ما يتفق مع ما ذكر سابقاً حول ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في تلك الوحدات.

تحليل نتائج معايير العمل الميداني: أظهرت النتائج أن المتوسطات الحسابية لهذه المجموعة تتراوح بين (3.16 و 4.36)، مع انحرافات معيارية بين (0.561 و 1.281). تصدرت العبارة المتعلقة بـ "مراجعة المطابقة مع القوانين واللوائح" النتائج بأعلى متوسط (4.36)، مما يؤكد تركيز الديوان على الجانب النظامي والشرعية القانونية في أعماله. وفي المقابل، حصلت العبارة الخاصة بـ "وضع برامج رقابية مفصلة" على أدنى متوسط (3.16)، وهو ما يشير إلى حاجة الديوان لتطوير أدلة إجرائية وبرامج عمل أكثر تفصيلاً وتخصصاً.

وباستخدام اختبار (T)، تبين أن جميع العبارات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.001) وتنتج نحو الموافقة؛ مما يعني وجود التزام حقيقي بمعايير العمل الميداني الدولية (إنتوساي)، لاسيما في جوانب الإشراف، وجمع أدلة الإثبات، والتحليل المالي، وهو ما يعزز من مصداقية الدور الرقابي الذي يمارسه الديوان في الإقليم.

4. مدى استخدام "معايير صياغة التقارير" في الرقابة الحكومية: أظهرت نتائج الجدول (9) أن المتوسط العام لاستخدام معايير التقارير بلغ (3.76) وهو تقدير إيجابي مرتفع، مما يعكس اهتمام الديوان بتوثيق مخرجاته الرقابية وإرسالها للجهات السيادية.

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) لمعايير صياغة التقارير

| م | العبارة | الوسط | الانحراف | قيمة T | الدلالة |
|----|----------------------------------------------------|-------|----------|--------|---------|
| 54 | إعداد تقارير المطابقة مع القوانين واللوائح | 4.55 | 0.580 | 25.985 | 0.000 |
| 51 | تقديم تقارير سنوية للرئاسات الثلاث بالإقليم | 4.13 | 0.833 | 13.131 | 0.000 |
| 64 | وجود آليات فعالة لمتابعة تنفيذ التوصيات | 3.45 | 0.957 | 4.525 | 0.000 |
| 62 | مراقبة الأداء عبر تقارير تقييم الأداء | 2.63 | 1.241 | -5.844 | 0.000 |
| 57 | نشر التقارير في الجريدة الرسمية والموقع الإلكتروني | 2.13 | 1.229 | -6.882 | 0.000 |
| | المتوسط العام لمعايير صياغة التقارير | 3.76 | 0.48 | -- | -- |

تحليل النتائج: تراوحت المتوسطات الحسابية بين (2.13 و 4.55). وحقت العبارة المتعلقة بـ "مطابقة المعاملات للقوانين واللوائح" أعلى متوسط (4.55)، مما يؤكد تركيز تقارير الديوان على الجانب النظامي. وفي المقابل، سجلت العبارة الخاصة بـ "نشر التقارير إلكترونياً وفي الجريدة الرسمية" أدنى متوسط (2.13)، تلاها "تقارير رقابة الأداء" (2.63).

ويكشف اختبار (T) عن دلالة إحصائية قوية للممارسات التقليدية للتقارير، بينما تظهر فجوة كبيرة في معايير "الشفافية والنشر" و "رقابة الأداء"، حيث جاءت أدنى من المتوسط الفرضي (3). هذا يشير إلى أن تقارير الديوان لا تزال تتسم بالسرية والمحدودية في الانتشار، وتفتقر للتوسع في رقابة الكفاءة والاقتصاد (الأداء) وفقاً لمتطلبات (إنتوساي) الحديثة.

تحليل نتائج معايير صياغة التقارير: تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه المجموعة بين (2.13 و 4.55)، بانحرافات معيارية بين (0.580 و 1.241). وحصلت العبارة المتعلقة بـ "إعداد تقارير المطابقة مع القوانين واللوائح" على أعلى

متوسط (4.55)، مما يؤكد تركيز مخرجات الديوان على البعد النظامي والشرعية القانونية. وفي المقابل، سجلت العبارة الخاصة بـ "نشر التقارير في الجريدة الرسمية والموقع الإلكتروني" أدنى متوسط (2.13).

وعند إجراء اختبار (T) لعينة واحدة، تبين أن جميع العبارات دالة إحصائياً عند مستوى (0.001) وتميل للموافقة، باستثناء عبارتي: (نشر التقارير، ورقابة الأداء)؛ حيث لم تختلف استجاباتهما معنوياً عن الرأي المحايد أو مالت للسلبية. ويُستنتج من ذلك أن تقارير الديوان تتسم بصبغة فنية داخلية موجهة للسلطات السيادية، لكنها لا تزال تفتقر لمتطلبات الشفافية والنشر العام، كما تعاني من ضعف في تقديم تقارير تقييم الأداء الشاملة وفقاً للمعايير الدولية.

خامساً: تحليل المعوقات التي تحد من استخدام معايير (إنتوساي)

كشفت نتائج الجدول (10) أن المتوسط العام للمعوقات بلغ (3.12)، وهو ما يشير إلى موافقة العينة على وجود تحديات حقيقية تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الدولية في ديوان الرقابة المالية للإقليم.

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) للمعوقات

| م | العبارة (المعوق) | الوسط | الانحراف | قيمة T | الدلالة |
|----|---------------------------------------------------|-------|----------|--------|---------|
| 1 | غياب العلاقة الرسمية مع منظمة (إنتوساي) الدولية | 4.30 | 0.565 | 22.282 | 0.000 |
| 2 | غياب النص التشريعي الملزم بتطبيق المعايير الدولية | 3.97 | 0.809 | 11.598 | 0.000 |
| 10 | عدم إصدار أدلة إرشادية محلية لتطبيق المعايير | 3.90 | 0.817 | 10.725 | 0.000 |
| 5 | عدم دقة الترجمة العربية أو غياب الترجمة المحلية | 2.29 | 1.388 | -4.978 | 0.000 |
| 7 | عدم متابعة المدققين للتطورات الدولية للمعايير | 2.14 | 1.493 | -5.597 | 0.000 |
| | المتوسط العام للمحور | 3.12 | 0.63 | -- | -- |

تحليل النتائج: أظهرت النتائج أن "غياب العلاقة الرسمية مع منظمة إنتوساي الدولية" يمثل العائق الأكبر بمتوسط (4.30)، يليه "القصور التشريعي" بمتوسط (3.97)، مما يؤكد أن المعوقات السيادية والقانونية هي الأكثر تأثيراً من المعوقات الفنية.

وعند استخدام اختبار (T)، تبين أن العبارات المتعلقة بـ (العلاقة الدولية، النص التشريعي، الأدلة الإرشادية، وضعف إمام المدققين) كانت دالة إحصائياً وتتجه نحو الموافقة؛ مما يؤكد أنها عقبات جوهرية. وفي المقابل، مالت العبارات المتعلقة بـ (دقة الترجمة، ومتابعة المدققين) إلى الانخفاض (أقل من 3)، مما يشير إلى أن العينة لا تراها عوائق "غير جوهرية" بل هي عوائق قائمة بحد ذاتها وتتطلب معالجة جديّة لتطوير الدور الرقابي للديوان.

تحليل نتائج المعوقات: تراوحت المتوسطات الحسابية للمعوقات التي تحد من استخدام المعايير الدولية بين (2.14 و 4.30)، بانحرافات معيارية مابين (0.565 و 1.493). وجاءت العبارة المتعلقة بـ "غياب العلاقة الرسمية مع منظمة إنتوساي" كأبرز عائق بمتوسط (4.30)، مما يؤكد أن العزلة الدولية للديوان هي حجر العثرة الأول أمام تطوير دوره الرقابي. وفي المقابل، نالت العبارة الخاصة بـ "عدم متابعة المدققين للتطورات" أدنى متوسط (2.14)، وهو ما يشير إلى أن العينة لا ترى في تقصير المدققين الشخصي عائقاً جوهرياً بقدر ما هي ظروف مؤسسية خارجة عن إرادتهم.

ويُستنتج من هذه النتائج أن المعوقات في ديوان الرقابة المالية للإقليم هي معوقات "هيكلية" بالدرجة الأولى؛ حيث أن غياب الاعتراف الدولي (العضوية) يتبعه غياب للنصوص التشريعية الملزمة، وهو ما يؤدي بالتبعية إلى نقص الأدلة الإرشادية وضعف مواكبة التطورات العالمية، مما يستدعي معالجة قانونية وسياسية لتمكين الديوان من تفعيل هذه المعايير.

سادساً: تحليل واقع الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية للإقليم

أظهرت نتائج الجدول (11) أن المتوسط العام لتقييم الدور الرقابي بلغ (4.14) بتقدير (مرتفع جداً)، مما يعكس فناعة العينة بالدور الاستراتيجي للديوان في حماية المال العام.

جدول (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) للدور الرقابي

| م | العبارة | الوسط | الانحراف | قيمة T | الدلالة |
|----|---------------------------------------------------|-------|----------|--------|---------|
| 69 | كشف المخالفات في استخدام الأموال العامة | 4.68 | 0.553 | 29.477 | 0.000 |
| 68 | التحقق من حسن وسلامة استخدام الأموال العامة | 4.52 | 0.600 | 24.590 | 0.000 |
| 70 | عدم تفعيل التوصيات يحد من الدور الرقابي | 4.46 | 0.785 | 17.997 | 0.000 |
| 71 | الأدوات الرقابية الحالية ليست كافية للقيام بالدور | 3.46 | 1.161 | 3.820 | 0.000 |
| 72 | قياس الجودة بناءً على عمليات الإصلاح المحققة | 3.37 | 0.656 | 5.507 | 0.000 |
| | المتوسط العام للمحور | 4.14 | 0.39 | -- | -- |

تحليل النتائج واستنتاجاته: تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.37 و 4.68). حققت العبارات المتعلقة بـ "كشف المخالفات" و "سلامة استخدام الأموال" أعلى المتوسطات، مما يثبت أن جوهر الدور الرقابي للديوان يتركز في الرقابة القانونية والنظامية.

ومن الناحية الإحصائية، أظهر اختبار (T) أن جميع العبارات دالة معنوياً عند (0.001) وتميل للموافقة. واللافت للنظر هو التقييم المرتفع للعبارة (70) التي تؤكد أن "عدم تفعيل التوصيات" هو عائق خارجي يقلل من هيبية الدور الرقابي. كما تشير الموافقة على العبارة (71) بمتوسط (3.46) إلى اعتراف مهني بـ "عدم كفاية الأدوات الرقابية الحالية"، وهو ما يفسر حاجة الديوان الماسة لتبني معايير (إنتوساي) وتطوير تقنياته لتنتقل من مجرد "كشف المخالفات" إلى "دعم الإصلاح والأداء الحكومي". **تحليل واستنتاج نتائج المتغيرات:**

يُستنتج من القراءة الإحصائية لنتائج الجدول (12) ما يلي:

1. **الوعي بالمعايير الدولية:** حققت محاور معايير (إنتوساي) الأربعة متوسطات مرتفعة تراوحت بين (3.26 و 3.84)، مما يشير إلى مستوى عالٍ من الإدراك المهني لدى مدققي الديوان لمتطلبات العمل الرقابي الدولي، وميل عام نحو الموافقة على أهمية تطبيق هذه المعايير بمستوياتها المختلفة.
2. **واقعية المعوقات:** سُجل انخفاض نسبي في متوسط "المعوقات" (3.12) مقارنة بالمحاور الأخرى، وهو ما يعكس تقديراً واقعياً من قبل العينة للتحديات القائمة؛ حيث انحصرت الآراء بين "الموافق" و"المحايد"، مما يستوجب معالجة هذه المعوقات لضمان الانتقال من مرحلة الإدراك إلى مرحلة التطبيق الكامل.
3. **محورية الدور الرقابي:** سجل "الدور الرقابي للديوان" أعلى متوسط (4.14) بانحراف معياري ضئيل (0.39)، مما يثبت وجود إجماع تام بين أفراد العينة على الأهمية الاستراتيجية لهذا الدور في حماية المال العام بالإقليم، وضرورة دعمه بكافة الأدوات والمعايير التي تضمن كفاءته.

سابعاً: اختبار فروض الدراسة

1. اختبار الفرض الأول:

ينص الفرض على وجود علاقة ارتباطية معنوية بين معايير (إنتوساي) بمستوياتها الأربعة والدور الرقابي لديوان الرقابة المالية للإقليم. ولاختبار هذه العلاقة، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation)، نظراً لاستيفاء البيانات شرط التوزيع الطبيعي، مما يجعل النتائج أكثر دقة وقوة إحصائية.

جدول (13): مصفوفة ارتباط بيرسون بين معايير (إنتوساي) والدور الرقابي

| المتغيرات | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|---------------------------|--------|--------|--------|------|-----|
| (1) المبادئ الأساسية | 1 | | | | |
| (2) المعايير العامة | .845** | 1 | | | |
| (3) معايير العمل الميداني | .741** | .798** | 1 | | |
| (4) معايير صياغة التقارير | .824** | .907** | .866** | 1 | |
| (5) الدور الرقابي للديوان | .471 | .479 | .563 | .617 | 1 |

***معنوية عند مستوى 0.01*

قراءة وتحليل النتائج: يُشير الجدول (13) إلى وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) ومعنوية إحصائياً عند مستوى (0.01) بين كافة مستويات معايير (إنتوساي) والدور الرقابي للديوان، مما يعني أن زيادة الالتزام بهذه المعايير تؤدي بالضرورة إلى تعزيز وتفعيل الدور الرقابي. ويمكن تفصيل هذه العلاقات كما يلي:

1. ارتبطت "معايير صياغة التقارير" بأقوى علاقة مع الدور الرقابي بمعامل (0.617)، تلتها "معايير العمل الميداني" (0.563).

2. جاءت "المعايير العامة" و "المبادئ الأساسية" بعلاقات ارتباط متوسطة بلغت (0.479 و 0.471) على التوالي.

القرار الإحصائي: بناءً على هذه النتائج، يتم قبول الفرض الأول للدراسة؛ حيث ثبت وجود ارتباط معنوي موجب بين تطبيق معايير منظمة (إنتوساي) وتعزيز الدور الرقابي للديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان.

2. اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني على وجود ارتباط معنوي (سلبى) بين المعوقات التي تحد من استخدام معايير (إنتوساي) والدور الرقابي للديوان الرقابة المالية في الإقليم. واختبار هذا الفرض، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation).

جدول (14): معامل الارتباط بين المعوقات والدور الرقابي للديوان

| المتغيرات | المعوقات | الدور الرقابي للديوان |
|---------------------------------------|----------|-----------------------|
| المعوقات التي تحد من استخدام المعايير | 1 | |
| الدور الرقابي للديوان الرقابة المالية | - | .584** |

***معنوية عند مستوى 0.01*

تحليل واستنتاج النتائج: أظهرت النتائج الإحصائية في الجدول (14) وجود ارتباط معنوي سلبى (عكسي) بين المعوقات والدور الرقابي، حيث بلغت قيمة المعامل (-0.584) عند مستوى دلالة (0.01). وتعني هذه النتيجة أنه كلما زادت حدة المعوقات (التنظيمية، التشريعية، والمهنية)، انخفضت فاعلية وكفاءة الدور الرقابي للديوان في حماية المال العام.

القرار الإحصائي: بناءً على ما تقدم، يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض الثاني (البديل)؛ مما يؤكد أن المعوقات القائمة تشكل عائقاً جوهرياً يحول دون الممارسة المثلى للدور الرقابي وفق المعايير الدولية.

3. اختبار الفرض الثالث (تحليل الانحدار المتعدد):

ينص الفرض الثالث على وجود تأثير معنوي لمعايير (إنتوساي) بأبعادها الأربعة على الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية للإقليم. وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لبيان هذا التأثير.

جدول (15): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر معايير (إنتوساي) على الدور الرقابي

| المتغيرات المستقلة | معامل الانحدار (Beta)) | قيمة T)) | المعنوية (Sig)) | الترتيب |
|---------------------------|------------------------|----------|-----------------------|----------|
| ثابت المعادلة (Constant)) | 0.620 | 3.828 | 0.000 | -- |
| المبادئ الأساسية | 0.04 | 0.097 | 0.923 | -- |
| المعايير العامة | 0.220* | 2.275 | 0.025 | 2 |
| معايير العمل الميداني | 0.142 | 0.851 | 0.397 | -- |
| معايير صياغة التقارير | 0.662** | 3.923 | 0.000 | 1 |
| معامل التحديد) | | | قيمة) = F 16.33** | |
| | | | |) = 0.42 |

(* معنوية عند 0.01 ، * معنوية عند 0.05)

قراءة وتحليل النتائج:

- القوة التفسيرية: بلغت قيمة معامل التحديد (0.42)، مما يعني أن معايير (إنتوساي) تُفسر ما نسبته (42%) من التغيرات الحاصلة في الدور الرقابي للديوان، وهي نسبة معتبرة إحصائياً وتؤكد لها قيمة (F) الدالة عند (0.01).
- الأبعاد المؤثرة: أظهرت النتائج أن "معايير صياغة التقارير" هي الأكثر تأثيراً في الدور الرقابي (Beta = 0.662)، تليها "المعايير العامة" (Beta = 0.220). بينما لم يظهر تأثير معنوي مباشر للمبادئ الأساسية ومعايير العمل الميداني في هذا النموذج.

القرار الإحصائي: بناءً على ما سبق، يتم قبول الفرض الثالث جزئياً؛ حيث ثبت التأثير المعنوي الإيجابي لكل من (معايير التقارير والمعايير العامة) على الدور الرقابي للديوان، مما يستدعي التركيز عليهما كأولويات تطويرية.

4. اختبار الفرض الرابع (تحليل الانحدار البسيط):

ينص الفرض الرابع على وجود تأثير معنوي سلبي للمعوقات على الدور الرقابي للديوان. ولاختبار هذا الأثر، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression).

جدول (16): نتائج تحليل الانحدار لأثر المعوقات على الدور الرقابي

| المتغير المستقل | معامل الانحدار | قيمة T)) | قيمة F)) | معامل التحديد | الدالة (Sig)) |
|-----------------------------|----------------|----------|----------|---------------|---------------|
| الجزء الثابت | 1.335 | 5.440 | 6.043 | 34% | 0.000 |
| المعوقات التنظيمية والمهنية | -0.584 | -3.422 | -- | -- | 0.032* |

(دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05)*

تحليل واستنتاج النتائج:

1. القوة التفسيرية: بلغت قيمة معامل التحديد (0.34)، مما يعني أن المعوقات المسجلة تفسر ما نسبته (34%) من الانخفاض أو التغير السلبي في الدور الرقابي للديوان، وهي نسبة ذات دلالة قوية إحصائياً وتؤكد قيمة (F).
 2. طبيعة الأثر: أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي "سلبي" (عكسي) للمعوقات بقيمة () عند مستوى دلالة (0.05). وتُشير هذه النتيجة إحصائياً إلى أنه كلما زادت حدة المعوقات (التشريعية، والسيادية، والمهنية)، أدى ذلك إلى تراجع طردي في كفاءة وفاعلية الدور الرقابي للديوان.
- القرار الإحصائي: بناءً على التقدم، يتم قبول الفرض الرابع؛ حيث ثبت إحصائياً أن المعوقات تشكل ضغطاً سلبياً مباشراً يُضعف من قدرة ديوان الرقابة المالية في الإقليم على أداء مهامه وفق المعايير الدولية.

أولاً: نتائج الدراسة:

1. وجود وعي مهني مرتفع بمعايير (إنتوساي) لدى مدققي الديوان، مع التزام عالٍ بمعايير "العمل الميداني" و"التقارير".
2. ثبت إحصائياً أن الالتزام بمعايير (إنتوساي) يرفع من جودة الدور الرقابي للديوان بنسبة (42%).
3. تُعد "معايير صياغة التقارير" المحرك الأكثر تأثيراً في تحسين الأداء الرقابي للديوان.
4. ثبت إحصائياً أن المعوقات (خاصة غياب العضوية الدولية والقصور التشريعي) تُضعف الدور الرقابي بنسبة (34%).
5. يعاني الديوان من ضعف في "الاستقلال المالي" ونقص حاد في "الكوادر التدريبية" المتخصصة بالمعايير الدولية.

ثانياً: التوصيات:

1. قانونياً: ضرورة تعديل قانون ديوان الرقابة المالية للإقليم لإدراج نصوص صريحة تُلزم بتطبيق معايير (إنتوساي) وتضمن استقلاله المالي التام.
2. سيادياً: إيجاد آلية تنسيق فعالة مع ديوان الرقابة الاتحادي لتمكين ديوان الإقليم من المشاركة في أنشطة ومنظمات (إنتوساي، أربوساي) لكسر العزلة المهنية.
3. مهنيّاً: إعداد أدلة إجرائية محلية باللغتين العربية والكردية تشرح كيفية تطبيق المعايير الدولية في البيئة المحلية.
4. تطويراً: التوسع في "رقابة الأداء" وتفعيل "الشفافية الرقمية" عبر نشر التقارير الرقابية للجمهور لتعزيز المساءلة المجتمعية.

المراجع العربية

1. أبو الفتوح، م.، وعبد الحفيظ، س. (2011). _ الرقابة الحكومية والمعايير الدولية _ دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
2. إسماعيل، ع. (2014). دور منظمة إنتوساي في تحسين الرقابة العليا: حالة الجزائر. _ مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية _، 20(78)، 45-67.
3. بنود، س. (2004). _ إعلان ليما وأثره على الرقابة المالية _ دار وائل للنشر، عمان.
4. حسن، أ. (2015). استخدام نموذج EFQM في تقويم أجهزة الرقابة المالية العليا. _ مجلة المحاسبة والإدارة _، 15(2)، 112-130.
5. الدوسري، خ. (2011). _ الشفافية والمساءلة في القطاع العام _ مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض.
6. الدعيس، م. (2005). معوقات تطبيق معايير الرقابة الدولية في اليمن. _ مجلة جامعة صنعاء للعلوم الإدارية _، 17(1)، 89-110.

7. السعدي، ر. (2012). تطور معايير إنتوساي وأثرها على العمل الرقابي. _مجلة الدراسات المحاسبية_، 8(3)، 45-23.
8. سليمان، أ.، حسن، ب.، ومحمد، ج. (2014). دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الإداري والمالي بإقليم كردستان. _مجلة جامعة كردستان للعلوم الإنسانية والاجتماعية_، 12(1)، 60-45.
9. الصديق، م. (2008). _الرقابة المالية في القطاع العام_. جامعة الخرطوم، الخرطوم.
11. عبده، ن. (2013). _المراجعة الحكومية والمعايير الدولية_. الدار الجامعية، الإسكندرية.
12. عطية، ف. (2008). التحليل المالي في الرقابة الحكومية. _مجلة الدراسات المالية والمحاسبية_، 5(1)، 67-88.
13. العنزي، ف. (2012). الاستقلال المؤسسي لأجهزة الرقابة العليا. _مجلة القانون والاقتصاد_، 84(2)، 155-178.
15. المهدي، ع. (2009). الإشراف الرقابي وجودة الأداء في الأجهزة الحكومية. _مجلة العلوم الإدارية_، 21(1)، 115-99.
16. المتوكل، ي. (2006). أدلة العمل الرقابي وتوحيد الإجراءات في القطاع الحكومي. _مجلة الإدارة العامة_، 3(4)، 430-411.
18. مصلح، ح. (2013). معايير إنتوساي وتطبيقاتها العملية في الأجهزة الرقابية. _مجلة المحاسبة والمراجعة_، 2(9)، 58-33.
19. نعيم، ص. (2014). تطور الرقابة الحكومية الخارجية وعلاقتها بمنظمة إنتوساي. _مجلة العلوم القانونية_، 1(3)، 95-77.
20. نور، س. (2012). مدى التزام ديوان الرقابة بفسلطين بمعايير الاستقلال في إنتوساي. _مجلة جامعة النجاح للأبحاث_، 26(5)، 1225-1201.

المراجع الأجنبية

21. Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2006). _Auditing and assurance services_ (11th ed.). Pearson Prentice Hall.
22. Azuma, N. (2008). The INTOSAI framework for government auditing. _International Journal of Government Auditing_، 35(2)، 12-18.
23. Blegvad, M. (2007). INTOSAI standards and their implementation worldwide. _Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management_، 19(3)، 345-370.
24. Government Accountability Office [GAO]. (2011). _Government auditing standards_. U.S. Government Accountability Office.
25. Nagy, M., Berenyi, L., & Polcsik, B. (2016). Improving audit functions for sustainable development. _Sustainability Accounting, Management and Policy Journal_، 7(2)، 234-256.
26. Otetea, A., Tiron-Tudor, A., & Mutiu, A. (2015). The impact of supreme audit institutions on budgets: A comparative study. _European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research_، 3(4)، 56-72.
27. Ramammorti, V. (2004). Early detection of financial irregularities in public sector. _Public Administration Review_، 64(5)، 589-602.