

مدى استخدام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق لمعايير الانتوساي (بحث تطبيقي على ديوان الرقابة المالية الاتحادي)

عقيل دخيل كريم الاعاجيبي

جامعة المثنى

aqeel.dakeel70@gmail.com

الخلاصة

يهدف البحث الى معرفة ماهية التدقيق واهدافه وانواعه من حيث الهدف وتسلط الضوء على مجموعة من معايير الانتوساي التأكيد من مدى وكيفية تطبيقها عند اعداد وتقديم التقارير الرقابية سواء تقرير رقابة البيانات المالية أو تقرير رقابة تفويض الاداء. توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات ان عملية تدقيق البيانات المالية في القطاع العام تتجاوز ابداء الرأي الفني المحايد وذلك لأسباب ان العاملين في القطاع العام يكونون اكثر عرضة لعمليات الاحتيال وذلك لتوافر ثلاثة شروط الحوافز والضغوطات لكونهم غير مستقلين توافر الفرص تبرير الاحتيال. ان المدقق في القطاع العام يقوم بتصميم الاجراءات التحليلية لغرض دراسة البيانات التي تم الحصول عليها ودراستها واستنتاج المعلومات عن الانشطة الخاضعة للتدقيق من اجل تحقيق الاهداف من تدقيق البيانات المالية. ومن اهم التوصيات ضرورة تفعيل عملية الرقابة وتدقيق البيانات المالية في القطاع العام وذلك لأسباب ان العاملين في القطاع العام، يكونون اكثر عرض لعمليات الاحتيال وذلك لتوافر ثلاثة شروط الحوافز والضغوطات لكونهم غير مستقلين توافر الفرص تبرير الاحتيال. اعطاء اهمية كافية من قبل المدقق في القطاع العام للإجراءات التحليلية لغرض دراسة البيانات التي تم الحصول عليها ودراستها واستنتاج المعلومات عن الانشطة الخاضعة للتدقيق من اجل تحقيق الاهداف من تدقيق البيانات المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق ، معايير الانتوساي ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

The Extent to which the Federal Audit Bureau in Iraq used INTOSAI Standards (Applied Research on Federal Audit Bureau)

Akil Dakhil Karim Alaaajibi
University of Muthanna

Abstract

Research aims to know what it are an audit, objectives, and its types in terms of the goal. And shed light on a set of INTOSAI standards, to ascertain the extent and manner of their application when preparing and submitting audit reports, whether a monitoring report Financial data or performance audit appraisal report the researcher also reached a set of conclusions that the process of auditing financial statements in the public sector goes beyond expressing neutral technical opinion for reasons that workers in the public sector. They are more vulnerable to fraud operations due to the availability of three conditions, incentives and pressures for being not independent, availability of opportunities, justification of fraud. The auditor in the public sector designs analytical procedures for the purpose of studying the data obtained, studying them and extrapolating information about the activities subject to auditing in order to achieve the objectives of auditing the financial statements. One of the most important recommendations is the need to activate the process of monitoring and auditing financial statements in the public sector, for reasons that workers in the public sector They are more vulnerable to fraud operations due to the availability of three conditions, incentives and pressures for being not independent, availability of opportunities, justification of fraud, giving sufficient importance by the

auditor in the public sector to the analytical procedures for the purpose of studying the data obtained and extracting information about the activities subject to auditing in order to achieve the objectives of the audit financial data.

Keywords: Auditing, INTOSAI Standards, Federal Audit Bureau.

المقدمة

إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة غير حكومية ذات سيادة وليس لها اتجاهات سياسية ولها مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. تم تأسيس الإنتوساي عام ١٩٥٣ بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إيميليو فرنانديث كاموس. اما ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق فهو هيئة مستقلة ، ترتبط بمجلس النواب ، من اهم اهداف ديوان الرقابة المالية الاتحادي حسب قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 . الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه وتطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة. المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره ، وتتجسد مشكلة البحث في ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق يعد من الاجهزة العليا للرقابة وان معرفة مدى التزامه بتطبيق لمعايير الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) يعد امراً بغاية الاهمية ، لذا يسلط البحث الضوء على مجموعة من معايير الانتوساي التأكد من مدى وكيفية تطبيقها عند اعداد وتقديم التقارير الرقابية سواء تقرير رقابة البيانات المالية أو تقرير رقابة تقيوم الاداء .

المحور الأول- منهجية البحث

1. **مشكلة البحث.** تتجسد مشكلة البحث في ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق يعد من الاجهزة العليا للرقابة وان معرفة مدى التزامه بتطبيق لمعايير الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) يعد امراً بغاية الاهمية ، لذا يسلط

البحث الضوء على مجموعة من معايير الانتوساي

التأكد من مدى وكيفية تطبيقها عند اعداد وتقديم التقارير الرقابية سواء تقرير رقابة البيانات المالية أو تقرير رقابة تقيوم الاداء .

2. **أهمية البحث.** تنبثق أهمية البحث من أهمية عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق عند تدقيق أنشطة المؤسسات الحكومية وتحديد الملاحظات الجوهرية وتقديم التوصيات بمعالجتها من جانب ومن جانب آخر أهمية المعايير اجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي في عمل ديوان والتأكد من تطبيقها .

3. **هدف البحث:** يهدف البحث على التعرف على الاتي:

1. ماهية التدقيق واهدافه وانواعه من حيث الهدف .
2. تسليط الضوء على مجموعة من معايير الانتوساي التأكد من مدى وكيفية تطبيقها عند اعداد وتقديم التقارير الرقابية سواء تقرير رقابة البيانات المالية أو تقرير رقابة تقيوم الاداء
4. **فرضية البحث :يستند البحث على فرضية مفادها ((ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق على دراية وعلم بمعايير الانتوساي عند تدقيق ورقابة البيانات المالية وتدقيق ورقابة تقيوم الاداء وتقديم التقارير الرقابية الى السلطة العليا في البلد)).**

5. **منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في اعداد البحث .

6. **أساليب جمع البيانات:** لغرض انجاز البحث تم الاعتماد على المصادر الآتية:

(الكتب العربية والاجنبية، الدوريات والرسائل الأكاديمية والمهنية، والبحوث).

المحور الثاني الاطار النظري للبحث

ماهية التدقيق واهدافه وانواعه، ماهية التدقيق

اولاً: مفهوم التدقيق

اعطت (جمعية المحاسبة الامريكية AAA) مفهوماً للتدقيق بانه عملية منهجية منظمة لتقييم وجمع لقرائن والادلة الموضوعية بشكل سليم والتي تتعلق بنتائج الاحداث والانشطة الاقتصادية لمعرفة مدى التطابق والتوافق بين النتائج والمعايير المعمول بها من اجل التأكد وايصال النتائج الى الاطراف ذات العلاقة.[32] كما يرى [30] ان مفهوم التدقيق يعني بالخطه المنظمة والمنهجية ، التي يتم عبرها تحليل المعلومات المحاسبية عن طريق مجموعة متنوعة من المعايير المقبولة قبولاً عاماً ، إذ يكون الهدف منها التأكد من صدق وعدالة المعلومات الواردة بالسجلات المحاسبية الأساسية وغيرها من مصادر البيانات ، تتم بوساطة مدقق مستقل عن ادارة المؤسسة الاقتصادية. كما يعني التدقيق على انه تقييم و جمع الادلة الاثبات عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سابقاً والتقرير عن ذلك. ويجب اداء التدقيق بوساطة شخص كفؤ ومستقل عن المؤسسة الاقتصادية.[18]

ثانياً: اهداف التدقيق

تتضمن اهداف التدقيق ، اهداف التدقيق الداخلي

واهداف التدقيق الخارجي وهي كالآتي : [12][19]

1. تدقيق النظام المحاسبي وعنصر الضبط الداخلي وعادة ما يكلف المدقق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الادارة العليا لغرض اعادة النظر في النظام المحاسبي والضبط الداخلي من اجل مراقبة تطبيقاتهم وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينهم.

2. تدقيق المعلومات المالية والتشغيلية وهذا قد

يتضمن اختبار الوسائل المستعملة لتشخيص

وقياس وتصنيف واعداد التقارير عن تلك

المعلومات ، والاستفسارات الخاص بالبنود

المنفردة بما في ذلك الاختبارات التفصيلية

للمعاملات والإجراءات والارصدة.

3. تدقيق كفاءة وفاعلية الجدوى الاقتصادية

للمعاملات، ومن ضمنها العمليات غير المالية

للمؤسسة الاقتصادية.

4. تدقيق الالتزام بالانظمة والقوانين والمتطلبات

الخارجية الاخرى ، فضلا عن الالتزام

بالسياسات والاورامر الادارية والمتطلبات الداخلية

الاخرى .

5. ابداء الراي الفني المحايد عن صدق القوائم

المالية لتعبير عن النتائج الأعمال والمركز

المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

6. تزويد ادارة المؤسسة الاقتصادية بالمعلومات عن

نظام الرقابة الداخلية وبيان القصور في نظام

الرقابة الداخلية.

7. تزويد الاطراف ذات العلاقة من مستخدمي

القوائم المالية مثل الدائنين والمستثمرين والدوائر

الحكومية والبنوك المعنية بالبيانات المالية وذلك

لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات

ائتمانية للمؤسسة الاقتصادية أم لا.

8. الحصول على أدلة الاثبات اللازمة عبر

الاجراءات الاتية: التحقق من الوجود الفعلي عن

طريق الجرد، التحقق من الملكية عن طريق

الاطلاع على مستندات الملكية، التحقق من

عدم وجود رهونات على أصولها لصالح الغير

في تاريخ الميزانية، التحقق من صحة التقييم،

التحقق من الدقة الحسابية، التحقق من عمليات

التخصص، مراعاة الاكتمال.[26]

ثالثاً: انواع التدقيق :

1. تدقيق الالتزام:

يعني تدقيق الالتزام تدقيق انشطة محددة في المؤسسة

الاقتصادية من اجل تحديد ما اذا كان هناك التزام في

التعليمات المحددة سابقاً ومن امثلة تدقيق الالتزام هو

والتقديرات الهامة التي وضعتها الإدارة العليا ، فضلا عن تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية الصادرة من إدارة المؤسسة [31]. كما ان تدقيق البيانات المالية يعني الوصول الى ادلة الاثبات وتقييمها لغرض ابداء الراي الفني المحايد حول ما اذا كانت البيانات المالية معده وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ، اذ تقدم نتائج عملية تدقيق البيانات المالية الى الاطراف ذات العلاقة من المستخدمين يتمثلوا بالذائنين والمساهمين و الجمهور العام [27]. ويتضمن تدقيق البيانات المالية بالعرض المنظم للمعلومات المالية التاريخية بما في ذلك الايضاحات الملحقة ، بهدف الابلاغ عن الموارد الاقتصادية والالتزامات عند نقطة زمنية معينة ، او الابلاغ عن التغيرات التي تطرأ عن تلك المعلومات وفق الاطار العام لأعداد التقارير المالية. [15] وبالرغم من الهدف العام لتدقيق البيانات المالية المتضمن أبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة اعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ، الا ان عملية تدقيق البيانات المالية في القطاعات العامة (المؤسسات الحكومية) تجاوز هذا الهدف لتشمل الابلاغ عن حالات عدم الالتزام في الصلاحيات والتعليمات بما في ذلك الميزانية والمساءلة والتقرير عن كفاءة فاعلية نظام الرقابة الداخلية. [3]

3. تدقيق الاداء : ان مفهوم تدقيق الاداء اكثر شمولية من انواع تدقيق الاخرى وتتطلب عملية تدقيق الاداء ان تكون ملازمة وبذلك يسمح للإدارة باكتشاف الاخفاقات في الاداء عن مستوياتها المطلوبة ومن ثم اتخاذ قرارات لغرض تصحيح مساراتها لتتمكن من تأمين الوصول إلى الاهداف المراد تحقيقها إذ ان نجد عملية تدقيق الاداء هو متابعة للأحداث بصورة مستمرة. [17] كما ان تدقيق الاداء عملية مستقلة من تهدف الى تقييم أساليب التي اتخذتها الإدارة العليا من أجل الحصول على الموارد بالجودة المطلوبة وامكانية

تدقيق مدى التزام اللجان المسؤولة عن احالة المناقصات داخل المنظمة الى الاخرين بالتعليمات المحددة. [29] حسب سياق مبادئ الانتوساي الاساسية للرقابة العليا المالية والمحاسبية، يمكن ادراج تدقيق الالتزام بمفهومين اساسيين ، مفهوم المشروعية: ويقصد بها ان جميع الانشطة والعمليات والمعلومات الخاصة بالجهة محل التدقيق متطابقة مع التشريعات والاتفاقيات واللوائح الصادرة ذات الصلة بنشاط المؤسسة الاقتصادية ، مفهوم نزاهة الادارة وسلوك العاملين فيها وسلامة المبادئ العامة للإدارة المالية. [9] وبذلك على المدقق سواء الداخلي والخارجي مراعاة جملة من الامور عند تدقيق الالتزام منها الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة ذات العلاقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالتعليمات والقوانين، فضلا عن الاستفسارات من الادارة واولئك المكلفون بالحوكمة حول الامور التي تثير الشك بعدم الالتزام، وفحص المستندات مع السلطات التنظيمية العليا ، والملاحظة عن حالات عدم الامتثال او الشك داخل المؤسسة. [14] ويرى [26] يعني تدقيق الالتزام التأكد من مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالقواعد والاجراءات والتعليمات الموضوعية بواسطة الادارة العليا في المؤسسة ، وغالباً ما يقدم التقرير الناتج من تدقيق الالتزام الى السلطة العليا ، من اجل التعرف على مدى التزام العاملين بالإجراءات والقواعد التنظيمية المحددة ، وان هذا النوع من التدقيق مفيد ويقوم به كل من المدقق الداخلي والخارجي. [26]

2. تدقيق البيانات المالية:

يعني تدقيق البيانات المالية فحص البيانات المالية للتأكد من انها تعطي صورة صادقة وعادلة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية وانها متوافقة مع المعايير المحاسبية المتعارف عليه، [29] كما تتضمن عملية تدقيق البيانات المالية فحص المستندات المؤيدة للمبالغ التي يتم الافصاح عنها في البيانات المالية ، وتقييم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمستخدمة

الاستفادة منها باقتصادية وكفاءة وفاعلية وايصال المعلومات عن اقتناء واستخدام الموارد للإدارة في المؤسسة الاقتصادية.[33] ويتضح من عملية تدقيق الاداء تسهم في مساعدة المستويات الادارية في اتخاذ القرارات المناسبة واتخاذ إجراءات تصحيحية اللازمة، التي تتضمن عملية تدقيق الاقتصاد الرشيد وبرامج الانفاق والفاعلية والبيئية.[20] اما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) تنظر إلى تقويم الاداء بأنها تهتم بالرقابة من خلال عناصر الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وحسب الاتي:[16]

أ. الرقابة على اقتصادات الانشطة الادارية وفقاً للممارسات والسياسات الادارية السليمة المحددة.
ب. الرقابة على كفاءة استعمال الموارد بشرية و المادية وغيرها من الموارد ، فضلاً عن فحص نظم المعلومات والاجراءات المتعلقة بالأداء ،والاجراءات المتخذة من قبل المؤسسة الاقتصادية في معالجة جوانب الاخفاقات التي يتم معرفتها.
ت. الرقابة على الفاعلية الاداء والتي تخص تحقيق الموضوعية للمؤسسة الاقتصادية، والرقابة على التأثير الحقيقي للأنشطة مقارنة بالتأثير المتوقع لها.

أما بخصوص منظمة اسوساي فقد أعتمدت المفهوم الصادر من منظمة الأنتوساي وحددت المسؤوليات الملقاة على أجهزة الرقابة العليا فيما يتعلق بتقويم الاداء والمتمثلة : تقييم الكفاءة والتركيز على مدى ملائمة الاهداف والمعايير المرتبطة بعملية الأداء ، القيام بأعداد التقارير المتعلقة بنتائج تقويم الاداء. القيام وبصورة دورية بعملية المتابعة اللازمة.[25]

اهداف تدقيق الاداء:

أهداف تدقيق الاداء تختلف على نطاق واسع من مؤسسة الى مؤسسة اقتصادية اخرى وتتضمن تقييمات كل من الاقتصاد والكفاءة وفاعلية البرنامج إذ نجد ان أهداف تدقيق الاداء المتعلقة بعنصر الكفاءة والإقتصاد

تركز على تقليل التكاليف والموارد المستخدمة (المدخلات) لغرض تحقيق النتائج وأهداف تدقيق الاداء المتعلقة بعنصر الفاعلية تركز على مدى تحقيق الاهداف المرسومة مقارنة بما هو متحقق.[28] وبالتالي تهدف عملية تدقيق الاداء الى تحقيق العديد من الاهداف من أهمها:

1. الوقوف على مستوى الانجاز التي توصلت اليه المؤسسة الاقتصادية ومقارنته مع الاهداف المحددة مسبقاً.
2. تحديد الخلل والضعف في نشاط المؤسسة الاقتصادية والقيام بتحليل شامل لها ومعرفة اسبابها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد الاطراف ذات العلاقة لغرض تلافيتها مستقبلاً .
3. تحديد المسؤوليات لكل مركز او قسم في المؤسسة الاقتصادية عن مواطن الضعف و الخلل في النشاط من خلال قياس انتاجية كل قسم من اقسام العملية الانتاجية وتحديد انجازته السلبية والايجابية الامر الذي يؤدي الى خلق منافسة بين الاقسام باتجاه رفع مستوى الاداء في المؤسسات.
4. مساعدة الأجهزة الرقابية في أداء نشاطها من خلال المعلومات التي تقدمها عملية تدقيق الاداء فيكون باستطاعة تلك الاجهزة التحقق من قيام المؤسسة بنشاطها باقتصاد وكفاءة عالية وانجازها لأهدافها المخططة.[17]
5. ابداء الرأي الفني المحايد في ما اذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة لها البشرية والمادية، بأفضل طريقة ممكنة وبشكل سليم ،وتمكنك غيرها تحقيق افضل النتائج على ضوء الاهداف المرسومة مسبقاً للتخلص من الاخفاقات وترشيد استخدامها.
6. مساعدة الادارة العليا للمؤسسة الاقتصادية على ترشيد قراراتها ، عبر اكتشاف أوجه القصور

المقتناة المدخلات ، تشمل الاستعمال الاكثر اقتصادا للأموال العمومية ، هل تم استعمال الموارد المادية والمالية او البشرية بطريقة اقتصادية ، هل تم تنفيذ الانشطة الادارية وفقاً للمبادئ الادارية والسياسات الادارية الجيدة والسليمة والمحددة.[7]

2-الكفاءة : يعني عنصر الكفاءة العلاقة بين كل من استغلال الموارد المتاحة لاستخدام الى اقصى حد ممكن و المخرجات الناتجة من عملية استغلال تلك الموارد في ضوء الوقت والكمية والنوعية للمخرجات الناتجة.[7]

3-الفاعلية : ويعني عنصر الفاعلية مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها وادائها للأنشطة بصورة سليمة جيدة ، وتتضمن الفاعلية التأكد من تحديد ما اذا كانت النتائج المطلوبة والمتوقعة تحققت ام لا ، وتحديد ما اذا كانت الاهداف المخططة قد تحققت بفاعلية واكل تكلفة.[23]

وتتطلب الفاعلية وجود دليل اثبات عن نتائج الملاحظات الناجمة حقا من العمل المعني وليس من عوامل اخرى ، مثلا اذا كان هدف المؤسسة الاقتصادية هو الحد من البطالة ، فيتطلب الامر التأكد من ان الانخفاض الحاصل في عدد العاطلين عن العمل من الاجراءات والسياسات التي نفذتها المؤسسة الاقتصادية ام من عوامل اخرى ناتجة بسبب التحسن العام في المناخ الاقتصادي.[7]

4-البيئية : يتناول تدقيق الاداء في الغالب على الجوانب البيئية التالية : التأكد من متابعة الحكومة للالتزام بالقوانين البيئية ، التأكد من اثر البرامج الحكومية على البيئة ، التأكد من اداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة ، ، تقييم السياسات والبرامج البيئية.

[10] تقيس مؤشرات البيئية الاثار والمخرجات الثانوية لنشاط المنظمة على البيئة اي التركيز على العلاقة بين المنظمة وبيئتها.[24]

والمشاكل والاطفاء التي تتعرض لها المؤسسة ووضع وسائل للتصحيح الملائمة ، ومن ثم مساعدة الإدارة في تحسين كفاءتها في المستقبل من خلال إمدادها بالمعلومات اللازمة الضرورية.

7. السعي للوصول الى الاخفاقات في العمليات التشغيلية وتحليلها ومعرفة اسبابها واقتراح الحلول المناسبة.

8. مساعدة الادارة العليا للمؤسسة الاقتصادية في انجاز وظيفة التدقيق من خلال إختبار وتقييم انظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

9. مساعدة الإدارة العليا للمؤسسة الاقتصادية في مجال تحديد جوانب غير ضرورية من الانشطة والتي بالإمكان الاستغناء عنها لتقليل الكلفة وزيادة الواردات.[21]

10. تسليط الضوء على مراقبة الخطة المحددة مسبقاً ومتابعة تنفيذها ومدى قدرتها على تحقيق الاهداف وتحديد الاخفاقات ومعرفة اسبابها وكيفية معالجتها.

11. التأكد من أن عملية تقويم الاداء للنتائج التي تم التوصل اليها وفقا للأهداف المرسومة.

12. اعتماد الادارة على عملية تقويم الاداء في رسم السياسات الادارية وكذلك في اتخاذ القرارات حاضرا او مستقبلا.

13. العمل على منع الاسراف في جميع نواحي الانشطة لغرض تحقيق اقصى كفاءة انتاجية.[22]

عناصر تدقيق الاداء

يشمل تدقيق الاداء اربعة عناصر يمكن توضيحها حسب الاتي:

1-الاقتصاد : ويعني عنصر الاقتصاد المحافظة على انخفاض تكلفة الموارد المستخدمة في الانشطة مع الاخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة ، ومن الممكن ان توفر عمليات التدقيق على عنصر الاقتصاد اجابات عن الاسئلة الاتية : هل ان الوسائل المختارة والتجهيزات

الجانب العملي

1-3 نبذة تعريفية عن عينة البحث (ديوان الرقابة

(المالية الاتحادي)

وهو هيئة مستقلة ، ترتبط بمجلس النواب من اهم اهداف ديوان الرقابة المالية الاتحادي حسب قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 . (الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه . تطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة . المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره . نشر انظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الادارة والمحاسبة بشكل مستمر . تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الاداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة)

ومن مهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي :-رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الاموال العامة وفاعلية وتطبيق القوانين والانظمة والتعليمات . رقابة تقويم الاداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان . تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والادارية وما يتعلق بها من امور تنظيمية وفنية . تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الاهداف المرسومة للدولة والالتزام بها .اجراء التدقيق في الامور التي يطلب مجلس النواب اجراء التدقيق بها . الاشراف على دواوين الرقابة المالية في الاقاليم ، (قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم 31 لسنة 2011 المعدل) .

2-3 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

. العامة والمحاسبة INTOSAI .

تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) The International Organization of Supreme Audit Institutions INTOSAI منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطاراً وهيكلًا لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، فضلاً عن تحسين وتطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنموذج للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق شعار القائل ' أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع ' . إذ أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة. إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة غير حكومية ذات سيادة وليس لها اتجاهات سياسية ولها مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة.

تم تأسيس الإنتوساي عام ١٩٥٣ بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إيميليو فرنانديث كاموس. ولقد اجتمع آنذاك ٣٤ جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي في كوبا، أما حالياً فيبلغ عدد أعضاء الإنتوساي ١٨٩ عضواً كاملاً وأربعة أجهزة أعضاء منتسبة.

تتخذ الأمانة العامة لمنظمة الإنتوساي مدينة فيينا / النمسا مقراً لها منذ عام ١٩٦٨ (تنفيذاً لقرار مؤتمر الإنتوساي السادس المنعقد في طوكيو) وذلك في مقر الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وتوفر الأمانة العامة الدعم الإداري للإنتوساي كما تقوم بإدارة ميزانية الإنتوساي وتقديم المساعدة للمجلس التنفيذي والمؤتمر و تيسر كذلك الاتصالات بين الأعضاء وتقوم بتنظيم الندوات

والدراسات. يمثل رئيس الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة النمساوي يمثل الأمين العام لمنظمة الإنتوساي.

اعتمد المؤتمر الرابع عشر لمنظمة الإنتوساي الذي انعقد في أكتوبر/ تشرين الأول ١٩٩٢ في مدينة واشنطن بالولايات المتحدة الأمريكية النظام الأساسي لمنظمة الإنتوساي، إذ يحل هذا النظام الأساسي محل اللوائح الدائمة للإنتوساي والتي دخلت حيز التنفيذ في عام ١٩٦٨ وتم تعديلها آخر مرة في عام ١٩٧٧، ولقد قرر مؤتمر الإنتوساي السابع عشر الذي انعقد في عاصمة كوريا الجنوبية سيول بشهر أكتوبر/ تشرين الأول سنة ٢٠٠١ قرر رفع عدد أعضاء المجلس التنفيذي من ١٦ إلى ١٨ عضواً، أما مؤتمر الإنتوساي الثامن عشر الذي انعقد سنة ٢٠٠٤ بالعاصمة المجرية بودابست فلقد قرر إدخال العديد من التعديلات على النظام الأساسي لمنظمة الإنتوساي وذلك فيما يتعلق بتطبيق الخطة الإستراتيجية للإنتوساي للسنوات ٢٠٠٥ - ٢٠١٠، ولقد قرر مؤتمر الإنتوساي التاسع عشر الذي انعقد في شهر نوفمبر / تشرين الثاني ٢٠٠٧ في مدينة المكسيك قرر تعديل النظام الأساسي فيما يتعلق بالأعضاء المنتسبين.

3-3 معايير الإنتوساي ذات العلاقة بموضوع البحث

توجد العديد من معايير الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) والتي يوجد منها اكثر من معيار على موضوع واحد ، لذا تم التطرق للمعايير الانتوساي التي تكون ذا اهمية حسب وجهة نظر الباحث ومن اهم :
معايير الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) التي سيتم التطرق اليها:

1. معيار رقم (200) المعايير العامة في

الرقابة الحكومية

مضمون المعيار : تتضمن المعايير الرقابية العامة لجهاز الاعلى لرقابة الاتي : اولاً : ان يكون المدقق والجهاز الاعلى للرقابة مستقلين. ثانياً : الكفاءة الواجب

توافرها بالمدققين. ثالثاً : العناية المهنية اللازمة من قبل المدققين.

رأي الباحث . بإمكان استخدام وتطبيق هذا المعيار من معايير الانتوساي على ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وذلك كونه مستقل ثاني يفرض الكفاءة في تعيين حملة الشهادات المطلوبة اي بعد اجتيازهم الى دورة رقابية وامتحان نهائي ثالثاً يعترف بالعناية المهنية اللازمة الواجب توافرها لدى المدقق عند تدقيق الجهات الخاضعة للتدقيق.

2. معيار الرقابة رقم (400) معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية:

مضمون المعيار : تبني الآراء والتقارير الرقابية على مجموعة مبادئ تتكون من العنوان ، الامضاء والتاريخ ، الاهداف والنطاق ، الاكتمال ، المرسل اليه ، تحديد الموضوع ، ويعد جهاز الاعلى للرقابة تقرير عن رقابة المطابقة اما منفصل او من ضمن تقرير البيانات المالية فضلا عن تقرير تقويم الاداء ، وتكون الآراء اما متحفظ غير متحفظ معارض والامتناع عن ابداء الرأي.

رأي الباحث : بإمكان استخدام وتطبيق هذا المعيار في ديوان الرقابة المالية الاتحادي إذ يعد ديوان تقرير رقابي عن رقابة المطابقة من ضمن تقرير البيانات المالية كما يعد تقرير رقابي عن تقويم الاداء فضلا عن تطبيق الآراء الاربعة المتحفظ غير متحفظ معارض والامتناع عن ابداء الرأي عند تدقيق الجهات الخاضعة للتدقيق.

3. معيار (1240) مسؤوليات المدقق بخصوص

الاحتياط في عملية الرقابة على البيانات المالية

مضمون المعيار: ان عملية تدقيق البيانات المالية في القطاع العام تتجاوز ابداء الرأي الفني المحايد وذلك لأسباب ان العاملين في القطاع العام يكونون اكثر عرض لعمليات الاحتياط وذلك لتوافر ثلاثة شروط الحوافز والضغوطات لكونهم غير مستقلين توافر الفرص لتبرير الاحتياط لذا على المدقق في الجهاز الاعلى ان يأخذ بنزعة الشك المهني.

رأي الباحث: بإمكان استخدام هذا المعيار في ديوان الرقابة المالية الاتحادي إذ انجز الديوان العديد من التقارير الرقابية للبيانات المالية والمتضمنة المخالفات للقوانين والتعليمات التي تحكم الجهات الخاضعة للتدقيق والتي لم يتم تصفيتها ورفعها الى هيئة النزاهة لغرض محاكمة المحتالين على المال العام من اجل الاسهام في عملية مكافحة الفساد المالي والاداري .

4. معيار (1520) الاجراءات التحليلية

مضمون المعيار: ان المدقق في القطاع العام يقوم بتصميم الاجراءات التحليلية لغرض دراسة البيانات التي تم الحصول عليها ودراستها واستنتاج المعلومات عن الانشطة الخاضعة للتدقيق من اجل تحقيق الاهداف من تدقيق البيانات المالية ، كما يعالج المعيار مسؤولية المدقق من الاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية تدقيق البيانات المالية.

رأي الباحث: بإمكان استخدام هذا المعيار من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي إذ يقوم الديوان باستخدام النسب والمؤشرات المالية فضلا عن التحليل الاحصائي في بعض الاحيان عند تدقيق الجهات الخاضعة للرقابة والتدقيق ، ومقارنة المعلومات المالية مع المعلومات غير مالية للوصول الى العلاقات واستنتاج الملاحظات الجوهرية سواء في التقرير الرقابي المختص في البيانات المالية او التقرير الرقابي المختص في التقرير الرقابي المختص بتقويم الاداء .

5. معيار (1520) الاحداث اللاحقة

مضمون المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الأحداث اللاحقة في عملية الرقابة والتدقيق على البيانات المالية. إذ يمكن أن تتأثر البيانات المالية ببعض الأحداث اللاحقة التي قد تقع بعد تاريخ البيانات المالية. وتشير العديد مثل هذه الأحداث : (الأحداث التي توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في تاريخ إعداد البيانات المالية والأحداث التي

توفر أدلة عن الظروف التي برزت بعد تاريخ إعداد البيانات المالية).

رأي الباحث: بإمكان استخدام هذا المعيار من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي إذ يقوم الديوان بتدقيق المناقشات التي تحصل بين التخصيصات المالية وبين الابواب في الموازنة والتي تأتي الموافقة عليها بعد تاريخ البيانات المالية وتمثل هذه الأحداث التي توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في تاريخ إعداد البيانات المالية ، كما يقوم الديوان بتدقيق مستحقات المقاولين الناتجة من الأحداث التي توفر أدلة عن الظروف التي برزت بعد تاريخ إعداد البيانات المالية.

6. معيار رقم (1610) استخدام عمل المدققين

الداخليين:

مضمون المعيار: يعالج المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين عند ما يقرر المدقق الخارجي أن وظيفة التدقيق الداخلي يحتمل أن تكون ذات صلة ومفيدة بالعملية الرقابية .

رأي الباحث: بإمكان استخدام هذا المعيار من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إذ يعتمد الديوان في اختيار العينة العشوائية الاختبارية على كفاءة وفاعلية عمل المدقق الداخلي فضلا عن كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية كما ان المدقق الداخلي يضيف قيمة الى تقرير المدقق الخارجي من خلال الاجابة على الملاحظات الواردة في التقرير الرقابي و تصفيتها .

7. معيار (3000) التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية

على الاداء

مضمون المعيار: تشمل الرقابة على الاداء رقابة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وحسب الاتي:
رقابة الاقتصاد على الانشطة الادارية وفقاً للمبادئ والممارسات والسياسات الادارية السليمة ، رقابة الكفاءة في استعمال الموارد المالية والبشرية وغيرها بما في ذلك فحص نظم المعلومات والاجراءات التي تتبعها الجهات الخاضع للتدقيق ، ورقابة الفاعلية التي تتعلق بموضوعية

الجهات الخاضعة للتدقيق على التأثير الحقيقي مقارنة مع التأثير المتوقع.

رأي الباحث: بإمكان استخدام هذا المعيار من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إذ يعتمد الديوان على عناصر تقويم الاداء الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في التقرير الرقابي عن تقويم الاداء لمعرفة مدى تحقيق الاهداف المرجو تحقيقها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة والتدقيق.

8. معيار رقم (3100) ارشادات رقابة الاداء مبادئ رئيسية.

مضمون المعيار: يحتاج المدقق الخارجي لغرض القيام بأعمال الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية الى تقويم موثوقية انظمة الرقابة الداخلية ويعتمد هذا التقييم على نوع الرقابة رقابة اداء او غيرها ، كما يجب على المدقق ان يحدد الوسائل التي يستخدمها لجمع الادلة الاثبات.

رأي الباحث: بإمكان استخدام هذا المعيار من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق رقابة الاداء إذ يقوم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية للوصول الى مدى كفاءة وفاعلية النظام في حفظ موجودات المؤسسة الحكومية ، ويستخدم العديد من الوسائل والاختبارات التفصيلية والاجراءات التحليلية في المقارنات مع ارصدة السنوات السابقة للوصول الى تقرير رقابي عن تقويم اداء المؤسسة الحكومية.

9. معيار رقم (4100) الخطوط التوجيهية لرقابة

المطابقة المستقلة عن مراجعة البيانات المالية

مضمون المعيار: تتعلق رقابة المطابقة بمدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة والتدقيق الى القوانين والتعليمات والقواعد الجاري بها العمل وتختلف من بلد الى اخر حسب صلاحية الجهاز الاعلى لرقابة من تطبيق رقابة المطابقة.

رأي الباحث: يطبق ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقابة المطابقة (الالتزام) ولكن ليس بشكل منفصل بل يطبقها

ويصدر تقرير رقابي عنها مع التقرير الرقابي الخاص بتدقيق البيانات المالية أو مع التقرير الرقابي الخاص بتقويم الاداء ويتم تحديد الملاحظات الجوهرية المخالفة للقوانين والتعليمات والقواعد والاحكام.

10. معيار (5110) توجيهات بخصوص العملية الرقابية على الانشطة ذات المنظور البيئي:

مضمون المعيار : على المدقق التأكد من الارقام المفصح عنها ودقتها ، لذا فعليه ان يفهم بشكل سليم القضايا والعمليات والانشطة البيئية التي يمكن ان تؤثر على الوضع المالي للجهة الخاضعة للتدقيق على المدى القصير وال المدى الطويل الاجل.

رأي الباحث : ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي مطبق لهذا المعيار من خلال تدقيق النشاط الزراعي في المؤسسات الحكومية وتدقيق المؤسسات البيئية الحكومية لتأكد من مدى التزامها بالاتفاقيات ورصد المخالفات الجوهرية للقوانين والتعليمات البيئية التي تصدر من أنشطة القطاعات الاخرى وكل هذا يتم الافصاح عنه عبر تقويم الاداء للمؤسسات ذات العلاقة بالمنظور البيئي.

11. معايير الانتوساي (5130) التنمية المستدامة :

دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية:

مضمون المعيار : بإمكان استخدام الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عند الرقابة على مؤشرات التنمية المستدامة لقياس الاداء فبالإمكان استخدام المفاهيم الواردة في المعايير الصادر من الانتوساي.

رأي الباحث : بإمكان ديوان الرقابة المالية الاتحادي الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق المؤسسات الحكومية للنشاط الزراعي والبيئي، إذ يسمح باستخدام مفاهيم متعلقة بالمعايير في قياس الاداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة ، مما يسمح باستخدام الاجراءات التحليلية في قياس الاداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة وعلى سبيل المثال مقارنة درجة المؤشر للسنة الحالية مع السنة السابقة لمعرفة التقدم المحرز في اهداف التنمية

ثانيا : التوصيات

1. ضرورة تفعيل عملية الرقابة وتدقيق البيانات المالية في القطاع العام وذلك لأسباب ان العاملين في القطاع العام، يكونون اكثر عرض لعمليات الاحتيال وذلك لتوافر ثلاثة شروط الحوافز والضغوطات لكونهم غير مستقلين توافر الفرص تبرير الاحتيال .
2. اعطاء اهمية كافية من قبل المدقق في القطاع العام للإجراءات التحليلية لغرض دراسة البيانات التي تم الحصول عليها ودراستها واستنتاج المعلومات عن الانشطة الخاضعة للتدقيق من اجل تحقيق الاهداف من تدقيق البيانات المالية.
3. اعطاء اهمية كافية من قبل المدقق في القطاع العام للأحداث اللاحقة التي قد تقع بعد تاريخ البيانات المالية. وتشير العديد مثل هذه الأحداث : الأحداث التي توافر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في تاريخ إعداد البيانات المالية والأحداث التي توافر أدلة عن الظروف التي برزت بعد تاريخ إعداد البيانات المالية.
4. ضرورة استرشاد ديوان الرقابة المالية الاتحادي بعناصر تقويم الاداء الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في التقرير الرقابي عن تقويم الاداء لمعرفة مدى تحقيق الاهداف المرجو تحقيقها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة والتدقيق.
5. ضرورة استرشاد ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار رقم (5130) في تدقيق المؤسسات الحكومية للنشاط الزراعي والبيئي، اذ يسمح باستخدام مفاهيم متعلقة بالمعايير في قياس الاداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة.

المستدامة التي تعد غاية اغلب البلدان عبر تقارير الاداء الصادرة على المؤسسات الحكومية ذات العلاقة بالتنمية المستدامة.

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

1. ان عملية تدقيق البيانات المالية في القطاع العام تتجاوز ابداء الرأي الفني المحايد وذلك لأسباب ان العاملين في القطاع العام، يكونون اكثر عرضة لعمليات الاحتيال وذلك لتوافر ثلاثة شروط الحوافز والضغوطات لكونهم غير مستقلين توفر الفرص تبرير الاحتيال.
2. ان المدقق في القطاع العام يقوم بتصميم الاجراءات التحليلية لغرض دراسة البيانات التي تم الحصول عليها ودراستها واستنتاج المعلومات عن الانشطة الخاضعة للتدقيق من اجل تحقيق الاهداف من تدقيق البيانات المالية.
3. تتأثر البيانات المالية ببعض الأحداث اللاحقة التي قد تقع بعد تاريخ البيانات المالية. وتشير العديد مثل هذه الأحداث : (الأحداث التي توافر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في تاريخ إعداد البيانات المالية والأحداث التي توافر أدلة عن الظروف التي برزت بعد تاريخ إعداد البيانات المالية.
4. يعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي على عناصر تقويم الاداء الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في التقرير الرقابي عن تقويم الاداء لمعرفة مدى تحقيق الاهداف المرجو تحقيقها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة والتدقيق.
5. بإمكان ديوان الرقابة المالية الاتحادي الاسترشاد بمعيار رقم (5130) في تدقيق المؤسسات الحكومية للنشاط الزراعي والبيئي، اذ يسمح باستخدام مفاهيم متعلقة بالمعايير في قياس الاداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة.

المصادر

18. أرينز ، الفين و لوبك، جيمس ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي و أحمد حامد حجاج ، المراجعة مدخل متكامل ، المملكة العربية السعودية ، 2002 .
19. المدهون ، رغد ابراهيم ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، 2014.
20. جمعة ،احمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق الحديث، الطبعة الاولى :دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
21. حجازي ،وجدي حامد ، اصول المراجعة الداخلية ،مدخل عملي تطبيقي ،الطبعة الاولى ،دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية، 2010 .
22. محمود، رأفت سلامة و كلبونه، احمد يوسف وزريقات، عمر محمد، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى :دار المسيرة ،عمان، 2011.
23. سرايا ، محمد السيد ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، الاطار النظري : للمعايير والقواعد . مشاكل التطبيق العملي ، الطبعة الاولى ، الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2007.
24. مغير ، محمد عبد الامير ، نشر ثقافة تقويم الأداء الوظيفي وتأثيرها في رفع فاعلية وكفاءة القدرات البشرية والمؤسسية ، بحث مقدم الى مكتب المفتش العام في جمهورية العراق ، 2015.
25. Abbott L.A and Parker, Auditor Quality and the activity and independence of the audit committee: Evidence from Auditor switches Research in Accounting Regulation, 2001.
26. Arens, Alvin A. Elder, Randal J. & Beasley, Mark S, auditing and assurance services, 2012.
1. معيار الانتوساي رقم (200) المعايير العامة في الرقابة الحكومية.
2. معيار الانتوساي رقم (400) معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية.
3. معيار الانتوساي رقم (1240) مسؤوليات المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية.
4. معيار الانتوساي رقم (1520) الاجراءات التحليلية.
5. معيار الانتوساي رقم (1520) الاحداث اللاحقة.
6. معيار الانتوساي رقم معيار رقم (1610) استخدام عمل المدققين الداخليين.
7. معيار الانتوساي رقم (3000) التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء.
8. معيار الانتوساي رقم (3100) ارشادات رقابة الاداء مبادئ رئيسية.
9. معيار الانتوساي رقم (4100) الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المستقلة عن مراجعة البيانات المالية.
10. معيار الانتوساي رقم (5110) توجيهات بخصوص العملية الرقابية على الانشطة ذات المنظور البيئي.
11. معيار الانتوساي رقم (5130) التنمية المستدامة : دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.
12. المعيار الدولي 610، 2009 .
13. معايير الانتوساي 4100، 2004 .
14. معايير التدقيق الدولي (250) ، 2009 .
15. معيار التدقيق الدولي (200) ، 2009.
16. معيار الانتوساي 3000، 2004.
17. ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، دليل رقابة الأداء ، 2012.

31. Messier, w., Glover s. & Prawitt d., auditing & assurance services: a systematic approach, sixth edition, library ofcongress cataloging-in-publication data, 2008.
32. Oregan,D., Auditors dictionary, published by John wiley&sons, 2004.
33. Roos, Mariaan, Performance Management within the Parameters of the Pfma, 2009.
27. Boynton, W., Johnson, N. & Kell, G., Modrn Audting, 2001.
28. Burkhart &Goldman "performance Audits"2013.
29. Collier, P & Ampoman, s., performance strategy, 2009.
30. Hayes R., Dassen R., schilder A. & Wallaye P. Principles of Auditing, Second edition, British Library Cataloging-in-Publication Data, 2005.