

بحث بعنوان

مدخل لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق لزيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي: دراسة ميدانية

إعداد

أ/ عمر عبدالرزاق وهيب العبيدي
باحث ماجستير في المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

د. أحمد محمود يحيي يابس
مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د أحمد كمال مطاوع إبراهيم
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة-جامعة المنصورة

المستخلص:

هدفت الدراسة الحالية إلى بيان أثر تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي، وللوصول إلى نتائج الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع ٣٤٦ استمارة استقصاء على عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة الحكومية والعاملين بديوان الرقابة المالية، وقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على مفردات عينة الدراسة عن طريق أسلوب المقابلة الشخصية، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير الرقابة (بيئة الرقابة- تقييم المخاطر- أنشطة الرقابة- المعلومات والتوصيل- المتابعة) على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق لزيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

وتوصي الدراسة بضرورة تأهيل العاملين بكيفية تطبيق التطورات الرقابية في ظل التطورات التكنولوجية وعقد دورات تدريبية بصفة مستمرة ورفع مهاراتهم والاستفادة من أفكارهم وتشجيعهم من خلال توفير حوافز مادية ومعنوية لهم.

الكلمات الافتتاحية: الرقابة المالية؛ الرقابة الداخلية؛ كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

Abstract:

The current study aimed to show the impact of developing oversight on independent government authority in Iraq to increase the efficiency and effectiveness of government spending, to reach the results of the study, the field study was relied upon, where 346 survey forms were distributed to the study sample represented by academics interested in government accounting and employees of the national audit office, the survey lists were distributed to the vocabulary of the study sample through the personal interview method, and the study found a statistically significant effect on the development of control (Control environment - risk assessment - control activities - information and delivery - follow-up) on independent government bodies in Iraq to increase the efficiency and effectiveness of government spending.

The study recommends the need to qualify workers on how to apply regulatory developments in light of technological developments, holding training courses on an ongoing basis, raising their skills, benefiting from their

ideas and encouraging them by providing them with material and moral incentives.

Keywords: Financial control; internal control; efficiency and effectiveness of government spending.

١. المقدمة:

شهد العراق بعد عام ٢٠٠٣م ومع إقرار الدستور العراقي في عام ٢٠٠٥م ظهور العديد من الهيئات الحكومية المستقلة تتمتع كل منها بصلاحيات ومهام محددة ولها استقلال مالي وإداري، وبعض هذه الهيئات يرأسها رئيس بدرجة وزير وله صلاحيات مالية وإدارية واسعة (الدستور العراقي، ٢٠٠٥)، كما أن ظهور الهيئات المستقلة نتيجة لاعتبارات سياسية وإدارية متعددة، من الناحية السياسية، يرتبط ظهور هذه الهيئات بالمناخ الديمقراطي، حيث تلعب البيئة السياسية دوراً كبيراً في نشوء مثل هذه الكيانات. ففكرة الاستقلال عن الحكومة أو التمتع بنوع من الذاتية والاستقلالية تعتمد بشكل كبير على وجود مناخ سياسي ديمقراطي في أي بلد. بل إن إنشاء هذه الهيئات يعد دليلاً واضحاً على تطور المبادئ الديمقراطية في المجتمع، وبالتالي فإن موضوع الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق في حاجة الى تطوير نظراً لتعدد هذه الهيئات وعدم ارتباطها بوزارة معينة فمنها ما هو مرتبط بمجلس النواب العراقي، ومنها التابع في اشراف رئاسة مجلس الوزراء، ولكل هيئة مستقلة قانون خاص ينظم شؤونها المالية والإدارية، وأن ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق يعتبر السلطة الرقابية الوحيدة المختصة بمراجعة الأداء المالي والإداري لهذه الهيئات المستقلة وتقديم تقارير عن أنشطتها ومدى التزامها بالقوانين واللوائح السارية.

كما تؤدي وزارة المالية دوراً محورياً في الرقابة على الإنفاق الحكومي لضمان الكفاءة والفاعلية في إدارة الموارد المالية للدولة من خلال ضبط الإنفاق الحكومي لمنع حدوث عجز مالي كبير لضمان أن هذه النفقات تتماشى مع الأهداف الاقتصادية والتنموية وذلك عن طريق اصدار هذه الوزارة للتعليمات والضوابط المالية المتعلقة بصرف الأموال العامة وتحديد الإجراءات التي يجب على الهيئات والوزارات اتباعها لضمان الامتثال للقوانين المالية ومراقبة تمويلها وأوجه الصرف التي تقوم بها هذه الجهات بهدف عدم التجاوز على التخصيصات المالية المرصودة لكل منها ضمن الموازنة العامة للدولة حيث تقوم كل

وزارة أو هيئة مستقلة بتقديم اوجه الصرف التي تحتاجها شهرياً الى وزارة المالية قبل أن توافق الأخيرة على تمويل حسابات هذه الجهات شهرياً لضمان التوزيع العادل للسيولة النقدية بين الهيئات الحكومية والوزارات وبما لا يسبب أي تأخير لإطلاق المستحقات المالية للمشاريع والنفقات الخاصة برواتب الموظفين (تعليمات تسهيل تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات المالية ٢٠٢٣، ٢٠٢٤، ٢٠٢٥ ؛ جريدة الوقائع العراقية، ٢٠٢٣).

كما أن تعدد وظائف الدولة وتزايد حجم الإنفاق الحكومي ومحدودية الموارد، جعل من الضروري الحفاظ على المال العام من التبذير والإسراف و سوء الاستخدام عموماً، الأمر الذي أضحي معه ترشيد الإنفاق الحكومي مطلباً أساسياً، سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية التي تعتبر آلية لتحقيق الإقلاع المنشود والتنمية الشاملة، ولضمان نجاح عملية ترشيد الإنفاق الحكومي لابد من الالتزام بمبادئ الحكم الراشد، فالإدارة الجيدة لموارد الدولة وتكريس الشفافية في تدفق المعلومات، والرقابة والمساءلة الجادة تساهم بشكل فعال في ذلك، فضلاً على أن الحكم الراشد يحارب كل أشكال الفساد وهدر المال العام. (بن فرج، ٢٠١٨).

٢. مشكلة الدراسة:

يُعتبر الإنفاق الحكومي أحد العناصر الأساسية التي تعتمد عليها الدول لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. فهو أداة حيوية لتوزيع الموارد وتحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال الاستثمار في المشاريع التنموية وتقديم الخدمات العامة. ومع ذلك، يواجه الإنفاق الحكومي في العراق العديد من التحديات، مثل الهدر المالي وسوء توزيع الموارد، مما يؤثر سلباً على الأداء الاقتصادي ويعيق تحقيق الأهداف المرجوة. على الرغم من زيادة الإنفاق الحكومي في العراق خلال السنوات الأخيرة، إلا أن تأثيره على تحسين مستويات التنمية والخدمات العامة كان محدوداً، مما يبرز الحاجة إلى تحسين كفاءة آليات الإنفاق (الموازنة العامة للدولة العراقية، ٢٠٢٣-٢٠٢٤-٢٠٢٥؛ تقرير البنك الدولي، ٢٠٢٣).

وتُعتبر الرقابة المالية الحكومية من أبرز الأدوات التي تمتلكها الدولة لمراقبة مواردها ومصروفاتها. فعندما تكون نظم الرقابة المالية الحكومية ضعيفة، فإن الفساد يُعتبر نتيجة حتمية لهذه النظم. لذا، من الضروري إعادة تقييم هذه النظم وتصميمها بشكل يساهم في منع وتقليل حدوث

الممارسات الفاسدة. كما إن ضعف الأداء المالي للوحدات الإدارية الحكومية يؤثر سلباً على المستوى القومي، وبشكل عائقاً أمام مسيرة التنمية الاقتصادية، مما يقلل من الحوافز على الاستثمار ويؤدي إلى انخفاض معدلات النمو. في النهاية، ينعكس ذلك سلباً على دور الدولة في تقديم الخدمات العامة، ويزيد من تفاقم المشكلات الاجتماعية والاقتصادية مثل البطالة والفقر (احمد، ٢٠١٧).

مما سبق قد نشأت الحاجة إلى تطوير الرقابة المالية للهيئات الحكومية المستقلة على الإنفاق الحكومي نتيجة لتعدد بنود ذلك الإنفاق واستمرار حدوث العجز في الموازنة العامة للدولة من سنة لأخرى، وسعت الحكومة العراقية إلى محاولة اقتراح النظم والأساليب التي تضمن الرقابة على تنفيذ الصرف على بنود الإنفاق المختلفة بما يضمن توجيه مخصصات الصرف إلى أوجهها المختلفة توجيهاً صحيحاً، وكان من أهم تلك النظم نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية كأحد أبرز أدوات تطوير الإدارة المالية باعتباره يوفر أدوات تخطيط الموازنة التي ستساهم في دقة احتساب النفقات الجارية وتكلفة المشروعات في النفقات الرأسمالية، كما سيساهم في تأطير الموازنة الموجهة بالنتائج من خلال ربط البرامج والمشروعات بمؤشرات الأداء وربط الإنجاز بالإنفاق، وإعداد الموازنة على كافة المستويات الجغرافية والإدارية بما يساهم في تحقيق اللامركزية في العمل (دراز & احمد، ٢٠١٨).

مما سبق يمكن للباحث من صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: "ما هو مدخل تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق لزيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي؟"

٣. الدراسات السابقة:

١ - دراسة (Montes et al. (2019 بعنوان:

Fiscal transparency, government effectiveness and government spending efficiency: Some international evidence based on panel data approach.

استهدفت الدراسة اختبار ما إذا كانت البلدان تبذل جهوداً لتعزيز الشفافية المالية، وتأثير الشفافية المالية على كلٍ من كفاءة فاعلية الإنفاق الحكومي كل على حدة، نأخذ في الاعتبار طريقتين يحدث من خلالهما هذا التأثير، الطريقة الأولى غير مباشرة وتعمل من خلال الدين العام، والطريقة الثانية هي التأثير المباشر للشفافية المالية على كلٍ من كفاءة فاعلية الإنفاق الحكومي بمجرد أن تُعزز الشفافية المساءلة،

وبالتالي يتم تخصيص الموارد، وبالتطبيق على عينة مكونة من ٨٢ دولة (منها ٦٨ دولة نامية و ١٤ دولة متقدمة) خلال الفترة ما بين عامي (٢٠٠٦-٢٠١٤)، وتوصلت الدراسة إلى أن حوالي ٨٠% من الدول بذلت جهودًا لتحسين الشفافية المالية. كما أشارت النتائج إلى أن الشفافية المالية تحد من الدين العام وتحسين من كفاءة فاعلية الإنفاق الحكومي كل على حدة.

٢- دراسة De Simone et al., (2019) بعنوان :-

The effect of fiscal transparency on government spending efficiency

استهدفت الدراسة اختبار الشفافية المالية على كل من كفاءة فاعلية الإنفاق الحكومي كل على حدة، وبالتطبيق على عينة مكونة من ٨٢ دولة في جميع أنحاء العالم خلال الفترة ما بين عامي (٢٠٠٨-٢٠١٥).

وتوصلت الدراسة إلى أن التأثيرات الإيجابية المحتملة للشفافية المالية تتوسطها درجة الديمقراطية في الدولة. وبالتفصيل، في الدول الديمقراطية، ترتبط الدرجة الأعلى من الإفصاح عن المعلومات المالية بكفاءة أعلى للإنفاق الحكومي، بينما في الدول غير الديمقراطية، لا يبدو أن الشفافية المالية تُقدم أي تأثير على كفاءة الإنفاق الحكومي. كما أشارت النتائج إلى أن الشفافية المالية يُمكن أن تكون أداة فعالة يمكن من خلالها محاسبة السياسيين على أفعالهم، في حين قد تفشل في تقديم نتائج إيجابية حيث تكون المساءلة الفعالة مفقودة.

٣- دراسة Adegboye & Akinyele (2022) بعنوان :

Assessing the determinants of government spending efficiency in Africa

استهدفت الدراسة تقييم أثر كفاءة الإنفاق الحكومي في أفريقيا، بالإضافة إلى فحص العلاقة بين كفاءة الإنفاق الحكومي ومحدداته، بينما اعتمدت الدراسة على تحليل الحدود العشوائية Stochastic Frontier Analysis (SFA) لتقييم كفاءة الإنفاق الحكومي، بينما تم استخدام نموذج التأثير الثابت الكلي Total fixed effect (TFE) لفحص العلاقة بين كفاءة الإنفاق الحكومي ومحدداته. وبالتطبيق على عينة مكونة من ٤٠ دولة أفريقية خلال الفترة ما بين عامي (٢٠٠٠-٢٠٢٠)،

وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى كفاءة الإنفاق الحكومي يعتمد على حجم الاقتصاد وعوامل أخرى، ويُمكن استخدام الموارد الطبيعية لمعالجة كفاءة الإنفاق الحكومي المزدهرة عند استخدامها بشكلٍ فعالٍ. وأظهرت النتائج إلى أن الإرث الاستعماري له تأثير طويل الأمد على كفاءة الإنفاق الحكومي. وتُشير هذه النتائج إلى الحاجة إلى كفاءة الإنفاق الحكومي نظرًا للدوافع المزدهرة المتاحة بين الاقتصادات الأفريقية. وتوصي الدراسة إلى ضرورة الحاجة إلى تحسين كفاءة الإنفاق الحكومي من أجل وضع إطار عمل لتنمية أفريقيا. إن الاستخدام الفعال للموارد والإطار المؤسسي القوي من العوامل المحتملة لكفاءة الإنفاق الحكومي في الاقتصادات الأفريقية.

٤ - دراسة الغامدي (٢٠٢٣) بعنوان :

الرقابة المالية على الميزانية العامة وأثرها على كفاءة الإنفاق في المملكة العربية السعودية

استهدفت الدراسة استكشاف تأثير الرقابة المالية على كفاءة الإنفاق العام في المملكة، وذلك من أجل مكافحة الفساد وتقليل هدر المال العام وتعزيز الشفافية. كما تسعى الدراسة إلى تقييم فعالية التشريعات والأجهزة الرقابية المالية الحالية، وفحص الإجراءات المتبعة لمعرفة مدى استجابتها وكفاءتها، بالإضافة إلى تحليل تأثيرها على تنوع مصادر الدخل وتقليل معدلات البطالة، وأثرها على النمو الاقتصادي. سيتم ذلك من خلال تحليل ودراسة التقارير والمؤشرات الدولية والمحلية المتعلقة بالرقابة المالية، واستعراض أبرز التجارب الدولية الناجحة في هذا المجال وكيفية الاستفادة منها لتعزيز كفاءة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في المملكة.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية استقلال أجهزة الرقابة المالية من الناحيتين المالية والإدارية، ومنحها الصلاحيات الضرورية لأداء مهامها بفعالية. كما أكدت على ضرورة جعل جميع المستويات الإدارية خاضعة للمساءلة، مع أهمية تحديث التشريعات والقوانين المتعلقة بالرقابة المالية في المملكة بشكل مستمر، وتفعيل الأنظمة التي تم استحداثها مؤخرًا. بالإضافة إلى ذلك، يجب العمل على تكامل الأجهزة الرقابية، مع التركيز على أهمية ممارسة رقابة وقائية قبل إعداد الموازنة، وذلك لتفادي أزمات عجز الميزانية والحفاظ على المال العام.

٥- دراسة جميل وآخرون (٢٠٢٤) بعنوان:

معايير جودة المراجعة والرقابة علي الإنفاق الحكومي

استهدفت الدراسة التعرف على معايير جودة المراجعة الداخلية وإجراءات الرقابة المتعلقة بها. يمكن الاستفادة من هذه المعايير في ترشيد الإنفاق الحكومي. ويمكن تحقيق ذلك من خلال هيكل النفقات الحكومية وأهم مكوناتها، تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه معايير جودة المراجعة الداخلية في ترشيد الإنفاق الحكومي، التعرف على أهم إجراءات الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها في تحسين كفاءة الإنفاق الحكومي.

وتوصلت الدراسة إلى المراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية لها دور كبير في حماية مقدرات الدولة ومتابعة أنشطة الوحدات الإدارية، ومن ثم تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية واتخاذ القرارات المستقبلية، كما أن نجاح تنفيذها وتحقيق الهدف منها يتطلب توافر عدد من المقومات في ظل بعض الضوابط التي وضعها قانون المحاسبة ولائحته التنفيذية للرقابة الداخلية على عمليات الصرف. وفي ضوء ما تقدم ستختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة حيث أنها لم توجه اهتماماً كافياً في التعرف على مدخل لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في البيئة العراقية وأثرها على كفاءة وفاعلية الانفاق الحكومي وهذا ما يمثل أساس الفجوة البحثية للدراسة.

٤. أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التوصل إلى "مدخل لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق لزيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي" وكذلك تحقيق الأهداف التالية :
- ١- بيان أهمية تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق .
 - ٢- الوقوف على أهم التحديات التي تحول دون تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق .
 - ٣- التعرف على أثر تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية في العراق على كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

٤- التعرف على أثر أبعاد الرقابة المتمثلة في (بيئة الرقابة - تقييم المخاطر - أنشطة الرقابة - المعلومات والاتصال - المتابعة) للهيئات الحكومية المستقلة في العراق على كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي .

٥. أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي :-

(أ) الأهمية العلمية

تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من أن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ركزت على أهمية الرقابة المالية وأبعادها المتمثلة في (بيئة الرقابة - تقييم المخاطر - أنشطة الرقابة - المعلومات والاتصال - المتابعة) للهيئات المستقلة في العراق وكيفية تطبيقها في ظل التطورات الحالية، إلا أنها لم تتناوله بالشكل الذي يحقق أهدافها، ومع تزايد الحاجة للرقابة على الإنفاق الحكومي مع قلة الموارد، والسعي الدائم لاختيار الآليات المناسبة لرقابة ومراجعة بنود الإنفاق المختلفة للهيئات العامة والمساعدة في تقليل عجز الموازنة.

(ب) الأهمية العملية

تتبع الأهمية العملية للدراسة في توضيح دور الرقابة المالية في الحفاظ على المسؤولية العامة للتصرفات المالية والإدارية العامة وأهمية زيادة الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق وتحقيق كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي والاستفادة من التجارب الدولية المتميزة في مجال الرقابة ومواكبة هذه الممارسات العالمية لتطوير نظام رقابي مالي كفء يدعم تطلعات الدولة في تحقيق تنمية مستدامة وبناء خطط مالية سليمة وذلك من خلال توفير دليل عملي لديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي يساهم في رفع مستوى فاعلية نتائج الرقابة على الهيئات المستقلة وزيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي، والتخصيص الأمثل لموارد الدولة على بنود الإنفاق المختلفة.

٦. فروض الدراسة:

في ضوء تحليل نتائج الدراسات السابقة يمكن صياغة الفرض الرئيسي التالي: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي"، وينبثق منها الفروض الفرعية التالية:

- لا توجد علاقة أثر ذو دلالة إحصائية بين بيئة الرقابة للهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.
- لا توجد علاقة أثر ذو دلالة إحصائية بين تقييم المخاطر للهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.
- لا توجد علاقة أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة الرقابة للهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.
- لا توجد علاقة أثر ذو دلالة إحصائية بين المعلومات والاتصال للهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.
- لا توجد علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراقبة المتابعة للهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

٧. تصميم الدراسة:

يتشكل الجزء الباقي من الدراسة على النحو التالي: يقدم القسم ٨، الإطار النظري للدراسة. أما القسم ٩، يعرض المنهجية اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، ويعرض القسم ١٠، نتائج تشغيل نماذج اختبار الفروض وتحليل النتائج. ويعرض القسم ١١، توصيات الدراسة.

٨. الإطار النظري للدراسة

أولاً: الرقابة المالية:

(١) مفهوم الرقابة المالية

تعددت تعريفات الرقابة، حيث تُعرف بأنها مجموعة من الإجراءات والأساليب الفنية والمهنية المتعارف عليها، والتي تُمارس ضمن إطار دستوري وقانوني. تهدف هذه الرقابة إلى التحقق من سلامة

التصرفات المالية التي تقوم بها السلطة التنفيذية، وذلك حرصاً على حماية المال العام. كما تسعى إلى تحديد أي انحرافات قد تظهر، وتقديم مقترحات ووسائل لعلاجها والتحقق من القضاء عليها (الخالدة وندى، ٢٠٢٢).

كما تُعرّف الرقابة على أنها عملية تهدف إلى التأكد من سير الأمور داخل المنظمة وفقاً لمجموعة من الخطط والتعليمات المحددة، بالإضافة إلى المبادئ المعتمدة. ويجب أن تكون هذه العملية متاحة للمواطنين لتمكينهم من التعرف على نقاط الضعف وتصحيحها. كما يُعرّفها البعض كوظيفة إدارية تركز على قياس أداء أسلوب الرقابة المثالي في المنظمة، من خلال التنبؤ بالمشكلات المحتملة قبل حدوثها، ومحاولة تحديدها وتفاديها (ابو سالم و محمد ، ٢٠٢٤؛ الشمري، ٢٠٢٢).

ويعتقد (Hadley et al., 2019) أن أي عملية تتعلق بالأداء المالي تفقد قيمتها إذا لم يتم تحديد وتنفيذ استراتيجية للرقابة عليها تتماشى مع الأهداف الحالية للهيئات الحكومية المستقلة ومشاريعها المستقبلية. لقد أصبحت الرقابة المالية عنصراً أساسياً في إدارة الشؤون المالية لأي هيئة، لذا من الضروري للغاية فهم مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وفوائدها، بالإضافة إلى الخطوات اللازمة لتنفيذها بشكل صحيح (المطيري ومطر، ٢٠٢١).

مما تقدم، يُمكن للباحث من تعريف الرقابة المالية في الوحدات الحكومية بأنها " مجموعة من الإجراءات والتدابير المالية التي تهدف إلى ضمان إدارة فعالة للمال العام من خلال المراجعة المستمرة لضمان كفاءة الإنفاق وعدالة توزيع الموارد، والالتزام بالموازنة العامة. مما يعزز من الاستقرار المالي وتحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة".

٢) أهداف الرقابة المالية:

تعد الرقابة المالية من الأركان الأساسية للإدارة الحديثة التي تساعد على ضمان حماية المال العام للدولة وصرفه بالشكل الأمثل دون إسراف أو تبذير لضمان تنفيذ البرنامج الحكومي كما هو مخطط له، وإن أهداف وظيفة الرقابة المالية ومجال عملها يشمل كافة الأنشطة المالية في الوحدات الحكومية، حيث تتناول وظيفة الرقابة المالية هذه الأنشطة بالفحص والتحليل والتقييم كخدمة للوحدة الحكومية، وتهدف الرقابة المالية إلى التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفقاً للخطة والسياسات المرسومة (Halimuzzaman et al., 2024).

ويرى (العيسوي، ٢٠٢٠) إلى أن ما تم تناوله من أهداف للرقابة المالية لا يمثل إلا أهداف الرقابة المالية بمعناها التقليدي أي لم يتم التعرض لأهداف الرقابة المالية الحديثة (رقابة الأداء)، ويمكن من تناول أهداف رقابة الأداء وتسمى أيضاً رقابة العائد على الإنفاق، ويمكن تقسيم أهداف رقابة الأداء إلى: (Ibrahim & Mustapha, 2019).

❖ **أهداف وظيفية:** والتي تهدف إلى التأكد من الحصول على الموارد اللازمة بصورة اقتصادية، والتأكد من استغلال الموارد المتاحة بالكفاءة اللازمة، وقياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف التي تم تخطيطها مسبقاً، وقياس مستويات الانحرافات، ودراسة الأسباب التي أدت إلى سوء استخدام الموارد سواء عن طريق الإسراف وسوء الاستعمال، واقتراح الوسائل التي تساعد الوحدات الحكومية على تحسن استغلال موارد الدولة، وقياس مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة في مجال الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.

❖ **أهداف استراتيجية:** والتي تهدف إلى تقديم أسس لتحسين إدارة الوحدات الحكومية للموارد المتاحة وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها عملية الرقابة وبالتالي تكتسب هذه المعلومات ثقة كبيرة، وحل المشكلات التي تعرقل التنفيذ السليم للأعمال مما يؤدي إلى تحسين ظروف العمل بل وتحسينها من خلال تقديم الاقتراحات، وتقديم المعلومات المناسبة الدقيقة في الوقت المناسب للوحدات الحكومية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، وزيادة جودة المعلومات التي تقدم للوحدات الحكومية عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة من صحة القرارات التي سبق اتخاذها وأيضاً لتمكينهم من تحسين قراراتهم في المستقبل.

ثانياً: كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي:

(١) **مفهوم الإنفاق الحكومي**

عرف (الحياري، ٢٠١٦) الإنفاق الحكومي بأنه "عبارة عن مبلغ من المال يدفعه شخص عام لغايات تتعلق بتحقيق هدف عام أو اشباع حاجة أو رغبة عامة، وبمعنى آخر هو قيام الدولة أو شخص تابع لها بدفع مبلغ من المال لتقديم منفعة عامة أو تحقيقها".

كما عرف (ناشور، ٢٠٢٣) الإنفاق الحكومي "على أنه جميع المدفوعات والمشتريات التي تقوم بها جهات حكومية مختلفة إذ تشمل المدفوعات والمشتريات التي لا يستطيع القطاع الخاص توفيرها ولكنها مهمة للصالح العام ككل ومن أمثلتها الإنفاق على الامن والدفاع والبنية التحتية وقطاعي الصحة والتعليم ومدفوعات الرعاية الاجتماعية.

٢) أبعاد الإنفاق الحكومي:

تتمثل أبعاد الإنفاق الحكومي

(أ) كفاءة الإنفاق الحكومي

يمكن تعريف كفاءة الإنفاق الحكومي بأنها الاستغلال الأمثل للمدخلات وذلك مع تعظيم المخرجات الناتجة عن استخدام قدر معين من المدخلات، و بمعنى آخر تقليل حجم المستخدم من المدخلات (الإنفاق) واللازم للوصول إلى قدر معين من المخرجات" (أبو سمعان، ٢٠١٩).

(ب) فاعلية الإنفاق الحكومي

يعرف (ياسين و أمين، ٢٠١٣) فاعلية الإنفاق الحكومي على أنها" توجيه الموارد العامة إلى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تتفق مع متطلبات المصلحة العامة، فالفاعلية تنصرف إلى مرحلة دراسة الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، وترتيب هذه الأهداف وفقاً لأهميتها".

وعرف (Afonso et al., 2005) فاعلية الإنفاق الحكومي على أنه مدى قدرة النفقة العامة على تحقيق الهدف المخطط لها، وبذلك فإن فاعلية الإنفاق العام تركز على مدى تحقيق الهدف النهائي من الإنفاق العام (outcome) في ضوء ما تم التوصل إليه من مخرجات (Output) تمت من خلال ما تم استخدامه من مدخلات (Input).

ثالثاً: أثر أبعاد الرقابة الداخلية على كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي: من خلال

١) أثر أساليب الرقابة على كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي

لتوضيح المدخل لتطوير الرقابة في الهيئات الحكومية المستقلة لتحسين كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي في العراق ولكي يتم تطوير نظام الرقابة لابد من مواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة من خلال

أساليب الرقابة الداخلية؛ وتنقسم أساليب الرقابة الداخلية في ظل التحول الرقمي إلى أساليب الرقابة العامة، وأساليب الرقابة على التطبيقات وتتمثل فيما يلي:

(أ) **أساليب الرقابة العامة:** تتمثل أساليب الرقابة العامة بالسياسات والإجراءات التي يجب على الموظفين اتباعها عند جمع المعلومات وتبويبها وتلخيصها، والتي تدخل تحت نطاق مهام إدارة تقنية المعلومات، وتعد أساليب الرقابة العامة أساليب رقابية إدارية لا تتعلق بالعمليات المحاسبية وتطبيقات التحول الرقمي لأنظمة الحكومية، ولكنها ذات أهمية عالية للأنظمة الإلكترونية، وعندما توجد أخطاء في أساليب الرقابة العامة، فإن ذلك يؤثر سلباً على جميع عمليات معالجة البيانات. وتشمل الأساليب التالية: (محمد وآخرون، ٢٠٢٤).

❖ **أساليب الرقابة التنظيمية:** وهي تقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك بهدف تدنية الأخطاء والمخالفات في ظل استخدام هذه النظم .

❖ **أساليب الرقابة على الأجهزة:** تحتوي أجهزة الكمبيوتر على وسائل رقابة عامة تهدف إلى الحماية ضد حدوث الأخطاء في تداول البيانات بين الأجهزة وتأكيد سلامة ودقة الأجهزة في معالجة البيانات.

(ب) **أساليب الرقابة على التطبيقات** يطلق اسم أساليب الرقابة على التطبيقات على تلك الأساليب المستخدمة في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ويمكن تعريف أساليب الرقابة على التطبيقات بأنها تختص بوظائف خاصة يقوم بأدائها قسم معالجة البيانات إلكترونياً وتهدف إلى توفير درجة تأكد معقول من سلامة عمليات تسجيل ومعالجة البيانات وإعداد التقارير، وتنقسم أساليب الرقابة على التطبيقات إلى: (Romney& Stinbart,2009).

أ. **أساليب الرقابة على المدخلات:** تهدف هذه الأساليب إلى توفير درجة تأكيد معقولة من أن البيانات التي تسلمها قسم معالجة البيانات قد تم اعتمادها طبقاً للسلطات المحددة، وأنه قد تم تحويلها بدقة إلى لغة الآلة والتعرف عليها.

ب. **أساليب الرقابة على معالجة البيانات:** تختص هذه الأساليب في معالجة وتخزين البيانات بعد التأكد من سلامة إدخالها إلى النظام، وتهدف أساليب الرقابة على معالجة البيانات إلى تجنب

ومنع واكتشاف المعالجة السليمة وتوفير أسلوب مناسب لتتبع مسار الأخطاء والمشكلات التي تظهر في مرحلة معالجة البيانات وتحديد مصادرها.

ج. **أساليب الرقابة على المخرجات:** تهدف إلى تأكيد دقة وشمولية مخرجات عمليات معالجة البيانات، مثل أرصدة الحسابات، والتقارير، وأشرطة الملفات الممغنطة، والتأكد من أن البيانات التي تمت معالجتها لا توزع إلا على الأشخاص المصرح لهم باستلامها وتداولها فقط.

ويتضح مما سبق أن أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات هي أساليب متداخلة مع بعضها البعض وكلاهما مطلوبان لضمان التشغيل الكامل والدقيق للإنفاق الحكومي، ونظراً لأن تكنولوجيا المعلومات تتغير بشكل سريع فإن الأساليب المترافقة معها يجب أن تتطور بشكل دائم من أجل الحد من المخاطر المصاحبة لإنفاق الحكومة والعمل على ترشيد الإنفاق الحكومي وبالتالي يمكن للوحدات الحكومية الوصول للكفاءة والفاعلية للإنفاق الحكومي، ومن ثم فالتوجيهات الحديثة في نظام الرقابة الداخلية يقوم بدوره بتكوين نظام رقابة داخلية ذات كفاءة فاعلية، كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد فإن مخرجات النظام المتمثلة في الإنفاق الحكومي تكون ذات كفاءة وفاعلية.

٢) أثر أبعاد الرقابة الداخلية على كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي

ويرى الباحث أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية يساعد على رفع كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي ويؤثر على عناصره الخمسة على النحو التالي:

أ. **بيئة الرقابة:** تطبيق الرقابة الداخلية يساعد على تحسين التنظيم الداخلي بالهيئات الحكومية بالعراق وإدارة التقلبات المتزايدة بشكل استراتيجي يساعد على تحقيق الأهداف العامة للهيئة، ويوفر بيانات قياسية عالية الجودة لتوقع المواقف المؤثرة التي قد تعوق تحقيق الهيئة الحكومية لأهدافها الاستراتيجية، والوصول إلى نفس الفئة من التكنولوجيا الموجودة لدى الدول المتقدمة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

ب. **أنشطة الرقابة:** تمكين الموظفين بالهيئة الحكومية من العمل دون التقييد بالوقت أو المكان وتجنب الخطط المعقدة لحل الأزمات حيث أن حل المشاكل الطارئة المتمثلة في زيادة الإنفاق تقع على عاتق الحكومة، وتوفر الرقابة الداخلية مزيد من المرونة لحركة الموظفين.

ج. **تقييم المخاطر:** تطبيق الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي للعراق يؤكد على أن السياسات والإجراءات المستخدمة لتقييم ومعالجة المخاطر وجميع الموظفين على علم بها، وتساعد على تدفق المعلومات المرتبطة بأية مخاطر، كما تعد الرقابة الداخلية آلية ملائمة لتحديد وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بمدى كفاية أنظمة استرجاع المعلومات في حال فشل الأنظمة التقليدية.

د. **المعلومات والاتصالات:** إمكانية الوصول للبيانات دون المخاطر المرتبطة بالتخزين المادي، حيث يتم إدارتها وتأمينها عن طريق مزودي الخدمة، وتعد آلية فعالة لتقديم الموظفين لاقتراحاتهم وتوصياتهم للإدارة العليا، وتوفر الرقابة الداخلية قنوات اتصال لكافة الموظفين محددة وفعالة وبالتالي تؤدي إلى كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

هـ. **المتابعة:** توفر الرقابة الداخلية إجراءات ملائمة ووقت مناسب لمراجعة وتقييم عمل الأنشطة الرقابية الخاصة بالإنفاق بصورة منتظمة، والوصول لمواطن الضعف بنظام الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب وتحسين مراقبة المستندات، حيث أن كل ملفات الهيئة الحكومية موجودة في موقع مركزي واحد يسمح لجميع بالعمل على نسخة مركزية واحدة، كما توفر للإدارة العليا إجراءات رقابية مستمرة ودورية لمتابعة أداء الموظفين لمهامهم وواجباتهم.

٩. الدراسة الميدانية:

(١) متغيرات الدراسة:

- **المتغير المستقل:** مدخل لتطوير الرقابة للهيئات الحكومية المستقلة.
- **المتغير التابع:** كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

(٢) أنواع البيانات ومصادر الحصول عليها:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات، حيث يتمثل النوع الأول في البيانات الثانوية والتي تتمثل في البيانات التي سبق نشرها وتم الحصول عليها عن طريق مراجعة الكتب والدراسات والأبحاث العربية والأجنبية، والتي تناولت متغيرات الدراسة والموضوعات المتعلقة بهما، وذلك بما يمكن الباحث من تأصيل المفاهيم وإعداد الإطار النظري للدراسة، بينما يتمثل النوع الثاني من البيانات في البيانات الأولية

والتي تتمثل في البيانات التي تم تجميعها لأول مرة من مفردات العينة بخصوص متغيرات الدراسة، وتم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء في جمع هذه البيانات وتحليلها، وذلك بما يمكن من اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة والتوصل إلى النتائج.

٣) مفردات عينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين بديوان الرقابة المالية والبالغ عددهم (٣٣٨٨) مفردة موزعين ما بين ١٩٤١ موظف رقابي و١٤٤٧ موظف غير رقابي .

ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام برنامج Sample Size Calculator بمعلومية حجم المجتمع الذي يبلغ (٣٣٨٨) مفردة، وذلك بناء على الإحصائية التي حصل عليها الباحث من الموقع الرسمي للديوان، وعند مستوى ثقة ٩٥%، وحدود خطأ ٥% بلغ حجم العينة المستهدفة ٣٤٦ مفردة.

جدول توزيع مفردات العينة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	١٩١	٥٥,٢%
	دبلوم عالي	٧٠	٢٠,٢%
	ماجستير	٥٠	١٤,٥%
	دكتوراه	٣٥	١٠,١%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

يتبين من الجدول السابق رقم (١٠) أن عدد المستقضي منهم الحاصلين على مؤهل البكالوريوس قد بلغ (١٩١) مفردة بنسبة (٥٥,٢%) من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد المستقضي منهم الحاصلين على مؤهل دبلوم عالي (٧٠) مفردة بنسبة (٢٠,٢%) من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد الحاصلين على ماجستير (٥٠) مفردة بنسبة (١٤,٥%) من إجمالي حجم العينة، وأخيراً بلغ عدد المستقضي منهم الحاصلين على دكتوراه (٣٥) مفردة بنسبة (١٠,١%) من إجمالي حجم العينة.

٤) اختبارات الفروض وتحليل النتائج.

يسعى الباحث لاختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة التي تمت صياغتها في الفصل

الأول فيما يلي:

▪ **الفرض الأول:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

ولقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار هذا الفرض كما هو موضح بالجدول التالي.

جدول نتائج تحليل تأثير تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة على زيادة كفاءة وفاعلية

الإنفاق الحكومي

ف	المتغير المستقل	المتغير التابع	(B)	(T)	(Sig)
١	الحد الثابت	كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي	B=١,٢٩٠	١٥,٩٧١	(٠,٠٠٠)
	تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة		**٠,٨٩١	٣٦,٣٤٩	(٠,٠٠٠)
R= (٠,٨٩١) R ² = (٠,٧٩٣) Adj. R ² = (٠,٧٩٣) F (Sig.)= ١٣٢١,٢٢٢ (٠,٠٠٠)					

** معنوي عند مستوى ٠,٠١ * معنوي عند مستوى ٠,٠٥

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear-Regression).

ويتضح من الجدول (١٣) ما يلي:

١- معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F=١٣٢١,٢٢٢)، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١.

٢- معنوية معاملات انحدار تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة والحد الثابت حيث بلغت قيمة (T=٣٦,٣٤٩) لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠٠١، وهذا يعني أنه يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي، بمعامل انحدار بلغت قيمته (B=٠,٨٩١).

٣- بلغت قيمة معامل التفسير المعدل (Adj. R²=٠,٧٩٣) مما يعني أن الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة تفسر ما نسبته ٧٩,٣% من التباين في زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي، أما باقي النسبة فترجع لمتغيرات أخرى لم يتناولها النموذج.

ويتضح مما سبق رفض الفرض حيث تبين وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي وذلك عند مستوى معنوية .٠٠٠١

١٠. النتائج:

توصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج من خلال الدراسة الميدانية تتمثل فيما يلي:

- يوجد أثر لتطوير جميع أبعاد تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق على زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي، وهي على الترتيب من حيث قوة تأثيرها المراقبة والمتابعة، يليها أنشطة الرقابة، يعقبها تقييم المخاطر، ثم بيئة الرقابة، وأخيراً المعلومات والاتصال، وتفسر أبعاد تطوير الرقابة على الهيئات الحكومية المستقلة في العراق مجتمعة ما نسبته ٨١,٦% من التباين في زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي، أما باقي النسبة فترجع لمتغيرات أخرى لم يتناولها النموذج.

١١. التوصيات:

توصل البحث إلى مجموعة من التوصيات في ضوء النتائج تتمثل أهمها فيما يلي:

- ضرورة إعداد مزيد من الدورات وورش العمل للعاملين بالأجهزة الرقابية المختلفة بالدولة لتعريفهم بأهمية عمليات الرقابة على كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.
- تبني المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، أو إصدار معايير محلية ملائمة تتناسب مع البيئة العراقية وتتوافق مع المعايير الدولية.
- ضرورة تطوير الاستراتيجيات التي تتبناها الهيئات الحكومية المستقلة في العراق للرقابة المالية من أجل زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.
- ضرورة تطبيق أبعاد الرقابة الداخلية بطريقة سليمة في الهيئات الحكومية العراقية لترشيد الإنفاق الحكومي وبالتالي يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي.

- الحث على تطبيق أساليب وأدوات محاسبية ورقابية حديثة تساعد على الحد من الإنفاق الحكومي وعدم الإهدار للمال العام ورفع الكفاءة والفاعلية، مع ضرورة إشراك العاملين في الرقابة المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بترشيد الإنفاق الحكومي في الهيئات الحكومية المستقلة في العراق.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية :

١. إبراهيم عبد الله أحمد. (٢٠١٧). مدخل محاسبي مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي بهدف ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية . مجلة البحوث المالية والتجارية 18, (العدد الأول-الجزء الأول)، ٦٠-٨٢.
٢. أبو سالم، معتز عمر محمد، و سمارة، عبير إحسان هاني. (2024). العلاقة بين الرقابة واستدامة الموارد المالية في المنظمات غير الربحية في الأردن (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة فيلادلفيا، البلقاء. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1526562>
٣. أبو سمعان، عبدالحليم. (٢٠٢٢). المؤثرة على كفاءة وفاعلية النظام المالي القياسي: دراسة ميدانية على القطاع الحكومي في قطاع عزة، مجلة القسطاس للعلوم الإدارية و الاقتصادية و المالية، ٢(٤)، ٣١-٥٤.
٤. تعليمات تسهيل تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات المالية ٢٠٢٣، ٢٠٢٤، ٢٠٢٥. انظر <https://moj.gov.iq/view.7359>
٥. جميل، ملكه رمزي محمد عبد الحليم، الميهي، رمضان عبد الحميد، عطية & محمد راضي. (٢٠٢٤). معايير جودة المراجعة والرقابة علي الإنفاق الحكومي .المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. (2)16, 604-628
٦. الحيارى ، ايمان (٢٠١٦) ، بحث حول النفقات العامة ، موضوع . كوم ، يناير.
٧. الخوالدة، وسيم محمد ندى، و الرحاحلة، محمد ياسين سليمان. (2022). مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالقيم الأخلاقية الأساسية وأثره على فاعلية الرقابة وفق معيار الأنتوساي ٣٠ (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، المفرق. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1370853>

٨. دراز، أحمد. (٢٠١٨). إطار مقترح لترشيد الإنفاق العام بهدف علاج عجز الموازنة العامة للدولة في ضوء تطبيق التبويب الدولي، دراسة حالة في جمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير، معهد التخطيط القومي.

٩. دستور جمهورية العراق، ٢٠٠٥.

١٠. زوبنة، بن فرج، & ربيعي. (٢٠١٨). معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، ١(٢)، ١٩٥-٢٢٤.

١١. الشمري أحمد إبراهيم محمد، (٢٠٢٢)، أهمية الرقابة في العمل والدوائر الحكومية ومستوى الاهتمام بها، بلدية معان الكبرى، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار (٥) العدد (٥٠)، ص ٧٥٣-٧٦٣.

١٢. العيسوي، أحمد فؤاد. (٢٠٢٠). أثر تطبيق نظام معلومات إدارة مالية الحكومة (GFIM) على فعالية الرقابة المالية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة المنصورة.

١٣. الغامدي، مرزوق معيض محمد. (٢٠٢٣). الرقابة المالية على الميزانية العامة وأثرها على كفاءة الإنفاق في المملكة العربية السعودية. المجلة العربية للإدارة، ١-٢٢.

١٤. المطيري، سطات علي مطر، والبشتاوي، سليمان حسين سليمان. (2021). دور الرقابة المالية في ضبط الإنفاق الحكومي في دولة الكويت: الدور الوسيط لتطوير برامج الأداء الحكومي (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان. مسترجع من

<http://search.mandumah.com/Record/1265168>

١٥. ناشور، هيام خزعل. (٢٠٢٣). العلاقة بين الإنفاق الحكومي وعجز الموازنة في العراق للمدة (٢٠١٥-٢٠٢٠): العلاقة بين الإنفاق الحكومي وعجز الموازنة في العراق للمدة (٢٠١٥-٢٠٢٠). The Gulf Economist, (56), 255-294.

١٦. ياسين عثمان عبدالله، & امين سعيد الادريسي. (٢٠١٣). ١٩٩٦-٢٠٠٥ فاعلية الإنفاق الحكومي في مجال تدريب الكوادر البشرية في إقليم كردستان العراق للمدة، مجلة العلوم الإنسانية، (٥٥)، ٥-٢٨.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

1. Adegboye, A., & Akinyele, O. D. (2022). Assessing the determinants of government spending efficiency in Africa. *Future Business Journal*, 8(1), 47.
2. Afonso, A., Schuknecht, L. and V. Tanzi, (2005). "Public sector efficiency: an international comparison", *Public Choice* 123 (3-4).
3. De Simone, E., Bonasia, M., Gaeta, G. L., & Cicatiello, L. (2019). The effect of fiscal transparency on government spending efficiency. *Journal of Economic Studies*, 46(7), 1365-1379.
4. Hadley, S., Miller, M., & Welham, B. (2019). *The Role of the Budget Officer in Controlling Public Spending*. Overseas Development Institute.
5. Ibrahim, A. U., & Mustapha, A. M. (2019). Impact of financial control mechanisms on profitability performance: A case of manufacturing firms in Nigeria. *International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)*, 7(3), 1-10.
6. Montes, G. C., Bastos, J. C. A., & de Oliveira, A. J. (2019). Fiscal transparency, government effectiveness and government spending efficiency: Some international evidence based on panel data approach. *Economic modelling*, 79, 211-225.
7. Okelele, J. (2021). *Factors Influencing Financial Control Practices In Public Secondary School In Kibra Sub County In Nairobi County, Kenya*. Doctoral dissertation, KCA University.
8. Romney, Marshall B. & Stinbart, Paul John, (2000), "Accounting Information System: Essential Concepts and Application", (2)Edition", John Wiley & sons Inc., New York.
9. Valerievich, T. D., & Pavlovna, I. V. (2024). Legal regulation of state financial control in the Russian Federation. *Lectures on legal regulation of financial control in the Russian Federation. The concept and meaning of financial control*.