حكومة إقليم كوردستان – العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أربيل التقنية
الكلية التقنية الادارية / اربيل

دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية

(دراسة تحليلية لآراء عينة من المختصين العاملين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان / العراق)

رسالة مقدمة إلى مجلس الكلية التقنية الإدارية في جامعة أربيل التقنية وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

من قبل الطالب
هاوڕێ أنور رمضان
بكالوريوس في المحاسبة

بإشراف
د. هيشو ريبوار علي

2722 ك 1444 هـ 2023 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

{يَاأَيُّهَا النَّاسُ اتَّقُوا رَبَّكُمُ الَّذِي خَلَقَكُمْ مِنْ نَفْسٍ وَاحِدَةٍ وَخَلَقَ مِنْهَا زَوْجَهَا وَبَثَّ مِنْهُمَا رِجَالًا كَثِيرًا وَنِسَاءً وَاتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي تَسَاءَلُونَ بِهِ وَالْأَرْحَامَ إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا} [النساء: 1].

صدق الله العظيم

التعهد

أتعهد بأن هذه الرسالة الموسومة بـ . (دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية ، درا سة تحليلية لآراء عينة من المختـ صين العاملين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كورد ستان– العراق) قد تم انجازها وكتابتها من قبلي بـ شكل كامل، وإن الكتابة والنتائج هي من خالص عملي وجهدي الـ شخـ صي ولم أنـ شرها من قبل ولم أقدمها لأي جهة من قبل لنيل درجة علمية إلا ماكان لتوافر شروط المناقشة وأتعهد بأنني ذكرت المصادر بشكل أمين أينما اقتبست.

التوقيع:

اسم الطالب: هاورى انور رمضان

التاريخ: / / 2023

إقرار الخبير اللغوي

أشـهد أن الرسـالة الموسـومة بـــ (دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردسـتان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية ، دراسـة تحليلية لآراء عينة من المختصـين العاملين في ديوان الرقابة المالية لأقليم كوردسـتان– العراق)، قد جرت مراجعتها من الناحية اللغوية من قبلي، وقد أصـبحت بأسـلوب علمَي خالياً من الأخطاء اللغوية.

التوقيع:

الاسم: أ.م.د. سەنگەر على مامه

التأريخ: / / 2023

تأييد المشرفة وموافقتها

أؤيد بأن هذه الرسالة الموسومة بـــ (دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية ، دراســة تحليلية لآراء عينة من المختصــين العاملين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان– العراق) للطالب (هاوڕێ انور رمضان) قد أنجزت وتم كتابتها تحت إشرافي، وأنا أوافق بأن تقدم بشكلها الحالي للمناقشة لنيل درجة الماجستير في اختصاص المحاسبة.

التوقيع

المشرف: د. هێشو رێبوار علي

التأريخ : / / 2023

أؤيد بأن الطالب (هاوڕێ انور رمضــان) قد أنجز المتطلبات المطلوبة كافة ولوجود التوصــيات الضــرورية، أقدم هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع

رئيس القسم: د. أرشد صديق عبد الله

التأريخ: ٢٩ / ٥ / 2023

أؤيد بأن الطالب (هاوڕێ انور رمضان) قد أنجز المتطلبات المطلوبة كافة لذا أوافق على تقديمها للمناقشة.

التوقيع

مسؤول الدراسات العليا في الكلية: كۆسار نجم الدين محمد

التأريخ: / / 2023

قرار لجنة المناقشة

نحن لجنة مناقشة طالب الماجستير (هاورى انور رمضان) قد ناقشناه في رسالته الموسومة بـ (دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية ، دراسة تحليلية لآراء عينة من المختصين العاملين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان/ العراق)، ونقرر بأن الرسالة تستوفي متطلبات الحصول على درجة الماجستير في اختصاص المحاسبة.

التوقيع:

الاسم: أ.د.فاضل نبي عثمان

رئيس اللجنة

التأريخ:

التوقيع:

الاسم: أ.م.د . احمد محمد خليل

عضو

التأريخ:

التوقيع:

الاسم: أ.م.د. رزگار علي احمد

عضو

التأريخ:

التوقيع:

الاسم: د. هيشو ريبوار علي

المشرف

التأريخ:

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس الكلية التقنية الإدارية بجامعة أربيل التقنية بجلسته ..... المنعقدة بتاريخ / / 2023 على قرار لجنة المناقشة وقرر منح الطالب شهادة الماجستير في المحاسبة.

التوقيع:

مقرر مجلس الكلية: منصور نورالدين حسن

التاريخ: / / 2023

التوقيع:

عميد الكلية: أ. م. د. آزاد أحمد محمود

التاريخ: / ٥ / 2023

الإهداء

إلى أبي العطوف....

إلى أمي الحنونة.....

إلى إخواني وأخواتي.....

إلى زوجتي العزيزة ....

إلى أولادي.....

إلى أصدقائي وزملائي جميعهم

الباحث

الشكر و التقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن دعا بدعوته إلى يوم الدين، أما بعد:

ففي البداية وعرفانا بالجميل اتقدم بجزيل شـــكري واحترامي إلى من أفادتني بخبرتها العلمية، ولم تبخل عليَ بوقتها الثمين وجهدها الصادق المتواصل في العطاء بالاشراف على هذه الرسالة، وتقديم التوجيهات الرشـيدة، والآراء السـديدة في إثراء خبراتي العلمية والعملية، مشـرفتي الجليلة (د. هيشـو ريبوار علي) بارك الله فيها.

كما أتقدم بشـكري وامتناني للأسـاتذه الأفاضـل رئيس لجنة المناقشـة وأعضـائها لقبولهم بمناقشـة الرسـالة وإنني على يقين أنهم سـيضـيفون من علمهم الوافر لإغناء هذه الرسـالة من خلال خبراتهم وملحوظاتهم القيمة..

وشكري موصول إلى عمادة الكلية التقنية الإدارية، وكل الأساتذة الأفاضل من أعضاء الهيئة التدريسية الذين كان لهم الفضل الكبير في وصولي إلى هذه المرحلة.

وأخيرا أتقدم بالشـكر الجزيل إلى زملائي جميعم في قسـم التقنيات المحاسـبية، وجزى الله خيرا كل من كان له دور من قريب أو بعيد في إتمام هذه الرسالة.

الباحث

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم قانون الموازنة العامة للدولة، واستعراض مفهوم الرقابة والأجهزة الرقابية للحكومة مثل ديوان الرقابة المالية في إقليم كوردستان – العراق، ومن ثم بيان وتحليل التأثيرات المحتملة لغياب قانون الموازنة العامة على الأداء والعمل الرقابي لديوان الرقابة المالية في الإقليم كوردستان –العراق خلال السنوات التي لم يصدر فيها أي قانون للموازنة العامة، ولغرض الوصول إلى هدف الدراسة فلقد تم تصميم إستمارة استبانة خاصة بهذه الدراسة، وتم توزيعها على المختصين في ديوان الرقابة المالية، ومن ثم تحليلها وعرض نتائج التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS)

وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجانب التحليلي من الدراسة هو أنه وبالرغم من أن قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان يهدف إلى التأثير على اتجاهات المختصين في الديوان عند وضع الخطط الرقابية وتحسين العمل الرقابي، إلا أن ديوان الرقابة المالية لا يعتمد على ذلك القانون في الوقت الحاضر وهو ما يؤدي بالنتيجة إلى ضعف العمل الرقابي وعدم قدرة الديوان من تقييم أداء الوحدات التابعة لقابة الديوان بشكل كفوء وفاعل.

وكان من توصيات الدراسة هو ضرورة تبني ديوان الرقابة المالية للتعليمات والقواعد والتشريعات الصادرة من قبل الجهات المختصة خلال فترة غياب قانون الموازنة العامة مع ضرورة العمل على التطوير والتحديث المستمر لهذه التعليمات والقواعد وبحسب علاقتها وارتباطها بالجهات الخاضعة للرقابة كأسلوب بديل للرقابة على العمل الرقابي.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية القرآنية	I
التعهد	II
إقرار الخبير اللغوي	III
تأييد المشرفة وموافقتها	IV
قرار لجنة المناقشة	V
الإهداء	VI
الشكر و التقدير	VII
المستخلص	VIII
قائمة المحتويات	IX
قائمة الجداول	XI
قائمة الاشكال	XII
المقدمة	1
الفصل الاول: منهجية الدراسة و دراسات سابقة	
المبحث الأول: منهجية الدراسة	3
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	6
الفصل الثاني: مدخل إلى قانون الموازنة العامة والرقابة المالية والعلاقة بينهما	
المبحث الاول: مدخل موازنة العامة مفهومها ، اهادفها ،وعوامل تطورها	14
المبحث الثاني: مدخل نظري لمفهوم العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية واهميتها و اهدافها.	32
الفصل الثالث:الجانب التطبيقي	
المبحث الأول: نبذة تاريخية لديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان والإحصاء الوصفي واختبارات جودة البيانات	52
المبحث الثاني: اختبار الصدق البنائي	71
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	81

الفصل الرابع: الاستنتاجات و التوصيات	
المبحث الأول: الاستنتاجات	89
المبحث الثاني: التوصيات	91
المصادر	R_1
الملاحقات	A_1

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة	55
2	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الإستبانة	56
3	التوزيع التكراري حسب الجنس	57
4	التوزيع التكراري حسب العمر	58
5	التوزيع التكراري حسب اللقب الوظيفي (للمهنيين)	59
6	التوزيع التكراري حسب اللقب العلمي (للأكاديميين)	60
7	التوزيع التكراري حسب المؤهل العلمي	61
8	التوزيع التكراري حسب سنوات الخبرة في مجال العمل	62
9	الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل (قانون الموازنة العامة)	63
10	الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير التابع (اداء ديوان الرقابة المالية)	66
11	KMO وإختبار Bartlett للمتغير المستقل	71
12	التباين الكلي المفسر والمدور للمتغير المستقل	73
13	مصفوفة العوامل بعد التدوير للمتغير المستقل	75
14	KMO وإختبار Bartlett للمتغير التابع	74
15	التباين الكلي المفسر والمدور للمتغير التابع	77
16	مصفوفة العوامل بعد التدوير للمتغير التابع	79
17	اختبار- t لمتوسط إجابات المتغير المستقل	81
18	اختبار- t لمتوسط إجابات المتغير التابع	82
19	أنموذج تأثير (العلاقة) قانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية	83
20	اختبار تباين تأثير (العلاقة) قانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي	85

قائمة الاشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	نموذج الدراسة	5
02	العوامل المؤثرة في الأداء	45
03	هيكل ديوان الرقابة المالية	53
04	الأعمدة البيانية للجنس	57
05	الأعمدة البيانية للعمر	58
06	الأعمدة البيانية للقب الوظيفي (المهنيين)	59
07	الأعمدة البيانية للقب العلمي (للأكاديميين)	60
08	الأعمدة البيانية للمؤهل العلمي	61
09	الأعمدة البيانية لنسب عدد سنوات الخبرة	62
10	الجذور الكامنة للمتغير المستقل	74
11	الجذور الكامنة للمتغير التابع	78
12	الرسم الإنتشاري والأنموذج المقدر للفرضية الثالثة	84
13	الرسم الإنتشاري والأنموذج المقدر للفرضية الرابعة (الأكاديميين)	86
14	الرسم الإنتشاري والأنموذج المقدر للفرضية الرابعة (المهنيين)	87

المقدمة:

يعتبر مفهوم الموازنة العامة للدولة من المفاهيم التي تعود بجذورها إلى الماضي البعيد، وقد أصبحت الموازنة العامة في العصر الحديث، ضرورة لابد منها لكل دولة من دول العالم، مهما كان نظامها السياسي، وشكل الحكومة الموجودة فيها، فبدون الموازنة العامة يصعب أن تسير الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية سيرا منتظما، وبدونها لا تستطيع الدولة القيام بالوظائف الموكلة إليها، وبدونها تصعب إدارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه في الاتجاه المخطط له، و تعتبر الموازنة العامة للدولة بمثابة البرنامج المالي الذي تضعه الدولة لتسير العمل وتحقيق الاهداف في جهازها الإداري والمالي والرقابي والسياسي و الاقتصادي، وبالتالي فأن الموازنة العامة تعبر عن أداة جميع المجالات بالأرقام لترجمة سياسات السلطة التنفيذية.

وبعد هذه الاصدار تكون الموازنة العامة نهائية، وعند تنفيذ هذا القانون من قبل السلطات التنفيذية يجب على الجهة الرقابية، المراقبة على بنود هذه الموازنة وكيفية تنفيذها وتخصيصها، وهذه الرقابة تكون من قبل ديوان الرقابة المالية وتعد الجهة الوسيطة، ومن أهداف ديوان الرقابة المالية هي الحماية والرقابة على المال العام، وتمارس الرقابة إجراءاتها لتعظيم وتحقيق والحفاظ على الأساليب الرقابية الفعَالة التي يمكن أن تساهم في تنمية وتوظيف الميزانيات للحكومة.

وتأتي هذه الدراسة في محاولة لمعرفة علاقة قانون الموازنة العامة بمستوى الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية في الإقليم، ومن ثم دراسة وتحليل تأثير هذا القانون على الأداء الرقابي للديوان في حالة غياب هذا القانون.

الفصل الأول

منهجية الدراسة ودراسات السابقة

المبحث الأول

منهجية الدراسة

1-1-1 مشكلة الدراسة

من خلال الاســتفســار من الجهات ذات العلاقة بالعمل الرقابي في الوحدات الحكومية وبالأخص ديوان الرقابة المالية في إقليم كوردســتان فلقد تم إثبات وجود نوع من الفراغ القانوني في حالة غياب قانون الموازنة العامة وهو ما يمكن أن يؤدي إلى ضـعف في العمل أو الأداء الرقابي الذي يفترض أن يقوم به الديوان.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1- ما مدى التوافق بين تحقيق أهداف الرقابة في ديوان الرقابة المالية عند غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان – العراق؟
2- هل هناك تأثير لغياب اصــدار قانون الموازنة العامة لإقليم كوردســتان – العراق في الاداء الرقابي لديوان الرقابة المالية؟
3- هل يمكن الاعتماد على التعليمات والقواعد والتشـريعات الصـادرة من وزارة المالية بدلا عن قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان؟

1–1–2 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها في الآتي:

إن تخصــيصــات الموازنة في الوحدات الحكومية تعتبر أداة رقابية لهذه الوحدات وان هذه التخصيصات لها دور كبير في تطوير هذه الوحدات الحكومية في جميع أنشطتها وتحقيق أهدافها إذا ما تم التعامل معها على أســس علمية وعملية ووضــع خطط هادفة واتخاذ قرارات ســليمة للتصــرف بهذه التخصيصات، وان اهمية هذه الدراسة تظهر من خلال بحثها في تنفيذ هذه التخصيصات والرقابة عليها من قبل ديوان الرقابة المالية في ظل قانون الموازنة العامة.

1 – 1 – 3 هدف الدراسة

في ضوء أهمية الدراسة ومشكلتها تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

1- الاطلاع على قوانين الموازنة العامة لإقليم كوردســـتان – العراق، وأثرها على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية من حيث غياب أو عدم وجود قانون الموازنة العامة في هذه المدة.

2- التعرف على وجود علاقة ارتباط وتأثير لغياب قانون الموازنة العامة في الإقليم على أداء ديوان الرقابة المالية.

1-1-4 فرضية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وإيجاد الحلول للمشكلة الواردة فيها فلقد تم صياغة الفرضيات الآتية:

- الفرضية: يوجد اتفاق حول فقرات دور قانون الموازنة العامة من قبل الأفراد (عينة الدراسة)

-الفرضية: يوجد اتفاق حول فقرات أداء ديوان الرقابة المالية من قبل الأفراد (عينة الدراسة)

-الفرضية: يوجد تأثير (وعلاقة) لقانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية.

-الفرضية : يتباين تأثير (فضلاً عن العلاقة) قانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي.

1-1-5 حدود الدراسة

1- الحدود المكانية: ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان –العراق.

2- الحدود الزمانية: تشمل الحدود الزمنية للدراسة المدة التي تبدأ ما بين (2021–2022).

1–1–6 مصادر البيانات والمعلومات

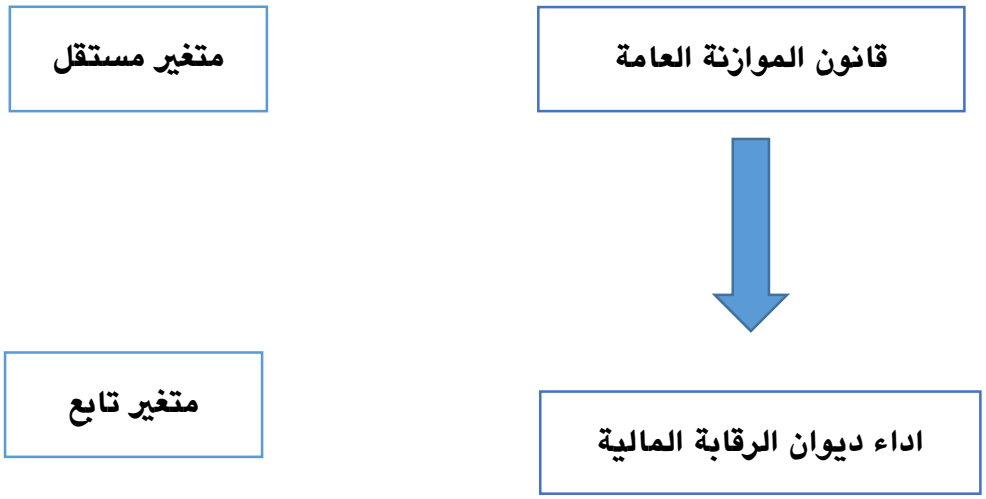
تم جمع البيانات ومعلومات الدراسة من المصادر الآتية:

1- المصـــادر العربية والأجنبية من الكتب والأطاريح والرســائل ومن المجلات والدوريات العلمية، والشبكات والمواقع العلمية من الانترنيت لتعزيز الجانب النظري للبحث.

2- أما بالنســبة لمصــادر جمع البيانات من الجانب العملي، فقد تم إعداد اســتمارة اســتبانة لجمع البيانات الأولية في عينة الدراسة وهي من المصادر الرئيسة للحصول على البيانات.

1-1-7 نموذج الدراسة

على ضوء ما تم عرضه في مشكلة الدراسة وهدفها و فروضها، فلقد تم صياغة الانموذج الاتي لتوضيح العلاقات بين متغيرات الدراسة:



الشكل رقم (01)

المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثاني

دراسات سابقة

يتناول هذا المبحث عرضاً لعدد من الدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة الحالية أو أحد متغيراتها مع تحليل الافكار الواردة فيها سواء كانت تلك الدراسات على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي، والتي تم إدراجها بحسب التسلسل التاريخي لها من الأحدث إلى الأقدم وكالآتي:

1-2-1 دراسات سابقة عراقية

1- **دراسة (سلمان وسناء، 2016):[1] إشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي**

هدفت الدراسة إلى تحليل وتوضيح المشاكل التي تواجهها الموازنة العامة في ضوء واقع التشريع العراقي مثل القصور، وعدم الالتزام في التشريعات، والقوانين واللوائح التي تحكم عملية تنفيذها والرقابة عليها، وتحديد اهم ملامح القصـور فيها، ومحاولة إيجاد طرائق بديلة لضـمان الإصـلاح والتغيير في هذه الموازنة مع إمكانية تعديل التشريعات المعمول بها.

ولقد توصلت الدراسة إلى ان اتباع اسلوب موازنة البنود في إعداد الموازنة العامة يؤدي إلى غياب الأهداف التي تسـتند عليها أسـس الإعداد والإقرار الامر الذي ينعكس على زيادة حجم النفقات العامة، كما أن الاعتماد على النفط في تمويل الموازنة وتوجيهها بشـكل كبير نحو النفقات التشـغيلية دون الاستثمارية يؤدي الى هدر الموارد الخاصة للأجيال القادمة ، وتوصي الدراسة بضرورة الانتقال في إعداد الموازنة العامة إلى طرائق وانواع حديثة كموازنة البرامج ،والأداء لما تحدثه من تغيير يعود بالفائدة على الدولة ، والعمل على إيجاد وسائل تمويل جديدة للموازنة، وعدم الاقتصار على النفط.

---

[1] سلمان حسين عبدالله، سناء احمد ياسين، "اشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراق"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جاعة بغداد، المجلد 22، الاصدار ، 78، 2016، ص506 –527.

2- دراسة (Alshujairi,2014)[2]

"Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq"

"إصلاح نظام المحاسبة الحكومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق"

استهدفت الدراسة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال اعتماد أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة الدراسة التي شملت الموظفين في وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الاتحادية وأساتذة الجامعات المتخصصين في مجال المحاسبة الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أساس الاستحقاق يتم عن طريق تعديل قانون الموازنة العامة للدولة إلى الانواع الاخرى للموازنة، وتوفير الموظفين العاملين في الوزارات وتدريبيهم على استخدام وتطبيق أساس الاستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام.

2-2-2 دراسات سابقة عربية

1- دراسة (الدوسري، 2011)[3]

تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في المؤسسات العامة

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت ، و وجود تأثيرات ايجابيه للدعم الذي تقدمه الادارة العليا بديوان المحاسبة ، و للتشريعات النافذة و المطبقة بديوان المحاسبة ، وللأدوات والاساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان ، وللكفاءات الادارية و الفنية القادرة على انجاز الرقابة ، و للدورات التدريبية للمدققين في مجال

---

[2] Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi,'' Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq'', Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.24, 2014, p1-20.

[3] **الدوسري، مبارك محمد ،" تقييم اثر الرقابة المالية التي تمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة كويت،**2011.

الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الدولة ، ووصلت الدراســة إلى نتائج كثيرة ، ومنها : أن الرقابة المالية التي يمارســها الديوان تســاهم في تحســين فاعلية العملية الادارية (التخطيط ، والتنظيم ، والقيادة ، والرقابة) التي تتم في المؤســســات العامة ، وانها تساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، و التنفيذية ، و التشغيلية للمؤسسات العامة ، التي تنعكس على تطوير مســتوى الاداء في المؤســســات العامة ، و رفع كفاءة أداءها ،ومن توصــيات الدراسة :ضرورة اهتمام الادارة العليا بديوان المحاسبة بتقصي أحدث أساليب الرقابة على الأداء ، و استخدام الأساليب الاحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار انشطة المؤسسات العامة .

2- دراسة (الشيخ عيد، 2007)[4] (مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة

هدفت هذه الدراســة إلى تقويم مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، و التعرف على الموازنات من جميع جوانبها، من حيث مفهومها ومقوماتها وخصــائصــها والمنافع المتحققة من تطبيقها، ومعرفة العوامل التي تؤثر في استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بيئة بلديات قطاع غزة، والتعرف على أهم المحددات والصــعوبات التي تحد من فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، وســبل علاجها والتغلب عليها، وكان من النتائج التي توصــلت إليها الدراســة : وجود قناعة وإدراك لدى الإدارة العليا في البلدية على أهمية تطبيق الموازنات ، إذ إنها تقدَم الدعم اللازم لتطبيقها كذلك إنها ُتستخدم كأداة للتحقق من وصول البلدية إلى أهدافها المخطط لها ويتم الاهتمام بشــكل أســاس عند إعداد الموازنات وعمل التقديرات الخاصــة بهذه الاهداف، وإن إعداد الموازنات وتطبيقاتها يساعد في حصولها على الدَعم من الجهات الخارجية لتنفيذ الأهداف المخطط لها ، وكان من أهم توصيات الدراسة أن على الإدارة العليا تنظيم وتحديد مسؤولية كل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد أيضاً من خلال عملية الرقابة عن طريق الموازنات، وضرورة مشاركة جميع الأقسام وفي

---

[4] الشيخ عبد، ابراهيم محمد، درغام ، ماهر موسى،"مدى فعالية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة"، مجلة الاردنية، للعلوم التطبيقية،المجلد11، (2)،2008.

المستويات الإدارية كافة في إعداد الموازنات ، وذلك بتقديم الاقتراحات ،وإبداء الرأي وتقديم الملاحظات ،فضلاً عن أهمية المناقشة بين رؤساء الأقسام والمسؤولين كونهم الأقدر على إبداء الرأي فيما يتعلق بتنفيذ الموازنات وذلك عن طريق عقد الاجتماعات الدورية، وضرورة مراعاة الهيكل التنظيمي للمنشأة عند إعداد الموازنات، إذ يجب النظر إلى كل وحدة إدارية يتكون منها الهيكل التنظيمي للمنشأة بعدها مركز الموازنة الذي يتم تقدير بنود الإيرادات والنفقات الخاصة بها.

3- دراسة، (الباشا،2005)[5]

سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الاداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية.

هدفت الدراسة الى وضع المقترحات التي تساعد في تطوير نظام الرقابة على المدفوعات العامة وتحقيق استقلالية الأجهزة الرقابية في السلطة الفلسطينية الى جانب بيان اساليب الرقابة على المدفوعات العامة، والوقوف على الانحرافات التي قد تحدث من خلال التطبيق الفعلي للموازنة العامة، وبيان أسبابها وتحليلها، ولقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المواضيع التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة : ومن اهم ما توصلت اليها الدراسة، الحاجة الى تفعيل دور الموازنة كأداة للرقابة على النفقات العامة مع عدم وجود الاهتمام الكافي بالانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة، وعدم وجود معايير تحدد الاهمية النسبية لهذه الانحرافات، ومن النتائج الاخرى التي تم توصل اليها هو بقاء سلف النفقات الجارية مفتوحة دون إقفال لفترات طويلة بعد نهاية السنة المالية والحاجة الى الاهتمام بالنظام المحاسبي لتفعيل الرقابة على المدفوعات العامة وتقليل الأخطاء من خلال إنشاء قسم خاص برقابة تطبيقات الحاسوب للتأكد من صحة عمليات التشغيل ومدى ملاءمتها لأنظمة الرقابة الموجودة.

---

[5] الباشا، عوني راغب ،" سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الاداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة،2005.

4- دراسة (عثمان 2002)[6]

تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن.

هدفت الدراسة إلى تقييم دور ديوان المحاسبة الأردني في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الاردن، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي والدراسة الميدانية من خلال أداة قياس الخاصة بالدراسة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ومنها: اقتناع الادارة العليا في ديوان برقابة الأداء وتوفير مستلزمات الرقابة على أداء المؤسسات العامة، ومن توصياتها: أن تكون ممارسة الرقابة بشكل دوري ومنتظم تقَدم من خلالها تقارير لمتخذي القرار في المؤسسات العامة.

31 – 2 – 3 دراسات سابقة اجنبية:

3- دراسة (Reddick, 2007)[7] Testing Rival Decision-Making Theories on Budget Outputs: Theories and Comparative Evidence

(قياس تنافس نظريات إتخاذ القرار على مخرجات الموازنة)

تم في هذه الدراسة فحص وتحليل آلية صنع قرارات الموازنة في ثلاث دول وهي كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم خلال هذه الدراسة إجراء مقارنة لنظم صنع قرارات الموازنة العامة في هذه الدول الثلاثة، وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة أن الأسلوب العقلاني هو الأسلوب المعتمد في صنع قرارات الموازنة العامة لكل من الدول الثلاثة، وأنها تعتمد بدرجة قليلة على الأسلوب التراكمي في صنع القرارات. وكان من أهم توصيات هذه الدراسة أن استخدام النظام العقلاني يساعد على استخدام التوقعات المنطقية لتصحيح الأخطاء المنهجية التي تحدث أثناء عملية صنع القرارات، كما أن هذا النظام من نظم صنع القرارات هو الأكثر ملائمة لأساليب إعداد الموازنات الحديثة مثل موازنة البرامج وموازنة الأداء الحديثة.

---

[6] **عثمان، بهاء سميح حسين، (2002) ، "تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على اداء المؤسسات في الاردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الاردن.**

[7] Reddick, Christopher, 2007, "Testing Rival Decision-Making Theories on Budget Outputs: Theories and Comparative Evidence" Public Budgeting and Finance, Vol. 22, pp. 1-25.

1- دراسة (Ronald McGill, 2001) [8]

موازنة الأداء (Performance Budgeting)

قدمت هذه الدراسة إلى صندوق مشاريع الأمم المتحدة في نيويورك للأخذ بموازنة الأداء الأمريكية، وهدفت الدراسة إلى وضع أسس أو مبادئ لإعداد الموازنة لمشاريع الأمم المتحدة ويتم تقديم عرض مقارن لبعض دول التعاون الاقتصادي وتجربة الولايات المتحدة، وتوصلت الدراسة إلى تحديد أربعة مبادئ عامة لعملية موازنة الأداء وهي الآتي:

أ- إعداد موازنة الأداء بحيث يشمل إطاراً استراتيجياً وآلية لتخصيص الموارد فيما يتعلق بالأداء والموازنة على أساس الأداء دون سيلق استراتيجي لحالة عملية.

ب- يتحدد السياق الاستراتيجي للموازنة من خلال الأداء وعلى نحو متزايد في التقارير السنوية والتأكيد على كل من الإعلان عن الاستراتيجية ونتائج الأداء وتوجيه نظر الإدارة إلى النتائج والمخرجات كمحدد تنظيمي، وتتبع العلاقة السببية بين المخرجات والأثر.

ت- إعداد الموازنة يفترض أن الأداء سوف يتأثر بمخصصات الموازنة والقرارات المستنيرة بالأداء وعلى اختبارات الأداء المحددة، وتخصيص موارد المستقبل وعلى أن يكون على أساس الأداء الأخير.

ث- إن إعداد موازنة الأداء يتطلب أربع اختبارات هي (الأداء الأساسي، المدخلات والمخرجات، اختبارات الكفاءة، وتقييم الأثر).

[8] Mcgill,Ronald.Performance Budgeting.The Internationl Journal of Public Sector Management.390-377, (5)14,(2001).

1-2-4 موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة:

في ضوء ما تقدم من استعراض للدراسات السابقة يمكن للباحث الاشارة الى ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وكما يأتي:

1- ركزت الدراسات المحلية السابقة على تطوير الموازنة العامة المستخدمة في القطاع الحكومي، وبما يؤدي إلى زيادة كفاءة الوحدات الحكومية، وتحقيق الرقابة والمحافظة على المال العام والمساعدة على قياس الأداء الحكومي (عثمان، 2011)، فضلاً عن أن الرقابة المالية التي يمارسها الديوان تساهم في تحسين فاعلية العملية الإدارية (التخطيط، التنظيم، القيادة، والرقابة) التي تتم في المؤسسات العامة (الدوسوي، 2011)، بينما ركزت الدراسة الحالية على أهمية قانون الموازنة العامة على الأداء الرقابي المتبع من قبل العاملين في ديوان الرقابة المالية.

2- ركزت الدراسات العربية على تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء الوحدات أو المؤسسات العامة في تلك الدول، بينما جاءت الدراسة الحالية لوصف واقع العمل الرقابي في البيئة المحلية وفي ديوان الرقابة المالية في الإقليم تحديداً.

3- تناولت الدراسات السابقة جانباً واحداً من هذا الموضوع بينما تناولت الدراسة الحالية موضوعاً مهماً بالنسبة لديوان الرقابة المالية فيما يتعلق بغياب قانون الموازنة العامة في المدة أو الفترة التي لم يصدر خلالها أي قانون للموازنة العامة في إقليم كوردستان العراق خلال المدة من 2014 إلى 2022.

4- تعد الدراسة الحالية بحسب علم الباحث الدراسة الوحيدة التي ربطت بين المتغيرين:

- المتغير المستقل: قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان.
- المتغير التابع: الأداء أو العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان – العراق.

الفصل الثاني

مدخل إلى قانون الموازنة العامة والرقابة المالية

والعلاقة بينهما

المبحث الأول

الموازنة العامة مفهومها، اهدافها، وعوامل تطورها

2-1-1 مفاهيم الموازنة العامة

إن الافكار لإعداد الموازنة العامة للدولة التي تخص النفقات والايرادات العامة لمدة زمنية مقبلة فكرة قديمة، ويرجع الموازنة إلى السنة 1628 م في انكلترا، والآن أصبح من الضروري الاعتماد على الإيرادات العامة والنفقات العامة للسلطات التنفيذية في الدولة، وإعدادها ومناقشتها من قبل مجلس النواب لإقرار قانون خاص بها، ومن ثمً الرقابة عليها بشكل مستمر، والحفاظ على المال العام (الهبة، 2012: 25).

وهناك اتفاق واسع بين المتخصصين في مجال المالية العامة على أن الموازنة العامة هي عمل فكر سياسي حاكم، والتي تعبَر عن فلسفة الدولة من الناحية السياسية والاقتصادية، وإنها تطور لمفهوم وفلسفة الدولة بمرور الأوقات عبر الزمن (محمد ،2007: 9)، وفي الدول التقليدية ثم إلى الدول الاشتراكية والدول الرأسمالية كانت التطورات تأثر على الموازنة، ويجعل متطلبات التنمية في فلسفة الدولة وتوضح المفاهيم وأهداف الدولة (العلي، 2011: 321).

إن الانشطة الاقتصادية التي تقوم بها الحكومات في المجالات المختلفة يتحدد بها لتوفير المصادر التمويلية للدولة من هذه الانشطة، ولهذه الأسباب تعد الموازنة العامة مهمة للسياسات المالية للدولة، وإن الموازنات لها أهمية خاصة لتحقيق الأهداف للدولة من خلال توزيع الدخل والايرادات المختلفة المجالات المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية و الرقابية، عن طريق النفقات العامة، وتكون وسيلة اساسية في الاوقات نفسها، وتكون معالجة مهمة للبطالة ورفع مستوى المالية للفرد في الدولة وتكون تعبئة للموارد (المهايني ،2001: 25).

وان الموازنة العامة للدولة تعدَ خطة مالية وتقوم الدولة على اساسها باتخاذ القرارات الخاصة بها التي تختص بالإيرادات العامة والنفقات العامة لمدة مقبلة، وأنها تمثل برنامجاً ماليا تمثل السياسات المالية، ولتحقيق الاهداف المخططة من قبل الدولة (قطب، 2005: 17).

ويتباين مفهوم الموازنة بحسب وجهات نظر متعددة، ومن هذه المفاهيم ما يأتي: (المهايني، 2007: 96)

- **المفهوم التخطيطي للموازنة العامة:**

إنَ التغييرات التي حصلت في مفهوم الدولة وتغير المفاهيم من الدولة الحارسة إلى الدولة المنظمة التي تمارس مختلف الأنشطة الاقتصادية لغرض وهدف الحكومة منها إلى إيجاد توازن فعلي للاقتصاد القومي على أساس مفهوم الموازنة التقليدية وبوجه النظر إليها اي الموازنة أنها أداة أساسية للتخطيط ويوجد ربط بين التخمينات وبين تحقيق الأهداف وأصبحت التحليلات للأرقام على ضوء السياسات العامة.

- **المفهوم الرقابي للموازنة العامة:**

الموازنة هي أداة رقابية للسلطة للإشراف على اعمال اللجان من خلال الالتزام بالاعتمادات المخصصة لمختلف الصلاحيات الادارية، والتحقق من تحقيق الهدف المطلوب والوصول اليها وفقا للمبالغ المخصصة لها.

- **المفهوم المحاسبي للموازنة العامة:**

الموازنة من وجهة نظرة المحاسبيين هي ارقام حسابية تمثل الاعتمادات المخصصة، والمتوقع انفاقها والايرادات التي تتوقع ان تحصل خلال مدة عادة تكون سنة واحدة، ولهذا تتعامل المحاسبة معها بالتسجيل واظهار النتائج وفق ما تتطلبه في الموازنة العامة.

- **المفهوم السياسي للموازنة العامة:**

الموازنة من وجهة النظر السياسية هي رؤية من قبل الحزب الحاكم في دولة مع الاحزاب الاخرى والسلطة المركزية، لتخطيط وتحقيق اهداف الاقتصادية والاجتماعية من خلال الضوابط التي تتوجه لإعداد الموازنة العامة عن طريق تنفيذ السياسات والتعليمات الخاصة.

- **المفهوم القانوني للموازنة العامة:**

بحسب وجهة نظر الفقهاء القانونيين فإن الموازنة العامة هي قانون تمر بالتشريعات القانونية نفسها وتشمل الاحكام القانونية لتنظيم المسائل المالية للدولة في كثير من فقرات الدستور التي توضح الاسس والقواعد والاجراءات لإعداد الموازنة العامة للدولة من خلال إعداد التشريعات التي يتم اصدارها على وفق قانون الموازنة السنوية.

- **المفهوم الاقتصادي للموازنة العامة:**

إن المفهوم التخطيطي التي تشارك فيه الدولة مباشرة في الانشطة الاقتصادية لتحقيق تحفيز الاقتصاد القومي بنمو المعدلات وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وأن الموازنة الأداة التي تكون سبب للتضخم أو الكساد الاقتصادي وتكون وسيلة لتحقيق ودفع التخطيط للمستوى القومي.

2 – 1 – 2 التعريفات الخاصة بالموازنة العامة للدولة:

وردت العديد من التعاريف الخاصة بالموازنة وبحسب القوانين المختلفة للدول، ومن أهم هذه التعاريف ما يأتي:

1- **عًرف القانون الامريكي بانها "صك تقدر فيه نفقات السنة المقبلة وارداتها وفق القوانين العامة بها عند التقديم واقتراحات الجباية المعروضة فيها "**(Axelord 1987 : 33).

2- **وقد عرفت بالقانون الروسي بانها " الخطة المالية الرئيسية لتكوين الصندوق المركزي العام للدولة واستخداماتها من الموارد النقدية للدولة الروسية الاتحادية". (سلوم والمهايني :** 2007 ، 95)

3- عرفها قانون اصول الحسابات العامة العراقي المعدل بالفقرة (1) من المادة الثانية بانها " الجداول المتضـــمنة المبالغ التقديرية من الواردات والمصـــروفات لســـنة مالية واحدة تتعين يتم تعيينها حسب هذا القانون"(الوقائع العراقية، 2006: 4).

4- وعرف الشـبلي الموازنة العامة بأنها " برنامج عمل حكومي لفترة زمنية مقبلة غالبا ما تكون سـنة زمنية واحدة، وتختوي على ارقام تقديرية للنفقات العامة والايرادات العامة التي تخضع لمصادقة السلطة التشريعية عليها مسبقا، وتهدف إلى تحقيق غايات اجتماعية وإقتصادية وتفيد في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة والتقييم والتحليل " (الشبلي، 1993: 32).

2 – 1 – 3 أهداف الموازنة العامة:

إن الأهداف للموازنة بعد خروج المالية العامة عن حيادها الذي رسمته النظرية المالية التقليدية وهو ما جاء كنتيجة منطقية للتطور الذي حدث في دور الدولة، والذي ظهرت بالتطورات في وظيفة الدولة مماثل في مجالات النظام المالي. (المحمودي، 2014: 311)

إذ أن الموازنة العامة لم تعد مجرد تقدير لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة مقبلة وتفويض لهذه التقديرات، بل هي المرآة التي تعكس في فلسفة الحكومة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية. في شكل أرقام واردة في تلك الوثيقة. وهي التنمية الاقتصادية، ومن اهم هذه الاهداف ما يأتي: (العلي، 2011: 321).

2 – 1 – 3 – 1 الاهداف الاقتصادية:

إن اهداف الموازنة العامة تزداد كلما اتســـع نطاق دور الدولة وزاد تدخلها في النشـــاط الاقتصادي، وللموازنة دور كبير في العصر الحديث، لا سيما في الدول المتقدمة اقتصاديا، فهي لم تعد مجرد بيان تقدير الإيرادات والنفقات العامة يتطلب اجازته من طرف البرلمان لتنفيذ بنوده، وانما اصـبحت ذات اهداف واضـحة اكثر مما كانت عليه في الفكر المالي التقليدي ومن ضـمن هذه الاهداف تحقيق الاســتخدام الكامل وتعبئة الموارد الاقتصــادية والاســهام في زيادة الدخل، فالزيادة الكبيرة في

النفقات العامة بعد الحربين العالميتين الأولى والثانية وظهور فكرة العجز القومي في موازنة الدولة ادى الى التخلي عن فكرة الموازنة التقليدية واصبحت الموازنة ترتبط بالنظام الاقتصادي للدولة فتؤثر فيه وتتأثر به واصبح للسياسة الانفاقية و الضريبية دور كبير في معالجته، وتزداد اهمية الموازنة من الناحية الاقتصادية اذ علمنا ان للتضخم والركود الاقتصاديين للحكومة عدة اوجه ومن اوجه هذا النشاط الضرائب المختلفة والقروض التي تضاف على الموازنة لتحقيق أهداف اقتصادية كبيرة، وقد كان الفضل في توجيه الفكر الاقتصادي الى استخدام الموازنة العامة كأداة تواصل للسياسة المالية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي يعود الى الاقتصادي البريطاني (كيتر) في تحليلاته الى ضرورة زيادة الانفاق الحكومي لزيادة الطلب الكلي في ظروف الكساد من اجل معالجتها. (James ,2010 : 222)

2 – 1 – 3 – 2 اهداف المالية العامة:

إنَ عجز الموازنة وفائضها كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادي الوطني، يُستمد من التحليل الاقتصادي الحديث، وفي أوقات الازدهار عندما ترتفع مستويات التضخم تقيس فوائض الميزانية (الدخل أكبر من النفقات) القوة الشرائية لتقليل النمو الحقيقي في الطلب، لذلك يمكن تقليل مخاطر التضخم أو القضاء عليها. خلال مدة الكساد، ثم استخدام تمويل العجز (الدخل أقل من الإنفاق) لدعم النشاط الاقتصادي من خلال القوة الشرائية، في محاولة للحد من الانخفاض في الدخل القومي والقضاء أو على الأقل الحد من الاتجاه التضخم. (James ,2010 : 223).

2– 1 – 3 – 3 الاهداف الاجتماعية:

وذلك من خلال تحقيق التوازن الاجتماعي بين المجتمع، إذ أصبحت الموازنة العامة وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي من خلال فرض ضرائب تصاعدية ، وخاصة الضرائب المباشرة ، ومن ثم توجيه عائداتها لتمويل بعض أنواع النفقات التي يستفيد منها الفقراء ، مثل دعم الضمان الاجتماعي أو الدعم، للسلع الاستهلاكية الضرورية والتعليم المجاني والخدمات الصحية المجانية التي تؤدي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تقليل الفروق في دخل الفرد، وإن الموازنة يمكن ان تكون كوسيلة للتوجيه الاجتماعي عن طريق فرض الضرائب على السلع المستهلكة غير المرغوبة، وهذا يؤدي إلى

تخفيض استهلاك الافراد من هذه السلع أو إعطاء المنح التي تشجع زيادة الإيرادات إذا كانت مرغوبة من قبل الدول سواء كانت متخذة حوافز بصفة اعفاءات ضريبية او صفة علاوات عائلية التي تتصاعد وفقا لعدد الولادة .(Shultz,2008: 86).

2 – 1 – 3 – 4 الاهداف المالية:

تعد الموازنة العامة المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة، وهي وثيقة مالية تحلل وتعد مصادر الايرادات العامة للدولة خلال السنة المالية، تفصل الجداول مفصلا للنفقات العامة والاغراض التي تعتمد من أجلها، ولهذا تكتشف حقيقة وتوازن الموازنة المالية للدولة ويعطي انطباعا بصحة المركز المالي للدولة ان كان التوازن حقيقيا، ويمكن ان نتعرف ان كانت الموازنة في حالة العجز او فائضاً، هاتين الفرضيتين تؤثران على مختلف الجوانب المالية والاقتصادية (رتيب، 2001: 159).

2– 1 – 3 – 5 الأهداف السياسية:

تُعرّف السياسة بأنها فن قيادة المجتمع والعناية بشؤونهم. لذلك فإن الموازنة العامة تحتوي على مؤشرات إنفاقها على المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، والأموال المحصلة من مواردها من مختلف الشرائح والفئات الاجتماعية ، وهي في الحقيقة تعبير عن سياسة الدولة بالأرقام ، ومن خلالها نستطيع التعرف على أهداف الدولة واتجاهاتها في مجال رعاية المجتمع أو توجيه النفقات لأنشطتها وتحقيق أهدافها ، ومن خلال طبيعة الموافقة على الموازنة ننظر إلى أي مدى تتبع الدولة الأسلوب الديمقراطي في إدارة الحكم و الاعتماد على الموازنة من قبل مجلس النواب (البرلمان) تخصيصا حقيقيا وصريحا وليس إملائيا، مما يعني أن الشعب يتمتع بحرياته وحقوقه الدستورية ، وبالعكس عندما يكون دور السلطة التنفيذية هو الأساس ، فإن السلطة التشريعية تكون هامشية واسمية . (زكريا، 2009: 204).

4-1-2 انواع الموازنة العامة:

يمكن تصـــنيف أنواع الموازنات بحســـب مراحل التطور التي حصـــلت على مفهوم الموازنة وأغراضها وكما يأتي: (سلوم ، المهايني : 2007 ، 105)

- موازنة الاعتمادات التقليدية .Traditional Budget
- موازنة التخطيط والبرمجة .Planning Programming Budget
- موازنة البرامج والاداء Performance Budget Programming.
- الموازنة الصفرية .Zero –Base Budget
- الموازنة التعاقدية .Contract Budget

تمثّل الموازنات أعلاه اتجاه التطور بين الاتجاهات التنظيمية خلال مرحلة الموازنة العامة ، ويمثل ذلك الانتقال من الموازنة التقليدية إلى الرقابة المالية الموجهة إلى الرقابة الإدارية الموجهة، وضـــع موازنة للخطة والأداء وفقًا لاتجاه الخطة المرفق بالخطة وموازنة الخطة ، قد تمثل القاعدة الصـــفرية اتجاه التخطيط الإداري ، وأخيراً موازنة النقد، مما يجعل العلاقة بين الوكالة التنفيذية والحكومة هي علاقة تعاقدية تدفع فيها الحكومة أولاً مبلغًا محددًا أثناء وبعد تنفيذ المحتوى المتفق عليه، وهنا يجب على الباحث أن يراجعها بإيجاز أهمية الموازنة وضـــرورة تحديد كل من نقاط قوتها وضـعفها ، ويرى الباحث ان يعرض بشـكل مختصـر هذه الموازنات من الإيجابيات والسـلبيات لكل منها:

2-1-4-1 موازنة الاعتماد (التقليدية) Traditional Budget:

وتســـمى في بعض الاحيان موازنة البنود (Item-Line Budget) تعَد هذه الموازنة بأنها من أقدم أنواع الموازنات وهي الموازنة السائدة في معظم الدول ومن ضمنها العراق، ويعتمد مبدأها لإعداد هذه الموازنة على أسـاس تقدير النفقات مسـتندا للبنود الذي يشـمل كل من نوع من أنواع الصـرف لذلك فإن المدخلات لهذه الموازنة تعَد أنواعاً من المصـــروفات والتوزيع على مســـتويات الوحدات

لمؤسسات الدولة، وتقسم هذه المصروفات على فقرات لها أكثر تفصيلات وتحليلات مثل المرتبات وما يتعلق بها (عبد الحميد ،2005: 59).

ويطلق على هذه الموازنة في بعض الأحيان (موازنة الرقابة) بسبب الهدف منها وهو فرض رقابة مركزية على النفقات العامة، وبالنسبة لتقديرات النفقات و الايرادات وفقا لذلك ،ولابدَ أن تحقق التقديرات في حالة التنفيذ الموازنة وتحديد الانحرافات، ومن خلال التقديرات للوحدات من مسألة رفع التضخم بحجم التقديرات للنفقات ،و تقوم بعملية عكسية للإيرادات، وان مشروع الموازنة العامة للدولة هو مشروع قانون تقليدي، وهي وثيقة استراتيجية التي تحكم على امتداد أثرها لا لسنة واحدة ، وإنماً لسنوات عديدة مقبلة ، وهذا جانب آخر هو ليس فقط تكون وثيقة حسابية وكشف حساب رقمي، وإنما هو خطة جاءت من نتاج الفكر السياسي و الاجتماعي والاقتصادي شاملا و كاملا للحاضر و المستقبل ومن شكل صياغتها يكفل مشاركة المخططين و الاستراتيجيين من الممثلين السياسيين و الشعب و الاقتصاديين و المهتمين بشؤون المجتمع ككل عن طريق آرائهم و رؤية للسنة و السنوات المقبلة ، ومن الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية ما يأتي: (سلوم ، 2007: 106).

1- من الناحية الرقابية تركز على النواحي المالية والقانونية.

2- عدم توفير البيانات والمعلومات لدعم القرارات لوظيفة التخطيط.

3- تركز على المدخلات فقط من دون الاهتمام بالمخرجات، وهذا يكون سبب الوقوف على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.

4- عدم التنسيق والاختلاط مع الظروف الاقتصادية الحالية التي يمتاز فيها هذا العصر وخاصة الدول التي لها ظروف غير مستقرة.

2-1-4-2 موازنة التخطيط والبرمجة :Planning Programming Budget

تأسس نظام الموازنات في القرون الماضية من قبل المحللين الأمريكيين (RAND) بتقديم هذا النظام واستخدامه كوسيلة للمساعدة لفهم المشكلات التي تتعلق بالدفاع الوطني، وفي عام 1962 تبنت وزارة الدفاع الامريكية هذا النظام لتطوير وتقديم التخطيط والمراقبة (حابلونسكي، 1980: 5).

إن ظهور هذا النظام الذي يستخدم لمعالجة المشكلات التي تواجه موازنة البرامج والأداء بالربط بين الموازنة للوحدات الفرعية الادارية، وبين الأهداف القومية، وتقصر هذه البرامج والأداء لمدة قصيرة لعدم توفير المفاضلة بين البرامج لاختيار الافضل، ومن الخطوات الرئيسة لموازنة التخطيط والبرمجة ما يأتي:

(الشحروم، 2013: 35).

1- تطبيق البرامج التي يمكن ان تحقق أهداف الموازنة.
2- اختيار أفضل بديل بين البدائل.
3- إعداد الموازنة الموضوعة للتنفيذ.
4- الرقابة والاشراف على التنفيذ، وبنود الموازنة، وتوفير المعلومات التي تسترجع من نتائج التطبيق.
5- إعداد الموازنة الاساسية التي توحد البرامج التي تختار حديثا مع البرامج الحالية لتحقيق الاهداف.
6- ومن خلال النقاط ومفهوم موازنة التخطيط والبرمجة عرفتها بانها طريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري،

وإن أهم اهدافها الاساسية هو ترشيد العمليات لصناعة السياسة عن طريق توفير المعلومات الأساسية عن طريق توفير المعلومات والبيانات التي لها علاقة بالتكاليف والمنافع للبدائل المتاحة،

والمختلفة لتحقيق الهدف وقياس المخرجات لتسـهيل العمليات بشـكل أكثر فعالية (الكرخي، 1999: 87).

2-1-4-3 موازنة البرامج والأداء Performance Budget Programming

قدم ديفيد نوفيك في وزارة الدفاع الامريكي في عام 1954شـرحا تفصـيلياً يبين كيفية تطبيق موازنة البرامج التي كان مضمونها في تقريره المسمى بألاقتصاد الفعال في الحكومة عن طريق الاجراءات الجديدة للموازنة ، وبعدها في عام 1955تشـكلت لجنة هوفر الثانية لدراسـة و تحليل اقتراحات ديفيد بشـكل متطور و جديد الذي تحقق في مجال تطبيق موزانة الاداء في الوحدات الحكومية التي تؤدي إلى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء ،وكانت سـببا للإهتمام في العديد من دول العالم ،ومع ذلك اهتمت الأمم المتحدة التي أصدرت كتاباً بعنوان موازنة البرامج في عام 1965.(كوشك ،2004: 18).

ويمكن تحديد مفهوم موازنة البرامج والاداء بأنها خطة تفسـر الاهداف المحددة للوحدات التي تعبر عن شـكل البرنامج والمشـاريع المحددة، ويعتمد هذا النوع من الموازنات للبرامج التي يتم تبويب الموازنة على أسـاس الوظائف الرئيسـة للوحدة، وبعدها يتم تحديد البرامج تدريجياً تحت كل وظيفة، ويجب على إدارة الوحدات تنفيذ أكثر من البرنامج وبعدها يتم تبويبها حسـب طبيعة النفقة، وعند تنفيذ البرامج يجب على الادارة تمويل هذه البرنامج، ويمكن الاعتماد على البرامج حسـب طبيعتها (Axelord,2002:35).

- ومن احتياجات تطبيق موازنة البرامج والاداء يتم اتخاذ الخطوات الآتية

1- يتم تحديد الهدف وتحقيقه وبأختصار في شكل قائمة.

2- تقدر احتياجات تطبيق البرنامج من تكلفة السـنة ثم اخطار دائرة الموزانة العامة لتطبيق وإعتماد تنفيذ تلك البرامج.

3- إعداد تصميم البرنامج اللازمة للوصول إلى الهدف المطلوب.

4- تقدير تكاليف البرنامج ،

5- تحديد المسؤوليات الادارية عند تنفيذ البرنامج .

6- يجب وضع نظام إجراءات للمتابعة ،و تحليل النتائج عند تنفيذ البرنامج للمشاريع.

7- الحصول على المعلومات عن البرنامج بشكل دائم .

وعلى هذا الاساس فإن موازنة البرامج والاداء لها بعض الإيجابيات والسلبيات التي تفرقها عن الموازنة التقليدية ومنها ما يأتي: (علي، 1993: 7).

- **إيجابيات موازنة البرامج و الاداء:**

1- تربط النتائج التي تتوقع لتحقيق ألاهداف الاستراتيجية طويلة الأجل، وأخرى قصيرة الأجل على مستوى الوحدات أو الدولة .

2- تربط بين المدخلات من الموارد و والمخرجات التي تركز على البرامج والاداء لهذه الموازنة وتركز على مخرجاتها أكثر من مدخلاتها.

3- تساعد الجهات الرقابية لتحديد المسؤوليات والمسألة عن الأداء.

4- تسَهل عمليات تقييم البرامج والانشطة حسب المعلومات العائدة من الناحية الاجتماعية والاقتصادية .

- سلبيات موازنة البرامج و الاداء :

1- صعوبة تحديد الهدف لجميع الوحدات الحكومية تحديداً دقيقا و خصوصا الوحدات الصغيرة .

2- صعوبة تحديد الأدء للانشطة الإدارية بسبب المقاييس المادية الملموسة لقياس الإداء أو مدى الانجاز مثل الوحدات الأمنية و الدفاع والتي تشكل حجما كبيراً ضمن الموازنة .

3- ضعف الكوادر من الاداريين والمحاسبيين العاملين في الوحدات الحكومية للدوله وهذا يؤدي إلى صعوبة متابعة العمليات لهذا النوع من الموازنة .

4- هذه الموازنة تطلب كميات كبيرة من البيانات ،وهذا يؤدي إلى تأخير عملية إعداد الموازنة .

2-1-4-4 الموازنة الصفرية :Zero –Base Budget

عرف هذا النوع من الموازنة من قبل الرائد الاول Peter A. Pyhrr بأنها أداة إدارية لتقييم الإنفاق التي تهدف إلى إعادة توجهات، ومناقلة التخصصات المالية على البرنامج أكثر أفضلية لها، وأولوية عالية، وهذا يكون سبباً يؤدي إلى تحسين الفعالية والكفاءة وتخفيض حجم التخصصات، وبمعنى آخر هو أسلوب للتخطيط والموازنة (الكرخي ،1999: 178).

ويؤكد Pyhrr ان Z.B.B هي الموازنة التي تركز على أداة الإدارة في تقييم الأنشطة والعمل على تثبيت القرار وتحليل هذه القرارات، وهذا لا يقصد أن مبدأ الصفر هو كل شي خارج الموازنة والبدء من جديد، وإنما إعادة التقييم التي تبدأ من الصفر وتعطي الأولوية لبرامج الموازنة (37: Pyhrr,1977).

ويرى الباحث أن هذا الأسلوب يتطلب إعادة تقييم كل البرامج والانشطة في وقت اعداد الموازنة، وتبدء كل وحدة من الوحدات الحكومية بإعداد موازنتها التشغيلية للمدة المقبلة من افتراضات دعم وجود البرامج أو الانشطة الماضية التي تبدأ من البداية وتوضع كلفة البرامج والنشاط التي تتوقعها واختيار البديل الأفضل بأقل كلفة وبأعلى منفعة.

2-1-4-5 الموازنة التعاقدية Contract Budget

يمكن عدَ الموازنة التعاقدية آخر دليل لإصلاح وتطوير الموازنة العامة وقد جرت المحاولة الأولى لتنفيذ الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزيلندية في 1996 م. (كوشك، 2004: 105).

وأما مفهوم الموازنة التعاقدية، هو أن العلاقة بين الجهات التنفيذية والحكومية هي علاقة تعاقدية والتي بموجبها يتم تنفيذ مهام محددة وقابلة للقياس مقابل مبالغ محددة دفعتها الحكومة قبل وأثناء وبعد تنفيذ ما تم الاتفاق عليه هو نظام لعقد الصفقات بين الجهة المنفذة والحكومة.

ويرى الباحث بموجب هذا المفهوم، بأن تطرح الحكومة مشاريعها وبرامجها المستقبلية بغرض الفوز بالمقاولين، الذين يقومون بتنفيذ تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب، شريطة أن تحقق هذه البرامج المشاريع والأهداف المخطط لها.

مزايا الموازنة التعاقدية (كوشك ، 2004 : 106).

1- **تساعد في تقديم حلول للمشاكل العديدة التي تواجه الدوائر الحكومية.**
2- **العمل على إعادة صياغة أساليب إعداد الموازنة العامة بما يساعد على ربط الموازنة التنموية للدولة.**
3- **تساعد في تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية بكفاءة واقتصادية وفعالية .**
4- **وقد تؤدي إلى إيصال المخرجات المطلوبة للمواطنين مع ترشيد الإنفاق العام.**

5-1-2 مراحل اعداد الموازنة العامة للدولة

تعد مراحل اعداد الموازنة العامة من الأعمال المهمة والأساسية للدولة لتخطيط كيفية اعداد الموازنة العامة للدولة، ويقصد بها مجموعة من المسائل ذات الطبيعة الفنية والادارية ذات العلاقة بتحديد الموارد الاقتصادية التي تخصص لإشباع الحاجات العامة ولتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، وقد اصبحت الموازنة العامة للدولة أداة تخطيطية ووسيلة أساسية من وسائل تنفيذ الخطة التي تعتمد عليها الدولة (الدوري، والجنابي، 2000: 96).

وتمر عملية إعداد الموازنة العامة للدولة بالمراحل الاتية:

2-1-5-1 مرحلة الدراسة والتحضير:

يتم في هذه المرحلة تحديد العمل المالي وذلك بوضع اعتمادات النفقات العامة والموارد العامة لفترة قادمة وتتولى هذه المسؤولية في صورة مشروع الموازنة للإدارات الحكومية بصفتها جزءًا من الجهاز التنفيذي للدولة، ويتطلب إعداد الموازنات إعادة النظر سنويا في المعلومات التي بنيت عليها هذه الخطة، وعلى ضوء النتائج الفعلية التي يتم الحصول عليها، وعلى ضوء آراء المسؤولين في

الإدارات العليا الذين لهم دور مهم في هذه المرحلة والتي تمثل وضع الخطوات العريضة للموازنة، وتعد مرحلة إعداد التقديرات للمدة القادمة من أهم المراحل التي تمر بها الموازنة، لأنه يشمل التعرف على الأهداف الرئيسية والفرعية لكل وحدة حكومية داخل هيكل الدولة، وفي ضوء الأهداف المحددة في الخطة العامة لسياسة الدولة، وقد تختلف السلطة المسؤولة عن إعداد سياسة الدولة، وتختلف هذه التقديرات من بلد لآخر وفي بعض البلدان، وتتولى السلطة التشريعية هذه المهمة، ولكن في العراق هذه المهمة من مهام السلطة التنفيذية التي تعمل في ضوءها.

(راضي، حجازي، 2001: 50).

2-1-5-2 مرحلة التنسيق بين الخطط العامة والسياسات الفرعية:

وفي هذه المرحلة يخضع المشروع مع المقترحات لدراسة السلطة التشريعية، حيث تتولى امر الانفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة من خلال الادارات الحكومية في معظم دول العالم، فإنها هي التي تختص بإعداد تقديرات الموازنة، ويتم ذلك من خلال وضع بيان مفصل بالنفقات والإيرادات العامة عن فترة قادمة وتخول دائرة الموازنة هذه المهمة ويقصد بالنسيق هو توحيد أعمال الاقسام والدوائر المختلفة التي يعمل كل منها لتحقيق اهدافها وأن الموازنة توحد الإداء وتنسق الاعمال المختلفة بالطريقة التي تحقق الأهداف، ومن اللقاءات التي يقوم بها رؤساء الاقسام والدوائر المختلفة التي تساهم في إعداد الموازنة، ويتم إزالة التباين بين الآراء المختلفة في الاهداف الفرعية من أجل الانسجام في إطار الخطة ومن وجه نظر المؤسسات كوحدة واحدة، وفي حالة عدم التنسيق بين العاملين في المؤسسة ومجموعة الموازنات الفرعية قد يؤثر على أهداف المؤسسة (الرباعي، 2003: 40).

2-1-5-3 مرحلة الاقرار والاعتماد:

تبدأ هذه المرحلة بعد مناقشة لجنة الموازنة لكل من الاقسام أو الوحدات الحكومية التي توضح تباين في الآراء أو الخطط، وفي ظروف وإمكانيات الوحدات الحكومية يتم تعديل الموازنة أو الخطة ورفعها الى الإدارة العليا للاعتماد عليها ومصادقتها من قبل السطلة التشريعية، وفي مرحلة المصادقة تعتمد عليها الادارة العليا والموافقة عليها، وإن عملية الاعتماد من الضروري ان يتم الالتزام

بالموازنة وتنفيذها من الأجل الوصـــول إلى تحقيق أهدافها، وأن اعتماد الموازنة والموافقة عليها من الجهات المعنية مما يأتي (الدوري، 2000: 105)

- إن الموازنة ترخص بتنفيذ جميع الوحدات الحكومية.
- ان الموازنة تعد الاعتماد مســتندا ورقابياً مهماً على الوحدات الحكومية، وإن تســلم نســخة من الموازنة والجداول المعتمدة للاسترشاد بها عند تنفيذ العمليات في الوحدات الحكومية.

2-1-5-4 مرحلة التنفيذ والمتابعة:

بعد مرحلة إعتماد الإدارة العليا للإطار المقترح للموازنة تبدأ مرحلة التنفيذ والمتابعة وذلك بعد التصـويت عليها من قبل السـلطة التشـريعية ويجب أن تؤدي الى عملية التنفيذ المخطط المسـبق في بنود الموازنة والتي تستند إلى أسس علمية سليمة، وإلى نتائج سليمة وواقعية، وما يلفت الانتباه إلى أن إعداد الموازنات العامة في اغلب دول العالم، وخاصــة الدول النامية لا تزال قائمة على أســس غير ســليمة، وربما يعود الســبب إلى عدم اهتمام الحكومات بالجانب الفني وعدم إهتمام الباحثين بهذه الجوانب مقارنة بالاهتمامات البحثية في المجالات الأخرى، وبعد مرحلة اعتماد الإدارة العليا للإطار المقترح للموازنة تبدأ مرحلة التنفيذ والمتابعة وذلك مروراً بالخطوات الآتية: (حماد، والبحر: 1990: 158).

1- إن عملية التنفيذ تبدأ بعد اعتماد الادارة العليا في نســختها النهائية لكل وحدة حكومية والابلاغ عنها لجميع الوحدات المرتبطة بها للتنفيذ بحسب الموازنة.
2- بعد ابلاغ الوحدة الحكومية او اقســامها تبدأ مرحلة التنفيذ والمتابعة للموازنة وهي مرحلة إعداد الموازنة لأنها ترتبط أو تعكس الواقع الفعلي عند تنفيذها.

2-1-6 المجالات والارتباطات للقانون الموازنة العامة

هناك مجالات متعددة لقانون الموازنة العامة وبحسب السلوك المخطط الذ يعتمد على بعض الأساسيات العلمية، فضلاً عن إرتباطه بالخطط الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمحاسبية والرقابية وبما يحقق المجالات المخطط لها وكالآتي:(عبد العظيم ،2011: 282).

2-1-6-1 الاتجاهات المحاسبية في قانون الموازنة العامة في مرحلتي التنفيذ والرقابة

في هذه المرحلة يهدف قانون الموازنة العامة إلى تحقيق الاهداف الرقابية والتطورات المحاسبية من خلال الاتي:

1- إتجاه تطور نظم المحاسبة الحكومية : إن نظم المحاسبة الحكومية وهي من الأنظمة التي ترتبط بشكل مستمر بالتطورات في الوحدات الحكومية نتيجة عدة عوامل عند تغيير الظروف التي تحكم على عملية إعدادها من الاهتمامات التي تختص بتخطيطها الوحدات الحكومية المختلفة واختلافات النظرة إلى الوظيفة في مجال المحاسبة الحكومية ان كانت تقليدية تعتمد على عمليات التسجيل والتحصيل وإعداد الحسابات الختامية ،ويصبح النظام على انتاج البيانات والمعلومات لغرض ترشيد السياسات المالية والاقتصادية ، وتركّز هذا المجال على طرفين :الاول تطوير نظام المحاسبة الحكومية الذي يساعد على تأدية الخدمات الرقابية وتوفير المعلومات اللازمة عند إعداد الموازنة العامة والتي تتسم بالشمولية والموضوعية والتفصيل لإعداد التقارير الرقابية ، والثاني هو تطوير هذا المجال ويؤثر على أداء العاملين في مجال المحاسبة والرقابة في الوحدات الحكومية عن طريق التدريبات المستمرة لزيادة المهارات والخبرات وقد يؤدي الى سرعة انجاز عملي المحاسبي الرقابي.

2- مجال تطوير القوائم المالية الحكومية: إن القوائم المالية من أهم الضروريات لمستخدميها من الباحثين والمستثمرين والوحدات الحكومية وغيرها من الجهات الأخرى واتخاذ القرارات للتوسع في

النشـــاطات الحكومية الأخرى لتتعدى مجال الانشـــطة التقليدية وبما يلبي الحاجات المتزايدة للمستخدمين (عبد العظيم ،2011: 312).

3- مجال تطوير التقارير الحكومية: إن التقارير المالية يمكن الاســـتفادة منها لغرض مجالات مختلفة طبقا لنوعية وكمية المعلومات التي تحتويها الوســـيلة لعرض انشـــطة الوحدات الحكومية من النواحي الادارية والمالية والقانونية وتعد هذه التقارير تطوراً في الوحدات الحكومية.

4- مجال تطوير نظم الرقابة والمراجعة الحكومية: تعد المراجعة الحكومية من النتائج المهمة لتطور الأداء الوظيفي للموازنة العامة في النشاطات الحكومية والالتزام بها لجميع الاحتياجات التي تتعلق بالمعلومات المحاسـبية والرقابية، ويجب توفير الدقة والموضـوعية والتوقيت والقابلية وغيرها من الاعتبارات ومراجعة وسائل الفحص والتقارير الموثقة لجميع هذه المعلومات (عبد العظيم ،2011: 287)

2-1-6-2 نواحي التطور في الموازنة العامة عند تطبيقها:

لغرض الاعتماد على الموازنة وتنفيذ بنود الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها في الوحدات الحكومية لابد من القيام بتطور مجالات عديدة لكي تلائم عملية التطبيق كالآتي:

1- الممارســـة والاجراءات المعمولة بها: توجد مجموعة من الممارســـات والاجراءات لتطبيق الموازنة وهي:(Copley, 2017: 154)

أ- توفير الموظفين بالكفاءات والخبرة العالية لغرض التخطيط، والمحاســـبة الحكومية، وتوفير الرقباء الماليين لتقييم الاداء في النشاطات الحكومية، وتعد من العناصر الاساسية لتنفيذ وتطبيق الموازنة .

ب- توفير الموظفين للدورات التدريبية، وايضـــاً للموظفين والعاملين من جميع الوحدات الحكومية على المستويات المتخلفة (الادارية والمحا سبية والمالية) وتأهيلهم، وفهم كامل من لجوانب الموازنة وكيفية إعدادها وتطبيقها التي تساعد على الوحدات الحكومية مع الجهات المختصة بالموازنة في وزارة المالية.

ج- إعادة النظر في بنود النفقات العامة في الموازنة العامة لغرض تحديد البنود الصـــالحة للنفقات الاستثمارية.

د- تحويل أساسيات موازنة البنود الى الوضع المناسب على أساس موازنة البرامج والاداء، ويكون التطبيق الكلي على جميع الوزارات أو التطبيق الجزئي على جهة معنية في بداية الامر (علي، 2015: 29).

2- المجالات المالية والقانونية والاعلامية والادارية:

القوانين والتشـــريعات التي تختص الموازنة العامة للدولة في ظل الموازنة الحالية التي تطبق (موازنة البنود) في مرحلة الاعداد والتنفيذ قد لا تتناسق مع تطبيق موازنة البرامج و الأداء وهنا تتطلب بإجراءات التعديل أو اعادة النظر فيها، وفي المجال المالي يجب إعتماد الحكومة على بعض الاجراءات التي تختص بالمجالات الرقابية و على بنود النفقات ،وإعطاء الاولوية للمشـــاريع قليلة الكلفة، ومن ناحية تنفيذ المشـاريع قيد التنفيذ ومتابعتها والعمل على تقييم الأداء و محاسـبة المسـؤولين عن غير تقصـــير ، واما بالنســبة للمجالات الادارية فيجب ان تطبق البرامج طويلة الأجل لغرض تطوير وتنمية قدرات الموظفين وتنميتها لكافة الوحدات الحكومية كافة، وفي الناحية القانونية تنفيذ القوانين المعدلة على اساس المنظمة الموازنة العامة للدولة من حيث الإعداد والتنفيذ والرقابة بإصدار القوانين الالزامية خاصة للموازنة العامة للدولة، وعلى الوحدات الحكومية كافة تحويل الأساس من النقدي إلى الاستحقاق ،لغرض الاحتياجات تدوير التخصصات المالية التي تحتاج إلى أكثر من سنة مالية .(عبدالكريم وإلهام ، 2016: 106).

3- وفي المجال الإعلامي فمن المهم جداً تحديد المخاطر والإفصـــاح للمواطنين بهدر المال العام في الوحـدات الحكوميـة كـافـة وتحـديـد المخـاطر على المواطنين وتنبيـه الموظفين وتوعيتهم على الاقتصـاد الوطني والاهتمام بالنفقات العامة باعتبارها من أهم أسـاسـيات السـياسـة المالية التي تستخدمها الحكومة في الاقتصاد العام (المهايني وسلوم، 2007: 88).

المبحث الثاني

مدخل نظري لمفهوم العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية وأهميته وأهدافه

2-2-1 مفهوم العمل الرقابة

إن النظرة الجديدة للرقابة في المنشـــآت تعززت بالإنجازات الواضـــحة التي حققتها الوحدات الحكومية في مســتويات العمل الرقابي العالية، واســتبدل المفهوم القديم للرقابة على أنها عملية تجري بعد حدوث الخطأ والانحراف إلى وظيفة مرافقة بالنتائج من التخطيط وانتهاءً بمنع حدوث مثل هذه الأخطاء لتشـــمل كافة أعمال الوحدات الحكومية ابتداء، بحدوث الخطأ واكتشـــافه والعمل على منعه، والتي تعرف بالرقابة الإيجابية، ففكرة الرقابة اليوم تختلف عن الافكار القديمة للرقابة، وتتجه نحو التركيز على تعزيز نقاط القوة، ومعالجة نقاط الضـعف، كما أنها تعني التأكد من صـحة تنفيذ القوانين والقواعد والتشـريعات والتي عادة ما تكون (في النشـاط الحكومي) في حدود الإعتمادات المخصـصـة والمحددة في قانون الموازنة، وبمعرفة الســلطة التشــريعية، حيث إنها لا تتعدى كونها أداة للتحقق من عدم تجاوز الوحدات الحكومية حدود القوانين وبنودها المعتمدة في الموازنة(صبح ،2009،16).

وينظر إلى العمل الرقابي بأنه "التأكد من سـلامة تطبيق اللوائح والقوانين والأنظمة والتعليمات ورصـد الأخطاء فضـلاً عن اكتشـافها، وذلك من خلال التأكد من سلامة العمليات الحسابية والتأكد من قانونية الدفاتر والسجلات والمستندات (الربيعي ،2006:19).

أو أنه "التحقق بأن ما يحدث يطابق الخطة المقررة، والتعليمات الصـــادرة والمبادئ الســـارية " (عواد ،2013: 235)

وبحســب (المرجوشــي) فإن العمل الرقابي هو "منظومة متكاملة لنتائج أعمال الوحدات الحكومية على ضوء التفاعل مع البيئات الخارجية والداخلية للمؤسسة" (المرجوشي، 2018: 17).

أو أنه "التحديد الدقيق لعمليات التنفيذومتابعة تقييم الاداء حتى يمكن اتخاذ الاجراءات التصـــحيحية عنـد اللزوم، بمـا يؤدي الى إتقـان الاداء الفعلي مع المخطط والاهـداف المحـددة مســـبقـا" (عواد، 2013 : 462).

أو أنه "جميع الانشـــطة التي يقوم بها المدراء في محاولاتهم للتأكد من أن العمليات الفعلية تطاربق او تماثل العمليات المخططة" (ديري، 35:2011).

ويمكن من خلال التعريفات السـابقة القول أن العمل الرقابي يكون بالتأكد من أن الأداء يتم وفقاً لما هو مخطط له وبحسب ما يأتي: (غنيم:2002،296)

- تعتبر العملية الرقابية عملية لازمة لأي نشـــاط قائم على الوظائف الادارية المعمولة بها في الوحدات الحكومية.
- يعتبر الهدف الأساسي للعمل الرقابي هو تصحيح الاخطاء التي تحدث والكشف عن الانحرافات التي قد تحدث مستقبلاً، ويعتمد نجاح هذا الهدف على الاستغلال الجيد للموادر المتاحة.
- يقوم العمل الرقابي في الوحدات الحكومية على أسـاس قياس الاداء العام وعن مدى مطابقة القوانين والانظمة التشريعية والتعليمات المتبعة.

2-2-2 اهمية العمل الرقابي:

تتمثل أهمية العمل الرقابي في دوره المهم الذي يقوم على أســـاس ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط واللازم القيام به لتحقيق الأهداف المرســومة للوحدات الاقتصـادية، وتعتمد الرقابة في انشـطتها على دراسة الاسباب المؤدية للانحرافات في مسار الانشطة الرقابية، ويمكن بيان أهمية العمل الرقابي فيما يأتي (النعيمي،232:2008):

1- التأكد من أن تنفيذ المهام الإدارية والمالية يكون مطابقا مع الخطط الموضوعة مسبقا.

2- تقليل الوقت والجهد المبذول في أداء العمليات واقتراح أفضـــل الاســـاليب العملية والعلمية لإنجاز العمل المالي والاداري.

3- المســـاعدة في تجاوز المشـــكلات المتوقعة وتقليل أو منع الانحرافات المحتمل وقوعها عند تنفيذ العمل المخطط له.

2-2-3 أدوات ووسائل العمل الرقابي الفعال ومقوماته:

2-2-3-1 الوسائل المتبعة لتنفيذ العمل الرقابي

إن القيام بأداء أي عمل يحتاج إلى ضرورة توفر عدد من الأدوات أو الأساليب الخاصة للقيام به وصولاً لتحقيق الأهداف والغايات الموضـــوعة له، وتعتبر الأســـاليب والأدوات الآتي ذكرها أهم الأدوات والأساليب التي يستلزم توافرها لتحقيق أهداف العمل الرقابي على الوحدات الحكومية:

1- الموازنة العامة:

تعتبر الموازنة العامة من أكثر الادوات والوســـائل المســـتخدمة من قبل ديوان الرقابة المالية لأغراض الرقابة المالية والادارية، وهناك من يعتبرها الاداة الاســـاســـية لإتمام عملية الرقابة وخصـــوصـــا في الوحدات الحكومية، حيث تمثل الموازنة العامة الخطط الخاصـــة بفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بالأرقام، ويعتبر مدى وضـــوح الموازنة وتفاصـــيلها أحد المقومات المهمة التي يمكن الاعتماد عليها لغرض نجاح الرقابة على الوحدات الحكومية، ويجب أن تتوفر في الموازنة العامة عدد من الشـــروط ومن أهمها ما يأتي: (حريم ،466:2006)

أ- توفير البيانات الحاضرة عن الاداء الفعلي والمخطط طبقا للموازنة العامة.

ب- ان تتسم بالمرونة.

ج- ان تكون مدعومة من قبل الادرة العليا.

2- المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية من أحد أهم ادوات الوحدات الحكومية التي تستخدم لرقابة ومراجعة أداء تلك الوحدات، بناء على الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية، وتشـــمل عملية المراجعة الداخلية مراجعة العمليات المختلفة لتنفيذ الاعمال المخطط لها مسبقا، واكتشاف الانحرافات الموجودة تمهيدا لاتخاذ الاجراءات التصحيحية، وتتمثل المراجعة الداخلية بمفهومين: الاول هو المنظور التقليدي حيث ينظر

إليها على انها اداة للتحقق من سلامة وصحة النظام المالي والاداري في الوحدة الحكومية، أما بحسب المنظور الثاني وهو المنظور الاوسع فإن المراجعة الداخلية تستخدم اختبار التقارير مضافا اليها بعض المجالات كاختبار الاهداف والهيكل التنظيمي للوحدة (شيحا،2004:169).

3- التقارير المالية والادارية:

تعتبر التقارير من أحد الاساليب الرقابية واكثرها استخدام لما ينطوي عليه من اظهار صورة واضحة عن الأداء في الوحدة الحكومية بالشكل السليم، وعادة ما ترفع الادارة العليا هذه التقارير لضمان فاعلية هذه التقارير وتتسم بالموضوعية والمصداقية. (شيحا،2004:242).

2-2-3-2 مقومات العمل الرقابي الفعال:

لا يمكن للعمل الرقابي أن يكون فعالاً إلا إذا كان مبنياً على اسس ومقومات صحيحة ويجب على كل مدير في الوحدات الحكومية ان يحقق دور الرقابة بخصوص الوقوف على التنفيذ السليم للخطة المرسومة وتحديد السلبيات التي تواجه التطبيق والتي تؤدي إلى حدوث الأخطاء أو الخلل في الأداء، ومن المعايير الأساسية التي يجب توافرها للحكم على مدى فاعلية العمل الرقابي هو ما يأتي: (شاهين ،2000:32)

1- استقلالية العمل الرقابي

تعتبر الاستقلالية من اهم العناصر الاساسية للقيام بالعمل الرقابي لكي يتم اعتباره عملا رقابيا ناجحا، ويجب أن تمارس الرقابة في إطار من الاستقلالية الكافية. (GAO,2011:28).

ويوجد عدد من المبادئ الخاصة بالاستقلالية ومنها ما يأتي: (الرحاحلة،2006:291):

أ- وجود إطار دستوري او قانوني ملائم وفعال لتطبيق احكام هذا الإطار.

ب- استقلالية رؤساء اللجان الرقابية من حيث التعيين وانهاء العمل الرقابي.

ج- تفويض صلاحيات واسعة وحرية تامة في التصرفات لتنفيذ مهام الاجهزة الرقابية.

د- التوصل الى المعلومات كاملة دون قيود وموانع.

هـ- الحرية في اتخاذ القرارات عند عملية الرقابة بشـــأن مضـــمون وتوقيت أعداد الاجهزة الرقابية لتقاريرها.

و- وجود توصيات فعالة من قبل اللجان الرقابية في الاجهزة الرقابية.

ز- وجود الاستقلالية في الموارد المالية والادارية والبشرية للأداء الرقابي.

ويقصـــد بالاســـتقلالية في العمل الرقابي بأنه "اســـتقلالية جهاز الرقابة والموظفين الفنيين العاملين به" (شاهين ، 34:2000).

أو أنها "اســتقلال المراقب في رأيه تمام الاســتقلال عن الاشــخاص الخاضــعين للرقابة ودون ان يغير من حكمه شيئا، وبالتالي يكون المراقب متحررا من اهوائه ومصالحه الشخصية وتأثير الاخرين " (المجمع العربي، 55:2001).

وتتجه الاستقلالية نحو ثلاث محاور أساسية وذلك لضمان أن تتم عملية الرقابة دون أن تتأثر بأي مؤثر خارجي وهذه المحاور هي الآتي:

1- الاستقلال المالي.

2- الاستقلال الاداري.

3- الاستقلال الوظيفي.

1- الاستقلال المالي:

تعتبر استقلالية الاجهزة الرقابية العليا ماليا مدخلا مهما لضمان حياديتها عن الجهات الاخرى وضمانا قويا لاســتقلاليتها بشــكل كامل، وينشــأ هذا النوع من الاســتقلال بمقتضــى الاحكام القانونية لديوان الرقابة المالية حيث يجب أن يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة العامة والذي يضمن استقلاله وتمتعه بالأهلية القانونية الكاملة المباشرة لكافة الاعمال والنشاطات التي تكفل تحقق المهام التي قام من اجلها، فضــلاً عن ضــرورة تمتع ديوان الرقابة المالية بذمة مالية مســتقلة وهو ما يمنحه

الاستقلالية الواجب توفرها وبحيث يكون قادراً على القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة إليه. (صبح ،17:2009).

2- الاستقلال الاداري:

ويقصد بالاستقلالية الادارية ان تكون الاجهزة الرقابية هي اعلى سلطة تشريعية في الدولة، حيث اوصى المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للاجهزة العليا للرقابة المالية في الدول العربية بأن تكون هذه الجهات تابعة للسلطة التشريعية وان يكون بينهما صلة وثيقة، على ان تعطى الاجهزة الرقابية العليا الحرية كاملة في إعداد اللوائح والانظمة الداخلية الخاصة بها دون أي تدخل من اي جهة أخرى. (مجلة الرقابية ، 168:1991).

3- الاستقلال الوظيفي:

وهو الاستقلال الذي يطال موظفي ديوان الرقابة المالية الاعلى في الدولة من حيث ادائهم الوظيفي، ويقصد بالاستقلال الوظيفي "إحاطة أعضاء الاجهزة الرقابية بالضوابط والاجراءات التي تكفل تحقيق استقلاليتهم وحمايتهم من تأثير الجهات الخاضعة للرقابة"(شاهين ، 42:2000).

كما لابد للاستقلال الوظيفي أن يتحقق لدى كل من نائب رئيس الديوان والموظفين العاملين في الديوان، لذلك لا ينبغي الاكتفاء بتقرير الضمانات للرئيس والعاملين في ديوان الرقابة المالية فحسب، بل لابد من الاهتمام الكافي بنائبه وبكافة الموظفين وخاصة الرقباء الماليين الذين يقومون بالأعمال الرقابية، وبالشكل الذي يتلائم مع تحقيق الاهداف الرئيسية للمراقبة وتوفير الضمانات الكافية والملائمة لهم، ومحاولة تجنب أي حالة من الحالات التي من شانها أن تعيق أداء الرقيب المالي لعمله بالحرية والكفاءة والموضوعية. (الحسني وخرابشة، 2000 :342).

2-2-4 ماهية الرقابة على الموازنة

بعد اعتماد الموازنة العامة للدولة تبدأ الوحدات الحكومية والجهات التنفيذية بعملية التنفيذ وهي تعني تحصيل الايرادات العامة وفق تقديرات الموازنة وكذلك صرف النفقات التي تم تخصيصها في الموازنة العامة، وهي تعني ان تحصيل أي ايرادات يجب أن يكون لمصلحة الدولة ومعرفة مقدارها و

تسجيلها وهنا تبدا الرقابة عليها لمنع سوء التصرف بها وهو ما قد يحدث نتيجة وضع صلاحيات متعددة في يد جهة واحدة (أو شخص واحد) وعدم فصلها، وعدم توفر الأسس الرقابية السليمة على هذه الأعمال، وهو ما يستلزم التأكد من تنفيذ وتطبيق والقواعد والتعليمات الخاصة بتحصيل الإيرادات من جانب ودفع النفقات من جانب آخر وضمان عدم وجود أي تلاعب أو سوء استخدام.(الداودي ، 2013 : 91).

2-2-4-2 الرقابة على تنفيذ الموزانة العامة

يقصد بالرقابة على تنفيذ الموازنة التأكد من ان الموازنة قد تم تنفيذها وفقاً لقانون الموازنة العامة الصادر من قبل السلطة التشريعية، أو القوانين الموضوعة من قبل الجهات المختصة ومدى إلتزام السلطة التنفيذية (ممثلة بمجلس الوزراء أو الوحدات الحكومية الأخرى)، وبواسطة هذه الرقابة يتم التحقق من ان صرف النفقات العامة وتحصيل الايرادات العامة للسنة المالية قد اتى وفق الاهداف المحددة في الموازنة العامة، بغرض اكتشاف الاخطاء التي حدثت خلال التنفيذ وبيان مراكز الضعف وتحديد الانحرافات، فضلاً عن تحديد المسؤولية واقتراح الحلول وضمان سلامة تطبيق بنود الموازنة. وهو ما يتم عادة من قبل ديوان الرقابة المالية. (بشور، 1999 : 565).

وقد عرفت الرقابة المالية بانها "منهج عملي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والادارية والمحاسبية والتي تهدف الى التأكد من المحافظة على الاموال العامة ورفع كفاية استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة"(شباط ، 2000 : 235).

والرقابة على الموزانة بمعناها العام تعني التحقق من ان تنفيذ بنود الموازنة قد تم وفقا للقواعد و الانظمة لتحقيق الاهداف المقررة، وبيان الاخطاء والانحرافات وايجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرار وقوعها وتحديد المسؤولية عن ارتكابها وضمان سلامة تطبيق القواعد والانظمة الخاصة، ويقصد بالرقابة في هذا المجال هو فحص والاشراف من قبل الهيئات الرقابية الخاصة للاطلاع على سير العمل والتأكد من أن الأموال المثبتة والمخصصة في الموازنة العامة قد استعملت وفقا للأهداف المحددة. (شباط ، 2000 : 235).

أما من الناحية القانونية فإن الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ما يمكن ديوان الرقابة المالية والأجهزة الرقابية الأخرى من محاسبة مرتكبي الأخطاء والانحرافات عند تطبيق الموازنة العامة وضمان عدم شيوع حالات الفساد واستباحة المال العام من خلال التأكيد العملي والتطبيقي. (الزهاوي، 2014، 76)

2-2-5 انواع الرقابة المالية

تقسم الرقابة من حيث توقيت القيام بها إلى ما يأتي:

2-2-5-1 الرقابة السابقة:

الهدف من هذه الرقابة هو التأكد من عمليات التصرف المالي من قبل السلطة التنفيذية وعدم قيام الوحدات التنفيذية بدفع أي مبلغ من دون الحصول على موافقة الجهة الرقابية المختصة في الوحدات الحكومية، وتعد الرقابة المالية السابقة مطلبا قانونيا ومحاسبيا يستهدف الكشف عن الكثير من الاخطاء المحاسبية والقانونية من خلال التدقيق للمعاملات المالية والعمل على تصحيحها، ويمتد نطاقها الى المسؤولية المحاسبية والمالية، وتبقى المهمة الرئيسية للرقابة المالية في مراقبة مدى مشروعية ونظامية الادارة المالية والمحاسبية. (شباط ، 2000 ، 238).

وعند ممارسة هذا النوع من الرقابة (الرقابة السابقة) على الانفاق الحكومي يمكن المنع الفوري للانحراف، وتعتمد انشطة الرقابة المالية السابقة بشكل أوسع لأنها افضل من الرقابة اللاحقة وتمتاز بكونها تمنع حدوث الاخطاء او المخالفات او التجاوزات المالية مقدما، الا ان هذا النوع من الرقابة قد ينتج عن التأخير في تنفيذ العمل والتسبب في تراكم الأعمال مما ينعكس بشكل سلبي على اداء الوحدة الحكومية الخدمية وكفاءتها. (العبيدي ، 1999 : 38).

وتعد الرقابة السابقة عنصرا مهما من عناصر التوجيه والارشاد في العمل المالي والاداري إذا ما استخدمت بشكل صحيح ودقيق اذ انها تمنع ارتكاب المخالفات المالية وتعمل على تلافي وقوع الاخطاء والانحرافات لذا يطلق عليها البعض الرقابة الوقائية او الرقابة المانعة، وقد تتولى عملية الرقابة السابقة ادارة داخلية تتبع للجهة القائمة بالصرف او قد تكون تابعة لوزارة المالية. (الجنابي ، 2009 : 70)

ويمتاز هذا النوع من الرقابة بانه يســـاعد على التطبيق الدقيق للقوانين وتنفيذها من قبل الســـلطة التنفيذية فضلاً عن أنها تساعد على عدم سوء الاستخدام للنفقات العامة، وكشف الاخطاء والانحرافات قبل وقوعها والتقليل من الاخطاء التي تقع على مســـؤولية الموظف وحمايتها. (الجنابي ، 2009 : 29).

2-2-6-2 الرقابة اللاحقة:

لا تقل أهمية هذا النوع من الرقابة عن النوع الأول لما لها من أهمية في تدقيق وفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية ومستندات الصرف والتحصيل للواردات في الحساب الختامي وبعد ان تكون اجراءات تنفيذ الموازنة قد اكتملت وانتهت للوقوف على المخالفات المالية التي وقعت لغرض تحضـــير الحســـاب الختامي لها، والتاكد من ان السلطة التنفيذية قامت بصرف النفقات وفق المخصصات التي خصصت لها، وكذلك للتأكد من تحصـيل هذه الاموال لصـالح الخزانة العامة للدولة، وتشـمل هذه الرقابة تدقيق وفحص الدفاتر والسـجلات المحاسـبية ومسـتندات التحصـيل والصـرف لكافة الانشـطة للوقوف على كافة المخالفات المالية التي وقعت ، وعلى عكس الرقابة الســـابقة نجد ان الرقابة اللاحقة تمتد الى الايرادات العامة و والنفقات العامة للتاكد من انه تم تحصيلها على وفق قوانين الوازنة العامة. (الجنابي ، 2009 : 34).

ويعتبر من أهم مزايا هذا النوع من الرقابة هو عدم اقتصـــارها على تدقيق الســـجلات والمســـتندات للعمليات المالية وكشـــف التلاعب او المخالفات وانما تمتد للبحث عن مدى كفاءة الوحدات الحكومية في اســـتخدام الاموال العامة وتطبيق بنود الموازنة العامة وفق القانون، فضـــلاً عن أنه يمكن القيام بهذا النوع من الرقابة لكل العمليات من دون تعطيل ســـير العمل الحكومي لانها لاتؤدي الى تدخل هيئات الرقابة في اعمال السلطة التنفيذية اثناء اداءها لأعمالها. (الزهاوي ، 2014 : 81)

2-2-6-3 الرقابة اثناء التنفيذ:

هي رقابة على عملية التنفيذ قبل دخولها في عمليات التعقيد الاداري ومطابقتها مع الخطة الموضـــوعة للتنفيذ وهي عملية ترافق مختلف عمليات ومراحل التنفيذ ســواء كان في مرحلة تحصـيل الايرادات او

مرحلة صـــرف النفقات وعادة ما تمارس هذه الرقابة من قبل اللجان الداخلية المختصـــة اضـــافة الى اللجان البرلمانية المختصـــة، ومن مزايا هذا النوع من الرقابة أنها رقابة مســـتمرة وشمولية حيث انها تبدا مع بدا التنفيذ وتنتهي بانتهاء العمل ، فهي تســـاهم باكتشـــاف الاخطاء وعدم تعمقها وتحولها الى حالة الفساد الواسع، وهي تصل الى الدرجة التي تجبر الادارة على استحصال موافقة الرقيب المالي قبل البدء بدفع اي مبالغ. (العلي ، 2005 : 387)

2-2-7 الرقابة على الموازنة العامة:

وهي رقابة مهمة تقوم بها الســلطة التشــريعية من خلال جهات برلمانية مختصــة والســلطة التنفيذية ممثلة بديوان الرقابة المالية ووزارة المالية وغيرها من الوحدات التابعة لها ومن هذه الجهات ما يأتي:

2-2-7-1 الرقابة التشريعية على الموازنة العامة من قبل البرلمان:

تعد الرقابة البرلمانية على عمل الســـلطة التنفيذية وهي الحكومة ومن اهم مظاهر الرقابة ومن المعلوم ان الســـلطة التشـــريعية التي هي الممثل الشـــرعي لأفراد المجتمع وديوان الرقابة المالية لها دورها الرئيسي في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي يفترض انها تمثل منهج عمل الحكومة، وتمارس السلطة التشـــريعية عملها الرقابي من خلال مجلس النواب وبحســـب هذا النوع من الرقابة فإن لمجلس النواب دور رئيسي في إصدار الموازنة العامة. (الفهداوي ، 2020 : 431)

2-2-7-2 الرقابة الادارية على الموازنة

الرقابة الادارية هي الرقابة التي تمارســـها الســـلطة التنفيذية على الوحدات التنفيذية للتأكد من ان جميع الاعمال المناطة بها قد نفذت طبقا للقوانين الموضـوعة ضـمن الاهداف السـياسـية والاجتماعية والاقتصـادية التي خططتها السـلطة التنفيذية للوحدات الحكومية واقرتها السـلطة التشـريعية وذلك تفاديا للمسأءلة وتمارس السلطة التنفيذية رقابتها على وحداتها بعدة طرق وأساليب ومن قبل أجهزة متخصصة للتأكد من تناسق اعمالها مع الوازنة المخطط لها والتي اعتمدتها الحكومة و أقرتها السلطة التشـــريعية، والتدقيق والرقابة على الجهات والوحدات الحكومية الاخرى بقصـــد معرفة كيفية ســـير

اعمالها وفق القوانين والتعليمات للوصـول الى الاهداف المخطط لها وفق القوانين الصـادرة من السـلطة التشريعية تفاديا للمساءلة والرقابة (الجنابي ، 2009 : 62)

ان التنظيم في الاعمال الرقابية يجعل الادارة اكثر قدرة على خلق وتنمية الشـــعور بالمســـؤولية لدى موظفيها، وهي تتحقق بانتقال رئيس أو مدير الوحدة الحكومية الى مواقع عمل مرؤوسيه ليدقق اعمالهم من خلال عملية الفحص التي يمارسها الرئيس لاعمال مرؤوسيه من خلال التقارير التي ترسل من قبل لجان التدقيق (الجنابي ، 2009 : 64).

وقد تمارس هذه الرقابة بوصـفها سـابقة للتنفيذ او اثناء التنفيذ او اللاحقة له ، بل انها قد لا تقتصـر على المعاملات المالية ورقابة مشـــروعيتها فقط وانما تمتد الى الرقابة على ملائمة التصـــرف وحســـن الاداء وفاعليته، وتمتاز الرقابة الادارية باسـلوبها التفصـيلي من حيث التفتيش و التدقيق المحاسـبي والمالي و تقويم الاداء فيما يخص حســـابات الاعمال التي تقوم بها الادارة والتي تخضـــع للرقابة. (الجنابي ، 2009 : 70)

2-2-7-3 الدور الرقابي لوزارة المالية على الموازنة

تعتبر وزارة المالية من اهم الوزارات الحكومية، حيث تمارس دورا مهما وحيويا في الرقابة على الموازنة العامة للدولة بالاضافة الى رقابة الوزارات الاخرى، ورقابة وزارة المالية تسلسلية تبدأ من مراقبة الوزير كرئيس اعلى لوزارته مرورا بكافة المستويات الوظيفية الاخرى، كذلك تاتي اهميتها من خلال دورها في تحديد صـلاحية الصـرف من احتياطي الطوارئ بما يحقق الاسـتخدام الامثل للمال العام ضـمن اطار السياسة العامة للدولة، ولوزارة المالية سلطة تفرضها على كافة الجهات غير المرتبطة بوزارة من خلال اســـتحصـــال موافقتها على كل صـــرف يؤدي الى الانفاق من المال العام وجعل عقد النفقة في المرحلة الادارية او تنفيذه في المرحلة الحسابية موقوفا على موافقتها. (الزهاوي ، 2014 : 125).

ويقوم وزير المالية بمراقبة المعاملات والحركات لكافة الحســـابات المتعلقة بجميع المقبوضـــات والمدفوعات لدولة التي تجريها جميع الوزارات والوحدات الحكومية ســـواء كانت عائدة الى الموازنة العامة أم الى غيرها، وللوزير الحق في تفتيش وتدقيق المعاملات المالية و الحســـابية وايفاد المفتشـــين

والمدققين لاجراء التفتيش والتدقيق لهذا الغرض وعلى وفق المواد من قانون اصـــول المحاســـبات العامة، ولوزير المالية إصـــدار التعليمات اللازمة بعدم جواز اجراء تحقيق بصـــرف ما لحســـاب خزينة الدولة الا بموافقته الشـــخصـــية او بموافقة من يخوله، فضـــلاً عن الدور الأســـاســـي في أعداد الجداول الموحدة للإنفاق ضـــمن اطار الموازنة العامة للدولة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة خلال ســـنة معينة وإصدار التعليمات التنفيذية وإعداد الحسابات الختامية الموحدة للوحدات الحكومية، كما تتولى رسم وتخطيط النظام المحاســـبي في الدولة والاشـــراف على تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها من خلال ديوان الرقابة المالية، وتعد وزارة المالية بمثابة الرقيب المالي على الموزارات كافة فيما يتعلق بالشـــؤون المالية بصـــورة عامة وعلى تنفيذ الموازنة الخاصـــة بكل الوحدات الحكومية. (الزهاوي ، 2014 : 127).

2-2-8 الخطوات التفصيلية لإجراء العمل الرقابي:

تشـــمل عمليات الرقابة على أداء المؤســـســـات الحكومية خمســـة مراحل أســـاســـية هي الآتي: (سليم، 2009: 95)

1- الدراسة الميدانية الأولى للجهة التي تخضع للرقابة.

2- الدراســـة القانونية للمجالات التي تعمل بها الجهة الخاضـــعة للرقابة، وتحديد أهدافها وغاياتها والإجراءات التي تضع لها الخطة ومعايير ادائها.

3- دراسة النظام الداخلي وتقييمه للجهة الخاضعة للرقابة والسيطرة الإدارية لهذه الوحدة الحكومية.

4- تحديد الأنشطة والمجالات الرئيسة والمهمة للجهة الخاضعة للرقابة وفحص مواقع الضعف والخلل والانحرافات وحلها والتغلب عليها.

5- وضـع خطة رئيسـة لتقرير الرقيب المالي وتحديد المراحل والنقاط المهمة والترتيب المنطقي عند اعداد التقرير النهائي، وإصدارها للمستويات الادارية.

2-2-9 العوامل المؤثرة في العمل الرقابي:

هناك نوعان من العوامل المؤثرة على العمل الرقابي وهما: (سليم، 2009: 140)

1- **العوامل الخارجية**: وتمثل عدداً من العوامل والتي يمكن تقسيمها إلى الآتي:

أ- **العوامل الاقتصادية: والتي تقسم بدورها إلى عدد من العوامل ومن أهمها ما يأتي:**

1- **عوامل اقتصـــادية كلية**: وتتمثل بكل من الفلســفة الاقتصـــادية للدولة والبنية التحتية للنمو الاقتصـادي وسـياسـات التجارة الخارجية، وتؤثر هذه العوامل على أداء الوحدات الحكومية على الأمد الطويل.

2- **عوامل اقتصـــادية قطاعية**: وتتمثل هذه العوامل بكل من توفر المواد الأولية والطاقة ودرجة المنافسة ومؤهلات العاملين، وتؤثر هذه العوامل على أداء الوحدات الحكومية على الأمد القصير.

3- **العوامل الثقافية والاجتماعية**: هذه العوامل تؤثر على الأداء بشـــكل مباشـــر عن طريق التعامل السلوكي في المجتمع.

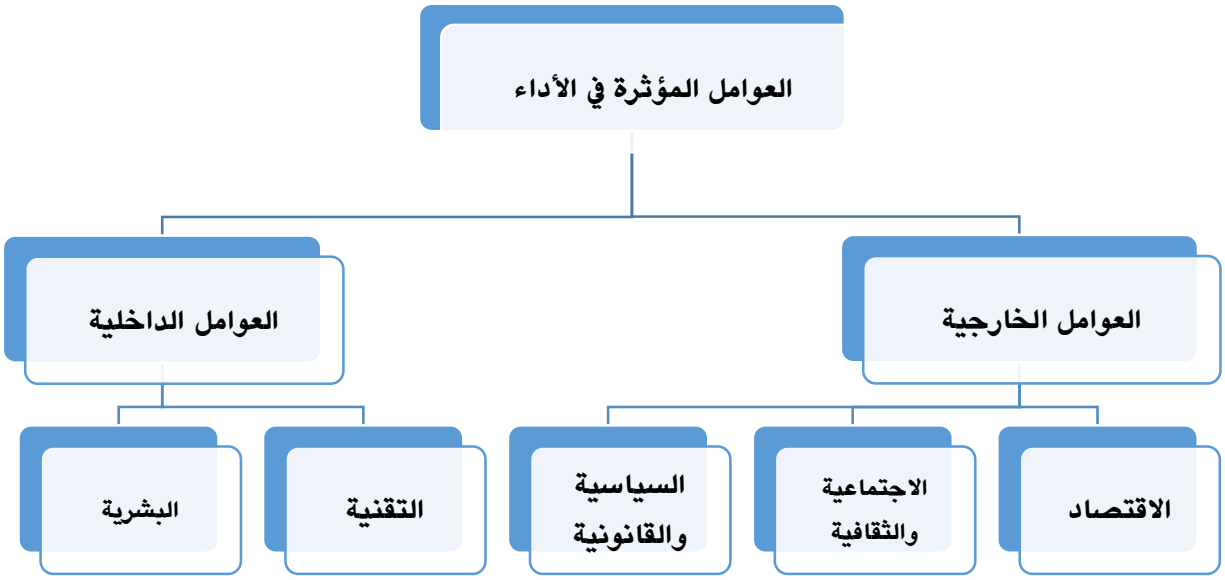
4- **العوامل الســـياســـية والقانونية**: تعتبر هذه العوامل من أهم العوامل ذات التأثير الكبير على أداء الوحدات الحكومية، ومنها النظام الحكومي، والسـياسـات المالية للدولة، وسـياسـات الاسـتثمار الخارجي، والقوانين والتشـــريعات والقرارات الادارية التي تؤثر على قرارات الوحدة الحكومية، والسياسات الخارجية ومدى قدرة الأنظمة والقوانين والتشريعات على توضيح أهداف الدولة.

ب-**العوامل الداخلية**: والتي يمكن تقسيمها إلى الآتي:

1- **العوامل التقنية**: وهي العوامل المرتبطة بالقوى والتغييرات التي تشمل الجانب التقني في الوحدات الحكومية، ومنها نوع التكنلوجيا المستخدمة في الوظائف، ونسبة الآلآت ومقارنتها مع عدد العمال.

2- **العوامل البشـــرية**: وهي العوامل المرتبطة بالقوى المختلفة التي تؤثر على اســـتخدام الموارد البشرية في الوحدات الحكومية، ومنها مستوى اداء عمال الوحدة الحكومية، والتركيب البشري او التوافق بين العمال ومناصبهم.

ويمكن تمثيل هذه العوامل بالشكل الآتي:



الشكل (2) العوامل المؤثرة في العمل الرقابي

المصدر: من اعداد الباحث

2-2-10 التقارير الأســـاســـية اللازمة للقيام بالعمل الرقابي من قبل ديوان الرقابة المالية في إقليم كوردستان العراق:

تعد التقارير من أهم ادوات المخرجات الرقابية ، متضمنة الاستنتاج او خلاصة الاعمال المعينة للعاملين في ديوان الرقابة المالية، ويمكن من خلالها تحديد نقاط القوة و الضعف للادارة و الجهات الخاضعة للرقابة عن طريق الاحكام القانوينة التي تصدرها الجهات التشريعية ، ويمكن ان نقول ان التقارير لها اهمية كبيرة بحد ذاتها للرقابة من خلال أداء العاملين في الجهات الحكومية بتطبيق القوانين المحددة، وبحســـب نص المادة (9) من قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردســـتان المرقم (2) لســـنة (2008) يلزم ديوان الرقابة تقديم تقرير سـنوي إلى رئاسـة المجلس الوطني و رئاسـة مجلس الوزراء ، ويتم في هذا التقرير عرض الملاحظات عن الاوضاع المالية والادارية والاقتصادية للجهات الخا ضعة للرقابة ، و يحتوي التقرير ملخصا عن أعمال ديوان الرقابة المالية و الأنشطة التي تم رقابتها في الوحدات الحكومية.

ونص القانون في البنود (4 و5) من المادة (14) على تحديد إطار عام لتقارير الديوان الرقابة من قبل مجلس الرقابة المالية، وكذلك مناقشـة الملاحظات المعروضـة والتوجيهات والتوصـيات والآراء الواردة في التقارير السـنوية قبل إصـدارها، من ناحية نشـرها وتوزيعها وضـرورة قيام ديوان الرقابة بنشـر بعض تقاريره على الصفحة الالكترونية الخاصة به وهي معلومات بسيطة وثانوية.

ويجب أن يتم تضـمين التقارير المالية فحصـاً لجميع الأدلة في المؤسـسـات الحكومية وبما يمكن من تحديد الانحرافات وإيجاد الحلول المناسـبة لها وفقاً لقانون الموازنة العامة الذي شـرعته الجهات المختصـة ولكل دولة بحسب قوانينها الخاصة. (جابر، 2000: 181).

ومن أهم أنواع التقارير على وفق القوانين الخاصة لديوان الرقابة المالية ما يأتي: (جابر، 2000، 181)

1- التقارير السنوية:

وهو تقرير سنوي يتم توجيهه إلى رئاسة الاقليم، ورئاسة البرلمان، ومجلس الوزراء، ويتم عرض الملاحظات التي تختص بالوضع المالي والاداري والاقتصادي في المجالات الرقابية عن جميع الوزارات والهيئات والجهات الخاضعة للرقابة، ويلخص فيها عن اعمال ديوان الرقابة المالية ونشاطاتها خلال السنة. (سليمان واخرون :2014: 216).

2- تقارير نتائج الاعمال:

وتتعلق هذه التقارير بأعمال ونتائج اعمال التدقيق والرقابة على انشطة الوحدات الحكومية الخاضعة للرقابة، وتشمل الملاحظات التفصيلية التي يتم الكشف عنها خلال عمليات الرقابة والتدقيق والتوصيات المقدمة من قبل ديوان الرقابة المالية بشأنها ويوجه هذا النوع من التقارير إلى إدارة المؤسسات الحكومية التابعه لها وترسل نسخة منها إلى الجهات والسلطات المختصة بالدولة (النقشبندي، 2014، 148).

3- التقارير الاخرى

يعد هذا النوع من التقارير عن توصية أو تكليف ديوان الرقابة المالية بمهمة خاصة ومحددة من قبل المؤسسات العليا في الدولة بحسب مستويات السلطة، ويقوم الديوان في هذه الحالة بدراسة بعض الظواهر والممارسات والتشريعات التي لها علاقة بالمصلحة العامة او المال العام، ويمكن تحديد الهدف من وراء ذلك بتحقيق المصلحة العامة من خلال التقرير الذي يتم فيه عرض نتائج هذه الأعمال وخاصة للحالات الضرورية، وتحديد النقاط المهمة المكتشفة دون انتظار اكتمال عملية التدقيق للمؤسسة أو الجهة الخاضعة للرقابة.

2-2-11 اثر قوانين الموازنة العامة على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية:

يعتبر الهدف الأساسي للرقابة من قبل ديوان الرقابة المالية كما سبق الإشارة إليه هو التأكد من ان تقدير النفقات في الموازنة العامة للدولة قد تم تنفيذها وفقا لما هو مخطط لها في قانون الموازنة العامة للدولة، وللتحقق من جميع النفقات والايرادات قد حصلت وادخلت في ذمة الدولة والكشف عن أية اخطاء او انحرافات او مخالفات تحدث من قبل الوحدات الحكومية للدولة ووضع المعالجات لها و منع تكرارها، ومن ضمن ما تهدفه الرقابة خلال مراجعة وتدقيق القوانين والانظمة واللوائح المالية هو التأكد من مدى ملائمتها وتحديثها تحقيقا لدور العمل الرقابي في الدولة ومدى قدرته على تحقيق أهداف الدولة بأعلى درجة من الكفاءة. (الزهاوي ، 2014 : 78).

إن تقييم العمل الرقابي من أهم الاساسيات التي تحقق الأهداف والنجاح في مهام ديوان الرقابة المالية ، إذ تتطور وتتميز بأنشطتها وأدائها، ولا سيما في الوحدات الرقابية وهو تحديد الأداء والمسؤوليات على كفاءة العاملين ، ولتحقيق هذه الاهداف في المستويات العمل الرقابي (المؤهلات والقدرات و الانجاز و الالتزام الوظيفي) ،فإن مستويات التقييم في ديوان الرقابة المالية لأقليم كوردستان – العراق تتجاوز الانتقادات التي توجه للأساليب المعتمدة في التقييم بأسلوب تخصصي يمتاز بالموضوعية والشمولية والوضوح والذي يمكن تطبيقيه، وان لارتفاع مستوى العمل الرقابي والاهتمام بالخطط التدريبية ، وكذلك التطوير والتأهيل بحسب متطلبات الحاجة، وذلك لتنمية الكفأءة و المهارات الرقابية .

أن لقانون الموازنة العامة للدولة أهمية كبيرة في برنامج العمل الاقتصادي والسياسي والاجتماعي والرقابي للحكومة خلال السنة المالية، وبمعنى آخر فإن قانون الموازنة العامة له دلالة اجتماعية وسياسية واقتصادية حيث يمكن من خلاله الوصول إلى اهداف الدولة عن طريق تحليل ارقام الايرادات والنفقات العامة وتجميعها في وثيقة واحدة وهو الموازنة العامة للدولة.

وتعد دائرة الموازنة العامة أداة من أدوات الرقابة المالية على المال العام من خلال استخدام أدوات الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة خلال العام وفق أحكام قانون الموازنة العامة والقوانين والأنظمة ذات العلاقة قبل عملية الأصدار.

وتعتبر الموازنة نظام تخطيطي لقياس الاداء ، فالموازنة تتضمن المعايير والمؤشرات ومنها معايير الاداء، ومن خلال هذه المعايير يمكن الاعتماد عليها في التقييم على التنفيذ الفعلي، (هجتر و ماتولتش، 2000: 232)، وان الموازنة لا تشكل أداة لقياس الاداء فقط ، وإنما هي أداة لتحسين الأداء ايضاُ، ولها تأثير على السلوك الفردي للمؤسسة.(Dahlan et al,2007).

وتعد الرقابة الفعالة مسؤولية لتطبيق استخدام الموازنة ومفتاحا مهما للأداء، بسبب الجهد المبذول على المستويات التي تناسب لتحقيق الفعالية لمدة طويلة، بهذا أداء الجيد يكون طريقة لتحسين أداء العاملين داخل ديوان الرقابة المالية، وان استخدام الموازنة في عملية التخطيطية للرقابة على الانشطة الوحدات الحكومية تمثل وسيلة لتحسين الأداء المالي (AkintoyeK, 2008).

ويعتبر تطبيق الأساس النقدي وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي أحد أهم القصور التي يعاني منها تطبيق الموازنة العامة فعلى الرغم من المعلومات التي يوفرها الاساس النقدي التي تفيد متابعة الموقف المالي في الوحدات الحكومية للتخصيصات المعتمدة ضمن الموازنة العامة، إلا أنه لا يوفر المؤشرات المناسبة لقياس الأداء لذا لابد من اجراء التعديلات على النظام النقدي لكي يمكن تطبيق موازنة البرامج والاداء ، مثل تطبيق الاساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق بدلا من الاساس النقدي ، والزام امساك الدفاتر والسجلات المحاسبية الموحدة في الوحدات الحكومية كافة وفقا لقوانين واجراءات ثابتة لتسهيل جمعها على مستوى الدولة .(عبدالله ، 2010: 9).

ولقانون الموازنة العامة للدولة علاقة وأثر على العمل الرقابي حيث العلاقة المتداخلة و المتكاملة بينهما حيث ان الموازنة العامة للدولة هي خطة تتكون من مجموعة من البرامج المراد تنفيذها من قبل الحكومة ، وتقدير البنود العامة اللازمة لتنفيذ هذه البرانامج خلال مدة سنة مالية، والحكم على مدى تحقيق الاهداف من خلال معالجة العمليات المالية التي تنتج عند تنفيذ قانون الموازنة العامة من ناحية

القياس و التسجيل والتلخيص لتحقيق اهداف القوائم و التقارير المالية ،وتمثل جوانباً من آثار عديدة ، منها **اعداد الموازنة** إذ يتم إعداد الموازنة بالاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي للسنة السابقة لسنة إعداد الموازنة حيث تمثل المعلومات الفعلية للموازنة لتنفيذ الموازنة للسنة القادمة ، جانب **تنفيذ الموازنة** عند تنفيذ الموازنة لها الية عمل النظام المحاسبي الحكومي في قياس وتبويب وتسجيل وتلخيص جميع العمليات المالية خلال السنة المالية على تطبيق اساس الاستحقاق الذي يعتمد عليه لإعداد الموازنة في تسجيل كل العمليات المالية ، ولها تاثير على نتائج التقارير والقوائم المالية وتشرح بشكل دقيق وصحيح الوضع المالي للوحدات الحكومية كافة، ومن ناحية **متابعة تنفيذ الموازنة** فإن الانظمة التي تقدم المعلومات عند متابعة تنفيذ الموازنة العامة عن طريق إعداد التقارير و الكشوفات الدورية وكشوفات المطابقات والتسويات لها أثر واضح في المساعدة على متابعة برامج الموازنة و معرفة الانجاز والقيود على الانجاز ، ومن جانب **الرقابة و تقييم الاداء** ، فإن الموازنة لها تأثير على الاجراءات الرقابية وتقييم الإداء المستمر لجميع البرامج التي وضعت ضمن خطة الموازنة والمراد تنفيذها و متابعة ومراجعة عمليات الصرف وما عليها ،والتأكد من تنفيذها، ولهذا فإن الموازنة العامة تعد المحور الرئيسي للرقابة عن طريق التخصيصات المخططة و أثرها على مكونات النظام عن طريق السجلات المحاسبية و التقارير المالية .(شرف الدين ،2000: 72).

الفصل الثالث

يتضـــمن هذا الفصـــل ثلاثة مباحث، إذ خصـــص المبحث الاول منها للإحصـــاء الوصـــفي وإختبارات جودة البيانات وخصـــص المبحث الثاني هو لإختبار الصـــدق البنائي، بينما خصـــص المبحث الثالث لإختبار فرضيات الدراسة.

- **المبحث الاول : الإحصاء الوصفي واختبارات جودة البيانات.**
- **المبحث الثاني : اختبار الصدق البنائي .**
- **المبحث الثالث : إختبار فرضيات الدراسة .**

المبحث الأول

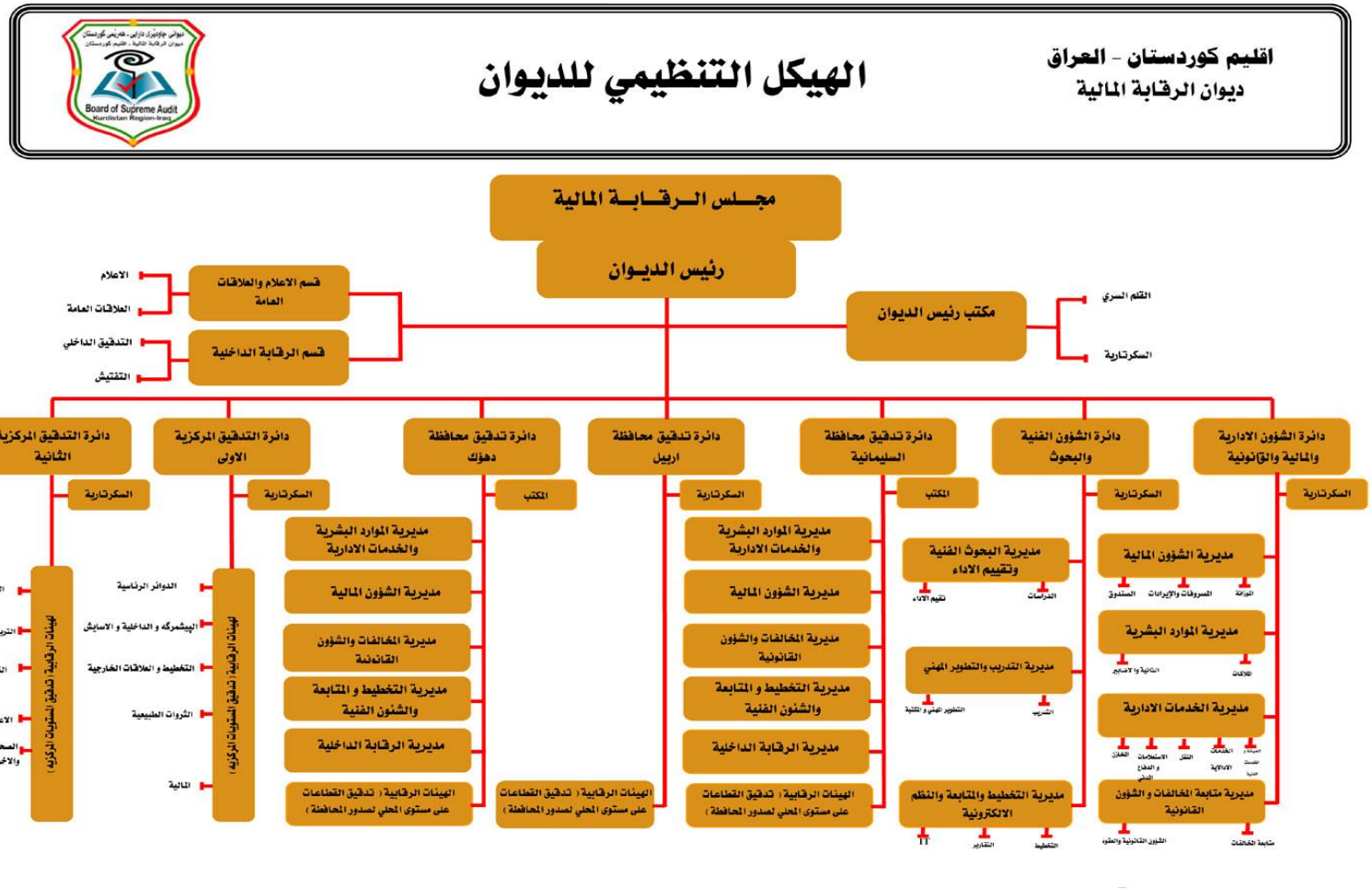
نبذة تاريخية لديوان الرقابة المالية في أقليم كوردستان

في ســـنة 1991 كانت قيادة الحركة الكوردية تمثل بالجبهة الكوردســـتانية بادرت لتســـريع الاجراءات اللازمة، وتحولت مرحلة الثورة إلى مرحلة تحمل المســـؤوليات، وقت أخذت على عاتقها في ادارة شـــؤون الاقليم والدفاع عن حقوقه المشـــروعة عن طريقة تجارب فريدة، وذلك لبناء مؤســـســـات قانونية منتخبة بشـــكل مباشـــر من قبل الشـــعب الكردســـتاني، وبعدها صـــدرت مجموعة من القرارات للارتباط الاداري، وســـحب الاعتراف بإدارات الاقليم، واجراءات الحصـــار الاقتصـــادي الجائر من قبل الحكومة المركزية (اسماعيل، 2019: 60).

وبعد تأسيس الحكومة تمت ممارسة العمل الرقابي بأشكاله ووسائله المحددة من خلال المهام الموكله بمديريات الرقابة والتفتيش التي كانت تابعة لوزارة المالية، وتم تأسيس ديوان الرقابة المالية بقرار من رئاسة مجلس الوزراء بقراره المرقم (90) بتأريخ 12 / 1997/6 .

ونظراً لإتساع المجالات الادارية وتوسع مهامها وتقليل السيطرة على نشاطات هذا المهام الاداري من الناحية المحاسبية والمالية والادارية والتصرف بالمال العام وفقاً للقوانين والانظمة والتعليمات المالية والمحاسبية المعمول بها في الإقليم ، وبعدها ظهرت فكرة تأسيس ديوان الرقابة المالية لغرض التأكد من صحة الموارد المالية العامة وسلامتها للاقليم، وهذه الفكرة توسعت ونضجت وتم توجيهها إلى رئيس إقليم كردستان العراق ، وبعدها تم تقديمها إلى مجلس الوزراء بشكل مشروع لقانون الديوان إذ تم صياغتها لمشروع القانون المقترح بعد دراستها من قبل اللجان المتخصصة ،وفي سنة 2000/12/2 تم التشريع من قبل برلمان في البرلمان الاقليم كردستان بقانون المرقم (14) ،وتم تحديد الصلاحيات والمهام ،ونشرت في جريدة الوقائع الكردستانية العدد المرقم (7) في 24/12/2000.

(www.bsa.krd/Ar/about



الشكل (3) هيكل ديوان الرقابة المالية

المصدر (www.bsa.krd/Ar/about)

الإحصاء الوصفي واختبارات جودة البيانات

يتناول هذا المبحث التحليل الإحصـــائي لعينة من من الاكادميين والمهنيين في ديوان الرقابة المالية في إقليم كوردســتان، بشــأن أثر غياب قانون الموازنة العامة لأقليم كوردســتان على أداء ديوان الرقابة المالية التي بلغت (75) مبحوثاً استرد منها (68) استمارة، وكانت (61) إستمارة منها صالحة للتحليـل من خلال البرامج الإحصـــائيـة الجـاهزة (SPSS-26، EasyFit-5.5 وMedCalc-20.113)، وتم استخدام الأدوات الإحصائية الآتية:

- **مقياس ليكرت الخماسي ومتوسطه الإفتراضي (3).**
- **الوسط الحسابي، درجة الإتفاق والإنحراف المعياري.**
- **الأعمدة البيانية للخصائص الشخصية.**
- **اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة**
- **اختبار (Kolmogorov-Smirnov) واختبار كاي-تربيع للتوزيع الطبيعي.**
- **اختبار كيمو وبارتليت.**
- **التحليل العاملي وطريقة التدوير.**
- **تقدير معامل ارتباط بيرسون ومعامل التحديد.**
- **تقدير أنموذج الإنحدار الخطي البسيط والخطا المعياري.**
- **اختبار-F لمعنوية أنموذج الإنحدار.**
- **اختبار-t وz لمعنوية الإتفاق.**
- **اختبار ويلكوكسون لعينة واحدة.**

3-1-1 متغيرات الإستبانة

لإستخدام الكمي تم قياس متغيرات الدراسة من خلال تمثيل المتغير المستقل "قانون الموازنة العامة لأقليم" بالمتوســط العام إلى (24) فقرة، في حين كان المتغير التابع "أداء ديوان الرقابة المالية" يمثل المتوسط العام إلى (22) فقرة من خلال مقياس ليكرت الخماسي (لا أتفق تماماً =1، لاأتفق = 2، لا أعلم = 3، أتفق = 4 أتفق تماماً = 5).

3-1-2 اختبار الثبات الداخلي للإستبانة (الإتساق):

من العناصر الأساسية لصلاحية الإعتماد على نتائج الإستبانة إختبارها من حيث معامل الثبات والتي تعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات المبحوثين وعدم استخدام العشوائية في اختيار الإجابة)، أي أنه يعطي النتائج إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها. وعلى هذا الأساس تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alfa) الذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في الإجابات على فقرات الإستبانة فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر أو أقل من (0.60)، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد، وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل أكبر من (0.60). والجدول (1) يوضح قيم معاملات كرونباخ ألفا لكل متغير على إنفراد وللمقياس ككل،

الجدول (1) اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة

فقرات الإستمارة	معامل كرونباخ ألفا	عدد الفقرات
المتغير المستقل: قانون الموازنة العامة	0.787	24
المتغير التابع: أداء ديوان الرقابة المالية	0.669	22
فقرات الإستبانة	**0.856**	**46**

المصدر إعداد من قبل الباحث اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

يوضح الجدول (1) أن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل فقرات الإستمارة لأداة القياس يتمتع بدرجة عالية جداً من الثبات لأنها كانت أكبر أو تساوي 66.9٪ علماً أن الحد الأدنى المقبول للقياس هو أكبر من 60٪ وبالتالي يعني هنالك اتساق داخلي لأسئلة لمتغير المستقل (قانون الموازنة العامة) والمتغير التابع (أداء ديوان الرقابة المالية) الإستبانة وفقرات الإستبانة بشكل عام.

3-1-3 اختبار توزيع البيانات:

يمكن التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال إستخدام إختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) واختبار كاي-تربيع التي على أساسها سيتم تحديد الإختبار الملائم لفرضيات الدراسة، أي إختبار الفرضية الآتية:

فرضية العدم: بيانات المتغيرات وأبعاد الإستبانة تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: بيانات المتغيرات وأبعاد الإستبانة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

تم استخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (EasyFit) لإختبار الفرضية أعلاه تحت مستوى معنوية (0.05) وتلخيص أهم نتائج الاختبارين من خلال الجدول (2):

الجدول (2) إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الإستبانة

المتغير	K.S.			Chi-Squared		
	الإحصاء	قيمة-p	القيمة الجدولية	الإحصاء	قيمة-p	القيمة الجدولية
المتغير المستقل	0.1161	0.356	0.1709	4.0565	0.541	11.070
المتغير التابع	0.1207	0.311	0.1709	9.4526	0.092	11.070

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

الجدول (2) يبيِّن أن إختبار (K.S.) يدعم فرضية أن بيانات المتغير المستقل (قانون الموازنة العامة) والتابع (أداء ديوان الرقابة المالية)تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم إحصاء الإختبار كانت تساوي (0.1161 و0.1207) على التوالي وهما أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.1709)، وهذا ماتؤكده قيم-p التي كانت تساوي (0.356 و0.311) على التوالي وهما أكبر من مستوى المعنوية (0.05). واختبار كاي-تربيع يبيّن أيضاً أن بيانات المتغير المستقل (قانون الموازنة العامة) والتابع(أداء ديوان الرقابة المالية) تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم إحصاءة الإختبار تساوي (4.0565 و9.4526) على التوالي وهما أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (11.070) وهذا ماتؤكده قيم-p التي كانت تساوي (0.541 و0.092) وهما أكبر من مستوى المعنوية (0.05). وبالتالي يمكن القول إن المتغير

المستقل(قانون الموازنة العامة)والتابع(أداء ديوان الرقابة المالية)لبيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي لذلك يمكن استخدام الطرائق المعلمية لإختبار الفرضيات المتعلقة بها.

3-1-4 الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للمبحوثين

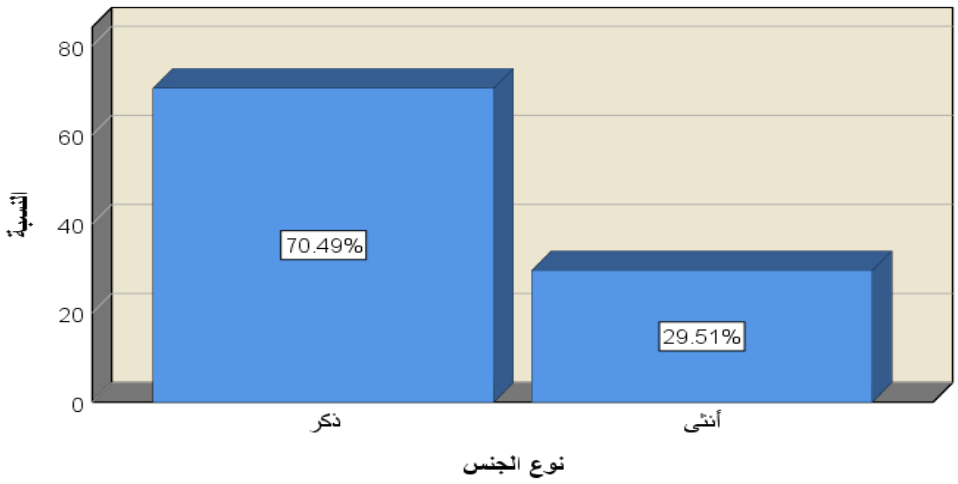
يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للمبحوثين الذين شملهم الإستطلاع كالآتي:

1- الجنس: تناولت عينة المبحوثين كلا الجنسين، لخصت في الجدول (3): **التوزيع التكراري حسب الجنس**

الفئات	التكرار	النسبة
الذكر	43	٪70.49
أنثى	18	٪29.51
المجموع	**61**	**100**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (الذكر)، حيث بلغت ٪70.49 مقابل فئة (ألانثى) التي بلغت ٪29.51، والشكل رقم (4) يوضح ذلك:



الشكل (4): الأعمدة البيانية للجنس

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي

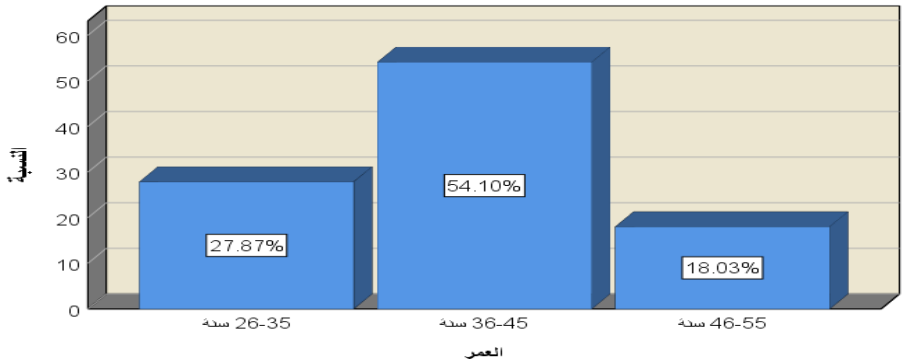
(SPSS)

2- العمر: تناولت عينة المبحوثين ذوات عمر مختلف، لخصت في الجدول (4):**التوزيع التكراري حسب العمر**

الفئات	التكرار	النسبة
من 25 سنة واقل	0	٪0
26 – 35 سنة	17	٪27.87
36 – 45 سنة	33	٪54.10
46 – 55 سنة	11	٪18.03
56 سنة فأكثر	0	٪0
المجموع	**61**	**100**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من الفئة العمرية (36–45) سنة، حيث بلغت ٪54.1 تليها الفئة (26 – 35) سنة التي بلغت ٪27.87، في حين كانت الفئة (46–55) سنة بنسبة أقل بلغت ٪18.03، وأخيراً لم تتضمن العينة المبحوثة أي فرد من الفئة العمرية (من 25 سنة واقل) و (56 سنة فأكثر). والشكل رقم (5) يوضح ذلك:



الشكل (5): الأعمدة البيانية للعمر

المصدرإعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

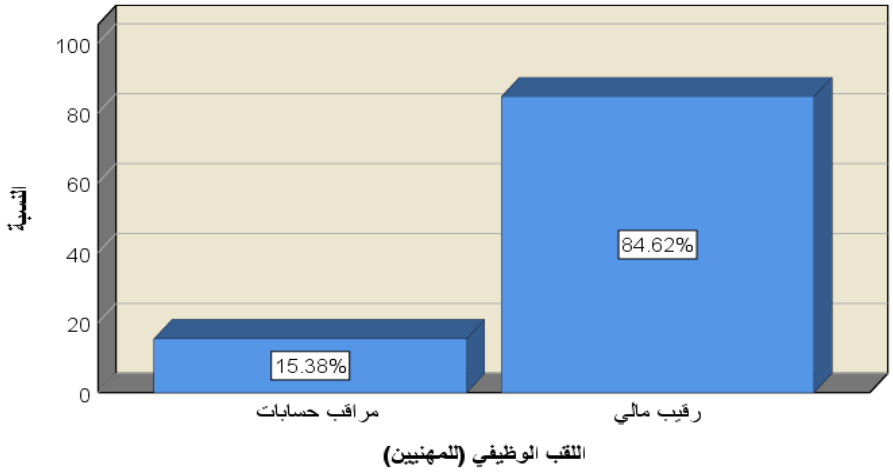
اللقب الوظيفي (للمهنيين): تناولت عينة المبحوثين ذوات عناوين وظيفية للمهنيين مختلفة لخصت في

الجدول (5): **التوزيع التكراري حسب اللقب الوظيفي (للمهنيين)**

الفئات	التكرار	النسبة
المدير المالي أو المحاسب	0	٪0
مراقب الحسابات	8	٪15.38
الرقيب المالي	44	٪84.62
المجموع	**52**	**100**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (5) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من اللقب الوظيفي (الرقيب المالي) حيث بلغت ٪84.62 تليها الوظيفة (مراقب الحسابات) التي بلغت ٪15.38، في حين لم تتضمن العينة المبحوثة أي مبحوث بلقب وظيفي (المدير المالي أو المحاسب). والشكل رقم (6) يوضح ذلك:



الشكل (6): الأعمدة البيانية للقب الوظيفي (المهنيين)

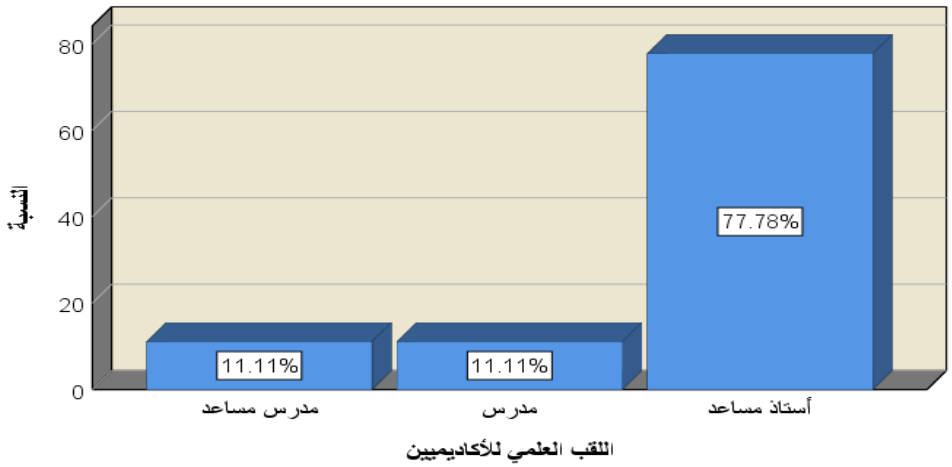
المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

3- **اللقب العلمي (للأكاديميين):** تناولت عينة المبحوثين ذوات لقب علمي مختلف للأكاديميين، لخصت في الجدول (6): **التوزيع التكراري حسب اللقب العلمي (للأكاديميين)**

الفئات	التكرار	النسبة
مدرس مساعد	1	٪11.11
مدرس	1	٪11.11
أستاذ مساعد	7	٪77.78
أستاذ	0	٪0
المجموع	**9**	**100**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (6) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من اللقب العلمي (أستاذ مساعد) حيث بلغت ٪77.78 تليها اللقب العلمي (مدرس مساعد) و (مدرس) التي بلغت ٪11.11، في حين لم تتضمن العينة المبحوثة أي مبحوث بلقب علمي (أستاذ). والشكل رقم (7) يوضح ذلك:



الشكل (7): الأعمدة البيانية للقب العلمي (للأكاديميين)

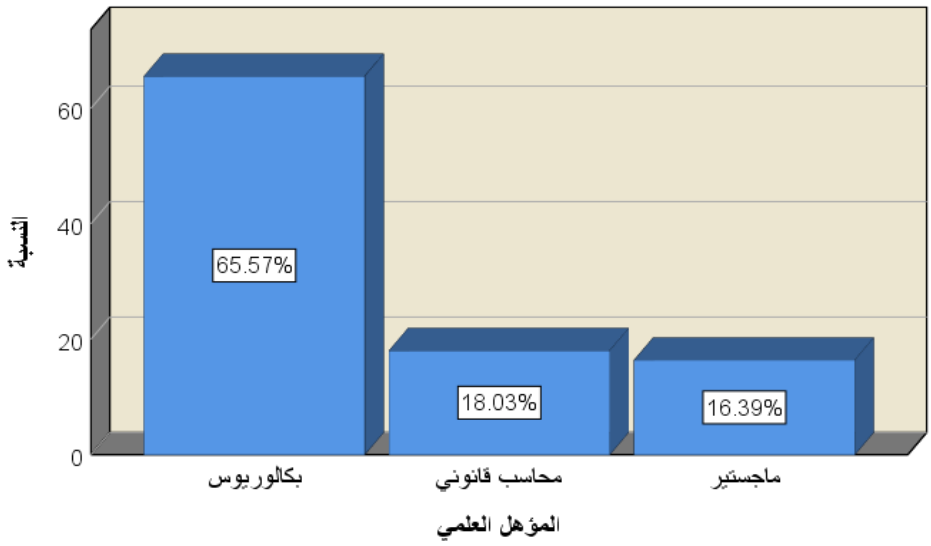
المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

المؤهل العلمي: تناولت عينة المبحوثين ذوات مؤهلات علمية مختلفة لخصت في الجدول (7): **التوزيع التكراري حسب اللقب العلمي (العلمي)**

الفئات	التكرار	النسبة
البكالوريوس	40	٪65.57
المحاسب القانوني (مراقب الحسابات)	11	٪18.03
الماجستير	10	٪16.39
الدكتوراه	0	٪0
المجموع	**61**	**100**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (7) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من التحصيل العلمي (البكالوريوس) حيث بلغت ٪65.57 تليها الفئة (المحاسب القانوني) التي بلغت ٪18.03، في حين كانت الفئة (الماجستير) بنسبة بلغت ٪16.39، وأخيراً لم تتضمن العينة المبحوثة أي مبحوث من فئة (الدكتوراه). والشكل رقم (8) يوضح ذلك:



الشكل (8): الأعمدة البيانية للمؤهل العلمي

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

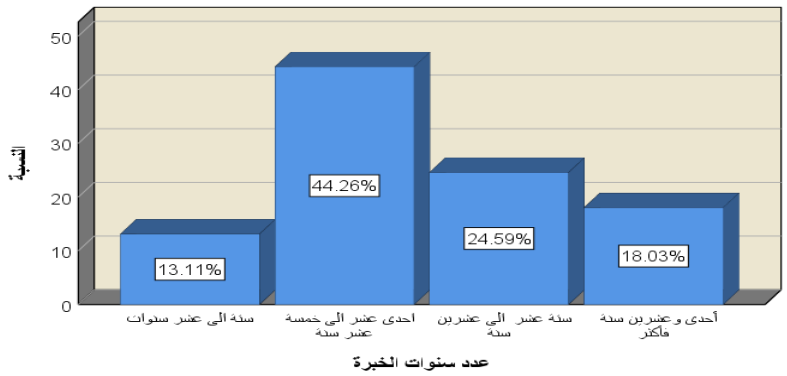
عدد سنوات الخبرة العينة المبحوثة عدد سنوات خبرة في مجال العمل مختلف لخصت في الجدول (8):

التوزيع التكراري حسب سنوات الخبرة في مجال العمل

الفئات	التكرار	النسبة
خمس سنوات فأقل	0	٪0
ست الى عشر سنوات	8	٪13.11
إحدى عشرة الى خمس عشرة سنة	27	٪44.26
ست عشرة الى عشرين سنة	15	٪24.59
إحدى وعشرين سنة فأكثر	11	٪18.03
المجموع	**61**	**100**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (8) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (احدى عشرة الى خمسة عشرة سنة) حيث بلغت ٪44.26 تليها فئة (ستة عشرة الى عشرين سنة) التي بلغت ٪24.59 ثم فئة (إحدى وعشرين سنة فأكثر) بنسبة ٪18.03 بينما كانت الفئة المتوسطي الخبرة (ستة الى عشر سنوات) بنسبة أقل بلغت ٪13.11 في حين لم تتضمن فئة (خمس سنوات فأقل) أي مبحوث (فئة قليلي الخبرة في مجال العمل). والشكل رقم (11) يوضح ذلك:



الشكل (9): الأعمدة البيانية لنسب عدد سنوات الخبرة

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

خامساً: الوصف الإحصائي لمتغيرات الإستبانة:

تضمنت الإستبانة متغيرين، الأول مستقل، ويمثل (قانون الموازنة العامة)، والثاني تابع يمثل (أداء ديوان الرقابة المالية)، تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها وذلك كالآتي:

المتغير المستقل: قانون الموازنة العامة: تفترض الدراسة ان المتغير تضمن (24) فقرة لخصت حسب تسلسل مستوى الإتفاق (المتوسط) ونسبة الإتفاق في الجدول (9): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل (قانون الموازنة العامة)

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الإنحراف المعياري
x12	يتم تقديم الاقتراحات المناسبة لتحسين مستوى الاداء من خلال عرض بنود الموازنة وبعد تنفيذ قانون الموازنة خلال السنة المالية	4.6230	92.46	.83992
x1	ان استخدام قانون الموازنة العامة في الوحدات الحكومية يؤدي إلى رفع كفاءة الانشطة الرقابية لديوان الرقابة المالية والوحدات الحكومية الأخرى	4.6066	92.13	.75892
x2	يهدف قانون الموازنة العامة إلى تحويل الخطط التي تخص النفقات والايرادات إلى البرامج الفعلية خلال السنة المالية	4.3279	86.56	.74658
x13	يستخدم قانون الموازنة العامة لتحديد الاهداف والانشطة المستجدة التي يتم من خلاله تقييم الأداء الرقابي في الوحدات الحكومية	4.2623	85.25	.81449
x7	يعد قانون الموازنة العامة أحد وسائل الاصلاح المالي والاداري لتحقيق وتطوير أداء الرقابة للوحدات الحكومية	4.2295	84.59	.90173
x23	بحسب قانون الموازنة سنة 2013 تركز على ان ديوان الرقابة المالية طلب من الهيئات الرقابية للتاكد من التنفيذ الفعلي للبنود للموازنة	4.2295	84.59	1.02296
x18	يساعد قانون الموازنة العامة في حل مشكلة تحديد بعض النفقات في الوحدات الحكومية وذلك من خلال بنود الموازنة لتسهل هذه العملية	4.2131	84.26	.85858

x10	يعد قانون الموازنة العامة بعد مصادقته من قبل البرلمان بمثابة معيار للحكم وقياساً للاداء في ديوان الرقابة المالية	4.1803	83.61	1.05685
x24	ضرورة عدم تجاوز الوحدات الحكومية عن الحدود التي رسمها له قانون الموازنة العامة عند صرف النفقات في بنود الموازنة	4.1639	83.28	.91616
x3	الموزانة تحقق رقابة أكثر فاعلية على العمليات المالية المنفذة خلال المدة عن طريق لمقارنة الايرادات والنفقات الفعلية بتقديرات الموزانة وتحليليها وتحديد الانحرافات واقتراح الاجراءات الخاصة بتصحيحها	4.1639	83.28	.96920
x16	يتم تقديم الاقتراحات المناسبة عن قانون الموازنة العامة لغرض تحسين مستوى الاداء في الوحدات الحكومية	4.1475	82.95	.99726
x9	يسعى قانون الموازنة العامة عند تطبيقه في الوحدات الحكومية الى تخفيض النفقات لترشيدها وتفعيل أداء جيد للرقابة في الوحدات الحكومية	4.0984	81.97	1.09095
x4	قانون الموزانة العامة تتأثر على اتجاهات الرقيبيين الماليين والعاملين فيها، عند وضع الخطة للموازنة وتحديد الاهداف وتحسين الأداء.	4.0820	81.64	.91824
x17	يستخدم قانون الموازنة العامة كأداة رقابية على انشطة الوحدات الحكومية ولمتابعة تنفيذ القرارات والاجراءات الصحيحة.	4.0656	81.31	.98097
x5	قانون الموازنة العامة يؤثر ايجابيا في الاعتماد عليها لتحقيق الاهداف وأداء لديوان الرقابية المالية.	4.0492	80.98	.95614
x14	يوجد اهتمام لإيصال التقارير الرقابية والمعلومات عند تحليل انحرافات الموزانة، وايجاد الحلول عند تنفيذها في الوحدات الحكومية.	4.0492	80.98	.97342

x6	يحقق قانون الموازنة العامة عملية الاتصال بين الدوائر والاقسام بكفاءة تامة لتنفيذ الانشطة الرقابية المشتركة بين ديوان الرقابة المالية والوحدات الحكومية اخرى.	4.0492	80.98	.84511
x15	يعد قانون الموازنة العامة أداة ربط بين أهداف الوحدات الحكومية وامكانية استخدام الموارد المتاحة لها.	4.0164	80.33	1.02456
x22	بحسب القانون الموازنة العامة لسنة 2013 يجب على حكومة اقليم كوردستان إعادة النظر للقرارات والتعليمات الخاصة بحسب الانشطة الوزارات وهذا يهدف إلى ان الموازنة له تاثير على أداء الوزارات وديوان الرقابة.	3.9672	79.34	.99945
x19	يعمل قانون الموازنة العامة على الربط بين أهداف ديوان الرقابة، وأهداف الافراد العاملين بها من أجل تحقيق الاهداف العامة.	3.9672	79.34	1.06407
x8	يخدم قانون الموازنة العامة الخطط الاستراتيجية ديوان الرقابة المالية لتحقيق الأهداف الرقابية، وتقديم أفضل الأداء خلال السنة المالية.	3.9508	79.02	.99039
x20	بحسب النص القانون الموازنة العامة فإن سنة 2013 كانت اخر موازنة لإقليم كوردستان، وتعاقد العمل في الوحدات الحكومية الا بموافقة وزارة المالية والاقتصاد، وهذا يدل على أن الموازنة تتم برفع مستويات أداء العمل في ديوان الرقابة المالية.	3.9016	78.03	1.10612
x11	قانون الموازنة العامة يوفر أداء المخطط ومن خلال مقارنة الاداء الفعلي به ويتم تحديد الانحرافات عن تنفيذ الموازنة العامة خلال السنة.	3.8852	77.70	1.12692

x21	بحسب النص قانون الموازنة العامة سنة 2013 المادة العشرون لفقرة ثالث بأن يلزم على وزارة المالية والاقتصاد بإصدار التعليمات اللازمة لتسهيل أحكام هذه المادة وتحديد ضوابطها، وهذا يدل على ان تنفيذ البنود الموازنة في الوحدات الحكومية تلزم بهذه الظوابط والتعليمات المصدرة.	3.8689	77.38	1.25798
	المتوسط العام	**4.1291**	**82.58**	**0.9674**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

الجدول (9) يبيّن أن المتوسط العام للمتغير المستقل (قانون الموازنة العامة) بلغ (4.1291) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.1291) مما يدل على اتفاق العينة المبحوثة مع اختيار (أتفق) مع نسبة الاتفاق بلغت 82.58٪ والانحراف المعياري محدود بلغ (0.9674) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل، وحصل السؤال الثاني عشر "يتم تقديم الاقتراحات المناسبة لتحسين مستوى الاداء من خلال عرض بنود الموازنة وبعد تنفيذ قانون الموازنة خلال السنة المالية" على أكبر متوسط بلغ (4.6230) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.6230) مع نسبة الاتفاق بلغت 92.46٪ والانحراف المعياري بلغ (0.83992)، يليه السؤال الأول "ان استخدام قانون الموازنة العامة في الوحدات الحكومية يؤدي الى رفع كفاءة الانشطة الرقابية لديوان الرقابة المالية والوحدات الحكومية الاخرى" بمتوسط بلغ (4.6066) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.6066) مع نسبة الاتفاق بلغ 92.13٪ والانحراف المعياري بلغ (0.75892) ،في حين كان السؤال الواحد والعشرين "بحسب نص قانون الموازنة العامة سنة 2013 المادة العشرون للفقرة الثالثه بأن يلزم وزارة المالية والاقتصاد بإصدار التعليمات اللازمة لتسهيل احكام هذه المادة وتحديد ضوابطها وهذا يدل على ان تنفيذ بنود الموازنة في الوحدات الحكومية تلزم بهذه الظوابط والتعليمات المصدرة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.8689) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.8689) مع نسبة الاتفاق بلغت 77.38٪ والانحراف المعياري بمقدار (1.25798)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ونسب الاتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

المتغير التابع: أداء ديوان الرقابة المالية: تفترض الدراسة أن المتغير تضمن (22) فقرة لخصت حسب تسلسل مستوى الإتفاق (المتوسط) ونسبة الإتفاق في الجدول (10): **الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير التابع (اداء ديوان الرقابة المالية)**

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الإنحراف المعياري
y18	ان أثر قانون الموازنة العامة على أداء ديوان الرقابة المالية عن طريق مقارنة النتائج، والاداء الفعلي مع المخطط طبقا لما جاء في القانون الموازنة العامة، وتتم هذه المقارنة بإعداد التقارير، وتقييم الاداء.	4.6066	92.13	.66530
y1	تمنح الادارة العليا في ديوان الرقابة المالية استقلالية الرقيبيين الماليين والعاملين فيها، لممارسة الرقابة على أدائهم.	4.4098	88.20	.71594
y14	التأكد من ان القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة الصادرة من وزارة المالية والاقتصاد.	4.4098	88.20	.86366
y9	توجد اجراءات خاصة واضحة لضبط العمل العاملين في الديوان الرقابة المالية	4.3443	86.89	.77212
y19	في ظروف غياب قانون الموازنة العامة تأثر على الاداء ديوان الرقابة المالية من حيث العمل في تطبيق القوانين والتعميمات البديلة في هذه الظروف.	4.2951	85.90	.84349
y16	يقوم الديوان الرقابة المالية برقابة الأداء على الانشطة الوحدات الحكومية على وفق قوانين وتشريعات الموازنة العامة.	4.2951	85.90	.73811
y20	إن أثر قانون الموزانة العامة لصنع القرارات التي تشارك لتحقيق اهداف ديوان الرقابة المالية، عن طريق الأداء العاملين فيها ولتحقيق الاهداف كما مخطط لها.	4.2787	85.57	.79856

y2	تقوم الادارة العليا بالديوان بمتابعة الاجراءات الخاصة للرقابة على أداء الوحدات الحكومية.	4.2787	85.57	.68632
y15	ديوان الرقابة المالية يساعد الوحدات الحكومية على تطوير وتحسين اداء ومهارات المدقيق والمحاسبين لتطبيق القانون الموازنة العامة في المدة المالية.	4.2623	85.25	.60282
y10	يقوم ديوان الرقابة بأستحداث الضوابط والتعليمات المناسبة لرقيبيين الماليين والعاملين فيها والاحتفاظ على اداء ديوان الرقابة المالية، عند غياب قانون الموازنة العامة.	4.2459	84.92	.72240
y17	توفر الادارة العليا في ديوان الرقابة المالية خطط المستقبلية لتطور اجراء الرقابية على الوحدات الحكومية عند غياب الموازنة.	4.2131	84.26	.85858
y3	تأسيس الوحدة الخاصة في ديوان الرقابة المالية على أداء الرقيبيين الماليين والعاملين فيها. لاغراض تقييم ادائهم.	4.1967	83.93	.85283
y6	يقوم ديوان الرقابة المالية على الرقابة اداء للانشطة في الوحدات الحكومية وفقا لقوانين والتشريعات النافذة.	4.1475	82.95	.92801
y7	يوفر ديوان الرقابة المالية التعليمات والقوانين لتنظيم عملية الرقابة على أداء الوحدات الحكومية.	4.0656	81.31	.96383
y5	تحرص الادارة العليا في الديوان الرقابة المالية على قيام بمناقشة نتائج تقييم أداء الرقيبيين الماليين والعاملين فيها.	4.0492	80.98	1.10191
y12	يقدم ديوان الرقابة المالية بتدريب وتنمية مهارات العاملين وتطوير اجراءات الرقابة بشكل مستمر لتحسين الاداء الرقابي.	4.0492	80.98	.88367
y4	تقوم الأدارة العليا بوضع الخطة المستقبلية لتطوير اجراءات الرقابة على الوحدات الحكومية عند غياب الموازنة	4.0328	80.66	.94811

y11	يتم تطبيق أحدث الأساليب الرقابية من قبل الرقيبيين الماليين والعاملين فيها، وديوان الرقابة المالية لتقديم اداء الجيد في عمليات الرقابية.	4.0328	80.66	1.06407
y8	إن ديوان الرقابة المالية يهدف الى التأكد من صحة تنفيذ بنود قانون الموازنة العامة لضمان عدم الاسراف والسرقة والاختلاس، والتحقق من تطبيقه وفقا للقوانين والانظمة المصدرة من وزارة المالية والاقتصاد.	3.9672	79.34	.99945
y13	العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الوحدات الحكومية الى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات المالية	3.9672	79.34	1.09495
y21	تتسم عملية تقيم اداء العاملين في ديوان الرقابة الماليةعلى عمل قانون موازنة العامة لتحقيق لأهداف الرقابية من خلال وجود الانظمة الرقابية الداخلية تتميز بالحيادية والموضوعية.	3.9344	78.69	1.09345
y22	يعد قانون الموازنة العامة فلسفة متكاملة للعمليات الرقابية في ديوان الرقابة المالية.	3.7049	74.10	1.34591
	المتوسط العام	**4.1721**	**83.44**	**0.8880**

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

الجدول (10) يبيّن أن المتوسط العام للمتغير التابع (أداء ديوان الرقابة المالية) بلغ (4.1721) هو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.1721) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أتفق) مع نسبة الاتفاق بلغت 83.44٪ والانحراف المعياري محدود بلغ (0.8880) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير التابع، وحصل السؤال الثامن عشر "ان اثر قانون الموازنة العامة على اداء ديوان الرقابة المالية عن طريق مقارنة النتائج ، الأداء الفعلي مع المخطط طبقا لما جاء في القانون الموازنة العامة وتتم هذه المقارنة بإعداد التقارير وتقييم الاداء" على أكبر متوسط بلغ (4.6066) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.6066) مع نسبة الاتفاق بلغ 92.13٪ والانحراف المعياري بلغ (0.66530)، يليه السؤال الأول "تمنح الادارة العليا في ديوان الرقابة

المالية استقلالية الرقيبيين الماليين والعاملين فيها ، لممارسة الرقابة على آدائهم" والسؤال الرابع عشر "التأكد من ان القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة الصادرة من وزارة المالية والاقتصاد" بمتوسط بلغ (4.4098) **وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي** (3) **بمقدار** (1.4098) **مع نسبة الاتفاق بلغت** 88.2٪ **والانحراف المعياري بلغ** (0.71594 **و** 0.86366) **على التوالي، في حين كان السؤال الثاني والعشرين "يعد قانون الموازنة العامة فلسفة متكاملة للعمليات الرقابية في ديوان الرقابة المالية" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ** (3.7049) **هو أعلى من المتوسط الإفتراضي** (3) **بمقدار** (0.7049) **مع نسبة الاتفاق بلغت** 74.1٪ **والانحراف المعياري بمقدار** (1.34591)**، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ونسب الاتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.**

المبحث الثاني

3-2-1 اختبار الصدق البنائي

يتناول هذا الجزء من التحليل قياس الصدق البنائي للإستبانة باستخدام التحليل العاملي لكل متغيرات الإستبانة، ومعرفة مدى كفاية عدد الإستمارات (دقة المعاينة) وقوة العلاقة بين أسئلة متغيرات الإستبانة من خلال حسابات مصفوفة الارتباطات بين أسئلة متغيرات الإستبانة ،ومن ثم الإعتماد على معيار (Kaiser-Meyer-Olkin) الذي يكتب اختصـــاراً (KMO) فإذا كانت قيمته أكبر من 50٪ دلَّ ذلك على جودة دقة المعاينة ،إذ يقيس الإرتباط الجزئي بين الأسئلة وكذلك يستخدم اختبار (Bartlett) لاختبار قوة هذه الإرتباطات ،ومدى معنوية مصـفوفة الإرتباط عن مصـفوفة الوحدة، وسـيتناول نسـب تفسير التباين الكلي وأهم العوامل المؤثرة على متغيرات الإستبانة ، وماهي الأسئلة التي تضمنت تلك العوامل ، وإذا كانت نسـبة تفسـير التباين الكلي أكبر من 60٪ دل ذلك على كفاية الأسـئلة لقياس هذا المتغير ، وذلك كالآتي:

المتغير المستقل: قانون الموازنة العامة: تمَ تحليل الصدق البنائي لهذا المتغير من خلال الآتي:

دقة المعاينة: يســـتخدم اختبار (KMO) و(Bartlett) لاختبار دقة المعاينة وكفاية العينة المبحوثة والمعنوية مصفوفة الإرتباط لهذا المتغير، وتم تلخيص النتائج في الجدول الآتي

الجدول (11): KMO واختبار Bartlett للمتغير المستقل

KMO لقياس دقة المعاينة		0.501
اختبار-Bartlett	χ^2	583.7
	درجات الحرية	276
	قيمة-p	0.000

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (11) نلاحظ أن قيمة (KMO) تســـاوي 50.1٪ وهي أكبر من 50٪ (الحد الأدنى المطلوب) مما يؤكد ملائمة البيانات لتحليل هذا المتغير ودقة المعاينة لوجود عدد كافي من الإستمارات في حين كانت قيمة χ^2 تساوي (583.7) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (276) التي تساوي (315.709) مما يدل على وجود مصفوفة ارتباط معنوية تختلف

عن مصـــفوفة الوحدة أي هنالك علاقة معنوية بين عبارات هذا المتغير وهذا ماتؤكده قيمة–p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي يؤكد الاختباران على الصدق البنائي لعبارات المتغير المستقل.

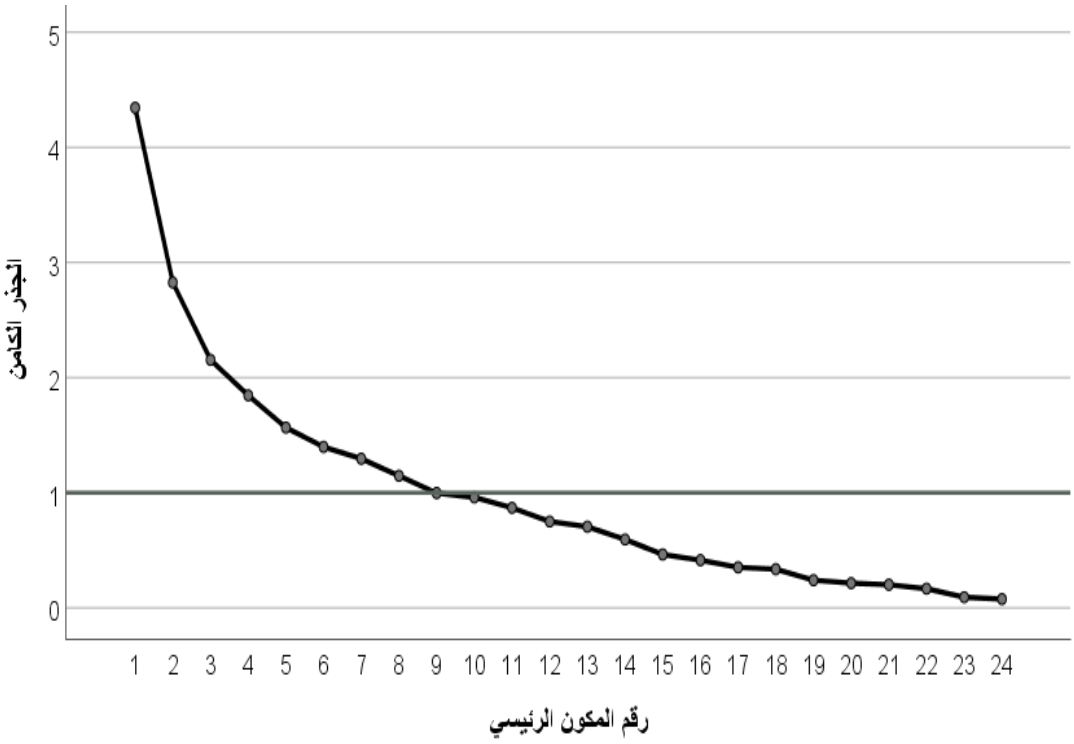
كفاية الأسئلة: يمكن استخدام التحليل العاملي في حساب التباين الكلي المفسر والمدور (اعتماداً على طريقة virmax التي تعني طريقة للتدوير المتعامد والتي تؤدي إلى زيادة تباين مربع تشـــبعات العوامل على الفقرات كافة) لهذا المتغير اعتماداً على (24) فقرة التي تقيس حجم التباينات في كل الفقرات التي تحسب على عامل واحد، فقيمة الجذر الكامن ليست نسبة لتفسير التباين ولكنها قياس حجم التباين المستخدم لأهداف المقارنة، وفقاً لمحك كايزر (Kaiser) يتم قبول العامل الذي تكون فيه قيمة الجذر المميز أكبر من الواحد الصـحيح، وأما إذا كانت قيمة الجذر أقل من واحد صحيح فيتم رفض العامل والتي لخصت في الجدول الآتي:

الجدول (12): التباين الكلي المفسر والمدور للمتغير المستقل

المكونات	الجذور المميزة الأولية			الجذور المميزة المدورة		
	الجذر المميز	نسبة التباين	نسبة التباين التراكمي	الجذر المميز	نسبة التباين	نسبة التباين التراكمي
1	4.345	18.102	18.102	2.813	11.722	11.722
2	2.826	11.775	29.878	2.639	10.997	22.718
3	2.155	8.978	38.855	2.480	10.333	33.051
4	1.846	7.691	46.547	1.928	8.035	41.086
5	1.566	6.523	53.070	1.743	7.264	48.350
6	1.398	5.823	58.893	1.730	7.207	55.557
7	1.295	5.396	64.289	1.689	7.038	62.596
8	1.146	4.776	69.065	1.553	6.470	69.065
9	.997	4.153	73.218			
10	.959	3.997	77.215			
11	.869	3.620	80.834			
12	.749	3.123	83.957			
13	.704	2.935	86.892			
14	.594	2.475	89.367			
15	.463	1.930	91.297			
16	.414	1.724	93.021			
17	.351	1.464	94.485			
18	.336	1.398	95.883			
19	.240	1.000	96.883			
20	.214	.891	97.774			
21	.200	.835	98.609			
22	.166	.692	99.302			
23	.092	.382	99.684			
24	.076	.316	100.000			

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (12) نلاحظ أن هنالك ثمانية عوامل لها قيم مميزة أكبر من الواحد وتفسر 69.065٪ من التباين الكلي قبل التدويرو بعده والذي يعكس كفاية الأسـئلة في تفسـير التباين الكلي لهذا المتغير (الحد الأدنى المقبول لنسبة التفسير 60٪) والشكل الآتي يوضح ذلك:



الشكل (10): الجذور الكامنة للمتغير المستقل

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

جدول مصفوفة العوامل بعد التدوير كانت كالآتي: **جدول (13): مصفوفة العوامل بعد التدوير للمتغير المستقل**

السؤال	العامل							
	1	2	3	4	5	6	7	8
x3	.741		.426					
x2	.718							
x5	.669			.331		.380		
x1	.650							
x4	.621			.333				
x20		.774		.368				
x24		.768	.352					
x10		.719						
x19		.647				.581		
x11		.485			.469			.400
x23			.748					
x16			.618			.399		.307
x9			.576					
x15			.521		.470			
x12			.438				.342	
x21				.812				
x22			.425	.624			-.332	.307
x6					.793			
x14			.311	-.430	.487			.316
x17						.803		
x13	.380					.406		
x7							.779	
x8							.712	
x18								.837

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

الجدول (13) **يمثل مصفوفة العوامل بعد التدوير لخمس وعشرين مرة التي تتضمن ثمانية عوامل وعند تحليل النتائج وتفسيرها فإن العامل الأول المكون من الأسئلة (الثالث،الثاني، الخامس، الأول والرابع) حسب ترتيب الأهمية فسر** 11.722٪ **(نحصل على التباين المفسر من الجدول**–12) **من**

التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الثاني الأسئلة (العشرين، الرابع والعشرين، العاشر، التاسع عشر والحادي عشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 10.997٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الثالث الأسئلة (الثالث والعشرين، السادس عشر، التاسع، الخامس عشر والثاني عشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 10.333٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الرابع الأسئلة (الواحد والعشرين والثاني والعشرين) حسب ترتيب الأهمية وفسر 8.035٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الخامس الأسئلة (السادس و الرابع عشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 7.264٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل السادس الأسئلة (السابع عشر و الثالث عشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 7.207٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل السابع الأسئلة (السابع والثامن) حسب ترتيب الأهمية وفسر 7.038٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، وأخيراً تضمن العامل الثامن سؤالاً واحداً فقط (الثامن عشر) وفسر 6.47٪ من التباين الكلي لهذا المتغير. مع العلم أن المعاملات المفقودة كانت قيمتها أقل من 30٪.

المتغير التابع: أداء ديوان الرقابة المالية: تمَ تحليل الصدق البنائي لهذا المتغير من خلال كالآتي:

دقة المعاينة: يستخدم اختبار (KMO) و(Bartlett) لاختبار دقة المعاينة وكفاية العينة المبحوثة ومعنوية مصفوفة الإرتباط لهذا المتغير، وتم تلخيص النتائج في الجدول الآتي: **الجدول (14): KMO واختبار Bartlett للمتغير التابع**

KMO لقياس دقة المعاينة		0.518
اختبار–Bartlett	χ^2	400.338
	درجات الحرية	231
	قيمة–p	0.000

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

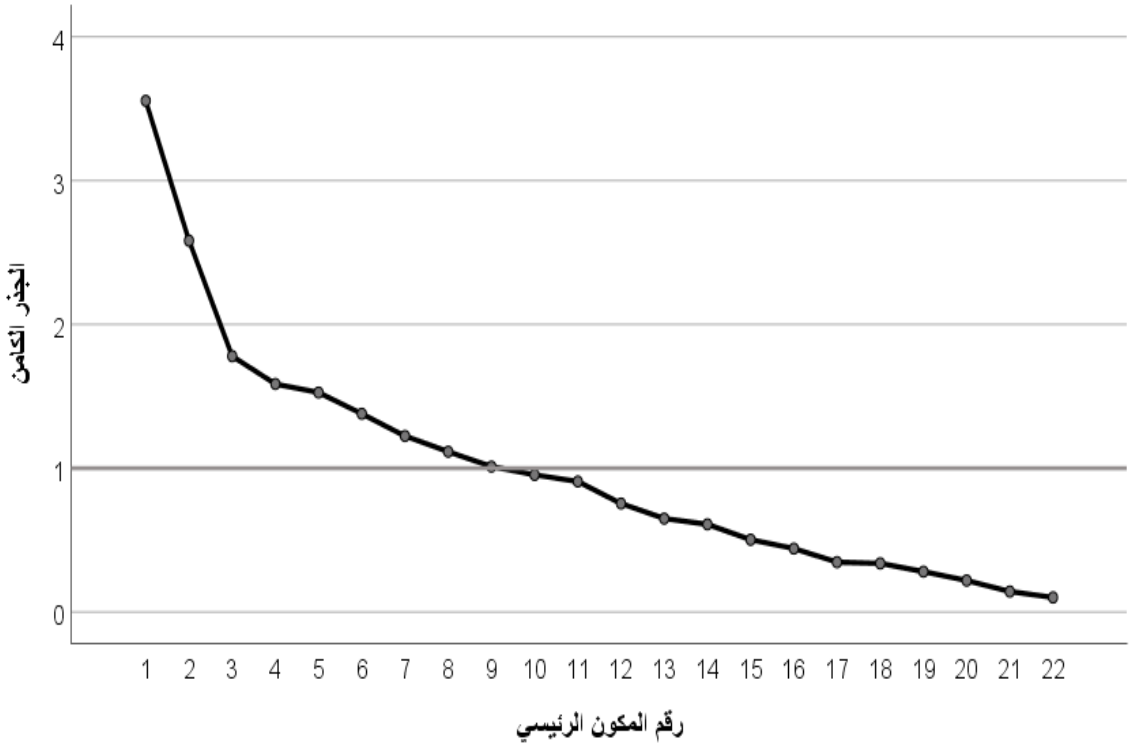
من خلال الجدول (14) نلاحظ أن قيمة (KMO) تساوي 51.8٪ وهي أكبر من 50٪ (الحد الأدنى المطلوب) مما يؤكد ملائمة البيانات لتحليل هذا المتغير ودقة المعاينة لوجود عدد كافٍ من الإستمارات في حين كانت قيمة χ^2 تساوي (400.338) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (231) التي تساوي (267.455) مما يدل على وجود مصفوفة ارتباط معنوية تختلف عن مصفوفة الوحدة أي هنالك علاقة معنوية بين عبارات هذا المتغير، وهذا ماتؤكده قيمة–p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي يؤكد الإختباران على الصدق البنائي لعبارات المتغير التابع.

كفاية الأسئلة: يمكن استخدام التحليل العاملي في حساب التباين الكلي المفسر والمدور لهذا المتغير اعتماداً على (22) فقرة والتي لخصت في الجدول الآتي: **الجدول (15): التباين الكلي المفسر والمدور للمتغير التابع**

المكونات	الجذور المميزة الأولية			الجذور المميزة المدورة		
	الجذر المميز	نسبة التباين	نسبة التباين التراكمي	الجذر المميز	نسبة التباين	نسبة التباين التراكمي
1	3.555	16.159	16.159	2.139	9.721	9.721
2	2.582	11.738	27.897	2.135	9.703	19.424
3	1.779	8.088	35.985	1.898	8.627	28.051
4	1.585	7.206	43.191	1.793	8.151	36.202
5	1.526	6.936	50.126	1.698	7.718	43.920
6	1.379	6.266	56.393	1.662	7.556	51.476
7	1.224	5.561	61.954	1.600	7.271	58.747
8	1.115	5.066	67.020	1.435	6.521	65.268
9	1.011	4.597	71.618	1.397	6.349	71.618
10	.954	4.335	75.953			
11	.907	4.124	80.076			
12	.755	3.430	83.506			
13	.650	2.953	86.459			
14	.609	2.770	89.229			
15	.502	2.283	91.512			
16	.441	2.005	93.517			
17	.346	1.575	95.092			
18	.338	1.536	96.628			
19	.280	1.274	97.902			
20	.219	.994	98.896			
21	.142	.645	99.541			
22	.101	.459	100.000			

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (15) نلاحظ أن هنالك تسع عوامل لها قيم مميزة أكبر من الواحد وتفسر 71.618٪ من التباين الكلي قبل التدوير وبعد والذي يعكس كفاية الأسئلة في تفسير التباين الكلي لهذا المتغير (الحد الأدنى المقبول لنسبة التفسير 60٪) والشكل الآتي يوضح ذلك:



الشكل (11): الجذور الكامنة للمتغير التابع

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

جدول مصفوفة العوامل بعد التدوير كانت كالآتي: **جدول (16): مصفوفة العوامل بعد التدوير للمتغير التابع**

السؤال	العامل								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
y22	.848								
y8	.568		.408						
y20	.454							.438	.401
y5		.820							
y3		.684				.365			
y4		.658		.424					
y6	.366	.437			.359			-.342	
y2			.878						
y14	.308		.647						
y17				.845					
y16				.495		.472			-.371
y18			.394	-.472					
y13					.779				
y12			-.302		.763				
y15						.785			
y7						.451			
y11					.347		-.693		
y21							.656		
y10						.370	-.624		
y19								.805	
y9									.739
y1	.478			-.453					-.479

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

الجدول (16) **يمثل مصفوفة العوامل بعد التدوير لخمس عشر مرة التي تتضمن تسع عوامل ، وعند تحليل النتائج وتفسير فإن العامل الأول المكون من الأسئلة (الثاني والعشرين،الثامن، العشرين) حسب ترتيب الأهمية فسر** 9.721٪ **(نحصل على التباين المفسر من الجدول**–15) **من التباين الكلي لهذا المتغير، وتضمن العامل الثاني الأسئلة (الخامس، الثالث، الرابع والسادس) حسب ترتيب الأهمية وفسر** 9.703٪ **من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الثالث الأسئلة (الثاني والرابع عشر)**

حسب ترتيب الأهمية وفسر 8.627٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الرابع الأسئلة (السابع عشر، السادس عشر والثامن عشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 8.151٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الخامس الأسئلة (الثالث عشر والثاني عشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 7.718٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل السادس الأسئلة (الخامس عشر و السابع) حسب ترتيب الأهمية وفسر 7.556٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل السابع الأسئلة (الحادي عشر، الواحد والعشرين، والعاشر) حسب ترتيب الأهمية وفسر 7.271٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، تضمن العامل الثامن سؤالاً واحداً فقط (التاسع عشر) وفسر 6.521٪ من التباين الكلي لهذا المتغير، وأخيراً تضمن العامل التاسع الأسئلة (التاسع والأول) حسب ترتيب الأهمية وفسر 6.349٪ من التباين الكلي لهذا المتغير. مع العلم أن المعاملات المفقودة كانت قيمتها أقل من 30٪.

المبحث الثالث

3-3-1 فرضيات الدراسة

تناولت الإستبانة اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى:

فرضية العدم: لا يوجد اتفاق حول فقرات دور قانون الموازنة العامة من قبل الأفراد (عينة الدراسة)

الفرضية البديلة: يوجد اتفاق حول فقرات دور قانون الموازنة العامة من قبل الأفراد (عينة الدراسة)

سيتم هنا اختبار وجود اتفاق حول فقرات المتغير المستقل (قانون الموازنة العامة) من قبل أفراد العينة المبحوثة الذي تضمن (24) فقرة بالإعتماد على مدى اتفاقهم مع فرضية الدراسة، وبالتحديد اختبار متوسط العينة يساوي المتوسط الافتراضي (3) لإجابات المبحوثين ضد أكبر من المتوسط الإفتراضي (3). وعلى هذا الأساس تم استخدام اختبار-t المعلمي (لأن بيانات المتغير المستقل لها توزيع طبيعي) ولخصت النتائج في الجدول الآتي: **الجدول (17): اختبار- t المتوسط إجابات المتغير المستقل**

قيمة معدل الاختبار= 3							
المتغير المستقل	الوسط الحسابي	فرق الوسطين	متوسط الخطأ المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	درجات الحرية	قيمة p
قانون الموازنة العامة	4.1291	1.1291	0.05134	21.991	6701.6	60	0.000

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (17) نلاحظ أن متوسط إجابات الاتفاق مع فرضية وجود المتغير المستقل بلغت (4.1291) وهو أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي بمقدار (1.1291) ،في حين كانت قيمة-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وقيمة-t المحسوبة بلغت (21.991) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية تساوي (60) التي بلغت (1.6706) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لدور

قانون الموازنة العامة من قبل الأفراد (عينة الدراســـة) والتي تمَ إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

الفرضية الثانية:

فرضية العدم: لا يوجد اتفاق حول فقرات اداء ديوان الرقابة المالية من قبل الأفراد (عينة الدراسة)

الفرضية البديلة: يوجد اتفاق حول فقرات أداء ديوان الرقابة المالية من قبل الأفراد (عينة الدراسة)

سيتم هنا اختبار وجود اتفاق حول فقرات المتغير التابع (أداء ديوان الرقابة المالية) من قبل أفراد العينة المبحوثة الذي تضمن (22) فقرة بالإعتماد على مدى اتفاقهم مع فرضية الدراسة، وبالتحديد اختبار متوسط العينة يساوي المتوسط الإفتراضي (3) لإجابات المبحوثين ضد أكبر من المتوسط الإفتراضي (3). وعلى هذا الأساس تم استخدام اختبار–t المعلمي (لأن بيانات المتغير التابع لها توزيع طبيعي) ولخصت النتائج في الجدول الآتي: **الجدول (18): اختبار– tالمتوسط إجابات المتغير التابع**

قيمة معدل الإختبار= 3							
المتغير التابع	الوسط الحسابي	فرق الوسطين	متوسط الخطأ المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	درجات الحرية	قيمة p
اداء ديوان الرقابة المالية	4.1721	1.1721	0.04109	28.529	6701.6	60	0.000

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (18) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود المتغير التابع بلغت (4.1721) وهو أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي بمقدار (1.1721) في حين كانت قيمة–p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وقيمة–t المحسوبة بلغت (28.529) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية تساوي (60) التي بلغت (1.6706) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود اتفاق حول فقرات اداء ديوان الرقابة المالية من قبل الأفراد (عينة الدراســـة) والتي تمَ إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

الفرضية الثالثة:

فرضية العدم: لا يوجد تأثير (وعلاقة) لقانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير (وعلاقة) لقانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية.

قانون الموازنة العامة يمثل المتغير المستقل، في حين يمثل أداء ديوان الرقابة المالية المتغير التابع، وعلى هذا الأساس سيتم اختبار الفرضية من خلال تقدير أنموذج الإنحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) ومعامل التحديد ومعامل ارتباط بيرسون واختباراتهم تحت مستوى المعنوية (0.05)، ولخصت النتائج في الجدول (19): أنموذج تأثير (والعلاقة) قانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية المصدر

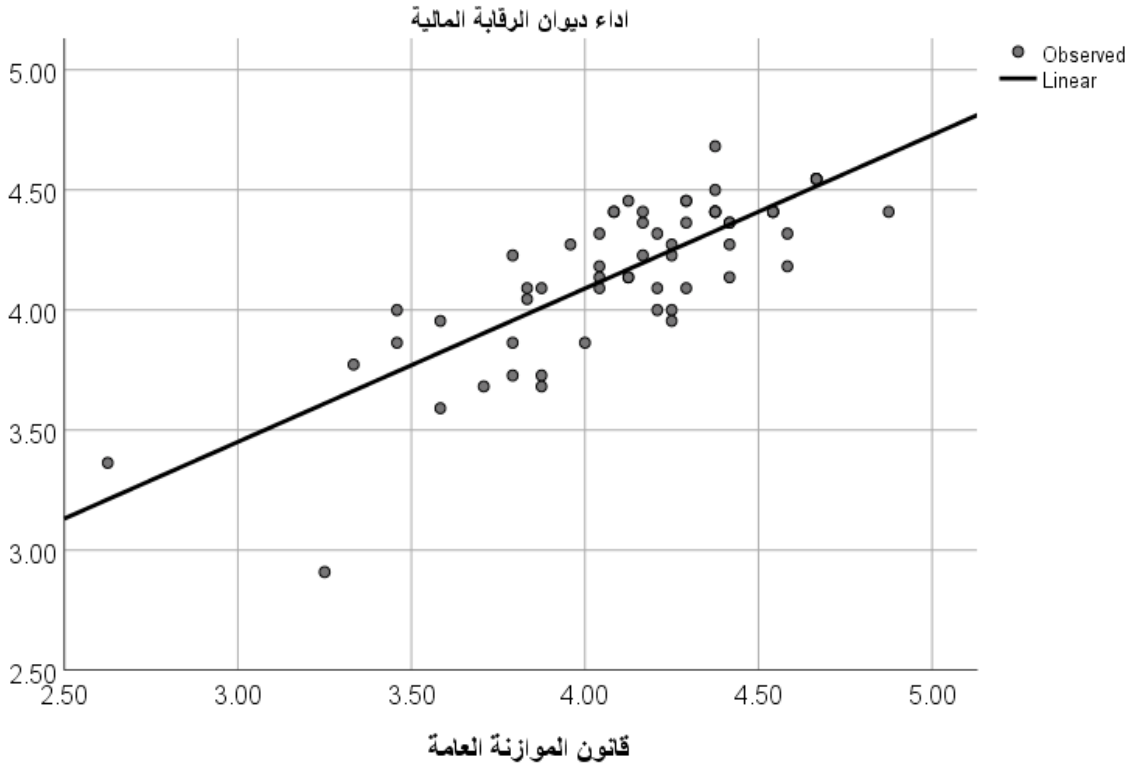
متغير الوسيط	معاملات الانحدار	قيم-t	قيمة-p	F	قيمة-p	الإرتباط	معامل التحديد
القيمة الثابتة	1.534	5.896	0.000	103.661	0.000	0.798	0.637
ميل الانحدار	0.639	10.181	0.000				

إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (19) نلاحظ أن قانون الموازنة العامة يفسر 63.7٪ من التغيرات الحاصلة في أداء ديوان الرقابة المالية، وقيمة-t الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي (10.181) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية (60) التي تساوي (2.001) وهذا ماتؤكده قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير قانون الموازنة العامة في الأنموذج المقدر، ونلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (103.661) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات الحرية (1 و59) التي بلغت (4.001) وهذا يعني أن الانموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ماتؤكده قيمة-p التي تساوي صفر ، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) ، لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير لقانون الموازنة العامة في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية، التي تمَ اختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل مع وجود ارتباط خطي إيجابي معنوي مقداره 79.8٪، أن أنموذج الإنحدار الخطي البسيط هو كمايأتي:

$$\hat{y}_i = 1.534 + 0.639 x_i$$

والشكل (14) يوضح الرسم الإنتشاري للبيانات والأنموذج الخطي المقدر:



الشكل (12): الرسم الإنتشاري والأنموذج المقدر للفرضية الثالثة

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

الفرضية الرابعة:

فرضـــية العدم: لا يتباين تأثير (فضـــلاً عن العلاقة) قانون الموازنة العامة في تحســـين أداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي.

الفرضـــية البديلة: يتباين تأثير (فضـــلاً عن العلاقة) قانون الموازنة العامة في تحســـين أداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي.

يتم إختبار الفرضية أعلاه من خلال تقدير أنموذج الإنحدار الخطي البسيط لكل مؤهل وظيفي، إذ تمثل المجموعة الأولى الأكاديميين (9) مبحوثين، بينما تمثل المجموعة الثانية المهنيين (مراقب حســـابات ورقيب مالي) إلى (52) مبحوث ومن ثم حســـاب الفرق بين المجموعتين واختبار معنويته باســـتخدام البرنامج الجاهز (MedCalc Version 20.113) على اعتبار أن قانون الموازنة العامة

يمثل المتغير المســـتقل، في حين يمثل المتغير التابع (اداء ديوان الرقابة المالية) والنتائج ملخصـــة في الجدول (20): **اختبار تباين تأثير (والعلاقة) قانون الموازنة العامة في تحســين أداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي**

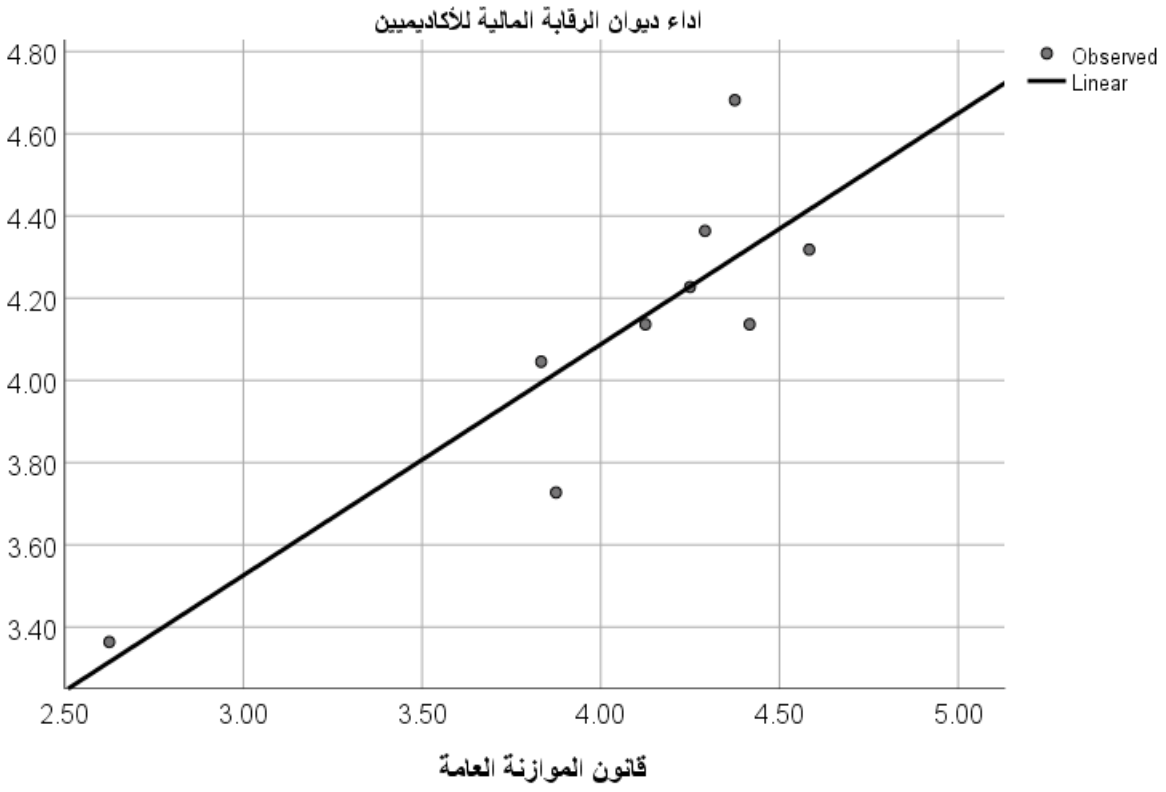
المؤهل الوظيفي	معاملات الانحدار		الخطأ المعياري	F	قيمة-p	R	R^2
الأكاديمي	القيمة الثابتة	1.839	0.124	20.644	0.003	0.864	0.747
	ميل الانحدار	0.562					
المهني	القيمةالثابتة	1.411	0.075	79.368	0.000	0.783	0.614
	ميل الانحدار	0.669					
اختبار فرق الإرتباط	فرق الإرتباط	0.081	قيمة-z	0.591	قيمة-p	0.554	
إختبار فرق التأثير	فرق التأثير	-0.107	قيمة-t	-0.738	قيمة-p	0.463	

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (20) نلاحظ أن قانون الموازنة العامة يفســر 74.7٪ من التغيرات الحاصـــلة في أداء ديوان الرقابة المالية للأكاديميين، ونلاحظ أن قيمة-F المحســـوبة تســـاوي (20.644) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مســتوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و7) التي بلغت (5.5914)، وهذا يعني أن الانموذج المقدر ملائم للبيانات (وهذا ماتؤكده قيمة-p التي تســـاوي (0.003) وهي أقل من مســـتوى معنوية 0.05)، مما يعني وجود تأثير معنوي لقانون الموازنة العامة في تحســـين أداء ديوان الرقابة المالية للأكاديميين. مع وجود ارتباط طردي معنوي مقدارة 86.4٪. وأنموذج الإنحدار الخطي البسيط للأكاديميين هو كمايأتي:

$$\hat{Y}_{ai} = 1.839 + 0.562\, X_{ai}$$

والشكل (13) يوضح الرسم الإنتشاري للبيانات والأنموذج الخطي المقدر للأكاديميين:



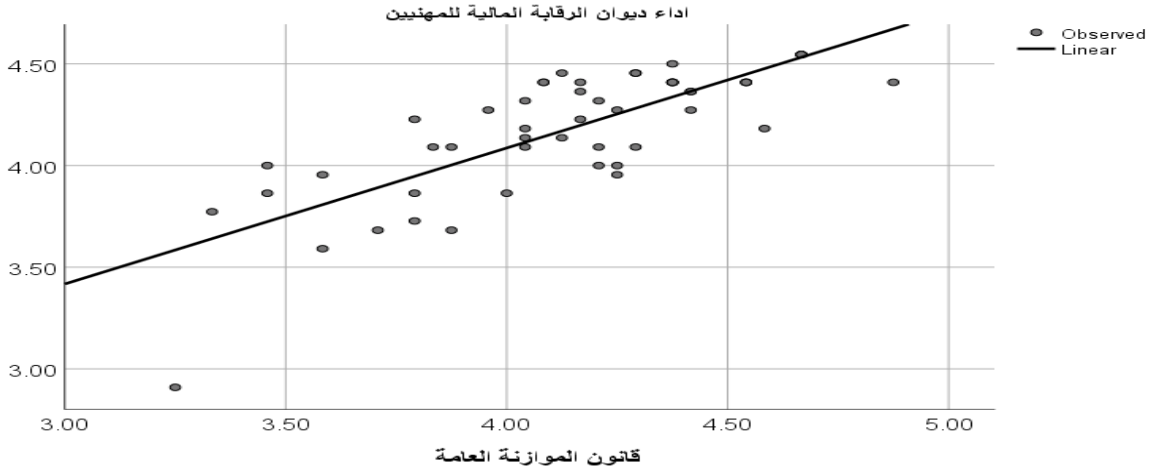
الشكل (13): الرسم الانتشاري والأنموذج المقدر للفرضية الرابعة (الأكاديميين)

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

من خلال الجدول (20) نلاحظ أن قانون الموازنة العامة تفسر 61.4٪ من التغيرات الحاصلة في اداء ديوان الرقابة المالية للمهنيين، كما نلاحظ أن قيمة–F المحسوبة تساوي (79.368) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مســتوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و50) التي بلغت (4.04295)، وهذا يعني أن الأنموذج المقدر ملائم للبيانات (وهذا ماتؤكده قيمة–p التي تساوي (0.000) وهي أقل من مسـتوى معنوية 0.05) مما يعني وجود تأثير معنوي لقانون الموازنة العامة في تحسـين أداء ديوان الرقابة المالية للمهنيين. مع وجود إرتباط طردي معنوي مقدارة 78.3٪. ونموذج الإنحدار الخطي البسيط للمهنيين هو كمايأتي:

$$\hat{Y}_{bi} = 1.411 + 0.669 X_{bi}$$

والشكل (14) يوضح الرسم الإنتشاري للبيانات والأنموذج الخطي المقدر للمهنيين:



الشكل (14): الرسم الإنتشاري والأنموذج المقدر للفرضية الرابعة (المهنيين)

المصدر إعداد من قبل الباحث، اعتمادا على البيانات المستخرجة من خلال استخدام البرنامج احصائي (SPSS)

تباين الإرتباط بين المجموعتين بلغ (0.081) كقيمة مضافة للإرتباط لصالح مجموعة الأكاديميين وهو غير معنوي لأن قيمة–z تساوي (0.591) وهي أقل من قيمتها الجدولية (1.96) وهذا ماتؤكده قيمة–p التي تساوي (0.554) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم وجود تباين في العلاقة بين قانون الموازنة العامة واداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي التي تمَ إختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل.

وتباين التأثير بين المجموعتين بلغ (0.107–) كقيمة مضافة للتأثير لصالح مجموعة المهنيين وهو غير معنوي لأن قيمة–t المطلقة تساوي (0.738) وهي اقل من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية (57) التي تساوي (2.0025)، وهذا ماتؤكده قيمة–p التي تساوي (0.463) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم وجود تباين في تأثير قانون الموازنة العامة على تحسين أداء ديوان الرقابة المالية تبعاً للمؤهل الوظيفي، والتي تمَ إختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول

الإستنتاجات

من خلال ما تقدم في الجانبين النظري والتطبيقي (التحليلي) من الدراسة فلقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

1- يهدف قانون الموازنة العامة للدولة للتأثير على اتجاهات الرقباء الماليين والعاملين في ديوان الرقابة المالية عند وضع خطة الرقابة وتحديد الاهداف وتحسين الأداء والعمل الرقابي.

2- يعتمد ديوان الرقابة المالية على القوانين والتعليمات الخاصة الصادرة من وزارة المالية في مدة غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان.

3- يؤثر قانون الموازنة العامة على أداء وعمل ديوان الرقابة المالية عن طريق مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع الاداء المخطط طبقا لقانون الموازنة العامة، وتتم هذه المقارنة بإعداد التقارير وتقييم الأداء.

4- إن اهمية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة تكمن في انها تعمل على أن يتم التنفيذ وفقا للحدود والتوجيهات والتعليمات الصادرة من السلطة التشريعية، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة دون تبذير للاموال العامة.

5- خطوة قياس الأداء الفعلي يجب ان يتم فيها جمع البيانات اللازمة لقياس الاداء الفعلي سواء كانت كمية او نوعية، وفيما يتعلق بالعمليات الرقابية والعمليات الأخرى التي تختص بالوحدات الحكومية.

6- الارتباط بين الرقابة وتقييم الاداء هو عملية حقيقية ومن خلال التقييم يمكن تحديد الانحرافات الموجودة عند الرقابة وتوضيح طرائق وأساليب معالجة هذه الانحرافات على المستويات المختلفة.

7- **ان التقارير المالية بعد فحص جميع الادلة في المؤســـســـات الحكومية تحدد الانحرافات وايجاد الحلول وفقا لقانون الموازنة العامة الذي شــرعته المؤســسـات التشــريعية من خلال هذه القوانين الرقابية لكل دولة بحسب قانونها الخاصة بها.**

8- **بينت نتائج التحليل الاحصـــائي وجود علاقة بين قانون الموازنة العامة والأداء والعمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية.**

9- **بينت نتائج التحليل الاحصائي وجود أثر (أو تأثير) لقانون الموازنة العامة في تحسين الأداء والعمل الرقابي المالي لديوان الرقابة المالية عند معامل ارتباط بيرســـون واختباراتهم تحت مســـتوى المعنوية** (0.05).

المبحث الثاني

التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن تقديم التوصيات الآتية:

1- **ضرورة تبني التعليمات والقواعد والتشريعات الخاصة الصادرة عن الجهات المختصة وذات العلاقة بدلا من قانون الموازنة العامة خلال مدة غياب هذا القانون.**

2- **ضرورة التطوير والتحديث المستمر للقوانين والتعليمات المتعلقة بعمل ديوان الرقابة المالية فيما يتعلق بتنظيم علاقتها بالجهات الخاضعة للرقابة خلال غياب قانون الموازنة العامة وتطوير أسلوب الأداء والعمل الرقابي ضمن هذا القوانين والتعليمات.**

3- **ضرورة وضع خطة لتطبيق الاجراءات والمعايير الرقابية في ديوان الرقابة المالية وتقييم الظروف الحالية للاجراءت الرقابية وفقا لبيئة الاعمال الرقابية على اداء العاملين، وتطوير جودة الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية.**

4- **تطوير نظام التدريب وتحديد الاحتياجات للعاملين ديوان الرقابة المالية لتحسين ادائهم وتحقيق الاهداف الرقابية في ظروف غياب قانون الموازنة العامة.**

5- **ضرورة اهتمام الجهات الخاضعة للرقابة بتعزيز وتطبيق التعليمات الصادرة من وزارة المالية لإقليم كوردستان- العراق خلال مدة غياب قانون الموازنة العامة.**

6- **ضرورة قيام ديون الرقابة المالية لإقليم كوردستان بمراقبة أداء العاملين من خلال تقييم التقارير السنوية.**

7- **يجب تنسيق القوانين والتعليمات الصادرة من قبل وزارة المالية وتعميمها على الوحدات الحكومية كافة مع ديوان الرقابة المالية، لتأثيرها الإيجابي على الاداء والعمل الرقابي للديوان.**

8- **التأهيل المستمر للموظفين والمراقبين الماليين العاملين في ديوان الرقابة المالية من خلال إقامة الدورات التدريبية المتخصصة المستمرة لهؤلاء الموظفين والمراقبين الماليين.**

9- التأهيل المستمر للموظفين والعاملين في جميع الوحدات الحكومية الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية من خلال إقامة الدورات التدريبية المتخصصة المستمرة وعلى مختلف المستويات الإدارية والمحاسبية والمالية، وخاصة فيما يتعلق بالجوانب المتصلة بكيفية إعداد الموازنة وتطبيقها بما يمكن أن يساهم في تطوير وتحديث هذه العمليات.

10- تحديد الانحرافات من خلال التقارير السنوية ومعالجة الانحرافات المحددة، وعدم تكرار هذه الانحرافات بطريقة جيدة من خلال أداء العمل العاملين في ديوان الرقابة المالية.

11- وضع خطة سنوية من قبل الإدارة العليا للعاملين في ديوان الرقابة المالية، لتحقيق اهداف الرقابة من خلال أداء العاملين، وإعداد التقارير الرقابية.

12- اتباع الأساليب الرقابية الحديثة من قبل العاملين في ديوان الرقابة المالية عند إعداد الخطط المتعلقة بالرقابة السنوية.

المصادر

المصادر باللغة العربية:

أولاً: القران الكريم، سورة النساء

ثانياً: الوثائق والنشرات الرسمية:

1- **قانون ديون الرقابة المالية لإقليم كوردستان العراق رقم (2) لسنة 2008.**

2- **النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية للإقليم كوردستان العراق رقم (1) لسنة 2014.**

3- **المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، 1991.**

4- **قانون الموازنة العامة الفيدرالية للعراق، جريدة الوقائع العراقية، العدد 4،2006.**

ثالثاً: الرسائل والاطاريح الجامعية:

1- **اسماعيل، علي عبد الجبار، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمين المؤسسة وجودة التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الاردنية في قطاعين المصرفي و الصناعي"، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2010.**

2- **الباشا، عوني راغب، " سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الاداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005.**

3- **جابر، عبد الله علي، "الاتجاهات نحو المهنة وعلاقات بالاداء الوظيفي لدى الاخصائيين الاجتماعيين والاخصائيات الاجتماعيات العاملات بالمستشفيات الحكومية المركزية بالمنطقة الغربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام القرى، السعودية، 1996.**

4- **الدوسري، مبارك محمد، " تقييم أثر الرقابة المالية التي تمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت"، 2011.**

5- **الرباعي، حسين محمد، (2003). تقييم نظم الموازنات التخطيطية في جامعة الحكومية الاردنية. رسابة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2003.**

6- شـــاهين، علي، "التخطيط وتقويم اداء العمل الرقابي باللجنة الشـــعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية"، دراسة تطبيقية على مصارف التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000.

7- الشـــبلي، خالد عبد الرحمن، "تطوير بنية الموازنة العامة الاردنية كمدخل لتحســـين اداء الجهاز الاداري الحكومي"، رسالة ماجستير، الجامعة الاردنية، عمان، 1993.

8- شرف الدين، محمد خير محمد علي، "دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العامة الادارية، جامعة ام درمان، 2000.

9- عثمان، بهاء سميح حســـين، "قييم دور الرقابة المالية في الرقابة على اداء المؤســـســـات العامة في الاردن"، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، المفرق الاردن، 2002.

10- علي، عباس علي شـــنن، "إطار محاســـبي مقترح لتطوير إعداد الموازنة العامة لدولة في ضـــوء معوقات تطويرها الحالية"، رســـالة دكتوراه غير منشـــورة، قســـم المحاســـبة، كلية العلوم الادارية، اكاديمية السادات للعلوم الادارية، 2015،

11- محمد، شـــرف الدين خير علي، "دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة بالتطبيق على وزارة المالية الاتحادية – دراســـة محاســـبية انتقادية للفترة من 1987 الى "2000، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الادارية، جامعة ام درمان، 2001.

12- محمد، عاكف، "أثر الموازنة العامة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي في مصر"، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس،2007.

13- النقشـــبندي، ئوميد مســـعود محمود، "الرقابة المســـتقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة – دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2014.

14- الهبة، منال، "العجز في الموازنة العامة وأثرها ----"، رسالة ماجستير، عدن، اليمن، 2012.

رابعاً: الدوريات:

1- الحسني، صادق وخرابشة، عبد، "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الاداء"، بحث منشور، مجلة دراسات الجامعة الاردنية، عمان، الاردن، العدد الثاني، المجمد السابع والعشرون، 2000.

2- خالد، محمد المهايني، حسن عبد الكريم سلوم،" تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي "، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد 65، 2007

1- الربيعي، فلاح خلف علي، "الموازنة العامة في العراق – الأهداف والتحديات" جريدة الصباح 2006.

2- سلمان، حسن عبد الله، "اشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، مجلة 22، 2016، الاصدار 87، ص5-6-527.

3- سلوم، حسن عبد الكريم، "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ الرقابة " مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 64، 2007.

4- سليمان، غازي عبد العزيز، محمد نيمان رفيق، مصطفى، الان، "دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الاداري والمالي بالتطبيق على ديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، 2014.

5- الشحروم، ايمان غسان، "عجز الموازنة العامة في سوريا واثاره الاقتصادية"، مجلة البحوث العربية، 2013.

6- الشيخ عبد، ابراهيم محمد، درغام ، ماهر موسى، "مدى فعالية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة"، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، المجلد11، العدد (2)، 2008.

7- صبح، داوود يوسف، "ملف الرقابة النوعية مراجعة النظير الرقابة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهمات التدقيق ومراجعة حول البيانات المالية ومهمات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العالقة "المحاسب المجاز، الفصل الرابع، العدد، 2009.

8- عبدالله، علي مال الله، "قانون الادارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي دراسة مقارنة"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد99، 2010.

9- الفهداوي، علي حسين احمد، "الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية"، مجلة العلوم السياسية، كلية التراث الجامعة، العدد 59، 2020.

10- كوشك، طارق بن حسن، " موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام " العدد 937 عكاظ،2006.

خامساً: الكتب:

1- بشور، عصام، "المالية العامة والتشريع المالي"، منشورات جامعة دمشق، 1999.

2- جابر، عبد الرؤوف، "الرقابة المالية والمراقب المالي"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2000.

3- الجنابي، على غني عباس، سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، "الرقابة على القانون الموازنة العامة "،2009.

4- الجنابي، علي غني عباس، "الرقابة على الموازنة العامة"، الدائرة الاعلامية، الطبعة الثانية، 2009.

5- حابلونسكي، ستيفن ودرسمث، مارك "عوامل رفض نظام التخطيط والبرمجة والموازنة"، ترجمة فاتن شاكر، مجلة المالية، العدد الأول، 1980.

6- حريم، حسن، "مبادئ الإدارة الحديثة (النظريات – المعاملات الإدارية – وظائف المنظمة)"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

7- الحسيني، فلاح حسن عداي، "الادارة الاستراتيجية، مفاهيمها – مداخلها – عملياتها المعاصرة"، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.

8- حماد، احمد هاني بحيري والبحر، حصة محمد أحمد، "أصول المحاسبة الحكومية"، دار السلاسل، الكويت، 1990.

9- الداودي، زينب كريم، "دور الادارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة"، طبع دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

10- الدوري، مؤيد عبد الرحمن، "ادارة الموازنات العامة"، 2000.

11- راضي، محمد سامي، وحجازي، وجدي حامد، "المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات"، الإسكندرية: دار الجامعة للنشر والتوزيع، 2001.

12- رتيب، محمود، "المالية العامة"، الكتاب الأول، دار النهضة العربية للنشر، بيروت ،2001.

13- الرحاحلة، أبو دلبوح ياسين، "أثر فاعلية الرقابة المالية على الاداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الاردنية"، 2006.

14- زكريا، مؤنس، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الاحمد للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، 2009.

15- الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، "الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي" مطبعة مجلس النواب – الدائرة العامة، الطبعة الثانية، 2014.

16- ديري، زايد، "الرقابة الادارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2011.

17- سليم، بطرس، "أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع بيروت، لبنان، 2009.

18- شباط، يوسف، "المالية العامة"، الكتاب الثاني (موازنة الدولة)، الطبعة الثانية، منشورات جامعة دمشق، 2000.

19- شيحا، ابراهيم عزيز، "الادارة العامة"، الدار الجامعة للطباعة والنشر، 2004.

20- الشيخ سالم، فؤاد، ومخامرة، محسن، والدهان، اميمة، رمضان، زياد، "المفاهيم الادارية الحديثة"، مركز الكتب الأردن. 2009.

21- عبد الحميد، عبد المطلب، " اقتصـــاديات المالية العامة" ، الدار الجامعية، الإســكندرية، 2005.

22- عبد العظيم، بشـير البنا، "الاسـس العلمية والعملية في المحاسـبة الحكومية"، دراسـة نظرية وتطبيقية "، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.

23- العبيدي، ماهر موســـى، " مبادئ الرقابة المالية"، الطبعة الثالثة، مطبعة المعارف، بغداد، العراق، 1999.

24- العلي، عادل فليح، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي" الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

25- العلي، عادل فليح، "المالية العامة والقانون المالي والضـــريبي"، الطبعة الثانية، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

26- عواد، خليل أبو حشـوش، "المحاسـبة الادارية لترشـيد القرارات التخطيطية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

27- غنيم، أحمد، "إدارة الاعمال"، بدون دار نشر، المنصورة، جمهورية مصر العربية، 2002.

28- قطب، ابراهيم محمد قطب،" الموازنة العامة للدولة، الجزء الاول"، الهيئة العامة المصـــرية، الطبعة الرابعة، 2005.

29- الكرخي، مجيد عبد جعفر، "الموازنة العامة للدولة"، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1999.

30- المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين، "المبادئ الاساسية للتدقيق"، مطابع الشمس، عمان، الاردن،2001.

31- المحمود، مراد، "النظام المالي في البلدان النامية"، دار المسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

32- المهايني، محمد خالد، "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة"، مجلة الادارة والاقتصاد، 2007.

33- المهايني، محمد خالد، "السياسات المساعدة في عملية التخطيط المالي"، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 2001.

34- النعيمي، صالح،" الادارة"، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.

35- هيجتر، ليتسر أي،مالتوتش،سيرج،"المحاسبة الادارية"، ترجمة حجاج، احمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.

المصادر الانكليزية

1- Akintoye, I. R. (2008). "Budget and Budgetary Control for Improved Performance: A consideration for Selected Food and Beverages Companies in Nigeria". European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences.ISSN 1450-2275 Issue 12, p11

2- Alshujairi، Mohammed Huweish Allawi,'' Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq'', Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.24, 2014, p1-20.

3- Axelord, Donald. "Budgeting for Modern Government" 2 (33) nd edition, New York, ST. Martin's Press, 1995, p 33&35

4- Brandler, R, & Roman, c.P, Grop work skills and staregies for effective intervention. Routledge, 2015.

5- Copley, pull A..," Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations'" 13Edition ,2017, p154-163.

6- Dahlan, M.; Auzair, S. M. and Ibrahim, W. M. W. (2007). "Tight Budgetary Control, Business Strategy, External Environment and Firm Performance". Malaysian Accounting Review. Vol. 6, No. 2

7- GAO. (2011), "Generally Accepted Government Auditing Standards". Washington. http://www.gao.gov/about/index.html

8- James, J. Robert, “**The Ricardian Approach to Budget Deficits**”, Journal of Economic Perspectives, American Economic Association, Vol. 3 (2), 2010.

9- Mcgill, Ronald.Performance Budgeting.The Internationl Journal of Public Sector Management.390-377, (5)14, (2001).

10- Pyhrr. Peter A., "The Zero-Base Approach to Government (39) Budgeting". Public Administration Review. Washington. Jan/Feb. 1977. Vol. 37, pg1.

11- Reddick, Christopher, 2007, "Testing Rival Decision-Making Theories on Budget Outputs: Theories and Comparative Evidence" Public Budgeting and Finance, Vol. 22, pp. 1-25.

12- Shultz, H. Willem, "**The Theory of Optimum Deficits and Debt**," NBER Working Papers 1232, National Bureau of Economic Research, Inc,2008.

1- **www.bsa.krd/Ar**

ملحق رقم (1)

- **قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان**

في سنة 1992تم تشريع القوانين الخاصة لديوان الرقابة المالية تحت الفقرة (1) المادة (56) بناءً على عرضها لمجلس وزراء إقليم كوردستان، ومن هذه القوانين :(اسماعيل، 2019: 61-63)

1- قانون ديوان الرقابة المالية رقم (2) لسنة 2008

- **المادة الثانية: هذه المادة خاصة بتأسيس سلطة رقابة مالية في إقليم كوردستان باسم (ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان-العراق)، وهي شخصية معنوية ولها الاستقلال المالي والاداري الخاصة بها ولها السطلة الكاملة التصرفات القانونية لإنجاز مهامها، ويمثله رئيسها او من يخوله.**
- **المادة الثالثة: هذه المادة مرتبطة بالديوان المجلس الوطني لكوردستان –العراق.**
- **المادة الرابعة: تنص هذه المادة (يهدف الديوان للمحافظة على الاملاك والاموال العامة بالتنفيذ وممارسة الرقابة الفعالة على وفق الاختصاصات والصلاحيات المخولة له بمقتضى هذا القانون).**
- **المادة الخامسة: من صلاحيات رئيس الديوان بمرسوم من رئاسة الاقليم وبناءً على ترشيح من مجلس الوطني كوردستان – العراق بأكثرية اعضائه ويكون بدرجة وزير وله حقوق وامتيازات الوزير فيما يتعلق بالراتب والمخصصات والتقاعد والخدمة وله وزير المالية فيما يتعلق بشؤون الديوان وملاكه وموازناته.**
- **المادة السادسة: في هذه المادة يتم تشكيل ديوان الرقابة المالية من:**

<u>أولاً: مجلس الرقابة المالية</u>:

1. **رئيس الديوان كرئيس مع نائبه والمدراء العاملين كأعضاء وعند غياب رئيس الديوان ينوب عنه نائبه لغرض تشكيل مجلس الرقابة.**
2. **ان مدة اجتماع المجلس ديوان الرقابة المالية مرة واحدة في الشهر وبشرط أن يكتمل النصاب القانوني بحضور3/2 من أعضائه.**

3. **يصدر مجلس ديوان الرقابة المالية قراراته الخاصة به بأكثرية أصوات الحاضرين وعند تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي صوت له الرئيس.**

ثانيا: رئيس الديوان:

يكون رئيس الديوان رئيسا للمجلس، وترتبط الدوائر الآتية برئيس المجلس:

1. **دائرة الشؤون الادارية والمالية والقانونية: هذه دائرة يرأسها مديرعام، إذ يقوم باعداد وتقديم الخدمات الادارية والمالية والقانونية إلى تشكيلات الديوان.**
2. **دائرة الشؤون الفنية والدراسية: هذه الدائرة تنفذ المهام الرئيسة من قبل مدير عام، يقوم بتقديم المهمات الفنية والمهنية التي تحتاجها للتخطيط والمتابعة، والأنظمة الحسابية، وتقييم نتائج اعمال الموظفين والتأهل، وكذلك تأخذ على عاتقها الدراسة عن عوامل تطوير مهمة الرقابة وزيادة تأثيرها ورفع مستوى تنفيذها والتنسيق مع الدوائر والمديريات التابعة للديوان من قبل اللجان المختصة.**
3. **مكتب رئيس الديوان: يرأسه موظف بدرجة مدير.**
4. **قسم الاعلام والعلاقات العامة.**
5. **قسم الرقابة الداخلية.**

ثالثا: نائب الرئيس: لرئيس الديوان نائب ويكون بدرجة وكيل الوزير، ويتمتع بجميع الحقوق والامتيازات الخاصة بوكيل الوزاره.

رابعاً: دوائر التدقيق: يرأس كل دائرة منها مدير عام أو محاسب قانوني وتختص بعدد من الأنشطة القطاعية حسب ما يقررها المجلس وفقا لمتطلبات العمل الرقابي المالي، وتتكون من:

1- **مهام ونطاق عمل ديوان الرقابة المالية والجهات الخاضعة للرقابة:**

(www.bsa.krd/Ar/about) **المادة الثامنة: أولاً: للتأكد من نتائج النشاطات الحسابية والإدارية من الوجهة القانونية والتعليمات المالية المطبقة يحق للديوان:**

1. فحص معاملات الانفاق وتدقيقها بالنسبة للرواتب ومخصصات المكافئات، للتأكد من كيفية الصرف.

2. للتأكد من عدم تجاوز حدود الاعتمادات المالية من الميزانية المصدقة.

3. التأكد من استعمال المالية العامة للأغراض التي خصصت لها، والتأكد من عدم الاسراف والتبذير مع تقييم فوائدها.

4. رقابة الاعمال والنشاطات وتقييمها على وفق مواد هذا القانون.

المادة الثامنة: ثانياً: تفتيش وتدقيق معاملات التخمين وتحقيق وجباية الموارد للتأكد من ملائمة الإجراءات المعتمدة وكيفية تنفيذها.

المادة الثامنة: **ثالثاً**: تقديم الوعي الفني في العمليات المحسابية والرقابية وجميع الجوانب المرتبطة بها من أمور إدارية وتنظيمية.

المادة الثامنة: رابعاً: تنظيم وترتيب الدورات تعليمية الخاصة لموظفي الديوان والمؤسسات الحكومية، لرفع كفاءتهم وللديوان تأمين المخصصات، وما يشملهم وفقا للقوانين المصدرة.

المادة الثامنة: خامساً: من مهام الرقابة إبداء رأيها حول الجداول والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج عمل النشاطات المالية والرقابية للجهات التي وضعت تحت الرقابة المالية مع إبداء الرأي حول الأساليب التنظيمية على وفق القانون والقواعد والتعليمات الحسابية المصدرة والمتبعة للتأكد من مدى ملاءمتها مع الحقيقة وتوافقهامع المراكز المالية ونتائجها.

المادة الثامنة: سادسا: إظهار وعرض وثائق الفساد والاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام في تعامل الاموال العام وعدم الكفاءة في شؤون التسلم والصرف واستعمال المالية العامة نتيجة التدقيق وتقييم أعمال ونشاطات الدوائر الخاضعة للرقابة.

المادة الثامنة: سابعا: التحقيق والابلاغ في المجالات المتعلقة بالكفاءة والتحصيل والإنفاق وإستخدام الأموال العامة كما هو مطلوب رسميا من قبل المجلس الوطني لكوردستان – العراق.

المادة الثامنة: ثامناً: المتابعة والمراجعة التي تختص بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والحسابية للتحقق من كفية تطبيقها وكفائتها ومدى ملائمتها للتطورات الجديدة في الإقليم، وتوجيه الأنظار إلى أوجه النقص في ذلك وتقديم الاقتراحات الضرورية اللازمة بالتنسيق وتطبيق مع الجهات ذات العلاقة للتطوير أو التعديل في تلك القوانين والأنظمة والتعليمات.

المادة الثامنة: المادة التاسعة: أولاً: في هذه المادة يقدم ديوان الرقابة المالية تقريرا سنويا إلى رئاسة الاقليم، والمجلس الوطني، ومجلس الوزراء، يبين فيها ملاحظاته عن الوضع المالي والاداري والاقتصادي في مجال الرقابة المالية عن الوزارات والجهات الخا ضعة للرقابة ويكون التقرير ملخصاً عن اعمال الديوان ونشاطاته خلال تلك السنة.

المادة الثامنة: المادة التاسعة: ثانيا: للديوان الحق في تقديم تقرير إلى رئاسة المجلس الوطني، ورئاسة مجلس الوزراء عن أي موضوع مهم يظهر في مجال الرقابة وتقييم الأعمال والنشاطات المالية والإدارية والاقتصادية.

المادة العاشرة: تخضع الجهات الآتية للرقابة المالية:

أولاً: الجهات الخاضعة للرقابة مثل الوزارات والادارات الحكومية والهيئات المستقلة غير المرتبطة بوزارة والجهات ذات الميزانيات المستقلة والملحقة.

ثانيا: جميع النقابات والجمعيات والاتحادات والمنظمات المجازة من قبل الحكومة.

ثالثا: توجد جهات أخرى يقرر المجلس الوطني لكوردستان– العراق اضافتها الى الرقابة من قبل الرقابة المالية أو التي وردت في قوانيينها الخاصة.

2- **المادة التي تختص بالمخالفات المالية لديوان الرقابة المالية بحسب المادة الثالثة عشرة:**

اولا: تعد مخالفة مالية لاغراض هذا القانون الافعال والتصرفات الآتية:

- عدم الالتزام بالقوانين والقرارات والانظمة والتعليمات والبيانات المالية.

- الاهمال والتقصير الذي يؤدي إلى الضياع أو الهدر في الاموال العامة أوالأضرار في الاقتصاد الوطني.
- انتهاك قانون انضباط موظفي الدولة أو أي قانون آخر معمول به إذا نتج عنه ضرراً بالمال العام.
- اخفاء الاوراق والمستندات والسجلات المطلوبة لعمل الرقابة والتدقيق بغير عذر مشروع.
- الامتناع عن الرد على كتب سلطة الرقابة واعتراضاتها وملاحظاتها وعدم أخذها بنظر الاعتبار.
- عدم اتخاذ الاجراءات اللازمة بشأن تصفية المخالفات الواردة في تقارير الديوان.

ثانيا : على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ابلاغه عن حالات (التزوير والاختلاس) والمخالفات المالية المذكورة في الفقرتين (١ و٢) من البند أولا من هذه المادة التي تقع فيها، وذلك حال اكتشافها دون الاخلال بما يجب أن تتخذه تلك الجهات من الاجراءات وعليها ابلاغ الديوان بنتائج التحقيق في تلك المخالفات وبالعكس تعد مخالفة لهذا القانون.

الملحق رقم (2)

إستمارة الاستبانة المعدة لغرض التحكيم

الى الســـيد / الســـيدة .....المحترم / المحترمة

تحية طيبةو السلام .....

بين ايديكم هي جزء من متطلبات إعداد رسالة الماجستير في العلوم المحاسبية إستمارة الاستبانة التي بعنوان " دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية"

والذي سيوجه الى (عينة من المختصين العاملين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان / العراق) ، من اجل استقصاء اراءهم حول الموضوع الدراسة.

وبالنظر لما عرفتم به خبرة علمية و ادارية الاكاديمية في هذا المجال ، لذا أرجو التكريم بأبداء رأيكم السديد ومقترحاتكم بشأن فقرات الاستبيان فيما إذا كان صالحا او غير صالح ، ومدى إنتماء كل فقرة للمجال المحدد لها ، وبنائها اللغوية ، واية اقتراحات او تعديلات ترونها مناسبة لتحقيق هدف الدراسة الحالية علما بأنه سيتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي للاجابة على فقرات الاستبيان والتي هي (موافق تماما ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق تماما) .

ولا يسعنى في الختام الا بأن اتقدم بجزيل الشكر والاعظم الامتنان لحسن تعاونكم ومشاركتكم في الحكم على فقرات الاستبيان ، وتقبلوا خالص احترامنا وتقديرنا .

وبأمكان حضراتكم الاتصال بالباحث على البريد الالكتروني الاتي :

Hawre.ramadhan@Gmail.com

الباحث	**بأشراف**
هاورى انور رمضان	**د.هيشو ريبوار علي**

ملاحظة : في حالة الموافقة على تحكيم إستمارة الاستبيان يرجى بتعبئة هذا الجزء :

الاسم	اللقب العلمي	مكان العمل	التوقيع

اخي المستجيب ....اختي المستجيبة

1- **القانون الموازنة العامة** :

هي عمل فكر السياسي حاكم ، التي تعبر عن الفلسفة الدولة من ناحية السياسية و الاقتصادية ، وان التطور والمفهوم وفلسفة للدولة بمرور الاوقات عبر الزمن (محمد ،2007، ص9) ، وفي الدول التقليدية المتدخلة ثم الى الدول الاشتراكية و الدول الرأسمالية كانت التطورات تأثر على الموازنة ، ويجعل المتطلبات التنمية في فلسفة الدولة و توضح المفاهيم و والاهداف الدولة .(العلي ، 2011 ، ص 321).

2- **اداء الرقابة المالية** :

هو قياس للاداء والتصحيح المخالفات ، لغرض الوصل تحقيق الاهداف ولتأكد من ان الخطة الموضوعة قد نفذت او تم انجازها . (ربحي ، 2007 ، ص194).

الملحق رقم (3)

أسماء المحكمين إستمارة الاستبيان

ت	الاسم	مكان العمل	القب
1	د.غازي عثمان محمود	كلية الادرة والاقتصاد	استاذ
2	د.پەرژين شيخ محمد عزيز	جامعة اربيل التقنية	استاذ المساعد
3	د.لقمان محمد سعيد	جامعة اربيل التقنية	مدرس
4	د.جمال انور يابه	كلية الادرة والاقتصاد	مدرس
5	د.ارشد صديق عبدالله	جامعة اربيل التقنية	مدرس

الملحق رقم (4)

الموضوع / إستمارة الاستبيان

أخي الكريم ... اختي الكريمة...

تحية طيبة و السلام عليكم...

تحية طيبة وبعد:

نضع بين أيديكم الكريمة استبانة الدراسة الموسوم " **دور غياب قانون الموازنة العامة لإقليم كوردستان على العمل الرقابي لديوان الرقابة المالية عينة من المختصين العاملين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان / العراق**" ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة من جامعة بوليتكنيك أربيل/ كلية تقنية الادارية.

امل أن تقدموا جزءاً من وقتكم الثمين في الإجابة على فقرات استمارة الاستبيان، وبغرض إتمام هذه الدراسة استسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة من أجل التعرف على أرائكم نظراً لما تتمتعون به من خبرة ودراية في مهامكم وعمقكم العلمي والوظيفي.

وفي الوقت الذي نثمن فيه جهودكم وتعاونكم معنا بما يحقق أهداف الدراسة من خلال توخي الدقة في الإجابات، شاكراً لكم حسن التعاون، وثقتي كبيرة في حرصكم على الإجابة بموضوعية تامة لجميع الفقرات الواردة فيها، علماً بأنه سيتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة ولأغراض الدراسة العلمي فقط.

الباحث **بأشراف**

هاورى انور رمضان **د. هيشو ريبوار علي**

اخي الكريم .... اختي الكريمة .....

يمكنكم الاطلاع على المعلومات الأتية حول متغيرات الدراسة قبل بالإجابة على لبلسئلة في إستمارة الاستبيان وكما يأتي:

3- **القانون الموازنة العامة:**

هي عمل فكر السياسي حاكم، التي تعبر عن الفلسفة الدولة من ناحية السياسية والاقتصادية، وان التطور والمفهوم وفلسفة للدولة بمرور الاوقات عبر الزمن (محمد ،2007: ص9)، وفي الدول التقليدية المتدخلة ثم الى الدول الاشتراكية والدول الرأسمالية كانت التطورات تأثر على الموازنة، ويجعل المتطلبات التنمية في فلسفة الدولة وتوضح المفاهيم والاهداف الدولة. (العلي، 2011: ص 321).

4- اداء الرقابة المالية:

هو قياس للاداء والتصحيح المخالفات، لغرض الوصل تحقيق الاهداف ولتأكد من ان الخطة الموضوعة قد نفذت او تم انجازها (ربحي، 2007).

البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استمارة الاستبيان:

ت	الخاصية	توزيع الخاصية		
01	الجنس	الذكر الانثى		
02	العمر	من 25 سنة واقل 36 – 45 سنة 56 سنة – أكثر	26 – 35 سنة 46 – 55 سنة	
03	اللقب الوظيفي (للمهنين)	المدير المالي او المحاسب الرقيب المالي	مراقب الحسابات	
04	اللقب العلمي (للأكاديميين)	مدرس مساعد استاذ مساعد	مدرس استاذ	
05	المؤهل العلمي	البكالوريوس الماجستير	المحاسب القانوني (مراقب الحسابات) الدكتورا	
06	عدد سنوات الخبرة	5 سنة – أقل 11 – 15 سنة 21 سنة – أكثر	6 – 10 سنة 16 – 20 سنة	

القسم الثاني معلومات حول متغيرات الدراسة:

ملاحظة: يرجى وضع علامة (✓) في الحقل الذي يمثل وجهة نظرك عدم ترك اي حقل بدون اجابة:

-المحور الاول: قانون الموازنة العامة

ت	السؤال	اوافق	اوافق بشده	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
1	ان استخدام قانون الموازنة العامة في الوحدات الحكومية يؤدي إلى رفع كفاءة الانشطة					

	الرقابية لديوان الرقابة الماليةو الوحدات الحكومية الأخرى.					
2	يهدف قانون الموازنة العامة إلى تحويل الخطط التي تخص النفقات والايرادات إلى البرامج الفعلية خلال السنة المالية.					
3	الموزانة تحقق رقابة أكثر فاعلية على العمليات المالية المنفذة خلال المدة عن طريق لمقارنة الايرادات والنفقات الفعلية بتقديرات الموزانة وتحليليها وتحديد الانحرافات واقتراح الاجراءات الخاصة بتصحيحها.					
4	قانون الموزانة العامة تتأثر على اتجاهات الرقيبيين الماليين والعاملين فيها، وعند وضع الخطة للموازنة وتحديد الاهداف وتحسين الأداء.					
5	قانون الموازنة العامة يؤثر ايجابيا في الاعتماد عليها لتحقيق الاهداف والأداء لديوان الرقابية المالية.					
6	يحقق قانون الموازنة العامة عملية الاتصال بين الدوائر والاقسام بكفاءة تامة لتنفيذ الانشطة الرقابية المشتركة بين ديوان الرقابة المالية والوحدات الحكومية اخرى.					
7	يعد قانون الموازنة العامة أحد وسائل الاصلاح المالي والاداري لتحقيق وتطوير اداء الرقابة للوحدات الحكومية.					
8	يخدم قانون الموازنة العامة الخطط الاستراتيجية لديوان الرقابة المالية لتحقيق الأهداف الرقابية، وتقديم أفضل الأداء خلال السنة المالية.					
9	يسعى قانون الموازنة العامة عند تطبيقه في الوحدات الحكومية الى تخفيض النفقات					

	لترشـــيدها وتفعيل أداء جيد للرقابة في الوحدات الحكومية.					
10	يعد قانون الموازنة العامة بعد مصـادقته من قبل البرلمان بمثابة معيار للحكم وقياســاً للاداء في ديوان الرقابة المالية.					
11	قانون الموازنة العامة يوفر أداء المخطط ومن خلال مقارنة الاداء الفعلي به ويتم تحديد الانحرافات عن تنفيذ الموازنة العامة خلال السنة.					
12	يتم تقديم الاقتراحات المناســبة لتحســين مستوى الاداء من خلال عرض بنود الموازنة وبعد تنفيذ قانون الموازنة خلال الســنة المالية.					
13	يســتخدم قانون الموازنة العامة لتحديد الاهداف والانشـطة المسـتجدة التي يتم من خـالـه تقييم الأداء الرقـابي في الوحـدات الحكومية					
14	يوجد اهتمام لإيصـــال التقارير الرقابية والمعلومات عند تحليل انحرافات الموزانة، وايجاد الحلول عند تنفيذها في الوحدات الحكومية					
15	يعد قانون الموازنة العامة اداة ربط بين أهداف الوحدات الحكومية وامكانية استخدام الموارد المتاحة لها.					
16	يتم تقديم الاقتراحات المناســبة عن قانون الموازنة العامة لغرض تحسين مستوى الاداء في الوحدات الحكومية					
17	يســتخدم قانون الموازنة العامة كأداة رقابية على انشــطة الوحدات الحكومية ولمتابعة تنفيذ القرارات والاجراءات الصحيحة.					
18	يساعد قانون الموازنة العامة في حل مشكلة تحديد بعض النفقات في الوحدات الحكومية					

	وذلك من خلال بنود الموازنة لتســهل هذه العملية					
19	يعمل قانون الموازنة العامة على الربط بين أهداف ديوان الرقابة، وأهداف الافراد العاملين بها من أجل تحقيق الاهداف العامة.					
20	بحســب النص القانون الموازنة العامة فإن ســنة 2013 كـانـت اخر موازنـة لإقليم كوردســتـان، وتعـاقـد العمـل في الوحـدات الحـكـوميـة الا بمـوافـقـة وزارة المـاليـة والاقتصــاد، وهذا يدل على ان الموازنة تتم برفع مســتويات اداء العمل في ديوان الرقابة المالية.					
21	بحســب النص قانون الموازنة العامة ســنة 2013 المادة العشـرون لفقرة ثالث بأن يلزم على وزارة المالية والاقتصــاد بإصــدار التعليمات اللازمة لتسهيل، احكام هذه المادة وتحديد ضــوابطها، وهذا يدل على ان تنفيذ البنود الموازنة في الوحدات الحكومية تلزم بهذه الظوابط والتعليمات المصدرة					
22	بحسب القانون الموازنة العامة لسنة 2013 يجب على حكومة اقليم كوردســتان إعادة النظر للقرارات والتعليمات الخاصة بحسب الانشطة الوزارات وهذا يهدف إلى ان الموازنة له تاثير على أداء الوزارات وديوان الرقابة.					
23	بحسب قانون الموازنة سنة 2013 تركز على ان ديوان الرقابة المالية طلب من الهيئات الرقابية للتاكد من التنفيذ الفعلي للبنون للموازنة.					
24	ضــرورة عدم تجاوز الوحدات الحكومية عن الحدود التي رسمها له قانون الموازنة العامة عند صرف النفقات في بنود الموازنة.					

-المحور الثاني: اداء الديوان الرقابة المالية:

ت	السؤال	اوافق	اوافق بشده	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
1	تمنح الادارة العليا في ديوان الرقابة المالية استقلالية الرقيبيين الماليين والعاملين فيها، لممارسة الرقابة على أدائهم.					
2	تقوم الادارة العليا بالديوان بمتابعة الاجراءات الخاصة للرقابة على أداء الوحدات الحكومية.					
3	تأسيس الوحدة الخاصة في ديوان الرقابة المالية على أداء الرقيبيين الماليين والعاملين فيها. لاغراض تقييم ادائهم.					
4	تقوم الإدارة العليا بوضع الخطة المستقبلية لتطوير اجراءات الرقابة على الوحدات الحكومية عند غياب الموازنة.					
5	تحرص الادارة العليا في الديوان الرقابة المالية على قيام بمناقشة نتائج تقييم أداء الرقيبيين الماليين والعاملين فيها.					
6	يقوم ديوان الرقابة المالية على الرقابة اداء للانشطة في الوحدات الحكومية وفقا لقوانين والتشريعات النافذة.					
7	يوفر ديوان الرقابة المالية التعليمات والقوانين لتنظيم عملية الرقابة على اداء الوحدات الحكومية.					
8	إن ديوان الرقابة المالية يهدف الى التأكد من صحة تنفيذ بنود قانون الموازنة العامة لضمان عدم الاسراف والسرقة والاختلاس، والتحقق من تطبيقه وفقا للقوانين والانظمة المصدرة من وزارة المالية والاقتصاد.					
9	توجد اجراءات خاصة واضحة لضبط العمل العاملين في الديوان الرقابة المالية.					
10	يقوم ديوان الرقابة بأستحداث الضوابط والتعليمات المناسبة لرقيبيين الماليين والعاملين فيها والاحتفاظ على اداء ديوان الرقابة المالية، عند غياب قانون الموازنة العامة.					

11	يتم تطبيق أحدث الأساليب الرقابية من قبل الرقيبيين الماليين والعاملين فيها، وديوان الرقابة المالية لتقديم اداء الجيد في عمليات الرقابية.					
12	يقدم ديوان الرقابة المالية بتدريب وتنمية مهارات العاملين وتطوير اجراءات الرقابة بشكل مستمر لتحسين الاداء الرقابي.					
13	العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الوحدات الحكومية الى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات المالية.					
14	التأكد من ان القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة الصادرة من وزارة المالية والاقتصاد.					
15	ديوان الرقابة المالية يساعد الوحدات الحكومية على تطوير وتحسين اداء ومهارات المدقيق والمحاسبين لتطبيق القانون الموازنة العامة في المدة المالية.					
16	يقوم ديوان الرقابة المالية برقابة الأداء على الانشطة الوحدات الحكومية على وفق قوانين وتشريعات الموازنة العامة.					
17	توفر الادارة العليا في ديوان الرقابة المالية خطط المستقبلية تطور اجراء الرقابية على الوحدات الحكومية عند غياب الموازنة.					
18	ان أثر قانون الموازنة العامة على الأداء ديوان الرقابة المالية عن طريق مقارنة النتائج، والأداء الفعلي مع المخطط طبقا لما جاء في القانون الموازنة العامة، وتتم هذه المقارنة بإعداد التقارير وتقييم الاداء.					
19	في ظروف غياب قانون الموازنة العامة تأثر على الاداء ديوان الرقابة المالية من حيث العمل في تطبيق القوانين والتعميمات البديلة في هذه الظروف.					
20	إن أثر قانون الموزانة العامة لصنع القرارات التي تشارك لتحقيق أهداف ديوان الرقابة المالية، عن طريق الأداء العاملين فيها ولتحقيق الاهداف كما مخطط لها.					

21	تتسـم عملية تقيم اداء العاملين في ديوان الرقابة المالية على عمل قانون موازنة العامة لتحقيق لأهداف الرقابية من خلال وجود الانظمـة الرقـابيـة الـداخليـة تتميز بالحيادية والموضوعية.					
22	يعد قانون الموازنة العامة فلســفة متكاملة للعمليات الرقابية في ديوان الرقابة المالية.					

پوختە:

ئـەم توێژینەوەیـە ئامـانجی پێناسـە کردنـی چـەمکی یاسـای بودجـەی گشـتی دەوڵەتـە، هـەروەها چـەمکی چـاودێری ودەزگاکـانی چـاودێری حکومـەت، وەك (دەسـتەی چـاودێری دارایـی هـەریمی کوردسـتان –عـیراق)، جگـە لـە مـەش نیشـاندانی کاریگـەریکانی یاسـای بوودجـەی گشـتی هـەرێم لـە سـەر جێبـەجێکردنی فەرمانکـەی چـاودێری دارایـی هـەریمی کوردسـتان – عـیراق، ئەمـەش نیشـاندنای پەیوەنـدیکانی نێوانیـان لەسـەر نـەبوونی یاسـای بوودجەلەو سالانەی کە هێچ یاساییەکی بوودجەی گشتی هەرێم دەرنەچووە.

فـۆرمی پرسـیارەنامەکە دابەشـکردنی بـە سـەر کارمەنـدانی فەرمانگـەی چـاودێری دارایـی هـەرێم، ئەنجامـەکان بـە بـەکارهێنانی بەرنامـە ئامـاری، بـۆ زانسـتەکۆمەلایەتیکان بـەناوی (SPSS) شـیکار کـراوە، لـە چـوار چـیوەی گریمانـەکانی توێژینەوەکـە وە بـەمارهێنانی (ڕێبـازی وەسـفی) سـەبارەت بـە گۆراوەکـانی توێژینەوەکـە ودابەشـکردنیان لـە سـەر نموونـەی توێژینەوەکە لە فەرمانگەی چاودێری دارایی.

توێژینەوەکـە تایبـەت بـوو بـە شـیکاری ئامـاری نمونـەی لـە ئـەکادیمی وپێشـەییەکان لـە دیـوانی چـاودێری دارایـی هـەرێمی کوردسـتان، سـەبارەت بـە کاریگـەریکانی نـەبوونی یاسـای بوودجـەی گشـتی هـەرێمی کوردسـتان لـە سـەر جێبـە جێکردنـی فەرمانگـەکانی چـاودێری دارایی.

لـە نێـوان ئـەو ئەنجامانـەی کـە لـە توێژینەوەکـە پێگەیشـتووە لـە کارگێریـە یاسـایی بووجـەی گشـتی لـە سـەری جێبـەجێکردنی فەرمانگـەی چـاودێری دارایـی بەبـەراوەرکردنی ئەنجامـەکان، جێبـەجێکردنی ڕاسـتەقینە لەگـەڵ جێبـەجێکردنی پـلان و بـۆ دارێـژراو لـە پێـی یاسـای بووجـەی گشـتی ، لـەماوەی هەڵسـەنگاندنی دا ، دەتوانرێـت بـوارە لادانـەکان کـۆنترۆلکردنی بـدرێت ، بـەڕێگاو شـێوازەکانی هەڵسـوکەوتکردن لـە گـەڵ ئـەم لادانانـە لـە ئاسـتە

جیاوازەکانـــدا ،بەیەکـــەوە روون بکرێتـــەوە ، وە لەبـــەر ئـــەوەی ئـــەنجامی توێژینەوەکـــە سـەلماندویتی کەڕێکـەوەتن سـەبارەت بـە برگـەکانی جێبـەجیکردنی دیـوانی چـاودێری دارایـی هەیـە، تاکـەکانی توێژینەوەکـە لـە ئاسـتی گرنگـی دایـە بـەپێی ڕادەی ڕێکـەوتنی لـە گـەڵ گریمانەی توێژینەوەکە بەتایبەتی تێکرای نموونەکە تاقیدەکاتەوە .

یـەکێك لـە پێشـنیارەکانی توێژینەوەکـە لـە ڕێگـای ئەنجامەکانـەوە بەدەسـتهێنانی بڕیـاردەران دەتـوانن سـوود لـە سروشـتی پەیوەنـدی نێـوان ئۆپەراسـیۆنەکان وکـۆنترۆڵکردن وجێبـەجێکردن کـار وەربگـرن لـە یاسـاو ڕینماییـەکانی لـە نـەبوونی یاسـای بوودجـەی گشـتی بـۆ هـەرێمی کوردسـتان، پـەرە پێـدانی یاسـا وڕینمـایی پەیوەسـت بـۆ دیـوانی چـاودێری دارایـی وپەیوەندییـەکانیان لـە ئـەو لایەنانـەی کـە ڕێگـەی نـەبوونی یاسـای بووجـەی گشـتی وپەرەپێـدانی شـێوازی جێبـەجێکردنی گشـتی وکـۆنترۆڵ وکـارپێکردنی ئـەو ڕێنماییەنـەی دەرچووە.

رۆڵی نەبوونی یاسای بووجەی گشتی بۆ هەرێمی کوردستان لە سەر کاری فەرمانگەی چاودێری دارایی

لێکۆڵینەوەیەکی شیکاری لە سەر بۆچوونی نموونەیەك لە پیشگەرەکان کە لە فەرمانگەی چاودێری دارایی هەرێمی کوردستان /عێراق کاردەکەن

پێشکەشی ئەنجومەنی کۆلێژی تەکنیکی کارگێری کراوە لە زانکۆی پۆلیتەکنیکی هەولێر وەکو بەشێك لە پێداویستەکانی بەدەست هێنانی ماستەر لە ژمێریاری

لەلایەن

هاوری انور رمضان

بەکالۆریۆس لە ژمێریاری

بەسەرپەرشتیار

د. هیشو ریبوار علی

هەولێر - کوردستان

2023

Abstract

This research aims to define the concept of the state's general budget law, and the concept of oversight and government oversight bodies, such as the Board of Financial Supervision of the Kurdistan Region - Iraq, and to show the effects of the general budget law of the region on the performance of the Office of Financial Supervision of the Kurdistan Region - Iraq, and to show the relations between them on the absence of the budget law during the years in which no general budget law was issued for the region, the questionnaire form is distributed to employees of the Office of Financial Supervision of the region, and the results are analyzed and presented using the Statistical Program for the Social Sciences called (SPSS), within the framework of the study hypotheses and the use of the descriptive approach, about the study variables and their distribution on the research sample in the Office of Financial Supervision.

The research dealt with the statistical analysis of a sample of academics and professionals in the Office of Financial Supervision in the Kurdistan Region, regarding the impact of the absence of the General Budget Law of the Kurdistan Region on the performance of the Office of Financial Supervision.

During the evaluation, it is possible to help the deviations in control and to clarify the ways and methods of dealing with these

deviations at different levels. The results of the research proved that there is agreement about the performance paragraphs of the Office of Financial Supervision by the research sample individuals, when the statistical function is at the level of significance (0.05) depending on the extent of their agreement with The hypothesis of the research specifically test the average of the sample, and one of the recommendations of the research: Through the results of the research, decision-makers can take advantage of the nature of the relationship between control operations and job performance in the application of laws and instructions in the absence of the general budget law for the Kurdistan Region, the development of laws and instructions related to the Board of Financial Control and their relationship In the entities subject to oversight through the absence of the law, the general budget, and the development of the method of performance of the Regulatory under the instructions issued.

زانکۆی پۆلیتەکنیکی هەولێر
ERBIL POLYTECHNIC UNIVERSITY

The role of the absence of the general budget law for the Kurdistan Region on the oversight work of the Board of Supreme Audit

(An analytical study of the opinions of a sample of specialists working in the Board of Supreme Audit of the Kurdistan Region / Iraq)

A Thesis Submitted to the Council of the College of Technical Admonition at Erbil Polytechnic University in Partial Fulfillment of the Requirement for the Master Degree in Accounting

By

Hawre Anwar Ramadhan

B.Sc. in Accounting

Supervised by

Dr. Heshw Aebwar Ali

Erbil, Kurdistan

2023