Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 21, No. 69, Part (1): 267-288
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.21.69.1.16

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
EISSN: 3006-9149
PISSN: 1813-1719

The impact of using contractual budgeting in enhancing control over public funds: A survey study of the opinions of a sample of accountants and auditors in Erbil Governorate

Tuana Siddiq Hussein*, Naseem Yousef Hanna
College of Administration and Economics/Salahaddin University-Erbil

Keywords:
Contractual budgeting, control, public funds.

A R T I C L E I N F O

Article history:
Received 25 Aug. 2024
Accepted 01 Sep. 2024
Available online 31 Mar. 2025

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Tuana Siddiq Hussein
College of Administration and Economics/Salahaddin University - Erbil

Abstract: This study aims to explore the impact of using contractual budgeting on enhancing financial control in Erbil Governorate, based on the opinions of accountants and auditors. Public funds management is one of the most prominent challenges facing governments in the modern era, and with increasing economic pressures, adopting innovative methods becomes necessary to enhance transparency and control. The study sought to analyze the impact of contractual budgeting on financial control to understand the extent of its contribution to improving public funds management and reducing corruption, in addition to identifying the factors affecting its effectiveness. The research used the descriptive analytical approach with statistical tools such as simple linear regression and standard deviation analysis to measure this impact. The results showed that contractual budgeting enhances transparency and reduces financial corruption, while identifying a set of challenges facing its implementation such as lack of administrative support and the absence of specialized competencies. The study confirmed that contractual budgeting enhances public confidence in government financial management and contributes to financial and economic stability. Based on the results, the study recommends developing institutional competencies through training and improving the legal structure to support this system, in addition to enhancing communication channels with the public to understand the role of contractual budgeting. The study confirms the importance of contractual budgeting as an effective tool in achieving transparency and accountability, which contributes to sustainable development and economic justice in the Kurdistan Region-Iraq.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 21, No. 69, Part (1): 267-288
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.21.69.1.16

تأثير استخدام الموازنة التعاقدية على تعزيز الرقابة في الاموال العامة: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين والمراقبين الحسابات في محافظة أربيل

توانا صديق حسين **نسيم يوسف حنا**
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة صلاح الدين-أربيل

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف تأثير استخدام الموازنة التعاقدية على تعزيز الرقابة المالية في محافظة أربيل، مستندة إلى آراء المحاسبين ومراقبي الحسابات. تعد إدارة الأموال العامة من أبرز التحديات التي تواجه الحكومات في العصر الحديث، ومع تزايد الضغوط الاقتصادية، يصبح تبني أساليب مبتكرة ضرورة لتعزيز الشفافية والرقابة. سعت الدراسة إلى تحليل تأثير الموازنة التعاقدية على الرقابة المالية لفهم مدى مساهمتها في تحسين إدارة الأموال العامة وتقليل الفساد، فضلا عن تحديد العوامل المؤثرة في فعاليتها. استخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي مع أدوات إحصائية مثل الانحدار الخطي البسيط وتحليل الانحراف المعياري لقياس هذا التأثير وبرنامج الإحصائي (SPSS). وأظهرت النتائج أن الموازنة التعاقدية تعزز الشفافية وتقلل الفساد المالي، مع تحديد مجموعة من التحديات التي تواجه تطبيقها مثل نقص الدعم الإداري وغياب الكفاءات المتخصصة. وأكدت الدراسة أن الموازنة التعاقدية تعزز ثقة الجمهور في الإدارة المالية الحكومية وتساهم في الاستقرار المالي والاقتصادي. بناءً على النتائج، توصي الدراسة بتطوير الكفاءات المؤسسية من خلال التدريب وتحسين البنية القانونية لدعم هذا النظام، إلى جانب تعزيز قنوات التواصل مع الجمهور لفهم دور الموازنة التعاقدية. تؤكد الدراسة أهمية الموازنة التعاقدية كأداة فعالة في تحقيق الشفافية والمساءلة، مما يساهم في التنمية المستدامة والعدالة الاقتصادية في إقليم كوردستان-العراق.

الكلمات المفتاحية: الموازنة التعاقدية، الرقابة، الأموال العامة.

المقدمة

في ظل التطورات المتسارعة التي تشهدها الأنظمة المالية والإدارية، أصبح تعزيز الرقابة على الأموال العامة هدفاً أساسياً تسعى لتحقيقه الدول والمؤسسات من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف التنموية. وتعد الموازنة التعاقدية من الأدوات الحديثة التي تسهم في تعزيز هذه الرقابة، إذ تقوم على مبدأ التعاقد بين الجهات المسؤولة عن الإنفاق والجهات الممولة، مما يتيح وضع معايير واضحة لتنفيذ الأنشطة الحكومية ويعزز من شفافية ومساءلة هذه الجهات.

تعد محافظة أربيل من المناطق الرائدة في تطبيق الممارسات المالية الحديثة في العراق، إذ تسعى الحكومة المحلية إلى تحسين كفاءة الإنفاق العام من خلال تبني نظم إدارية ومالية متطورة. ومع ذلك، فأن مدى فعالية استخدام الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة على الأموال العامة في هذه المحافظة يظل موضوعاً يحتاج إلى دراسة وتحليل معمقين. إذ إن تقييم تأثير هذا النظام من وجهة نظر المحاسبين ومراقبي الحسابات الذين يتولون مهام الرقابة والتدقيق المالي يعد أمراً بالغ الأهمية لضمان نجاحه واستمراريته.

المحور الاول: المنهجية الدراسة

أولاً. مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في مدى فعالية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة لتعزيز الرقابة على الأموال العامة في محافظة أربيل. على الرغم من التوجه المتزايد نحو تطبيق الموازنة

التعاقدية كجزء من الإصلاحات المالية والإدارية، لا يزال هناك غموض حول تأثير هذا النظام على كفاءة الرقابة المالية وتحسين الشفافية في إدارة الموارد العامة. تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف آراء المحاسبين ومراقبي الحسابات حول فعالية هذا النظام، وتحديد التحديات التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرجوة منه. من خلال هذا البحث نقدر أن نسأل هذا السؤال.

هل تعزز الموازنة التعاقدية في رقابة الأموال العامة؟

ثانياً. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسعى إلى تقديم رؤية متعمقة حول تأثير استخدام الموازنة التعاقدية على الرقابة المالية في القطاع العام بمحافظة أربيل. تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الجوانب الآتية:

1. **مساهمة علمية:** ستساهم الدراسة في إثراء الأدبيات المتعلقة بنظم الموازنة والرقابة المالية، خصوصاً في سياق بيئة العمل العراقية.
2. **مساهمة تطبيقية:** ستوفر الدراسة توصيات عملية لصناع القرار والممارسين في القطاع المالي حول كيفية تحسين تطبيق الموازنة التعاقدية وتعزيز الرقابة على الأموال العامة.
3. **توجيه السياسات:** يمكن أن تساعد النتائج في توجيه السياسات المالية والإدارية في محافظة أربيل نحو مزيد من الشفافية والمساءلة.

ثالثاً. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تحليل مدى تأثير استخدام الموازنة التعاقدية على تعزيز الرقابة المالية في محافظة أربيل.
2. تقييم وعي المحاسبين ومراقبي الحسابات بالمبادئ والممارسات المرتبطة بالموازنة التعاقدية.
3. تحديد التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة التعاقدية في البيئة المحلية.
4. تقديم توصيات لتحسين فعالية استخدام الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة على الأموال العامة.

رابعاً. فرضيات الدراسة: تعتمد الدراسة على الفرضيات الآتية:

1. **الفرضية الأولى :**يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التعاقدية على تعزيز الرقابة على الأموال العامة في محافظة أربيل.
2. **الفرضية الثانية :**يختلف تأثير الموازنة التعاقدية على الرقابة المالية بناءً على متغيرات الديموغرافية مثل الخبرة التعليمية وسنوات الخبرة.
3. **الفرضية الثالثة :**تواجه عملية تطبيق الموازنة التعاقدية تحديات وصعوبات تحد من فعاليتها في تعزيز الرقابة المالية.

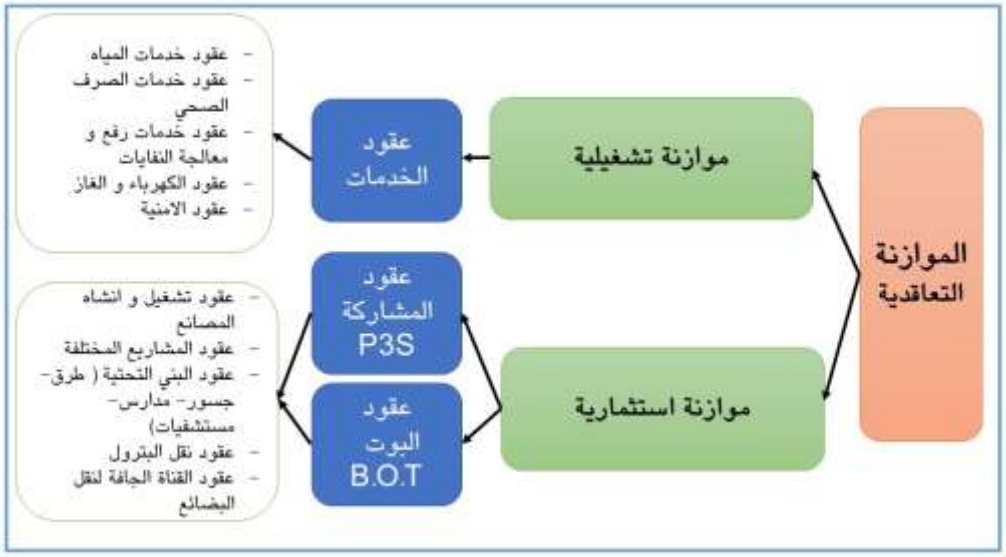
خامساً. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات العاملين في محافظة أربيل. ولضمان تمثيل جيد لمجتمع الدراسة، تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 100 مشاركًا من المحاسبين ومراقبي الحسابات. تم تصميم العينة لتشمل مجموعة متنوعة من الخبرات والمستويات التعليمية لضمان شمولية النتائج.

سادساً. حدود الدراسة: تشمل حدود الدراسة ما يأتي:

1. **الحدود المكانية :**تركزت الدراسة في محافظة أربيل فقط، ومن ثم قد تكون النتائج محدودة في تطبيقها على مناطق أخرى.
2. **الحدود الزمنية :**تم إجراء الدراسة خلال الفترة من يناير 2022 إلى يوليو 2024، مما يعني أن النتائج تعكس الوضع في هذه الفترة الزمنية.

3. **الحدود الموضوعية :**تركزت الدراسة على تحليل تأثير الموازنة التعاقدية على الرقابة المالية، مما يعني أن النتائج قد لا تعكس الجوانب الأخرى للإدارة المالية.\

سابعاً. أنموذج الدراسة: يقوم أنموذج الدراسة على تحليل العلاقة بين استخدام الموازنة التعاقدية (المتغير المستقل) وتعزيز الرقابة المالية (المتغير التابع). يعتمد النموذج على جمع البيانات من خلال استبيانات توزع على عينة من المحاسبين ومراقبي الحسابات، لغرض تحقيق أهداف البحث قام الباحثان بإعداد انموذج للدراسة كما مبين في الشكل رقم (1).



شكل (1): المصدر: من اعداد الباحث بواسطة (الركابي، 2017).

المحور الثاني: جانب النظري للدراسة

مفهوم الموازنة العامة: يمكن النظر لمفهوم الموازنة العامة من عدة زويا فهناك المفهوم القانوني، السياسي، الاقتصادي، التخطيطي، والاداري، والرقابي، إلا أن الموازنة العامة للدولة من وجهة النظر المحاسبية هي كشف يبين النفقات التي تصرفها الدولة والايرادات التي تحصل عليها، وتوفر الدولة من خلال الموازنة ملايين فرص العمل للعاملين فيها وتقدم مختلف الخدمات الصحية والاجتماعية والأمنية إلى شرائح واسعة من المجتمع.

ويمكن تصور أهمية الموازنة عندما تقديم الخدمات والرواتب والأجور إلى شرائح واسعة من المجتمع مثل الموظفين والمتقاعدين والجيش والشرطة والرعايا الاجتماعية، وهناك خمسة أساليب لإعداد الموازنة العامة للدولة، أربعة منها ابتكرت وطبقت في الأراضي الأمريكية وانتقل إلى بلدان العالم، أما الخامسة فقد ابتركت عام 1995 في الدول الاسكندنافية وطبقت في بلدان أوروبا وأمريكا والصين وغيرها.

مفهوم الموازنة التعاقدية: ظهرت الموازنة التعاقدية للوجود نتيجة عدم إمكانية أنواع الموازنات تلبية الكثير من المتطلبات التي تحتاجها الإدارات الحكومية والتي حاولت بشتى الطرق الوصول إلى الأهداف التي تضعها من خلال الموازنة إذ مرت الموازنة بمراحل متعددة منها الموازنة العامة بين الاتجاه الرقابي الذي مثلته الموازنة التقليدية والتحول من التوجه الرقابي المالي إلى الرقابي الإداري الذي تمثله موازنة البرامج والأداء إلى الاتجاه التخطيطي الذي جاءت به موازنة التخطيط والبرمجة ومن ثم موازنة الأساس الصفري والذي قد تمثل الاتجاه الإداري التخطيطي وأخيرا الموازنة التعاقدية

والتي جعلت العلاقة بين الأجهزة التنفيذية والحكومية علاقة تعاقدية يتم بموجبها دفع الحكومة مبالغ محددة قبل وإثناء وبعد تنفيذ ما تم الاتفاق عليه (منير، 1996: 56).

يمكن عد الموازنة التعاقدية الموجه الأخيرة من موجات إصلاح وتطوير أنظمة الموازنات العامة للدول، وأول محاولة لتطبيقها كانت في وزارة المالية النيوزلندية عام 1966 إذ إن مفهوم الموازنة التعاقدية تعني العلاقة بين الأجهزة التنفيذية الحكومية والقطاع الخاص والقطاع العام وهي علاقة تعاقدية يتم بموجبها تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محددة تدفعها الحكومة قبل وإثناء وبعد تنفيذ ما تم التعاقد والاتفاق عليه .وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة بطرح مشاريعها المستقبلية لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج وبأقل كلفة ممكنة وفي الوقت المحدد.

ومن أهم مزايا الموازنة التعاقدية:

1. تقديم حلول جذرية لعديد من المشاكل التي كانت تواجه الحكومات المحلية.
2. عملت على إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد على ربط الموازنة بالخطط التنموية للدولة.
3. ساعدت على تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية بكفاءة عالية.
4. أدت إلى زيادة المخرجات والخدمات مع ترشيد الإنفاق (كوشك، 2003: 8).

ونرى إن الموازنة التعاقدية فيها ايجابيات أخرى منها إن الموازنة التعاقدية تكون وسيله مناسبة للتخلص من الهدر في المال العام وخصوصا في نهاية السنة المالية عندما يكون هناك زيادة في التخصيصات ويتم التصرف بها بطرق مشروعه والهدف هو عدم إرجاعها للخزينة العامة للدولة

أهداف الموازنة التعاقدية: تهدف الموازنة التعاقدية إلى تحويل العلاقة بين الحكومة واجهزتها التنفيذية من علاقة التمويل النقدي إلى علاقة تجارية قائمة على البيع والشراء، فتكون الخدمات على شكل مناقصات عامة تتنافس الأجهزة الحكومية ومؤسساتها العامة مع القطاع الخاص للفوز بعقود تعطيها حق التنفيذ لهذه الخدمات على أساس سعر محدد في العقد، وبهذه الآلية سوف ترتفع روح المنافسة مع رفع مستوى الخدمات وتقليل التكاليف للفوز بالعقود أو المناقصات المطروحة وكل من ينصب في خدمة الوطن والمواطنين وسرعة تقديم الخدمات وجودتها المنع من هدر المال وتقليل نسبة العجز وتحقيق الفائض (اسماعيل وعدس، 2010: 178)

أنواع عقود الموازنة التعاقدية: نتيجة التطور الحاصل في مختلف العلوم والتطور التكنولوجي مع اتساع دور الحكومات من خلال التدخل بالشؤون كافة الاقتصادية والاجتماعية وتطور دور الدولة وعدّها الموجه للاقتصاد ومحرك له للانفتاح الحاصل على العالم والعمل على رفع مستوى دخل الفرد وتنفيذها للمشاريع والتنمية والإستراتيجية وبذلك تطورت الموازنة العامة بعدّها الأداة التي تحقق الحكومة بواسطتها أهدافها المختلفة. مما يتطلب البحث عن صيغ جديدة من شانها تخفيض عجز الموازنة وتوفر السلع والخدمات إلى شرائح واسعة من المجتمع وأيضا تسهم في تنفيذ البني التحتية وهذه الصيغ توفر تمويل غير مباشر الى الموازنة العامة للدولة، وهي بأنواع مختلفة إلا أنها تشترك بمجملها بالاعتماد على القطاع الخاص المحلي أو الأجنبي وعلى شركات القطاع العام والشركات الأجنبية وأهم هذه الصيغ هي (جدوع، 2015: 29):

أولا. عقود الخدمات: وهي عقود تبرم مع القطاع الخاص أو العام وتتعلق بالجانب التشغيلي من الموازنة من أجل توفير أنواع عديدة من الخدمات البلدية، الصحة والاجتماعية إلى المواطنين وتشمل

هذه العقود (عقود توفير المياه الصالحة للشرب، عقود النظافة ورفع النفايات، عقود التشجير، عقود الخدمات البريدية، عقود الخدمات الصحية، عقود الاتصالات وغيرها).

ثانياً. عقود مشاريع المشاركة P3S: تعد عقود مشاريع المشاركة أحد أشكال التعاون بين القطاعيين العام والخاص وبموجبها يقوم القطاع الخاص في تمويل وتصميم وبناء وتشغيل وصيانة بعض الخدمات العامة والمشاريع الانتاجية وحسب صيغ تعاقدية معينة يتفق عليها الجانبين كما في صناعة الكهرباء وغيرها، وهناك نماذج عديدة لعقود المشاركة مع القطاع الخاص يمكن أن تختار الدولة الصيغة المناسبة لها حسب طبيعة المشروع المراد مشاركة القطاع الخاص فيه وفي أدناء نماذج من عقود المشاركة:

جدول (1): نماذج من عقود المشاركة بين الدولة والقطاع الخاص ضمن الموازنة التعاقدية

ت	نوع العقد	التفاصيل
1	عقد توفير قوى عاملة	يقوم القطاع الخاص بتوفير العمالة لبعض المشاريع مثل مشاريع التنظيف والصيانة
2	عقود فنية	يقوم القطاع الخاص بتوفير العمال المهرة والمهندسين والخبراء التي تحتاجهم بعض المشاريع المشتركة.
3	عقود المقاولات	يقوم القطاع الخاص بتوفير مستلزمات المقاولات من مواد وغيرها وحسب متطلبات عقد المقاولة ولا يشترط ان تكون عقود بناء فقط بل مطلقة تشمل بناء مصانع وتشغيلها.
4	عقود تأجير	يقوم القطاع الخاص بتوفير الموجودات من خلال عقود الايجار طويلة الاجل وبالذات للمشاريع العملاقة مثل مشاريع انابيب ضخ الغاز والبترول وملحقاتها
5	عقود الإنتاج	يقوم القطاع الخاص بتوفير مستلزمات الانتاج وتشغيل المصانع ذات الاهمية الكبيرة لقطاعات واسعة من المجتمع
6	عقود الامتياز	يقوم القطاع الخاص بالاستثمار الانتاجي او الخدمي لفترة طويلة وبموجب شروط معينة ضمن عقد الامتياز
7	عقود المساطحة	يقوم القطاع الخاص بالاستثمار في مساحات معينة من الارض ولفترة طويلة مثل بناء المنتزهات واقامة مدن صناعية وحسب شروط العقد.

ثالثاً. عقود مشاريع البوت B.O.T: يقصد بعقود مشاريع البوت تلك المشاريع التي تعهد بها الحكومة إلى احدى الشركات المحلية أو الأجنبية العامة أو الخاصة لإنشاء مشروع معين وادارته وتحمل تكاليفه كافة وبموجب عقد مع الحكومة وتحت رقابتها وبعد انهاء مدة العقد تنقل ملكية المشروع إلى الدولة، وتمتاز عقود البوت بتوفير البنى التحتية للبلاد في ضل ندرة الموارد الاقتصادية وما يرافقها من عجز في الموازنة العامة للدولة. وهناك العديد من الصيغ في هذا النوع من العقود وهي كالآتي:

جدول (2): نماذج من عقود مشاريع البوت B.O.T بين الدولة والشركات الأجنبية ضمن الموازنة التعاقدية

ت	نوع العقد	التفاصيل
1	عقد (بناء- تملك- تشغيل الملكية) Build- Own- Operate- Transfer	تقوم الشركة الاجنبية ببناء المشروع وتشغيله لفترة طويلة بحيث تسترجع كلفته مع الارباح وفي نهاية مدة العقد تحول ملكيته الى الدولة.
2	عقد (بناء- تأجير – نقل الملكية) Build- Lease- Transfer	تقوم الشركة الاجنبية ببناء المشروع وتأجيره للغير وبعد انتهاء عقد الاجارة الطويلة واسترجاع كلفته مع الارباح تحول ملكيته الى الدولة
3	عقد (تأجير- تجديد – تشغيل- نقل الملكية) Lease- Renovate- operate- Transfer	تقوم الشركة الاجنبية بإيجار مشروع قائم بإيجار طويل الاجل ثم تجدده وتشغيله وبعد استرجاع كلفته مع الارباح وفي نهاية مدة عقد الايجار تعود ملكية عمليات التجديد والبناء الاضافي الى الدولة.

المصدر: (الجدوع، 2015: 31).

متطلبات تطبيق الموازنة التعاقدية: من أهم متطلبات تطبيق الموازنة التعاقدية ما يأتي:

1. تغيير طريقة الادارة التقليدية التي لا تتماشي مع الموازنة التعاقدية، بمعنى تبنى المفهوم المعاصر للإدارة العامة، ويعرف على أنه ربط الموارد المالية المتاحة بمخرجات محددة بأسلوب تنافسي بحيث يتم تجنب الاهدار في تنفيذ المخرجات المستهدفة بشكل أكثر وضوحا هو "عبارة عن طريقة حديثة لإعادة تنظيم الاجهزة في القطاع العام، بما يجعل أسلوب ادارتها وسياسة اعداد تقاريرها وطرقها المحاسبية المستخدمة أقرب ما تكون إلى تلك المستخدمة في القطاع الخاص".
2. الحاجة إلى تخطيط استراتيجي المحكم والذي يعمل على تحديد دقيق للنتائج المطلوب تحقيقها بكفاءة وكذلك تحديد الأسعار أو التكاليف التي تعكس تكلفة النواتج بكفاءة.
3. التحول من نظام التعاقد الموحد والمركزي إلى نظام التعاقد المتعدد لمساعدة الحكومة على ادارة مشاريعها بسهولة وبساطة ولحماية صغار المقاولين.
4. تهيئة البيئة المناسبة التي تتيح العمل بأسلوب الموازنة التعاقدية. (Robinson, 2000: 85)

وهناك مزايا خاصة بالتعاقدات في المؤسسات الحكومية والتي تم ذكرها وكما يأتي: (الحلو، 2015: 89):

أ. التعاقدات الحكومية تؤدي إلى مزيد من الكفاءة للخدمات المقدمة وموفرة للتكلفة.
ب. التعاقدات الحكومية تعمل على زيادة استخدام الأسواق وتشجيع المنافسة بين مؤسسات القطاع العام.
ج. التعاقدات الحكومية تمكن من التغلب على المسائل البيروقراطية بسهولة أكبر وإن التعاقد لخدمة معينة أسرع وأسهل من اجراءات تعيين موظفين جدد لتقديم خدمة معينة.

ويرى البعض إن هذا النوع من الموازنة يعد من الأساليب الحيوية في تنفيذ الموازنة العامة ويعطي مرونة كبيرة للمشاركة في تنفيذ المشاريع الحكومية كما إنه يستجيب للضغط الشعبي بالمشاركة في الموازنة العامة، ويتناسب إلى حد كبير من البيئة الدولية الراهنة ما دام أن يترك عملية

انجاز النشاط المالي للدولة إلى أسلوب التعاقد وهو بهذا يحد من احتكار وهيمنة الحكومة (خوشناو، 2009: 25)

وإن الموازنة التعاقدية تسهم في الحد من ظاهرة الفساد المالي ذلك لما توفره من وسائل وآليات للرقابة الداخلية من شأنها أن تمنع التلاعب والغش والتزوير بدرجة كبيرة على الرغم من امتزاج الفساد المالي والاداري والسياسي في الدولة (الركابي، 2017: 293).

مفهوم الرقابة في الاموال العامة: ترجع نشأة الرقابة إلى نشأة الدولة وقد تطورت باتساع ملكية وانفاق المال العام وازدياد حجم المال، إذ تطورت الرقابة عبر الحضارات الانسانية عبر الزمن، بداية من الرقابة التقليدية التي تركز أساسا على مدى التزام الدولة بالنظم والقوانين بهدف الحد من الأخطار المرتقبة إلى الرقابة التي تضم الفاعلية والكفاءة، ازداد التوسع في الرقابة بعد تأسيس المنظمات الدولية التي تسهر على تطبيق الرقابة والعناية بالمال العام من خلال التعاون بين الدول ومنظمات دولية، ومن أهم هذه المنظمات المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ANTOSAI انتوساي) وهي منظمة تضم دول أعضاء عدة فضلا عن ممثلين عن المنظمات الدولية والمؤسسات المهنية، وقد حصلت الانتوساي على اجماع دولي بان تكون بمثابة تنظيم دولي يهتم بوضع العمل الرقابي في مختلف الدول حيث تلعب دورا مهما في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة ورقابة المالية. (صفاء واخرون، 2018)، وتعد الرقابة الفعالة على كفاءة الانفاق شرط أساسي لإدارة المال العام بطريقة جيدة، وفي حال كانت الرقابة لا تتمتع بالكفاءة والفعالية في السيطرة على النفقات أثناء التنفيذ فهذا يعني أنها تفتقر إلى ضوابط السيطرة على الانفاق العام والذي قد يشكل تهديدا للاستقرار الاقتصادي للحكومة والانضباط المالي وحماية المال العام ويدعو لشك الجمهور في نزاهة وشفافية نظام الرقابة المالية واشراف الحكومة على الموارد العامة للمجتمع (عبدالقادر واخرون، 2016)

مفهوم الرقابة: تعد الرقابة المالية منهج شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادي والمحاسبية والادارية، وتهدف إلى التأكد من المحافظة على المال العام ورفع كفاية استخدامه وتحقيق الفعالية في النتائج المتحققة. (العرادي، 2010: 6)

هناك ثلاثة اتجاهات تناولتها دراسة مفهوم الرقابة، يمكن اجمالها بما يأتي (ميرزا الزهاوي، 2008: 72):

1. الاتجاه الأول: يهتم أصحاب هذا الاتجاه بالجانبي الوظيفي للرقابة، فالرقابة هي مجموعة من الاجراءات التي ترتكز على جمع بيانات تحليلية عن الخطة بفرض متابعتها والتحقيق من قيام الوحدات الادارية المختلفة بتنفيذ أهدافها بأحسن وسائل الأداء، التي تكفل كفاية اقتصادية.
2. الاتجاه الثاني: الرقابة هي التحقق بان التنفيذ تم وفقا لما هو مقرر له وفي حدود الخطة المرسومة والقواعد الموضوعة، قصد اكتشاف نواح الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها.
3. الاتجاه الثالث: يركز أنصار هذا الاتجاه على الأجهزة التي تقوم بالرقابة، فالرقابة عملية تقييم وفحص ومراجعة تقوم بها اجهزة متخصصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعة بكفاية مع اعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل.

تعريف الرقابة المالية: ليس هناك تعريف جامع وشامل للرقابة المالية لتنوع أوجه الرقابة المالية وأجهزتها والاجراءات المتبعة، ولتعدد دوافع الفساد المالي والتي أدت إلى تنوع أساليب وآليات مكافحته، يعرف البعض الرقابة بأنها مجموعة من الاجراءات المتبعة لمراجعة العمليات المالية وتقييم

اشغال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مدى كفاءته وقدرتها على تحقيق الأهداف المسطرة والتأكد من أن الأهداف المتحققة تحققت وفق الضوابط وخلال الأوقات المحددة لها.(الشريف، 1986) وعرفها آخرون بأنها مجموعة من الأساليب التي يتم من خلالها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة، (عاشور، 1979) وتعرف الرقابة حسب (مسعد واخرون، 2009) بأنها الاشراف والفحص والمراجعة من جانب جهة مختصة للتحقق من حسن استخدام المال العام في الأغراض المخصصة له.

اهداف الرقابة المالية: إن المحافظة على المال العام أصبح ضروريا لتنفيذ الموازنة على الوجه الأكمل، فالرقابة أصبحت ركنا أساسيا من أركان الادارة في الدولة الحديثة، وقد وجدت الرقابة لضبط مالية الدولة والتقليل من التجاوزات والكشف عن مدى التقيد بالقوانين والأنظمة، ومراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة، ومن أهداف الرقابة المالية ما يأتي: (حنيش، 2014: 279)

1. التحقيق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الحكومية بصورة تامة.
2. تطوير الادارة المالية الحكومية.
3. التحقيق من الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة الخاصة بالوحدات الحكومية.
4. الوقوف على مبررات وأسباب الممارسات غير الاقتصادية ومعوقات تحقيق الأهداف.
5. توجيه الموارد العامة إلى أوجه الانفاق المختلفة بالشكل الذي يحقق الخطة العامة للدولة.

كما تسعى الرقابة المالية إلى تحقيق الأهداف الآتية (ميرزا الزهاوي، 2008: 77):

- التأكد من أن النفقات العامة كافة قدمت وفقا لما هو مقرر لها.
- التحقق من أن جميع الايرادات العامة في الدولة قد حصلت وادخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.
- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
- زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.
- العمل على ترشيد الانفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير اجراءات العمل المالية، صفات حسن استخدام الأموال والاقتصاد في الانفاق من دون عرقلة التنفيذ وذلك بمنع التشدد والروتين غير المبرر في الاجراءات وبشكل يضمن مكافحة الفساد المالي الاداري.

أهمية الرقابة المالية: أدى توسع دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية إلى تضخم حجم النفقات، مما استلزم تخصيص مبالغ كبيرة لتنظيمها في إطار تنفيذ التزاماتها. لذلك، أصبحت المحافظة على المال العام ضرورة لتحقيق تنفيذ مثالي للموازنة العامة. فالرقابة باتت عنصراً جوهرياً في الإدارة الحديثة للدولة، وهي ضرورية لكل عمل منظم. وتهدف الرقابة إلى ضبط مالية الدولة والحد من التجاوزات. ويمكن تلخيص أهمية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة كما يأتي (الكرخي، 1999: 25):

أولاً. الأهمية السياسية للرقابة المالية: تتجلى الأهمية السياسية للرقابة المالية في ضمان احترام إرادة البرلمان في تنفيذ القوانين المالية. وبما أن البرلمان يمثل إرادة الشعب، فإن الرقابة تسعى إلى فرض احترام إرادة الأمة في إدارة وتوجيه أموالها بالشكل الصحيح.

ثانياً. الأهمية الحسابية للرقابة المالية: تتمثل الأهمية الحسابية في ضمان الدقة ومنع التهاون في تحصيل الإيرادات أو تجاوز المصروفات عن المبالغ المحددة. كما تسعى الرقابة إلى التأكد من توافق التنفيذ مع الخطط الموضوعة، مما يسهل أعمال الرقابة ويمكن من معرفة مدى دقة التنفيذ.

ثالثاً. الأهمية المالية للرقابة: تظهر الأهمية المالية من خلال منع الإسراف وسوء استخدام الأموال العامة، وذلك عبر الالتزام بالاعتمادات ورقابة المختصين بعقد النفقات وتحصيل الإيرادات. توضع آليات محددة للمراقبة والتدقيق لتجنب الإسراف والتبذير.

رابعاً. الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية: تكمن الأهمية الاقتصادية للرقابة في متابعة تنفيذ الموازنة العامة لضمان كفاءة الإنفاق العام والإلمام بتكاليف التنفيذ. كما تساعد الرقابة في تقييم أداء السلطات التنفيذية وضمان إتمام العمليات المالية في الوقت المحدد.

خامساً. الأهمية القانونية للرقابة المالية: تبرز الأهمية القانونية للرقابة في توقيع العقوبات على المخالفات في تنفيذ الموازنة العامة، مما يضمن شرعية التنفيذ وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات السارية في مجال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

انواع الرقابة المالية تعد الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة عملية هامة وأساسية من حيث أنها تمكن من توجيه الأموال العامة إلى مقاصدها الصحيحة دون أي اهمال أو تلاعب وتعد عملية الرقابة من المراحل الرئيسة في انجاح تنفيذ الموازنة العامة وتحقيق أهدافها، ويمكن أن نميز بين العديد من أنواع الرقابة تختلف في أساليبها ومناهجها لكنها تشترك في أهدافها ويمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من الرقابة:

1. الرقابة الادارية: تتمثل في مختلف أنواع الرقابة التي تمارس من قبل ادارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل ادارات أخرى لاسيما تلك التابعة لوزارة المالية وبواسطة موظفين متخصصين (المراقبون الماليون) أو موظفين آخرين (المحاسبون العموميون)، تكون من صلاحياتهم ممارسة أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.

ويمكن أن نميز في الرقابة الادارية بين نوعين من الرقابة:

أ. الرقابة القبلية: يمنع هذا النوع من الرقابة ارتكاب المخالفات المالية لذلك يطلق عليها اسم الرقابة الوقائية، ويقوم بها الأطراف الآتية:

- ❖ المراقب المالي: يتمثل دور المراقب المالي في ممارسة قبلية على الالتزام بالنفقات العمومية والتأشير عليها، إذ لا يمكن لأي ادارة أو مؤسسة عمومية صرف اعتماد إلا إذا كان الالتزام بالنفقات صحيحا ومؤشرا عليه من طرف المراقب المالي (جلال، 2014: 89).
- ❖ لجنة الصفقات العمومية: إن أهمية الصفقات العمومية التي تمكن الدولة من انجاز المرافق العمومية وخدمة الصالح العام تستوجب رقابة قبل وبعد ابراهما، وأبرز أوجه الرقابة المفروضة على الصفقات العمومية الرقابة الخارجية، والتي تقوم بها هيئات متخصصة تتمثل في لجان الصفقات العمومية التي تعمل على تقديم المساعدة للمصلحة المتعاقدة في مجال تحضير الصفقات العمومية، غير إن هذه اللجان تختلف من واحدة لأخرى، من حيث المجال المفسوح لها للرقابة فيه، وأيضا من حيث الاختصاصات الممنوحة لها الأداء عملها (شويخي، 2011: 98).

ويمكن تقسيم هذه اللجان على قسمين، يتضمن القسم الأول لجان الصفقات العمومية الموضوعة لدى المصالح المتعاقدة وتشمل:

- اللجنة الوزارية للصفقات.

- اللجنة الولائية للصفقات.
- اللجنة البلدية للصفقات.

أما القسم الثاني فيتضمن اللجنة الوطنية للصفقات العمومية.

- المفتشية العامة للمالية: بعدّها وزارة المالية مكلفة بمسك مالية الدولة، من خلال تحصيل جميع الايرادات ومنح الاعتمادات لجميع الوزارات فأن هذا أدى إلى ضرورة تأسيس هيئة رقابية تابعة لها تتولى مراقبة التفسير المالي، والمحاسبي لمصالح الدولة، وتتمثل هذه الهيئة في المفتشية العامة للمالية فيما يأتي:

- مهمة الرقابة والتدقيق.
- مهما التحقيقات والخبرات.
- مهمة التقييم (تقييم اداء انظمة الميزانية).
- تقييم السياسات العمومية.
- الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الاموال.
- التدقيق في القروض الدولية.

وتعد المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية ذات دور بالغ الأهمية ولا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال الرقابة والتقويم الاقتصادي وكذا الدراسات والتحاليل:

ب. الرقابة البعدية: ويقصد بها الرقابة الادارية اللاحقة على الحسابات وتتلخص في اعداد حسابات شهرية أو سنوية، ويقوم المراقب المالي بفحصها والتأكد من سلامة المركز المالي للمصلحة ويضع تقريرا بذلك.

ج. الرقابة التشريعية (البرلمان): تتمثل في مطالبة المجالس النيابية الحكومة في تقديم الايضاحات والمعلومات التي تساعد في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والايرادات العامة ويكون ذلك في صورة أسئلة خطية أو شفوية كما إنه من حق اللجنة المالية للمجلس استعداء ممثلي السلطة التنفيذية للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة كما تتمثل الرقابة التشريعية في مناقشة الحساب الختامي.

وتعد الرقابة التي يمارسها البرلمان على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول من مظاهر الرقابة الخارجية، ومبرر ذلك إلى أن السلطة التشريعية بوصفها الممثل لشرعي لإرادة الشعب يجب أن تلعب الدور الرئيس في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق الصالح العام للمجتمع ومن ثم فأن الجهاز التنفيذي لا ينبغي أن يمارس مسؤولياته دون أن يكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة البرلمانية التي يمثلها المجلس التشريعي. (ساجي، 2011: 105).

وهناك نقائص عدة تحد من الدور الفعال للبرلمان في الرقابة على العمليات المالية لعل من أهمها:

- ❖ غياب الآليات الكفيلة يتمكن البرلمان من استفتاء المعلومات التي من خلالها يتم الاطلاع على مختلفة أوجه صرف المال العام وحسن توظيفه.
- ❖ وجود لجنة برلمانية واحدة وهي لجنة المالية والميزانية يناط بها مسؤولية المسائل المتعلقة ولا يعطي أي أدوار لأي لجان أخرى.
- ❖ تمتع رئيس الجمهورية بصلاحية اصدار قانون المالية في حالة ما إذا لم يصادق عليه البرلمان وهو الأمر الذي ينقص من جدوى مصادقة البرلمان.

- ❖ عدم شمول الرقابة التشريعية لحسابات التخصيص الخاص، وفي المقابل زيادة عدد هذه الحسابات مما قد يسيء استخدامها مستقبلا وهي لا تخضع لأي رقابة من البرلمان.
- ❖ نقص وفي بعض الاحيان غياب تنصيب لجان التحقيق من طرف البرلمان لمراقبة تنفيذ الميزانية أو تنفيذ النفقات العامة أو مراقبة ما يتعلق بالاقتصاد والمالية وهذا ما يؤكد انعدام الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الميزانية.
- ❖ عدم تفعيل الرقابة البعدية والمتمثلة أساسا في قانون ضبط الميزانية الذي تلتزم الحكومة بعرضه لتقييم وتقدير مدى فعالية الترخيص المالي ومقارنته بما تم انجازه فعلا.

2. الرقابة القضائية المستقلة: تعد هذه الرقابة أكثر فاعلية من سابقيها، إذ تقوم بها هيئة قضائية مستقلة عن كل من الادارة والسلطة التشرعية تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الموازنة العامة والتأكد من أن النفقات والايرادات قد تمت على النحو الصادر به اجازة السلطة التشريعية وطبقا للقواعد المالية المقررة في الدولة.

وتختلف هذه الهيئة التي تقوم بالرقابة المستقلة من دولة إلى أخرى، وهي الرقابة هيئة قضائية مستقلة هي مجلس المحاسبة وهي محكمة منظمة تنظيما قضائيا، يكلف بمراقبة مالية الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية والمؤسسات الاقتصادية العمومية بكل أنواعها وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة الى تشجيع الاستعمال الفعال والعقلاني للأموال العمومية ولا تباشر هذه الرقابة إلا بعد التنفيذ النهائي لعمليات صرف النفقات العمومية وتحصيل الايرادات العمومية.

وتنقسم الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على ثلاثة أنواع هي:

- ❖ مراجعة الحسابات.
- ❖ رقابة الانضباط الميزاني والمالي.
- ❖ تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية.

المقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية: هناك مجموعة من المقومات لابد من توفرها في نظام الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة أو في الأعوان الذين يقومون بتلك الرقابة.

1. **المقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية:** يجب توفر مجموعة من المقومات في نظام الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة ليكون فعالا من أهمها (ميرزا الزهاوي، 2008: 96):

أ. سهولة وضوح النظام الرقابي: يجب أن يكون نظام الرقابة سهلا وواضحا للقائمين عليه لأن أي تعقيد في النظام الرقابي يؤدي إلى ارباك في عملية الرقابة وحدوث أخطاء ومن ثم عدم فاعليتها.

ب. مرونة وملائمة النظام الرقابي: يجب أن يلائم نشاط الرقابة طبيعة الهيئة المراد مراقبتها إن كانت ادارة من ادارات الدولة أو شركة تابعة للقطاع العام.

ج. الاقتصاد في تكاليف العمل الرقابي: يتمثل الاقتصاد في الاكتفاء بالعدد المطلوب من الموظفين والذي يتعدى الحاجة الفعلية المطلوبة للقيام بأعمال الرقابة.

2. **المقومات الأساسية لأعوان الرقابة المالية:** يجب توفر مقومات أساسية في الأعوان المكلفين بالقيام بعملية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومن أهم هذه المقومات (ميرزا الزهاوي، 2008: 97):

أ. الاستقلالية والحماية: لابد من توفر الاستقلالية لكل من يتولى مهمة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة مما يبعدهم عن الضغوط والمؤثرات الخارجية كما يجب توفير كافة الضمانات اللازمة لتحقيق الحماية الكافية لهم لضمان أداء عملهم بكل نزاهة واخلاص.

ب. الخبرة والكفاءة: يجب توفر الكفاءة والخبرة في القائمين بأعمال الرقابة مما يؤهلهم لأداء أعمالهم الرقابية بصورة صحيحة.

ج. العناية المهنية الحريصة: لابد لمن يتولي مهمة الرقابة المالية من بذل العناية المهنية اللازمة التي تعبر عن الحرص للوصول إلى مواطن الاسراف والانحرافات والخلل في تنفيذ العمليات المالية، وجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين التي تدين مرتكبي المخالفات.

المحور الثالث: جانب التطبيقي للدراسة

وصف المجتمع وعينة البحث: شمل مجتمع البحث جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات في محافظة أربيل. تم توزيع 100 استمارة، وتم استرداد 85 استمارة صالحة للتحليل باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

متغيرات البحث: تم قياس متغيرات الدراسة من خلال تمثيل متغير "تأثير استخدام الموازنة التعاقدية" كمتغير تابع والمتغيرات المتعلقة بالرقابة المالية كمتغيرات مستقلة. استخدم مقياس ليكرت الخماسي (1 = لا أتفق تماماً، 2 = لا أتفق، 3 = غير متأكد، 4 = أتفق، 5 = أتفق تماماً).

اختبار الثبات والصدق للاستبانة: تم استخدام معامل كرونباخ ألفا لاختبار الثبات والصدق للاستبانة. الجدول الآتي يوضح نتائج الاختبار:

جدول (3): اختيار كرونباخ ألفا لقياس ثبات وصدق الاستبانة

الفقرات	الثبات	الصدق	عدد الفقرات
كل فقرات الاستبانة	0.9120	0.9550	15

تشير النتائج إلى أن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل فقرات الاستبانة يتمتع بدرجة عالية من الثبات (أكبر من 0.60) ومعاملات الصدق كانت أكبر من 0.80، مما يدل على اتساق داخلي عالي لأسئلة الاستبانة

اختبار توزيع البيانات: تم التأكد من توزيع البيانات باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov واختبار chi-square. الجدول الآتي يلخص النتائج:

جدول (4): اختيار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبانة

المتغير	statistics	value-p	Table value	statistics	value-p	Table value
المتغير التابع	0.1682	0.0054	0.1345	37.610	0.0000	9.4877
المتغير المستقل	0.1780	0.0027	0.1345	16.162	0.0129	12.592

وللتأكد من صحة البيانات المستخدمة في هذه الدراسة، أجريت اختبارات لتقييم طبيعية وتوزيع البيانات باستخدام اختباري كولموجوروف-سميرنوف وكاي سكوير. وتعد هذه الاختبارات بالغة الأهمية لتحديد ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعًا طبيعيًا، وهو أمر ضروري للعديد من التحليلات الإحصائية. وقد تم استخدام اختبار كولموجوروف-سميرنوف لتقييم طبيعية البيانات لكل من المتغيرات التابعة والمستقلة. وبالنسبة للمتغير التابع، كانت إحصائية كولموجوروف-سميرنوف 0.1682 بقيمة p 0.0054، مقارنة بقيمة حرجة 0.1345، أما بالنسبة للمتغير المستقل، فكانت الإحصائية 0.1780 بقيمة p 0.0027، مقابل نفس القيمة الحرجة. وفي كلتا الحالتين، تجاوزت

الإحصائية المحسوبة القيمة الحرجة، وكانت قيم p أقل من 0.05، مما يشير إلى أن البيانات لا تتبع توزيعًا طبيعيًا عند مستوى دلالة 5%. وبالمثل، قام اختبار مربع كاي بتقييم مدى ملاءمة توزيع البيانات، مؤكدًا انحرافًا كبيرًا عن الحالة الطبيعية. كان للمتغير التابع إحصائية مربع كاي 37.610 بقيمة 0.0000 p، مقارنة بقيمة حرجة 9.4877، وكان للمتغير المستقل إحصائية مربع كاي 16.162 بقيمة 0.0129 p، مقارنة بقيمة حرجة 12.592. تشير هذه النتائج إلى أن كل من اختباري كولموغوروف-سميرنوف وكاي مربع يشيران إلى أن بيانات المتغيرات لا تتبع توزيعًا طبيعيًا. ومن ثم، فإن هذه النتيجة تعني أن الأساليب الإحصائية غير المعيارية، والتي لا تتطلب افتراض الحالة الطبيعية، قد تكون أكثر ملاءمة لتحليل البيانات في هذه الدراسة، مما يوفر رؤى قوية للعلاقات بين المتغيرات قيد التحقيق.

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسة الأولى

الفرضية:

- ❖ فرضية العدم: لا توجد معوقات تواجه استخدام الموازنة التعاقدية في الرقابة المالية.
- ❖ الفرضية البديلة: توجد معوقات تواجه استخدام الموازنة التعاقدية في الرقابة المالية.

تم اختبار الفرضية باستخدام تحليل الانحدار ومعامل التحديد. الجدول الآتي يلخص النتائج:

جدول (5): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير التابع

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
استخدام الموازنة التعاقدية يسهم في تحسين إدارة الأموال العامة	4.05	0.7766	80.91%
تطبيق الموازنة التعاقدية يساهم في زيادة شفافية العمليات المالية	4.12	0.62413	82.55%
استخدام الموازنة التعاقدية يسهم في تقليل الفساد المالي	4.00	0.7011	80.00%
استخدام الموازنة التعاقدية يؤدي إلى تحسين الكفاءة التشغيلية	4.10	0.8154	81.11%
تطبيق الموازنة التعاقدية يساعد في تحقيق الأهداف المالية للدولة	4.08	0.6905	81.50%
استخدام الموازنة التعاقدية يسهم في تحسين دقة التقارير المالية	4.15	0.7201	83.00%
تطبيق الموازنة التعاقدية يساعد في تحسين التخطيط المالي للدولة	4.20	0.7423	84.00%
استخدام الموازنة التعاقدية يؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور في الإدارة المالية للحكومة	4.25	0.7589	85.00%
تطبيق الموازنة التعاقدية يسهم في تحسين الاستجابة السريعة للأزمات المالية	4.18	0.7312	83.60%

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
استخدام الموازنة التعاقدية يساعد في تحقيق التوازن المالي بين الإيرادات والنفقات	4.12	0.7005	82.40%
تطبيق الموازنة التعاقدية يسهم في تحسين توزيع الموارد المالية بشكل عادل	4.10	0.7104	82.00%
استخدام الموازنة التعاقدية يسهم في تقليل الهدر المالي	4.05	0.6887	80.90%
تطبيق الموازنة التعاقدية يساعد في تعزيز الرقابة المالية الداخلية	4.08	0.6954	81.60%

تشير النتائج إلى وجود تأثير لاستخدام الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة في الأموال العامة، حيث أن متوسط الاتفاق كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بنسبة كبيرة.

الفرضية الرئيسة الثانية

الفرضية:

- ❖ فرضية العدم: لا توجد معوقات تواجه استخدام الموازنة التعاقدية في الرقابة المالية.
- ❖ الفرضية البديلة: توجد معوقات تواجه استخدام الموازنة التعاقدية في الرقابة المالية.

تم اختبار الفرضية باستخدام تحليل الانحدار ومعامل التحديد. الجدول الآتي يلخص النتائج:

جدول (6): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
نقص التدريب والتأهيل للمحاسبين ومراقبي الحسابات	3.89	0.84409	80.39%
مقاومة التغيير من قبل الموظفين والمسؤولين	3.99	0.86167	79.80%
تعقيدات النظام المالي والإداري	4.02	0.7776	80.91%
نقص الوعي بأهمية الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة المالية	4.10	0.8154	81.11%
عدم توفر الدعم المالي والتقني اللازم	4.00	0.8011	80.00%
تعارض المصالح بين الجهات المختلفة في تطبيق الموازنة التعاقدية	3.95	0.8212	79.00%
عدم وجود إطار قانوني وتنظيمي داعم لتطبيق الموازنة التعاقدية	4.05	0.7391	81.00%
نقص البيانات والمعلومات الدقيقة اللازمة لتطبيق الموازنة التعاقدية	4.08	0.7552	81.50%
عدم توافق نظم المعلومات المالية المستخدمة مع متطلبات الموازنة التعاقدية	4.12	0.7241	82.40%
نقص التعاون بين الجهات المختلفة داخل المؤسسات الحكومية	4.02	0.7452	80.40%

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
ضعف الرقابة المالية الداخلية على تطبيق الموازنة التعاقدية	3.97	0.7584	79.90%
عدم وجود برامج تدريبية وتثقيفية حول أهمية وفوائد الموازنة التعاقدية	4.10	0.7310	81.20%
نقص الدعم من الإدارة العليا لتطبيق الموازنة التعاقدية	4.00	0.7412	80.00%
تعقيدات في الإجراءات والروتين الإداري تؤثر على تطبيق الموازنة التعاقدية	4.01	0.7395	80.20%
نقص التنسيق بين الجهات الرقابية والمؤسسات الحكومية في تطبيق الموازنة التعاقدية	4.05	0.7492	80.90%

تشير النتائج إلى وجود معوقات تواجه استخدام الموازنة التعاقدية في الرقابة المالية، حيث أن نسبة الاتفاق كانت عالية على وجود هذه المعوقات.

وصف المجتمع وعينة البحث المستخدمة في الدراسة، فضلا عن استعراض الأدوات الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. تم تحليل الفرضيات الرئيسية وكشفت النتائج عن تأثير إيجابي لاستخدام الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة المالية، فضلا عن تحديد مجموعة من المعوقات التي تواجه تطبيق الموازنة التعاقدية في الرقابة المالية. هذه النتائج تساهم في تقديم توصيات عملية لتحسين استخدام الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة المالية والحد من التحديات المعيقة.

التحليل الوصفي واختبارات جودة البيانات:

جدول (7): مصفوفة ارتباط فقرات المتغير المستقل

المتغيرات	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15
X1	1.000	.628	.407	.443	.204	.314	.406	.400	.230	.277	.130	.267	.158	.312	.290
X2	.628	1.000	.481	.409	.242	.263	.337	.425	.119	.337	.316	.188	.154	.301	.278
X3	.407	.481	1.000	.138	.074	-.020	.039	.220	.071	.242	-.007	.142	.086	.211	.195
X4	.443	.409	.138	1.000	.698	.742	.723	.705	.690	.771	.705	.669	.612	.657	.640
X5	.204	.242	.074	.698	1.000	.844	.743	.620	.751	.729	.731	.839	.702	.745	.732
X6	.314	.263	-.020	.742	.844	1.000	.733	.669	.814	.764	.679	.843	.697	.740	.725
X7	.406	.337	.039	.723	.743	.733	1.000	.754	.658	.711	.715	.682	.642	.689	.668
X8	.400	.425	.220	.705	.620	.669	.754	1.000	.785	.771	.665	.742	.694	.738	.718
X9	.230	.119	.071	.690	.751	.814	.658	.785	1.000	.726	.593	.868	.691	.733	.720
X10	.277	.337	.242	.771	.729	.764	.711	.771	.726	1.000	.810	.778	.730	.775	.757
X11	.130	.316	-.007	.705	.731	.679	.715	.665	.593	.810	1.000	.642	.635	.674	.656
X12	.267	.188	.142	.669	.839	.843	.682	.742	.868	.778	.642	1.000	.721	.765	.749
X13	.158	.154	.086	.612	.702	.697	.642	.694	.691	.730	.635	.721	1.000	.699	.688
X14	.312	.301	.211	.657	.745	.740	.689	.738	.733	.775	.674	.765	.699	1.000	.745
X15	.290	.278	.195	.640	.732	.725	.668	.718	.720	.757	.656	.749	.688	.745	1.000

تعرض مصفوفة الارتباط الموضحة في الجدول رقم (7) العلاقات المتبادلة بين المتغيرات المستقلة X1 إلى X15. تم تصميم الجدول بحيث تشير كل خلية إلى معامل ارتباط بيرسون بين زوج من المتغيرات.

تعكس العناصر القطرية، التي تساوي دائمًا 1، الارتباط المثالي للمتغير مع نفسه. يكشف فحص المصفوفة عن العديد من الأنماط الرئيسة المثيرة للاهتمام. تُظهر المتغيرات X4 وX5 وX6 وX7 وX8 وX9 وX10 وX11 وX12 ارتباطات متبادلة قوية، معظمها أعلى من 0.7، مما يشير إلى أن هذه المتغيرات وثيقة الصلة وقد تقيس بنيات أساسية مماثلة. على سبيل المثال، يتمتع كل من X5 وX6 بارتباط عالٍ يبلغ 0.844، مما يشير إلى علاقة خطية قوية. وعلى العكس من ذلك، تُظهر المتغيرات مثل X3 ارتباطات أضعف مع معظم المتغيرات الأخرى، وخاصة مع الارتباطات السلبية أو القريبة من الصفر، مما يشير إلى عدم وجود ارتباط أو عوامل أساسية مختلفة. إن المتغير X2 له ارتباطات معتدلة مع معظم المتغيرات الأخرى، مما يشير إلى درجة معينة من التباين المشترك ولكن ليس بقوة المجموعة من X4 إلى X12. إن تحليل هذه الارتباطات أمر بالغ الأهمية لفهم التعدد الخطي بين المتغيرات، والذي قد يؤثر على استقرار وتفسير النماذج الإحصائية اللاحقة. قد تتطلب الارتباطات العالية داخل مجموعات فرعية من المتغيرات تقنيات تقليل الأبعاد، مثل تحليل العوامل، لتقطير المكونات الأساسية لمزيد من التحليل. بشكل عام، توفر مصفوفة الارتباط فهمًا أساسيًا للعلاقات بين المتغيرات المستقلة، مما يوجه المزيد من تحليل البيانات وبناء النماذج

اختبار دقة المعاينة

جدول (8): KMO واختبار Bartlett للمتغير المستقل

المقياس	القيمة
لقياس دقة المعاينة KMO	0.844
اختبارBartlett	828.929
درجات الحرية	66
قيمةp-	0.000

يوضح الجدول رقم (8) نتائج مقياس كايزر-ماير-أولكين (KMO) واختبار بارتليت للكروية، وكلاهما يستخدم لتقييم مدى ملاءمة بيانات المتغيرات المستقلة لتحليل العوامل.

تم الإبلاغ عن مقياس كايزر-ماير-أولكين (KMO) لكفاية العينة على أنه 0.844، مما يشير إلى أن البيانات مناسبة تمامًا لتحليل العوامل. تتراوح قيمة مقياس كايزر-ماير-أولكين (KMO) من 0 إلى 1، إذ تشير القيم الأقرب إلى 1 إلى أن المتغيرات تشترك في بنية عامل مشتركة وهي مناسبة لتحليل العوامل. تعد قيمة مقياس كايزر-ماير-أولكين (KMO) أعلى من 0.8 جيدة جدًا، مما يشير إلى أن الارتباطات بين المتغيرات عالية بما يكفي لتحليل العوامل الموثوق.

يعطي اختبار بارتليت للكروية قيمة مربع كاي 828.929 مع 66 درجة حرية وقيمة p 0.000. يقيم اختبار بارتليت ما إذا كانت مصفوفة الارتباط عبارة عن مصفوفة هوية، إذ تشير النتيجة المهمة ($p < 0.05$) إلى أن الارتباطات بين المتغيرات ذات دلالة إحصائية ومناسبة لتحليل العوامل. في هذه الحالة، تشير القيمة p البالغة 0.000 إلى أنه يمكن رفض الفرضية الصفرية (أن مصفوفة الارتباط عبارة عن مصفوفة هوية). وهذا يعني أن هناك علاقات مهمة بين المتغيرات، مما يدعم استخدام تحليل العوامل.

باختصار، يؤكد كل من مقياس KMO ونتائج اختبار بارتليت أن مجموعة البيانات مناسبة لإجراء تحليل العوامل. تشير قيمة KMO العالية إلى أن حجم العينة والارتباطات مناسبان، في حين تشير نتيجة اختبار بارتليت المهمة إلى أن المتغيرات مترابطة ويمكن تجميعها في عوامل. وهذا يوفر أساسًا قويًا للمضي قدمًا في تحليل العوامل لتحديد الهياكل أو الأبعاد الأساسية داخل المتغيرات المستقلة.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات: توصلت الدراسة إلى أن استخدام الموازنة التعاقدية يلعب دورًا إيجابيًا في تعزيز الرقابة على الأموال العامة في محافظة أربيل. وقد أظهرت النتائج ما يأتي:

1. **تأثير إيجابي** :أظهرت النتائج أن هناك تأثيرًا إيجابيًا لاستخدام الموازنة التعاقدية في تعزيز الرقابة المالية على الأموال العامة.
2. **تحسين الرقابة**: استخدام الموازنة التعاقدية يساهم بشكل مباشر في تحسين الرقابة المالية وتقليل التجاوزات.
3. **فعالية الموازنة التعاقدية**: أثبتت الموازنة التعاقدية فعاليتها في تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة.
4. **زيادة الالتزام**: تبين أن استخدام الموازنة التعاقدية يزيد من مستوى الالتزام بالمعايير والإجراءات المالية.
5. **تحقيق الأهداف المالية**: تساعد الموازنة التعاقدية في تحقيق الأهداف المالية بشكل أكثر فعالية مقارنة بالموازنات التقليدية.
6. **تحليل المخاطر** :يسهم تطبيق الموازنة التعاقدية في تحديد وتحليل المخاطر المالية بشكل أفضل.
7. **تقليل الفساد**: تعمل الموازنة التعاقدية على تقليل فرص الفساد المالي وسوء الإدارة.
8. **تطوير المهارات** :يتطلب تطبيق الموازنة التعاقدية تطوير مهارات المحاسبين والمراقبين لضمان التنفيذ الفعّال.
9. **تعقيد الإجراءات**: هناك بعض التحديات المتعلقة بتعقيد الإجراءات الإدارية وتداخل الصلاحيات التي قد تعوق فعالية التطبيق.
10. **نقص الدعم الإداري:** يُلاحظ وجود نقص في الدعم من قبل الإدارة العليا لتطبيق الموازنة التعاقدية بشكل فعال.

ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات الآتية لتعزيز فعالية تطبيق الموازنة التعاقدية في الرقابة على الأموال العامة في محافظة أربيل:

1. تعزيز الدعم من الإدارة العليا: يجب توفير دعم قوي ومستمر من الإدارة العليا لتطبيق الموازنة التعاقدية، مما يضمن تنفيذها بشكل فعال وتحقيق أهدافها المرجوة.
2. تبسيط الإجراءات الإدارية: العمل على تبسيط الإجراءات وتقليل الروتين الإداري الذي يعيق تطبيق الموازنة التعاقدية، من خلال مراجعة الأنظمة والإجراءات الحالية.
3. تطوير المهارات البشرية: يجب التركيز على تدريب الكوادر البشرية المعنية بتنفيذ الموازنة التعاقدية وتعزيز قدراتهم في مجال الرقابة المالية لضمان التطبيق الأمثل.
4. تعزيز الشفافية والمساءلة: تشجيع الشفافية والمساءلة في جميع مراحل تطبيق الموازنة التعاقدية من خلال نشر تقارير دورية حول نتائج تطبيقها ومدى تحقيقها للأهداف المنشودة.

5. تحسين التنسيق بين الجهات الرقابية: تعزيز التعاون والتنسيق بين الجهات الرقابية والمؤسسات الحكومية لضمان تطبيق فعال للموازنة التعاقدية وتحقيق أقصى درجات الرقابة المالية.
6. معالجة التحديات والمعوقات: ضرورة إجراء دراسات دورية لتحديد المعوقات التي تواجه تطبيق الموازنة التعاقدية والعمل على حلها بشكل مستمر لضمان تحسين الرقابة المالية.
7. تعزيز الوعي بمفاهيم الموازنة التعاقدية: توفير برامج توعية ودورات تدريبية لزيادة فهم المحاسبين والمراقبين لمفاهيم الموازنة التعاقدية وأهميتها في الرقابة المالية.
8. تشجيع التفاعل والمشاركة: تعزيز مشاركة المحاسبين والمراقبين في عملية تصميم وتنفيذ الموازنة التعاقدية لضمان توافقها مع احتياجات الرقابة المالية.
9. إجراء تقييمات دورية: يجب إجراء تقييمات دورية لمدى فعالية تطبيق الموازنة التعاقدية والقيام بتعديلات بناءً على النتائج المتحققة لضمان التحسين المستمر.
10. تطبيق تقنيات حديثة: النظر في استخدام تقنيات حديثة في إدارة الموازنة التعاقدية لتعزيز الدقة والكفاءة في الرقابة المالية.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

1. إسماعيل ، د.مدحت محمد، وكراجة، عبدالحليم، (1987)، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، الاردن، اربد: دار الامل للنشر والتوزيع، الطبع الاولى.
2. البكري، رياض حمزة، شكارة، موفق عباس باقر، (2013)، الموازنة التعاقدية الاسلوب الامثل في تخطيط وتنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية (استراتيجية اعداد الموازنة التعادقية لحكومة بغداد المحلية)، جامعة بغداد مجلة للدراسات المحاسبة والمالية، المجلد الثامن، العدد 24.
3. جدوع، ياسر حامد عباس، (2015)، مدى امكانية تطبيق اسلوب الموازنة التعاقدية في اعداد الموازنة العامة الاردنية، الاردن، جامعة جدار، كلية الاقتصاد والاعمال، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية.
4. حابلونسكي، ستيفن، ودرسمث، مارك، (1980)، عوامل رفض نظام التخطيط والبرمجة والموازنة: ترجمة فاتن شاكر.
5. الحسناوي،عقيل حمزة، وراضي، ليث مالك، (2021)، اثر اسلوب الموازنة التعاقدية على الاداء المالي للجامعات، دراسة حالة / جامعة الكوفة، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 63 كانون الاول 2021.
6. الحلو، اعتدال محمد، (2015)، الموازنة التعاقدية ودورها في تحسين المساءلة المحاسبة والادارية وكفاءة الرقابة على المال العام اللازم لإعادة اعمار قطاع غزة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الثاني.
7. حماد، هاني احمد، حصة البحر، (1990)، اصول المحاسبة الحكومية، دار السلاسل، الكويت.
8. حمه سعيد، فيان سليمان، (2023)، دور الموازنة التعاقدية في الحد من الهدر المالي في الوحدات الاقتصادية" بحث تطبيقي في رئاسة بلدية أربيل، (انموذج مقترح)، مجلة قةلاى زانست العلمية، المجلد 8، العدد 3، رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print):

9. الحنيش، احمد، (2014)، الرقابة على الانفاق العام كالية لتحديد المسؤوليات والمحافظة على المال العام، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد، 11.
10. الركابي، ناجي شايب، (2017)، الموازنة التعاقدية اداة للتنمية في ظل ندرة الموارد الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والخمسون.
11. سلوم، المهايني، (2007)، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، بغداد العراق، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
12. سلوم، حسن عبد الكريم درويش، حيدر محمد، (2007)، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ، بغداد.
13. الشريف، محمد عبدالله، (1986)، الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية، الرياض المملكة العربية السعودية،
14. صفاء، يحيى احمد، وعبدالله، طالب حميد، (2018)، مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، مج 24، ع1-8، 539-564.
15. عاشور، احمد صقر، (1979)، الادارة العامة، دار النهضة العربية.
16. العامري، محمد علي ابراهيم، والموسوي، نهاد عبد العباس موحان، (2018)، الموازنة الاتحادية النموذجية في ظل موازنة الاداء، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 13(42).
17. عبدالقادر، جلال، (2016)، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة بين النظرية والتطبيق: دراسة حالة الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية: جامعة زيان عاشور بالجلفة، ع29. 88-96.
18. عثمان، مداحي، (2020)، بعنوان " دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الانفاق العام"،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16/ العدد 24، ص:101-116.
19. العرادي، علي عبدالله، (2010)، تجربة مملكة البحرين في اعداد مشروع قانون الميزانية ومناقشته والاقراره من قبل السلطة التشريعية والرقابة على تنفيذها، الندوة الدولية حول دور المتغير للبرلمان في عملية الموازنة، التجارب الوطنية للدول الاعضاء في الاتحاد البرلماني لمنظمة الاتحاد الاسلامي والاتحاد الاوروبي، افيون- تركيا.
20. الغامدي، محمد مرزوق معيض، (تحت النشر، 2026)، الرقابة المالية على الميزانية العامة وأثرها على كفاءة الانفاق في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للإدارة (تحت النشر) مج46، ع4.
21. الفهداوي، علي حسين احمد، (2020)، " الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية"، مجلة العلوم السياسية، العدد (59).
22. الكرخي، مجيد عبد جعفر، (1999)، الموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة والنشر: العراق.
23. كوشك، طارق بن حسن، (2003) موازنة البنودتهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام، صحيفة عكاظ، ع 937.
24. اللوزي، سليمان واخرون، (1997) ادارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار الميسرة للنشر، عمان.
25. المرسي، السيد مجازي، (2001)، التكاليف الاجتماعية للفساد / المستقبل العربي، ع 266.
26. مسعد، محمد والخطيب، خالد، ابراهيم، ايهاب، (2009)، المحاسبة الحكومية، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

27. منير، محمد شاكر، (1996)، مضامين استخدام موازنة الاساس الصفري في الادارات الخدمية العامة في العراق.
28. ميرزا الزهاوي، سيروان عدنان، (2008)، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب، العراق.
29. ياسين، سالمي، (2014)، " المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الادارية العمومية كأداة اصلاح وترشيد عمليات الانفاق الحكومي"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، العدد 4، المجلد 7، ص: 220- 253.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Adams, R., & Bell, T. (2021). Pension Obligations: Strategic Management Approaches. Journal of Financial Planning, 55, 34-55.
2. Anderson, M. (2018). The Impact of Interest Rate Changes on Pension Liabilities. Financial Analysts Journal, 107, 32-45.
3. Brown, L. (2020). Funding Pension Liabilities: An Overview. Accounting and Finance Review, 76, 88-112.
4. Clark, J. (2021). Lump-Sum Payments and Pension Risk Management. Journal of Pension Economics and Finance, 79, 58-76.
5. Davis, P. (2020). Annuities and Retirement Income Security. Retirement Planning Quarterly, 58, 22-39.
6. Jackson, E. (2022). Off-Balance Sheet Accounting Practices in Pension Management. Corporate Finance Journal, 67, 21-34.
7. Johnson, A. (2019). Managing Pension Risks: A Comprehensive Approach. Risk Management Today, 72, 64-88.
8. Johnson, A. (2023). Evaluating Financial Strategies for Pension Liabilities. Journal of Business Strategy, 102, 76-102.
9. Lee, C. (2017). Currency Risks in Multinational Pension Plans. International Journal of Finance, 66, 48-66.
10. Lewis, D. (2019). The Enron Collapse: Lessons in Pension Management. Business Ethics Quarterly, 34, 14-34.
11. Martin, S. (2019). Traditional Pension Management Techniques: An Analysis. Journal of Economic Studies, 119, 100-119.
12. Miller, H. (2020). Market Volatility and Pension Plan Funding. Global Finance Journal, 82, 72-82.
13. Robinson, K. (2018). Benefits of Off-Balance Sheet Pension Accounting. Journal of Accounting Research, 44, 54-72.
14. Smith, J. (2018). Understanding Pension Liabilities and Their Impact. Finance and Accounting Review, 45, 50-63.
15. Smith, J., & Davis, R. (2021). Case Studies in Pension Liability Management. Journal of Corporate Finance, 54, 32-54.

16. Taylor, M. (2019). Defined Contribution Plans: Opportunities and Challenges. Pension Management Quarterly, 112, 60-83.
17. Thompson, L. (2016). The Role of Pensions in Employee Decision Making. Human Resources Management Journal, 63, 44-63.
18. Thomas, N. (2022). Effective Strategies for Pension Risk Mitigation. Journal of Financial Risk Management, 104, 89-104.
19. Williams, H. (2017). Pension Liabilities on the Balance Sheet: Implications and Strategies. Journal of Financial Reporting, 91, 70-91.
20. Williams, H. (2019). The Hidden Costs of Off-Balance Sheet Financing. Corporate Governance Journal, 88, 84-104.
21. Wilson, G. (2018). The Role of Defined Benefit Plans in Modern Finance. Journal of Pension Management, 93, 40-93.
22. Yousif, Z.K., 2023. The role of program and performance budgeting in achieving financial transparency and its reflection on the performance of government units. Magazine of College Administration & Economics for Economic & Administration & Financial Studies, 15(4), pp.110-130.
23. Carden, G.E. & Caiden, M., 1987. Administrative corruption. Public Administration Review, 37(May-June), pp.215-223.
24. Premehand, A., 1987. Government budgeting and expenditure controls: The theory and practice. 3rd ed. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
25. Khaleel, I.I. and Sahar, N.K., 2021. Impact of contractual budget on sustainable development: Applied research on the Ministry of Housing and Construction and Public Municipalities. The Second International Scientific Conference and Fourth National, 16(Special Issue).
26. Robinson, Marc, (2000), Contract Budgeting, Public Administration, Vol.78, No.1 .
27. Hyvönen, T. & Järvinen, J., 2006. Contract-based budgeting in health care: A study of the institutional processes of accounting change. European Accounting Review, 15(1), pp.3-36. doi:10.1080/09638180500453189.
28. Augustine, A., 2022. Budgeting techniques and budgetary control in local governments: Participatory budgeting a critical instrument for sustainable development. International Journal of Management and Economics Invention, 8(11), pp.2682-2693. doi:10.47191/ijmei/v8i11.02.