

التحقيق المالي والإداري بين التشريع والتطبيق دراسة في مهمة ديوان الرقابة المالية

الاتحادي

عدد وتاريخ إصدار قبول النشر:

2025/10/6 في 247

م. م حسنين خلف جبر

جامعة ميسان – كلية التربية الأساسية

hasninkhalif-90@uomisan.edu. iq

م. م أحمد فرحان جاسم

جامعة ميسان – كلية الزراعة

ahmed farhan@ uomisan.edu.iq

م. م خالد مهاوي مروشن

جامعة ميسان – كلية التمريض

Khaildmhawi76@uomisan.edu.iq

المستخلص:

يشكل التحقيق المالي والإداري إحدى الأدوات الجوهرية لضمان سلامة الإدارة العامة وحماية المال العام من الهدر والتجاوزات. وقد منح المشرع العراقي ديوان الرقابة المالية الاتحادي صلاحيات مهمة في هذا المجال، استناداً إلى الدستور والقوانين ذات العلاقة، وفي مقدمتها قانون الديوان رقم (31) لسنة 2011 وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (6) لسنة 2019. غير أن التطبيق العملي لهذه الصلاحيات يكشف عن فجوة واضحة بين النصوص التشريعية وبين واقع الممارسة، مما يستدعي دراسة تحليلية متخصصة. يتناول هذا البحث موضوع التحقيق المالي والإداري بين التشريع والتطبيق من خلال ثلاثة مباحث رئيسية: يركز المبحث الأول على الإطار القانوني للتحقيق المالي والإداري، من حيث مفهومه وأهدافه والأساس التشريعي المنظم له. أما المبحث الثاني فيتعلق بالممارسة العملية لديوان الرقابة المالية الاتحادي، من خلال تحليل دوره الفعلي في التحقيق وفق تقاريره السنوية، مع بيان أبرز التحديات الإدارية والقانونية والسياسية التي يواجهها. ويأتي المبحث الثالث ليتناول التساؤل الآتي: إلى أي مدى نجح ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تحقيق الانسجام بين النصوص التشريعية والتطبيق العملي لصلاحياته في مجال التحقيق المالي والإداري، وما السبل الإصلاحية الكفيلة بتعزيز استقلالته وتطوير دوره الرقابي والتحقيقي؟ وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي للنصوص القانونية، والمنهج التطبيقي في دراسة تقارير الديوان، إضافة إلى بعض المقارنات مع تجارب دولية. وانتهى إلى أن النصوص القانونية وضعت إطاراً متقدماً للتحقيق المالي والإداري غير أن الممارسة تواجه عراقيل تحد من الفاعلية. ويوصي البحث بضرورة تعزيز استقلالية الديوان، وتوفير كوادر متخصصة، وتطوير آليات التنسيق بينه وبين الجهات القضائية وهيئات النزاهة.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المالي والإداري ديوان الرقابة المالية الاتحادي، التشريع والتطبيق الإدارة العامة الرقابة المالي.

Investigation between Legislation and Practice: A Study on the Role of the Federal Board of Supreme Audit

Abstract:

Financial and administrative investigation constitutes one of the essential tools for ensuring the integrity of public administration and protecting public funds from waste and violations. The Iraqi legislator has granted the Federal Board of Supreme Audit significant powers in this field, based on the Constitution and relevant laws, foremost among them the Board's Law No. (31) of 2011 and the Financial Management and Public Debt Law No. (6) of 2019. However, the practical implementation of these powers reveals a clear gap between legislative provisions and actual practice, which calls for a specialized analytical study. This research addresses the issue of financial and administrative investigation between legislation and practice through three main sections. The first section focuses on the legal framework of financial and administrative investigation, in terms of its concept, objectives, and legislative basis. The second section relates to the practical application of the Federal Board of Supreme Audit's powers, analyzing its actual role in investigation as reflected in its annual reports, while highlighting the main administrative, legal, and political challenges it faces. The third section sheds light on the existing gap between legislation and practice, offering reform proposals aimed at strengthening the Board's independence and enhancing its supervisory and investigative role. The research adopts the descriptive-analytical approach to the legal texts, as well as the applied approach in analyzing the Board's reports, in addition to some comparative references to international experiences. It concludes that although the legal framework has established an advanced system for financial and administrative investigation, practical application encounters obstacles that undermine effectiveness. The study recommends strengthening the independence of the Board, providing specialized personnel, and developing coordination mechanisms between it and judicial bodies as well as integrity commissions.

Keywords: Financial and Administrative Investigation, Federal Board of Supreme Audit (FBSA), Legislation and Practice, Public Administration, Financial Oversight

يُعدّ التحقيق المالي والإداري أحد المرتكزات الأساسية في منظومة الرقابة العامة، إذ يمثل وسيلة مهمة للكشف عن المخالفات والتجاوزات التي تمس المال العام أو تخلّ بسلامة الأداء الإداري. وفي ظلّ التحديات الاقتصادية والمالية التي يواجهها العراق، ازدادت الحاجة إلى تفعيل أدوات التحقيق المالي والإداري، باعتبارها إحدى الضمانات الرئيسية لتحقيق الشفافية والمساءلة وتعزيز ثقة المواطن بمؤسسات الدولة. وقد نظم المشرع العراقي هذا المجال من خلال مجموعة من النصوص القانونية، أبرزها الدستور العراقي لسنة 2005، وقانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011، وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (6) لسنة 2019، حيث أُنيط بالديوان دور جوهري في ممارسة التحقيق المالي والإداري. غير أن الممارسة العملية تكشف عن وجود اختلافٍ بين ما ورد في النصوص وما يُطبق فعلياً، وذلك بفعل تحديات متعددة، منها الإدارية والقانونية والسياسية، فضلاً عن قلة الكوادر الفنية المتخصصة. وانطلاقاً من هذه الإشكالية، جاء هذا البحث ليتناول موضوع التحقيق المالي والإداري بين التشريع والتطبيق عبر ثلاثة مباحث مترابطة؛ إذ يتناول المبحث الأول الإطار القانوني للتحقيق المالي والإداري من حيث المفهوم والأهداف والأساس التشريعي، بينما يخصص المبحث الثاني لدراسة الممارسة العملية لديوان الرقابة المالية الاتحادي وتحليل تقاريره السنوية مع تشخيص أبرز التحديات التي تعيق عمله. أما المبحث الثالث فيسعى للإجابة عن تساؤل محوري يتمثل في: إلى أي مدى نجح ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تحقيق الانسجام بين النصوص التشريعية والتطبيق العملي لصلاحياته في مجال التحقيق المالي والإداري؟ كما يطرح مجموعة من المقترحات الإصلاحية التي يمكن أن تعزز استقلالية الديوان وتزيد من كفاءته في أداء مهامه. وبذلك يسعى البحث إلى معالجة فراغ علمي في الدراسات العراقية المتعلقة بالتحقيق المالي والإداري، من خلال الجمع بين التحليل النظري للنصوص القانونية والدراسة التطبيقية للممارسات الواقعية، فضلاً عن تقديم توصيات عملية يمكن أن تسهم في تطوير عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وجعله أداة أكثر فاعلية في مكافحة الفساد وصون المال العام.

تنبع أهمية هذا البحث من تناوله موضوعًا محوريًا يرتبط بحماية المال العام وتعزيز النزاهة في الإدارة العامة، من خلال دراسة مدى نجاح ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تفعيل صلاحياته التشريعية والرقابية للتحقيق المالي والإداري. وتبرز أهمية البحث في كونه يسلّط الضوء على قدرة الديوان في مواجهة التحديات الإدارية والقانونية والسياسية التي تحدّ من فاعلية دوره، كما يسعى إلى بيان سبل تعزيز دوره الرقابي بما يساهم في ترسيخ الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في العراق.

إشكالية البحث:

تمثل الإشكالية الرئيسية في وجود تباين بين ما نصّت عليه التشريعات العراقية من صلاحيات واسعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي، وبين واقع الممارسة العملية لهذه الصلاحيات، حيث يواجه الديوان تحديات إدارية وقانونية وسياسية تحدّ من قدرته على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهدافه في إطار الرقابة على المال العام، مع بيان الأساس التشريعي الذي ينظم مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي. كما يسعى إلى تحليل الممارسة العملية للديوان من خلال تقاريره السنوية ومدى انسجامها مع النصوص التشريعية، إضافة إلى تقييم مستوى نجاحه في تفعيل صلاحياته التشريعية للتحقيق المالي والإداري في ظل التحديات الإدارية والقانونية والسياسية التي يواجهها. ويهدف البحث أيضًا إلى تقديم مقترحات إصلاحية من شأنها تعزيز استقلالية الديوان ورفع كفاءته الرقابية والتحقيقية، بما يساهم في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في العراق.

منهجية البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي: لتحليل النصوص القانونية ذات العلاقة بالتحقيق المالي والإداري وصلاحيات ديوان الرقابة المالية.

المنهج التطبيقي: منخل الدراسة تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتحليل مضامينها.

المنهج المقارن: عبر الاستفادة من بعض التجارب الدولية في مجال التحقيق المالي والإداري.

هيكلية البحث:

لابد من تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث رئيسية، يتضمن كل مبحث مطلبين، وذلك على النحو الآتي **المبحث**

الأول: مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهدافه، والأساس التشريعي لمهام ديوان الرقابة المالية

المطلب الأول: بيان مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهدافه في إطار حماية المال العام وضمان نزاهة الإدارة

المطلب الثاني: استعراض الأساس التشريعي المنظم لمهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق الدستور والقوانين النافذة.

المبحث الثاني: الممارسة العملية لديوان الرقابة المالية الاتحادي ودوره في التحقيق المالي والإداري

المطلب الأول: تحليل الدور الرقابي والتحقيقي للديوان منخل ألتقاريره السنوية وممارساتها لواقعية

المطلب الثاني: عرض أبرز التحديات الإدارية والقانونية والسياسية التي تواجه الديوان في أداء مهامه.

المبحث الثالث: مدى نجاح ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تفعيل صلاحياته -دراسة مقارنة

المطلب الأول: تقييم الممارسة العملية لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق

المطلب الثاني: دراسة مقارنة بين تجربة العراق وتجربة ديوان المحاسبة الأردني

1. المبحث الأول

مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهدافه، والأساس التشريعي لمهام ديوان الرقابة المالية يُعرف التحقيق المالي والإداري بأنه عملية فنية وقانونية منظمة تهدف إلى فحص وتقييم الأنشطة المالية والإدارية في منشأة ما، للتأكد من مدى صحتها وانتظامها، ومطابقتها للقوانين واللوائح والسياسات المعمول بها. أما أهدافه فتتمثل في الكشف عن الأخطاء والمخالفات، والوقاية منها وحماية المال العام من الهدر أو سوء الاستخدام وضمان تحقيق مبادئ الشفافية والنزاهة والحوكمة الرشيدة(1). كما يهدف إلى تحسين أداء الأجهزة الحكومية ورفع كفاءتها. وتستند مهام هيئة الرقابة المالية أو ما يعرف بديوان الرقابة المالية والإدارية في العديد من الدول إلى أساس تشريعي راسخ يتمثل في الدستور والقوانين المالية وقانون ديوان الرقابة نفسه الذي يمنحه الصلاحية الكاملة للوصول إلى جميع السجلات والمستندات وتمكينه من الاستقلالية في أداء عمله لضمان تحقيق الرقابة الفعالة والموضوعية. وتناول في المطلب الأول: بيان مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهدافه في إطار حماية المال العام وضمان نزاهة الإدارة. أما في المطلب الثاني: استعراض الأساس التشريعي المنظم لمهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق الدستور والقوانين النافذ

المطلب الأول

مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهدافه في إطار حماية المال العام وضمان نزاهة الإدارة

أولاً: مفهوم التحقيق المالي والإداري وأهميته

يُعد التحقيق المالي والإداري آلية أساسية للكشف عن الانحرافات والمخالفات في المؤسسات الحكومية والخاصة على حد سواء. وهو عملية منهجية تهدف إلى فحص السجلات المالية والإدارية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين المعمول بها. ينبع مفهوم التحقيق من ضرورة مواجهة الفساد بوصفه ظاهرة عالمية تهدد استقرار المجتمعات وتطورها خاصة في البلدان التي تعاني من ضعف الرقابة والمحاسبة مثل العراق. ويُنظر إلى التحقيق المالي والإداري باعتباره وسيلة لضمان الشفافية والنزاهة في إدارة المال العام وكشف أي اختلالات قد تنشأ عن إساءة استخدام السلطة أو الانحراف بالوظيفة العامة عن أهدافها(2). كما أنه يساهم في بناء الثقة بين الدولة والمواطن من خلال التأكيد على أن المال العام يُدار بمسؤولية وبما يحقق الصالح العام.

¹نعمان منذر يونس، بكر حميد جاسوم، عطية، محمد أسماعيل، تحليل واقع فساد المالي والإداري في العراق، وفق مؤشر مدركات الفساد (cpi) المؤتمر العلمي الرابع، الاقتصاد الخفي، وإدارة الأزمات، مجلة جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 16، العدد خاص ج 2، لسنة 2020، ص 451.

ثانياً: أهداف التحقيق المالي والإداري

- 1- حماية المال العام: يُعد الهدف الرئيسي للتحقيق المالي والإداري هو منع استنزاف الموارد العامة عبر الكشف عن حالات الاختلاس والتبذير والتلاعب بالميزانيات والمشتريات الحكومية.
 - 2- ضمان نزاهة الإدارة: يساهم التحقيق في تعزيز بيئة عمل قائمة على المساءلة والشفافية مما يعزز ثقة المواطن بالإدارة العامة.
 - 3- تعزيز سيادة القانون: يهدف التحقيق إلى تطبيق القوانين والأنظمة بشكل عادل ومحاسبة المخالفين دون تمييز.
 - 4- تحسين الأداء المؤسسي: من خلال تقييم العمليات الإدارية والمالية يساعد التحقيق في تحديد نقاط الضعف واقتراح إصلاحات تنظيمية وفنية تؤدي إلى رفع كفاءة الأجهزة الحكومية.
- إن هذه الأهداف تُشكل معاً دعامة أساسية لتحقيق الإدارة الرشيدة فهي لا تقتصر على حماية المال العام فقط، بل تشمل أيضاً إصلاح المنظومة الإدارية والمالية بشكل متكامل.

ثالثاً: آليات التحقيق وأدواته

عد التحقيق المالي والإداري عملية منهجية تعتمد على مجموعة من الآليات والإجراءات التي تهدف إلى كشف الانحرافات والمخالفات داخل الأجهزة الحكومية أو المؤسسات الخاصة التي تدير المال العام. هذه الآليات ليست مجرد خطوات تقنية بل هي إطار متكامل يضمن أن التحقيق يتم وفق أسس قانونية وفنية دقيقة بما يحقق العدالة والشفافية(3).

1- آليات التحقيق:

- مراجعة الحسابات والسجلات المالية: تبدأ عملية التحقيق عادة بمراجعة الدفاتر والقيود المالية للتأكد من مطابقة الإيرادات والمصروفات مع القوانين والأنظمة المالية النافذة.
- التدقيق الداخلي والخارجي: التدقيق الداخلي: تقوم به وحدات داخل المؤسسة بهدف الرقابة الذاتية على إجراءات. لتدقيق الخارجي: ينفذ بواسطة أجهزة رقابية مستقلة أو ديوان الرقابة المالية للتأكد من نزاهة العمليات(4).
- التحقيق في الشكاوى والبلاغات: تعد البلاغات والشكاوى الواردة من المواطنين أو الموظفين أحد أهم مصادر فتح التحقيق حيث تُكشف من خلالها قضايا فساد أو تجاوزات لم تكن مرصودة.
- جمع الأدلة وتحليلها: يتطلب التحقيق جمع وثائق ومستندات وإفادات شهود ثم تحليلها وفق منهجية موضوعية لاستخدامها كأدلة قانونية أمام القضاء أو الجهات التأديبية.

2. احمد محمود الربيعي، التحقيق الاداري في الوظيفة العامة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، لسنة 2003، ص5-6.

3. سلمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الاداري، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، لسنة 1982، ص232.

4. د. صادق محمد علي حسن الحسني، قاسم محمد حنتوش، جهات الرقابة الإدارية وسائل تحريكها، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد 4، لسنة 2013، ص1631-1632.

- المقابلات والاستجوابات: تُستخدم لمواجهة الموظفين أو المسؤولين المتهمين بالمخالفات والاستماع إلى تبريراتهم أو ملاحظاتهم مما يعزز مبدأ حق الدفاع والشفافية.
- التعاون مع الأجهزة الرقابية والقضائية: في كثير من الحالات يتطلب التحقيق مشاركة عدة جهات مثل ديوان الرقابة المالية هيئات النزاهة والسلطة القضائية لضمان الشمولية والفعالية.

2- أدوات التحقيق

- الأدوات القانونية: وتشمل القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحدد الصلاحيات والإجراءات الواجب اتباعها مثل قانون ديوان الرقابة المالية وقوانين انضباط موظفي الدولة.
- الأدوات الفنية: مثل البرامج المحاسبية أنظمة المعلومات المالية وتقارير التدقيق التي تساعد على تحليل البيانات المالية والإدارية بدقة.
- الأدوات البشرية: تتمثل في الكوادر المتخصصة من محققين مالي.
- ماليين وإداريين وخبراء محاسبة وقانونيين يمتلكون الخبرة في التحقيق وجمع الأدلة وتحليلها.
- الأدوات التقنية: تشمل استخدام تقنيات تكنولوجيا المعلومات كتحويل البيانات الإلكترونية والتدقيق في أنظمة الدفع والتحويلات المصرفية واستخدام قواعد بيانات حديثة للكشف عن الأنشطة المشبوهة(5).

رغم الأهمية البالغة للتحقيق المالي والإداري ودوره المحوري في حماية المال العام وضمان نزاهة الإدارة إلا أن عملية تطبيقه ما زالت تصطدم بجملة من التحديات التي تُضعف من فاعليته. فمن أبرز هذه التحديات الضغوط السياسية والتدخلات التي قد تُمارس على الأجهزة الرقابية وهو ما يؤدي إلى إبطاء سير التحقيقات أو حرف مسارها عن الهدف المنشود. كما تعاني بعض المؤسسات من ضعف في الإمكانيات التقنية والبشرية الأمر الذي يحد من قدرتها على متابعة القضايا المعقدة أو استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق والفحص. إلى جانب ذلك فإن تعقيد الإجراءات الإدارية في كثير من الأحيان يفتح المجال أمام الفساد ويجعل من السهل على البعض استغلال الثغرات لتحقيق مكاسب شخصية. ويُضاف إلى هذه العقبات غياب ثقافة الإبلاغ لدى المواطنين والموظفين على حد سواء(6). إذ يتردد الكثيرون في كشف المخالفات نتيجة الخوف من الانتقام أو لعدم ثقتهم بجدوى التحقيق. وتجاوز هذه المعوقات يتطلب إرادة سياسية جادة تدعم استقلالية الجهات الرقابية فضلاً عن توفير الدعم المؤسسي اللازم والعمل على تطوير التشريعات المنظمة لعمليات التحقيق المالي والإداري بما ينسجم مع المعايير الدولية ويعزز فعالية الرقابة والمساءلة(7).

المطلب الثاني:

⁵حسن علوي سبع، ام داية الله جليلي، حق الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة، بحث منشور في مجلة ميسان للدراسات القانونية، العدد 13، مجلد 1، 2025، ص 247.

⁶طعمية الجرف، رقابة القضاء الاعمال الادارة العامة، دار الحماسة للطاعة، لبنان، لسنة 1970، ص 14.

⁷ثامر علي خلف شلال، الفساد المالي والإداري وأثره على الاقتصاد العراقي، بحث منشور في مجلة كلية دجلة ل7الدستور العراقي لسنة 2005 المادة 103 جامعة، المجلد (7)، العدد 1 لسنة 2024، ص 379.

⁸الدستور العراقي لسنة 2005 المادة 103

الأساس التشريعي المنظم لمهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق الدستور والقوانين النافذة

يشكل ديوان الرقابة المالية الاتحادي أحد أهم الأجهزة الرقابية في العراق فهو الأداة الدستورية والقانونية الرئيسة لحماية المال العام وضمان حسن إدارته من قبل السلطات التنفيذية والجهات الحكومية كافة. ولا تقتصر أهمية الديوان على ممارسة الرقابة المحاسبية فحسب بل تمتد إلى الرقابة القانونية والرقابة على الأداء بما يضمن الاستخدام الأمثل للموارد العامة وتحقيق مبدأي الشفافية والمساءلة. ولأهمية الدور المناط بهذا الديوان كان لابد من تأسيسه على قاعدة دستورية وقانونية واضحة تكفل له الاستقلالية والحياد وتحدد بدقة اختصاصاته وصلاحياته ومن هنا برزت مجموعة من النصوص الدستورية والتشريعات القانونية التي تنظم مهامه وتمنحه الغطاء الشرعي للقيام بدوره في الرقابة على المال العام.

أولاً: الأساس الدستوري لمهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي

حدد دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الموقع الدستوري لديوان الرقابة المالية بوصفه هيئة عليا مستقلة وجاء ذلك في المادة (103) التي نصت على ما يلي: ديوان الرقابة المالية هيئة مستقلة مالياً وإدارياً⁽⁸⁾. يخضع ديوان الرقابة المالية لرقابة مجلس النواب ويرتبط به. يتضح من النص أن المشرع الدستوري

حرص على تأكيد استقلالية الديوان مالياً وإدارياً وذلك بهدف منحه القدرة على ممارسة مهامه بعيداً عن تدخل السلطة التنفيذية⁽⁹⁾. كما أن ارتباطه بمجلس النواب يكرس مبدأ الفصل بين السلطات ويجعل الديوان أداة بيد السلطة التشريعية

لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة ومراقبة الإنفاق العام. وتكمن أهمية هذا الأساس الدستوري في تكريس مبدأ الاستقلالية المؤسسية الذي يحصن الديوان من الضغوط الحكومية. تأكيد دوره كأداة من أدوات الرقابة البرلمانية على السلطة التنفيذية. توفير الإطار الأعلى الذي تنبثق عنه القوانين التفصيلية المنظمة لمهام الديوان.

ثانياً: قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 المعدل

يمثل هذا القانون الإطار التشريعي الأهم لتنظيم مهام الديوان وتحديد صلاحياته. ومن أبرز ما تضمنه

- إلزام وزارة المالية والجهات الحكومية بتقديم الحسابات الختامية إلى الديوان لمراجعتها.
 - منح الديوان صلاحية التحقق من سلامة تنفيذ الموازنة العامة وفق التخصيصات القانونية.
- تمكين الديوان من مراقبة الالتزامات المالية المترتبة على الدولة والتأكد من انسجامها مع أحكام القانون

ثالثاً: قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (6) لسنة 2019

جاء هذا القانون ليعزز الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية من خلال:

⁹سلمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، مصدر سابق، 2006، ص 292.

- إلزام وزارة المالية والجهات الحكومية بتقديم الحسابات الختامية إلى الديوان لمراجعتها.
 - منح الديوان صلاحية التحقق من سلامة تنفيذ الموازنة العامة وفق التخصيصات القانونية.
- تمكين الديوان من مراقبة الالتزامات المالية المترتبة على الدولة والتأكد من انسجامها مع أحكام القانون وبذلك أصبح للديوان دور محوري في متابعة الدورة المالية للدولة ابتداءً من إعداد الموازنة وحتى تنفيذها وإقفالها⁽¹⁰⁾.

رابعاً: قانون التضمين رقم (31) لسنة 2015

يُعد هذا القانون مكماً لعمل ديوان الرقابة المالية إذ ينص على آلية إلزام الموظف أو المسؤول الذي تسبب في إحداث ضرر بالمال العام بتعويض الدولة⁽¹¹⁾ ويستند الديوان في هذا المجال إلى نتائجه وتقاريره الرقابية لإثبات المخالفات وتحديد المسؤول عنها. فالقانون منح الديوان أداة قانونية مباشرة لتحميل الموظفين المسؤولية المالية عن الأخطاء أو المخالفات، سواء ارتكبت عمداً أم إهمالاً.

خامساً: التشريعات ذات الصلة

إلى جانب القوانين المذكورة توجد تشريعات أخرى تساهم في تنظيم مهام الديوان بشكل غير مباشر منها:

- قانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969 المعدل: الذي يجرم بعض صور الاعتداء على المال العام كالاختلاس أو الإضرار العمدي⁽¹²⁾.
- قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم 30 لسنة 2011: الذي يكمل عمل ديوان الرقابة من خلال ملاحقة شهادات الفساد⁽¹³⁾.
- الأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية والبنك المركزي إذ تعد جزءاً من البيئة التشريعية التي يراقب الديوان مدى الالتزام بها.

سادساً: التحديات والثغرات التشريعية

¹⁰ قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 المعدل، المواد، 11، 13.

¹¹ قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (6) لسنة 2019

¹² قانون التضمين رقم (31) لسنة 2015 المادة 1/

¹³ قانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969 المعدل

- رغم وجود أساس دستوري وقانوني واضح، إلا أن الواقع العملي يكشف عن بعض الثغرات، منها:
- غياب النصوص الصريحة التي تنظم رقابة الديوان على العقود الحكومية الكبيرة والمشاريع الاستثمارية مما يفتح المجال أمام تجاوزات.
 - تداخل الاختصاصات بين الديوان وهيئة النزاهة وجهات رقابية أخرى ما يؤدي أحياناً إلى ضعف التنسيق
 - عدم تفعيل التقارير الرقابية بشكل ملزم من قبل مجلس النواب حيث تفتقر غالباً إلى آليات للمتابعة والتنفيذ.

يمكن القول إن الأساس التشريعي المنظم لمهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي قد جاء متكاملًا نسبيًا ابتداءً من النصوص الدستورية التي أكدت استقلاليتها وربطه بالسلطة التشريعية مروراً بقانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 الذي حدد اختصاصاته وصلاحياته وصولاً إلى القوانين المكملة مثل قانون الإدارة المالية وقانون التضمين.

ومع ذلك فإن نجاح الديوان في أداء مهامه يبقى مرهوناً بمدى تفعيل هذه النصوص في الواقع العملي وإرادة السلطات الثلاث في دعم استقلاليتها وتوفير البيئة السياسية والإدارية التي تمكنه من القيام بدوره في حماية المال العام وصون الموارد الوطنية.

2- المبحث الثاني

الممارسة العملية لديوان الرقابة المالية الاتحادي ودوره في التحقيق المالي والإداري

يُمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ركيزة أساسية في بناء نظام رقابي متكامل وفعال في الدولة حيث يتعدى دوره كونه مجرد جهة رقابية تقليدية ليكون شريكاً حقيقياً في تعزيز قيم النزاهة والشفافية والحوكمة الرشيدة. ويسلط هذا المبحث الضوء على الجانب التطبيقي لدور الديوان، مبتعداً عن الإطار النظري ليتعمق في الممارسة العملية التي تشكل جوهر عمله وتأثيره. ينطلق المبحث من تحليل الأداء الفعلي للديوان من خلال تقاريره السنوية التي تُعد مرآة عاكسة لمدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية، وكاشفة عن الثغرات والاختلالات في أداء الوحدات الحكومية. كما يبحث في الآليات والمنهجيات التحقيقية التي يتبعها الديوان في كشف حالات الإسراف والفساد المالي والإداري وكيفية تحويل هذه النتائج إلى إجراءات تصحيحية وقائية. وفي ظل هذه المهام الصعبة، يواجه الديوان جملة من التحديات المعقدة التي تعترض سبيله بعضها إداري يتعلق بالكفاءات والموارد وأخرى قانونية تتصل بصلاحياته ومدى تنفيذ توصياته وتحديات سياسية تمس استقلاليتها وتأثيرها على نطاق عمله. يهدف هذا المبحث إلى تقديم رؤية شاملة ومتوازنة تقيّم الإنجازات وتكشف المعوقات ساعياً إلى الإجابة على سؤال مركزي إلى أي درجة يستطيع الديوان ممارسة دوره الرقابي والتحقيقي بفعالية في الواقع العملي وما هي السبل لتعزيز هذا الدور لمواجهة التحديات الحالية والمستقبلية(14).

14 ديوان الرقابة المالية: هو أعرق وأهم المؤسسات المعنية . نية بمكافحة الفساد، إذ تأسست نواته الأولى منذ عام ١٩٢٧، وصدرت عدة قوانين تحكم أعماله كان اخرها قانون ديوان الرقابة العالية رقم (1) لسنة ١٩٩٠ المعدل بامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ والذي الغي بقانون ديوان الرقابة المالية رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ النافذ. وهو هيئة مستقلة، ترتبط بمجلس النواب. من أهدافه : (١) الحفاظ على المال العام من الهدر أو التذير أو سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه. (٢) تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة. (٣) المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره. (٤) نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة بشكل مستمر. (٥) تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة. ومن مهام الديوان: أ). رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات

المطلب الأول

تحليل الدور الرقابي والتحقيقي للديوان من خلال تقاريره السنوية وممارساته الواقعية يُعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي (FBSA) الجهاز الأعلى للرقابة المالية في العراق وهو المخوّل قانوناً بممارسة الرقابة المالية والإدارية على الأموال العامة. وإذا كان الدور النظري للديوان مؤسساً في الدستور والتشريعات ذات العلاقة، فإن أثره العملي يتجلى بصورة أوضح من خلال تقاريره السنوية وممارساته اليومية التي تعكس واقع الإدارة المالية للدولة. فهذه التقارير تمثل نافذة شفافة تكشف عن صحة الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية وتعد وسيلة أساسية لترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة. وتحليل هذه التقارير يظهر عدداً من الجوانب العملية:

الأموال العامة أو نزاهة الإدارة⁽¹⁵⁾. وبهذا يتم توجيه الجهود نحو الوزارات أو المؤسسات التي تمتلك موازنات ضخمة أو تشهد تكراراً في المخالفات المالية والإدارية بما يضمن الاستخدام الأمثل لموارد الديوان البشرية والفنية ويركز الرقابة في الأماكن الأكثر حاجة إليها. ويُسهّم هذا النهج في تحقيق عدة أهداف عملية منها:

- تعزيز كفاءة العمل الرقابي من خلال توجيه الموارد المحدودة نحو الملفات الأكثر أهمية.
- تقليل احتمالات الهدر والفساد المالي في الجهات الأكثر عرضة للمخاطر.
- توفير صورة شاملة وموضوعية عن واقع إدارة المال العام في الدولة

ولا يقتصر عمل الديوان على مجرد رصد المخالفات بل يمتد ليشمل تقييم أداء المؤسسات ومدى التزامها بالمعايير المالية والقانونية، واقتراح الإصلاحات والإجراءات التصحيحية اللازمة. ومن ثم فإن نطاق التغطية الواسع المقرون بالرقابة المبنية على المخاطر يجعل من الديوان أداة مركزية ليس فقط في الرقابة والمساءلة بل أيضاً في تحسين كفاءة الإدارة العامة وترشيده الإنفاق الحكومي

()

ثانياً: تنوع أساليب التدقيق

الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الأموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات. (ب). رقابة تقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان. (ج). تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية وما يتعلق بها من أمور تنظيمية وفنية، (د). تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الأهداف المرسومة للدولة والالتزام بها. (هـ). إجراء التدقيق في الأمور التي يطلب مجلس النواب إجراء التحقيق بها. (و). الإشراف على دواوين الرقابة العالية في الأقاليم.

¹⁵ رحيب حسن العكيلي، نبذة مختصرة عن الجهات الرقابية في العراق، بحث منشور على مدونة القاضي رحيب حسن العكيلي، ٢٠١٥، متاح على شبكة الأنترنت على الموقع الإلكتروني الآتي:

<http://rahinnaqeeli.blogspot.com.ey>

17 هدى فاضل خضير، اختصاصات القضاء الإداري في العراق ومقترحات تطويره، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة كربلاء، 2018، ص. 34.

لم يعد عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي محصوراً في التدقيق التقليدي الذي يقتصر على التحقق من مدى مطابقة عمليات الصرف والإيراد لأحكام القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة(16). بل اتجه الديوان إلى اعتماد أساليب تدقيق أكثر حداثة وتطوراً تتماشى مع المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSAI) وتواكب الممارسات العالمية في هذا المجال. ومن أبرز صور هذا التنوع.

ويتجلى التدقيق على الأداء وكفاءة استخدام الموارد في الممارسة العملية من خلال تقارير الديوان التفصيلية، كمثال ذلك تقرير تدقيق الشركة العامة للتجهيزات الزراعية في ميسان. حيث تجاوز الديوان في هذا التقرير الدور الرقابي التقليدي ليتحول إلى تحليل أداء البرامج وقياس فعاليتها. فلم يكتفِ بمراجعة السجلات المالية، بل حُلَّ مؤشرات الأداء الرئيسية، حيث كشف أن نسبة توزيع المستلزمات الزراعية للمزارعين لم تتجاوز 55% رغم توفر الكميات المخططة، وشخص السبب الجذري للمشكلة وهو عدم تناسب أسعار الأسمدة المدعومة مع واقع السوق، مما أدى إلى إحجام المزارعين عن الاستلام. كما قيّم الفعالية التشغيلية من خلال كشفه عن عدم تخطيط وتجهيز أعلاف حيوانية أساسية مثل "سوبر فوسفات" و"فول الصويا" رغم حاجة المزارعين الماسة لها، مما أثر سلباً على تحقيق الأهداف الإنتاجية والتنموية للبرنامج. وهذا يبرز تحول الديوان من رقابة الامتثال إلى رقابة الأداء والنتائج(17).

1- التدقيق على الأداء:

حيث يتجاوز الديوان حدود التحقق من قانونية الإنفاق ليركز في مدى كفاءة وفعالية المشاريع الحكومية ومدى تحقيقها للأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي أنشئت من أجلها. فالتقرير الرقابي لا يكتفي بالإشارة إلى صرف الأموال على مشروع معين بل يقيم أثر المشروع في تحسين الخدمات العامة أو تحقيق التنمية المستدامة.

2- تدقيق كفاءة استخدام الموارد (Value for Money Audit):

يركز هذا النوع من التدقيق على مدى حصول الدولة على أفضل عائد مقابل ما أنفقته من أموال عامة وذلك عبر تحليل مؤشرات الاقتصاد والكفاءة والفعالية. فعند مراجعة عقود حكومية مثلاً يتم فحص ما إذا كانت الأسعار التي تعاقدت بها الدولة عادلة وتنافسية وما إذا كان التنفيذ قد جرى بأعلى درجات الجودة وأقل تكلفة ممكنة.

3- التدقيق على أنظمة المعلومات والتقنيات الحديثة

¹⁸عمر جبار احمد ، ظاهرة الفساد الداري ودور الهيئات الرقابية في مكافحتها ، ط1 ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، لسنة 2019، ص237.

¹⁹ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة تدقيق المنطقة الثامنة ، العدد ، (2020) 2025/8/26.

في ظل التوسع الكبير في استخدام التكنولوجيا في مؤسسات الدولة، توسعت مهام الديوان لتشمل مراجعة أنظمة المعلومات الإلكترونية ومدى سلامة البنية التحتية الرقمية وحماية البيانات من المخاطر الأمنية والاختراقات وضمان شفافية الأنظمة المحاسبية والإدارية المحوسبة. ويُعد هذا التطور استجابةً للتحويلات الرقمية التي يشهدها العالم، ويؤكد دور الديوان في مواكبة التغيرات التكنولوجية.

4- التدقيق البيئي والاجتماعي

في السنوات الأخيرة بدأ الديوان بإدخال أدوات رقابية حديثة تتعلق بمدى التزام المشاريع الحكومية بالمعايير البيئية وتقييم أثرها الاجتماعي انسجاماً مع مبادئ الحوكمة البيئية والاجتماعية التي أصبحت جزءاً من السياسات الرقابية على المستوى الدولي. تحسين الخدمات العامة أو تحقيق التنمية المستدامة.

ويُظهر هذا التنوع في أساليب التدقيق أن الديوان لا يقتصر دوره على كشف المخالفات المالية فقط بل أصبح مؤسسة إصلاحية ورقابية تهدف إلى رفع كفاءة الإدارة العامة وضمان استدامة الموارد وحماية الحقوق الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين. وهو بذلك يتحرك من إطار الرقابة اللاحقة على الصرف إلى إطار أوسع يشمل التدقيق الاستراتيجي الذي يربط بين القرارات المالية والسياسات العامة للدولة.

ثالثاً: المنهجية والنتائج:

يعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي على منهجية علمية وعملية دقيقة في إجراءات التحقيق المالي والإداري إذ لا يقتصر عمله على التدقيق المكتبي للأوراق والمستندات بل يتوسع ليشمل جملة من الأدوات والأساليب الميدانية والتقنية الحديثة. ومن أبرز هذه

الأساليب: تحليل العينات لضمان كفاءة الفحص دون الحاجة لمراجعة جميع العمليات المالية والفحص الميداني للأصول والموجودات للتحقق من مطابقة البيانات الدفترية مع الواقع العملي، فضلاً عن استخدام التحليلات الإلكترونية وأنظمة المعلومات المحوسبة

التي تمكن الديوان من تتبع العمليات المالية المعقدة وكشف حالات التلاعب أو التزوير. وتتميز هذه المنهجية بكونها لا تكتفي بتسجيل الملاحظات، بل تعمل على تصنيف المخالفات بحسب درجة خطورتها حيث تبدأ من الأخطاء الإجرائية أو التنظيمية البسيطة مروراً بالمخالفات المتوسطة التي قد تُفضي إلى هدر في المال العام وصولاً إلى الحالات الجسيمة التي تُشكل مؤشراً على وجود شبهات فساد أو إساءة استعمال السلطة. هذا التصنيف يتيح وضع أولويات في المعالجة والمتابعة بحيث تحظى القضايا ذات الخطورة العالية باهتمام خاص وإجراءات صارمة. كما يحرص الديوان على أن تكون تقاريره ذات قوة قانونية ملزمة وذلك من خلال الاستناد دائماً إلى النصوص الدستورية والقوانين النافذة التعليمات المالية والأنظمة الإدارية ذات العلاقة الأمر الذي يعزز من حجية تقاريره أمام السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية. وتُرفق هذه التقارير عادةً بتوصيات عملية تتعلق بتصحيح الأخطاء استرداد الأموال المهدورة أو إحالة القضايا إلى الجهات القضائية المختصة عند توافر الأدلة على وجود مخالفات جسيمة. وبهذا النهج المتكامل لا يُعد عمل الديوان مجرد عملية تدقيقية روتينية بل يمثل أداة فاعلة لتعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة بما يساهم في حماية المال العام وترسيخ ثقة المواطنين بالمؤسسات الحكومية.

رابعاً: الوظيفة الحقيقية

لا يقتصر دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الرقابة التقليدية في متابعة حركة الأموال والالتزام بالقوانين بل يتجاوز ذلك ليضطلع بوظيفة تحقيقية متقدمة عندما تكشف عمليات التدقيق عن وجود شبهات جنائية أو مخالفات جسيمة. وفي هذا الإطار تبرز الوظيفة التحقيقية للديوان بشكل عملي من خلال تقاريره التي تجمع بين التحليل المالي والتحقيق الإداري. ففي تقرير الشركة العامة للتجهيزات الزراعية، لم يقتصر عمل الديوان على رصد المخالفات، بل أجرى تحقيقاً شبه قضائي في سلوكيات الإدارة. حيث اكتشف تكرار التعامل مع مزارع (حزة رحمي جابر) المتأخر في سداد ديونه البالغة (3,422,443) دينار، وتمت تزويده بمنحة أخرى (حاصدة زراعية) بقيمة (13,000,000) دينار، مما يشير إلى إهمال متعمد أو محاباة. كما كشف التحقيق عن إخلال جسيم بمبدأ سيادة المالية، حيث لم يرقم الفرع بفرض الغرامات التأخيرية القانونية البالغة (25,000) دينار عن كل يوم تأخير على المزارعين المتأخرين في سداد مبالغ تقدر بمليارات الدنانير مما يشكل إهداراً واضحاً للحقوق المالية للدولة ويحمل مؤشرات على إساءة استخدام السلطة، يتحول عمل الديوان من مجرد مراقبة مالية إلى تحقيق معمق ذي طابع شبه قضائي ويُمارَس عبر مجموعة من الآليات أبرزها:

- المحاسبة الجنائية: وهي أداة متخصصة في تتبع حركة الأموال عبر معاملات مالية معقدة، بغرض كشف الأنماط المشبوهة أو غير الطبيعية مثل عمليات غسل الأموال أو التحويلات المتكررة غير المبررة وذلك باستخدام تقنيات التحليل المالي والإلكتروني(18).
- جمع الأدلة: إذ يعمل الديوان على تأمين الوثائق الورقية والسجلات الإلكترونية ذات الصلة مع مراعاة معايير سلامة الأدلة بما يضمن صلاحيتها للاعتماد عليها قضائياً(19). وهو ما يضيف على التقارير صفة قانونية قوية.
- إجراء المقابلات الرسمية: حيث يقوم المحققون بإجراء مقابلات مع الموظفين والمسؤولين المعنيين بالعمليات موضوع التحقيق والحصول على إفادات موثقة تساهم في تكوين صورة شاملة ودقيقة عن طبيعة المخالفات.
- التنسيق مع السلطة القضائية: ولأن الديوان لا يمتلك صلاحيات الادعاء العام أو الفصل القضائي فإنه يعمل على إعداد تقارير مفصلة وموثوقة تكون قابلة للاعتماد أمام القضاء بما يعزز التكامل المؤسسي بين الجهاز الرقابي والسلطة القضائية في مكافحة الفساد.

خامساً: الأثر والمتابعة

تُرفع تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي بشكل دوري إلى مجلس النواب بصفته الجهة الرقابية العليا ليُمارَس من خلالها دور في المساءلة والمحاسبة السياسية والقانونية للسلطة التنفيذية. لكن الأثر الحقيقي لا يتحقق بمجرد إصدار التقارير بل يُقاس بمدى استجابة الوزارات والهيئات الحكومية للتوصيات والإجراءات التصحيحية المقترحة. ولهذا الغرض، يحرص الديوان على تضمين تقاريره ملاحق خاصة تبين مستوى تنفيذ التوصيات السابقة وتوضح أي قصور أو إهمال في الاستجابة، مما يعزز مبدأ الاستمرارية والمتابعة ويمنع تكرار المخالفات. كما أن هذا الأسلوب يجعل من تقارير الديوان أداة رقابية ديناميكية، تتجاوز التوصيف إلى التأثير الفعلي في تصحيح مسار الإدارة المالية

20رشا علي كاظم، جرائم الفساد (دراسة في مدى مواءمة التشريعات العربية لأحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد)، رسالة ماجستير، جامعة النهرين بغداد، لسنة 2012، ص 38.

21م د جبار كاظم فرطوس، م م ثائر علي عنبر، سلطة التحقيق في القانون العراقي، بحث منشور في مجلة كلية الاسراء الجامعة للعلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 6، العدد 12، لسنة 2024، ص 23.

يتضح أن الدور العملي لديوان الرقابة المالية الاتحادية لا يقتصر على كشف المخالفات وإثباتها فحسب بل يمتد إلى تعزيز كفاءة الإدارة المالية ورفع مستوى الشفافية والمساءلة في مؤسسات الدولة. وتقاريره السنوية لا يمكن النظر إليها بوصفها مجرد وثائق محاسبية جامدة بل هي أدوات سياسية وقانونية تمكن البرلمان والرأي العام من مساءلة الدولة وتشكّل بالتالي أحد أعمدة النظام الديمقراطي والحوكمة الرشيدة في العراق.

المطلب الثاني

أبرز التحديات الإدارية والقانونية والسياسية التي تواجه الديوان في أداء مهامه

رغم المكانة المركزية التي يحتلها ديوان الرقابة المالية الاتحادية في منظومة الرقابة وحماية المال العام إلا أن أداءه يواجه جملة من التحديات المعقدة والمتشابكة التي تحد من قدرته على القيام بدوره الرقابي بكفاءة وفاعلية. ويمكن تقسيم هذه التحديات إلى ثلاثة محاور رئيسية: التحديات الإدارية والتحديات القانونية والتحديات السياسية.

أولاً- التحديات الإدارية: تُعد العوامل الإدارية من أبرز المعوقات التي تعترض عمل الديوان، ويمكن تلخيصها في:

- الموارد البشرية: يعاني الديوان من صعوبة استقطاب الكفاءات والخبرات في مجالات التدقيق المتخصص كالتدقيق على الأداء والتدقيق الرقمي والمراجعة الجنائية وذلك نتيجة ضعف الحوافز المالية مقارنة بما يوفره القطاع الخاص مما أدى إلى ظاهرة "هجرة العقول" نحو مؤسسات خارجية أو منظمات دولية.
- البنية التكنولوجية: في ظل التحول الرقمي الواسع أصبح التدقيق الحديث يعتمد على أنظمة الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة (BigData) وبرامج التدقيق الإلكترونية. غير أن الديوان ما زال يعتمد بدرجة كبيرة على أدوات تقليدية وهو ما يقلل من دقة وسرعة إنجاز أعماله الرقابية.
- التمويل: يواجه الديوان تحدياً جوهرياً في مسألة التمويل إذ إن اعتماده في موازنته على السلطة التنفيذية التي هي نفسها خاضعة لرقابته يجعله عرضة للضغوط المالية والسياسية الأمر الذي قد يعيق تطوير قدراته البشرية والتقنية.

ثانياً- التحديات القانونية: تشكل البيئة القانونية المحيطة بعمل الديوان عاملاً أساسياً في تحديد مدى فعاليته، ومن أبرز ما يعترضه:

- ضعف إلزامية التوصيات: رغم أن الديوان يقدم تقاريره وتوصياته إلى السلطتين التشريعية والتنفيذية إلا أن غياب آليات قانونية فعّالة تلزم هذه الجهات بتنفيذ التوصيات يفرغ الكثير من أعماله من مضمونها العملي.
- تداخل الاختصاصات: يتقاطع عمل الديوان مع هيئات رقابية أخرى مثل هيئة النزاهة ودائرة المفتشين العموميين (قبل إلغائها) مما يؤدي أحياناً إلى تضارب في الصلاحيات أو ازدواجية في الجهود الرقابية وهو ما يضعف كفاءة المنظومة الرقابية ككل.

● قصور التشريعات النافذة: الكثير من النصوص القانونية المنظمة للعمل المالي والإداري تعود لحقب سابقة ولم تُعدّل بما يواكب صور الفساد الحديثة مثل غسل الأموال الفساد العابر للحدود والجرائم الاقتصادية الإلكترونية مما يقيد قدرة الديوان على مواجهة هذه الأنماط الجديدة بفاعلية.

ثالثاً- التحديات السياسية: تعد الأخطار تأثيراً في عمل الديوان لما لها من انعكاس مباشر على استقلاليتها وحياديتها، ويمكن تحديدها في:

- تهديد الاستقلالية: من أهم الضمانات الدستورية لعمل الديوان هو استقلاله لكن التدخلات السياسية في تعيين القيادات العليا أو في التأثير على قراراته الاستراتيجية أو حتى التحكم في موازنته تشكل تهديداً مباشراً لاستقلاله المؤسسي.
- التسييس في الرقابة: يتعرض الديوان أحياناً لضغوط لتوجيه تقاريره ضد خصوم سياسيين أو التغاضي عن مخالفات حلفاء نافذين وهو ما يضعف الحياد والموضوعية ويؤثر سلباً في ثقة الجمهور بعمله.
- المقاومة المؤسسية: بعض الجهات الحكومية تخضع لرقابة الديوان لكنها تمارس مقاومة مقصودة مثل التأخير في تسليم البيانات أو تقديم معلومات غير مكتملة وغالباً ما تستند هذه السلوكيات إلى غطاء سياسي يعرقل مهام الديوان.

إن التحديات التي تعترض ديوان الرقابة المالية الاتحادي تُظهر بوضوح الفجوة بين النصوص القانونية التي تمنحه صلاحيات واسعة وبين الواقع العملي الذي يعيق ممارستها. ولعل تجاوز هذه العقبات يتطلب مجموعة من الإصلاحات الجوهرية من أهمها:

- توفير تمويل مستقل وكاف بعيداً عن هيمنة السلطة التنفيذية.
- تحديث التشريعات المالية والإدارية لمواكبة التطورات الحديثة في الجرائم الاقتصادية.
- منح الديوان صلاحيات إلزامية لتنفيذ توصياته على الجهات المعنية.
- تعزيز ضمانات الاستقلالية الكاملة وحمايته من التدخلات السياسية.
- دعم قدراته البشرية والتكنولوجية بما يتناسب مع متطلبات التدقيق الحديث.

يتضح من خلال العرض أن الدور العملي لديوان الرقابة المالية الاتحادي لم يعد مقتصرًا على التدقيق المحاسبي التقليدي بل تطور ليشكل أداة أساسية لترسيخ مبادئ الحكم الرشيد ومكافحة الفساد. غير أن نجاح هذا الدور يبقى رهناً بقدرة الديوان على تجاوز التحديات الإدارية والقانونية والسياسية التي تحيط بعمله. ومن ثم فإن دعم استقلالته وتعزيز إمكاناته يمثلان خطوة محورية في تعزيز المساءلة والشفافية وبناء ثقة المواطن في مؤسسات الدولة.

3-المبحث الثالث

مدى نجاح ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تفعيل صلاحياته – دراسة مقارنة

يُعد ضعف التوافق بين النصوص التشريعية والتطبيق العملي من أبرز التحديات التي تواجه عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي. فعلى الرغم من أن الدستور والقوانين العراقية منحت الديوان صلاحيات واسعة للتحقيق في القضايا المالية والإدارية ومكافحة الفساد وحماية المال العام إلا أن الواقع يشير إلى وجود تباين واضح بين ما تنص عليه التشريعات وما يتم تنفيذه فعلياً⁽²⁰⁾، هذا التباين يتجسد في عدة مظاهر منها بطء استجابة الجهات الخاضعة للرقابة لتوصيات الديوان محدودية سلطته في فرض إجراءات رادعة إلى جانب معوقات إدارية ومؤسسية تحد من إمكانية تحويل نتائج التقارير إلى خطوات إصلاحية مؤثرة. ونتيجة لذلك تستمر بعض حالات التجاوزات المالية وتضعف قدرة الدولة على استرداد الأموال المهدورة مما يؤدي إلى اهتزاز ثقة المواطن بمؤسسات الرقابة والحوكمة⁽²¹⁾، كما تكشف تقارير دولية ومحلية حديثة أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي لم يصل بعد إلى مستوى الفاعلية والاستقلالية المتعارف عليها دولياً إذ لا يزال يعاني من قصور في آليات المتابعة وضعف التنسيق مع الأجهزة التنفيذية والبرلمانية وهو ما يحد من قدرته على ضمان الشفافية الكاملة في إدارة المال العام⁽²²⁾، وتؤكد هذه التقارير على ضرورة تعزيز التكامل بين الديوان وباقي مؤسسات الدولة إلى جانب تطوير أدوات رقابية حديثة تضمن تنفيذ التوصيات ومحاسبة الجهات المتجاوزة بجدية. ومن ثم فإن دراسة مدى نجاح الديوان في تفعيل صلاحياته تستلزم:

(ج) اقتراح آليات عملية لتعزيز نفاذ قراراته.

مثل منحه أدوات متابعة تنفيذ التوصيات بالتنسيق مع مجلس النواب وتبني نظام حوكمة رقابية أكثر صرامة وتوظيف التكنولوجيا في متابعة الإنفاق العام. إن الأخذ بهذه المقترحات من شأنه أن يساهم في تقوية منظومة الرقابة ويعزز مبادئ الشفافية والنزاهة في إدارة المال العام.

المطلب الأول

تقييم الممارسة العملية لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق

يُعتبر ديوان الرقابة المالية الاتحادي من أهم الأجهزة الرقابية في العراق حيث يتمتع بإطار تشريعي رصين يستند إلى الدستور والقوانين النافذة التي تمنحه صلاحيات واسعة للتحقيق في القضايا المالية والإدارية ومكافحة الفساد وحماية المال العام. غير أن الممارسة العملية تكشف عن وجود تحديات بنيوية وتنظيمية تحد من فاعليته في تحقيق الغايات المرجوة. ويمكن تحليل هذه التحديات على النحو الآتي⁽²³⁾:

22 ديوان الرقابة المالية الاتحادي، لسنة (2023) التقرير السنوي في الرابط ادناه .

https://storage.fbsa.gov.iq/2024/08/11/2024_08_11_12063577477_1267228371975166.pdf

23.وزارة التخطيط العراقية. 2024. متابعة وتقييم الاستجابات لتقارير ديوان الرقابة المالية. بغداد.

24. U.S. Department of State. 2025. Iraq: Fiscal Transparency Report. Washington, D.C.

25.وزارة التخطيط العراقية.متابعة وتقييم استجابات المؤسسات الحكومية لتقارير ديوان الرقابة المالية. بغداد: وزارة

التخطيط العراقية، 2024. رابط <https://mop.gov.iq/archives/18718> :

أولاً: القيود البيروقراطية والإدارية

الإجراءات الإدارية المعقدة داخل الوزارات والمؤسسات الحكومية تضعف قدرة الديوان على سرعة الاستجابة عند ظهور مخالفات. إذ يتطلب الحصول على وثائق أو موافقات رسمية وقتاً طويلاً قد يمتد إلى أشهر ما يمنح الأطراف المتورطة في قضايا الفساد مساحة للتلاعب أو إخفاء الأدلة وفي حالات كثيرة، تؤدي هذه البيروقراطية إلى فقدان عنصر المباغثة في التحقيقات وهو ما ينعكس سلباً على جودة المخرجات الرقابية.

ثانياً: محدودية الموارد البشرية والفنية

رغم وجود خبرات متراكمة لدى كوادر الديوان إلا أن التطورات المتسارعة في مجال التدقيق والرقابة المالية تتطلب مهارات متقدمة في المحاسبة الجنائية تدقيق الأداء تحليل البيانات الضخمة وتكنولوجيا المعلومات الواقع يشير إلى نقص واضح في هذه المهارات حيث يعتمد العديد من الموظفين على الطرق التقليدية في المراجعة ما يجعل من الصعب التعامل مع قضايا مالية معقدة مثل غسل الأموال أو الصفقات العابرة للحدود.

ثالثاً: التدخلات والضغط السياسي

يشكل التدخل السياسي أحد أبرز التحديات العملية التي يواجهها الديوان، خاصة في الملفات التي تتعلق بجهات متنفذة أو عقود بمبالغ ضخمة في بعض الحالات يتم تعطيل نشر التقارير أو تخفيف حدتها بل إن بعض المدققين يواجهون ضغوطاً مباشرة أو تهديدات تهدف إلى ثنيمهم عن أداء مهامهم باستقلالية هذا الواقع يضعف الحياد ويؤثر في مصداقية المؤسسة الرقابية أمام الرأي العام.

المخالفات المالية نفسها عبر الأعوام مما يفرغ الجهد الرقابي من قيمته الحقيقية. تقارير سابقة للديوان أظهرت أن عدداً كبيراً من الملاحظات لم تتم معالجتها بصورة جدية من قبل الجهات التنفيذية وفي المقارنة مع بعض الدول مثل التجربة الماليزية أو المغربية نجد أن إلزامية تنفيذ التوصيات هي أحد أبرز عوامل نجاح الأجهزة الرقابية هناك.

خامساً: الغموض القانوني وتداخل الصلاحيات

هناك غياب للتحديد الدقيق لنطاق عمل الديوان في بعض النصوص القانونية، فضلاً عن التداخل الواضح مع صلاحيات جهات أخرى مثل هيئة النزاهة واللجان البرلمانية. هذا التداخل يؤدي إلى ازدواجية في العمل الرقابي، وفي بعض الحالات إلى تنافس مؤسسي يضعف الجهود المشتركة في مكافحة الفساد.

سادساً: العوائق الثقافية والاجتماعية.

من أبرز الإشكاليات ضعف ثقافة التبليغ عن الفساد لدى الموظفين والمواطنين، إذ يخشى الكثيرون من الانتقام أو فقدان وظائفهم، فضلاً عن انعدام الثقة بآليات الحماية القانونية المتاحة للمبلغين. وتزيد من خطورة الأمر الأعراف الاجتماعية التي تتسامح أحياناً مع الفساد الصغير مثل دفع الإكراميات لتسريع المعاملات. هذه الممارسات الثقافية تحد من فعالية الرقابة وتعزز بيئة غير داعمة للشفافية

سابعاً: قصور في استخدام التكنولوجيا

في ظل التحولات الرقمية العالمية، أصبحت الرقابة الحديثة تعتمد على الذكاء الاصطناعي، تحليل البيانات الضخمة، والأنظمة الإلكترونية المترابطة. ومع ذلك، لا يزال الديوان يعتمد بدرجة كبيرة على الوسائل التقليدية، ويعاني من ضعف في قواعد البيانات وتشتت في المعلومات المالية. ونتيجة لذلك، يصبح من الصعب القيام برقابة استباقية أو رصد مبكر للمخالفات. بالمقارنة، تعتمد الأجهزة الرقابية في دول مثل

الإمارات والسعودية على منصات رقمية متكاملة تتيح مراقبة الإنفاق العام بشكل لحظي، مما يزيد من فاعلية الرقابة وشفافيتها.

يتضح أن التحدي أمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا يتمثل في ضعف النصوص القانونية، وإنما في البيئة المؤسسية والعملية التي تحيط بعمله. إذ إن القيود البيروقراطية، نقص الكوادر المتخصصة، الضغوط السياسية، ضعف إنفاذ التوصيات، تداخل الصلاحيات، والمعوقات الثقافية والتكنولوجية كلها عوامل تضعف من أدائه العملي. ولذلك، فإن إصلاح المنظومة الرقابية يتطلب رؤية شاملة تتضمن: تحديث التشريعات، تمكين الديوان من استقلالية فعلية، الاستثمار في تطوير الكوادر، إدماج أدوات التحول الرقمي، وتبني آليات إلزامية لتنفيذ توصياته.

المطلب الثاني

دراسة مقارنة بين تجربة العراق وتجربة ديوان المحاسبة الأردني

تُظهر التجارب الدولية أن استقلالية الأجهزة الرقابية وفعاليتها في ممارسة صلاحياتها تشكلان ركيزة أساسية في حماية المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة⁽²⁴⁾. وفي هذا السياق يُعدّ ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وديوان المحاسبة الأردني نموذجين مهمين يمكن مقارنتهما من حيث البنية التشريعية، مستوى الاستقلالية، وآليات الممارسة العملية.

أولاً: الإطار القانوني والاستقلالية المؤسسية

في العراق، يتمتع ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإطار دستوري يمنحه صلاحيات واسعة في الرقابة على المال العام. إلا أن الممارسة العملية تكشف عن تأثير الضغوط السياسية والبيروقراطية على استقلالية قراراته، فضلاً عن تداخل صلاحياته مع جهات أخرى مثل هيئة النزاهة. بالمقابل يتمتع ديوان المحاسبة الأردني باستقلال إداري ومالي أكبر نسبياً حيث يخضع مباشرة للسلطة التشريعية⁽²⁵⁾، ما يمنحه مساحة أوسع في إصدار التقارير الرقابية دون تدخل مباشر من السلطة التنفيذية وقد ساعد هذا الإطار في ترسيخ مكانته كجهاز رقابي محوري في منظومة الحوكمة الأردنية.

ثانياً: القدرات المؤسسية والبشرية

Transparency International. (2024). National Integrity System Assessment: Iraq and Jordan. .26
Berlin.

27. ديوان المحاسبة الاردني، 2024، التقرير السنوي، عمان .

يعاني ديوان الرقابة المالية الاتحادي من محدودية في الكوادر المتخصصة بمجالات التدقيق المتقدمة مثل المحاسبة الجنائية وتكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي يحدّ من فاعليته في مواجهة قضايا معقدة مثل غسل الأموال والفساد العابر للحدود. أما ديوان المحاسبة الأردني فقد استثمر في برامج تدريبية متقدمة وتعاون مع منظمات دولية مثل الانتوساي (INTOSAI) لتطوير كفاءاته البشرية مما عزز قدرته على ممارسة رقابة حديثة تتماشى مع التطورات التكنولوجية.

ثالثاً: آليات إنفاذ التوصيات

في العراق، غالباً ما تبقى تقارير ديوان الرقابة المالية ذات طابع استشاري ولا تُنفذ توصياته إلزامياً مما يؤدي إلى تكرار المخالفات. بينما في الأردن وُضعت آليات قانونية تُلزم الجهات التنفيذية بالرد على ملاحظات الديوان ضمن مدد زمنية محددة كما أن البرلمان الأردني يتابع بشكل دوري تقارير الديوان ما يعزز قوة الرقابة ويحولها من مجرد توصيات إلى أدوات إنفاذ حقيقية.

رابعاً: الشفافية والتواصل مع المجتمع

في التجربة العراقية لا تزال الشفافية محدودة بسبب عدم نشر جميع تقارير الديوان على نطاق واسع و ضعف إشراك المجتمع المدني في الرقابة. في المقابل، يعمل ديوان المحاسبة الأردني على نشر تقاريره بشكل علني ويتيح للإعلام ومنظمات المجتمع المدني الاطلاع عليها، ما يساهم في رفع مستوى المساءلة العامة ويعزز ثقة المواطنين بدوره الرقابي

خامساً: استخدام التكنولوجيا الحديثة

ما يزال ديوان الرقابة المالية العراقي يعتمد بدرجة كبيرة على الوسائل التقليدية، مع ضعف في أنظمة الرقمنة وقواعد البيانات المتكاملة في حين أن ديوان المحاسبة الأردني خطا خطوات متقدمة في مجال التحول الرقمي من خلال إنشاء أنظمة إلكترونية موحدة وتحليل بيانات متطور ساعده في الكشف المبكر عن الانحرافات المالية وتقليل التدخل البشري في عمليات التدقيق.

سادساً: الدروس المستفادة للعراق

توضح المقارنة أن نجاح ديوان المحاسبة الأردني يعود بالدرجة الأولى إلى تمتعه باستقلالية فعلية وتطويره المستمر لقدراته المؤسسية والبشرية واعتماده على التكنولوجيا الحديثة إلى جانب تفعيل آليات إنفاذ توصياته. وبالنسبة للعراق، فإن تعزيز مكانة ديوان الرقابة المالية يتطلب:

- تعديل القوانين لتكريس استقلاليته المالية والإدارية.
 - الاستثمار في بناء قدرات بشرية متخصصة في الرقابة الحديثة.
 - اعتماد أنظمة رقمية متطورة لرصد الإنفاق الحكومي بشكل استباقي.
 - تعزيز التعاون مع البرلمان وهيئات مكافحة الفساد لضمان إلزامية تنفيذ التوصيات.
 - نشر التقارير بشكل علني لإشراك المجتمع والإعلام في الرقابة.
- وبذلك يمكن للديوان العراقي أن يستفيد من التجربة الأردنية كنموذج إقليمي ناجح نسبياً في بناء جهاز رقابي فاعل ومستقل قادر على مواجهة التحديات المالية والإدارية المعقد.

الختام

الاستنتاجات: -

- اختلال بين الصلاحيات التشريعية والتطبيق العملي رغم وجود إطار تشريعي يمنح الديوان صلاحيات واسعة تكشف الممارسة العملية عن اختلال في تفعيل هذه الصلاحيات على أرض الواقع كما يظهر من استمرار الجهات الخاضعة للرقابة في التماطل وعدم الرد على استفسارات الديوان.
- هدر المال العام وتراجع كفاءة الأداء كشفت التقارير عن انخفاض نسبة توزيع المستلزمات الزراعية إلى 55%، وتراكم مخزون راكد بمليارات الدينانير، مع عدم فرض الغرامات القانونية، ما يعكس ضعفًا في تحقيق قيمة المال العام.
- ضعف الرقابة الداخلية والحوكمة أظهرت الممارسة نقصًا في مسك السجلات الرسمية وإدارة المخزون بشكل سليم، واستخدام سجلات غير رسمية مما يساهم في تفاقم الهدر والإهمال.
- تدني الكفاءة الإدارية والموارد البشرية تم إسناد مهام حساسة إلى كوادر غير مؤهلة ما حدّ من الكفاءة التشغيلية وأضعف قدرة الوحدات على أداء مهامها الأساسية.
- محدودية الأثر الرقابي نتيجة ضعف آليات المتابعة غياب آليات ملزمة لتنفيذ التوصيات يجعل التقارير الرقابية وثائق استشارية فقط، مما يؤدي إلى تكرار المخالفات نفسها سنويًا.
- تأثير التحديات السياسية والإدارية على استقلالية الديوان الضغوط السياسية والمؤسسية تؤثر في حياد واستقلالية الديوان مثل تأخر تعيين القيادات والتحكم بالموازنات مما يقلل من قدرته على مساءلة الجهات التنفيذية القوية.

التوصيات :

- لتعزيز فعالية دور ديوان الرقابة المالية وسد الاختلال بين التشريع والتطبيق، يُوصى بما يلي:
- تعزيز الإلزام القانوني لتوصيات الديوان تعديل التشريعات لتطبيق التوصيات ضمن مدى زمني محدد، مع فرض عقوبات على لتماما.
- تبني منهجية تدقيق الأداء توسيع نطاق تدقيق الأداء وكفاءة استخدام الموارد في جميع التقارير والانتقال من الرقابة المالية التقليدية إلى تقييم فعالية البرامج الحكومية.
- تمكين الديوان تكنولوجياً وبشرياً تخصيص موازنات لتطوير قدرات التدقيق الرقمي وتحليل البيانات الضخمة، وتدريب الكوادر على المحاسبة الجنائية وتدقيق الأداء.
- تعزيز استقلالية الديوان مالياً وإدارياً منح استقلال حقيقي في الموازنة وتعيين القيادات، مع مساءلة أمام مجلس النواب فقط.
- تفعيل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية إلزام الوزارات والهيئات بإنشاء وحدات رقابية مستقلة وتكامل عملها مع الديوان لضمان رقابة مستدامة وفعالة.
- تبسيط الإجراءات وتحسين التعاون مع الديوان إصدار تعليمات تلزم الجهات الحكومية بتسهيل عمل فرق التفتيش وتزويدهم بالبيانات المطلوبة فوراً، وتقليل التعقيدات البيروقراطية.
- تعزيز الشفافية ونشر التقارير نشر جميع التقارير الرقابية باستثناء ما يتعلق بالأمن الوطني على الموقع الرسمي، وإشراك الرأي العام ووسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني في الرقابة والمتابعة.

قائمة المراجع

- نعمان منذر يونس، بكر حميد جوسوم، عطية، محمد أسماعيل، تحليل واقع فساد المالي والإداري في العراق، وفق مؤشر مدركات الفساد (cpi) المؤتمر العلمي الرابع، الاقتصادي الخفي، وإدارة الأزمات، مجلة جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 16، العدد خاص ج 2، لسنة 2020.
- احمد محمود الربيعي، التحقيق الإداري في الوظيفة العامة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، لسنة 2003.
- سلمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، لسنة 1982.
- أ.د. صادق محمد علي حسن الحسني، قاسم محمد حنتوش، جهات الرقابة الإدارية وسائل تحريكها، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد 4، لسنة 2013.
- حسن علوي سبع، ام د اية الله جليلي، حق الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة، بحث منشور في مجلة ميسان للدراسات القانونية، العدد 13، مجلد 2025، 1.
- طعمية الجرف، رقابة القضاء الاعمال الادارة العامة، دار الحماسة للطباعة، لبنان، لسنة 1970.
- ثامر علي خلف شلال، الفساد المالي والإداري وأثره على الاقتصاد العراقي، بحث منشور في مجلة كلية دجلة لجامعة، المجلد (7)، العدد 1 لسنة 2024.

- رحيم حسن العكيلي، نبذة مختصرة عن الجهات الرقابية في العراق، بحث منشور على مدونة القاضي رحيم حسن العكيلي، ٢٠١٥ ، متاح على شبكة الأنترنت على الموقع الإلكتروني الآتي:
- هدى فاضل خضير، اختصاصات القضاء الإداري في العراق ومقترحات تطويره، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة كربلاء، 2018
- عمر جبار احمد ، ظاهرة الفساد الداربيودور الهيئات الرقابية في مكافحتها ، ط 1 ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، لسنة 2019.
- رشا علي كاظم، جرائم الفساد (دراسة في مدى مواءمة التشريعات العربية لأحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد)، رسالة ماجستير، جامعة النهرين بغداد ، لسنة ٢٠١٢ .
- م د جبار كاظم فرطوس، م م تائر علي عنبر، سلطة التحقيق في القانون العراقي، بحث منشور في مجلة كلية الإسراء الجامعة للعلوم الاجتماعية والإنسانية ، المجلد 6، العدد12، لسنة 2024.

قوانين وتقارير:

- الدستور العراقي لسنة 2005 المادة 103
- قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 المعدل، المواد، 11، 13.
- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (6) لسنة 2019
- قانون التضمين رقم (31) لسنة 2015 المادة 1/
- قانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969 المعدل
- قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم 30 لسنة 2011
- ديوان الرقابة المالية: هو أعرق وأهم المؤسسات المعنية . نية بمكافحة الفساد، اذ تأسست نواته الأولى منذ عام ١٩٢٧، وصدرت عدة قوانين تحكم اعماله كان أخرها قانون ديوان الرقابة العالية رقم (1) لسنة ١٩٩٠ المعدل بأمر سلطة الائتلاف الموقته المنحلة رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ والذي الغي بقانون ديوان الرقابة المالية رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ النافذ.
- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة تدقيق المنطقة الثامنة، العدد، (22020) 2025/8/26
- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، لسنة (2023) التقرير السنوي في الرابط ادناه.
- وزارة التخطيط العراقية. 2024. متابعة وتقييم الاستجابات لتقارير ديوان الرقابة المالية. بغداد.
- وزارة التخطيط العراقية. متابعة وتقييم استجابات المؤسسات الحكومية لتقارير ديوان الرقابة المالية. بغداد: وزارة التخطيط العراقية، 2024
- ديوان المحاسبة الاردني ، 2024، التقرير السنوي، عمان.

مصادر أجنبية :-

1. U.S. Department of State. 2025. Iraq: Fiscal Transparency Report. Washing tonD
2. Transparency International. (2024). National Integrity System Assessment: Iraq and Jordan. Berlin

والسياسات العامة التي تهيمن على سير العمل ويصبح لديهم دافع لزيادة قيمة الشركة وزيادة ثروة المساهمين لأنها ستزيد من ثروتهم الخاصة.

ويرى الباحث أن مجرد تملك الإدارة لجزء من أسهم الوحدة الاقتصادية لا يضمن عمل المدراء لصالح المساهمين. وفقاً للدراسات حول الملكية الإدارية، تؤثر مستويات الملكية الإدارية على تكاليف الوكالة من منظورين: فرضية تضارب المصالح وفرضية التقارب. وعندما تكون نسبة الملكية الإدارية منخفضة، فإن هناك مشكلة وكالة أكبر، حيث يمكن أن تؤدي الاختلافات في المصالح بين مساهمي الوحدة الاقتصادية وإدارتها إلى تضارب بينهما. وعلى الجانب الآخر، يمكن أن تقلل الملكية الإدارية المرتفعة من الصراعات بين مالكي الوحدة الاقتصادية والإدارة. وبوجود ملكية الأسهم من قبل الإدارة، يُشجع على توحيد المصالح بين المالكيين والإدارة، حيث يتصرف المدراء كمالكين. وبالتالي، يمكن للملكية الإدارية المرتفعة أن تقلل من تضارب المصالح، وكلما كانت نسبة الأسهم المخصصة للمدراء أكبر، كلما زاد الضمان بأن السلوك الإداري يلبي مصالح المساهمين

Ownership of major shareholders: 2 3::2 ملكية كبار المساهمين

تشير ملكية كبار المساهمين إلى النسبة المئوية للأفراد والمؤسسات الذين يمتلكون أكثر من 5% من أسهم الشركة، سواء كانوا خارج مجلس الإدارة أو داخله. يمكن أن تؤثر ملكية كبار المساهمين الذين يحملون كميات كبيرة من الأسهم على حقوق التصويت لديهم في عضوية مجلس الإدارة وتحسين قيمة الشركة (Edmans, 2009).

وبحسب دراسة (Hope et al., 2017) إذا كانت الحماية القانونية للمساهمين الصغار غير كافية للمراقبة على الإدارة، فقد يكون من الضروري للمساهمين البارزين أن يصبحوا أكثر تأثيراً للحصول على حقوق رقابة فعّالة على الإدارة. وعملياً، قد لا يكون لدى المساهمين الصغار دافع كبير لمراقبة الإدارة بسبب التكاليف المرتبطة بهذه العملية، بينما لديهم حصة كبيرة في الشركة. بالمقابل، يمتلك كبار المساهمين دوافع لمراقبة الإدارة، ولديهم المدافع لجمع المعلومات وما يكفي من التحكم في التصويت لتقييد سلوك الإدارة أو حتى لإقالتها في بعض الحالات.

بالإضافة إلى ذلك، يُعتقد أن الشركات ذات الملكية المركزة تعاني من نقص في الشفافية المالية، حيث يميل كبار المساهمين إلى حفظ المعلومات الحساسة عن منافسهم. (Fan & Wong, 2002) علاوة على ذلك، يمكن لكبار المساهمين في المبدأ، تعيين أعضاء مجلس الإدارة الذين يدافعون عن مصالحهم، مما يعرض مجلس الإدارة لخطر التحكم الكامل من قبلهم. عندما يحقق كبار المساهمين هذا المستوى من التحكم، فإنهم يمكنهم توجيه الإدارة لخدمة مصالحهم الشخصية بدلاً من مصلحة الشركة. وبالتالي، يمكن لهؤلاء المساهمين استخدام سلطتهم للتأثير على القرارات بطرق تخدم مصالحهم الخاصة، سواء عبر منع اتخاذ القرارات التي لا تلبي مصالحهم أو من خلال اتخاذ قرارات تضر بمصالح المساهمين الصغار (Heflin & Shaw, 2000).

2:2:4 الملكية الحكومية: Governmental Ownership

تعني الملكية الحكومية نسبة ملكية الدولة في شركة معينة، حيث تحتفظ الحكومة في العديد من الدول بحصص في هيكل ملكية الشركات المساهمة، سواء من خلال الشراء والتملك، أو عبر تأسيس شركات مساهمة تحتفظ فيها بنسبة مهيمنة، (دخان 2018). كما اضاف (2012) Iskandar et al ان الملكية الحكومية هي نسبة الاسهم التي تمتلكها الحكومة دون مشاركتها بصورة مباشرة في إدارة الشركة، وبحسب (Juhmani, 2013) يمكن أن تمتلك الحكومة نسب ملكية في الشركات سواء كانت عن طريق المساهمة في تأسيس الشركات او من خلال الشراء أو عن طريق طرح جزء معين من اسهم شركة مملوكة للدولة للاكتتاب العام .

2:2:5 الملكية العائلية Family Ownership

الشركات العائلية هي تلك الهيئات التي تتسم بتأثير أساسي من قبل أفراد العائلة بمستوى لا يتناسب مع حصصهم في الملكية. ونتيجة لذلك، يتم السيطرة عليها عادةً بواسطة العائلة، سواءً من

خلال الملكية أو الإدارة، أو كليهما. تنشأ هذه الشركات بمبادرة من أفراد العائلات المؤسسة، وتتأثر بتوجهاتهم وقيمهم. بالإضافة إلى ذلك، فإنها تهدف في العادة إلى تحقيق استمرارية الأعمال العائلية من جيل إلى آخر (المليجي, 2010)، وقد عرفت دراسة (Matzler et al., 2015) بأنها جزء من حصص الملكية تمتلكها العائلة المسيطرة" وتمتلك الشركات المتأثرة بالملكية العائلية مجموعة كبيرة من آليات الحوكمة الرقابية غير الرسمية أو الاجتماعية من المتوقع أيضًا أن تظهر الشركات العائلية أرباحًا ذات جودة أعلى من الشركات غير العائلية. يرجح أن تتغلب العائلات عن المكاسب القصيرة الأجل المحتملة من خلال إدارة الأرباح، مما يمكن أن يؤدي إلى تقويض سمعة العائلة وثروتها وأدائها على المدى الطويل. (Tessem et al 2018)

كما إضافة دراسة (Al-Malkawi, 2017) تتعرض الملكية العائلية لبعض الانتقادات، حيث يُتوقع أن تقدم الشركات التي تمتلكها العائلات وتديرها نسب أرباح منخفضة، وذلك للحفاظ على موارد الشركات واستخدامها في مصالحها الخاصة، و الحفاظ على الثروة للأجيال القادمة من العائلة.

ويرى الباحث بأن هيكل الملكية العائلية يُعتبر فعلاً بشكل عام، نظراً للرغبة في الحفاظ على سمعة العائلة، مما يشجع أفراد العائلة المالكين على مراقبة الوحدة الاقتصادية بشكل أكثر فعالية. ويتم ذلك بشكل أفضل في الأسواق المالية الكفوءة والمتقدمة.

6:2:2: الملكية الأجنبية Foreign Ownership

تشير إلى ملكية أجنبية إلى حصة المستثمرين الأجانب في رأس المال للشركات المحلية. يتجلى دور هؤلاء المستثمرين في توفيرهم للشركات المحلية بعلم فني وإداري متقدم، بالإضافة إلى موارد تفوق المساهمات المالية، وذلك ليس فقط من خلال استثمار رأس المال، بل أيضاً من خلال علاقات وأنشطة تجارية متنوعة. هذا يعتبر بالغ الأهمية بالنسبة للشركات التي تواجه تحديات اقتصادية في مراحلها المتقدمة (Choi et al., 2011)

لقد اضاف (Swart,2012) أن الملكية الأجنبية تشير إلى ملكية الأسهم من قبل أفراد أو وحدات اقتصادية خارج بلد الوحدة الاقتصادية المعنية. وفقاً لهذا التعريف، فإن أي حصة يمتلكها مستثمر أجنبي تُعتبر ملكية أجنبية. في حين يرى (Nyaguthii et al,2018) ان مستوى الملكية الأجنبية يقاس بنسبة الأسهم التي يحتفظ بها المساهمون الأجانب من إجمالي الأسهم للوحدة الاقتصادية. وفي هذا السياق، تُعرف الملكية الأجنبية بواسطة المستثمرين الأجانب، سواء كانوا منظمات أو مؤسسات أو بنوك أو أفراد أو حكومات أجنبية، وهم الذين يمتلكون الأسهم ويتمتعون بحقوق الملكية في الوحدة الاقتصادية المعنية، والتي تكون مقرها في بلدان أخرى غير

بلد الوحدة الاقتصادية المستثمر فيه (Chen,2019)، أما دراسة (An,2015) فتشير الى أن هناك فرضيتان متعارضتان حول الملكية الأجنبية: المراقبة الفعالة والاستثمار المؤقت. بحسب فرضية المراقبة الفعالة، تلعب الملكية الأجنبية دورًا مهمًا في مراقبة الإدارة لحماية مصالحها وتصحيح أي اختلالات في المعلومات الداخلية التي يمتلكها الإدارة. بالمقابل، تقترح فرضية الاستثمار المؤقت أن المساهمين الأجانب يكونون مجرد مستثمرين على المدى القصير، وبالتالي ليس لديهم حوافز كبيرة لمراقبة إدارة الوحدات الاقتصادية.

ويرى الباحث إلى أهمية انماط هيكل الملكية في تحديد أداء الشركات، مع الإشارة إلى أنه لا يوجد نوع محدد من هيكل الملكية يصلح لجميع الشركات. يعود ذلك إلى أن اختيار هيكل الملكية يتطلب مجموعة متنوعة من المتغيرات، بما في ذلك الظروف البيئية والقانونية، والمحددات المحاسبية، بالإضافة إلى خصائص الشركة نفسها. هذا يعني أن تأثير هيكل الملكية يتأثر بشكل كبير بسياق كل شركة وخصائصها الفريدة

2- سياسة توزيع الأرباح

1:2 مفهوم سياسة توزيع الأرباح

يقصد بسياسة توزيع الأرباح هي السياسة التي تحدد كمية الأرباح التي يتم توزيعها والمبالغ التي يتم الاحتفاظ بها لإعادة الاستثمار في مشاريع جديدة. هذه السياسة تتعلق بتوزيع أرباح الشركة بين المساهمين وإعادة استثمار الأموال في الفرص الجديدة. عند تطبيق متطلبات حوكمة الشركات في الممارسة العملية، يمكن استخدام سياسة توزيع الأرباح كوسيلة جذابة لزيادة الموارد عبر سوق رأس المال (Otekurin , et al 2018). من جانبه أشارت دراسة (Lotfi , 2018) إلى أن سياسة توزيع الأرباح تُعتبر جزءًا أساسيًا من هيكل تمويل الشركات، وقد جذبت اهتمام العديد من الباحثين ولا تزال موضوعًا يثير الجدل. وقد قُدمت عدة نظريات لتفسير هذا الموضوع، حيث يُعتقد أن الأرباح تلعب دورًا مهمًا في تقليل صراع الوكالة بين المديرين والمساهمين. تم تطوير نظريات أخرى تفترض أنه يمكن استخدام توزيعات الأرباح كناقيل للمعلومات، وهذا يمكن أن يساهم في تقليل الصراعات بين الأطراف المعنية

كما اضاف (Brealey et al, 2014) يتولى مجلس الإدارة أو إدارة الشركة مسؤولية سياسة توزيع الأرباح، حيث يُعلن عن توزيع الأرباح المقررة لجميع المساهمين المسجلين في تاريخ محدد. بعد ذلك، يتم إرسال شيكات الأرباح عبر البريد إلى المساهمين بعد بضعة أسابيع. عادةً ما يتم شراء أو بيع الأسهم بمبلغ مع أو بدون توزيعات أرباح قبل تاريخ التسجيل، وإذا قمت بشراء الأسهم قبل تاريخ التوزيع، فلن يتم تسجيل هذه المشتريات في سجلات الشركة وبالتالي لن يكون لك الحق في استلام التوزيعات المالية .

وبحسب (Farooq et al , 2018) أن سياسة توزيعات الأرباح المرتفعة تسهم في تقليل تكاليف الوكالة من خلال تقليل التدفقات النقدية الحرة التي يمكن استخدامها في المشاريع غير الربحية. بالإضافة إلى ذلك، يعتبر دفع أرباح عالية حافزاً للشركات للبحث عن تمويل خارجي، مما يؤدي إلى إجبار الإدارة على تقليل التدفقات النقدية الداخلية وبالتالي تعريضها للرقابة من قبل المقرضين، كما يعتبر دفع توزيعات الأرباح أمراً حيوياً بالنسبة لأي شركة، حيث يهدف في المقام الأول إلى زيادة صافي أرباحها لتحقيق تعظيم ثروة المساهمين. يُعتبر قرار توزيع الأرباح من بين أكثر القضايا التي تثير الجدل في الأدبيات المالية، حيث قام الباحثون والأكاديميون بتطوير العديد من النماذج النظرية لتوضيح العوامل التي يجب على المديرين مراعاتها عند اتخاذ قرار بشأن توزيع الأرباح.

كما أشارت دراسة (Jaara et al , 2018) إلى أهمية محددات سياسات توزيع الأرباح، مما يؤكد على أهميتها في المشهد المالي. بالإضافة إلى ذلك، أكد الأكاديميون والباحثون على أن سياسة توزيع الأرباح تعتبر واحدة من أهم عشر قضايا لم تحل في البحث المالي، مما يبرز أهمية استمرار البحث في هذا المجال لفهم تأثيراتها وتحسين الممارسات المالية

في حين ذكرت دراسة (حمدان، 2014) أن سياسة توزيع الأرباح كالحلقة المفقودة بين التوزيعات والنمو، حيث تؤثر على كل من معدل النمو والتوزيعات في الوقت نفسه. يُعتبر النمو جزءاً من نموذج التوزيعات، مما يعني أنه يمكن التفكير في مسألة التوزيعات على أساس اختيار بين معدل النمو والتوزيعات النقدية الحالية. وتم تعريف مقسوم الأرباح كالنقد أو الأسهم أو أي شكل من أشكال ملكية الشركة الموزعة على حملة الأسهم، ويتيح لمجلس الإدارة الإعلان عن توزيع الأرباح في أي وقت. ومع ذلك، لا يُعتبر الإعلان عن توزيع الأرباح التزاماً قانونياً على الشركة؛ بل يُعتبر خياراً للمجلس.

وكما يعد توزيع الأرباح له أهمية كبيرة ويُعتبر عاملاً أساسياً للاستثمار في الشركات لسببين الأول: إن التوزيعات تعكس استراتيجية الشركة في استخدام مواردها، حيث إذا كانت التوزيعات عالية بينما تنقص الموارد الداخلية، فهذا يشير إلى الحاجة الملحة للموارد الخارجية، وينعكس ذلك بشكل مباشر على أسعار الأسهم. والثاني، يفضل الكثير من المساهمين تلقي التوزيعات النقدية، مما يضطر المديرين إلى التوازن بين مصالح المساهمين في الطلب على الفرص الاستثمارية وضرورة دفع التوزيعات النقدية. (Salehnezhad, 2013).

ويرى الباحث أن سياسة توزيع الأرباح تعني مجموعة من المبادئ التي تحدد كيفية تقسيم أرباح الشركة بين مختلف أصحاب المصلحة. وكما تحدد هذه السياسة كيفية توزيع الأرباح التي تمثل عوائد الشركة على الأنشطة التشغيلية وتحديد أولوياتها. تتضمن المكونات الرئيسية لهذه

السياسة قرارات حول توزيع الأرباح على المساهمين، وإعادة استثمار الأرباح في توسيع الأعمال، وسداد الديون، وإعادة شراء الأسهم، وتقديم المكافآت والحوافز للموظفين، وتوجيه استخدامات الأرباح بشكل يعكس أهداف الشركة وأولوياتها المالية. الهدف من هذه السياسة هو تحقيق التوازن بين مصالح المساهمين والإدارة والموظفين وأصحاب المصلحة الأخرى، مع ضمان استدامة وازدهار الشركة على المدى الطويل.

2:2 انواع سياسة توزيع الارباح

1:2:2 سياسة توزيع الارباح المستقرة

تم تحديد نسبة أرباح ثابتة لكل سهم في سياسة توزيع الأرباح، ولا تتأثر هذه النسبة بالعوامل الخارجية الأخرى التي قد تؤثر على السوق. بدلاً من ذلك، تقوم هذه السياسة بتوجيه المعلومات إلى المستثمرين حول قدرة التطوير المستقبلية للشركة وتوقعاتها لنفقات توزيعات الأرباح المستقبلية، مما يسهل عملية الشراء ويكون مفيداً للإدارة المالية. على الرغم من ثبات سياسة توزيع الأرباح، قد تواجه الشركة زيادة في الضغط المالي في السنوات التي تشهد فيها انخفاضاً في صافي الربح وتدفق النقد، مما قد يؤدي إلى تدهور الوضع المالي للشركة (Mei & Wei, 2015)

وبحسب دراسة (Mike, 2017) ذكر انه وفقاً لهذه السياسة تظل نسبة الأرباح المدفوعة من توزيعات الأرباح ثابتة وسوف تقلب هذه التوزيعات مع نسبة الأرباح وبحسب سياسة توزيع الشركة معدلة حسب التضخم يظل مستوى الأرباح مستقراً.

2:2:2 سياسة توزيع الارباح المتبقية

سياسة توزيع الأرباح المتبقية تشير إلى السياسة التي تقوم بتوزيع صافي الربح الحالي للشركة استناداً إلى احتياجات المشاريع الاستثمارية للشركة. تهدف هذه السياسة إلى تحقيق توازن بين احتياجات التمويل والتحليل عندما تكون الشركات بحاجة إلى الاستثمار في فرص نمو جيدة، حيث يكون معدل العائد المتوقع أكبر من معدل العائد المطلوب من المساهمين. يمكن اختيار هذه السياسة إذا كانت هناك معلومات واضحة للمساهمين تشير إلى قوة قدرة التطوير المستقبلية للشركة (Mei & Wei, 2015) كما اشارت دراسة (Mike, 2017) بموجب سياسة توزيع الأرباح المتبقية، يتم دفع الأرباح اللازمة لتمويل مشاريع رأسمالية جديدة قابلة للقبول، وتتغير كمية الأرباح بحسب فرص الاستثمار المتاحة للشركة.

كما تعني الأرباح المتبقية الأرباح الصافية المتاحة بعد استبعاد الأرباح المحتجزة التي تُستخدم لتمويل موازنة رأس المال الذي تمتلكه الشركة (Weston et al, 2008)

في حين اشارت دراسة (Lawrence, 2013) ان سياسة توزيع الأرباح الفائضة تتمحور حول توزيع الأرباح المتبقية بعد احتجاز الشركة لجزء من الأرباح لتمويل استثمارات. وفي هذه السياسة، يفضل المستثمرون اتباع قرار الاحتجاز مع الشرط أن يكون العائد من الاستثمار الذي تم بالأرباح المحتجزة أعلى مما يمكنهم تحقيقه بمفردهم .

3:2:2 توزيع الأرباح على شكل أسهم

تشير الأدبيات التي ناقشت موضوع توزيعات الأرباح على شكل أسهم إلى أنها عمليات تنقل للمعلومات، حيث تُعتبر توزيعات الأرباح على شكل أسهم أحياناً تنقل المعلومات حول تكاليف إعلان الأسهم إلى المشاركين في السوق. تتوصل هذه المعلومات إلى السوق بشكل غير متكرر، مما يجبر المستثمرين على التصرف بشكل مشابه، عندما تكون المعلومات متاحة بشكل غير خطي، فإنه ينبغي أن يكون توزيع الأرباح على شكل أسهم متقطعاً. وإذا تم تجاهل المستثمرين لهذه المعلومات حتى تظهر الاتجاهات الصحيحة، فإنهم سيتفاعلون بطريقة تراكمية مع كافة المعلومات التي تم تجاهلها حتى ذلك الوقت. وتوزيعات الأرباح على شكل أسهم تلعب أدواراً متعددة في التهرب الضريبي، وتخفيض قيمة الأسهم، وتقليل حصة المساهمين، وتلبية لتفضيلات المستثمرين (Heayilin&Songur, 2019) كما اضافة دراسة (Aparicio & Estrada, 2001) ان توزيعات الأرباح في شكل أسهم تتم عندما تقدم الشركة عددًا محددًا من الأسهم للمساهمين بدلاً من تقديم توزيعات نقدية. يتم توزيع هذه الأسهم وفقاً لحصة كل مساهم في رأس المال المملوك للشركة. تُنفذ هذه السياسة عادةً عندما تمتلك الشركة أرباحاً محتجزة واحتياطات كبيرة تخطط لاستخدامها في استثمارات جديدة. أحد الآثار الرئيسية لهذه السياسة هو انخفاض قيمة السوق للسهم. يقوم المستثمرون بتفادي الشراء عندما ترتفع القيمة السوقية بشكل كبير، مما يؤدي إلى تخوف الشركة من تراجع عدد المستثمرين الراغبين في شراء أسهمها. هذا النوع من التوزيعات غير خاضع للضرائب ولا يؤدي إلى تغيير في ثروة المساهم، حيث يمتلك المساهم نسبة أكبر من الأسهم بعد التوزيع مقارنة بالسابق (حفصي، 2016)

4:2:2 سياسة توزيع الأرباح العادية

تتضمن هذه السياسة دفع حد أدنى من توزيعات الأرباح لكل سهم في كل فترة، بالإضافة إلى توزيعات أرباح إضافية عندما تكون الأرباح أعلى من المتوقع. تجمع هذه السياسة بين مميزات كل من سياسات توزيعات الأرباح الثابتة والمتبقية، من خلال توفير مستوى أساسي من الدخل للمساهمين، مع الاحتفاظ بالمرونة لضبط توزيعات الأرباح وفقاً للأرباح وفرص الاستثمار، حيث لا تقتصر فقط على تعويض مخاطر الإجهاد المالي في سياسة توزيع الأرباح الثابتة، بل تحل أيضاً

المشكلة المتمثلة في عدم استقرار سياسة توزيع الأرباح في معدل المدفوعات. وبالتالي، فإنها تحظى بترحيب من قبل معظم الشركات (Mei & Wei ,2015). عند تبني الشركات لهذه السياسة، يتم دفع معدلات ثابتة من توزيعات الأرباح، ولكن بنسب منخفضة عندما تكون الأرباح قليلة. وعندما تزداد أرباح الشركة، يتم زيادة نسبة التوزيعات (Silva and Georgen , 2004) .

3- العلاقة بين هيكل الملكية وسياسات توزيع الأرباح

يعد هيكل الملكية أحد الأدوات المؤثرة في التحكم بتكاليف الوكالة وتنظيم العلاقة بين الملاك والإدارة، من خلال دوره في الرقابة وتطبيق حوكمة الشركات. كما يساهم في تنظيم العمليات الداخلية للشركة ويؤثر على الأداء، مستويات الاستثمار، وضبط ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تحسين جودة الإفصاح والتقارير المالية والجوانب الأخرى المتعلقة بإدارة الشركة (Michaely and Roberts, 2011)

من جهة أخرى، تُعد سياسة توزيعات الأرباح من السياسات الرئيسية في الشركة نظراً لتأثيرها الكبير على قيمة الشركة وثروة المساهمين. يؤثر هيكل ملكية الشركات على سياسة التوزيعات، وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة تحليل واختبار العلاقة بين هيكل الملكية وسياسة توزيعات الأرباح. بينما ركزت بعض الدراسات على هذه العلاقة في الاقتصادات المتقدمة، ناقشت القليل منها هذه القضية في الاقتصادات الناشئة. واقترحت الدراسات وجود اختلافات معنوية في تفسير هذه العلاقة بين الدول المتقدمة والدول النامية، وفيما يلي أبرز الدراسات التي تناولت العلاقة بين هيكل الملكية وسياسات توزيع الأرباح.

تناولت دراسة (Wei et al,2004) تحليل العلاقة بين هيكل الملكية وسياسة التوزيعات باستخدام 3994 مشاهدة من الشركات المدرجة في الصين خلال الفترة من 1995 إلى 2001. أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية معنوية بين ملكية الدولة والتوزيعات النقدية، وعلاقة سلبية معنوية بين ملكية الجمهور والتوزيعات على شكل أسهم. وكما تشير النتائج إلى أن سياسة التوزيعات غالباً ما تُصمم لتلبية حاجات المساهمين المسيطرين، خاصة في ظل تركيز الملكية من قبل الدولة، مما يؤدي إلى اختلافات مؤسسية مقارنة بالدول المتقدمة، ويؤثر على سياسة التوزيعات.

ومن ناحية أخرى، استهدفت دراسة (Warrad,et al 2012) فحص العلاقة بين هيكل الملكية وسياسة التوزيعات للشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وذلك من خلال عينة من 168 شركة مساهمة مسجلة بالبورصة خلال الفترة (2005-2007) وكانت النتائج وجود علاقة إيجابية بين هيكل ملكية الأجنبية وسياسة التوزيعات بالإضافة إلى العلاقة الإيجابية بين حجم المنشأة

وسياسة التوزيعات، كما خلصت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين هيكل الملكية الخاصة، وهيكل الملكية الحكومية من ناحية وسياسة التوزيعات من ناحية أخرى.

كما قامت دراسة (Thanatawee, 2013) بتحليل العلاقة بين هيكل الملكية وسياسة توزيع الأرباح في تايلاند، استناداً إلى عينة تتضمّن 1927 مشاهداً خلال الفترة من 2002 إلى 2010. أظهرت النتائج أن الشركات التايلاندية الأكثر احتمالية لدفع توزيعات الأرباح هي تلك التي تتمتع بتركيز عالٍ للملكية بوجود كبار المساهمين، خصوصاً عندما يكون هؤلاء المساهمون مؤسسات تملك نسبة كبيرة من الأسهم. كما أكدت الدراسة أن الربحية وحجم الشركة ونسبة الأرباح المحجوزة إلى حقوق الملكية تؤثر إيجاباً على قرارات دفع التوزيعات. بالإضافة إلى أن ملكية كبار المساهمين يرتبط إيجابياً بمقدار التوزيعات المدفوعة.

أما دراسة (Al-Qahtani, 2017) بحثت أثر هيكل الملكية على سياسة توزيع الأرباح في المملكة العربية السعودية، حيث ضمت عينة الدراسة 100 الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية (تداول) على مدى أربع سنوات من 2012 إلى 2015. وظهرت النتائج أن وجود الملكية الإدارية يزيد من توزيع أرباح الأسهم التي تشكل أداة للرقابة الإدارية.

في حين بحثت دراسة (Kautsar, 2019) تأثير هيكل الملكية على توزيعات الأرباح في شركات البناء في إندونيسيا، وجمعت الدراسة البيانات الثانوية من عام 2010 إلى 2016 عام، وشملت عينة الدراسة 12 شركة للعقارات والبناء المدرجة في بورصة إندونيسيا، ومن أهم نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي كبير للملكية المؤسسية على توزيعات الأرباح في حين أن الملكية الإدارية لا تؤثر على توزيعات الأرباح.

في حين كانت دراسة (Hoang & et. al., 2020) أثر هيكل الملكية على سياسة توزيع الأرباح، دراسة حالة لشركات النفط والغاز المدرجة في فيتنام" أظهرت النتائج أن كلا من الملكية المؤسسية والملكية الحكومية كان لهما تأثير سلبي على مستوى توزيع الأرباح للشركات المدرجة في بورصة هانوي كما أظهرت النتائج أن الملكية الأجنبية لها تأثير سلبي على نسبة توزيع الأرباح.

أما دراسة (Bataineh 2021) بحثت أثر هيكل الملكية على سياسة توزيع الأرباح للشركات المدرجة في الأردن، حيث أظهرت النتائج ارتباطاً إيجابياً كبيراً بين الملكية المؤسسية وعائد توزيعات الأرباح، بينما ترتبط الملكية الأجنبية باحتمالية أقل لدفع الأرباح. لم يتم العثور على دليل يدعم أن ملكية العائلية والملكية الحكومية لها تأثير على عائد توزيعات الأرباح.

أما دراسة (Kaur et al 2024) بحثت تحليل تأثير تكوين مجلس الإدارة وهيكل الملكية على سياسة توزيع الأرباح لشركات هندية مدرجة مختارة . تم فحص أكبر 30 شركة مدرجة في البورصة الوطنية لمدة ثلاث سنوات مالية من 2019 إلى 2021. أظهرت النتائج وجود ارتباط كبير وإيجابي بين حجم مجلس الإدارة وسياسة توزيع الأرباح . وأكدت النتائج أن الشركات ذات الملكية الهندية الأعلى والملكية غير المؤسسية توزع مستويات أعلى من الأرباح . ولم يتم العثور على ارتباط كبير بين استقلال مجلس الإدارة وقرارات توزيع الأرباح .

من خلال استعراض وتحليل الدراسات السابقة، يمكن القول أن هذه الدراسات تناولت العلاقة بين هيكل الملكية وسياسة توزيعات الأرباح باستخدام نظريات متعددة وبيئات متنوعة، سواء في الأسواق الناشئة أو المتقدمة. هذا التنوع أدى إلى اختلاف النتائج بسبب الخصائص البيئية والمؤسسية والثقافية التي تعمل فيها الشركات، إلى جانب ممارسات الحوكمة، تؤثر على طبيعة هذه العلاقة. بناءً على ذلك، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة بين هيكل الملكية وسياسة توزيعات الأرباح في سوق ناشئ مثل العراق، مما يوفر دليلاً تجريبياً للمستثمرين والمحللين الماليين.

المبحث الثالث: الجانب العملي

1- مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار قطاع المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، والبالغة عددها 23 مصرف ، تم اختيار (10) مصرفاً عينة للبحث بعد استبعاد المصارف الحديثة التأسيس والمصارف التي لم تكتمل بياناتها ضمن السلسلة الزمنية لعينة البحث، والتي كانت 10 سنوات وشملت الفترة (2012 – 2021) . وتم جمع البيانات من التقارير السنوية للمصارف وادخالها على برنامج excel وتحويلها الى نسب مئوية لاستخدامها في التحليل الاحصائي وكما موضحة في الجداول المرفقة ادناه:

جدول (1) قياس الملكية الادارية للمصارف العراقية عينة البحث

ت	السنة المصرف	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1	اشورالدولي	0.540	0.230	0.152	0.109	0.109	0.109	0.109	0.100	0.090	0.090
2	المصرف الاهلي	0.001	0.002	0.002	0.002	0.002	0.002	0.002	0.001	0.002	0.002
3	الائتمان	0.326	0.326	0.326	0.326	0.326	0.326	0.342	0.342	0.342	0.342
4	التجاري العراقي	0.648	0.634	0.671	0.671	0.750	0.750	0.750	0.430	0.430	0.430

التحقيق المالي والإداري بين التشريع والتطبيق دراسة في مهمة ديوان الرقابة المالية الاتحادي

0.106	0.126	0.085	0.001	0.001	0.043	0.108	0.112	0.181	0.199	مصرف المتحد	5
0.074	0.074	0.079	0.079	0.071	0.071	0.071	0.080	0.130	0.130	المنصور	6
0.182	0.199	0.199	0.171	0.171	0.153	0.153	0.167	0.167	0.167	الموصل للتنمية	7
0.020	0.020	0.021	0.019	0.019	0.007	0.007	0.007	0.007	0.003	بغداد	8
0.199	0.199	0.199	0.199	0.199	0.100	0.598	0.299	0.302	0.153	سومر التجاري	9
0.020	0.020	0.020	0.020	0.020	0.020	0.060	0.060	0.075	0.075	الشرق الأوسط	10

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية للمصارف

جدول (2) قياس ملكية كبار المساهمين للمصارف العراقية عينة البحث

ت	السنة المصرف	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1	اشور الدولي	0.638	0.435	0.611	0.743	0.727	0.727	0.727	0.727	0.727	0.761
2	المصرف الاهلي	0.724	0.767	0.767	0.810	0.810	0.810	0.810	0.810	0.810	0.810
3	الائتمان	0.910	0.910	0.910	0.910	0.910	0.910	0.808	0.908	0.908	0.910
4	التجاري العراقي	0.547	0.547	0.547	0.547	0.647	0.647	0.647	0.647	0.647	0.647
5	مصرف المتحد	0.790	0.790	0.780	0.780	0.792	0.792	0.788	0.788	0.788	0.788
6	المنصور	0.563	0.563	0.563	0.563	0.592	0.542	0.542	0.593	0.593	0.593
7	الموصل للتنمية	0.519	0.519	0.519	0.646	0.646	0.265	0.265	0.281	0.281	0.281
8	بغداد	0.511	0.511	0.511	0.511	0.521	0.521	0.521	0.641	0.641	0.641
9	سومر التجاري	0.307	0.604	0.598	0.852	0.852	0.852	0.852	0.852	0.852	0.852
10	الشرق الأوسط	0.299	0.330	0.426	0.426	0.550	0.493	0.493	0.493	0.493	0.515

الجدول (3) نسبة توزيع الارباح للمصارف العراقية عينة البحث

ت	السنة المصرف	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1	اشور الدولي	0.95	0.89	0.92	0.93	0.00	0.00	0.63	0.63	0.02	0.10

0.09	0.01	1.35	1.50	1.67	0.21	0.80	0.87	0.96	1.27	المصرف الاهلي	2
081.	1.07	0.00	0.95	0.96	0.95	0.88	0.91	0.90	0.93	الائتمان	3
0.04	0.02	0.96	0.88	0.88	0.87	0.76	0.89	0.90	0.80	التجاري العراقي	4
0.86	0.50	0.00	0.00	0.00	0.75	0.24	0.94	0.86	0.96	مصرف المتحد	5
1.88	0.00	.091	0.58	0.85	0.53	0.90	0.88	0.91	0.90	المنصور	6
1.00	0.00	0.92	0.90	1.29	0.00	0.00	0.11	0.02	0.00	الموصل للتنمية	7
0.00	0.00	0.03	0.00	.920	0.99	0.91	0.70	0.93	0.97	بغداد	8
2.40	1.50	3.25	1.25	3.50	0.08	0.79	0.75	0.71	0.75	سومر التجاري	9
1.00	0.00	0.50	0.00	0.00	0.23	0.91	0.93	0.95	0.94	الشرق الأوسط	10

جدول (4) الاحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
OS	100	.374	1.450	.82904	.270894
MO	100	.00	.75	.1776	.19299
BSO	100	.27	.91	.6514	.17365
EDP	100	.000	350.000	78.87700	70.872824
Valid N (listwise)	100				

يبين الجدول أعلاه حجم العينة وأدنى وأعلى قيمة لبيانات المتغيرات فضلا عن الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واهم ما يلاحظ من الجدول اعلاه ان مجموع القيم السليمة (Valid N (listwise) يبلغ 100 مشاهدة وان حجم العينة لجميع المتغيرات هو 100 مشاهدة مما يعني عدم وجود قيم مفقودة في بيانات جميع المتغيرات.

2- نتائج اختبار الفرضيات: Results of hypothesis testing

وبعد التأكد من اجتياز شرط التوزيع الطبيعي والتأكد من عدم وجود قيم مفقودة في البيانات تم اجراء التحليلات الاحصائية لاختبار الفرضيات وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS وكانت النتائج كالآتي:-
الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين هيكل الملكية وسياسات توزيع الارباح.
ولغرض اختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الآتي:-

$$EDP_{it} = B_0 + B_1 OS_{it} + \varepsilon_{it}$$

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (7) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

R	R Square	F	Sig	B ₀	B ₁	Result
0.135	0.018	1.825	0.180	-3.5204E-16	0.135	قبول الفرضية الصفرية

يبين الجدول اعلاه ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.135 وهي قيمة منخفضة ، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.018 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم، اي ان المتغير المستقل الرئيسي (هيكل الملكية) استطاع ان يفسر ما نسبته 1.8% من التباين الحاصل في المتغير التابع (سياسة توزيع الارباح)، وان قيمة F المحسوبة بلغت 1.825 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.180 وهي اكبر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول الفرضية الصفرية ، أي ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية لهيكل الملكية في سياسة توزيع الارباح.

الفرضية الفرعية الاولى: - "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين هيكل ملكية كبار المساهمين وسياسات توزيع الأرباح" ولغرض اختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الاتي:-

$$EDP_{it} = B_0 + B_1 BOS_{it} + \varepsilon_{it}$$

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (8) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى

R	R Square	F	Sig	B ₀	B ₁	Result
0.135	0.018	1.827	0.180	-5.0434E-16	0.135	قبول الفرضية الصفرية

يبين الجدول اعلاه ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.135 وهي قيمة ضعيفة ، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.018 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم، اي ان المتغير المستقل الفرعي (ملكية كبار المساهمين) استطاع ان يفسر ما نسبته 1.8% من التباين الحاصل في المتغير التابع (سياسة توزيع الارباح)، وان قيمة F المحسوبة بلغت 1.827 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.180 وهي اكبر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول الفرضية الصفرية ، أي ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية لملكية كبار المساهمين في سياسة توزيع الارباح

الفرضية الفرعية الثانية:- "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين هيكل الملكية الإدارية وسياسات توزيع الأرباح" ولغرض اختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الاتي:-

$$EDP_{it} = B_0 + B_1 MO_{it} + \varepsilon_{it}$$

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (9) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

R	R Square	F	Sig	B ₀	B ₁	Result
0.068	0.005	0.459	0.500	-3.2668E-16	0.068	قبول الفرضية الصفرية

يبين الجدول اعلاه ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.068 وهي قيمة ضعيفة جدا، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.005 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم، اي ان المتغير المستقل الفرعي (هيكل الملكية الادارية) يفسر 0.5% من التباين الحاصل في المتغير التابع (سياسة توزيع الارباح)، وان قيمة F المحسوبة بلغت 0.459 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.500 وهي اكبر بكثير من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد

سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول الفرضية الصفرية ، أي ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية لهيكل الملكية الادارية في سياسة توزيع الأرباح.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1:4 الاستنتاجات

1- بلغت قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.135 وهي قيمة منخفضة ، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.018 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم، اي ان المتغير المستقل الرئيسي (هيكل الملكية) استطاع ان يفسر ما نسبته 1.8% من التباين الحاصل في المتغير التابع (سياسة توزيع الأرباح)، وان قيمة F المحسوبة بلغت 1.825 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.180 وهي اكبر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول الفرضية الصفرية ، أي ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية لهيكل الملكية في سياسة توزيع الأرباح.

2- بلغت قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.135 وهي قيمة ضعيفة ، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.018 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم، اي ان المتغير المستقل الفرعي (ملكية كبار المساهمين) استطاع ان يفسر ما نسبته 1.8% من التباين الحاصل في المتغير التابع (سياسة توزيع الأرباح)، وان قيمة F المحسوبة بلغت 1.827 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.180 وهي اكبر من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول الفرضية الصفرية ، أي ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية للملكية كبار المساهمين في سياسة توزيع الأرباح.

3- بلغت قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.068 وهي قيمة ضعيفة جدا، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.005 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم، اي ان المتغير المستقل الفرعي (هيكل الملكية الادارية) يفسر 0.5% من التباين الحاصل في المتغير التابع (سياسة توزيع الأرباح)، وان قيمة F المحسوبة بلغت 0.459 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.500 وهي اكبر بكثير من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول الفرضية الصفرية ، أي ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية لهيكل الملكية الادارية في سياسة توزيع الأرباح.

2:4 التوصيات

واستناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة، يوصى الباحث بما يلي :-

1- ضرورة قيام الشركات بالاهتمام بوضع نظام متكامل للحوكمة، يساعد على توزيع القوة داخل الشركات، وينعكس على سياسة توزيعات الأرباح، ويساعد على الحد من حرية التصرف الاداري وتخفيض التعارض بين الأطراف الداخلية والخارجية.

2- بالنسبة لجهات الإشراف والرقابة على الأسواق المالية، ضرورة الاهتمام بالقضايا المرتبطة بحماية حقوق الأقلية من المساهمين، بما يسهم في تقييد سيطرة ونفوذ كبار المساهمين.

3- تشجيع الاستثمار الأجنبي من خلال وضع الضمانات اللازمة وحماية حقوق المستثمر الأجنبي، وذلك من خلال تحسين البيئة التشريعية والقانونية للاستثمار

4 - وضع حدود لنسب الملكية بأشكالها المختلفة في الشركات المدرجة بالبورصة، والالتزام بالإفصاح عن هيكل الملكية، بما يسهم في تقييد السلوك الانتهازي لبعض الأطراف ذات السيطرة لتحقيق مصالحها على حساب الأطراف الأخرى، ومن ثم زيادة تكاليف الوكالة.

المصادر:

أولاً : المصادر العربية

1. دخان, محمد سالم، (2019) ، أثر محددات هيكل الملكية في إداء الشركات المساهمة السورية" ، بحث منشور في مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية في جامعة قاسيون المجلد 40 العدد 5. سوريا.
2. الحناوي، السيد محمود (2019) أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مجلة البحوث المحاسبية، 1، 66- 114.
3. حفصي ، رشيد . (2016) " دراسة وتحليل أثر توزيع الأرباح على أداء أسهم المؤسسات المدرجة في السوق المالي " ، المجلة الجزائية للدراسات المحاسبية والمالية ، عدد 2 ص 39_52.
4. حمدان، علام (2014)، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وتوزيعات الأرباح وتأثرها بصعوبات التمويل الخارجي في الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية" ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10 ، العدد 1، ص 63-81.
5. العامري محمد علي إبراهيم، الكشوان ، علي محمد حسن ، (2016) "استخدام نموذج خصم المقسوم DDM في تقييم الاسهم باطار التضخم دراسة تطبيقية" بحث منشور في مجلة دراسات المحاسبية والمالية ، المجلد الحادي عشر، العدد العبادي، اعتدال عادل مصاول، محمد، فاطمة جاسم (2024)، أثر سلطة الرئيس التنفيذي (الملكية الإدارية وفترة البقاء) في ملاءمة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 19، العدد 73، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
6. مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم (2014)، أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الادارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية دليل من البيئة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل (11) 246- 304.

7. هادي، علي ماجد (2202) أثر آليات حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 67، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Aubert, N., Kern, A., & Hollandts, X. (2017). Employee stock ownership and the cost of capital. *Research in International Business and Finance*, 41, 67-78.
2. Ali, N. Y., Mohamad, Z., & Baharuddin, N. S. (2018). The impact of ownership structure on dividend policy: Evidence of Malaysian listed firms. *Journal of Global Business and Social Entrepreneurship (GBSE)*, 4(10), 35-44.
3. Alhileen, R. M. (2020). The Effect of Ownership Structures on Dividend Policy: Evidence from Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(12), 175-184.
4. Akhalumeh, P., & Ogunkuade, Z. (2021). Ownership structure, financial leverage and dividend policies: Empirical evidence from Nigerian Listed firms. *Journal of Educational Realities*, 11(1), 1-12
5. Aparicio, F. M., & Estrada, J. (2001). Empirical distributions of stock returns: European securities markets, 1990-95. *The European Journal of Finance*, 7(1), 1-21.
6. Al-Najjar, B., & Kilincarslan, E. (2016). The effect of ownership structure on dividend policy: evidence from Turkey. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 16(1), 135-161.
7. Al-Malkawi, H. A. N. (2017). Ownership structure, firm-specific factors and payout policy: Evidence from the GCC region. *Corporate Ownership & Control*, 15(1-2), 476-486.
8. An, Y. (2015). Does foreign ownership increase financial reporting quality?. *Asian Academy of Management Journal*, 20(2), 81.
9. Bishara, M. K., Andrikopoulos, P., & Eldomiaty, T. (2020). Ownership structure, information asymmetry and growth of the firm: Implications from nonfinancial firms listed in S&P500. *Managerial and Decision Economics*, 41(8), 1580–1589.
10. Bataineh, H. (2021). The impact of ownership structure on dividend policy of listed firms in Jordan. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1863175.
11. Brealey; R.; Myers, S. & Allen, F. (2014). *Principles of Corporate Finance*. (11th ed.). McGraw Hill.
12. Berle, A.A. and Means, G. (1932) *The Modern Corporation and Private Property*, Macmillan, New York.

13. Choi, J. J., Lam, K. C., Sami, H., & Zhou, H. (2013). Foreign ownership and information asymmetry. *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*, 42(2), 141-166.
14. Denis, D. K., & McConnell, J. J. (2003). International corporate governance. *Journal of financial and quantitative analysis*, 38(1), 1-36.
15. Edmans, A. (2009). Blockholder Trading, Market Efficiency, and Managerial Myopia. *The Journal of Finance*, 64(6), 2481–2513.
16. Fuzi, S.F.S., Halim, S.A.A. and Julizaerma, M.K. (2016), "Board independence and firm performance", *Procedia Economics and Finance*, Vol. 37, pp. 460-465.
17. Fan, J. P. H., & Wong, T. J. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 401–425.
18. Huang, H., Wang, Q., & Zhang, X. (2009). The effect of CEO ownership and shareholder rights on cost of equity capital. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 9(3), 255-270.
19. Hope, O. K., Wu, H., & Zhao, W. (2017). Blockholder exit threats in the presence of private benefits of control. *Review of Accounting Studies*, 22(2), 873–902.
20. Herdjiono, I., & Sari, I. M. (2017). The Effect of Corporate Governance on the Performance of a Company . Some Empirical Findings from Indonesia. *Journal of Management and Business Administration. Central Europe*, 25(1), 33–52.
21. Heavilin, J. E., & Songur, H. (2019). Stock distributions and the Retained Earnings Hypothesis revisited. *Finance Research Letters*, 30, 240-245.
22. Heflin, F., & Shaw, K. W. (2000). Blockholder Ownership and Market Liquidity. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 35(4), 621–633.
23. Jensen, M.C. and Meckling, W. (1976) 'Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure', *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, pp.305–560.
24. Juhmani, O. (2013). Ownership Structure and Corporate Voluntary Disclosure: Evidence from Bahrain. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 3(2), 133.
25. Jaara, B., Alashhab, H., & Jaara, O. O. (2018). The determinants of dividend policy for non-financial companies in Jordan. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(2), 198-209.

26. Ismail, R. F., Arshad, R., & Othman, S. (2014). The influence of insider ownership and board independence on the narrative risk reporting. *Asian Social Science*, 10(1), 28–42.
27. Lin, C., Ma, Y., Malatesta, P., & Xuan, Y. (2011). Ownership structure and the cost of corporate borrowing. *Journal of financial economics*, 100(1), 1-23.
28. Le Duc Hoang, N. T. A., Phuong, N. Q., & Phuong, T. T. (2020). Impact of Ownership Structure on Dividend Policy: Case Study of the Listed Oil and Gas Companies in Vietnam.
29. Lotfi, T. (2018). Dividend Policy in Tunisia: A Signalling Approach. *International Journal of Economics and Finance*, 10(4), 84.
30. Tran, Duc Hung, 2014, " Multiple corporate governance attributes and the cost of capital – Evidence from Germany" *The British Accounting Review*, Volume 46, Issue 2, June , Pages 179-197.
31. Kaur, J. and Kaur, K. (2024), "Board composition, ownership structure and dividend policy: Evidence from NSE listed companies in India", *International Journal of Law and Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
32. Silva, L., Georgen, M., and Renneboog, L., (2004). "Dividend Policy and Corporate Governance", First ed, University of Oxford, New York, USA.
33. Purbawangsa, I., & Rahyuda, H. (2022). The effect of ownership structure, dividend policy, composition of the board of directors on financial performance and share return. *Accounting*, 8(1), 1-8.
34. Ruan, W., Tian, G., & Ma, S. (2011). Managerial Ownership , Capital Structure and Firm Value : Evidence from China ' s Civilian-run Firms. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 5(3), 73–92.
35. Muritala, T. A. (2012). An empirical analysis of capital structure on firms' performance in Nigeria. *International journal of advances in management and economics*, 1(5), 116-124.
36. Mogha, V., & Williams, B. (2021). Culture and capital structure: What else to the puzzle?. *International Review of Financial Analysis*, 73, 101614
37. Naz, F., Abrish, S., & Sadiq, N. (2023). Dividend Policy and Firm Performance with Moderating Effect of Ownership Structure: Evidence from The Manufacturing Firms in Pakistan. *International Journal of Management Research and Emerging Sciences*, 13(2).
38. Ngo, A., Duong, H., Nguyen, T., & Nguyen, L. (2020). The effects of ownership structure on dividend policy: Evidence from seasoned equity offerings (SEOs). *Global Finance Journal*, 44, 100440.

39. Mogha, V., & Williams, B. (2021). Culture and capital structure: What else to the puzzle?. *International Review of Financial Analysis*, 73, 101614.
40. Muriuki, B. N., Iravo, M., & Wanyama, D. (2018). Effect of ownership structure on the financial performance of insurance firms listed on Nairobi securities exchange. *International Journal of Business Management and Finance*, 2(1).
41. MIKE, G. D. (2017). *Dividend and dividend policy* (Doctoral dissertation, Faculty of Management Sciences, University of Jos).
42. Mei, X., & Wei, X. (2015, January). Analysis of dividend policy of listed company and its financial impacts. In *2015 International Symposium on Computers & Informatics* (pp. 110-116). Atlantis Press.
43. Farooq, O., Shehata, N., & Nathan, S. (2018). Dividend policy and informativeness of reported earnings: evidence from the MENA region. *International Review of Finance*, 18(1), 113-121.
44. Otekunrin, A. O. (2018). Dividend policy and corporate governance regulation and practice in Nigerian banks. *Journal of Management and Corporate Governance*, 10(2), 18-59.
45. Salehnezhad, S. H. (2013). A study relationship between firm performance and Dividend policy by Fuzzy regression: Iranian scenario. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 3(2), 7
46. Warrad, L., Abed, S., Khriasat, O., & Al-Sheikh, I. (2012). The effect of ownership structure on dividend payout policy: Evidence from Jordanian context. *International journal of economics and finance*, 4(2), 187-195.