معوقات الرقابة المالية وأثرها في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية في الجمهورية اليمنية

Obstacles to Financial Control and their Impact on the effectiveness Government Spending Control Procedures Applied by the Ministry of Finance in the Republic of Yemen "A Field Study"

https://aif-doi.org/AJHSS/107707

إعداد

د. علي أبوبكر باوزير[1]

أ. وليد عوض عبيد ديان[2]

(1)عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة الأوائل الحديثة - حضرموت

(2) باحث

المُلخص

هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى معوقات الرقابة المالية المتمثلة في (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) وتحديد أثرها في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، وقد تكون مجتمع الدراسة من (50) مراجعاً ومديراً للحسابات، وهم جميع الموظفين في قسم المراجعة بمكاتب المالية، بالإضافة إلى مدراء الحسابات بمكاتب الوحدات الإدارية الأخرى بمحافظة حضرموت (الوادي والصحراء)، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فقد تم اعتماد أسلوب الحصر الشامل لتحديد عينة الدراسة التي بلغت (45) مستجيباً تم الحصول على استجاباتهم عبر أداة الاستبانة. وبعد إجراء التحليل الإحصائي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها؛ وجود تأثير سلبي لمعوقات الرقابة المالية بأبعادها (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، وأن تأثير أبعاد معوقات الرقابة المالية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي كان متفاوتاً فقد جاء بعد المعوقات الفنية الأعلى تأثيراً في إجراءات الرقابة المالية، يليه بعد المعوقات القانونية، وجاء في المرتبة الأخيرة بُعد المعوقات التنظيمية، كما أظهرت النتائج أن معوقات الرقابة المالية التي تواجهها مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت كانت متوسطة. وقدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها؛ الاهتمام بالتدريب المستمر وزيادة الدورات التدريبية للمراجعين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير الممارسة المهنية والتعرف على آخر أساليب المراجعة الحديثة وتطوراتها، ضرورة إصدار

ISSN : 2410-1818

تشريعات وقوانين كافية تحكم إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي، كما أوصت الدراسة بأهمية الاستفادة من تجارب الدول الإقليمية والعالمية في مجال الرقابة المالية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة المالية، معوقات الرقابة، وزارة المالية، إجراءات الرقابة، الإنفاق الحكومي.

Abstract

The study aimed to determine the level of financial control obstacles represented by the dimensions of (technical obstacles، legal obstacles and regulatory obstacles) and to determine their impact on the control procedures on government spending applied by the Ministry of Finance in the Republic of Yemen. The study followed the descriptive analytical approach to achieve the study objectives and test its hypotheses. The study population consisted of (50) auditors and account managers representing all employees in the audit department in the finance offices، in addition to the account managers in the offices of other administrative units in Hadhramaut governorate (the valley and the desert). Given the small size of the study population، the complete census method was adopted to determine the study sample، which reached (45) respondents، whose responses were obtained through the questionnaire tool. Based on the data analysis conducted by the statistical analysis using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS)، the results revealed that; There is a negative impact of the financial control obstacles in their dimensions (organizational obstacles، legal obstacles and technical obstacles) on the procedures for controlling government spending applied by the Ministry of Finance in the Republic of Yemen، and that the impact of the dimensions of financial control obstacles on government spending control procedures was uneven، where the dimension of organizational obstacles had the highest impact on financial control procedures، followed by legal obstacles، and the dimension of technical obstacles came in last place. The results also showed that the financial control obstacles faced by financial offices in the valley and desert districts in Hadramout governorate were moderate. The study made a number of recommendations، the most important of which are; paying more attention to continuous training and increasing the training courses for auditors in order to provide them with sufficient knowledge of the standards of professional practice and to learn about the latest modern auditing methods and developments، the necessity of issuing sufficient legislation governing financial control procedures، and the study also recommended the importance of benefiting from the experiences of regional and global countries in the field of financial control.

Keywords: Financial Control، Obstacles Control ،Control Procedures، Government Spending، Ministry of Finance

ISSN : 2410-1818

المقدمة

يعد الإنفاق الحكومي من أهم المقاييس المستخدمة لمعرفة دور الحكومة في تعزيز الأنشطة الاقتصادية وتنميتها والعكس (شرفاني، 2016)؛ ولذلك فإن من الأهمية بمكان تفعيل إجراءات فاعلة وصارمة تهدف إلى ضبط الإنفاق الحكومي لتوفير الأموال العامة وتوجيهها إلى الأنشطة التي تهدف الدولة إلى تحقيقها، وتعزيز دورها (العبادي، 2014). وتشكل الإجراءات والضوابط المختلفة والمتداخلة والهادفة إلى الحد من هدر أموال الإيرادات المحدودة وتوجيهها بشكل صحيح نحو المشاريع التي تفيد المواطنين، تشكل بمجموعها نظام الرقابة المالية.

يتم العمل على ضبط الإنفاق الحكومي وحماية الأموال العامة بطريقة فعالة في إطار مؤسسي يعتمد على القوانين التي تعطيها حق القيام بأداء أعمالها الرقابية بكل استقلالية، والتعاون بين أجهزتها الرقابية وتبادل الخبرات فيما بينها وتنمية قدرات أجهزتها الرقابية المختلفة (كلاب، 2006، 6).

يتم تنظيم الرقابة المالية في الجمهورية اليمنية عن طريق مجموعة من الأنظمة والقوانين منها؛ القانون المالي، اللائحة المالية، قانون السلطة المحلية وغيرها، حيث تعد هذه الأنظمة والقوانين بما فيها من الآليات والإجراءات المرجع والمعيار لعملية الرقابة والوسيلة المتاحة للحكم على فعالية الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي في الوحدات الحكومية الخاضعة لهذه القوانين. وقد أعطت المادة (56) من القانون المالي لوزارة المالية ومكاتبها في المحافظات ممارسة أعمال الرقابة المالية والتفتيش المالي والضبط الداخلي على كافة العمليات المالية في جميع الجهات الخاضعة لهذا القانون قبل الصرف والتحصيل وبعده طبقا للقوانين، كما إن لها التحقيق بصفة دائمة ومستمرة من التزام تلك الجهات بتطبيق النظم والقوانين واللوائح المالية، وأن عمليات الصرف تتم وفقا الموازنة المقرة لكل منها (القانون المالي، 2002).

وبالنظر إلى الإنفاق الحكومي في الجمهورية اليمنية، فقد ساهم القطاع الحكومي في اليمن بما نسبته 45% من الناتج المحلي الإجمالي قبل النزاع القائم، فيما هيمنت النفقات الجارية أو (المتكررة) على الإنفاق الحكومي (Ministry of Planning and International Cooperation، 2017).

توضح هذه المعدلات غير المتوازنة أن الحكومة تقدم الإنفاق الجاري على الإنفاق الاستثماري والرأسمالي وبناءً على ما سبق، فقد جاءت فكرة هذه الدراسة كمحاولة لاستكشاف وتحليل معوقات الرقابة المالية ودراسة تأثير تلك المعوقات على فعالية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية من خلال دراسة عينة من مكاتب المالية في محافظة حضرموت.

ISSN : 2410-1818

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود فجوة بحثية جديرة بالدراسة تتمثل في عدم وجود نموذج معرفي يتناول موضوع معوقات الرقابة المالية وأثرها في فاعلية ونجاح إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي في الجمهورية اليمنية، بالرغم من وجود الحاجة التطبيقية الماسة لدراسة واستقصاء هذا الموضوع في البيئة اليمنية، وفي ضوء ما تقدم ذكره يمكن إبراز مشكلة الدراسة في السؤال التالي: **ما معوقات الرقابة المالية التي تواجهها مكاتب المالية كجهة رقابية على جميع المكاتب الحكومية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت، وكيف تؤثر تلك المعوقات في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية ؟**

وتحاول الدراسة الإجابة عن الأسئلة الآتية:

س1/ ما معوقات الرقابة المالية في مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت؟

س2/ ما مستوى فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية؟

س3/ ما أثر معوقات الرقابة المالية (الفنية، القانونية، التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية؟

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على معوقات الرقابة المالية في مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت.
2. قياس مستوى فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية في الجمهورية اليمنية.
3. قياس أثر معوقات الرقابة المالية (الفنية، القانونية، التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.

أهمية الدراسة

1. **الأهمية النظرية:**

- تمثل هذه الدراسة إضافة معرفية إلى المكتبة الأكاديمية العربية كون موضوع دراسة الرقابة المالية ومتغيراتها جدير ب الدراسة والتعمق لقلة البحوث والدراسات الحالية التي تناولت هذا الموضوع.
- تزايد الاهتمام بجودة ومشكلات الرقابة المالية في أغلب المؤسسات وأهمها المؤسسات الحكومية، مع وجود نقص كبير في الدراسات التي تناولتها في القطاع الحكومي، وتأتي هذه الدراسة للإسهام في سد النقص الموجود في هذا المجال.

ISSN : 2410-1818

- تمثل هذه الدراسة محاولة لتوضيح مزايا وفوائد ومشكلات وعوائق الرقابة المالية، وكونها وسيلة مثلى لرفد الباحثين بإطار نظري عن ترشيد الإنفاق الحكومي من جهة، ومن جهة أخرى تساهم في توضيح معوقات الرقابة المالية وكيفية تجاوزها.

2. **الأهمية العملية:**

- وجود العديد من الدراسات التي تناولت الرقابة المالية في بيئة الأعمال التجارية والصناعية، دون الاهتمام الكافي بتطبيقها على القطاع الحكومي، ولذلك يسعى من خلالها الباحثان إلى استكشاف واقع معوقات الرقابة المالية، في سبيل نجاح تطبيق إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.
- ستساهم النتائج والتوصيات التي ستقدمها الدراسة في تفعيل الدور الرقابي لمكاتب المالية وإزالة المعوقات التي تواجه عملها الرقابي بما ينعكس على أدائها وضبط معاملاتها.

فرضيات الدراسة

صيغت فرضيات هذا الدراسة بناءً على مشكلة الدراسة، والاستفادة من الدراسات السابقة، وبهدف دراسة النموذج المعرفي والموضح من خلال الشكل (1)، ولاختبار الأثر على مستوى متغيرات الدراسة، تم صياغة فرضية رئيسة هي:

الفرضية الرئيسية H1:

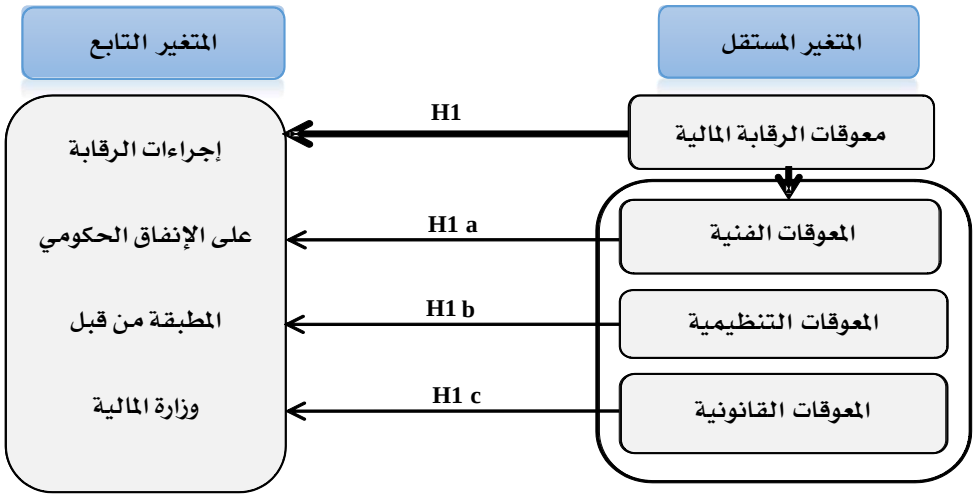
يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05%) لمعوقات الرقابة المالية بأبعادها (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية. وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05٪) للمعوقات الفنية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05٪) للمعوقات القانونية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05٪) للمعوقات التنظيمية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.

ISSN : 2410-1818

النموذج المعرفي للدراسة:

وبناءً على ما سبق تم التوصل إلى تصميم النموذج المعرفي الافتراضي للدراسة بشكله النهائي وفقاً للشكل (1).



شكل (1): النموذج المعرفي للدراسة

منهج الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كونه الأنسب لمثل هذا النوع من الدراسات.

مجتمع الدراسة وعينتها

تبلغ عدد مكاتب المالية بالوادي والصحراء (حضرموت) عدد خمسة عشر مكتبا بها عدد خمسين موظفا من شاغلي وظيفة الرقابة المالية موضحة في الجدول رقم (1)، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، تم اتباع أسلوب الحصر الشامل لتحديد عينة الدراسة من المجتمع، بحيث يكون جميع أفراد المجتمع هم عينة الدراسة..

حدود الدراسة

تمثلت حدود هذه الدراسة في الحدود الآتية:

1. **الحدود المكانية:**

وتمثلت في مجموعة من مكاتب المالية في محافظة حضرموت (الوادي والصحراء).

2. **الحدود البشرية:**

تتمثل في العاملين في أقسام الرقابة والمراجعة ومدراء الحسابات في مكاتب المالية.

ISSN : 2410-1818

3. **الحدود الموضوعية:**

تمثلت في المتغير المستقل (معوقات الرقابة المالية) بأبعادها (المعوقات التنظيمية، المعوقات القانونية، المعوقات الفنية)، وفي المتغير التابع (إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية).

الدراسات السابقة

1. الدراسات العربية.

- **دراسة العبيدي (2022)**: هدفت الدراسة إلى بيان دور الرقابة المالية في الحد من الفساد المالي في العراق، توصلت الدراسة إلى ان للرقابة المالية دور في عملية فحص وتقييم سير العمل الرقابي ومراقبة الوضع المالي، وأن ضعف الأجهزة الرقابية يعود إلى غياب القوانين والفساد المالي وعدم اختيار المختصين بالعمل الرقابي، وأوصت الدراسة إلى تطوير أداء المراقبين الماليين وتوحيد الأجهزة الرقابية، ووضع حد لتدخلات الجهات النافذة في العمل الرقابي المالي.
- **دراسة حرارة(2016)**:هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة وفاعلية الرقابة المالية على ترشيد الإنفاق في سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، واتبعت في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة الرقابة المالية وترشيد الإنفاق، وأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة المالية وترشيد الإنفاق وجود نقص في تأهيل العاملين في الرقابة المالية بالشهادات المهنية ونقص في استخدام الوسائل الرقابية الحديثة، وأوصت الدراسة بعقد دورات تساعد في تحسين كفاءة الأشخاص العاملين في الشؤون المالية.
- **دراسة (العبادي، 2014)**: هدفت الدراسة إلى التعرف على ضوابط نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بضبط الإنفاق الحكومي، والتعرف على مفاهيم وأنواع وعناصر نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدات الحكومية الأردنية، وتوصلت إلى وجود دور كبير لانتقاء وتدريب الموظفين الماليين في ضبط الإنفاق الحكومي، حيث بلغت نسبة التأثير حوالي (82%)، أوصت الدراسة بإيلاء ضوابط الرقابة الداخلية العناية الكافية من أجل ضبط الإنفاق الحكومي والحد من الهدر، وعقد دورات وورش تدريبية للموظفين الماليين لمواكبة التطور.
- **دراسة (بن ناصر 2013)**: هدفت الدراسة إلى التعرف على النفقات العامة وآثارها على اقتصاديات الدول وكذلك إلى الوقوف على مختلف الطرق والأجهزة التي تسخرها الدولة للرقابة على المال العام، وتوصلت إلى أن الدولة تحاول الحفاظ على المال لذلك أصدرت العديد من القوانين والمراسيم المتعلقة بالرقابة المالية، ولكن رغم هذا إلا أن مظاهر الاختلاس والتبذير للأموال العامة مستمرة ويرجع ذلك لعدم الخضوع للرقابة المالية المسبقة، أوصت الدراسة بضرورة وضع نظام حوافز لأعوان

ISSN : 2410-1818

الرقابة وكذلك النص على الحصانة التي يتمتعون بها حتى تكون لهم الحرية التامة في عملهم، كما يجب أن تتمتع أجهزة الرقابة المالية بالاستقلال التام عن مختلف السلطات، وإعطاءها صلاحيات لتصويب المخالفات والأوضاع الخاطئة. وعلى الدولة حتى يكون لها جهاز رقابي فعال يجي أن تبحث وتدخل أنظمة حديثة ووسائل اتصال متطورة لتسهيل العمل الرقابي.

2. الدراسات الأجنبية:

- دراسة (**Wakiriba and ahters 2014**): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير نشاط الرقابة على الإدارة المالية، . خلصت الدراسة إلى أن القطاع العام في مقاطعة ميرانجين الفرعية لديها نظام فعال للرقابة الداخلية يتميز عن طريق الفصل الواضح بين الأدوار والإشراف والتزام الإدارة. ومع ذلك، هناك نقاط ضعف في تنفيذ الضوابط المالية، خلصت الدراسة إلى أن الاستخدام الحصيف للموارد المالية ليست مناسبة على الرغم من أن هناك تحسين استخدام الأصول وتصنيف الإيرادات والنفقات، وأوصت الدراسة بتحديد خصائص الموظفين، وإنشاء نظام للمعلومات داخل الإدارات وتحسين توليد المزيد من التمويل لعمليات الإدارات الحكومية.
- دراسة (**Filipiak،2012**)؛**Beata** عرضت هذه الدراسة مشاكل محددة في مجال عمل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المحلية في بولندا، وتوصلت الدراسة إلى أن لتقييم مكان وإجراءات الرقابة دور في وحدات الحكم المحلي يظهر الضرورة لجعل التغييرات ليس فقط في استخدام معلومات الرقابة، ولكن في الموقع ابتداء وقانونية طلب إنشاء وحدات نظم منفصلة.

ما يميز الدراسة: نظرا لقلة الدراسات المحلية أو لندرتها التي تناولت موضوع معوقات إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي، فإن هذه الدراسة تعد مساهمة جادة في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال، حيث ركزت أغلب الدراسات السابقة على تقويم الأداء الرقابي للأجهزة الرقابية، ومدى تحقيقها للأهداف التي أنشئت من أجلها سواء في المؤسسات الحكومية، أو المؤسسات الأخرى الخاضعة للرقابة، وتحديد معوقات الرقابة المالية بها ومعرفة أسبابها، واقتراح الوسائل والحلول القانونية والإدارية للحد منها بهدف صون المال لعام وحمايته، كما أنها تميزت عن الدراسات السابقة التي ركزت على الرقابة على الإنفاق الحكومي من وجهة نظر الجهات الخاضعة للرقابة أومن جهة الموظف المسؤول عن الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي أو علي المعوقات لعمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بينما ركزت الدراسة محل الدراسة على معوقات إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي بمكاتب المالية بوادي وصحراء حضرموت

ISSN : 2410-1818

الإطار النظري للدراسة

التطور التاريخي للرقابة المالية في اليمن

في الجمهورية اليمنية - موضوع الدراسة - تطورت الرقابة المالية بتطور المحاسبة الحكومية التي مرت بعدة مراحل مختلفة في شطري اليمن قبل الوحدة، ففي الشمال لا تتوفر معلومات رسمية موثقة حول مظاهر التنظيم المالي خلال الحكم العثماني وحتى الاستقلال في 1918م وما تلاه بعد ذلك خلال حكم الأئمة من آل حميد الدين وحتى 26 سبتمبر 1962م، وبالنسبة للجنوب فقد اتبعت خلال حقبة الاحتلال الانجليزي النظم المالية الخاصة بسلطة الاحتلال منذ الاستقلال في نوفمبر 1967م، وفيما يأتي عرض لأهم المحطات التي رافقت تطور المحاسبة الحكومية والموازنة العامة في اليمن للفترة التي تلت سبتمبر1964م.

1. في 1963/7/1م تم البدء بإعداد موازنات ربع سنوية واستمر ذلك حتى 1964م.
2. ابتداء من العام المالي 1964م - 1965م أعدت أول موازنة عامة للدولة لسنة مالية كاملة، واعتمد في حينه النظام المالي المصري والذي يتضمن إعداد الموازنة وفق سنة مالية متداخلة تبدأ من 7/1 وتنتهي في 6/30/ من العام التالي.
3. في السنة المالية 1973م - 1974م تم إعداد الموازنة العامة وفق أنظمة صندوق النقد الدولي، والتي تضمنت دمج الموازنة الجارية مع الموازنة الرأسمالية والاستثمارية، وباتباع نظام الموازنة البنود وتبويبها، كما اعد حساب ختامي في نفس السنة.
4. في السنة المالية 1981م تم الأخذ بالتقويم الميلادي في إعداد الموازنة تبدأ السنة المالية 1 يناير وتنتهي في 31 ديسمبر.
5. عقب الوحدة بين شطري اليمن في 22 مايو 1990م تم إصدار تشريعات مالية جديدة تضمنت اعتماد نظام المالية العامة المعمول به في الشمال.
6. في السنة المالية 2000م تم اعتماد الهيكل الموحد للموازنة العامة المعد وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة Government Statics Finance (GFS) لعام 1986م الصادر من صندوق النقد الدولي.
7. خلال السنة المالية 2002م تم تعديل هيكل الموازنة العامة ليواكب صدور قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م.
8. بعد إصدار صندوق النقد الدولي نظام جديد لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) في عام 2001م، ترتب على ذلك إعداد دليل جديد الحسابات الموازنة العامة للدولة يستوعب التبويب الاقتصادي لنظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد وبدء العمل به خلال السنة المالية 2007م.

ISSN : 2410-1818

9. اعتمدت الحكومة اليمنية في عام 2000م برنامج الإصلاح المالي والإداري تضمن إنشاء مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي عرف اختصارا باسم Automated Financial Management In Formation System (AFMIS) كأحد مكونات مشروع تحديث المالية العامة Public Financial Management Program(PFMP) ويتم تنفيذ المشروع تحت إشراف وزارة المالية وتمويل البنك الدولي.
10. اعتمدت وزارة المالية خطة الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الكامل وبشكل تدريجي على أربع مراحل تنتهي في عام 2014م وذلك على النحو الاتي (مفضل، 2013، 157):

المرحلة الأولى: اتباع الأساس النقدي مع إظهار بيانات الالتزامات.

المرحلة الثانية: اتباع الأساس النقدي مع إظهار بيانات الالتزامات والحسابات قيد الدفع.

المرحلة الثالثة: اتباع أساس الاستحقاق لكافة الأصول والخصوم المالية على أن تستمر الأصول غير المالية في الاحتساب على أساس نقدي.

المرحلة الرابعة: اتباع أساس الاستحقاق الكامل بحلول عام 2014م.

أما بالنسبة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمني فقد تم انشاءه بناء على القرار الجمهوري رقم (39) لسنة 1992م، والذي ضم كل من جهاز الرقابة الموجود في صنعاء بموجب القرار رقم (45) لسنة 1974م، وجهاز الرقابة الموجود في عدن بموجب القانون رقم (1) لسنة 1982م، والذي كان من أهم أهداف انشائه حماية المال العام، وضمان حسن استخدامه (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باليمن، 2006) وقد تعثر ذلك بسبب الأوضاع الناجمة عن الصراع المحتدم منذ 2011 وحتى إنجاز هذه الدراسة.

مفهوم الرقابة المالية

توجد مجموعة من التعريفات للرقابة المالية حيث عرفت بأنها مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تمكن التأكد من صحة التنفيذ الفعلي ومطابقته للقوانين والأنظمة، وقياس مدى كفاءة وفعالية الوسائل المعتمدة لإنجاز الأعمال للحفاظ على المال العام وتحقيق الاستخدام الأمثل كلما أمكن ذلك (الحجاوي، 2004، 233).

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بأنها العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين وتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد مقبول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

ولقد عرفت الرقابة في المؤتمر الأول للرقابة المالية في العام 1977م بأنها "منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من

ISSN : 2410-1818

المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية " (عباس، 2001، 4)، أما أبو هداف فقد عرف الرقابة بأنها "مجموعة القواعد والإجراءات التي تقوم بها جهة مستقلة لقياس أداء جهة أخرى خاضعة للفحص، وإبداء رأي فني محايد عن أداء تلك الجهة، بناء على معايير وإجراءات محددة سلفا، لتحقيق الهدف المراد بأقل وقت وجهد وتكلفة، وبجودة عالية، والكشف عن أي انحرافات قد توجد ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح السلبي منها وتدعيم الايجابي" (أبو هداف، 2006، 38).

ويرى الباحثان أنه يمكن تعريف الرقابة المالية بأنها: مجموعة العمليات اللازمة (الإشراف، المتابعة، الفحص، والمراجعة) التي يقوم بها جهاز الرقابة المالية للدولة للتأكد من حسن استخدام الموارد العامة ومن الالتزام بأحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعاميم المنظمة للشؤون المالية والكشف عن المخالفات المالية و البحث عن أسباب حدوثها واقتراح وسائل تلافيها ومعالجتها.

أهمية الرقابة المالية في القطاع الحكومي

تتمثل أهمية الرقابة المالية في القطاع الحكومي في أنها تقدم المساعدة إلى الدولة ممثلة في أجهزتها الحكومية المكلفة بالرقابة في شأن التعرف على كيفية سير الأعمال داخل الوحدات الحكومية، والتأكد من أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المخططة، وللتأكد من مدى تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية وفاعلية بغرض المحافظة على الأموال العامة؛ والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال؛ والمراكز المالية؛ وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات؛ وبحث مسبباتها؛ وتدعيم الموجب منها؛ واقتراح الوسائل العلاجية للانحرافات السالبة؛ لتفادي تكرارها مستقبلاً في تلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية (مظهر ، محمد ، يوليو 2017).

كما تكمن أهمية الرقابة المالية في القطاع الحكومي في كونها تمثيل وضمان التنفيذ السليم للسياسات المالية، بحيث يتم استخدامها لتحقيق أهداف تتعلق بمصداقية ونزاهة البيانات المالية ودقة التقارير المالية المقدمة إليها. ويتم ذلك من أجل حماية الأصول من التلاعب وسوء الاستخدام من قبل، مما يساعد على تصحيح المسارات والانحرافات أثناء تنفيذ الخطط بكفاءة (مبادرة تنمية الانتوساي، 2019، 17).

وهناك أهمية وضرورة لزيادة الرقابة المالية عن طريق زيادة حجم الوحدات الإدارية وتعدد أنشطتها والبرامج، وتتجلى هذه الأهمية فيما يلي(باشي وآخرون، 2012، 327):

- من الناحية السياسية المتمثلة بالدولة والبرمان لمراقبة أداء الوزارات والدوائر الحكومية ومعرفة توجيهاتها ومدى التزامها بالقرارات والقوانين الصادرة عنها.

ISSN : 2410-1818

- من الناحية المالية، للتأكد من جدية العمل لمنتسبي الدولة في تحصيل الإيرادات وضمان التصرف بالمخصصات المالية دون إسراف أو تبذير.
- من حيث المحاسبة، ويتم استخدامه في ضمان الامتثال للمعايير والمبادئ وسلامة البيانات، ودقة المحاسبة.
- على الصعيد الاقتصادي، متابعة تنفيذ المشاريع والتأكد من أوجه الصرف وفقا لما خصص لتلك المشاريع وكفاءة الإنفاق .
- من الناحية القانونية، فإنه يعكس أهميته في العقوبات على مرتكبي الأخطاء والانحرافات.
- اجتماعيا، يحد من انتشار ثقافة الفساد واختلاس المال العام.

أهداف الرقابة المالية

يمكن تقسيم أهداف الرقابة المالية الحديثة إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

القسم الأول الأهداف التقليدية للرقابة المالية، وتتمثل في:

- اكتشاف الأخطاء الموجودة في المعاملات المالية والبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- منع الإسراف والتبذير وسوء استعمال الأموال العامة.
- المحافظة على الأموال العامة من السرقة والاختلاس.
- حماية الموجودات العامة وضمان حسن استخدامها.

القسم الثاني الأهداف المتطورة للرقابة المالية، وتتمثل في (الحجاوي، 2004، 115):

- مراقبة الخطط المالية ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما تم تحقيقه من الأهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون تحقق الأهداف التي لم يتم تحقيقها.
- تقييم نتائج الأعمال للوحدات الإدارية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وحصر الانحرافات وأسباب وقوعها وإمكانية معالجتها.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في انجاز النشاطات للوحدات الإدارية.
- المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

مقومات الرقابة المالية

يمكن تلخيص مقومات الرقابة المالية في المقومات الآتية (العبادي، 2014، 272):

- هيكل تنظيمي وإداري سليم يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات لكافة الإدارات، والذي يختلف تبعاً لحجم الوحدة، وانتشار أعمالها، وطبيعة نشاطها، وعدد فروعها.

ISSN : 2410-1818

- نظام محاسبي سليم ومكتوب، حيث لا بد من وضوح المبادئ المحاسبية، وتحديد الأساليب الفنية، بالإضافة إلى انسجام النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للوحدة، مع اعتماد مجموعة متكاملة من السجلات، ودليل مبوب للحسابات، ومجموعة من المستندات التي تفي بحاجة الوحدة، مع توفر إمكانية استخدام الحاسوب في تنفيذ العمليات الحسابية، فضلاً عن تصميم دورات محاسبية تحقق رقابة فعالة كما يستخدم لغايات تقويم الأداء وترشيد القرارات مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والإجراءات الفنية؛ لتنفيذ العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها، وقياسها وعرضها.
- موظفون أكفاء ومؤهلون تقع عليهم مسؤولية التنفيذ: قد لا تنجح الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المناط بها، ويرجع السبب في ذلك لعدم كفاءة أو أمانة العاملين في تأدية المهام الموكلة لهم حيث إن قدرتهم ونزاهتهم لا تعد ضماناً في حد ذاتها لزيادة فاعلية الرقابة الداخلية دون الاستفادة منها، من خلال الاهتمام بالجوانب الإنسانية عند تنظيم العمل، وتحديد علاقات الإدارة بهم.
- إجراءات وقائية مختلفة: حيث تحد الرقابة الداخلية من عمليات الاختلاس والتلاعب، والغش، كما تكفل تلافيها وتحد من آثارها بشكل مباشر، وذلك من خلال تعليمات تطبيقية مكتوبة ومحددة تبين بشكل واضح إجراءات العمل وضوابطه على مستوى جميع أقسام عمليات الوحدة.
- استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية: حيث إن نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني يمكّن الوحدة من وضع دليل يسمح بتحديد أسباب الأخطاء، وكيفية معالجتها بسرعة، وبشكل يعطي معلومات رقابية تؤدي إلى اقتراب زمن حدوث الأخطاء عن زمن كشفها، وتسمح هذه المطابقة الزمنية برد فعل سريع، مما يؤثر في عملية المعالجة، وبنية الرقابة الداخلية، كما يكفل استخدام الوسائل الإلكترونية التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة والحفاظ على الموجودات من أي تلاعب أو اختلاس.

معوقات الرقابة المالية

توجد مجموعة من المعوقات ولكن ومن خلال تتبع الدراسات السابقة يظهر للباحثين أن المعوقات تتمثل في:

معوقات تنظيمية ولعل ما يؤكد هذا المعوق التنظيمي ما توصلت له بعض الدراسات السابقة منها دراسة (Belhachemi،2021)، التي توصلت الى أن المعوق التنظيمي يشتمل على ضعف الهياكل التنظيمية في هيئات الرقابة، وتداخل المدراء التنفيذيون في أعمال المراقبين، و دراسة كنعان (2005) توصلت أيضا إلى وجود المعوقات التنظيمية مثل نفوذ السلطة التنفيذية والتهاون من قبل الأجهزة الإدارية المشمولة

ISSN : 2410-1818

بالمراجعة والتدقيق والمتابعة في تعاملها مع هيئات الرقابة المالية وقصور وسائل المساءلة في المخالفات المالية لدى الأجهزة الحكومية المشمولة بالرقابة.

كما نجد ان من المعوقات التنظيمية التي تؤثر على قيام الرقابة بعملها ما يلي:

- عدم سلامة بناء الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية ككل.
- عدم ملاءمة الهيكلية الموضوعة.
- عدم وجود فصل في المهام والصلاحيات وتداخل السلطات والمسؤوليات فيما بين الإدارات (العليا، والوسطى، والمباشرة).

وهذا ما اتفقت عليه دراسة كلا من العفيفي (2007) والعتيبي (2019) التي اكدتا هذه المعوقات التنظيمية.

المعوقات القانونية

توجد العديد من الدراسات والأبحاث السابقة التي توصلت في نتائجها إلى وجود المعوق القانوني ، دراسة (Hosseini et al.، 2021) هو الافتقار إلى إطار مفاهيمي نظري وتشريعي للرقابة المالية، دراسة (Al-Rbai، 2020) 1 أشارت إلى وجود ضعف التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق كمعوق قانوني ، كما توصلت دراسة أبو عليا وآخرون(2006) إلى المعوقات القانونية وهي، عدم كفاية التشريعات ، ضعف النظام القضائي ، عدم تطبيق العقوبات بحق المدققين المخالفين.

المعوقات الفنية: هناك العديد من الدراسات التي توصلت إلى تأثير المعوق الفني منها دراسة بدر (2019) حيث خلصت إلى انعدام ثقافة أو مفهوم التدريب المهني المستمر كمعوق فني، كما أكدت دراسة العرموطي (2013) إلى وجود المعوقات الفنية الآتية:

-عدم خضوع الموظفين في الرقابة المالية لتدريب مستمر
-عدم وعي الموظفين بأهمية الرقابة المالية
-عدم الالتزام بالسياسات المتعلقة بالرقابة المالية
- تطور الأساليب المستخدمة في عمليات الاحتيال وتنوعها

مفهوم الإنفاق الحكومي (النفقات العامة)

يعرف مفهوم الإنفاق الحكومي أو ما يعرف بالنفقة العامة على أنها مبالغ نقدية تخرج من الذمة المالية للدولة أو إحدى السلطات المكونة لها بقصد إشباع حاجة عامة (خربوش واليحي، 2013، 142)، كما عرفها عدلي (2000، 27) بأنها "مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة".

كما عرف الإنفاق الحكومي بأنه "مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة إداراتها ومؤسساتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة" (الحاج، 1999، 122). كما يرى خليل

ISSN : 2410-1818

واللوزي (2000، 8) بأن الإنفاق الحكومي عبارة عن "مبالغ نقدية أقرت من قبل السلطة التشريعية ليقوم شخص عام بإنفاقها في توفير سلع وخدمات عامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية".

وعرف الإنفاق الحكومي على أنه "مجموعة المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها في شكل كمية معينة من المال خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة (بن ناصر، 2013، 16).

وبناءً على ذلك، يرى الباحثان بأنه يمكن تعريف الإنفاق الحكومي على أنه؛ عبارة عن مجموع النفقات النقدية للدولة بمختلف وحداتها الإدارية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة عامة، وفق بنود الموازنة العامة للدولة والمقرة سلفا من رئيس الجمهورية.

يتبين من هذه التعاريف أن النفقات العامة تشتمل على عناصر ثلاثة وهي:

1. النفقة العامة مبلغ نقدي.
2. النفقة العامة يقوم بها شخص عام.
3. النفقة العامة يقصد بها تحقيق نفع عام.

أساليب الأداء الرقابي المالي على الإنفاق الحكومي

تتنوع أساليب الأداء الرقابي المالي على الإنفاق الحكومي إلى عدة أنواع ذكر أبو هداف (2006) ومظهر (2017) أنها تقسم إلى مجموعة من الأساليب بحسب نطاقات محددة هي:

- **أساليب الرقابة من حيث الهيئة التي تقوم بعملية الرقابة:**

وينقسم هذا النوع من الرقابة إلى نوعين حسب الجهة التي ستقوم بعملية الرقابة هل هي تتبع لنفس الجهة محل الرقابة، أم جهة خارجية لا تتبع لتلك الجهة، وفيما يلي توضيح لذلك

1. **الرقابة المالية الخارجية:**

بأنها: نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية من إنجاز أهدافها ومشاريعها.

2. **الرقابة المالية الداخلية:**

ويرتكز مفهوم الرقابة المالية الداخلية بشكل عام على الفكرة التي تقول: إن إدارة كل وحدة إدارية يترتب عليها مسؤولية أساسية تسهم في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة والفطنة بحيث تسمح لها بتخفيض حاجتها إلى الرقابة الخارجية المستقلة إلى الحد الأدنى.

ISSN : 2410-1818

- **أساليب الرقابة من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية الرقابة:**

تصنف أنواع الرقابة من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية الرقابة إلى ثلاثة أنواع توضيحها فيما يلي:

1. الرقابة المسبقة:

وهي الرقابة التي تمارسها الأجهزة على الجهات الخاضعة لرقابته ويهدف هذا النمط من الرقابة إلى التحقق من التزام الجهات بجميع الإجراءات والقواعد المنصوص عليها بالتشريعات واللوائح.

2. الرقابة المتزامنة:

تتم هذه الرقابة أثناء عملية تنفيذ الأنشطة وأعمال الجهات الخاضعة للرقابة قصد الحيلولة دون حدوث انحرافات عما تمّ إقراره مسبقاً.

3. الرقابة اللاحقة:

تمثل الرقابة اللاحقة النشاط الأساسي لجهاز الرقابة، وتعنى بأعمال التدقيق والمراجعة التي تتم بعد تنفيذ الأنشطة.

- **أساليب الرقابة من حيث السلطات المخولة:**

وتنقسم الرقابة من حيث السلطة المخولة لتلك الجهة في تنفيذ الآراء المطلوب الالتزام بها، ومدى قدرة تلك الجهة في المحاسبة عند مخالفة القوانين والتعليمات إلى نوعين من الرقابة:

1. رقابة إدارية:

هي تلك الرقابة التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات، وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات.

2. رقابة قضائية:

وهي الرقابة التي تقوم بها هيئة قضائية مستقلة لها الحق في اكتشاف الأخطاء والانحرافات بالإضافة لمحاكمة من يثبت إدانته لتلك الانحرافات، وإصدار العقوبات اللازمة بحقهم، وبذلك فإن هدفها يكون في معاقبة المخالفين ومواجهة الانحرافات التي قد تصدر عن هذا السلوك بسلطة القانون.

ISSN : 2410-1818

- **أساليب الرقابة وفقاً لدور الحكومة:**

وتنقسم الرقابة وفقا لدور الحكومة إلى قسمين أحدهما متمثل في الدور التنفيذي الذي تقوم به الحكومة نفسها للتحقق من حسن استخدام المال العام، وقسم آخر يقوم بمراقبة الحكومة والمتمثل في المجلس التشريعي من ناحية، ورقابة الشعب المالك للمال العام، وذلك على النحو الآتي:

1. **الرقابة التنفيذية:**

وهي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة المستندات، ورقابة الأداء، سواء رقابة داخلية، أو رقابة خارجية، سواء كانت قبل أو بعد أو حين التنفيذ.

2. **الرقابة التشريعية:**

وهي الرقابة التي تقوم بها الهيئة التشريعية المتمثلة في المجلس التشريعي المنتخب، والذي يقوم برقابة المال العام، والإشراف على الإدارة التي تقوم بالتنفيذ.

3. **الرقابة الشعبية:**

وهذا النوع من الرقابة يتم عن طريق رقابة أفراد الشعب لجميع المؤسسات العامة، والتي تظهر صورتها عن طريق النقابات، والجمعيات، والمجالس المحلية، والتقارير الصحفية.

- **أساليب الرقابة من حيث المكان الذي تجرى فيه عملية الرقابة:**

تختلف الرقابة من حيث المكان التي تؤدى فيه، فهناك من يقوم بالعمل في مكتبه عن طريق مراجعة ما يتوفر من مستندات، وهناك من يقوم بالمتابعة الميدانية خارج المكتب.

1. **رقابة مكتبية:**

وهي الرقابة التي يقوم بها المراقب وهو في مكتبه أو داخل الدائرة الحكومية التابع لها، أو عن طريق المستندات والسجلات والكشوف، والتي عن طريقها يستطيع أن يبدي رأيه عن تلك العمليات، وبذلك فهو لا يحتاج إلى الانتقال إلى أكثر من مكان لإتمام عمله.

2. **رقابة ميدانية:**

وهي الرقابة التي يحتاج فيها المراقب إلى الانتقال إلى أكثر من جهة لإتمام عمله.

ISSN : 2410-1818

- **أساليب الرقابة من حيث درجة الدورية:**

تختلف الرقابة من حيث درجة الدورية في التنفيذ إلى رقابة دورية ورقابة مفاجئة ورقابة مستمرة، وفيما يلي توضيح لذلك:

1. الرقابة الدورية:

وهي الرقابة التي تأخذ صفة الدورية والروتينية في التنفيذ، بمعنى أن تكون تلك الرقابة وفق جدول زمني محدد، يحدد مواعيد هذه الرقابة، فقد تكون شهرية أو ربع سنوية، أو نصف سنوية، أو سنوية، أو غير ذلك.

2. الرقابة المفاجئة:

وهي الرقابة التي تحدث بصورة مفاجئة وبدون أي إنذار، ويكون الهدف من هذا النوع من الرقابة الكشف عن مدى التزام جهة معينة بالقوانين والتعليمات، أو اكتشاف خطأ أو غش لا يمكن أن يكتشف في حال الرقابة الدورية.

3. الرقابة المستمرة:

وهي الرقابة التي يتم من خلالها ممارسة مهام الرقابة بشكل مستمر أثناء العمل.

الإجراءات القانونية للرقابة المالية على الإنفاق الحكومي في الجمهورية

تتكون من الإجراءات القانونية في القانون المالي ولائحته التنفيذية التي تلتزم بها وتسير عليها مكاتب المالية في الجمهورية اليمنية والتي تشتمل على **الإجراءات الخاصة بالنفقات:**

- **الإجراءات المتعلقة بصرف المرتبات والأجور وما في حكمها:**
- **إجراءات صرف المرتبات والأجور التعاقدية والمؤقتة:**
- **إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي.**

الدور الرقابي لمكاتب المالية

يتمثل الدور الرقابي لمكاتب المالية في كونها تعتبر الحارس والمراقب على جميع العمليات المالية في جميع الجهات المختلفة ومن خلال ممثليها في تلك الجهات وذلك بهدف التأكد من التزامها بتنفيذ وتطبيق القوانين والأنظمة واللوائح المالية المتعلقة بإعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة. وفي ظل ندرة الموارد لدولة اليمن أصبح من الأهمية البالغة ترشيد الإنفاق العام للدولة من خلال ضبط الأموال العامة تحصيلا وإنفاقا، والحفاظ على أصول الدولة من التلف والضياع وإساءة الاستخدام من أجل تحقيق خدمات ذات جودة عالية، وتوفير معلومات دقيقة لمتخذي القرار وتحقيق التنمية الشاملة في جميع جوانب الحياة ولجميع المواطنين.

وقد حدد القانون المالي رقم (8) لسنة 1990 مسؤولية وزارة المالية في الرقابة المالية والضبط الداخلي من خلال مجموعة من المواد منها المادة (56) والتي نصت بوضوح على أنه ودون الإخلال بحق

ISSN : 2410-1818

اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة تمارس وزارة المالية أعمال الرقابة المالية والتفتيش المالي والضبط الداخلي على كافة العمليات المالية في جميع الجهات الخاضعة لهذا القانون قبل الصرف والتحصيل وبعده طبقاً للقوانين.

كما حددت المواد من رقم (272) إلى المادة (281) من اللائحة التنفيذية للقانون المالي الصلاحية الرقابية والتفتيش والضبط الداخلي واختصاصات ممثلي وزارة المالية على كافة العمليات المالية.

أساليب الرقابة المالية المتبعة في مكاتب المالية

يتبع مكتب المالية بالوادي والصحراء الرقابة المصاحبة (المتزامنة)، وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات والترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات أثناء تنفيذ الصرف أو الإنفاق من خلال التأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعة، والرقابة المتزامنة على المستوى التنفيذي تسعى للتأكد من أن النشاط الذي يتم ممارسته أثناء عملية الصرف يتم بدقة وموضوعية وكما خطط له.

ومن خلال الوقوف على عمل المراجعة في مكتب المالية حيث تتم عملية المراجعة في قسم المراجعة والفحص، تقوم الوحدات الإدارية للدولة بإعداد استمارة الصرف التي تحتوي على كافة الوثائق المطلوبة لعملية الصرف، بعد ذلك يتم إرسالها إلى مكتب المالية لتتم عملية المراجعة والتأكد من إرفاق كافة المستندات المطلوبة وموافقتها للقوانين والإجراءات المحددة ووجود الرصيد الكافي لصرف النفقة، بعد ذلك يتم تحرير الشيك مسحوباً على البنك المركزي بالصرف من الباب والفصل المخصص لتلك النفقة.

أما الوحدات الحكومية التي يوجد بها مندوب من قبل المالية يقوم مندوب المالية سواء مدير حسابات أو مدير مالي في الرقابة على عملية الصرف والتحقق من استكمال الإجراءات القانونية والوثائق المطلوبة في نفس الوحدة الحكومية.

الدراسة الميدانية

أبعاد المتغيرات الرئيسة للنموذج:

تتطلب الحلول المنهجية لمشكلة الدراسة في الإطار النظري تصميم نموذج معرفي يوضح التأثير بين متغيرات الدراسة، حيث تمثل معوقات الرقابة المالية (المتغير المستقل) بينما تمثل إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية (المتغير التابع)، وقد تم تحديد أبعاد المتغيرات الرئيسة للنموذج المعرفي للدراسة على النحو التالي:

1. أبعاد المتغير المستقل (معوقات الرقابة المالية):

تم تحديد (3) أبعاد للمتغير المستقل (معوقات الرقابة المالية)، وتمثلت هذه المتغيرات في (المعوقات التنظيمية، المعوقات القانونية، المعوقات الفنية)، وهذه المتغيرات تم اختيارها بعد الاطلاع على مجموعة

ISSN : 2410-1818

من الدراسات السابقة ومنها دراسات (Belhachemi 2021)؛ (Hosseini et al. 2021)؛ كمال وآخرون (2021).

2. أبعاد المتغير التابع (إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي):

تمثل المتغير التابع في (إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية) والمذكورة في الباب الخامس بعنوان (الرقابة المالية والضبط الداخلي والمسئولية المالية) والمحددة في المواد (من المادة 56 إلى المادة 66) من القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م، وفي المواد (من المادة 272 إلى المادة 281) من لائحته التنفيذية التي تسير عليها مكاتب المالية في الجمهورية اليمنية، وذلك لأهمية دراسة وتقييم مثل تلك الإجراءات في ضبط الإنفاق الحكومي ومحاربة الفساد والعبث بالمال العام بحسب ما أكدته العديد من الدراسات ومنها؛ دراسة فرج وامحمد (2020، 217)، دهان وزغاشو (2018، 122)، ودراسة حرارة (2016، 60).

وقد تم توزيع عدد (50) استبانة بهدف الوصول إلى جميع أفراد عينة الدراسة، واسترجع منها (46) استبانة من إجمالي الاستبيانات التي تم توزيعها، وتم استبعاد إحدى الاستبانات التي لم تتوفر فيها الشروط المطلوبة مع مقتضيات التحليل الاحصائي، بحيث أصبح حجم العينة المتبقي والصالح للتحليل الاحصائي عدد (45) استبانة، ويوضح الجدول (1) خلاصة بذلك.

جدول (1): خلاصة عملية توزيع الاستبانات على عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

البيان	العدد	النسبة
عدد أفراد العينة	50	%100
الاستبانات الموزعة	50	%100
الاستبانات المستردة	46	%92
الاستبانات المستبعدة (يطرح)	1	%2
الاستبانات الخاضعة للتحليل	**45**	**%90**

ISSN : 2410-1818

أداة الدراسة

بناء وتطوير أداة الدراسة

صممت الاستبانة من (41) فقرة، واشتملت على قسمين، وذلك على النحو التالي:

جدول (2): توزيع فقرات أداة الدراسة (الاستبانة)

نوع المتغير	المتغير	أبعاد المتغير	عدد الفقرات	أرقام الفقرات
المستقل	معوقات الرقابة المالية	المعوقات الفنية	10	10-1
		المعوقات القانونية	10	20-11
		المعوقات التنظيمية	11	31-21
التابع	فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي		10	41-32
المجموع الكلي لفقرات الاستبانة			41 فقرة	

وقد صُممت فقرات الاستبانة ذات إجابات مغلقة، وتم بناؤها بالاعتماد على مقياس (ليكرت) الخماسي، كما هو موضح بالجدول (3).

جدول (3): مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات وأبعاد أداة الدراسة:

لغرض التأكد من اتباع متغيرات وأبعاد الاستبانة للتوزيع الطبيعي تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي لاحتساب قيمة الالتواء والتفلطح (Skewness & Kurtosis) لجميع الأبعاد، كما هو موضح في الجدول (4).

جدول (4): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات بالاعتماد على معامل الالتواء

محاور الاستبيان	معامل الالتواء (Skewness)	معامل التفلطح (Kurtosis)
المعوقات الفنية	-.357	-.849
المعوقات القانونية	-.202	-.851
المعوقات التنظيمية	-.567	-.511
معوقات الرقابة المالية	-.350	-.892
فاعلية إجراءات الرقابة المالية	-.772	.180

ISSN : 2410-1818

يتضح من الجدول (4) أن جميع قيم الالتواء لجميع المتغيرات تراوحت بين (-0.772) و(-0.202)، كما تراوحت جميع قيم التفلطح لجميع الأبعاد بين (-0.892) و(+0.180) أي أنه لا يوجد بُعد يتجاوز فيها قيمة الالتواء أو التفلطح عن (+1.96) و(-1.96)، وهذا يشير إلى أن جميع متغيرات وأبعاد الاستبانة تتبع التوزيع الطبيعي وأن العينة التي تم جمع البيانات الأولية من خلالها تعد ممثلة لمجتمع الدراسة.

اختبارات صدق أداة الدراسة

الصدق الظاهري (صدق المحتوى):

1. **صدق الاتساق الداخلي (التكويني):**

للتأكد من عدم وجود فقرات في أداة الدراسة يمكن أن تضعف القدرة التفسيرية للنتائج، تم استخدام طريقة قياس معامل ارتباط بيرسون (R) بين كل فقرة والبُعد الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وعلى مستوى جميع فقرات الاستبانة ويمكن توضيح نتيجة هذا الاختبار فيما يأتي:

أ. نتائج الاتساق الداخلي للمتغير المستقل: معوقات الرقابة المالية:

يوضح الجدول (5) نتائج الاتساق الداخلي لفقرات أبعاد المتغير المستقل معوقات الرقابة المالية.

جدول رقم (5): الاتساق الداخلي لفقرات أبعاد المتغير المستقل معوقات الرقابة المالية

المعوقات الفنية			المعوقات القانونية			المعوقات التنظيمية		
رقم الفقرة	معامل ارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معامل ارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معامل ارتباط	مستوى الدلالة
1	.392**	.008	1	.703**	.000	1	.825**	.000
2	.562**	.000	2	.508**	.000	2	.515**	.000
3	.321*	.031	3	.703**	.000	3	.740**	.000
4	.641**	.000	4	.685**	.000	4	.786**	.000
5	.469**	.001	5	.715**	.000	5	.596**	.000
6	.609**	.000	6	.720**	.000	6	.548**	.000
7	.738**	.000	7	.794**	.000	7	.779**	.000
8	.653**	.000	8	.406**	.006	8	.744**	.000
9	.610**	.000	9	.631**	.000	9	.693**	.000
10	.760**	.000	10	.716**	.000	10	.772**	.000
						11	.643**	.000

ISSN : 2410-1818

(**) وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (p.≤ 0.01)

(*) وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (p.≤ 0.05)

يتضح من الجدول (5) أن جميع فقرات المتغير المستقل للاستبانة (معوقات الرقابة المالية) جاءت مرتبطة بأبعادها بدرجات ارتباط موجبة وقوية وذات دلالة إحصائية تتراوح بين (0.321) كحد أدني و(0.825) كحد اعلى، مما يشير إلى عدم وجود فقرات قد تضعف من المصداقية البنائية للاستبانة، وبالتالي يتم استبعادها.

ب. نتائج الاتساق الداخلي للمتغير التابع إجراءات الرقابة المالية:

جدول (6): الاتساق الداخلي لفقرات أبعاد المتغير التابع إجراءات الرقابة المالية

رقم الفقرة	معامل ارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معامل ارتباط	مستوى الدلالة
1	.715**	.000	6	.657**	.000
2	.678**	.000	7	.705**	.000
3	.656**	.000	8	.630**	.000
4	.491**	.000	9	.581**	.000
5	.485**	.000	10	.715**	.000

(**) وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (p.≤ 0.01)

يتضح من الجدول (6) أن جميع فقرات المتغير التابع إجراءات الرقابة المالية جاءت مرتبطة بمحورها بدرجة ارتباط موجبة وقوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.01)، ودرجة الارتباط تتراوح بين 0.485 و0.715، ما يشير إلى عدم وجود فقرات قد تضعف المصداقية لهذا المحور، وهذا يشير إلى مؤشرات صدق مرتفعة وكافية يمكن الوثوق بها في تطبيق الدراسة الحالية، وبذلك تعتبر فقرات المتغير التابع صادقة لما وضعت لقياسه.

2. الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات المجال،

ISSN : 2410-1818

وقد تم استخدام معامل الارتباط بيرسون للتحقق من ذلك والنتائج موضحة في الجدول (7).

جدول (7):معامل الارتباط بين كل بعد من أبعاد الدراسة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة

م	الأبعاد	معامل ارتباط	مستوى الدلالة
1	المعوقات الفنية	.906**	.000
2	المعوقات القانونية	.909**	.000
3	المعوقات التنظيمية	.843**	.000
4	معوقات الرقابة المالية	.941**	.000
5	إجراءات الرقابة المالية	.930**	.000

(**) وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($p.\leq 0.01$)

من الجدول (7) يتضح أن معاملات الارتباط في محاور الاستبانة دالة إحصائيا عند مستوى (0.01)، وهذا يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

3.10 اختبار ثبات ومصداقية أداة الدراسة

لمعرفة درجة ثبات متغيرات الاستبانة ومصداقية إجابات عينة الدراسة على فقرات الاستبانة تم إجراء اختبار كرونباخ (ألفا) - Cronbach's (alpha)، وذلك للتأكد من نسبة ثبات الاستبانة وصدق آراء العينة والجدول (8) يوضح نتائج اختبار كرونباخ.

جدول (8):نتائج اختبار ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

محاور الاستبيان	عدد الفقرات	درجة الثبات *Alpha*	درجة $\sqrt{Alpha}$ المصداقية
المعوقات الفنية	10	76.80%	87.64%
المعوقات القانونية	10	85.60%	92.52%
المعوقات التنظيمية	11	89.30%	94.50%
إجمالي معوقات الرقابة المالية	**31**	**94.20%**	**97.06%**
إجراءات الرقابة المالية	**10**	**82.40%**	**90.77%**
الاستبيان بشكل عام	**41**	**95.10%**	**97.52%**

ISSN : 2410-1818

يتضح من الجدول (8)أن معامل الثبات لأبعاد المتغير المستقل جاءت بدرجات ثبات تتراوح بين (76.80%) و (89.30%)، وبدرجات مصداقية تتراوح بين (87.64%) و (94.50%)، وهذا يعني أنها جاءت بنسبة ثبات مرتفعة، ودرجة مصداقية مرتفعة أيضاً، وهذا يعني أن العينة متجانسة في الاستجابة على الاستبانة ويمكن الاعتماد على النتائج في تعميمها على مجتمع الدراسة

فيما جاءت قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات بشكل عام جاءت بنسبة (95.10%) وهذا يعني أنها جاءت بنسبة ثبات مرتفعة جداً، وجاءت نسبة المصداقية لإجابات العينة (97.52%) وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات مرتفعة جداً، مما يؤهلها لتكون أداة قياس مناسبة وفاعلة لهذه الدراسة، ويمكن الاعتماد على النتائج في تعميمها على مجتمع الدراسة بدرجة كبيرة.

عرض نتائج خصائص عينة الدراسة

احتوت أداة الدراسة (الاستبانة) على مجموعة من المتغيرات الديمغرافية لأفراد العينة وهي (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، الدورات في مجال المراجعة، المركز الوظيفي)، من أجل تبيان بعض الحقائق التي لها علاقة بكل فئة من هذه الفئات، ولمعرفة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة تم استخدام التكرارات والنسبة المئوية لكل متغير، ويمكن عرض نتائج الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة على النحو الآتي:

خصائص عينة الدراسة بحسب متغير الزمن (العمر، سنوات الخبرة)

جدول رقم (9): خصائص عينة الدراسة حسب متغير الزمن (العمر، سنوات الخدمة)

العمر	التكرار	النسبة	عدد سنوات الخدمة	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	1	2.22%	أقل من 5 سنوات	4	8.89%
من 30 إلى 40 سنة	26	57.78%	من 5 إلى 10 سنوات	14	31.11%
من 41 إلى 50 سنة	13	28.89%	من 11 إلى 15 سنة	17	37.78%
أكثر من 50 سنة	5	11.11%	أكثر من 15 سنوات	10	22.22%
الإجمالي	45	100.00%	**الإجمالي**	45	100.00%

يتبين من الجدول (9) أن نسبة (86.68%) من عينة الدراسة أعمارهم تتراوح بين 30 إلى 50 سنة.

ISSN : 2410-1818

يوضح الجدول (9) أن نسبة (60%) من عينة الدراسة سنوات خبرتهم لا تقل عن 11 سنة، وهذا يدل أن الخبرات في مكاتب المالية مرتفعة، وهذا التوزيع يعد ظاهرة جيدة في مكاتب المالية في محافظة حضرموت (الوادي والصحراء)، حيث يتم الاعتماد على الفئات الشابة لقدرتها على العطاء العلمي والمهني، كما يدل على رغبة في استقطاب وتوظيف الشباب ذوي الخبرة والمهارة والمؤهلات العلمية كونهم أكثر نشاطاً وحيوية ولديهم طاقة كبيرة للعمل ودافعية قوية للأداء وبذل المزيد من الجهد للتطوير لتطبيق إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي بكفاءة وفاعلية أكبر، مما يعني أن أفراد العينة يملكون العمرو الخبرة الكافيين للإجابة على أسئلة الدراسة.

خصائص عينة الدراسة بحسب التأهيل العلمي (المؤهل، التخصص)

جدول رقم (10): خصائص عينة الدراسة حسب متغير التأهيل العلمي (المؤهل، التخصص)

المؤهل	التكرار	النسبة	التخصص العلمي	التكرار	النسبة
دبلوم بعد الثانوية	13	28.89%	محاسبة	28	62.22%
بكالوريوس	24	53.33%	إدارة أعمال	5	11.11%
دبلوم عالي	3	6.67%	اقتصاد	1	2.22%
ماجستير	1	2.22%	علوم مالية ومصرفية	3	6.67%
دكتوراه	4	8.89%	أخرى	8	17.78%
الإجمالي	**45**	**100%**	الإجمالي	**45**	**100%**

يتبين من الجدول (10) أن اغلب أفراد عينة الدراسة هم من حملة المؤهل العلمي العالي (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه) حيث جاء بنسبة (71.11%)، أن نسبة (62.22%) من أفراد عينة الدراسة هم من أصحاب التخصص العلمي محاسبة، وهذا يعطي مؤشرا على أن عينة الدراسة مؤهلة بدرجة تجعلها مدركة للقضايا محل الدراسة، وأن هذه النتيجة تزيد من إيجابية نتائج الدراسة، كما يدل على اهتمام مكاتب المالية الخاصة بتوظيف العناصر المؤهلة، وهذا يعزز من دورها في القيام بإجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي.

ISSN : 2410-1818

خصائص عينة الدراسة بحسب متغير التطوير(عدد الدورات في مجال المراجعة، المركز الوظيفي)

جدول (11):خصائص عينة الدراسة حسب التطوير(عدد الدورات في مجال المراجعة، المركز الوظيفي)

عدد الدورات	التكرار	النسبة	المركز الوظيفي	التكرار	النسبة
من 1 إلى 5 دورات	27	60.00%	عضو مجلس إدارة	1	2.22%
من 6 إلى 10 دورات	4	8.89%	مدير إدارة	7	15.56%
أكثر من 10 دورات	1	2.22%	مدير حسابات	9	20.00%
لا يوجد	13	28.89%	مدير مالي	3	6.67%
الإجمالي	**45**	**100%**	رئيس قسم	10	22.22%
			مراجع داخلي	2	4.44%
			مختص	13	28.89%
			الإجمالي	**45**	**100%**

يتبين من الجدول (11) أن نسبة (88.89%) من عينة الدراسة التحقوا بعدد من الدورات في مجال المراجعة أقل من 6 دورات، منهم ما نسبته (28.89%) من عينة الدراسة لم يأخذوا أي دورات تدريبية في مجال المراجعة، وهم يشكلون 82.22% من الوظائف الرقابية والتي في مسمى وظيفي مختص إلى مدير حسابات. وهذا يعني أن الاهتمام بالمراجعة في مكاتب المالية عينة الدراسة لم يصل إلى المستوى المطلوب وأن الاهتمام بتدريب العاملين في مجال المراجعة متدني ويتركز على شاغلي الوظائف العليا.

4 نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

نتائج التحليل الوصفي لأبعاد المتغير المستقل (معوقات الرقابة المالية)

لمعرفة واقع معوقات الرقابة المالية بأبعادها (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) التي تواجهها مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية، وكانت النتائج كما في الجدول (12).

ISSN : 2410-1818

جدول (12): نتائج تحليل متغير معوقات الرقابة المالية

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	مستوى التوفر	الرتبة
1	المعوقات الفنية	2.43	0.60	%48.53	منخفضة	3
2	المعوقات القانونية	2.92	0.26	%58.40	متوسطة	1
3	المعوقات التنظيمية	2.86	0.30	%57.29	متوسطة	2
متوسط معوقات الرقابة المالية		**2.74**	**0.27**	**%54.74**	**متوسطة**	

يتضح من الجدول (12) أن معوقات الرقابة المالية التي تواجهها مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت كانت متوسطة حسب رأي عينة الدراسة، فقد جاء بنسبة (54.74%) وبمتوسط حسابي (2.74)، وانحراف معياري (0.27).

كما يتضح من الجدول (12) أن جميع معوقات الرقابة المالية حصلت على درجة موافقة متفاوتة، وقد جاء بعد المعوقات القانونية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.92) ونسبة موافقة (58.40%)، وانحراف معياري (0.26)، وجاء في المرتبة الأخيرة بعد المعوقات الفنية بمتوسط حسابي (2.43) ونسبة موافقة (48.53%)، وانحراف معياري (0.60).

وتعزى هذه النتيجة إلى أن المعوقات التي تناولتها الدارسة تتوفر بمستوى متوسط في مجتمع الدراسة، وهذا يعني وجود معوقات أخرى إضافية لا زالت بحاجة إلى الدراسة والتقييم، ومنها الفساد المالي والإداري الذي قد يعيق عملية الرقابة المالية في المكاتب المالية والدوائر الحكومية مجتمع الدراسة وغيرها من المعوقات.

اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

لاختبار فرضيات الدراسة قام الباحثان باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Regression Analysis لتحديد أثر معوقات الرقابة المالية في تطبيق إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية وقد تم ذلك كما يأتي:

ISSN : 2410-1818

اختبار الفرضية الرئيسية

تنص هذه الفرضية على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05 فأقل) لمعوقات الرقابة المالية بأبعادها (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.**

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة أثر معوقات الرقابة المالية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والجدول (12) يوضح ذلك.

جدول (12): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

Sig.T مستوى الدلالة	اختبار T	الانحدار B	قيمة Beta	Sig.F مستوى الدلالة	اختبار F	R^2 معامل التحديد	R معامل الارتباط
0.000	8.13-	1.65-	- 0.778	0.000	66.06	0.606	0.778

يوضح الجدول (12) أن هناك تأثيراً سلبياً ذا دلالة إحصائية لمعوقات الرقابة المالية في إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، حيث كان معامل الارتباط (R=0.778)، وقيمة Beta التي جاءت سالبة (-0.778) توضح أن اتجاه العلاقة عكسي، وقد بلغ معامل التحديد (R^2=0.606)، ويعني ذلك أن معوقات الرقابة المالية تفسر (60.60%) من التباين في المتغير التابع (فاعلية إجراءات الرقابة المالية) وذلك عند مستوى دلالة (0.05) فأقل فأقل، وهذا يشير إلى أن (60.60) من ضعف إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية هو ناتج عن معوقات الرقابة المالية.

كما يتضح من الجدول(12) أن قيمة معامل الانحدار (β) أو درجة التأثير جاءت سالبة حيث بلغت (1.65-)، وهذا يعني أنه بافتراض تحييد بقية المتغيرات فعندما تكون الزيادة بدرجة واحدة في (معوقات الرقابة المالية) قد يؤدي إلى ضعف فاعلية إجراءات الرقابة المالية بدرجة (165%)، ويؤكد هذا الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (66.06)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يؤكد قبول الفرضية الرئيسة الأولى والتي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05 فأقل) لمعوقات الرقابة المالية بأبعادها (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية".

ISSN : 2410-1818

وتعزى هذه النتيجة إلى أن وجود معوقات للرقابة المالية سيؤدي إلى ضعف فاعلية إجراءات الرقابة المالية، ولذا على وزارة المالية ومكاتبها في المحافظات أن تهتم بالتقليل من معوقات الرقابة المالية للحد من تأثيرها في إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي.

اختبار الفرضيات الفرعية من الفرضية الرئيسية

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05 فأقل) للمعوقات الفنية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.**

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة أثر المعوقات الفنية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والجدول (13) يوضح ذلك.

جدول (13): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Sig.T مستوى الدلالة	اختبار T	الانحدار B	قيمة Beta	Sig.F مستوى الدلالة	اختبار F	R^2 معامل التحديد	R معامل الارتباط
0.000	8.064-	0.755-	- 0.776	0.000	65.03	0.602	0.776

يوضح الجدول (13) أن هناك تأثيراً سلبياً ذا دلالة إحصائية للمعوقات الفنية في إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، حيث كان معامل الارتباط (R=0.776)، وقيمة Beta التي جاءت سالبة (-0.776) توضح أن اتجاه العلاقة عكسي، وقد بلغ معامل التحديد (R^2=0.602)، ويعني ذلك أن المعوقات الفنية تفسر (60.20%) من التباين في المتغير التابع (إجراءات الرقابة المالية) وذلك عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يشير إلى أن (60.20) من ضعف إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية هو ناتج عن توفر المعوقات الفنية.

كما يتضح من الجدول (13) أن قيمة معامل الانحدار (β) أو درجة التأثير جاءت سالبة حيث بلغت (0.755-)، وهذا يعني أنه بافتراض تحييد بقية المتغيرات فعندما تكون الزيادة بدرجة واحدة في (المعوقات الفنية) قد يؤدي إلى ضعف إجراءات الرقابة المالية بدرجة (75.50%)، ويؤكد هذا الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (65.03)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يؤكد قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى(0.05) للمعوقات الفنية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية**".

ISSN : 2410-1818

وتعزى هذه النتيجة إلى أن وزارة المالية تهتم بالعمل الرقابي وتحرص على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة لتحسين مستوى أداء العمل الرقابي، وتتيح الفرصة للموظفين للمشاركة في المؤتمرات الداخلية والخارجية الخاصة بتطوير الأداء الرقابي، كما تحرص على تلقي موظفو المراجعة التدريب اللازم لزيادة معرفتهم ومهاراتهم العلمية والعملية، وذلك ناتج عن حرص الوزارة من الحد من تأثير المعوقات الفنية السلبية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي، وبذلك نؤكد صحة هذه الفرضية.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05 فأقل) للمعوقات القانونية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.**

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة أثر المعوقات القانونية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والجدول (14) يوضح ذلك.

جدول (14) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	Sig.F مستوى الدلالة	اختبار F	قيمة Beta	الانحدار B	اختبار T	Sig.T مستوى الدلالة
0.729	0.532	0.000	48.87	- 0.729	**0**.609-	6.99-	0.000

يوضح الجدول (14) أن هناك تأثيراً سلبياً ذا دلالة إحصائية للمعوقات القانونية في إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، حيث كان معامل الارتباط (R=0.729)، وقيمة Beta التي جاءت سالبة (-0.729) توضح أن اتجاه العلاقة عكسي، وقد بلغ معامل التحديد (R^2=0.532)، ويعني ذلك أن المعوقات القانونية تفسر (53.20%) من التباين في المتغير التابع (إجراءات الرقابة المالية) وذلك عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يشير إلى أن (53.2) من ضعف إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية هو ناتج عن توفر المعوقات القانونية.

كما يتضح من الجدول (14) أن قيمة معامل الانحدار (β) أو درجة التأثير جاءت سالبة حيث بلغت (0.609-)، وهذا يعني أنه بافتراض تحييد بقية المتغيرات فعندما تكون الزيادة بدرجة واحدة في (المعوقات القانونية) قد يؤدي إلى ضعف إجراءات الرقابة المالية بدرجة (60.90%)، ويؤكد هذا الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (48.87)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يؤكد قبول

ISSN : 2410-1818

الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى(0.05) للمعوقات القانونية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية**".

وتعزى هذه النتيجة إلى حرص وزارة المالية على إيجاد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي على النفقات، وعلى ارتكاز عمل الرقابة المالية في مكاتب المالية في مجتمع الدراسة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة ومتوفرة، وذلك ناتج عن حرص الوزارة وضع تشريعات قانونية تسهل من إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي، وتحد من أثار المعوقات القانونية. كما تعني هذه النتيجة أن أي ضعف في توفير وتفسير الضوابط والإجراءات القانونية لعملية الرقابة المالية قد يؤثر على فاعليتها وكفاءتها في ضبط الإنفاق الحكومية للدولة.

ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص هذه الفرضية على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05 فأقل) للمعوقات التنظيمية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.**

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة أثر المعوقات التنظيمية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والجدول (15) يوضح ذلك.

جدول (15): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Sig.T مستوى الدلالة	اختبار T	الانحدار B	قيمة Beta	Sig.F مستوى الدلالة	اختبار F	R^2 معامل التحديد	R معامل الارتباط
0.000	4.48-	1.087-	- 0.564	0.000	20.04	0.318	0.564

يوضح الجدول (15) أن هناك تأثيراً سلبياً ذا دلالة إحصائية للمعوقات التنظيمية في إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية، حيث كان معامل الارتباط (R=0.564)، وقيمة Beta التي جاءت سالبة (-0.564) توضح أن اتجاه العلاقة عكسي، وقد بلغ معامل التحديد (R2=0.318)، ويعني ذلك أن المعوقات التنظيمية تفسر (31.80%) من التباين في المتغير التابع (إجراءات الرقابة المالية) وذلك عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يشير إلى أن (31.80) من ضعف إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية هو ناتج عن توفر المعوقات التنظيمية.

كما يتضح من الجدول (15)أن قيمة معامل الانحدار (β) أو درجة التأثير جاءت سالبة حيث بلغت (1.087-)، وهذا يعني أنه بافتراض تحييد بقية المتغيرات فعندما تكون الزيادة بدرجة واحدة في (المعوقات التنظيمية) قد يؤدي إلى ضعف في إجراءات الرقابة المالية بدرجة (108.70%)، ويؤكد هذا

ISSN : 2410-1818

الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (20.04)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) فأقل، وهذا يؤكد قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى(0.05) للمعوقات التنظيمية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية**".

وتعزى هذه النتيجة إلى مدى اهتمام الوزارة بإصدار لوائح مالية وآليات للصرف، وبهيكلة قسم المراجعة ليتناسب مع نوع المهام التي يقوم بها، بنظر الإدارة العليا إلى عمل المراجعة والالتزام بالإجراءات الرقابية على الإنفاق بأهمية ويجب الالتزام بها في كل الأحوال، كما يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية الكاملة، وذلك من أجل تسهيل تطبيق إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية. وبالتالي فقد ثبتت صحة هذه الفرضية.

ولتحديد ترتيب تأثير أبعاد معوقات الرقابة المالية (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية،) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية تم توضيحه في الجدول (16) كما يلي:

جدول (16): ترتيب تأثير معوقات الرقابة المالية في إجراءات الرقابة المالية.

البعد	R^2 معامل التحديد	الترتيب
المعوقات الفنية	0.602	1
المعوقات القانونية	0.532	2
المعوقات التنظيمية	0.318	3

يتضح من الجدول (16)أن تأثير أبعاد معوقات الرقابة المالية في إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية متفاوت فقد جاء بعد المعوقات الفنية الأعلى تأثيراً في إجراءات الرقابة المالية، يليه بعد المعوقات القانونية، وجاء في المرتبة الأخيرة بُعد المعوقات التنظيمية.

ISSN : 2410-1818

الاستنتاجات

في ضوء مشكلة الدراسة وفرضياتها وأهدافها، ومن خلال تحليل النتائج ومناقشتها فقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات وذلك على النحو الآتي:

الاستنتاجات المتعلقة بمستوى متغيرات الدراسة

1. أن معوقات الرقابة المالية التي تواجهها مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت كانت متوسطة، وقد كان أكثر المعوقات توفراً هي (المعوقات القانونية) يليه بُعد (المعوقات التنظيمية)، وكان أقل الأبعاد توفراً هو بُعد (المعوقات الفنية).
2. أن مستوى المعوقات القانونية التي تواجهها مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت كان متوسطاً. وكان أهمها عدم وجود تشريعات وقوانين كافية تحكم إجراءات الرقابة المالية على النفقات، وافتقار المختصين إلى التشريعات واللوائح والقرارات المستجدة وتفسيراتها.
3. وجود إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي على النفقات في مكاتب المالية بالوادي والصحراء، وأن عمل الرقابة المالية في المكتب يرتكز على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة ومتوفرة.
4. أن المعوقات التنظيمية التي تواجهها مكاتب المالية بالوادي والصحراء بمحافظة حضرموت كانت متوسطة، وأهم هذه المعوقات وجود تجاوز لصلاحيات المختص، وتدخلات الإدارة في عمله، والأحكام الشخصية الصادرة من الإدارة.
5. مستوى تطبيق إجراءات الرقابة المالية من قبل وزارة المالية في الجمهورية اليمنية كان عالياً، أي أن الإدارة المالية تشرف على مدى تطبيق إجراءات الرقابة المالية وإمكانية تطويرها، وتتوفر الكوادر المؤهلة والمدربة لتنفيذ إجراءات الرقابة المالية.
6. يتم تحديث السياسات والإجراءات الرقابية بشكل دوري وتكون موثقة ويتم إيصالها لجميع الموظفين، وتوجد إدارة مستقلة لتطبيق إجراءات الرقابة المالية.

الاستنتاجات المتعلقة بنتائج اختبار الفرضيات

1. يوجد أثر سلبي لمعوقات الرقابة المالية بأبعادها (المعوقات الفنية، المعوقات القانونية، المعوقات التنظيمية) في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.
2. يوجد أثر سلبي ذا دلالة إحصائية للمعوقات الفنية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.
3. يوجد أثر سلبي ذا دلالة إحصائية للمعوقات القانونية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.

ISSN : 2410-1818

4. يوجد أثر سلبي ذا دلالة إحصائية للمعوقات التنظيمية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية.
5. أن تأثير أبعاد معوقات الرقابة المالية في فاعلية إجراءات الرقابة على الإنفاق الحكومي المطبقة من قبل وزارة المالية متفاوت فقد جاء بعد المعوقات الفنية الأعلى تأثيراً في فاعلية إجراءات الرقابة المالية، يليه بعد المعوقات القانونية، وجاء في المرتبة الأخيرة بُعد المعوقات التنظيمية.

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات السابقة التي توصلت إليها الدراسة الحالية، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

1. ضرورة الاهتمام بالتدريب المستمر وزيادة الدورات التدريبية للمختصين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير الممارسة المهنية والتعرف على أحدث أساليب الرقابة وتطوراتها.
2. العمل على إخضاع المختصين إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم وذلك بغية العمل على تطوير مهاراتهم وزيادة الخبرة لديهم، للقيام بأعمالهم الرقابية بشكل جيد.
3. ضرورة تعزيز مستوى إجراءات الرقابة المالية من خلال وضع التشريعات واللوائح والقرارات المستجدة وتفسيراتها.
4. يجب العمل باستمرار على تدعيم الاستقلالية الكاملة للمختص عن الإدارة وعدم التدخل في عمله لكي يتمكن من القيام بعملة بفاعلية.
5. الاهتمام أكثر بالكفاءة البشرية وزيادة المعرفة الفنية والتقنية للرقابة من خلال الدورات التدريبية التخصصية.
6. ضرورة إصدار تشريعات وقوانين كافية تحكم إجراءات الرقابة المالية على النفقات.
7. الاستفادة من تجارب الدول الإقليمية والعالمية في مجال الرقابة المالية.
8. زيادة الحرص على مشاركة الموظفين في المؤتمرات الداخلية والخارجية الخاصة بتطوير الأداء الرقابي..
9. العمل على تشجيع المختصين على الاطلاع على أحدث أساليب الرقابة وتطوراتها، وتعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة.
10. ضرورة العمل على مواكبة التطورات التكنولوجية والاهتمام بالتحديث المستمر للأجهزة والمعدات، وتوفير أحدث المعدات والأجهزة التي تساهم في تحسين إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي.
11. رفع وعي الإدارة العليا في وزارة المالية بأهمية تطبيق الإجراءات الرقابية على مكاتب المالية في المحافظات لتعزيز كفاءة وفاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي.

ISSN : 2410-1818

المقترحات والدراسات المستقبلية

من خلال دراسة متغيرات الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها فإن هناك مجال لإجراء الدراسات الآتية:

1. إجراء المزيد من الدراسات تستهدف أثر جميع جوانب الرقابة المالية في ترشيد الإنفاق الحكومي في الجمهورية اليمنية.
2. إجراء المزيد من الدراسات تستهدف أثر العديد من جوانب الرقابة المالية أو الرقابة المالية ككل في الحد من الفساد المالي المستشري في معظم المرافق الحكومية والخاصة في الجمهورية اليمنية.
3. عمل دراسات مقارنة بين إجراءات الرقابة المالية في الجمهورية اليمنية وغيرها من البلدان الشقيقة والصديقة للاستفادة من تجارب الآخرين وتطبيقها في مجتمع الدراسة الحالية.
4. عمل دراسات مقارنة بين إجراءات الرقابة المالية في الجمهورية اليمنية مع دراسة أثرها في العديد من المتغيرات التابعة مثل: الحد من الفساد، وتقليل الهدر من المال العام، تحقيق العدالة الاجتماعية وغيرها مع العديد من البلدان الشقيقة والصديقة للاستفادة من تجارب الآخرين وتطبيقها في مجتمع الدراسة الحالية.

ISSN : 2410-1818

المراجع

1- المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010). *إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، ترجمة جمعية المجمع العربي لتدقيق للمحاسبين القانونيين (الأردن)، الجزء الأول، نيويورك، أمريكا: الاتحاد الدولي للمحاسبين.
2. الحاج، طارق (1999). المالية العامة، عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
3. الحجاوي، حسام أبو علي (2004). *الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية* (الطبعة الثانية)، عمان، الأردن: دار الحامد.
4. خربوش، حسني، واليحي، حسن (2013). *المالية العامة*، القاهرة، مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
5. خليل، علي، واللوزي، احمد (2000). *المالية العامة*، عمان، الأردن: دار زهران.
6. عباس، علي (2001). *الرقابة الإدارية على المال والإعمال* (الطبعة الأولى)، عمان، الأردن: مكتبة الرائد العملية.
7. عدلي، ناشد سوزي (2000). الوجيز في المالية العامة، الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.

الأبحاث والدوريات المنشورة:

8. باشي، إنصاف محمود رشيد دلال، الأعرجي، عدنان سالم، والحمداني، رافعة إبراهيم عبدالله (2012). فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، 4(8)، 317-346.
9. بدر، إسماعيل فرج سيد أحمد (2019). إطار مقترح للحد من معوقات ومشكلات تطبيق متطلبات الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات: دراسة ميدانية. مجلة جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، 23(1)، 43-94.
10. شرفاني، نسرين مصطو (2016). أثر الاقتصاد الخفي على حجم الإنفاق الحكومي "دراسة قياسية تحليلية في العراق". مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، 5(3)، 852-867.
11. العبادي، إبراهيم يوسف جوفيل (2014). دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 22(2)، 263-288.

ISSN : 2410-1818

12. العبيدي، لمى محمود رشيد، (2022)، دور الرقابة المالية وأهميتها في الحد من الفساد المالي في العراق دراسة تاريخية في القرن العشرين، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد 115، المجلد 28، السنة 2022، 701-719.
13. العتيبي، سهير فاتح (2019). معوقات تنظيم العمل الإداري، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية ، 10(2)،10-11
14. كنعان، نواف سالم (2005). الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة مقارنة. مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، 2(2)، 89-149.
15. مظهر، محمد (2017). دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي للدولة الحلقة (1)، *مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية*، (22)، 53-57.

الرسائل والأطروحات العلمية:

16. أبو هداف، ماجد محمد سليم (2006). تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية"- دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين.
17. بن ناصر، عائشة (2013). الرقابة المالية على النفقات العمومية، دراسة حالة المراقبة المالية لولاية بسكرة (رسالة ماجستير) جامعة محمد خضير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
18. العرموطي، عامر صالح (2013). مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشئات الصغيرة ومتوسطة الحجم (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
19. العفيفي، عبير محمد فتحي (2007). معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها: دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
20. كلاب، سعيد (2006). واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي- دراسة ميدانية على وزارات السلطة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.

ISSN : 2410-1818

المواقع الإلكترونية:

21. الجهاز المركزي للمحاسبة والرقابة (2006). استرجع بتاريخ 2019/5/12م من صفحة الجهاز المركزي للمحاسبة والرقابة: https://www.facebook.com/cocafye
22. مبادرة تنمية الانتوساي (2019). دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، استرجع بتاريخ 2022/06/01م من:

https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/

23. وزارة المالية (1991). لائحة القانون المالي لسنة 1991م، استرجع بتاريخ 2020/03/22م من موقع وزارة المالية: https://www.mof.gov.ye/?p=552
24. وزارة المالية (2002). قرار نائب رئيس مجلس الوزراء – وزير المالية رقم (13) لسنة 2002م مهام واختصاصات الوحدة الحسابية بالمحافظات وتقسيماتها الداخلية، استرجع بتاريخ 2020/03/22م من موقع الموقع الالكتروني: http://wadi.had-finance.info/app_Files/2.pdf
25. وزارة المالية (2006). دليل إعداد الموازنة العامة للدولة، استرجع بتاريخ 2020/03/22م من موقع وزارة المالية: https://www.mof.gov.ye/?p=988
26. وزارة المالية (2021). اختصاصات وزارة المالية، استرجع بتاريخ 2020/03/22م من موقع وزارة المالية: https://www.mof.gov.sa/about/Pages/-specialization.aspx

2. **المراجع باللغة الأجنبية**

27. AL-RBAI، Z. M. (2020). The Effectiveness of Internal Audit in Government Units in the Kingdom of Saudi Arabia and their Obstacles in the Light of the Saudi Vision 2030 and Current Changes. Multi-Knowledge Electronic Comprehensive Journal for Education and Science Publication، (30)، 1-23.

28. Belhachemi، A. (2021). The Obstacles of Internal audit in the Assessment of the Variable Part of Executive Remuneration: Exploratory Study in Joint-Stock Companies in Algeria. Al-Bashair Economic Jornal، 7(1)، 1125-1136.
29. Hosseini، A.، Jabbarzade Kangaarloye، S.، Bahri Sales، J.، & Sadi، R. (2021). Explaining the Obstacles to Implementing International Financial Reporting Standards; Grounded Theory Approach. Financial Research Journal، 23(1)، 108-133.
30. Ministry of Planning and International Cooperation (2017). Yemen Socio-Economic Update - Issue 30"، December 31، 2017، accessed on May 1st 2022، from: https://reliefweb.int/report/yemen/yemen-socio-economic-update-issue-30-december-2017-enar.