

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية
بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

إعداد

الأستاذ الدكتور/ محسن عبيد عبد الغفار يونس عزام

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة المنوفية

سامح حميده فرحات عبدالدايم

عضو رقابي بالجهاز المركزي للمحاسبات

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

١/١ مقدمة الدراسة

يقصد بالرقابة التشغيلية أسلوب الحكم على أن النتائج المحققة بالوحدة محل الرقابة متوافقة مع الأهداف المرسومة مقدماً مع التعرف على الانحرافات التي ظهرت عند التنفيذ والأسباب التي أدت إليها في سبيل تحديد المسئولية الادارية من جهة ورسم السياسات المستقبلية السليمة من جهة اخرى (بلح، ٢٠١٢). وتعد المراجعة التشغيلية أداة لتوفير الرقابة الشاملة على كافة المجالات المتعلقة بالأداء فى المنشآت وتهدف الى مساعدة الادارة فى التأكد من ان الأهداف التى وضعتها قد تم انجازها بالمستوى المطلوب. تختص المراجعة التشغيلية بعملية الفحص الى ما وراء أنظمة الضبط المحاسبي والقواعد والسياسات التى تتحكم فى العمليات التى تركز على المراجعة بصورتها التقليدية والتوغل داخل العمليات عبر الأنشطة والوظائف المختلفة وكافة المجالات التشغيلية (صالح، ٢٠٠٧).

ويقصد بترشيد الإنفاق العام تحقيق أكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة والقضاء على أوجه الإسراف، ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة (مسعود، ٢٠٠٥)، كما يشير ترشيد الإنفاق العام إلى: " تحقيق أكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة والقضاء على أوجه الإسراف والتبذير، ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة" (بن عزة، ٢٠١٨).

ويمثل قطاع الإنتاج الحربى دعامة اقتصادية للتنمية فى مصر وترجع صناعه معدات الدفاع فى مصر إلى عصور تاريخية، وقد بلغت الشركات والمصانع التابعة للهيئة القومية للإنتاج الحربى ما يزيد عن ٢٠ شركة.

٢/١ مشكلة الدراسة :

يعتبر عجز الموازنة العامة عرض لا مرض، وتنتشر هذه الظاهرة فى معظم الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء، وتحتل مصر مكانها بين الدول النامية التى تعاني من عجز مزمن فى الموازنة العامة للدولة حيث وصلت نسبة العجز الى الناتج المحلى الاجملى الى معدلات تستدعي القلق على مصير الاجيال القادمة، وتقرض البحث عن سبل العلاج المتاحة، خاصة وأن إعداد الموازنة العامة للدولة فى مصر يستند على المنهج النوعي والذي يؤخذ عليه مجموعة من الانتقادات أهمها تركيزه على بنود الصرف لكل نوع داخل مجموعته بدلاً من التركيز على أسباب الصرف، الاهتمام بالمدخلات بصرف النظر عن المخرجات، إعماله على إجراء تعديلات نمطية بالزيادة أو النقص على المصروفات فى الفترة السابقة بالإضافة لكون هذه المنهج يستند فى جوهره على التقديرات دون مراعاة لكفاءة وفعالية الإنفاق. كما يتم إعداد الموازنة العامة للدولة بمصر وفقاً للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بالمحاسبة الحكومية وتعديلاته الصادرة بالقانون ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦، ولقد كشفت الاحصائيات المستنبطة من ربط الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة عن وجود عجز مزمن خلال الفترة من ٢٠٠٦/٢٠٠٧ الى ٢٠١٥/٢٠١٦ وتتضمن مؤشرات عجز الموازنة إشارة لكل من العجز الكلى والعجز النقدي، حيث يشير العجز الكلى للموازنة العامة للدولة إلى العجز النقدي مضافاً إليه صافي حيازة الأصول المالية، كما يعكس العكس النقدي الزيادة فى المصروفات الحكومية عن الايرادات الحكومية وبلغ الحد الأقصى للعجز الكلى نحو ٣٦٪ فى السنة المالية ٢٠١٢/٢٠١٣ (عزام، ٢٠١٩).

وفى مصر وبصفة خاصة فى السنوات العشر الأخيرة تفاقمت مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة حتى وصل العجز الكلى فى موازنة العام المالى ٢٠١٦/٢٠١٧ الى نسبة تمثل ٩,٨٪ من الناتج المحلى الاجمالى^(١). وتأتى سياسة ترشيد الإنفاق كواحدة من أهم الوسائل للسيطرة على عجز الموازنة العامة للدولة وسياسة ترشيد الإنفاق تعنى الحصول على أفضل الخدمات (المخرجات) بنفس القدر من الإنفاق العام (المدخلات)، أو الحصول على نفس القدر من الخدمات بنسبة أقل من الإنفاق وهو مايعنى زياده كفاءة هذا الإنفاق الى أعلى درجة ممكنة.

وتأتى أهمية تطبيق سياسة ترشيد الإنفاق كوسيلة لخفض عجز الموازنات وتحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية، نظراً لقلّة الآثار السلبية المترتبة على تطبيقها مقارنةً بغيرها من الأساليب والتي من بينها فرض ضرائب إضافية، زيادة الرسوم، اللجوء للإقتراض الخارجى أو الداخلى، أو الإصدار النقدي وما يترتب

١ - الجريدة الرسمية العدد ٢٦ مكرر(د) الصادر فى ١٠ يوليو ٢٠١٦ : القانون رقم ٨ لسنة ٢٠١٦ بربط الموازنة العامة للدولة للعام امالى ٢٠١٦/٢٠١٧.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

عليه من موجات تضخمية ، ويتطلب ترشيد الإنفاق العام وجود رقابة فعالة على كافة عمليات الإنفاق الحكومى لضمان تنفيذ وتوجيه الإنفاق العام كما هو مخطط له بكفاءة واقتصاد وفعالية وهو ما توفره الرقابة التشغيلية.

والجهاز المركزى للمحاسبات يقوم بدور محورى فى الرقابة الفعالة على أموال الدولة والجهات التابعة لها، وقد كان لهذا الدور أثر كبير فى ضبط وتحسين أداء الأجهزة التنفيذية بالدولة ، وضمان حسن إدارة الإيرادات والمصروفات العامة، ضم الفقرتين حيث يمارس الجهاز المركزى للمحاسبات ثلاثة أنواع من الرقابة هى الرقابة المالية بشقيها المحاسبى والقانونى ، الرقابة على الاداء ومتابعه تنفيذ الخطة ، الرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات المالية .

ولا يقتصر دور مراجع الحسابات الخارجى فى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح على المراجعة المالية ومراجعة الإجراءات المختلفة للتأكد من التزام الوحدات الحكومية باللوائح والقوانين التى تضعها الحكومة والسلطات التشريعية وإنما يمتد ليشمل إعداد تقرير عن مدى كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية (ندا ، ٢٠٠٧).

و طالما يتم الربط بين الموازنات والاستخدام المتزايد للمؤشرات غير المالية عند تقييم الموازنات العامة وقياس كفاءة الإنفاق الحكومى للدول ، فإنها ولا شك سوف تستمر فى دنيا الأعمال كأداة لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة ولا يبدو غروبها بالأمر المحتمل ، ويتلخص جوهر المشكلة البحثية فى محاولة التعرف على دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى إجراء الرقابة التشغيلية بغرض ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية والوحدات التابعة لها ، وتستهدف الدراسة الإجابة عن التساولين التاليين :

١/٢/١ م ما هى طبيعة العلاقة بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام بالهيئات الاقتصادية ؟

٢/٢/١ ما مدى تأثير الرقابة التشغيلية على ترشيد الإنفاق العام بالهيئات الاقتصادية ؟؟

٣/١ أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق مجموعة الهدفين التاليين:

١/٣/١ التعرف على طبيعة العلاقة بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام بالهيئات الاقتصادية دراسة مدى تأثير الرقابة التشغيلية على ترشيد الإنفاق العام بالهيئات الاقتصادية

٤/١ فروض الدراسة

تسعى الدراسة الحالية لاختبار الفرضين التاليين والتي يمكن صياغتهما بالصيغة العدمية كمايلى:

١/٤/١ "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الرقابة التشغيلية وبين ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية"

٢/٤/١ "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للرقابة التشغيلية طبقاً للمعايير المهنية الدولية على ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية"

٥/١ أهمية الدراسة

يمكن عرض الأهمية العلمية والأهمية العلمية للدراسة كمايلى :

١/٥/١ الأهمية العلمية للدراسة :

- تعتبر الدراسة إمتدادا للدراسات التى تستهدف الحد من عجز الموازنة العامة وترشيد الإنفاق الحكومى.
- تساعد الدراسة فى تقديم حلول للمشاكل الفنية والمالية والإدارية للهيئات الاقتصادية من خلال التركيز على مدخل الرقابة التشغيلية.
- الأهمية العملية للدراسة:
- تستمد الدراسة أهميتها من ضخامة حجم الإنفاق العام فى مصر فى السنوات الأخيرة والحاجة الماسة الى ترشيد الإنفاق الحكومى للحد من عجز الموازنة العامة.
- تساعد الدراسة فى تفعيل دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى حماية ورقابة المال العام ، وكشف أوجه الإسراف والفساد المختلفة.
- تساهم الدراسة فى تطوير نظم الرقابة التشغيلية لتحقيق ترشيد الإنفاق الحكومى و الحد من عجز الموازنة العامة للدولة بما يعود بالنفع لى فئات المجتمع.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربي- دراسة ميدانية

- تساعد الدراسة في تفعيل الرقابة التشغيلية على الموارد ومن ثم زيادة الإنتاجية وتحسين الأداء بالوحدات الحكومية وحذف المرجع من المراجع ما لم يذكر في متن الدراسة في مكان آخر.

٦/١ حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في عدة حدود هي:

- ١/٦/١ حدود مكانية حيث تقتصر الدراسة على الهيئة القومية للإنتاج الحربي وبعض الوحدات التابعة لها فيما يتعلق بالنشاط المدني فقط لا غير.
- ٢/٦/١ حدود نوعية حيث تقتصر الدراسة على الرقابة التشغيلية (على الأداء) التي يمارسها الجهاز المركزي للمحاسبات دون غيرها.
- ٣/٦/١ حدود زمنية حيث تقتصر الدراسة على الفترة الزمنية من العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٥ حتى ٢٠١٨/٢٠١٧.

٢ - نبذة عن الهيئة القومية للإنتاج الحربي

١/٢ هيكل الهيئة القومية للإنتاج الحربي

يتضمن هيكل المصانع الحربية (مصنع ٦٣ - مصنع ٩ - مصنع ٩٩ - مصنع ١٤٤ - مصنع ٢٧٠ - مصنع ٣٦٠ - مصنع ٩٠٩ - مصنع ٩٩٩). أما بالنسبة لمحور نظم المعلومات، فقد كان قطاع الإنتاج الحربي من القطاعات الرائدة على مستوى الدولة والتي تنبته مبكراً لأهمية نظم المعلومات ودورها في الإدارة الحديثة حيث تم إنشاء مركز نظم المعلومات في أواخر الستينيات بالتعاون مع الخبرات العالمية في هذا المجال. وقد بلغت الشركات والمصانع التابعة لهيئة القومية للإنتاج الحربي ما يزيد عن (٢٠) شركة ألا وهي أبو قير للصناعات الهندسية (م/ ١٠ الحربي)، شيرا للصناعات الهندسية (م/ ٢٧ الحربي)، المعصرة للصناعات الهندسية (م/ ٤٥ الحربي)، المعادي للصناعات الهندسية (م/ ٥٤ الحربي)، أبو زعبل للصناعات الهندسية (م/ ١٠٠ الحربي)، إنتاج وإصلاح المدرعات (م/ ٢٠٠ الحربي)، حلوان للصناعات الهندسية (م/ ٩٩ الحربي)، حلوان لمحركات الديزل (م/ ٩٠٩ الحربي)، هليوبولس للصناعات الكيماوية (م/ ٨١ الحربي)، أبو زعبل للكيماويات المتخصصة (م/ ١٨ الحربي)، حلوان للصناعات الغير الحديدية (م/ ٦٣ الحربي)، حلوان للآلات و المعدات (م/ ٩٩٩ الحربي)، حلوان للمسبوكات (م/ ٩ الحربي)، قها للصناعات الكيماوية (م/ ٢٧٠ الحربي)، حلوان للأجهزة المعدنية (م/ ٣٦٠ الحربي)، بنها للصناعات الالكترونية (م/ ١٤٤ الحربي)، أبو زعبل للصناعات المتخصصة (م/ ٣٠٠ الحربي)، الإنتاج الحربي للمشروعات والاستشارات الهندسية والتوريدات العامة، مركز نظم المعلومات والحاسب، مركز التميز العلمي.^(٢)

(الموقع الرسمي لوزارة الانتاج الحربي).

ومن ناحية أخرى، من أهم المنتجات المدنية لقطاع الإنتاج الحربي الأجهزة المنزلية والسلع المعمرة، معدات التنمية الزراعية، معدات حماية البيئة، الإنتاج المعدني والصناعات الغذائية، منتجات كيماوية، منتجات متنوعة.

٢/٢ متطلبات ترشيد الإنفاق بالهيئة القومية للإنتاج الحربي

يمكن ترشيد الإنفاق من خلال صياغة الموازنات بالهيئة على أساس الأهداف عن طريق التحول من موازنة الاعتمادات والبنود إلى موازنة الأنشطة والبرامج، واستخدام الأساليب الكمية في تحليل تطور النفقات. وتأتي أهمية تطبيق سياسة ترشيد الإنفاق بالهيئة كوسيلة لتحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية؛ نظراً لقلّة الآثار السلبية المترتبة على تطبيقها مقارنةً بغيرها من الأساليب، ويتطلب ترشيد الإنفاق العام وجود رقابة فعالة على كافة عمليات الإنفاق بالهيئة والوحدات التابعة لها لضمان تنفيذ وتوجيه الإنفاق العام كما هو مخطط له بكفاءة واقتصاد وفعالية وهو ما توفره الرقابة التشغيلية (بلح، ٢٠١٢).

وتتمثل أهم التحديات التي تواجه الهيئة العامة للإنتاج الحربي في مجال ترشيد النفقات في كيفية الحصول على أفضل النتائج من الإنفاق العام باقتصاد وكفاءة وفعالية وبدون أن تتأثر إنتاجية هذا الإنفاق أو تراجع الأدوار الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تؤديها الدولة (ذكي، ١٩٩٢).

^٢ - الموقع الرسمي لوزارة الانتاج الحربي

<https://www.momp.gov.eg/Ar/Companies.aspx>

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

وهناك عديد من العوامل التي من شأنها المساعدة على نجاح عملية ترشييد النفقات العامة، مما يستدعي تضافر الجهود من كل الجهات والنواحي لتجسيدها على الواقع، ويمكن إيجازها في تحديد الأهداف بدقة، تحديد الأولويات، القياس الدوري لبرنامج الإنفاق العام، عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف، تفعيل دور الرقابة على النفقات.

٣- الدراسات السابقة

١/٣ الدراسات السابقة المتعلقة الرقابة التشغيلية

هدفت دراسة Ella Desmedt (٢٠١٧) إلى معرفة تأثير مراجعة الأداء على إدارة المؤسسات الحكومية البلجيكية في الفترة من (٢٠٠٥-٢٠١٠)، وتوصلت الدراسة إلى أن الكيانات الخاضعة لمراجعة الاداء من قبل مراجعي محكمة المحاسبات البلجيكية لم تتأثر بتغيرات جذرية في الحياة التنظيمية للمراجعين ولكن تدخل المراجعين كان ملحوظاً، كما هدفت دراسة ديك (٢٠١٨) إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة المالية في ترشيد صرف النفقات العمومية بالجزائر، وتوسيع مفهوم ترشيد النفقات وأثرها الإيجابي على المؤسسة، حيث سعت الدراسة إلى الوقوف على واقع سياسة الإنفاق العمومي داخل المؤسسات التربوية، وتوصلت الدراسة إلى أن المقصود بترشيد النفقات الحصول على اعلي انتاجية ممكنة بأقل قدر ممكن من النفقات، ولا يتحقق ذلك الا اذا استطاعت الأجهزة الرقابية المالية التقليل والحرص بقدر المستطاع من التبذير والاسراف في استخدامها على صورة نفقات عمومية.

وأوصت دراسة كيك باختيار القائمين بعملية الرقابة وفق شروط الكفاءة والامانة، وكذا عدم التدخل في اعمال اي من أجهزة الرقابة المالية من قبل السلطات العليا، والاهتمام بدراسة النفقات التعليمية. وتناولت دراسة (Bushati,2021) تحديد ما إذا كانت عمليات مراجعة الأداء التي تركز على المشتريات لها تأثير عام على اتخاذ إجراءات / تغييرات إيجابية داخل المؤسسات التي خضعت لمراجعة الحسابات في كوسوفو، وأظهرت نتائج نموذج OLM المستخدم لاختبار الفرضية وجود علاقة إيجابية وهامة بين مراجعة الأداء والتغييرات التي تقوم بها المؤسسات الخاضعة للرقابة، مما يؤكد الدور الإيجابي لمكتب كوسوفو الوطني للتدقيق (KNAO)، واستكشفت دراسة (Zaidan , 2022) أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين الكفاءة التشغيلية للشركات العراقية ممثلة في قطاعي المصارف والصناعة. وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين التأهيل والمهنية لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية والدورات التدريبية السنوية والدورات الخاصة بمعايير المراجعة الداخلية الدولية ذات الكفاءة التشغيلية، في حين أن العلاقة سلبية بين متوسط أجور أعضاء إدارة المراجعة الداخلية والكفاءة التشغيلية.

وفحصت دراسة (Alfred,2022) تأثير مراجعة إجراءات مشتريات على فعالية المشتريات للمنظمات العامة في تنزانيا. وحددت الدراسة مراجعة الامتثال، ومراجعة القيمة مقابل المال، والتدقيق الاستراتيجي باعتبارها عمليات تدقيق المشتريات الرئيسية التي يتم تنفيذها في القطاع العام. ولذلك كانت الأهداف المحددة هي التأكد من تأثير كل مراجعة من عمليات تدقيق المشتريات المعلنة على فعالية المشتريات، وكشفت النتائج أن تدقيق القيمة مقابل المال له مساهمة كبيرة في فعالية المشتريات تليها تدقيق الامتثال. من ناحية أخرى، أظهر التدقيق الاستراتيجي مساهمة ضئيلة في فعالية المشتريات، وتوصي الدراسة الحكومة و PPRA بتأكيد وضمان التعامل مع الأمور والتوصيات المقدمة من مدققي المشتريات وفقاً لذلك مع تعزيز تدقيق المشتريات لتحسين فعالية المشتريات وإدارة الأموال العامة بشكل عام.

٢/٣ دراسات عن الحد من عجز الموازنة وترشيد الإنفاق الحكومي:

هدفت دراسة لطفي (٢٠١٥) إلى إبراز الدور الذي يلعبه المراقب المالي في ترشيد صرف النفقات العمومية، بالإضافة إلى التأكد من توجيه صرف هذه النفقة نحو تحقيق الأهداف المسطرة ونشر المنفعة العامة، من الناحية التطبيقية سعت الدراسة إلى الوقوف على واقع سياسة الإنفاق العمومي في الجزائر والمساهمة في إبراز الأهمية المتزايدة للدور الذي يلعبه المراقب المالي في حماية المال العام من الإسراف والتبذير. وقد توصلت الرسالة إلى أن النفقات العامة تعتبر أداة في يد الدولة تستعملها من أجل تحقيق أهداف اقتصادية والاجتماعية، وأنه لا يقصد بترشيد النفقات العامة ضاغطة عليها لكن يقصد الحصول على أعلى انتاجية عامة ممكنة بتقل قدر ممكن من النفقات العمومية، ولا يتم ذلك الا اذا استطاعت الاجهزة الرقابية المالية بتقليل و حرص بقدر المستطاع من تبثير و الاسراف في استخدامها على صورة نفقات عامة، وأوصت الدراسة بإقامة دورات وندوات وطنية ودولية لمناقشة موضوعات الرقابة وكل ما يتعلق بها، كذلك العمل على تحسين مستوى المراقبين بإقامة الدورات التدريبية وتوفير المراجع المتخصصة، والاستفادة من تجارب الدول من خلال تشجيع التعاون الدولي وتبادل الخبرات والمعلومات الخاصة بالرقابة أن يلتزم نظام الرقابة بالإرشاد والتوجيه البناء ولا يقتصر دوره عن اكتشاف الأخطاء و وهدفت دراسة ساجدة (٢٠١٦) إلى التعرف على أثر كفاءة وفاعلية الرقابة المالية على ترشيد الإنفاق في سلطة منطقة العقبة الاقتصادية

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

الخاصة، واتبعت في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة الرقابة المالية وترشيد الإنفاق في سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، وأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة المالية وترشيد الإنفاق في سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة.

وقد أوصت الدراسة بعقد دورات تساعد في تحسين كفاءة الأشخاص العاملين في الشؤون المالية في السلطة، وأوصت بالبحث على تطبيق أساليب وأدوات محاسبية ورقابية علمية حديثة تساعد على تخفيض النفقات ورفع الكفاءة والفاعلية.

كما هدفت دراسة الغنام (٢٠١٨) إلى بيان أثر أساليب الرقابة المالية الداخلية المستخدمة وكذا أثر تطبيق معايير مهنية للرقابة المالية الداخلية المستخدمة في جامعة تكريت على ترشيد الإنفاق الحكومي.

وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى أساليب الرقابة المالية الداخلية في مرحلة إعداد المعايير الرقابية كانت بدرجة متوسطة إلا أن هناك تفاوت في درجة الأثر حيث أن مهام وحدة الرقابة المالية توضح مهام التدقيق الداخلي في جامعة تكريت وهذا يعني أن هناك خريطة تنظيمية توضح نظام عمل الموظفين العاملين في الرقابة الداخلية أو الرقابة المالية ، وكذلك يوجد أثر لأساليب الرقابة المستخدمة في جامعة تكريت على ترشيد الإنفاق الحكومي وهذا يعني وجود ارتباط إيجابي بين أساليب الرقابة المالية وطرق ترشيد الإنفاق الحكومي ، وأوصت دراسة الغنام العمل على تحسين البيئة الرقابية في الجامعات من خلال توفير الدعم الكافي لوحدة الرقابة المالية الداخلية وتحسين كفاءة الهيكل التنظيمي لها وتطوير الكفاءات والخبرات الفنية الموجودة وحث الجهات العليا على تشجيع الالتزام بأساليب الرقابة الداخلية لما لها من أثر في ترشيد النفقات في القطاع الحكومي.

كما تناولت دراسة عزام (٢٠١٩) المنهج النوعي المستخدم في إعداد الموازنة العامة للدولة من خلال تحليل نتائج تطبيقه بهدف تشجيع البحوث المستقبلية في مجال المحاسبة الحكومية المعنية بالتحول لمناهج أخرى أكثر كفاءة وفعالية في إعداد الموازنة العامة للدولة مثل منهج البرامج والأداء ومنهج الموازنة الصفرية ، وساهمت الدراسة في البحث في طرق مجالات بحثية جديدة تستهدف قياس إنتاجية الإنفاق الحكومي ، واستهدفت الدراسة البحث في سبل ترشيد عجز الموازنة العامة من المنظور المحاسبي على مستوى ضبط الإنفاق الحكومي من خلال تحليل إنتاجية النفقات الحكومية ، أو مستوى تعظيم الموارد الحكومية مثل تطوير النظام الضريبي ، تحسين كفاءة الإدارة الضريبية ، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها ارتفاع النسب المخصصة للدعم وسداد القروض ، وأن المصروفات الحكومية تشكل ٧٥٪ من المصروفات الحكومية بالموازنة العامة ومن ثم يتعين بدء ترشيد الإنفاق من بنود الصرف بموازنة الجهاز الإداري للدولة ، وأوصت الدراسة التحول من المنهج النوعي إلى منهج البرامج والأداء في إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة لتفعيل إنتاجية النفقات الحكومية وترشيد العجز الكلى في هذه الموازنة ، ودراسة تحليل جدوى توجيه القروض لموازنة الجهاز الإداري للدولة دون غيرها من الموازنات الأخرى حيث تستفيد موازن الجهاز الإداري بنحو ٩٨٪ من القروض بالموازنة العامة للدولة وكذلك ضرورة التعرف على نطاق حرق الاعتمادات المالية المخصصة للوحدات الحكومية في نهاية السنوات المالية.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الإقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

٤- الدراسة الميدانية

١/٣ عينة الدراسة :

تتمثل عينة الدراسة فى عدد من المستقصى منهم بهيئة الإنتاج الحربى حيث بلغ حجم العينة نحو (٢٥٠) مفردة. وتعتبر هذه الوسيلة هى المثلى نظرا لطبيعة هذه الهيئة والشركات التابعة لها.

٢/٣ متغيرات الدراسة

تتضمن الدراسة متغيرين حيث يشير المتغير الأول إلى الرقابة التشغيلية باعتبارها المتغير المستقل وهو متغير تجميعى لمجموعة من المتغيرات الفرعية بلغ عددها (٢٦) متغيرا فرعيا كما هو مبين فى قائمة الإستقصاء المرفقة بالدراسة ملحق رقم (١)، كما يشير المتغير الثانى إلى ترشيد الإنفاق العام وهو متغير تجميعى لمجموعة من المتغيرات الفرعية بلغ عددها (٩) متغيرات فرعية كما هو مبين فى قائمة الإستقصاء المرفقة.

٣/٣ مصادر جمع البيانات

إعتمدت الدراسة على جمع البيانات من مصادرها الأولية من خلال قائمة استقصاء تتضمن (٣٥) متغيراً موزعة على متغير الرقابة التشغيلية ومتغير ترشيد الإنفاق العام بواقع (٢٦) متغيراً و(٩) متغيرات لكل متغير بالترتيب. وتعتبر هذه الطريقة هى الطريقة الأنسب لاستطلاع آراء المستقصى منهم بهيئة الإنتاج الحربى نظراً لصعوبة الحصول على البيانات الفعلية بهذا القطاع الهام.

٤/٣ الأساليب الإحصائية

اعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية منها الإحصاءات الوصفية كالوسط والانحراف المعياري بغرض وصف البيانات وتنظيمها وتصنيفها وتلخيصها وعرضها بطريقة واضحة. والوسط الحسابى هو قيمة تتجمع حولها قيم مجموعة ويمكن من خلالها الحكم على بقية قيم المجموعة، أما الانحراف المعياري فهو مقياس من مقاييس التشتت الإحصائى. أما معامل الاختلاف فهو مقياس لتشتت أو تبعثر توزيع التكرار. ويمكن حساب معامل الاختلاف كنسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابى.

كما اعتمدت الدراسة على معامل ارتباط سبيرمان لقياس قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام، كما اعتمدت الدراسة على معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المقياس المستخدم لكل من الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام. ويمكن تعريف ثبات المقياس بأنه يتحقق فى حالة أن يعطى الاختبار نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس المجموعة من الأفراد وهذا يعنى أن الاختبار أو بمعنى أدق درجات الاختبار لا تتأثر بتغير العوامل أو الظروف الخارجية، ويمثل معامل ألفا متوسط المعاملات الناتجة عن تجزئة الاختبار إلى أجزاء بطرق مختلفة ويكون المقياس مقبولا إذا زاد عن ٦٠٪.

كما اعتمدت الدراسة على اختبار فريدمان وهو اختبار لا معلمى يستخدم لاختبار درجة التوافق أو الاختلاف بين آراء العينة ككل حول العبارات أى اختلاف الأهمية النسبية للعبارات. فإذا كانت قيمة المعنوية أكبر من ٥٪ فهذا يعنى تساوي الأهمية النسبية للعبارات من وجهة نظر المبحوثين فى العينة أما إذا كانت أقل من ٥٪ فإن هذا يعنى وجود اختلاف فى الأهمية النسبية للعبارات. ومن ناحية أخرى إعتمدت الدراسة على تحليل الانحدار لمحاولة تفسير سلوك المتغير التابع والتنبؤ به من خلال الاعتماد على المتغير المستقل.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية
بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

٥/٣ نتائج الدراسة

١/٥/٣ توصيف عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (١) توزيع مفردات العينة حسب جهة العمل والنتائج تشير إلى أن ٥٢,٨% من العينة يعملون فى الجهاز المركزى للمحاسبات بينما ٤٧,٢% من العينة يعملون فى هيئة الإنتاج الحربى.

جدول رقم (١) توزيع مفردات العينة وفقا لجهة العمل			
النسبة %	العدد	الخصائص	
47.2	118	الإنتاج الحربى	
52.8	132	الجهاز المركزى	
100.0	250	الإجمالي	

كما يوضح الجدول رقم (٢) التوزيع التكرارى لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمى للمستقصى منهم، حيث تشير النتائج إلى أن نسبة ٧٩,٢% من العينة يحصلون على مؤهل جامعى فى التخصص ، نسبة ١٩,٦% من العينة من الحاملين للمؤهلات العلمية بخلاف البكالوريوس مثل الماجستير أو الدكتوراه أو الشهادات المهنية.

جدول رقم (٢) توزيع العينة حسب المؤهل			
النسبة %	العدد	الخصائص	
1.2	3	قبل الجامعة	
79.2	198	جامعى	
19.6	49	بعد الجامعة	
100.0	250	الإجمالي	

كما يشير الجدول رقم (٣) إلى توزيع العينة حسب التخصص العلمى حيث تشير النتائج إلى أن نسبة ٩٠,٨% من العينة من تخصص المحاسبة و٤% من تخصصى التمويل الادراى والقانون بخلاف ١,٢% تخصص اقتصاد.

جدول رقم (٣) توزيع العينة حسب التخصص			
النسبة %	العدد	الخصائص	
4.0	10	تمويل ادارى	
4.0	10	قانون	
90.8	227	محاسبة	
1.2	3	اقتصاد	
100.0	250	الإجمالي	

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

كما يشير الجدول رقم (٤) الى توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية حيث تشير النتائج الى أن نسبة ٣٤,٨% من العينة يشغلون وظيفة مراجع و ٣٠,٤% مراجع داخلى ، و ١٨,٨ مراقب حسابات ، بخلاف ١٦% يشغلون وظائف ادارية .

جدول رقم (٤) توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية			
النسبة %	العدد	الخصائص	
34.8	87	مراجع	
18.8	47	مراقب	
30.4	76	مراجع داخلى	
16.0	40	مسئول ادارى	
100.0	250	الإجمالي	

كما يشير الجدول رقم (٥) الى توزيع العينة حسب سنوات الخبرة حيث تشير النتائج الى أن نسبة ٥٢,٨% من العينة لديهم من ٥ الى ١٠ سنوات خبرة و ٤٦% أكثر من ١٠ سنوات و ١,٢% أقل من ٥ سنوات خبرة.

جدول رقم (٥) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة			
النسبة %	العدد	الخصائص	
1.2	3	أقل من ٥ سنوات	
52.8	132	من ٥ الى ١٠ سنوات	
46.0	115	أكثر من ١٠ سنوات	
100.0	250	الإجمالي	

كما يشير الجدول رقم (٦) الى توزيع العينة حسب موضوعات الدورات التدريبية حيث تشير النتائج الى أن نسبة ٥٥,٦% من العينة حصلوا على دورات في معايير المراجعة و نسبة ١٨% حصلوا على دورات تدريبية عن الفساد المالى ، و ١٤,٨% نسبة الحاصلين على دورات في الرقابة الحكومية بخلاف ٨,٤% حصلوا على دورات تدريبية عن المالية العامة والنسب الباقية حصلوا على دورات عن معايير الانتوساي وترشيد الانفاق العام.

جدول رقم (٦) توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية			
النسبة %	العدد	الخصائص	
14.8	37	الرقابة الحكومية	
18.4	46	الفساد المالى	
55.6	139	معايير المراجعة	
1.6	4	معايير الانتوساي	
8.4	21	المالية العامة	
1.2	3	فى ترشيد الانفاق العام	
100.0	250	الإجمالي	

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

٢/٥/٣ معامل الثبات ومعامل الصدق :

يوضح الجدول رقم (٧) نتائج معامل الثبات حيث تشير النتائج إلى أن معامل ألفا كرونباخ لبعده الرقابة التشغيلية يساوى ٠,٩٧٢ وبعد ترشيد الإنفاق يساوى ٠,٩٤٩ ويلاحظ أن هذه النسب عالية وهو ما يؤكد على صلاحية المقياس للغرض المخصص له.

جدول رقم (٧) نتائج معامل الثبات ومعامل الصدق			
معامل الصدق	معامل ألفا كرونباخ	عدد العناصر	الأبعاد
.986	.972	26	مجال الرقابة التشغيلية
.974	.949	9	مجال ترشيد الانفاق العام

٣/٥/٣ نتائج معامل الاتساق الداخلي لمحاو الاستقصاء

يقيس هذا المعامل درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساسي هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط. وفي هذا السياق يوضح الجدول رقم (8) عريفي الدراسة كلها نتائج معامل الاتساق الداخلي لبعده الرقابة التشغيلية.

جدول رقم (٨) نتائج صلاحية بُعد الرقابة التشغيلية

م	عناصر بُعد مجال الرقابة التشغيلية	معامل الاتساق الداخلي	المعنوية
1	الرقابة التشغيلية هي التفتيش المالي	.780**	(0.01 >)0.00
2	الرقابة التشغيلية هي الفحص الفني	.676**	(0.01 >)0.00
3	الرقابة التشغيلية هي المراجعة المالية	.778**	(0.01 >)0.00
4	الرقابة التشغيلية هي الرقابة على الأداء	.577**	(0.01 >)0.00
5	تتم الرقابة التشغيلية بشكل مفاجئ	.849**	(0.01 >)0.00
6	تجري الرقابة التشغيلية في مقر الجهاز المركزي للمحاسبات	.803**	(0.01 >)0.00
7	تجري الرقابة التشغيلية في مقر الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات	.865**	(0.01 >)0.00
8	هناك تقارير دورية للرقابة التشغيلية	.846**	(0.01 >)0.00
9	تختص الرقابة التشغيلية بتقييم أداء الخطط	.850**	(0.01 >)0.00
10	تختص الرقابة التشغيلية بتقييم أداء البرامج	.817**	(0.01 >)0.00
11	تختص الرقابة التشغيلية بتقييم أداء الأنشطة	.739**	(0.01 >)0.00
12	تختص الرقابة التشغيلية بتقييم أداء الاعمال	.831**	(0.01 >)0.00
13	تختص الرقابة التشغيلية بتقييم أداء الاجراءات	.702**	(0.01 >)0.00
14	تختص الرقابة التشغيلية بتقييم أداء القرارات	.566**	(0.01 >)0.00
15	تعتمد الرقابة التشغيلية على حزمة من المؤشرات	.859**	(0.01 >)0.00
16	يتم الالتزام بقواعد واجراءات الرقابة الحكومية	.901**	(0.01 >)0.00
17	يتم الالتزام بمبادئ ومعايير الانتوساي	.820**	(0.01 >)0.00

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية
بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

م	عناصر بُعد مجال الرقابة التشغيلية	معامل الاتساق الداخلي	المعنوية
18	يوجد دليل باجراءات الرقابة على الأداء	.808**	(0.01 >)0.00
19	يتم الرقابة على أداء الأنشطة والبرامج الحكومية	.794**	(0.01 >)0.00
20	يتم الرقابة على مراكز أداء الأنشطة الحكومية	.882**	(0.01 >)0.00
21	يتم جمع ادلة الاثبات الكافية لرقابة الأنشطة التشغيلية	.875**	(0.01 >)0.00
22	يتم مراجعة النظم واللوائح المتعلقة بالرقابة التشغيلية	.854**	(0.01 >)0.00
23	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية التشغيلية	.911**	(0.01 >)0.00
24	يتم تقييم الخطط والأهداف التشغيلية	.680**	(0.01 >)0.00
25	يتم تقييم نتائج القرارات المتعلقة بالبرامج التشغيلية	.850**	(0.01 >)0.00
26	يتم تقديم تقارير الرقابة التشغيلية دورياً	.784**	(0.01 >)0.00

** تشير إلي معنوية معامل الارتباط عند مستوي معنوية 0.01

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة ببعد مجال الرقابة التشغيلية حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.566 : 0.911). وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوي 0.01.

ويوضح الجدول (٩) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة ببُعد مجال ترشيد الإنفاق العام.
جدول (٩) نتائج صلاحية بُعد مجال ترشيد الإنفاق العام

م	عناصر بُعد مجال ترشيد الإنفاق العام	معامل الاتساق الداخلي	المعنوية
1	لا يختلف ترشيد الإنفاق العام عن تخفيضه او الرقابة عليه	.807**	(0.01 >)0.00
2	نطاق ترشيد الإنفاق العام للأنشطة والبرامج المالية	.776**	(0.01 >)0.00
3	يمكن ترشيد الإنفاق العام للأنشطة والبرامج غير المالية	.856**	(0.01 >)0.00
4	يقتصر ترشيد الإنفاق العام على مقارنة الفعلي بالمخطط	.894**	(0.01 >)0.00
5	يقتصر ترشيد الإنفاق العام على مراجعة الوفر والتجاوز	.882**	(0.01 >)0.00
6	يسهل قياس انتاجية النفقة العامة كمدخل لترشيد الإنفاق العام	.777**	(0.01 >)0.00
7	يعتمد ترشيد الإنفاق العام على قياس فعالية النفقة	.902**	(0.01 >)0.00
8	يشترط لرفع كفاءة عملية ترشيد النفقة توافر المعلومات الكافية	.898**	(0.01 >)0.00
9	وجود تقارير دورية لتقييم نتائج ترشيد الإنفاق العام	.862**	(0.01 >)0.00

** تشير إلي معنوية معامل الارتباط عند مستوي معنوية 0.01

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة ببعد مجال ترشيد الإنفاق العام حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.776 : 0.902). وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوي 0.01.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

٤/٥/٣ نتائج تحليل الارتباط بشأن اختبار العلاقة بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام

يوضح الجدول رقم (١٢) معامل ارتباط سبيرمان بين المتغير المستقل التجميعى الخاص بالرقابة التشغيلية والمتغير التابع التجميعى الخاص بترشيد الإنفاق فى الهيئة القومية للإنتاج الحربى حيث بلغ معامل الارتباط نحو (٠,٨٥٢**) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية معنوية بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام. وبناء عليه يتم رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل الأول القائل توجد علاقة ارتباط طردية معنوية بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام فى الهيئة القومية للإنتاج الحربى.

جدول رقم (١٢) معامل ارتباط سبيرمان بين متغيرات الدراسة الكلية	
ترشيد الإنفاق العام	
0.852**	مجال الرقابة التشغيلية

٥/٥/٣ نتائج تحليل الانحدار بشأن أثر الرقابة التشغيلية على ترشيد الإنفاق العام

يوضح الجدول رقم (١٣) نتائج تحليل الانحدار البسيط فى محاولة للتعرف على أثر الرقابة التشغيلية على ترشيد الإنفاق العام بهيئة الإنتاج الحربى حيث تشير النتائج لوجود أثر معنوى موجب للرقابة الداخلية على ترشيد الإنفاق العام كما تشير النتائج إلى أن معامل التحديد لنموذج الانحدار قد بلغ ٧٢,٥% مما يعنى أن الرقابة التشغيلية من شأنها تفسير نحو ٧٢,٥% من التغيرات التى تطرأ على حجم الإنفاق العام بهيئة الإنتاج الحربى. وبناء عليه يتم رفض الفرض العدمى الثانى وقبول الفرض البديل القائل "يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للرقابة التشغيلية على ترشيد الإنفاق العام بهيئة الإنتاج الحربى".

جدول رقم (١٣) نتائج تحليل الانحدار البسيط

المعاملات	التقدير	قيمة احصاء T	الدلالة	R ² معامل التحديد
الثابت	1.245	13.998	(0.01>).000	.725
مجال الرقابة التشغيلية	.718	25.576	(0.01>).000	

٥- خاتمة الدراسة

١/٥ ملخص الدراسة

تعتبر الرقابة على المال العام خير عون للدولة فى متابعة تنفيذ خططها فى مراحلها المختلفة والكشف عن اي انحرافات ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لكي تحقق الخطط أهدافها.

هدفت هذه الدراسة إلى تعزيز وتطوير دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة التشغيلية على الإنفاق بالهيئات الاقتصادية لترشيد الإنفاق وتحسين المؤشرات المالية لهذه الهيئات من خلال استخدام الرقابة التشغيلية طبقاً لمعايير الإنتوساى كإطار لتطوير رقابة الاداء فى الجهاز المركزى للمحاسبات وذلك عن طريق تطبيق الجهاز المركزى للمحاسبات لمعايير الرقابة التشغيلية الدولية فى ضوء المعيار رقم ٣٠٠ الخاص بالرقابة على الاداء وكذا الارشادات التوجيهية رقم ٣٠٠٠ حتى ٣٩٩٩ الصادرة عن منظمة الإنتوساى فيما يتعلق بالرقابة التشغيلية او رقابة الاداء.

٢/٥ نتائج الدراسة

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلى :

١/٢/٥ وجود علاقة ارتباط معنوية قوية بين الرقابة التشغيلية وترشيد الإنفاق العام بالهيئات الاقتصادية حيث أكد على ذلك قيمة معامل الارتباط والتي تساوي 0.852. وقد جاءت المعنوية عند مستوي ٠,٠١.

٢/٢/٥ كشفت النتائج عن وجود تأثير معنوى طردى للرقابة التشغيلية على ترشيد الإنفاق العام فى الهيئات الاقتصادية حيث امكن تفسير نحو ٧٢,٥% من التغيرات فى الإنفاق العام من خلال الرقابة التشغيلية بالهيئات الاقتصادية.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

٣/٢/٥ لا يسهل قياس انتاجية النفقة العامة كمدخل لترشيد الانفاق العام ولا يعتمد ترشيد الانفاق العام على قياس فعالية النفقة، وانه الى حدما توجد تقارير دورية لتقييم نتائج ترشيد الانفاق العام والى حد ما لا يختلف ترشيد الانفاق العام عن تخفيضه او الرقابة عليه كما ان من المبادئ المطبقة:

- نطاق ترشيد الانفاق العام للانشطة والبرامج المالية
- يقتصر ترشيد الانفاق العام على مراجعة الوفر والتجاوز
- يقتصر ترشيد الانفاق العام على مقارنة الفعلي بالمخطط
- يشترط لرفع كفاءة عملية ترشيد النفقة نوافر المعلومات الكافية
- يمكن ترشيد الانفاق العام للانشطة والبرامج غير المالية

٣/٥ توصيات الدراسة

خرجت الدراسة بعدة توصيات منها :

١/٣/٥ ضرورة تفعيل الرقابة التشغيلية فى جميع الوحدات الاقتصادية وإصدار التوجيهات اللازمة من جهات الاختصاص بدراسة مدى إمكانية تطبيق معايير الرقابة التشغيلية الدولية ، أو وضع معايير خاصة للمراجعة الادارية بالوحدات الاقتصادية.

٢/٣/٥ ضرورة التزام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات بمعايير الرقابة التشغيلية كعنصر محوري للتطوير المستمر في رقابة الجهاز على المال.

٣/٣/٥ ضرورة الاتجاه نحو دراسة الاداء للوحدة الاقتصادية من خلال دراسة الهيكل التنظيمى للوحدة والأهداف والخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والنظم والموارد من أجل الوقوف على مدى كفاءة وفعالية الاداء فى استخدام الموارد المتاحة والتعرف على مواطن القوة لهذا الاداء ومواطن الضعف واقتراح الحلول لها ، وذلك من خلال تقديم تقرير يوضح نتائج المراجعة والتوصيات المقترحة من اجل اتخاذ القرارات اللازمة لرفع كفاءة وفعالية اداء هذه الوحدة.

٤/٥ الدراسات المستقبلية المقترحة

١/٤/٥ أثر تطبيق البرامج الالية المتكاملة على جودة التقارير الرقابية التشغيلية.

٢/٤/٥ معايير الرقابة التشغيلية على ودورها في ترقية جودة المعلومات المالية للجهة محل الرقابة .

٣/٤/٥ إنعكاسات التطورات التكنولوجية فى مجال سلاسل الكتل على جودة مخرجات أنشطة الرقابة التشغيلية .

٤/٤/٥ اختبار تأثير التطورات في مجال الرقميات على مهنة المراجعة والأداء المهني للمراجع التشغيلي.

٥/٤/٥ دور الرقابة التشغيلية في مراجعة الاستراتيجيات بالشركات.

٦/٤/٥ دور المراجعة الالكترونية في تفعيل اجراءات الرقابة التشغيلية لترشيد النفقات العامة.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الإقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

مراجع الدراسة

أولاً : المراجع العربية :

الكتب :

- ندا ،محمد صبري إبراهيم. (٢٠٠٧) . المحاسبة الحكومية ،(القاهرة :بدون ناشر).
- رضوان ، محمد عوض. (٢٠٠٩) . الاتجاهات الحديثة فى تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها فى إدارة البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية :دراسة مقارنة ، (القاهرة : دار النهضة العربية).
- ذكى ،رمزي. (٢٠٠٠). انفجار العجز : علاج عجز الموازنة العامة للدولة فى ضوء المنهج الانكماشى والمنهج التنموي ، (دمشق: دار المدى للثقافة والنشر).
- مقبل ، عبد الهادى محمد. (٢٠١٢). المالية العامة والتشريع الضريبي ،(طنطا :بدون ناشر).
- الفين أرينز، جيمس لوبك. المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة الديسبى، محمد عبدالقادر. (٢٠٠٦). (الرياض :دار المريخ للنشر).
- حماد ، طارق عبد العال. (٢٠١١). المحاسبة الحكومية : الرقابة على المال العام ،(الاسكندرية :الدار الجامعية).
- ذكى ، رمزى .(١٩٩٢). الصراع الفكرى والاجتماعى حول عجز الموازنة العامة فى العالم الثالث ،(القاهرة : دار سينا للنشر).
- عبدالفتاح، محمد عبدالفتاح محمد .(٢٠٠٧). المراجعة الادارية المتقدمة،(القاهرة :كلية التجارة ،جامعة عين شمس).
- شحاتة السيد شحاتة.(٢٠١٤). المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربى للقرن الحادى والعشرين ، دار التعليم الجامعي :الاسكندرية .

الدوريات والمؤتمرات :

- عزام ، محسن عبيد .(مارس ٢٠١٩) . مدى الإختلاف بين الموازنات الفرعية للموازنة العامة للدولة فى مصر لأغراض ترشيد العجز : دراسة تطبيقية ، المجلة العلمية (التجارة والتمويل) ، العدد الأول ، (طنطا : كلية التجارة ، جامعة طنطا).
- مصطفى ،سحر. (٢٠١٢). دور المراجع الادارى فى مكافحة الفساد المالى والادارى ، مجلة الفكر المحاسبى المؤتمر الاول لعام ٢٠١٢ ، ثورة ٢٥ يناير،التحديات وافاق المستقبل ،(القاهرة :كلية التجارة جامعة عين شمس ،) .
- العشماوى،محمد عبد الفتاح محمد. (اكتوبر ٢٠٠٥). نموذج مقترح لتقييم الاداء الحكومى من المنظور المتوازن ، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ،(المنوفية :كلية التجارة جامعة المنوفية) .
- الكومى ،أمجاد محمد .(يناير ٢٠٠٧) . إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض ادارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية" ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،العدد الاول ،(القاهرة : كلية التجارة جامعة عين شمس).
- مراد ،ممدوح هاشم. (يناير ١٩٩٨). المسئولية عن مراجعة الكفاءة والفعالية كمدخل لتطوير مهنة المراجعة فى المرحلة الراهنة ، دراسة ميدانية ،مجلة البحوث التجارية ، العدد الاول ،السنة العشرون ،(الزقازيق : كلية التجارة جامعة الزقازيق).
- ابراهيم ،محمد عبد الفتاح محمد. (اكتوبر ٢٠٠٥). نموذج مقترح لتقييم الاداء الحكومى من المنظور المتوازن ،مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ،(المنوفية : كلية التجارة جامعة المنوفية).

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الإقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

- حسبو، هشام أحمد. (٢٠٠٥). دور الاجهزة الحكومية فى الرقابة على الاموال العامة فى مصر،مجلة الفكر المحاسبى ،قسم المحاسبة والمراجعة، العدد الثانى ،السنة التاسعة ، (القاهرة :كلية التجارة جامعة عين شمس).
- العثماوى ،محمد عبد الفتاح. (ديسمبر ٢٠٠٦). ضوابط حماية المال العام لأغراض الحد من الفساد الإداري ، الملتقى العربى الأول :آليات حماية المال العام ،ورشة عمل حول مكافحة الرشوة ،(مصر ،شرم الشيخ).
- غنيم ، سامى احمد. (ديسمبر ٢٠٠٧). قواعد الرقابة المالية على الأداء فى القطاع الحكومى :دراسة تطبيقية ،المؤتمر الضريبي السنوى الخامس عشر ، (القاهرة :جامعة عين شمس).
- المطري ،محمد حمود .(٢٠١٢). تدابير الحماية الإدارية للمال العام ومكافحة الفساد ، الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد ، اليمن.

الرسائل العلمية :

- أمال محمد كمال إبراهيم،(١٩٩٠)، "دراسة تحليلية لمراجعة الكفاءة والفاعلية مع التطبيق على بعض الوحدات الإدارية والحكومية"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(القاهرة : كلية التجارة جامعه القاهرة).
- ابراهيم ،السيد محمد الحسن ،(١٩٨٦)، "تقييم وتطوير دور ديوان المراجع العام بالسودان فى الرقابة على المال العام"، رسالة ماجستير غير منشورة،(القاهرة : كلية التجارة جامعة عين شمس).
- لطفى ،مصطفى على ،(٢٠٠٤)، "فعاليات الساسية المالية فى علاج عجز الموازنة للدولة مع التطبيق على مصر خلال الفترة من ١٩٧٥ م حتى ٢٠٠٢ م "رسالة ماجستير غير منشورة ،(القاهرة :كلية التجارة جامعة عين شمس).
- عوض ،باسم نعيم،(٢٠١٠)، " الرقابة المالية للجهاز المركزى للمحاسبات : دراسة مقارنة فى التشريعات المختلفة"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(بنى سويف : كلية الحقوق جامعة بنى سويف).
- العسكرى ،على انور على ،(٢٠٠٦)، "الرقابة المالية على الاموال العامة فى مواجهة الأنشطة غير المشروعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(المنوفية : كلية الحقوق جامعة المنوفية).
- الرفاعى ،جيهان عبداللطيف ،(٢٠١٠)، "الرقابة على الموازنة العامة للدولة :دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(طنطا : كلية الحقوق جامعة طنطا).
- عطالله ،أحمد السيد السيد،(٢٠١٠)، " الدور الرقابى لوزارة المالية فى مجال الموازنة العامة للدولة : دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه ،(٢٠١١)، "الرقابة على أموال الدولة : دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(القاهرة : كلية الحقوق جامعة عين شمس).
- أشرف السيد حامد قبال ،(٢٠٠٠)، " دور أجهزة الرقابة فى الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(المنوفية : كلية التجارة جامعة المنوفية).
- عبد الامير شمس الدين ،(١٩٧٧)، "الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية فى لبنان"، رسالة دكتوراه غير منشورة ،(القاهرة : كلية التجارة جامعة القاهرة).
- طارق حمدى الساطي،(١٩٦٧)، "رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، (القاهرة : جامعة القاهرة كلية الحقوق).

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الإقتصادية بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

مصادر أخرى :

- محمود أبو العيون.(١٥ يناير ٢٠٠٣). الإنفاق العام وتحسين الادارة الاقتصادية ،"جريدة الأهرام ،قضايا وأراء الثلاثاء .
 - دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام ٢٠١٢ .
 - القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ الخاص بالجهاز المركزي للمحاسبات .
 - القانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٤ الخاص بإنشاء الهيئة القومية للإنتاج الحربى .
 - موقع منظمة الشفافية الدولية <http://www.transparency.org/cpi2012> .
 - موقع منظمة الانتوساى [/http://www.intosai.org](http://www.intosai.org) .
 - موقع الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية [/http://www.cao.gov.eg](http://www.cao.gov.eg) .
 - موقع وزارة المالية المصرية، (الحساب الختامي ٢٠١٢/٢٠١١
- <http://www.mof.gov.eg/MOFGallerySource/Arabic/closingaccounts11-12.pdf> .
- محمد، مدحت عبدالفتاح ،٢٠١٣،"محاضرة حول قانون الكسب غير المشروع وتطبيقاته فى ظل قانون الجهاز المركزى للمحاسبات والضبطية القضائية الممنوحة للسادة الاعضاء الفنيين"،الجهاز المركزى للمحاسبات ، الادارة المركزية للبحوث والتدريب،(القاهرة) .
 - بلح ،حسين محمد على ،يناير ٢٠١٢، "جلسة تدريبية حول الاطار العام على الاداء" ،الجهاز المركزى للمحاسبات ،الادارة المركزية للبحوث والتدريب ،(القاهرة).

ثانياً: المراجع الأجنبية :

- Alfred A. S. (2022). The influence of procurement audit on procurement effectiveness, **Journal of International Trade, Logistics and Law**, Vol. 8, Num. 1, 83-96.
- Zaidan, Ahmed Majid; Neamah, Imad Saleh. (2022). The effect of the quality of internal audit function to improve the operational efficiency of companies: An Empirical Study, **Webology; Tehran** Vol. 19, Iss. 1,: 6990-7019.
- Bushati, A., & Dalloshi, P. (2021). Does performance audit recognise improvements in procurement activities leading to enhanced value for money? **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 7(4), 134-150.
- Kandasamy, V. (2003). Value for money audit process, **National valuation conference**.
- Dale L., Flesher, et al. (2003). The origins of value _for_ money auditing: Theohari Railroad, **Managerial Auditing Journal**, vol.18, iss.5.
- Mort D., (2001). Performance auditing in government, **Managerial auditing journal**, Brad ford.
- Randal J.E., Mark S.B., Alvin A. Arens. (2006) Auditing and Assurance Services, an integrated approach, ACL, Person Education, Inc. Upper Saddle River , 13th edition.

دور الرقابة التشغيلية في ترشيد الإنفاق بالهيئات الاقتصادية
بالتطبيق على الهيئة القومية للإنتاج الحربى- دراسة ميدانية

- Jan Seifert. (2012). The OECD Best Practices for Effective Public Expenditure Control and Their Applicability to the German Lander: The Case of Schleswig-Holstein, *Lee Kuan Yew School of Public Policy* , [Research Paper No. LKYSPP 12-08](#).
- Ella D., Danielle M., Valérie P. and Marleen B., (2017). Impact of performance audit on the Administration: A Belgian study (2005-2010)" , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 Iss 3.
- Geraldine B., GraSce B. and Annie P., (2014). The National Audit Office's Value-for-Money: Assessment of Transport Investments", The National Audit Office, London, United Kingdom, Prepared for the Roundtable: Ex-post Assessment of Transport Investments and Policy Interventions (15-16 September 2014, OECD, Paris).7-U.S GAO.
- Mihm, J. Christopher (2013). Performance Auditing: The Experiences of the United States Government Accountability Office", *Testimony Before the Committee on Budgetary Control*, European Parliament , Washington D.C. <https://www.gao.gov/products/GAO-13-868T->
- Gordon, Gus. (2013). Operational audits of support departments as a strategy to improve operating and financial efficiency in public higher education, *Internal Auditing*, Volume 28, Issue 2, Pages 33-39, Thomson Professional and Regulatory Services United States.
- Talebnia, Ghodratollah; Dehk O., Bahareh B.(2012). Study of relation between effectiveness audit and management audit, *GSTF Business Review (GBR)* Volume2,Issue1,Pages 92-97, Singapore .
- Jin L., Bin L. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data, *China Journal of Accounting*, Volume 5, Issue 2, Pages 163-186.
- Anders G., Fredrik S., Peter O. (2011). Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 24 Iss: 2,2011, pp.107 – 121