



الاتجاهات الحديثة لقياس كفاءة وفاعلية الموازنة الجارية في الوحدات الحكومية

(دراسة تحليلية في جامعة السليمانية)

رزگار علي احمد

rizgar.ahmed@univsul.edu.iq

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، اقليم كردستان، العراق.

الملخص:

يهدف البحث إلى تناول موضوع من مواضيع الإدارة المالية للوحدات الحكومية، وهو كيفية قياس كفاءة وفاعلية الموازنة الجارية، واستخدام الأساليب والتقنيات الحديثة في قياس الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية، ثم التركيز على التقييم النهائي لمدى تحقيق النتائج المرجوة من خلال استخدام الموارد، مما يتضمن النجاح في تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات على المدى الطويل، وقد تستخدم الدراسة المنهج الكمي والنهج النظري، بالإضافة إلى استعراض الأدبيات المتعلقة بالموضوع ودراسات الحالة للوحدات الحكومية التي نجحت في تعزيز الموازنة الجارية. تسعى دول العالم إلى الأخذ بأسباب التقدم عن طريق الاستفادة من إمكانياتها ومواردها المتاحة، وتعد الموازنة العامة للدولة الأداة التي تعكس استراتيجياتها في الاستفادة من هذه الموارد المحدودة واستخدامها، كما تمر الدول بمراحل من التطور في أنظمتها الاقتصادية والإدارية والمالية مما تنعكس آثارها على هيكل موازنتها العامة.

ومن هذا المنطلق تأتي أهمية الموازنة العامة وضرورة مواكبتها للتطورات في المجالات الأخرى، ونتيجة للزيادة المطردة في حجم نفقات حكومة الإقليم وإخفاق اتباع الأساس النقدي في القياس وتحقيق الرقابة الفعالة على الأداء الحكومي، ونظراً لأهمية قياس معاملات الوحدات الحكومية على أسس محاسبية سليمة والتقارير عن ذلك لكافة الأطراف المعنية، فقد بذلت الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية المتخصصة وكثير من الدول المتقدمة وعدد غير قليل من الدول النامية جهوداً كبيرة لتطوير أسس القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية وإتباع أساليب أكثر كفاءة وفعالية في إعداد الموازنات. ومن أهم الاستنتاجات، استخدام أساليب قياس متقدمة وأدوات تحليلية لفهم الكفاءة والفاعلية والمساهمة في تعزيز الشفافية في الوحدات الحكومية. أما أهم التوصيات فهي أنه يجب أن تكون الوحدات الحكومية ملتزمة بالسعي نحو الأداء المالي المستدام والفاعل من خلال تطوير استراتيجيات تحسين مستمرة.

کلمات المفتاحية: الموازنة الجارية ، الوحدات الحكومية، الكفاءة ، الفاعلية ، الإتجاهات الحديثة.

Modern Trends to Measure the Efficiency and Effectiveness of The Current Budget in Government Units

Analytical Study at Sulaymaniyah University

Rizgar Ali Ahmed

Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Sulaimani, Sulaimani, Kurdistan Region, Iraq.

Abstract:

The research aims to discuss topics in the financial management of government units, which is how to measure the efficiency and effectiveness of the current budget, and the use of modern methods and techniques in measuring the efficiency and effectiveness of government units, then focusing on the final assessment of the extent to which the desired results are achieved through the use of resources, which includes success in achieving The balance between revenues and expenditures in the long term. The study may use the quantitative approach and the theoretical approach, in addition to reviewing the literature related to the subject and case studies of government units that have succeeded in enhancing the current budget. Countries of the world seek to take into account the reasons for progress by taking advantage of their available capabilities and resources. The budget is prepared the state's public sector is the tool that reflects its strategies in taking advantage of these limited resources and using them. Countries also go through stages of development in their economic, administrative and financial systems, the effects of which are reflected in the structure of their public budgets. From this standpoint comes the importance of the general budget and the necessity of keeping pace with developments in other fields, and as a result of the steady increase in the volume of regional government expenditures and the failure to follow the cash basis in measurement and achieving effective oversight of government performance, and in view of the importance of measuring the transactions of government units on sound accounting foundations and reporting that to all parties. Concerned, specialized accounting professional bodies and organizations, many developed countries and quite a few developing countries have made great efforts to develop the foundations of accounting measurement and disclosure in

government units and to follow more efficient and effective methods in preparing budgets. Among the most important conclusions is the use of advanced measurement methods and analytical tools to understand efficiency and effectiveness. And to contribute to enhancing transparency in government units. As for the most important recommendations, government units must be committed to striving towards sustainable and effective financial performance through developing continuous improvement strategies.

Keywords: Current Budget, Government Unit, Efficacy, Efficiency, And Contemporary Developments

المقدمة:

استعرض الباحث إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة للموازنة الجارية في الإقليم وذلك في الحديث عن أسلوب الموازنة المطبق في الإقليم منذ أمد بعيد وهو أسلوب موازنة البنود والاعتمادات كمنهج متبع في إعداد الموازنة العامة، ووجد أنه آثار العديد من المشاكل منها ما يتعلق بالمشاكل العامة كانتفاء عنصر المشاركة بين وحدات الإدارة العليا والدنيا، ومنها ما يتعلق بعملية الإعداد كعدم الموضوعية والدقة في وضع تقديرات الموازنة، ومنها ما يتعلق بتنفيذ الموازنة كانعدام المرونة في تنفيذ الموازنة الجارية، وتعرض لما لها من خصائص عديدة جعلت العديد من دول العالم تتبنى هذا الأسلوب في إعداد موازنتها العامة، وكذلك ما وُجه لها من انتقادات أهمها أنها لا تتيح التعرف على برامج العمل والمشروعات والأنشطة التي تضطلع بها الحكومة والافتقار لأسس قياس كفاءة الوحدات الحكومية فيما تنفذه من أعمال، ويخلص من ذلك إلى تزايد الإنفاق العام بشكل مخيف في ظل هذا الأسلوب على الرغم من نداءات حكومة الإقليم بترشيد الإنفاق العام في كل سنة مالية، لذا كان لا بد من العدول عن هذا الأسلوب والعمل بأسلوب الموازنة الحديثة مثل موازنة البرامج والأداء.

لذلك تناول البحث أسلوب الموازنة الجارية من خلال مقوماته العامة والفنية كربط الموازنة بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتطوير الهيكل التنظيمي القائم في الدولة وجهاز الموازنة الجارية حتى يتناسب مع هذا الأسلوب لدى استخدامه في إعداد الموازنة الجارية، وكذلك مبادئ وقواعد المحاسبة ومحاسبة المسؤولية، وتطوير نظام المعلومات لخدمة القطاعات، وكذلك الدورة التي يمر بها من تحضير وإعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنة. ينقسم البحث إلى تناول المنهجية وثلاثة فصول، يتناول الفصل الأول الجانب النظري ويتناول ثلاثة مباحث، أما الفصل الثاني فيتناول الجانب التحليلي للبحث بالاعتماد على تحليل الاستبانة، والفصل الثالث يتناول بعض الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية البحث:

أولاً- مشكلة البحث: إن النظام المحاسبي الحكومي يهدف إلى ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فعالية النفقات العامة وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المركز المالي ورسم السياسات واتخاذ القرارات، إلا أن الواقع العملي يؤكد عدم قدرة النظام المحاسبي في جامعة السليمانية على تحقيق أي من هذه الأهداف نظراً لارتكازه على الأساس النقدي في قياس نتائج المعاملات الحكومية والتي لا تتعدى الرقابة المالية والتشريعية. الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير نظم

المحاسبة والموازنة المطبقة حالياً في العراق والإقليم والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة وبعض الدول التي تتشابه ظروفها مع العراق للتغلب على مشكلات الوحدات الإدارية الحكومية، حيث أن تحقيق الرقابة الفعالة على الأداء الحكومي، وبالتالي يمكن تلخيص مشكلة البحث في عدد من التساؤلات أهمها ما يلي:

- ١- كيف يمكن تحديد معايير الكفاءة والفعالية في إدارة الموازنة الجارية في الوحدات الحكومية؟
- ٢- ما هي الأدوات والمقاييس المثلى لقياس أداء الموازنة الجارية في السياق الحكومي؟
- ٣- ما هو دور التخطيط الاستراتيجي في تعزيز كفاءة الموازنة الجارية وفعاليتها؟
- ٤- كيف يمكن تعزيز التعاون بين الوحدات الحكومية المختلفة لتحسين تنفيذ وإدارة الموازنة الجارية؟

ثانياً- أهداف البحث:

- ١- الهدف الأساسي هو تحسين إدارة الموارد المالية العامة بشكل عام، من خلال تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد وتحسين الفاعلية في تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية.
- ٢- تعزيز الشفافية في إدارة الموارد المالية، مما يساعد على تحقيق مزيد من النزاهة ومكافحة الفساد في القطاع الحكومي.
- ٣- الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة لتحسين عمليات التقرير المالي، وتحليل البيانات، وإدارة الموارد بطرق أكثر فعالية ودقة.
- ٤- متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وانسجامها مع تخصيصات الجامعة.
- ٥- تسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية مع تمكين أجهزة الرقابة من القيام بالرقابة على مصروفات وإيرادات الدولة.
- ٦- تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

ثالثاً- أهمية البحث:

- ١- تحقيق الشفافية في إدارة الموارد المالية العامة وفي استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية.
- ٢- استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتحسين إدارة الموارد المالية وتبسيط عمليات التقرير والمتابعة.
- ٣- يشجع على استخدام تحليلات البيانات المتقدمة والتقارير الاستراتيجية لفهم الاتجاهات المالية وتحديد الفجوات والفرص لتحسين الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد.
- ٤- لضمان التنفيذ الصحيح والكفاءة في استخدام الموارد المالية، يتعين على الوحدات الحكومية تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي. هذا يساهم في تقديم توصيات لتحسين السياسات والإجراءات المتبعة.
- ٥- تزويد المستخدمين ببعض المعارف الخاصة بطبيعة النظام المالي الحكومي والموازنات في الوحدات الحكومية.
- ٦- إكساب المستخدمين أيضاً مهارات إعداد الكشوف والتقارير الختامية والتحليلية ومتابعة الحسابات والقيود.
- ٧- كيفية إعداد التقارير المالية الدورية والدقة في الإجراءات المالية وضمان جودتها.

رابعاً- فرضيات البحث: يعتمد هذا البحث على الفرضيتين التاليتين:

- ١- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الأسلوب الحالي لإعداد الموازنة العامة في الإقليم ونظامها المحاسبي وبين تحقيق الرقابة الفعالة على الأداء بالقطاع الحكومي.
- ٢- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير كل من أسلوب إعداد الموازنة العامة ونظامها المحاسبي في تطوير الأداء المالي والمحاسبي الحكومي.

الفصل الأول: الجانب النظري

المبحث الأول: مفهوم وطبيعة المحاسبة في الوحدات الحكومية

أولاً: مفهوم المحاسبة الحكومية: تتطور المفاهيم العلمية تطوراً سريعاً يوماً بعد يوم وتزداد أعباء الجهاز الحكومي وتتسبب عاماً بعد الآخر، فالنشاط الحكومي لم يعد قاصراً على تأدية الخدمات العامة التقليدية كالدفاع والأمن والعدالة والتعليم بل تعدد وتنوع هذا النشاط ليشمل المشاركة الفعالة في كافة الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. وفي الإقليم بوجه خاص فقد أصبحت الموازنة الجارية هي الأداة الأولى والهامة لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية والوسيلة الفعالة للإصلاح الاقتصادي خاصة بعد ما لحقها من تطوير جاد في السنوات الأخيرة. ويعتبر إعداد الموازنة الجارية وأسس تقدير الموارد والاستخدامات لكل من الأجهزة الإدارية للحكومة والهيئات العامة من أهم الموضوعات التي تقع في مجال دراسة المحاسبة الحكومية (John, 2020, 78).

ثانياً: تعريف المحاسبة الحكومية: تُعرّف بأنها مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية والأساليب الفنية التي يمكن بها ترشيد النشاط الحكومي والتقرير عن نتائجه بصورة دورية إلى الجهات المسؤولة عن إدارة ومراقبة الأموال العامة، وأيضاً عبارة عن تطبيق مبادئ المحاسبة والإفصاح المالي الخاصة بالكيانات الحكومية والمؤسسات العامة. الهدف الرئيسي من المحاسبة الحكومية هو توفير معلومات مالية شفافة وموثوقة حول الأنشطة والموارد الحكومية، وذلك لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة (عمارة، ٢٠١٤، ١١٠).

ثالثاً: تعريف الموازنة العامة: الموازنة العامة تعني التخطيط والتنفيذ المالي للحكومة أو المؤسسة العامة خلال السنة المالية القادمة. تهدف الموازنة العامة إلى تحديد الموارد المالية المتاحة وكيفية استخدامها لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة. وأيضاً عبارة عن قائمة تضم التقديرات التفصيلية المعتمدة لاستخدامات وموارد الدولة لسنة مالية مقبلة، وهي عبارة عن بيان تقديري لنفقات الحكومة وإيراداتها خلال فترة قادمة محددة من الزمان وإجازة هذا البيان من السلطة المختصة (إبراهيم، ٢٠١٨، ٤٦).

رابعاً: وظائف المحاسبة الحكومية: يتبنى نظام المحاسبة الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة، عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام من خلال: (عمارة، ٢٠١٤، ١٤٨)

١- الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير.

٢- الوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ.

خامساً: أسس القياس المحاسبي: يُلزم بيان مفاهيم المحاسبة السعودية المنشآت بقياس أصولها غير النقدية بتكلفتها التاريخية، مع إجازته لأسس أخرى للقياس بجانب التكلفة التاريخية، في حين لا تُلزم الأطر الفكرية العالمية المختلفة للمحاسبة المالية واضعي معايير المحاسبة باعتماد التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول والخصوم. وقد أكد بيان المفاهيم الأمريكي على أن نظريته للواقع الحالي تقوم على الاعتقاد بوجود عدد من أسس القياس وليس أساساً واحداً مع عدة استثناءات. كما نص مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه ليس في نيته اعتماد نموذج محاسبي دون آخر (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة). يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي. وتتوقف هذه المفاضلة على عدة عوامل أهمها: (الرزين، ٢٠٢٠، ٥)

١- طبيعة نشاط الوحدة الإدارية الحكومية.

٢- نوع المعلومات المطلوبة لأغراض اتخاذ القرارات - سواء تخطيطية أم رقابية.

٣- مستوى الخبرة المحاسبية، ومن هذه الأسس: (العفيفي، ٢٠١٣، ٣٤)

أ- أساس الاستحقاق: وفقاً لأساس الاستحقاق يُعترف بالإيرادات في الفترة المحاسبية التي اكتسبت فيها بصرف النظر عن تحصيلها.

ب- الأساس النقدي: طبقاً للأساس النقدي تعتبر واقعة تحصيل الإيرادات وواقعة سداد النفقات هي المعيار لتجميع وتسجيل وقياس النتائج بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات المحصلة أو تلك النفقات المسددة تخص الفترة الزمنية موضوع القياس.

ج- الأساس المختلط: الأساس النقدي المعدل أو الاستحقاق المعدل أو ما يُطلق عليه أحياناً الأساس المختلط هو أساس وسط يجمع بين بعض خصائص الأساسين، النقدي والاستحقاق، وتتم المفاضلة بين الأساس النقدي المعدل أو الاستحقاق المعدل على ضوء درجة ترجيح خصائص أي من الأساسين النقدي أم الاستحقاق.

سادساً: خصائص الوحدات الحكومية: يمكن تلخيص أهم خصائص النظام المحاسبي الحكومي فيما يلي: (القرأ، ٢٠٢٠، ١٤)

١- لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل مثل: وزارة التربية - وزارة الصحة.

٢- تنقسم الوحدات الحكومية إلى:

أ- وحدات حكومية إيرادية: وزارة البترول.

ب- وحدات حكومية غير إيرادية: وزارة التعليم العالي.

٣- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الدولة ومصروفاتها. فالمصروفات في الدولة لا تعمل على خلق إيرادات، فهناك استقلال تام بين ما تصرفه الوحدة الحكومية وما تحصله حيث تقوم جميع الوزارات والمصالح الحكومية بإيداع جميع متحصلاتها في مؤسسة النقد العربي السعودي، وتحصل على نفقاتها من المؤسسة وفقاً لاعتمادات مالية.

٤- لا يوجد رأس مال للوحدات الحكومية (وهو الفرق بين الأصول والخصوم).

٥- تقوم الدولة بتحويل نشاطها سنوياً في ضوء تقديرات مقدمة للنفقات والإيرادات العامة خلال ١٢ شهراً.

سابعاً: أهداف المحاسبة الحكومية: تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق ما يلي: (المصدر السابق، ١٥)

١- فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة. وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين والنظم.

٢- فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة. وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولاً بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة. (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).

٣- المساعدة في اتخاذ القرار. وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.

ثامناً: مقومات النظام المحاسبي الحكومي: تتكون مقومات النظام المحاسبي من النقاط الآتية وأهمها: (القطيش، ٢٠١١، ٢٦)

١- الأساس المحاسبي: الأساس المحاسبي الواجب اتباعه من قبل الوحدات الحكومية في إثبات العمليات المالية وإعداد الحساب الختامي والمركز النقدي لها هو الأساس النقدي، حيث يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بجميع النفقات التي دُفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي قُبضت فعلاً خلالها، وبغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة.

٢- الدفاتر والمستندات والنماذج المحاسبية: والوثائق والسجلات والدفاتر المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وأهم ما تشتمل عليه: دفتر اليومية العامة، ودفاتر الاستاذ، ومستندات المقبوضات، ومستندات المدفوعات.

٣- التقارير والقوائم المالية:

أ- التقارير المالية: تُعد التقارير والقوائم المالية من المقومات الرئيسة للنظام المحاسبي الحكومي، حيث تمكن من توفير البيانات والمعلومات للإدارات الحكومية لاتخاذ القرارات المالية والإدارية المناسبة.

ب- القوائم المالية، وتشمل: قائمة الحسابات الختامية للدولة، وقائمة المركز النقدي.

المبحث الثاني: المتطلبات الأساسية لنظام المحاسبة عن الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية.

المحور الأول: مهارات التنبؤ المالي وإعداد الموازنات التقديرية: (www.euromatech-me.com)

أولاً: المعايير الحديثة للتنبؤ في مجال التخطيط وإعداد الموازنات

توجد مجموعة من الخطوات البدائية في إعداد الموازنة وأهمها:

١- دور التنبؤ في إعداد الخطط والموازنات.

٢- العوامل المؤثرة في التنبؤ.

٣- مجالات التنبؤ.

- ٤- استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.
٥- تطبيق الأساليب الحديثة للتنبؤ باستخدام الحاسب الآلي.
ثانياً: الإطار العام للموازنة التخطيطية التشغيلية والمالية

١- الربط بين التخطيط والموازنة.

٢- دور الموازنة في تنفيذ التخطيط.

٣- أساليب إعداد الموازنة التخطيطية.

٤- مبادئ إعداد الموازنات.

٥- مراحل إعداد الموازنات.

٦- معوقات وصعوبات إعداد الموازنات.

٧- مداخل إعداد الموازنات (القطيش، ٢٠١١، ٣٦).

ثالثاً: إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية (Karen, 2022, 64):

- ١- مراحل تجهيز البيانات لأغراض إعداد تقديرات الموازنة.
٢- تحديد العوامل الأساسية الحاكمة في إعداد الموازنة ثم تحديد مصادر البيانات لإعداد الموازنات.
٣- طبيعة العلاقة بين البيانات ونصائح هامة عند إعداد تقديرات الموازنة.
٤- تطبيقات إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية وحالات عملية لإعداد الموازنات.
٥- موازنة المبيعات والإيرادات (موازنة الإنتاج، موازنة الأجور والمصروفات، موازنة المستلزمات السلعية).

رابعاً: إعداد الموازنة النقدية والموازنة الاستثمارية

أ- الموازنة النقدية:

- ١- أهمية إعدادها وعلاقتها بالموازنات الأخرى.
٢- طرق إعدادها ومكوناتها.
٣- إعداد موازنة المدفوعات وموازنة المقبوضات.
٤- إدارة السيولة في ضوء الموازنة النقدية وحالات العسر المالي الفني والحقيقي.
٥- المؤشرات النقدية المرتبطة بالموازنة النقدية.
ب- الموازنة الاستثمارية: أهميتها وعلاقتها بالموازنات الأخرى
١- مداخل تمويل الموازنة الاستثمارية ومكونات الموازنة الاستثمارية.

٢- مشروعات جديدة.

٣- مشروعات التوسع والاستكمال.

٤- مشروعات الإحلال والتجديد.

٥- نماذج تقييم المشروعات الاستثمارية المدرجة بالموازنة (القرأ، ٢٠٢٠، ٢٥).

المحور الثاني: الموازنات الحكومية والأساليب الحديثة لإعدادها:

أولاً: مفهوم الموازنات الحكومية: إن مفهوم وأدوات وأساليب التخطيط وخطوات إعداد الخطط، والأساليب الكمية الحديثة المستخدمة في التنبؤ وإعداد الخطط، والتعريف بأهمية الموازنات في التخطيط والرقابة وكيفية استخدامها وكيفية إعدادها وكيفية عمل الموازنة من خلال عناصرها المختلفة من الموازنات الفرعية والفرق بين الموازنة الثابتة والموازنة المرنة، وكذلك تعريف المشاركين بأهمية الموازنات في التخطيط والرقابة وكيفية استخدامها وكيفية إعدادها وكيفية عمل الموازنة من خلال عناصرها المختلفة من الموازنات الفرعية والفرق بين الموازنة الثابتة والموازنة المرنة، وإكساب المشاركين مهارة التطبيق العملي لإعداد الموازنة التخطيطية التشغيلية وكيفية إعدادها في الأنشطة الاقتصادية المختلفة والأنشطة الحكومية وغير الهادفة للربح، ثم تزويد المشاركين بأدوات مالية ومحاسبية وإدارية حديثة في إعداد الموازنات التخطيطية الجارية والرأسمالية، وتنمية مهارات المشاركين في استخدام الحاسوب في إعداد الموازنات التخطيطية وباستخدام أساليب إحصائية متقدمة وبما ينعكس على دقة التقديرات وللتوصل إلى التعرف على الاتجاهات الحديثة والمتطورة في مجال خفض التكاليف وترشيد الإنفاق وكيفية تحقيق الرقابة على التكاليف التشغيلية من خلال:

١- مبادئ الموازنة العامة للدولة.

٢- تقديرات الموازنة العامة للدولة.

٣- دورة الموازنة العامة للدولة.

٤- الإطار الحالي لإعداد الموازنات التشغيلية الحكومية.

٥- الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة.

٦- إعداد موازنة البرامج والأداء، إعداد الموازنة الصفرية.

٧- متطلبات تطبيق الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة الحكومية ثم أساليب ترشيد وضبط الإنفاق الحكومي (euromatech, 2018, 11).

ثانياً: تنقسم دفاتر الاستاذ المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي إلى مجموعتين: (عبد الهادي، ٢٠١٨، ٧٤) المجموعة الأولى: مجموعة دفاتر المفردات (دفاتر حسابات الموازنة) تتضمن هذه المجموعة نوعين من الدفاتر هي:

١- دفاتر حسابات الاستخدامات ويخصص دفتر لكل باب طبقاً للتقسيم النمطي.

٢- دفاتر حسابات الموارد ويخصص دفتر لكل باب طبقاً للتقسيم النمطي.

والغرض الأساسي من هذه الدفاتر هو حصر استخدامات الموازنة حسب المجموعات، البنود والأنواع والفروع.

المجموعة الثانية: مجموعة دفاتر الحسابات خارج الموازنة (الحسابات الوسيطة)

وفقاً للمادة الخامسة من القانون بشأن المحاسبة الحكومية، تُقسم الحسابات الخارجية بخلاف حسابات أبواب الموازنة إلى ثلاثة حسابات يُطلق عليها الحسابات الوسيطة وهي التي تُستخدم لأغراض الرقابة والمتابعة وتنتهي بانتهاء الغرض من إمسائها وتشمل هذه المجموعة:

أ- دفاتر الحسابات الجارية: تستخدم الوحدات الإدارية الحكومية الحسابات الجارية لتنظيم حركة التدفقات النقدية الداخلة لها والخارجة منها، سواءً كانت في صورة عمليات سحب شيكات أو إذن صرف أو استلام شيكات وإرسالها للبنك للتحصيل وغير ذلك، وهذه الحسابات وسيطة ومؤقتة فهي تنتهي بمجرد الانتهاء من الغرض المحدد لها.

ب- دفاتر حسابات التسوية: تعتبر حسابات التسوية حسابات وسيطة أي يتم فتحها لأغراض معينة لحين تسويتها جزئياً أو نهائياً بأن يصبح رصيدها صفراً، ويُثبت بهذه الحسابات المبالغ التي يتم تحصيلها أو يتم صرفها في الأحوال التي لا يمكن قيدها مباشرة على حسابات أنواع بنود الإيرادات المختصة أو خصمها على أنواع بنود المصروفات المختصة، نظراً لعدم استكمال المستندات أو الإجراءات المحددة، كذلك يُسجل بتلك الحسابات علاقة المديونية والدائنية التي لم يتم تسويتها بعد بين الجهة والغير. (www.accdiscussion.com)

ج- دفاتر الحسابات النظامية: تُستخدم الحسابات النظامية في أغراض الرقابة والمتابعة، أي أنها حسابات للمراقبة وليس لها علاقة مباشرة بحسابات الموازنة (موارد أو استخدامات - المتحصلات أو المدفوعات)، وتهدف هذه الحسابات للتذكير والرقابة فقط للعمليات التي لم تستكمل بعد ويتم متابعة تسويتها في الدفاتر (المصدر السابق، ٧٥).

ثالثاً: الأموال الحكومية، وتنقسم فرعياً إلى:

١- أموال مخصصة: وتُسمى بالغرض المخصصة له كأموال التحسينات وأموال النظافة وأموال خدمة الدين وأموال المشروعات الاستثمارية وأموال صيانة الطرق وأموال البحوث.

٢- أموال غير مخصصة ويُطلق عليها (المال العام) بمفهوم عمومية الأغراض التي يُوجه المال لتحقيقها، وتشمل كل الموارد العامة ما عدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.

مصدر تمويل الأموال الحكومية، بنوعها السابقين هو الضرائب والرسوم وإيراد الممتلكات العامة أو أية موارد سيادية أخرى بالإضافة إلى القروض (عبد الحسين، ٢٠٢٣، ٤٩).

المبحث الثالث: تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية

أولاً: تطوير النظام المالي والمحاسبي والإداري الحكومي: الركن الأساسي في تحديث النظام هو في تفعيل الدور الرقابي في كافة مناحي العمل الحكومي من خلال النظم التي يتم تبنيها وعدم اقتصر النظام على جوانب ومجالات محددة دون غيرها. وبالتالي فإن تطور تكنولوجيا المعلومات سمح بتوسيع وتعميق مفاهيم الرقابة وأدواتها المختلفة، فلم

يعد يقتصر هدف الرقابة على التأكد من أن النتائج تعكس الواقع فحسب بل أصبح الهدف من الرقابة أوسع وأشمل بحيث أصبح يغطي جميع مناحي ومجالات العمل المالي والمحاسبي والإداري للدولة من خلال: (مظهر، ٢٠١٧، ٣١)

- ١- فحص وتدقيق جميع خطط الأنشطة والبرامج التي توضع من قبل الوحدات والأجهزة الحكومية.
- ٢- متابعة ودراسة العوامل والتغيرات التي قد تؤثر في تحقيق أهداف هذه الأنشطة والبرامج.
- ٣- العمل على قياس عناصر الاقتصاد والكفاءة في أداء الوحدات الحكومية، والفاعلية لنتائج البرامج والأنشطة تحقيقاً للتوازن فيما بينها.
- ٤- تقييم أداء الأنشطة والبرامج التي تقع مسؤولية تنفيذها على الوحدات والأجهزة الحكومية لدراسة مدى قدرتها على تحقيق الأهداف الموكلة إليها.
- ٥- المساعدة في عملية اتخاذ القرارات في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية، عن طريق توفير البيانات والمعلومات اللازمة أو عن طريق الاستعانة بنتائج عملية الرقابة وتقييم الأداء وإشراكهم في عملية اتخاذ القرارات أو الاسترشاد بآرائهم وقت الحاجة.

ثانياً: المتطلبات الأساسية لنظام المحاسبة عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية باستخدام الحاسب الآلي لتنفيذ الموازنات:

(([www.giem.kantakji.com])(https://www.giem.kantakji.com))

- ١- توفير أساس قياسي محاسبي مناسب.
- ٢- دليل رقابي.
- ٣- تحديد وحدات الأداء (النشاط) (التكلفة).
- ٤- مدخل مقترح لتصنيف الخدمات الحكومية وتحديد وحدات الأداء.
- ٥- المقومات الفنية.
- ٦- الدفاتر والسجلات.
- ٧- المخرجات (التقارير).

ثالثاً: تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تطوير النظام المالي والإداري الحكومي: يمكن تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تطوير النظام المالي والإداري الحكومي من خلال المساهمة في توعية القطاعات والحكومة حول الاستخدام الأمثل للأموال العامة، ويتمثل في:

- ١- تقديم المشورة إلى الإدارة العامة ومساعدتها في وضع الإجراءات التي توفر حماية للممتلكات العامة ضد الفساد.
- ٢- وضع تشريعات قانونية تمنح الأجهزة العليا للرقابة المالية الحق في مساءلة الموظفين الذين يرتكبون المخالفات، والتأثير إيجابياً في تفعيل دور هذه الأجهزة وإعطائها السلطة التي تتناسب مع أهمية دورها.

- ٣- فرض تشريعات قانونية تُلزم الوحدات والدوائر الحكومية في الدولة التعاون مع الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- ٤- العمل على تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية عن الأداء على الأجهزة العليا للرقابة المالية. (مظهر، ٢٠١٧، ٣٢)
- رابعاً: الآثار المحتملة من الأعمال الرئيسية للأجهزة العليا للرقابة المالية:
- ١- زيادة شفافية المعاملات المالية والإدارية العامة.
 - ٢- القدرة على التأثير من الناحية التعليمية والوقائية على الوزارات والوحدات الإدارية من خلال إشعارها بأن نظامها المالي والمحاسبي والإداري.
 - ٣- التأثير المباشر لتوصيات التقارير، ومساهمتها في تحقيق الوفورات أو جعل أداء الإدارات أكثر كفاءة في استخدام الأموال العامة، وزيادة فعالية الموازنة العامة.
 - ٤- دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية للوحدات الإدارية والمالية والمحاسبية في الجهات الحكومية بجميع الوسائل والسبل مع الحفاظ على استقلاليتها.
 - ٥- التأثير غير المباشر لتدقيق الأجهزة العليا للرقابة المالية، وأيضاً التأثير غير المباشر على الإجراءات الإدارية والأعمال المالية والميزانية.
 - ٦- التركيز على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية عن السلطات التشريعية والتنفيذية من أجل الحفاظ على مصداقيتها في العلاقات العامة.
 - ٧- رفع نسبة استخدام التقنيات الإلكترونية من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية مما يزيد من سرعة الوصول إلى المعلومات والبيانات واستخدامها. (الأنتوساي، ٢٠١٣، 40 ISSAI).

الفصل الثاني: جانب العملي (تحليل الاستبانة):

أولاً: اختبار مصداقية البيانات: تم تحليل مدى توفر الثبات الداخلي (المصدقية) في استبانة الدراسة الذي يبين قوة الترابط أو التماسك بين فقرات الاستبانة ووفقاً للجدول التالي:

الجدول (١): اختبار مصداقية اداة الدراسة

الصدق	الثبات	عدد العبارات	المتغيرات
0.93	0.857	10	المتغير الاول المتطلبات الأساسية لنظام المحاسبي عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية
0.95	0.904	14	المتغير الثاني الاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي

0.96	0.938	15	تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية	المتغير الثالث
0.98	0.961	39	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

ويتضح من الجدول أعلاه توفر الثبات والصدق في أداة الدراسة، والذي بلغ ولجميع أسئلة الاستبانة بنسبة حوالي (٩٦٪ و ٩٨٪) على التوالي لعينة الدراسة، ولجميع أسئلة المتغير الأول بنسبة حوالي (٨٦٪ و ٩٣٪) على التوالي، وأيضًا لجميع أسئلة المتغير الثاني بنسبة حوالي (٩٠٪ و ٩٥٪) على التوالي، وبنسبة حوالي (٩٦٪ و ٩٤٪) على التوالي لجميع أسئلة المتغير الثالث، مما يعني أن الأداة تتصف بقيمة ثبات وصدق عالية جدًا بمجموعها، وهي كذلك في تفاصيلها وكما هو مبين في الجدول المذكور.

ثانيا: الإحصاء الوصفي:

أ - الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية: يتكون أفراد العينة من المحاسبين والمدققين والإداريين العاملين في جامعة السليمانية:

جدول (٢): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

ت	العمر	العدد	النسبة %
1	اقل من ٣٠ سنة	2	4.8
2	٣١ - ٣٥ سنة	18	42.9
٣	٣٦ - ٤٠ سنة	10	23.8
٤	٤١ - ٤٥ سنة	8	19.0
٥	٤٦ سنة فأكثر	4	9.5
المجموع		٤٢	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

جدول (٣): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

ت	سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
1	اقل من 5 سنة	4	9.5
2	6 - 10 سنة	14	33.3
3	11 - 15 سنة	12	28.6
4	16 سنة فأكثر	12	28.6
المجموع		42	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

جدول رقم (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

ت	المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
1	دبلوم	20	47.6
2	بكالوريوس	20	47.6
3	ماجستير	0	0
4	دكتوراه	2	4.8
المجموع		42	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

ب - الإحصاء الوصفي لمحاوور الدراسة: 1 - الإحصاء الوصفي للمتغير الأول:

الجدول (5): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية لفقرات المتغير الأول

المحور	غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية

			%	%	%	%	%	
78.10	0.92	3.90	10.00	24.00	2.00	6.00	0.00	1
			23.8	57.1	4.8	14.3	0.0	
80.95	0.90	4.05	12.00	24.00	4.00	0.00	2.00	2
			28.6	57.1	9.5	0.0	4.8	
68.57	0.79	3.43	4.00	14.00	20.00	4.00	0.00	3
			9.5	33.3	47.6	9.5	0.0	
75.24	1.15	3.76	14.00	12.00	10.00	4.00	2.00	4
			33.3	28.6	23.8	9.5	4.8	
72.38	0.90	3.62	4.00	26.00	4.00	8.00	0.00	5
			9.5	61.9	9.5	19.0	0.0	
71.43	1.18	3.57	6.00	24.00	6.00	0.00	6.00	6
			14.3	57.1	14.3	0.0	14.3	
72.38	1.00	3.62	8.00	16.00	14.00	2.00	2.00	7
			19.0	38.1	33.3	4.8	4.8	
66.67	1.13	3.33	4.00	20.00	8.00	6.00	4.00	8
			9.5	47.6	19.0	14.3	9.5	
75.24	0.92	3.76	10.00	16.00	12.00	4.00	0.00	9
			23.8	38.1	28.6	9.5	0.0	
84.76	0.87	4.24	20.00	14.00	6.00	2.00	0.00	10

			47.6	33.3	14.3	4.8	0.0	
74.57	0.66	3.73	92.0	190.0	86.0	36.0	16.0	مجموع
			21.9	45.2	20.5	8.6	3.8	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

يتضح من الجدول (5)، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الاتفاق لكل الفقرات المتعلقة بالمتغير الأول (المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية)، أن الوسط الحسابي على المستوى العام لهذا المتغير بلغ (3,73) والانحراف المعياري بلغ (0,66)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل نحو (اتفق). وهذا يدل على موافقة أفراد المجتمع البحثي على أن للمتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية أهمية حسب آراء أفراد المجتمع، حيث بلغت نسبة الموافقين (اتفق واتفق جداً) (1,67٪)، ونسبة غير الموافقين (لا أتفق ولا أتفق جداً) (4,12٪)، وفقاً لوجهة نظرهم، كما أن نسبة (5,20٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك.

أما بالنسبة لكل سؤال على حدة ضمن هذا المتغير يمكن تلخيص شرحه في الآتي:

بالنسبة للفقرة (X10)، يظهر أعلى نسبة للوسط الحسابي وبلغ (4,24)، وانحراف معياري بلغ (0,87)، مع أهمية نسبية لهذه الفقرة (7,84٪). وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (9,80٪) من استجابات أفراد عينة البحث كانت عند مستوى (اتفق واتفق جداً)، كما أن نسبة (3,14٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وأن نسبة (8,4٪) كانت عند مستوى (غير موافق).

وأيضاً بالنسبة للفقرة (X2) وهي الأعلى نسبة بعد الفقرة (X10)، فقد بلغ الوسط الحسابي (4,05) وبلغ الانحراف المعياري (0,90)، مع أهمية نسبية لهذه الفقرة (9,80٪). وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (7,85٪) كانت عند مستوى (اتفق واتفق جداً) وفقاً لوجهة نظرهم، ونسبة (5,9٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، كما أن نسبة (8,4٪) كانت عند مستوى (غير موافق).

وهكذا بالنسبة للفقرات الأخرى بنفس ترتيب الفقرتين السابقتين في ضوء أعلى نسبة للوسط الحسابي إلى الأدنى، وكذلك يجب الإشارة بالانحراف المعياري.

٢- الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني:

الجدول (6): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المتغير الثاني

المحور	غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
--------	----------------	-----------	-------	-------	------------	---------	-------------------	-----------------

			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
72.38	0.90	3.62	6.00	20.00	10.00	6.00	0.00	11
			14.3	47.6	23.8	14.3	0.0	
68.57	1.00	3.43	2.00	24.00	10.00	2.00	4.00	12
			4.8	57.1	23.8	4.8	9.5	
70.48	0.96	3.52	4.00	24.00	4.00	10.00	0.00	13
			9.5	57.1	9.5	23.8	0.0	
70.48	1.14	3.52	8.00	18.00	6.00	8.00	2.00	14
			19.0	42.9	14.3	19.0	4.8	
73.33	0.89	3.67	8.00	16.00	14.00	4.00	0.00	15
			19.0	38.1	33.3	9.5	0.0	
76.19	1.10	3.81	12.00	18.00	6.00	4.00	2.00	16
			28.6	42.9	14.3	9.5	4.8	
82.86	0.77	4.14	14.00	22.00	4.00	2.00	0.00	17
			33.3	52.4	9.5	4.8	0.0	
79.05	0.84	3.95	12.00	18.00	10.00	2.00	0.00	18
			28.6	42.9	23.8	4.8	0.0	
73.33	0.71	3.67	4.00	22.00	14.00	2.00	0.00	19
			9.5	52.4	33.3	4.8	0.0	

76.19	0.85	3.81	8.00	22.00	8.00	4.00	0.00	20
			19.05	52.38	19.05	9.52	0.00	
69.52	1.14	3.48	8.00	16.00	8.00	8.00	2.00	21
			19.05	38.10	19.05	19.05	4.76	
80.00	0.98	4.00	14.00	20.00	2.00	6.00	0.00	22
			33.33	47.62	4.76	14.29	0.00	
82.86	0.89	4.14	18.00	14.00	8.00	2.00	0.00	23
			42.86	33.33	19.05	4.76	0.00	
74.29	0.82	3.71	6.00	22.00	10.00	4.00	0.00	24
			14.29	52.38	23.81	9.52	0.00	
74.97	٠,٦٣	3.75	124.0	276.0	114.0	64.0	10.0	مجموع
			21.1	46.9	19.4	10.9	1.7	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

يتضح من الجدول (٦)، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الاتفاق لكل الفقرات المتعلقة بالمتغير الثاني (الاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي)، أن الوسط الحسابي على المستوى العام لهذا المتغير بلغ (٣,٧٥) والانحراف المعياري بلغ (٠,٦٣)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل نحو (اتفق). وهذا يدل على موافقة أفراد المجتمع البحثي على أن للاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي أهمية حسب آراء أفراد المجتمع، حيث بلغت نسبة الموافقين (اتفق واتفق جداً) (٦٨٪)، ونسبة غير الموافقين (لا أتفق ولا أتفق جداً) (١٢,٦٪)، وفقاً لوجهة نظرهم، كما أن نسبة (١٩,٤٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك.

أما بالنسبة لكل سؤال على حدة ضمن هذا المتغير يمكن تلخيص شرحه في الآتي:

بالنسبة للفقرة (X17)، يظهر أعلى نسبة للوسط الحسابي وبلغ (٤,١٤)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٧)، مع أهمية نسبية لهذه الفقرة (٨٢,٨٪). وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (٨٥,٧٪) من استجابات أفراد عينة البحث كانت عند مستوى (اتفق واتفق جداً)، كما أن نسبة (٩,٥٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وأن نسبة (٤,٨٪) كانت عند مستوى (غير موافق).

وأيضاً بالنسبة للفقرة (X23) وهي الأعلى نسبة بعد الفقرة (X17)، فقد بلغ الوسط الحسابي (٤,١٣) وبلغ الانحراف المعياري (٠,٨٩)، مع أهمية نسبية لهذه الفقرة (٨,٨٢٪). وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (٧٦,٢٪) كانت عند مستوى (اتفق واتفق جداً) وفقاً لوجهة نظرهم، ونسبة (١٩,٠٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، كما أن نسبة (٤,٨٪) كانت عند مستوى (غير موافق).

وهكذا بالنسبة لل فقرات الأخرى بنفس ترتيب الفقرتين السابقتين في ضوء أعلى نسبة للوسط الحسابي إلى الأدنى، وكذلك يجب الإشارة بالانحراف المعياري.

٣- الإحصاء الوصفي للمتغير الاول (عناصر بيئة العمل):

الجدول (7): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المتغير الثالث

المحور	غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	العدد
									العدد
									%
25	0.00	0.00	6.00	30.00	6.00	4.00	0.53	80.00	6.00
	0.00	0.00	14.29	71.43	14.29				14.29
26	2.00	0.00	6.00	30.00	4.00	3.81	0.79	76.19	4.00
	4.76	0.00	14.29	71.43	9.52				9.52
27	0.00	2.00	6.00	32.00	2.00	3.81	0.59	76.19	2.00
	0.00	4.76	14.29	76.19	4.76				4.76
28	0.00	0.00	18.00	14.00	10.00	3.81	0.79	76.19	10.00
	0.00	0.00	42.86	33.33	23.81				23.81
29	0.00	2.00	8.00	22.00	10.00	3.95	0.79	79.05	10.00

			23.81	52.38	19.05	4.76	0.00	
83.81	0.79	4.19	16.00	20.00	4.00	2.00	0.00	30
			38.10	47.62	9.52	4.76	0.00	
77.14	1.08	3.86	12.00	20.00	4.00	4.00	2.00	31
			28.57	47.62	9.52	9.52	4.76	
76.19	0.85	3.81	8.00	22.00	8.00	4.00	0.00	32
			19.05	52.38	19.05	9.52	0.00	
77.14	0.71	3.86	6.00	26.00	8.00	2.00	0.00	33
			14.29	61.90	19.05	4.76	0.00	
77.14	0.89	3.86	12.00	14.00	14.00	2.00	0.00	34
			28.57	33.33	33.33	4.76	0.00	
72.38	0.79	3.62	6.00	16.00	18.00	2.00	0.00	35
			14.29	38.10	42.86	4.76	0.00	
78.10	0.87	3.90	8.00	26.00	6.00	0.00	2.00	36
			19.05	61.90	14.29	0.00	4.76	
72.38	1.25	3.62	10.00	20.00	2.00	6.00	4.00	37
			23.81	47.62	4.76	14.29	9.52	
69.52	1.10	3.48	6.00	20.00	6.00	8.00	2.00	38
			14.29	47.62	14.29	19.05	4.76	
77.14	1.04	3.86	12.00	20.00	2.00	8.00	0.00	39

			28.57	47.62	4.76	19.05	0.00	
76.57	0.65	3.78	128.0	332.0	116.0	42.0	12.0	Total
			20.3	52.7	18.4	6.7	1.9	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

يتضح من الجدول (٧)، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الاتفاق لكل الفقرات المتعلقة بالمتغير الثالث (تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية)، أن الوسط الحسابي على المستوى العام لهذا المتغير بلغ (٣,٧٨) والانحراف المعياري بلغ (٠,٦٥)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل نحو (اتفق). وهذا يدل على موافقة أفراد المجتمع البحثي على أن لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية أهمية حسب آراء أفراد المجتمع، حيث بلغت نسبة الموافقين (اتفق واتفق جداً) (٧٣٪)، ونسبة غير الموافقين (لا أتفق ولا أتفق جداً) (٨,٦٪)، وفقاً لوجهة نظرهم، كما أن نسبة (١٨,٤٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك.

أما بالنسبة لكل سؤال على حدة ضمن هذا المتغير يمكن تلخيص شرحه في الآتي:

بالنسبة للفقرة (X30)، يظهر أعلى نسبة للوسط الحسابي وبلغ (٤,١٩)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٩)، مع أهمية نسبية لهذه الفقرة (٨,٨٣٪). وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (٨٥,٧٪) من استجابات أفراد عينة البحث كانت عند مستوى (اتفق واتفق جداً)، كما أن نسبة (٩,٥٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وأن نسبة (٤,٨٪) كانت عند مستوى (غير موافق).

وأيضاً بالنسبة للفقرة (X25) وهي الأعلى نسبة بعد الفقرة (X30)، فقد بلغ الوسط الحسابي (٤,٠٠) وبلغ الانحراف المعياري (٠,٥٣)، مع أهمية نسبية لهذه الفقرة (٨٠,٠٪). وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (٨٥,٧٪) كانت عند مستوى (اتفق واتفق جداً) وفقاً لوجهة نظرهم، ونسبة (١٤,٣٪) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك. وهكذا بالنسبة للفقرات الأخرى بنفس ترتيب الفقرتين السابقتين في ضوء أعلى نسبة للوسط الحسابي إلى الأدنى، وكذلك يجب الإشارة بالانحراف المعياري.

اختبار فرضية الدراسة:

اختبار فرضية "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الأسلوب الحالي لإعداد الموازنة العامة للدولة ونظامها المحاسبي وبين تحقيق الرقابة الفعالة على الأداء بالقطاع الحكومي"، ولهذا الغرض يمكن اختبار الفرضية الصفرية التي تنص على "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية وبين تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية"، عند مستوى دلالة إحصائية ٠,٠٥. بناءً على نتائج تحليل الارتباطات التي أكدت على وجود العلاقة المعنوية كما هو مبين في الجدول الأدنى.

الجدول (8): نتائج الارتباط للفرضية الدراسة

تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقييم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية	المتغيرات	
.929	مقدار العلاقة	المتطلبات الأساسية لنظام المحاسبي عن الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية
.000	مستوى المعنوي	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

يتضح من الجدول (8)، مقدار العلاقة أو الارتباط بين المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية وتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقييم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية، ومستوى المعنوية المتعلق بهذا الاختبار، بما أن مستوى المعنوية يساوي 0,000، نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة. أي يوجد علاقة معنوية موجبة (0,929) وقوية ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية وتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقييم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية.

اختبار فرضية الدراسة:

اختبار فرضية "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير كل من أسلوب إعداد الموازنة العامة ونظامها المحاسبي في تطوير الأداء المالي والمحاسبي الحكومي"، ولهذا الغرض يمكن اختبار الفرضية الصفرية التي تنص على "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية والاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي مع تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقييم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية"، عند مستوى دلالة إحصائية 0,05. بناءً على نتائج تحليل الارتباطات التي أكدت على وجود العلاقة المعنوية كما هو مبين في الجدول الأدنى.

الجدول (9): نتائج الارتباط للفرضية الدراسة

تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقييم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية	المتغيرات	
.809	مقدار العلاقة	المتطلبات الأساسية لنظام المحاسبي عن الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية والاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي
.000	مستوى المعنوي	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برامج SPSS

يتضح من الجدول (٩)، مقدار العلاقة أو الارتباط بين المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية والاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي مع تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية، ومستوى المعنوية المتعلق بهذا الاختبار، بما أن مستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠، نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة. أي يوجد علاقة معنوية موجبة (٠,٨٠٩) وقوية ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات الأساسية للنظام المحاسبي عن الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية والاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي الحكومي مع تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتقويم نتائج تنفيذ الموازنات لأغراض الكفاءة والفاعلية.

الفصل الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: بعض استنتاجات الجانب النظري والعملي لقياس كفاءة وفاعلية الموازنة الجارية في الوحدات الحكومية:

- ١- نجاح هذه الوحدات المحاسبية في جامعة السليمانية لا يقاس بتحقيق الربح وإنما يقاس بنوعية الخدمات وحجمها والبرامج التي تقدمها.
- ٢- الوحدات الحكومية تتجه نحو استخدام التقنيات المتطورة في قياس كفاءة الموازنة الجارية. هذا يتيح لها تحليل معلومات هائلة من البيانات المالية والإدارية لتحديد الأداء بدقة وفعالية أكبر.
- ٣- تتجه الوحدات الحكومية نحو تطوير مؤشرات أداء متعددة تشمل جوانب مثل الكفاءة في استخدام الموارد، وجودة الخدمات المقدمة، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- ٤- تزداد الضغوط على الوحدات الحكومية لزيادة مستوى الشفافية والمساءلة في إدارة الموازنة الجارية في الجامعة.
- ٥- بعض الوحدات الحكومية تستكشف نماذج جديدة للتمويل تشمل الشراكات العامة-الخاصة والاستثمارات الخاصة لتعزيز كفاءة الموازنة الجارية وتحقيق مشاريع ذات عائد استراتيجي.
- ٦- تزايد الاهتمامات بضمان استدامة الموازنة الجارية من خلال التركيز على الأبعاد المالية والبيئية. يعني ذلك تقييم تأثيرات النشاطات المالية على البيئة وتحقيق الاستدامة المالية على المدى الطويل.
- ٧- تعمل الوحدات الحكومية على تعزيز أنظمة الحوكمة والرقابة الداخلية لضمان متابعة وتقييم فعاليات الموازنة الجارية، وتحسين الأداء من خلال تطبيق السياسات والإجراءات المناسبة.

التوصيات:

بعض التوصيات حول تطوير الموازنة الجارية في الوحدات الحكومية:

- ١- يُوصى بضرورة تطوير واستخدام مؤشرات أداء تتجاوز الأرقام المالية البسيطة لتشمل جوانب مثل الكفاءة في استخدام الموارد، وجودة الخدمات المقدمة، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لضمان قياس شامل للأداء الحكومي.

- ٢- يجب على جامعة السليمانية الاستفادة من التحليل البياني المتقدم والتنبؤي باستخدام التقنيات المتطورة لتحسين دقة التنبؤ بالأداء المالي والإداري، وتوجيه السياسات والقرارات بشكل أفضل.
- ٣- ينبغي على الوحدات الحكومية تعزيز مستوى الشفافية والمساءلة في إدارة الموازنة الجارية، من خلال تقديم تقارير دورية وشفافة.
- ٤- ينبغي تعزيز أنظمة الحوكمة والرقابة الداخلية داخل الجامعة لضمان متابعة فعالة وتقييم دوري للأداء المالي والإداري، وتحقيق الالتزام بالسياسات والمعايير الحكومية.
- ٥- يجب على الوحدات الحكومية استكشاف خيارات التمويل المستدامة والابتكارية مثل الشركات العامة-الخاصة والاستثمارات الخاصة، لتعزيز قدرتها على تحقيق أهداف الموازنة ماليًا.
- ٦- ينبغي أن تُعطى أهمية كبيرة لتطوير قدرات ومهارات العاملين في الوحدات الحكومية في مجال قياس كفاءة الموازنة وتحليل الأداء، من خلال تنظيم دورات تدريبية متخصصة وتعزيز المعرفة والخبرة في هذا المجال.

المصادر:

- ابراهيم ، عبدالله ، "المحاسبة المالية للقطاع العام" مصر القاهرة، ٢٠١٨
- الربيع، حسين (٢٠٠٣)، تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.
- الرزين ، عبدالرحمن بن محمد ، " اسس القياس المحاسبي " ، مملكة العربية السعودية، ٢٠٢٠
- عبدالحسين ، رؤى حسين (المحاسبة الحكومية) مصر ، ٢٠٢٣.
- ٥-عبدالهادي، هبة، (المحاسبة المالية)، مصر، ٢٠١٨.
- العفيفي، عبد الفتاح (٢٠١٣) دور موازنة البرامج والأداء في تعزيز كفاءة الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- عليان، زيد. مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، ٢٠٠٩
- فريق عمل الإنتوساي حول قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" تموز ٢٠١٣، ISSAI 40:3
- القرا، صالح محمد ، مقدمة في المحاسبة الحكومية ، دانمارك ، ٢٠٢٠
- القطيش، حسن فليح "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد ٧ ، العدد ١ ، ٢٠١١
- لعمارة، جمال، "أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والإتجاهات الحديثة"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٤ .
- مظهر، محمد ، "دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي للدولة" ديوان المحاسبة بقطر، ديسمبر ٢٠١٧

John .D. Jones,"The basic principles of government accounting and the unique challenges",2020 , p:78

Karen, De." Use Your Budget as a Planning Tool" 2022,

www.internationalbudget.org/resources/sites/ngo_cap_bld.htm

[https:// www. accdiscussion.com/acc17603.html](https://www.accdiscussion.com/acc17603.html)

<https://www.bayt.com/ar/specialties/q/355144>

<https://euromatech-me.com/wp-content/uploads/2018/11/EuroMaTech>

<http://giem.kantakji.com/article/details/ID/493#.WIE8Mk1G3cc>