

## مدخل مقترح لتطوير الموازنة العامة بالعراق للتوافق مع الاتجاهات

### المعاصرة وأثره على هيكل النظام المحاسبي الحكومي

أ.د. بشير عبد العظيم البنا أ.د. صبري عبد الحميد السجيني امير صاحب شاكر

أستاذ المحاسبة والمراجعة استاذ المحاسبة المساعد باحث دكتوراه

كلية التجارة - جامعة المنصورة كلية التجارة - جامعة المنصورة كلية التجارة - جامعة المنصورة

### الملخص

تهدف الدراسة إلى التعرف على الموازنة العامة المطبقة حالياً في العراق وأنواع الاتجاهات المعاصرة لها مع شرح كل واحدة منها، وعلى النظام المحاسبي الحكومي مع شرح المدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء وأثره على النظام المحاسبي الحكومي، وتم إعداد استمارة استبيان وزعت على عينة الدراسة وتحليلها عن طريق البرنامج الاحصائي (SPSS, V.24).

وتوصلت الدراسة إلى أن اسلوب موازنة البنود غير ملائم في رسم السياسة المالية الصحيحة للدولة مع اعتماد النظام المحاسبي الحكومي على اسس قياس معينة مثل الاساس النقدي في تسجيل العمليات المالية لا يعطي الصورة الحقيقية للنفقات والايرادات، ويعمل تطبيق موازنة البرامج والاداء على تطوير وتعديل النظام المحاسبي الحكومي من خلال استخدام اساس الاستحقاق واستخراج بيانات مالية صحيحة وحقيقية تتعلق بالنفقات والايرادات الفعلية مع استخدامها وسيلة لتقييم الاداء وتعمل على تقليل الانفاق الحكومي والرقابة عليه.

وتوصي الدراسة بتبني تطبيق موازنة البرامج والاداء في إعداد الموازنة العامة للدولة العراقية مع تدريب الموظفين عن طريق اقامة دورات وورش لإعداد وتنفيذ موازنة البرامج والاداء، وتطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق لتحقيق كفاءة وفاعلية اكثر للنظام وتقديم معلومات مناسبة تساعد في تقييم الاداء واتخاذ القرار واعداد دليل للحسابات الحكومية واجراء التغييرات المطلوبة في السجلات المحاسبية .

### Abstract

This study aims to identify the public budgeting currently applied in Iraq, and to explain the types of contemporary trends in public budgeting and its impact on the government's accounting system. In addition, this study provides an explanation of the proposed approach represented in programs and performance budgeting and its impact on the governmental accounting system. A questionnaire was prepared and distributed to the study sample and analyzed by the statistical program (SPSS, V.24).

The study concludes that the method of line-item budgeting is not appropriate in drawing the correct financial policy for Iraq. In addition, the government accounting system adopts certain measurement bases, such as the cash basis in recording financial operations, which does not give the true picture of expenditures and revenues. The program and performance budgeting application works to develop and modify the government accounting system through the use of the accrual basis, reducing government spending and controlling it well.

The study recommends adopting the implementation of program and performance budgeting in preparing the public budget of Iraq, with training of employees by holding courses and workshops to prepare and implement the program and performance budgeting. This study also recommends the development of the government accounting system, by shifting from the cash basis to the accrual basis and The necessity of preparing a guide for government accounts.

## المقدمة

تسعى أغلب دول العالم إلى تطوير واقعها الاقتصادي والاجتماعي والخدمي عن طريق القيام بمجموعة من الإصلاحات في الانظمة الإدارية والمالية والمحاسبية وبالشكل الذي تواكب فيه التطورات المستمرة من خلال ادخال تعديلات في إعداد الموازنة العامة للدولة، وفي العراق تعد الموازنة العامة للدولة بأسلوب موازنة البنود (الرقابة) وتعتمد هذه الموازنة في إيراداتها بنسبة كبيرة تصل حوالي ٨٨% على النفط الذي يتسم بالتذبذب في أسعاره، الأمر ويؤدي ذلك إلى ظهور عجز في الموازنة يؤثر على تأخير إنجاز العديد من المشاريع الخدمية والاستثمارية، وعدم تطوير البنى التحتية للمناطق المختلفة خصوصاً بعد غزو العراق والحرب على الارهاب التي كلفت العراق أموالاً طائلة فاقت قدرته على القيام بتلك المشاريع، بالإضافة إلى وجود حالات الفساد المالي والإداري، وهدر في المال العام كل هذه الأمور أدت إلى ضرورة تناول الاتجاهات المعاصرة في الموازنة العامة لغرض معرفة كل واحدة من هذه الاتجاهات وبالتالي التوصل إلى أسلوب جديد يمكن أن يعمل على تلافي عيوب موازنة البنود ويؤدي إلى تطويرها ويسهم في تحسين النظام المحاسبي الحكومي الذي يعاني من مشاكل في التطبيق من خلال استخدام أساس الاستحقاق إلى جانب الأساس النقدي وتهدف هذه الدراسة إلى تطوير الموازنة العامة بعد التعرف على الاتجاهات المعاصرة لها وتحديد الاتجاهات الانسب للتطوير وبيان أثر هذا التطور على النظام المحاسبي الحكومي.

### ١. مشكلة البحث

تعتمد الموازنة العامة بالعراق في إيراداتها على نسبة أكثر من ٨٨% على النفط، وفي الوقت الذي حدثت فيه الأزمات المالية بدء سعر النفط في التراجع مما ولد عجز في الموازنة العامة للدولة، رافق ذلك الوضع الذي يمر به العراق من ظروف استثنائية غير طبيعية تمثلت بمرحلة غزو العراق عام ٢٠٠٣، والفترة التي تلتها من عمليات الحرب على الارهاب، مما تطلب اموالاً كبيرة للإنفاق على هذه الحرب من جهة، والدمار الذي لحق أثناء وبعد الحرب من تدمير للبنى التحتية لأغلب مناطق العراق من جهة اخرى، كل تلك الأمور تحتاج إلى اموالاً كثيرة، بالإضافة إلى التأخير في اقرار الموازنة إلى الاشهر الاولى للسنة الجديدة مما يسبب تأخر في انجاز المشاريع من جانب، ومن جانب اخر معالجة المشاكل التي تواجه النظام المحاسبي الحكومي الذي يعتمد على الأساس النقدي

من خلال استخدام أساس الاستحقاق معه، ويرجع في ذلك كله إلى أوجه القصور التي تعاني منها الموازنة الحالية للدولة المتمثلة في موازنة البنود.

واستناداً إلى التعديل الذي أقره قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ بتاريخ ٢٠١٩/٨/٥ بالمادة ٢٥ الفقرة ٦ باستخدام أساس الاستحقاق إلى جانب الأساس النقدي، يتطلب الأمر البحث عن مدخل جديد يعمل على تطوير الموازنة العامة.

يمكن إبراز مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات على النحو التالي:

- أ- ماهي السبلات وأوجه القصور التي تعاني منها الموازنة العامة بالعراق؟
- ب- هل تؤثر الموازنة بشكلها الحالي في النظام المحاسبي الحكومي بالعراق؟
- ت- هل يمكن للمدخل المقترح أن يتجاوز أوجه القصور بالموازنة الحالية؟
- ث- هل يؤثر المدخل المقترح في هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق؟

## ٢. هدف البحث

يمكن توضيح أهداف الدراسة في مجموعة من النقاط التالية:

- أ- التعرف على الموازنة العامة المطبقة حالياً في العراق.
- ب- التعرف على أنواع الاتجاهات المعاصرة للموازنة العامة وشرح كل نوع منها.
- ت- التعرف على النظام المحاسبي الحكومي.
- ث- التعرف على المدخل المقترح لتطوير الموازنة العامة ومعرفة أثره على هيكل النظام المحاسبي الحكومي.

## ٣. أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة الحالية في أنها تتناول موضوع تطوير الموازنة العامة للتوافق مع الاتجاهات المعاصرة وأثره على هيكل النظام المحاسبي الحكومي، الذي يهتم بموارد وتمويل الدولة وجهات الإنفاق وتقييم الوحدات فيها ويعالج المشاكل في النظام المحاسبي الحكومي، حيث ظهرت في الفترة الأخيرة توجيهات لغرض تغيير طريقة وتطوير إعداد الموازنة العامة للدولة من خلال استخدام الأساليب الحديثة المتبعة في إعداد الموازنة العامة ومن بينها المدخل المقترح لهذه الدراسة الذي يحمل في طياته العديد من الحلول للمشاكل التي تواجه عملية إعداد الموازنة العامة بشكلها الحالي لمعالجة العجز المالي والحد من هدر المال العام، بالإضافة إلى قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في حدود علم الباحث.

## ٤. فروض البحث :

يمكن توضيح فروض الدراسة بالآتي:

أ- لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول ان الموازنة العامة بالعراق تعاني العديد من السلبيات وأوجه القصور اهمها الإنفاق العام وتقييم الاداء.

ب- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأوجه قصور الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.

ت- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في زيادة كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق.

ث- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء على هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.

#### ٥. منهجية البحث :

أعتمد الباحث على منهجين، المنهج الأول هو المنهج الاستنباطي من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع والأدبيات العلمية التي تتعلق بموضوع الدراسة، والمنهج الثاني هو المنهج الاستقرائي من خلال استقراء الواقع التطبيقي في العراق لتدعيم موضوع الدراسة.

#### ٦. الدراسات السابقة

أ- دراسة (Bloj, 2009) <sup>(١)</sup> بعنوان:

### **The Budgeting Process and the Implications on Social Policies and Poverty Reduction: Alternatives to Traditional Models**

استهدفت الدراسة إلى تناول الأشكال البديلة للموازنة العامة التقليدية للدولة حيث تناولت الموازنة بالمشاركة حيث يشارك المواطنين في إعدادها، والموازنة التي ترعى النوع الاجتماعي من حيث التأثير على الإنفاق الاجتماعي والاستثمار والمساواة.

توصلت الدراسة إلى ان الاشكال البديلة للموازنة العامة التقليدية جعلت الحكومات المحلية والاقليمية تكون اقرب إلى الناس والاستجابة لمطالبهم وتلبية حقوقهم، بالإضافة إلى بحث مصادر تمويل جديدة للموازنة العامة تعمل على تقليل نسبة الفقر، وتوصي الدراسة إلى البحث عن انواع حديثة للموازنة العامة تكون اكثر ملاءمة للواقع.

ب- دراسة (Alshujairi, 2014) <sup>(٢)</sup> بعنوان:

### **Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq**

استهدفت الدراسة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال اعتماد أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت

<sup>1</sup> Bloj, Cristina, " The Budgeting Process and the Implications on Social Policies and Poverty Reduction: Alternatives to Traditional Models", National University of Rosario, Argentina, **Unrisd Flagship Report on Poverty**, 2009, p1-53.

(2)Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi, " Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.5, No.24, 2014, p1-20.

على عينة الدراسة التي شملت الموظفين في وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الاتحادي وأساتذة الجامعات المتخصصين في مجال المحاسبة الحكومية.

توصلت الدراسة إلى أن استخدام أساس الاستحقاق يتم عن طريق تعديل قانون الموازنة العامة للدولة إلى الأنواع الأخرى للموازنة، وتوفير الموظفين العاملين في الوزارات وتدريبهم على استخدام وتطبيق أساس الاستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ت- دراسة (سلمان وسناء ، ٢٠١٦) <sup>(١)</sup> بعنوان:

#### إشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي

استهدفت الدراسة إلى تحليل وتوضيح المشاكل التي تواجهها الموازنة العامة في ضوء واقع التشريع العراقي مثل القصور وعدم الالتزام في التشريعات والقوانين واللوائح التي تحكم عملية تنفيذها والرقابة عليها، وتحديد أهم ملامح القصور فيها، ومحاولة إيجاد طرق بديلة لضمان الإصلاح والتغيير في هذه الموازنة مع إمكانية تعديل التشريعات المعمول بها.

توصلت الدراسة إلى أن إتباع أسلوب موازنة البنود في إعداد الموازنة العامة يعمل على غياب الاهداف التي تستند عليها عملية الإعداد والإقرار الأمر الذي ينعكس على زيادة حجم النفقات العامة، والاعتماد على النفط في تمويل الموازنة وتوجيهها بشكل كبير نحو النفقات التشغيلية دون الاستثمارية يؤدي الى هدر الموارد خاصة للأجيال القادمة، وتوصي الدراسة بضرورة الانتقال في إعداد الموازنة العامة إلى طرق وأنواع حديثة كموازنة البرامج والأداء لما تحدثه من تغيير يعود بالفائدة على الدولة، والعمل على إيجاد وسائل تمويل جديدة للموازنة وعدم الاقتصار على النفط.

ث- دراسة (محمود ومصطفى ، ٢٠١٨) <sup>(٢)</sup> بعنوان:

مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني لرفع الكفاءة والفاعلية بالوحدات الخدمية-دراسة ميدانية

استهدفت الدراسة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في اليمن من خلال تقديم مدخل مقترح لرفع الكفاءة والفاعلية للأداء في الوحدات الخدمية اليمنية عن طريق تحليل النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في اليمن ومعرفة جوانب القصور فيه وإمكانية معالجته وتطويره.

توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الحكومي في اليمن فيه الكثير من العيوب التي تجعله غير قادر على الوفاء بمتطلبات الرقابة المحاسبية على الأداء الحكومي، وإعداد الموازنة العامة في اليمن بأسلوب موازنة البنود يؤدي إلى عدم الحصول على بيانات مالية وإدارية دقيقة

(١) سلمان حسين عبد الله، وسناء احمد ياسين، "إشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٢، الإصدار ٨٧، ٢٠١٦، ص ٥٠٦-٥٢٧.

(٢) محمود السيد الناعي، مصطفى احمد محمد شانع، "مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني لرفع الكفاءة والفاعلية بالوحدات الخدمية-دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٤، ٢٠١٨، ص ٣٦-٧٦.

يمكن الاعتماد عليها، وتوصي الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من تجارب الدول في تطوير النظام المحاسبي الحكومي عن طريق التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى إمكانية التحول في إعداد الموازنة العامة في اليمن من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.

ج- دراسة (Ipek, 2019) <sup>(1)</sup> بعنوان:

### New Approaches in Public Budgeting

استهدفت الدراسة إلى الاهتمام ببعض المفاهيم المتعلقة بالموازنة مثل نهج الموازنة الصديقة للبيئة، ونهج الموازنة بالمواطنة، ونهج الموازنة بالمشاركة، ونهج الموازنة على أساس النوع الاجتماعي.

توصلت الدراسة إلى أن نهج الموازنة العامة الجديدة يعمل على ضمان المساءلة عن العوامل الخارجية الاقتصادية والاجتماعية ليس فقط بالنسبة للمواطنين الذين يشاركون بنشاط في تمويل الأنشطة العامة بل للذين يستفيدون من الخدمات المقدمة لهم، وتوصي الدراسة بضرورة اتباع النهج الحديثة كموازنة البرامج والأداء او موازنة التخطيط والبرمجة وغيرها من الانواع في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة.

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يتضح للباحث ما يلي:

- دراسات تناولت إعداد الموازنة العامة بأسلوب آخر غير الأسلوب المتبع التقليدي مثل دراسة (Ipek, Bloj).
- دراسات تناولت تطوير النظام المحاسبي الحكومي مثل دراسة ( محمود ومصطفى، Alshujairi).
- دراسات تناولت الموازنة العامة من ناحية الاتجاهات والتغييرات التي تطرأ عليها، وظاهرة الفساد المالي والإداري، والإنفاق الذي يحصل في الموازنة العامة والبحث عن طرق تمويل جديدة للموازنة العامة غير النفط مثل دراسة (سلمان وسناء).

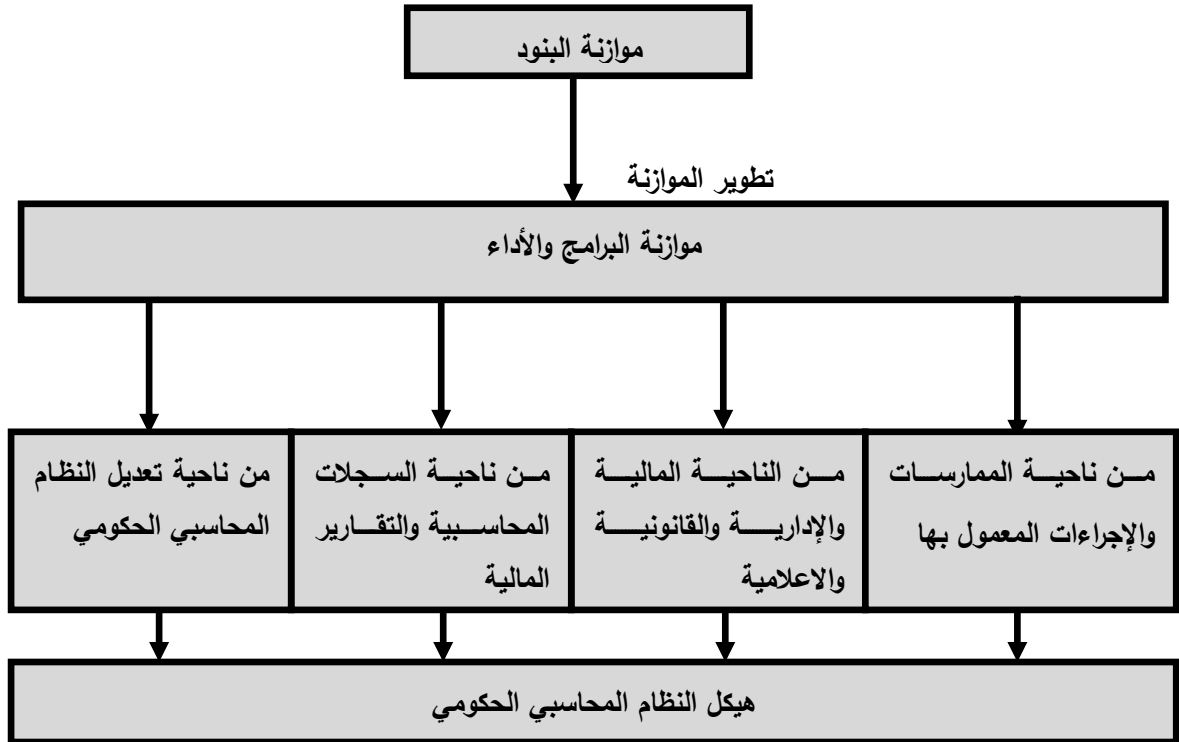
تعليق الباحث:

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، أن هذه الدراسات لم توضح تطوير الموازنة العامة بالعراق للتوافق مع الاتجاهات المعاصرة وأثره على النظام المحاسبي الحكومي، مما جعل الباحث يتوجه إلى دراسة الاتجاهات المعاصرة للموازنة العامة للتعرف عليها من جهة، ومعرفة اي منها يعمل على تطوير الموازنة العامة وما هو تأثيره على النظام المحاسبي الحكومي من جهة اخرى.

(1)Ipek, Elif Ayse Sahin, " New Approaches in Public Budgeting", *Journal of Public Economics and Finance*, 2019, p 1-18.

## ٧. المدخل المقترح لتطوير الموازنة العامة

يمكن التعبير عن تطوير الموازنة العامة بالعراق للتوافق مع الاتجاهات المعاصرة وأثره على هيكل النظام المحاسبي الحكومي من خلال المدخل المقترح التالي:



شكل رقم (١)

ويوضح الباحث خطوات المدخل المقترح من خلال النقاط التالية:

### ١- مجالات تطوير الموازنة العامة:

يجب أن يشمل تطوير الموازنة العامة للدولة كافة الاتجاهات المحاسبية في مرحلتي الإعداد والتنفيذ والرقابة حتى تكتمل عملية التطوير بصورة جيدة، ويتم تناول هذه المجالات من خلال<sup>١</sup>:

#### أ- الاتجاهات المحاسبية في مرحلة الإعداد:

يعتبر تطوير الموازنة العامة في هذه المرحلة هو محاولة الهدف منها إخضاع النفقات العامة لسلوك مخطط يعتمد على أسس علمية ويرتبط بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لكي

<sup>١</sup> بشير عبد العظيم البناء، "الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية: دراسة نظرية وتطبيقية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١، ص ٢٨٢-٣٢٤.

تعمل على تحقيق الكفاءة في تخصيص الأموال وإنفاقها في برامج محددة ومخططة، ويكون التطوير من خلال:

#### ١- استخدام الأساليب العلمية في تقدير النفقات العامة:

إن اعتماد عملية تقدير النفقات العامة على الأساليب العلمية المتطورة التي تتميز بالموضوعية وابتعادها عن الاجتهاد إذ أن هذه الأساليب تأخذ بنظر الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية لأنها تمثل سلوك النفقات العامة حيث يشترط فيها أن تكون مرنة وبسيطة ومفهومة وقابلة للتطبيق لمواجهة ما تعانيه الدول من نقص في الخبرات في استخدام هذه الأساليب مثل الحاسبة الالكترونية ونظم التحليل الاحصائي وغيرها من البرامج الامر الذي يؤدي إلى عدم استخدامها بشكل صحيح.

#### ٢- ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي:

يعكس هذا الربط تطور الموازنة العامة وأهدافها التي تطورت بدورها نتيجة تطور مهمة الدولة في النواحي الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي يؤكد أهمية هذا الربط حيث أن الموازنة بطبيعتها تمثل أحد ركائز التخطيط المالي وإدارة التنفيذ الفعلي إذ يعمل على ربط الموازنة السنوية بالتخطيط طويل الأجل لكي لا يتم تعديل التخصيصات المالية الموزعة على الوحدات الحكومية من سنة لأخرى، وبالتالي أن أهمية هذا الربط تتمثل في تقليل النفقات العامة من خلال تقييم مختلف الأنشطة الحكومية عن طريق مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الأساسية التي تسعى إليها الدولة مع وضع تقديرات النفقات العامة لعدد من السنوات مما يؤدي إلى إعطاء صورة أفضل في تحديد مجالات الإنفاق ومراجعة وتقييم الموازنة العامة في ضوء المتغيرات والظروف التي تعمل على تنفيذ الخطة الاقتصادية والاجتماعية.

#### ب- الاتجاهات المحاسبية في مرحلتي التنفيذ والرقابة:

يهدف هذا النوع من الاتجاهات إلى تحقيق الكفاءة في استخدام الأموال العامة حيث يكون من خلال:

#### ١- تطوير نظم المحاسبة الحكومية:

تعتبر نظم المحاسبة الحكومية من الأنظمة التي تحتاج إلى تطوير بشكل مستمر لارتباطها بتطور القطاع الحكومي حيث تظهر الحاجة للتطوير نتيجة عوامل عديدة ترجع إلى تغير الظروف التي تحكم عملية إعداد هذه النظم منها الاهتمام بالتخطيط الاقتصادي وما يطلبه من معلومات عن القطاعات الاقتصادية المختلفة واختلاف النظرة إلى وظيفة المحاسبة الحكومية إذ كانت تقليدية تعتمد على تسجيل عمليات الإنفاق والتحصيل وإعداد الحسابات الختامية إلى أن أصبحت نظام يعمل على إنتاج البيانات والمعلومات للاستفادة منها في ترشيد السياسات المالية والاقتصادية المختلفة، ويرتكز التطوير في مجالين، الأول تطوير النظام المحاسبي الحكومي



الذي يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات والموارد وتكاليف تأدية الخدمات مع تيسير الرقابة عليهما وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط الاقتصادي وإعداد الموازنة بمواصفات تنسم بالشمول والموضوعية والتفصيل وإعداد التقارير الرقابية في جميع المستويات التنفيذية والتشريعية وتسهيل أداء المراجع الداخلي، كل هذه الأمور تتحقق عن طريق تطوير نواحي ربط نظم المحاسبة الحكومية بنظام المحاسبة القومية وإعادة النظر في تصميم الدليل للنفقات والإيرادات العامة، الثاني تطوير أداء العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة الحكومية من خلال التدريب المستمر لزيادة المهارات والخبرات مما يؤدي إلى سرعة إنجاز العمل المحاسبي دون أخطاء.

## ٢- تطوير القوائم المالية الحكومية:

تعتبر القوائم المالية ضرورية جداً لمستخدميها سواء أكانوا من الباحثين أو المستثمرين أو الجهات الحكومية وغيرها في عملية الاستثمار أو اتخاذ القرارات، وفي ضوء اتساع مجال النشاط الحكومي ليتدعى مجال الأنشطة التقليدية إلى مجالات أخرى متنوعة فقد أصبح ضروري لتطوير نظام المعلومات المالي الحكومي وبالتالي تطوير القوائم المالية لكي تستطيع تلبية الاحتياجات المتزايدة للمستخدمين.

## ٣- تطوير التقارير الحكومية:

تختلف الاستفادة من التقارير المالية طبقاً لنوعية وكمية المعلومات التي تحتويها وتمثل وسيلة لعرض وتحليل تكاليف النشاط الحكومي بهدف تقليل النفقات العامة حيث أن هذه التقارير تعبر عن مدى التطور المحاسبي في الوحدات الحكومية.

## ٤- تطوير نظم الرقابة والمراجعة الحكومية:

يعتبر تطوير المراجعة الحكومية مهم نتيجة التطور الوظيفي للموازنة العامة ومواكبة التطورات في النشاط الحكومي والالتزام بجميع الاحتياجات المتعلقة بالمعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوفر فيها الدقة والموضوعية والتوقيت والقابلية للفهم وغيرها باعتبار أن المراجعة وسيلة تعتمد على الفحص والتقرير لتوثيق جميع هذه المعلومات.

## ٢- متطلبات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء:

هنالك مجموعة من المتطلبات يجب الأخذ بها عند تطبيق موازنة البرامج والأداء وهي<sup>١</sup>:

أ- تحديد أهداف الأنشطة والبرامج المراد تنفيذها وترتيبها حسب الأولوية مع بيان الخدمات التي تؤديها الجهات التنفيذية.

<sup>١</sup> يرجع في ذلك إلى:

- Copley, Paul A., "Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations", 13Edition, 2017, p154-163.

- مجيد الكرخي، "موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٥، ص٦٣٣-٦٤٠.

- ب- اختيار وحدة ملائمة لقياس وتقييم الأداء لكل نشاط أو خدمة أو برنامج ومعرفة ما تم إنجازه ومقارنته مع المخطط لغرض تحقيقه خلال السنة المالية.
- ت- ضرورة أن تنفذ جميع الأنشطة والبرامج المتفق عليها خلال الوقت المحدد له وبالتكلفة والجودة المطلوبة.
- ث- وضع القوانين والتشريعات التي تربط الموازنة بالنظام المحاسبي الحكومي من خلال تعديل النظام لكي يلائم تطبيق موازنة البرامج والأداء عن طريق الانتقال من استخدام الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
- ج- تطوير النظام المالي لكي يواكب التطورات المالية الحديثة.
- ح- استبعاد موازنة البنود التي لا تحقق الاستخدام الأمثل لموارد الحكومة مع تركيزها على المدخلات فقط.
- خ- توجيه عملية الصرف من الصرف على البنود إلى الصرف على الأهداف التي تضعها أجهزة الحكومة لكي يكون هناك نتائج محققة لقياس تلك الأهداف.
- د- تصنيف البرامج الحكومية إلى مجموعات رئيسية، وقياس وتقييم الأداء الناتج من تلك البرامج.
- ذ- إصدار دليل تفصيلي يوضح كل الإجراءات المطلوبة لعملية إعداد الموازنة وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء مع رسم الخطوات التي تسيّر عليها وزارات الدولة المختلفة لهذا الغرض.

### ٣- نواحي التطوير في الموازنة العامة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء:

من أجل اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها في وزارات الحكومة المختلفة في العراق لا بد من القيام بتطوير مجالات عديدة لكي تلائم عملية التطبيق وكالاتي<sup>١</sup>:

#### أ- من ناحية الممارسات والإجراءات المعمول بها:

يجب اتخاذ مجموعة من الممارسات والإجراءات الضرورية لتطبيق موازنة البرامج والأداء

وهي:

<sup>١</sup> يرجع في ذلك إلى:

- اياك شاكّر سلطان، وريياز محمد حسين محمد، "إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيح الإنفاق الحكومي"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، المجلد ١٥، العدد ٤، ٢٠١٨، ص ٣٨٠-٣٨١.
- Araya-Leandro, Carlos, & Caba-Pérez, María Del Carmen, & Hernandez, Antonio M. López, "Modernization of Governmental Accounting Systems: Situation in the Central American Region" 2016, p103.
- عامر محمد سلمان، وسناء احمد ياسين، "إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٢، العدد ٩٢، ٢٠١٦، ص ٥٠٣-٥١٢.
- علي عباس علي شنين، "إطار محاسبي مقترح لتطوير إعداد الموازنة العامة للدولة في ضوء معوقات تطورها الحالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠١٥، ص ٢٩.

- ١- توفير الموظفين ذو الكفاءة والخبرة العالية في مجال التخطيط والمحاسبة الحكومية وتقييم الأداء في مجال النشاط الحكومي غير الهادف للربح التي تعتبر من العناصر الأساسية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- ٢- تدريب الموظفين العاملين في جميع الوحدات الحكومية من مختلف المستويات الإدارية وتأهيلهم للارتقاء بمستوى أدائهم لغرض تمكينهم من تفهم جوانب موازنة البرامج والأداء وكيفية إعدادها وتنفيذها الأمر الذي يساعد في توليد القناعة بضرورة اعتماد هذا النوع من الموازنات والتهيؤ لمواجهة المعوقات التي يمكن أن تبرز أثناء عملية التطبيق والتعاون بين الوحدات الحكومية والجهات المختصة بالموازنة في وزارة المالية.
- ٣- إعادة النظر في هيكل النفقات العامة الموجودة في الموازنة العامة لصالح النفقات الاستثمارية.
- ٤- نمط التحول من الوضع الحالي على أساس موازنة البنود إلى الوضع المقترح على أساس موازنة البرامج والأداء ويكون أما تطبيق كلي على جميع وزارات الدولة أو جزئي على وزارة معينة في بداية الامر.
- ٥- تعديل طريقة تنظيم النفقات العامة والانتقال من التبويب الوظيفي القائم على أساس دمج نتائج التبويب الإداري المعمول به في الموازنة العامة إلى تبويب وظيفي يقوم على أساس الوظائف أو الخدمات المتوقع تنفيذها خلال السنة المالية.
- ٦- إنشاء قاعدة بيانات لغرض توفير المعلومات الملائمة وبشكل فوري وسريع عن البرامج والأنشطة والمشاريع المراد تنفيذها لتطبيق موازنة البرامج والأداء التي تعمل على تحسين وضع التقديرات في موازنة السنوات اللاحقة مع تقليل الجهد والوقت اللازم لإعداد موازنة البرامج والأداء.

#### ب- من الناحية المالية والإدارية والقانونية والإعلامية:

إن القوانين والتشريعات التي تحكم الموازنة العامة للدولة في ظل الموازنة الحالية المطبقة (موازنة البنود) سواء في مرحلة الإعداد أو التنفيذ قد لا تتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء الأمر الذي يتطلب إجراء بعض التعديلات أو إعادة النظر فيها، فمن الناحية المالية يجب أن تعتمد الحكومة بعض الإجراءات التي من شأنها تقوية دور الرقابة على النفقات مثل تعويضات الموظفين أو المزايا الممنوحة لهم أو تخفيض النفقات التشغيلية والصيانة وإعطاء الأولوية للمشاريع قليلة الكلفة وذات العائد والمنفعة الأكبر، والنظر في المشاريع طويلة الأجل التي تعود بالنفع على جميع المواطنين مع متابعة تنفيذ البرامج والأنشطة والمشاريع قيد التنفيذ ومتابعة مخرجاتها والعمل على تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولين عن أي تقصير، ومن الناحية الإدارية

يجب ان تكون هنالك برامج طويلة الأجل تعمل على تطوير وتنمية قدرات الموظفين في كافة الوحدات الحكومية وتطوير الهياكل التنظيمية لتنفيذ الأعمال الحكومية، **ومن الناحية القانونية** العمل على تعديل قانون الإدارة المالية رقم ٦ لعام ٢٠١٩ بوصفه الأساس المنظم للموازنة العامة من ناحية الإعداد والتنفيذ والرقابة عليها بإصدار إلزام تطبيق موازنة البرامج والأداء على كافة وزارات الدولة مع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بالشكل الذي يمكن من تدوير التخصيصات المالية المتبقية في نهاية السنة المالية والمتعلقة ببرنامج معين من سنة إلى أخرى في حالة كون البرنامج يحتاج إلى أكثر من سنة مالية للتنفيذ، حيث سيوفر أساس الاستحقاق معلومات تساعد على عمل مقارنة بين برامج مماثلة خلال نفس الفترة الزمنية أو بين فترات زمنية مختلفة، مع قيام وزارة المالية بنشر تعليمات تنفيذ موازنة البرامج والأداء وتوزيعها على وزارات الدولة تتضمن توضيح شامل للمصطلحات والإرشادات للاستفادة منها عند عملية الإعداد لكي لا يحصل أي خطأ يؤثر بشكل عكسي على عملية التطبيق ويكون على شكل دليل إرشادي للموظفين في جميع وزارات الدولة عن إعداد وتنفيذ موازنة البرامج والأداء، وإعادة النظر في تعليمات إعداد الموازنة العامة الصادر عن وزارة المالية لكي يتضمن توضيح للقضايا الأساسية التي تتعلق بالوظائف مع تصميم تبويب جديد يجمع بين متطلبات موازنة البرامج والأداء يعد بمثابة الطريق للأهداف التي ينبغي تحقيقها مما يقلل من الوقت في مناقشة السلطة التشريعية خلال مرحلة إقرار الموازنة العامة، مع إصدار تعليمات خاصة بكل وزارة تكون بمثابة إطار عمل لها في ظل موازنة البرامج والأداء يتضمن تعريف بالبرامج الأساسية للوزارة وتحليل الأنشطة والبرامج ضمن كل وزارة ووضع مقاييس للأداء ضمن كل برنامج وشرح طريقة حسابها على مستوى كل برنامج، وإعادة النظر في تعليمات الموازنة العامة فيما يخص صلاحية الصرف والمناقلة بين تخصيصات الحسابات المختلفة ولكون موازنة البرامج والأداء ترتبط بتفويض الصلاحيات وإجراء المناقلة بين مواد فصول الموازنة ضمن البرنامج الواحد فيما لو صادف طلب مواد لا يتوافر تخصيص كافي لها دون الرجوع إلى اخذ الموافقات لتجنب ضياع الوقت إنشاء التنفيذ لغرض استحصال الموافقة حول المناقلة مما يستوجب إعادة النظر في تعليمات صلاحية الصرف وإجراء المناقلة بما يخول الأمر بالصرف بإجراء ذلك بما يتناسب مع مسؤوليته عن البرامج المكلف بتنفيذها، **ومن الناحية الاعلامية** فتعتبر من الجوانب الهامة جدا ويجب تسليط الضوء على مواطن الهدر في المال العام في كافة الوحدات الحكومية والتنبيه إلى مخاطر ذلك على الاقتصاد الوطني مع توعية الموظفين بأهمية ترشيد النفقات العامة باعتبارها من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الحكومة في تحقيق الازدهار الاقتصادي.

### ت - من ناحية السجلات المحاسبية والتقارير المالية:

إن التغيير الذي يحدث عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يكون في جانب النفقات العامة على أساس إن الإيرادات العامة لا تخص نشاط أو برنامج معين وإنما يتم جمع الإيرادات في وعاء واحد ويعاد تمويل مختلف الوحدات الحكومية من هذا الوعاء، وعليه إن التغيير الذي يكون من ناحية السجلات المحاسبية هو عن طريق مسك سجل يثبت فيه نفقات الأنشطة حيث تخصص صفحة واحدة لكل نشاط ترحل إليها جميع النفقات التي تخص النشاط الواحد وتكون هذه الصفحة مقسمة إلى قسمين الأول يثبت فيه التخصيصات المالية المحددة لكل نشاط وبشكل إجمالي على مستوى الفصل لأغراض رقابية أما القسم الثاني من الصفحة فترحل إليها النفقات الفعلية للنشاط من واقع المستندات حيث يخصص عمود لكل فصل تم الصرف عليه ضمن النشاط الواحد ويلاحظ إن هذا السجل سيمكن من تجميع النفقات التي تخص النشاط الواحد وبالتالي تساعد على توفير المعلومات المالية عن كل نشاط يجري الإفصاح عنها، ومن ناحية التقارير المالية التي يجري إعدادها من قبل الوحدات الحكومية على مختلف المستويات الإدارية فإنها تحتاج إلى تطوير لكي تصبح قادرة على توفير المعلومات عن الأنشطة والبرامج عند تطبيق موازنة البرامج والأداء ومن ثم تقييم الأداء الحكومي ككل من خلال إعداد مجموعة من الكشوفات المالية عند استخدام هذا النوع من الموازنة وهي النوع الأول كشف نفقات الأنشطة (الذي يعد على مستوى الوحدة الحكومية التي تكلف بأداء عدد من الأنشطة)، النوع الثاني كشف نفقات البرامج (بعد تجميع المعلومات في النوع الأول تدخل ضمن برنامج معين يصبح بالإمكان إعداد كشف نفقات البرامج الذي يعد من قبل الجهة المسؤولة عن تنفيذ هذا البرنامج سواء كانت وحدة حكومية أو وزارة، النوع الثالث كشف نفقات الوظيفة (الذي يعد من قبل وزارة المالية يحتوي على نفقات مجموعة برامج تدخل ضمن وظيفة واحدة)، النوع الرابع كشف نفقات الوظائف (الذي يعد من قبل وزارة المالية يحتوي على كافة نفقات وظائف الدولة التي صرفت خلال السنة المالية).

### ث - من ناحية تعديل النظام المحاسبي الحكومي:

يعاني النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي من أوجه القصور التي تلحق بمختلف عناصره فعلى رغم معلومات التي يوفرها هذا الأساس التي تفيد في معرفة ومتابعة الموقف المالي للوحدات الحكومية والصرف يكون ضمن التخصيصات المعتمدة ضمن الموازنة العامة إلا إنه لا يوفر مؤشرات على كفاءة الأداء وغير ملائم لأغراض الرقابة لذا لا بد من إجراء بعض التعديلات على هذا النظام حتى يكون بالإمكان تطبيق موازنة البرامج والأداء كاستخدام أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي، وتطبيق نظام محاسبة التكاليف لتصبح جزء أساسي من النظام وتساعد في القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة والبرامج، ويجب أن تكون المستندات في

الوحدات الحكومية مختلفة بين وحدة وأخرى لأنها تقدم خدمات متنوعة مما يتطلب مستندات تتفق مع طبيعة الخدمة، وأن تكون الدفاتر والسجلات المحاسبية موحدة على مستوى الوزارة فقط وليس في كافة الوزارات، مع إعداد التقارير المالية في شكل نماذج موحدة وفقاً لقواعد وإجراءات ثابتة لكي يسهل جمعها على مستوى الدولة ككل.

#### ٤- أثر المدخل المقترح على هيكل النظام المحاسبي الحكومي

هنالك أثر بين المدخل المقترح المتمثل في موازنة البرامج والأداء على هيكل النظام المحاسبي الحكومي حيث تتصف العلاقة بينهما بالمتداخلة والمتكاملة باعتبار إن الموازنة العامة للدولة هي خطة تتضمن مجموعة من البرامج والأنشطة المراد تنفيذها من قبل الحكومة، وتقديرات النفقات والإيرادات العامة اللازمة لتنفيذ هذه البرامج خلال فترة السنة المالية، ويمثل النظام المحاسبي الحكومي الركيزة الأساسية لتحقيقها من خلال معالجة العمليات المالية التي تنتج من تنفيذ الموازنة العامة من ناحية القياس والتسجيل والتلخيص بهدف توفير قوائم وتقارير مالية تتضمن معلومات عن تلك البرامج والأنشطة حيث يعتمد على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية ويستخدم نفس التحليل الموجود في الدليل المحاسبي الحكومي للموازنة<sup>1</sup>، ويتمثل الأثر في جوانب عديدة منها، **جانب إعداد الموازنة** حيث يتم إعداد موازنة البرامج والأداء بالاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي للسنة السابقة لسنة إعداد الموازنة حيث تمثل هذه المعلومات النتائج الفعلية لتنفيذ موازنة السنة السابقة، **وجانب تنفيذ الموازنة** حيث يتم تنفيذها من خلال آلية عمل النظام المحاسبي الحكومي في قياس وتبويب وتسجيل وتلخيص جميع العمليات المالية التي تحدث خلال السنة المالية واستخدام أساس الاستحقاق الذي تعتمد عليه موازنة البرامج والأداء في تسجيل كافة العمليات المالية فإن له تأثير على نتائج التقارير والقوائم المالية حيث توضح الوضع المالي لجميع الوحدات الحكومية بشكل دقيق وصحيح، **وجانب متابعة تنفيذ الموازنة** حيث إن النظام يقدم معلومات عن متابعة تنفيذ الموازنة من خلال التقارير والكشوفات الدورية وكشوفات المطابقة والتسوية التي يقدمها التي لها أثر واضح على موازنة البرامج والأداء وتساعد على متابعة البرامج الموجودة في الموازنة ومعرفة المنجز منها وقيد الإنجاز، **وجانب الرقابة وتقييم الأداء** حيث تؤثر موازنة البرامج والأداء على النظام المحاسبي الحكومي من خلال إجراء رقابة وتقييم أداء مستمر لجميع البرامج التي وضعت ضمن خطة الموازنة والمراد تنفيذها ومتابعة عمليات الصرف عليها والتأكد من

<sup>1</sup> يرجع في ذلك إلى:

- حسن عبد الكريم سلوم، وإلهام هاشم محمد، "إمكانية تقويم أداء وحدات الدولة باستعمال معلومات النظام المحاسبي الحكومي - دراسة ميدانية لآراء العاملين في الجامعة المستنصرية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد ١٠٦، ٢٠١٦، ص ١٩٢.
- محمد خالد المهدي، وحسن عبد الكريم سلوم، "تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد ٦٥، ٢٠٠٧، ص ٨٨-٨٩.

إنجازها ومحاسبة المقصرين عن التلكؤ الذي يحدث في عدم اكتمال المشاريع ضمن الفترة المحددة لها في الموازنة، ولهذا فإن موازنة البرامج والأداء تعتبر المحور الرئيسي وجزء مهم ومؤثر من مكونات النظام وتدخل جميع بياناتها في السجلات المحاسبية والتقارير المالية للنظام المحاسبي الحكومي<sup>1</sup>.

## ٨. الدراسة التطبيقية

يمكن تناول هذا المحور من خلال العناصر التالية:

### أ. مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الموظفين العاملين بشعبة الموازنة لبعض الوزارات والمديريات التابعة لها التي تمول مركزياً من الموازنة العامة للدولة، وتم استخدام أسلوب العينة العشوائية لتحديد عينة الدراسة، وفقاً لقانون Moser والذي ينص على:

$$n = \frac{N}{\frac{N}{e} + 1}$$

حيث أن:  $n$  = حجم العينة المراد قياسها.

$e$  = حد الثقة أو درجة الدلالة.

$e$  = الانحراف المعياري.

$e$  = حد الثقة أو درجة الدلالة للوسط الحسابي لمجتمع الدراسة / مستوى

الثقة بافتراض أن الانحراف المعياري لمجتمع الدراسة = ١٣.

درجة الدلالة = ٢.

مستوى الثقة = ٩٥ (١.٩٦).

إذن  $e = \frac{1.96}{2} = 0.98$

$$n = \frac{13}{\frac{13}{0.98} + 1} = 1.169$$

ويعد استبعاد ٢٢ استمارة لعدم اكتمال البيانات وعدم صلاحيتها للتحليل فقد بلغ مجموع

الاستمارات الصحيحة ١٤٧ مفردة.

<sup>1</sup> يرجع في ذلك إلى:

- علي مال الله عبد الله، "قانون الإدارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي دراسة مقارنة"، مجلة تنمية الراقدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد ٣٢، العدد ٩٩، ٢٠١٠، ص ٨-٩.
- شرف الدين محمد خير محمد علي، "دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة: بالتطبيق على وزارة المالية الاتحادية: دراسة محاسبية انتقادية الفترة من ١٩٨٧-٢٠٠٠"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العام الإدارية، جامعة أم درمان، ٢٠٠١، ص ٧٢.
- ابراهيم عبد موسى السعبري، وهوراء احسان خليل، "تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - اطار مقترح: بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الاشرف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، المجلد ٩، العدد ٢٧، ٢٠١٣، ص ٢٢٩-٢٣٠.

## ب. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام عدد من الأدوات الإحصائية لتحليل الاستبيان الميداني باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS, V.24 وهي:

- **النسبة المئوية:** لقياس نسبة التكرارات لاستجابات عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان
- **المتوسط الحسابي:** لقياس متوسط استجابات عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان
- **الانحراف المعياري:** لقياس مدى تشتت او تجانس استجابات عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان
- **الوزن النسبي:** لقياس الاهمية النسبية لاستجابات عينة الدراسة.
- **معامل ألفا كرونباخ:** لقياس مستوى ثبات فقرات استمارة الاستبيان
- **علاقات الارتباط بيرسون Pearson:** لقياس مستوى الصدق الداخلي لفقرات استمارة الاستبيان نموذج الانحدار الخطي البسيط: لاختبار صحة فروض.

## ت. الاحصاء الوصفي لاستجابات عينة الدراسة

شمل الاحصاء الوصفي لاستمارة الاستبيان تحليل آراء عينة الدراسة حول البيانات الشخصية لعينة الدراسة (٦) أسئلة تناولت (الجنس - العمر - المؤهل العلمي - العنوان الوظيفي - عدد سنوات الخدمة - التخصص العلمي)، وجاءت النتائج كما يلي:

- **الجنس:**

جدول رقم (١) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	الجنس
٠.٣٨	١.١٨	٨١.٦	١٢٠	ذكر
		١٨.٤	٢٧	أنثى
		%١٠٠	١٤٧	المجموع

يوضح الجدول رقم (١) جنس عينة الدراسة حيث بلغ عدد الذكور (١٢٠) فردًا بنسبة (٨١.٦%)، وعدد الإناث (٢٧) بنسبة (١٨.٤%)، وبلغ المتوسط الحسابي (١.١٨)، والانحراف المعياري (٠.٣٨) مما يشير الى تجانس استجابات عينة الدراسة.



• العمر:

جدول رقم (٢) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
٠.٤٧	٢.١٠	٤.٨	٧	أقل من ٣٠ سنة
		٨١.٠	١١٩	٣١ - ٤٠ سنة
		١٢.٩	١٩	٤١ - ٥٠ سنة
		١.٤	٢	٥١ سنة فأكثر
		%١٠٠	١٤٧	المجموع

يوضح الجدول رقم (٢) الفئات العمرية حسب عينة الدراسة حيث جاء في المرتبة الأولى الفئة العمرية من (٣١ - ٤٠ سنة) بعدد (١١٩) فرداً بنسبة (٨١%)، والمرتبة الثانية الفئة العمرية (٤١ - ٥٠ سنة) بعدد (١٩) فرداً بنسبة (١٢.٩%)، والمرتبة الثالثة الفئة العمرية من (أقل من ٣٠ سنة) بعدد (٧) فرد بنسبة (٤.٨%)، والمرتبة الرابعة الفئة العمرية (٥١ سنة فأكثر) بعدد (٢) فرد بنسبة (١.٤%)، وبلغ المتوسط الحسابي (٢.١٠)، والانحراف المعياري (٠.٤٧)، مما يشير الى تجانس استجابات عينة الدراسة.

• المؤهل العلمي:

جدول رقم (٣) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
١.٢٨	٢.٤١	٤٢.٢	٦٢	بكالوريوس
		٢.٠	٣	دبلوم عالي
		٢٧.٩	٤١	ماجستير
		٢٧.٩	٤١	دكتوراه
		%١٠٠	١٤٧	المجموع

تبين من بيانات الجدول رقم (٣) المؤهل العلمي حسب عينة الدراسة أنه جاء في المرتبة الأولى بكالوريوس بعدد (٦٢) فرداً بنسبة (٤٢.٢%)، والمرتبة الثانية ماجستير بعدد (٤١) فرداً بنسبة (٢٧.٩%)، والمرتبة الثالثة دكتوراه بعدد (٤١) فرداً بنسبة (٢٧.٩%)، والمرتبة الرابعة دبلوم عالي بعدد (٣) فرد بنسبة (٢.٠%)، وبلغ المتوسط الحسابي (٢.٤١) والانحراف المعياري (١.٢٨)، مما يدل على تشتت استجابات عينة الدراسة.

• العنوان الوظيفي:

جدول رقم (٤) توزيع افراد عينة الدراسة حسب العنوان الوظيفي

العنوان الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسب	١٠٠	٦٨.٠	١.٧٠	١.١١
محاسب اقدم	٨	٥.٤		
معاون مدير حسابات	٢١	١٤.٣		
مدير حسابات	١٨	١٢.٢		
اخرى	٠	٠		
المجموع	١٤٧	%١٠٠		

تبين من بيانات الجدول رقم (٤) العنوان الوظيفي حسب عينة الدراسة أنه جاء في المرتبة الاولى محاسب بعدد (١٠٠) فردًا بنسبة (٦٨%)، والمرتبة الثانية معاون مدير حسابات بعدد (٢١) فردًا بنسبة (١٤.٣%)، والمرتبة الثالثة جاء مدير حسابات بعدد (١٨) فردًا بنسبة (١٢.٢%)، والمرتبة الرابعة محاسب اقدم بعدد (٨) فردًا بنسبة (٥.٤%)، وبلغ المتوسط الحسابي (١.٧٠)، وبلغ الانحراف المعياري (١.١١) مما يشير الى تشتت لاستجابات عينة الدراسة.

• عدد سنوات الخدمة:

جدول رقم (٥) توزيع افراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة

عدد السنوات	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
اقل من ٥ سنة	١٠	٦.٨	٢.٧٨	٠.٦٤
من ٥ - ١٠ سنة	٢٠	١٣.٦		
من ١١ - ٢٠ سنة	١٠٩	٧٤.١		
٢١ سنة فأكثر	٨	٥.٤		
المجموع	١٤٧	%١٠٠		

تبين من بيانات الجدول رقم (٥) مدة الخدمة حسب عينة الدراسة أنه جاء في المرتبة الاولى الخبرة من ١١ - ٢٠ سنة، حيث بلغ عددهم (١٠٩) فردًا بنسبة (٧٤.١%)، والمرتبة الثانية الخبرة من ٥ - ١٠ سنة وبلغ عددهم (٢٠) فردًا بنسبة (١٣.٦%)، والمرتبة الثالثة الخبرة اقل من ٥ سنة وبلغ عددهم (١٠) فردًا بنسبة (٦.٨%)، وجاء في المرتبة الرابعة ٢١ سنة فأكثر وبلغ عددهم (٨)، فردًا بنسبة (٥.٤%)، وقد بلغ المتوسط الحسابي (٢.٧٨)، وبلغ الانحراف المعياري (٠.٦٤)، مما يدل على تجانس استجابات عينة الدراسة.

• التخصص العلمي:

جدول رقم (٦) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	١٣٤	٩١.٢	١.٢١	٠.٧٣
ادارة اعمال	٤	٢.٧		
اقتصاد	٠	٠		
علوم مالية ومصرفية	٩	٦.١		
المجموع	١٤٧	%١٠٠		

تبين من بيانات الجدول رقم (٦) التخصص العلمي حسب عينة الدراسة أنه جاء في المرتبة الاولى تخصص المحاسبة حيث بلغ عددهم (١٣٤) فرداً بنسبة (٩١.٢%)، والمرتبة الثانية تخصص علوم مالية ومصرفية وبلغ عددهم (٩) فرداً بنسبة (٦.١%)، والمرتبة الثالثة تخصص ادارة اعمال وبلغ عددهم (٤) فرداً بنسبة (٢.٧%)، وبلغ المتوسط الحسابي (١.٢١)، والانحراف المعياري (٠.٧٣)، مما يدل على تجانس استجابات عينة الدراسة.

ث. الاحصاء الاستدلالي لاختبار صحة الفروض

١- لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول ان الموازنة العامة بالعراق تعاني العديد من السلبيات وأوجه القصور اهمها الإنفاق العام وتقييم الاداء. وقد تم اختبار صحة الفرضية الاولى باستخدام اختبار (t test) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (٠.٠٥) باستخدام برنامج SPSS كما يلي:

جدول (٧) اختبار (t test) للفرضية الاولى

احتمال الدلالة p	٩٥ % فترة الثقة لفرق بين الوسطين		اختبار t	الخطأ المعياري للمتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
	الحد الاعلى	الحد الادنى				
٠.٠٠٠	٣.٤٥	٣.٣١	٩٥.٤٩٥	٠.٠٣٥	٠.٤٢٩	٣.٣٨

يتضح من الجدول (٧) ان احتمال الدلالة p اصغر من مستوى معنوية (٠.٠٥) ومن ثم فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة انه (يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول ان الموازنة العامة بالعراق تعاني العديد من السلبيات وأوجه القصور اهمها الإنفاق العام وتقييم الاداء) عند مستوى معنوية (٠.٠٥).

٢- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأوجه قصور الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.

وقد تم اختبار صحة الفرضية الثانية للدراسة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط باستخدام برنامج SPSS ويوضح الجدول رقم (٢٠) نتائج الاختبار:

جدول (٨) نتائج نموذج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثانية

المتغيرات	أبعاد النموذج	قيمة الانحدار (B)	الخطأ المعياري
المتغير الاول	النظام المحاسبي	١.٠٦٠*	٠.٢٢٤
المتغير الثاني	قصور الموازنة العامة	٠.٧١٦	٠.٠٦٩
القيم الإحصائية	قيمة F المحسوبة	١٠٨.٥٧٩	
	مستوى دلالة F المحسوبة	٠.٠٠٠	
	معامل الارتباط (R)	٠.٦٥٤	
	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	٠.٤٢٨	
	الخطأ المعياري للتقدير	٠.٣٢٥	

\* ثابت الإنحدار.

كانت علاقة خط الانحدار على النحو الآتي:

$$Y = 1.060 + 0.716x1$$

حيث أن: Y = النظام المحاسبي

$$X1 = قصور الموازنة العامة.$$

أظهرت نتائج الانحدار الموضحة في الجدول (٨) العلاقة الطردية لأوجه قصور الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي بالعراق في نموذج الانحدار، حيث بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٦٥٤)، وقيمة القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (٠.٤٢٨) مما يشير إلى أن ٤٣% من التغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي الحكومي بالعراق يفسرها أوجه قصور الموازنة العامة، وقيمة (F) المحسوبة في نموذج الانحدار للفرضية ١٠٨.٥٧٩ وبمستوى دلالة إحصائية (sig= 0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد (٠.٠٥)، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لأوجه قصور الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.

يتضح مما سبق رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة انه (يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأوجه قصور الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي بالعراق).

٣- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في زيادة كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق.

وقد تم اختبار صحة الفرضية الثالثة للدراسة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط باستخدام برنامج SPSS ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج الاختبار:

جدول (٩) نتائج نموذج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثالثة

المتغيرات	أبعاد النموذج	قيمة الانحدار (B)	الخطأ المعياري
المتغير الأول	كفاءة اعداد وتنفيذ الموازنة العامة	٠.٥٠١*	٠.٥٧٦
المتغير الثاني	المدخل المقترح بموازنة البرامج والاداء	١.١٦٣	٠.١٤٣
القيم الإحصائية	قيمة F المحسوبة	٦٦.٤٨٦	
	مستوى دلالة F المحسوبة	٠.٠٠٠	
	معامل الارتباط (R)	٠.٥٦١	
	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	٠.٣١٤	
	الخطأ المعياري للتقدير	٠.٥٤١	

\* ثابت الإنحدار .

كانت علاقة خط الانحدار على النحو الآتي:

$$Y = 0.501 + 1.163x1$$

حيث أن:  $Y =$  كفاءة اعداد وتنفيذ الموازنة العامة

$X1 =$  المدخل المقترح بموازنة البرامج والاداء.

أظهرت نتائج الانحدار الموضحة في الجدول (٩) العلاقة القوية بين المدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في زيادة كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق في نموذج الانحدار، حيث بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٥٦١)، وقيمة القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (٠.٣١٤) مما يشير إلى أن ٣١% من التغيرات الحاصلة في كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق يفسرها المدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء، وقيمة (F) المحسوبة في نموذج الانحدار للفرضية (٦٦.٤٨٦) وبمستوى دلالة إحصائية (sig= 0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد (٠.٠٥)، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في زيادة كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق.

يتضح مما سبق رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة انه (يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في زيادة كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق).

٤- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء على هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.

وقد تم اختبار صحة الفرضية الرابعة للدراسة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط باستخدام برنامج SPSS ويوضح الجدول رقم (١٠) نتائج الاختبار:

جدول (١٠) نتائج نموذج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الرابعة

الخطأ المعياري	قيمة الانحدار (B)	أبعاد النموذج	المتغيرات
٠.٦٠٧	٠.٣٤٢*	هيكل النظام المحاسبي الحكومي	المتغير الاول
٠.١٥٣	١.٢٠٨	المدخل المقترح بموازنة البرامج والاداء	المتغير الثاني
	٦٢.٤٣٤	قيمة F المحسوبة	القيم الإحصائية
	٠.٠٠٠	مستوى دلالة F المحسوبة	
	٠.٥٤٩	معامل الارتباط (R)	
	٠.٣٠١	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	
	٠.٥٢٠	الخطأ المعياري للتقدير	

\* ثابت الإندار.

كانت علاقة خط الانحدار على النحو الآتي:

$$Y = 0.342 + 1.208x1$$

حيث أن:  $Y =$  هيكل النظام المحاسبي الحكومي

$X1 =$  المدخل المقترح بموازنة البرامج والاداء.

أظهرت نتائج الانحدار الموضحة في الجدول (٢٢) العلاقة القوية بين المدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء على هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق في نموذج الانحدار، حيث بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٥٤٩)، وقيمة القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (٠.٣٠١) مما يشير إلى أن ٣٠% من التغيرات الحاصلة على هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق يفسرها المدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء، وقيمة (F) المحسوبة في نموذج الانحدار للفرضية (٦٢.٤٣٤) وبمستوى دلالة إحصائية (sig= 0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد (٠.٠٥)، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء على هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.

يتضح مما سبق رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة انه (يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء على هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق).

#### ٩. النتائج

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج يمكن عرضها كالآتي:

١- وجود فروق بين اراء عينة الدراسة حول ان الموازنة العامة بالعراق تعاني العديد من

السلبيات وأوجه القصور اهمها الإنفاق العام وتقييم الاداء.

- ٢- وجود اثر لأوجه قصور الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.
- ٣- وجود اثر للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في زيادة كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بالعراق.
- ٤- وجود اثر للمدخل المقترح المتمثل بموازنة البرامج والاداء في هيكل النظام المحاسبي الحكومي بالعراق.
- ٥- ان اسلوب موازنة البنود غير ملائم في رسم السياسة المالية الصحيحة للدولة.
- ٦- اعتماد النظام المحاسبي الحكومي على اسس قياس معينة مثل الاساس النقدي في تسجيل العمليات المالية لا يعطي الصورة الحقيقية للنفقات والايادات.
- ٧- يؤدي تطبيق موازنة البرامج والاداء الى متابعة أنشطة وبرامج الموازنة وتحليل الانحرافات ومعرفة اسبابها مع استخدامها وسيلة لتقييم الاداء.
- ٨- تعتبر موازنة البرامج والاداء أداة ضرورية لضبط الاداء المالي والاداري وتقليل الانفاق الحكومي والرقابة عليه بشكل جيد.
- ٩- تعمل موازنة البرامج والاداء على تطوير وتعديل النظام المحاسبي الحكومي من خلال استخدام اساس الاستحقاق واستخراج بيانات مالية صحيحة وحقيقية تتعلق بالنفقات والايادات الفعلية.

#### ١٠. التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يمكن صياغة التوصيات التالية:

- ١- تبني تطبيق موازنة البرامج والاداء في إعداد الموازنة العامة للدولة العراقية.
- ٢- تدريب الموظفين عن طريق اقامة دورات وورش لإعداد وتنفيذ موازنة البرامج والاداء.
- ٣- الاستفادة من التجارب في الدول التي طبقت موازنة البرامج والاداء ومواكبة التطورات المستقبلية لتفعيل دور البرامج والأنشطة في تحقيق اهدافها.
- ٤- تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق لتحقيق كفاءة وفاعلية اكثر للنظام وتقديم معلومات مناسبة تساعد في تقييم الاداء واتخاذ القرار.
- ٥- استخدام اساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية لأنه اكثر دقة من الاساس النقدي خاصة فيما يتعلق بالأداء المالي من ناحية النفقات والايادات وإعداد تقديرات الموازنة العامة.
- ٦- اعداد دليل للحسابات الحكومية واجراء التغييرات المطلوبة في السجلات المحاسبية بما يتوافق مع أسس تبويب الأنشطة والبرامج اللازمة لإعداد موازنة البرامج والاداء.

## المراجع

١. ابراهيم عبد موسى السعبري، وحوراء احسان خليل، "تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - اطار مقترح: بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الاشرف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، المجلد ٩، العدد ٢٧، ٢٠١٣.
٢. اياد شاكر سلطان، وريياز محمد حسين محمد، "إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء دورها في ترشيد الإنفاق الحكومي"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، المجلد ١٥، العدد ٤، ٢٠١٨.
٣. بشير عبد العظيم البنا، "الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية: دراسة نظرية وتطبيقية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١.
٤. حسن عبد الكريم سلوم، وإلهام هاشم محمد، "إمكانية تقويم اداء وحدات الدولة باستعمال معلومات النظام المحاسبي الحكومي - دراسة ميدانية لآراء العاملين في الجامعة المستنصرية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد ١٠٦، ٢٠١٦.
٥. سلمان حسين عبد الله، وسناء احمد ياسين، "اشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٢، الإصدار ٨٧، ٢٠١٦.
٦. شرف الدين محمد خير محمد علي، " دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة: بالتطبيق على وزارة المالية الاتحادية: دراسة محاسبية انتقادية الفترة من ١٩٨٧-٢٠٠٠"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العام الإدارية، جامعة ام درمان، ٢٠٠١.
٧. عامر محمد سلمان، وسناء احمد ياسين، "إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٢، العدد ٩٢، ٢٠١٦.
٨. علي عباس علي شنن، "إطار محاسبي مقترح لتطوير إعداد الموازنة العامة للدولة في ضوء معوقات تطويرها الحالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، اكااديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠١٥.
٩. علي مال الله عبد الله، " قانون الادارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي دراسة مقارنة"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد ٣٢، العدد ٩٩، ٢٠١٠.
١٠. مجيد الكرخي، " موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٥.



١١. محمد خالد المهابني، وحسن عبد الكريم سلوم، " تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد ٦٥، ٢٠٠٧، ص ٨٨-٨٩.

١٢. محمود السيد الناغي، مصطفى احمد محمد شانع، " مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني لرفع الكفاءة والفاعلية بالوحدات الخدمية-دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٤، ٢٠١٨، ص ٣٦-٧٦.

13. Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi, " Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.5, No.24, 2014.
14. Araya-Leandro, Carlos,& Caba-Pérez, María Del Carmen.& Hernandez, Antonio M. López," Modernization of Governmental Accounting Systems: Situation in the Central American Region" 2016.
15. Bloj, Cristina," The Budgeting Process and the Implications on Social Policies and Poverty Reduction: Alternatives to Traditional Models", National University of Rosario, Argentina, **Unrisd Flagship Report on Poverty**, 2009.
16. Copley, Paul A.," **Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations**", 13Edition, 2017.
17. Ipek, Elif Ayse Sahin," New Approaches in Public Budgeting", **Journal of Public Economics and Finance**, 2019.