



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

واقع إعداد الموازنة العامة لحكومة السودان وفقاً لإحصاءات
مالية الحكومة

**Reality Preparation of Public Budget of Government of
Sudan According to the Government Finance Statistics**

**(Applied and Field Work Study an the Ministry of Finance and
National Economic)**

(دراسة ميدانية تطبيقية على وزارة المالية والاقتصاد الوطني)
رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إعداد الدارس:
عثمان محمد أبكر عمر

إشراف:
الدكتور/ مصطفى نجم البشاري
أستاذ المحاسبة المشارك
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

١٤٣٨ هـ - ٢٠١٦ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

(قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَابًّا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ (٤٧)
ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعُ شِدَادٍ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا نُحْصِنُونَ (٤٨) ثُمَّ
يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعَصِرُونَ ((٤٩))

صدق الله العظيم

سورة يوسف، الآيات: (٤٧ - ٤٩)

الإهداء

أولاً وقبل كل شيء نحمد الله ونشكره شكراً وحماً كثيراً
على نعمه الكثيرة التي لا تعد ولا تحصى والصلاة والسلام
على أشرف خلق الله محمد بن عبدالله
أيا بحر لا تكفي مياهاك أدمعي لأبكي رحيل الغالي المشيع
فقيدي الذي ما زال يحيا بأضعلي
إلى روح أبي... ..

إلى القلب الذي سكب حنانه في قلبي... إلى التي أضاعت لي شموع العلم والمعرفة
إلى التي كانت دائماً صبورة على هفواتنا وزلاتنا
إلى التي كلما قلت لها ودعاً، قالت لي متى الرجوع

إلى أمي ...

إلى من كانوا عوني وزادي في مشواري
إلى من تجمعنا بهم أصدق المشاعر وأحلي الذكريات ... وبدونهم تفقد الحياة معناها
إلى إخوتي وأخواتي

إلى من صاروا جزءاً منا وصرنا جزءاً منهم
إلى من جمعنا بهم الأيام وسيرافقونا دوماً
إلى من كنت أهنأ لرؤياهم وأسعد للقيامهم إلى زوجتي وأبنائي
إلى... ..

كل من يجد ولو جزء من هذه الرسالة
والحروف معبراً نحو تلك القضايا التي يجوبها بخياله وأفكاره
مرفاً لتلك المشاعر التي كثيراً ما تورقنا دون أن نجد شيئاً ما، ينقلها من دنيا
الأحاسيس إلى واقع ملموس... ..

الشكر والتقدير

الحمد لله والشكر لله أولاً وأخيراً على أفضاله ونعمه التي لا تعد ولا تحصى،
والصلاة والسلام على سيد الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

يتقدم الباحث بوافر الشكر والتقدير لأستاذه الفاضل الدكتور/ مصطفى نجم
البشاري أستاذ المحاسبة بكلية التجارة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، والذي
تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة، فقد كان رحب الصدر، صبوراً على
الباحث، كما كان لتوصيات سيادته بالغ الأثر في إثراء البحث، ولا يسع الباحث إلا
أن يتوجه إلى الله العلي القدير بالدعاء أن يجزيه خير الجزاء، وأن يديم عليه
الصحة والعافية.

كما يتشرف الباحث بأن يتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذة الكرام
البروفيسور عبد الماجد عبد الله والدكتور بابكر الصديق على تفضلهم بمناقشة هذه
الدراسة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة. كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان
للأستاذة الكرام المحكمين لقائمة الاستقصاء، والشكر موصول للأخوة والزملاء
العاملين بوزارة المالية والاقتصاد الوطني وديوان المراجع القومي.

شموع احترقت وإضاءة طريقي ينابيع علم ونور في ظلمات الجهل وصحاريه
القاحلة... جزيل شكري وتقديري وفائق احترامي..

كما أسجل في هذا السياق جزيل شكري وعظيم امتناني إلى أسرة كلية التجارة
والعاملين فيها ولعمادة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ذلك
المعلم الحضاري الشامخ على ثرى وطننا الحبيب السودان ولكل من أسهم في إخراج
هذا البحث بصورته الحالية لهم مني خالص احترامي وتقديري.

والله الموفق،،،

الباحث

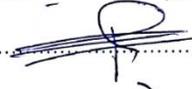


صفحة الموافقة

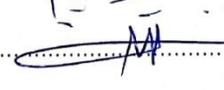
اسم الباحث : عثمان محمد انكبر عمر
عنوان البحث : واقع اعتماد الموازنة العامة ككفومة
السودان وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة
دراسة ميدانية تطبيقية على وزارة المالية والأقتصاد
العالي

موافق عليه من قبل :

الممتحن الخارجي

الاسم : د. ربيع الدين محمد عبد الحامد عبد الله حسين احمد
التوقيع : 
التاريخ : 29/12/2016

الممتحن الداخلي

الاسم : د. شادي السيد محمد
التوقيع : 
التاريخ : 29/12/2016

المشرف

الاسم : د. مصطفى محمد الشيباني
التوقيع : 
التاريخ : 29/12/2016

المستخلص

اهتمت هذه الدراسة بالبحث والتقصي عن نظام إحصاءات مالية الحكومة باعتبارها إحدى أوجه التطور في إعداد الموازنة العامة حيث عملت الدراسة على إظهار تجارب بعض الدول الأجنبية المختارة كنماذج لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بغرض التعرف على أهم المعايير والميزات التي يمكن اقتباسها لتجربة السودان. وقد هدفت الدراسة إلى تحليل وتقويم واقع إعداد الموازنة العامة في وزارة المالية والاقتصاد الوطني وذلك من خلال تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة وتحديد الأسس والمبادئ التي يقوم عليها التطبيق وكذلك تحديد أهم المشاكل التي تواجه عملية التطبيق والمتمثلة في عدم قدرة النظام القديم النمطي للموازنة على التفريق بين المعاملات والتدفقات الاقتصادية، علاوة على عدم التفريق بين التبيوب الاقتصادي والإداري من ناحية وعدم التسجيل والتبيوب السليم لبعض البنود، لذا سعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

أولاً: فرضية الدراسة التطبيقية والمتمثلة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على دلالة محتويات القوائم المالية ويزيد من مستوى الإفصاح المحاسبي للموازنة.

ثانياً: فرضيات الدراسة الميدانية والمتمثلة في الآتي:

الفرضية الأولى: الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية لا تساعد في تغطية كل عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية.

الفرضية الثانية: أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبى متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد.

الفرضية الثالثة: تواجه وزارة المالية مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد وتصنيف الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي من خلال استعراض بعض الوثائق والإصدارات الخاصة ببعض المنظمات الدولية والمحلية والمتعلقة بتطوير نظام إحصاءات مالية الحكومة بالإضافة إلى المنهج الإحصائي لحزم العلوم الاجتماعية SPSS لاختبار فرضيات الدراسة الميدانية. أهم النتائج التي توصلت

إليها الدراسة تمثلت في أن التحليل الوصفي لقوائم الحسابات الختامية للموازنة العامة لا تزال ضعيفة من حيث الإفصاح المحاسبي وتعاني من التأخير في إنتاج المعلومات المالية وعدم كفاية تغطية معاملات الحكومة المركزية ويتميز نظام إحصاءات مالية الحكومة بمجموعة من الخصائص والسمات المحاسبية وقد أثرت هذه الخصائص على تعدد واختلاف عملية القياس والإفصاح المحاسبي. هنالك صعوبات وعقبات عملية وعلمية تواجه وزارة المالية في تطبيق أساس الاستحقاق بصورته الكاملة. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: ضرورة الانتقال من النظام المحاسبي التقليدي (أورينك ٣) إلى نظام القوائم المالية ومن ثم الانتقال إلى أحدث نموذج لنظام إحصاءات مالية الحكومة، تحديث النظام المحاسبي الحكومي (لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية) بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، بالإضافة إلى ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق الكامل بصورته الصحيحة في قيد وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية في السودان.

Abstract

This study is concerned with research and examination of the government finance statistic systems as it one of the aspects of development in preparing the public budget whereby the study has worked on highlighting some experiences of foreign countries selected as model for implementing financial statistics with the aim of getting acquainted and advantages that can be cited for Sudan's experiment. The study aimed to assess and evaluate the reality of preparing the general budget at the Ministry of Finance and National Economy through applying the system of government finance statistic and determining the basis and principles that underpin the application as well as figuring out the most important problems facing the application process represented in the inability of the old system stereotyped budgeting system to differentiate between the transitions and the economic inflows along with its inability to differentiate between the administrative and economic classification from the one hand and the lack of perfect registration and classification of some items, thus the study has endeavored to test the following assumptions:

First: the hypothesis of the applied study represented in applying financial statistics system that affects the denotation of the contents of the financial lists and it exceeds the system of accountability of budget accounting.

Second: hypothesis of field study represented in the following:

The first assumption: the method followed in applying the government finance statistics at the Ministry of Finance does not assist in covering all the governmental organizations and sectors.

Second: the basis of accounting entry and registration used in the Ministry

The third hypothesis: The Ministry of Finance is facing a number of technical and administrative problems upon preparing and classifying the general budget in conformity with the system of government finance.

The study depended on the method of descriptive approach through reviewing some documents and publications of some international and local organizations related to developing the system of government finance statistics in addition to the statistical approach of the package of social sciences (SSPS) for testing the assumptions of the field study. The most important outcomes concluded by the study are represented in the descriptive analysis of the lists of budget closing accounts which is still poor in term of accounting accountability and is suffering delay in producing financial information and the insufficiency in covering the deals of the central government. The governmental finance statistics systems is characterized by a group of accounting features and these characteristics has affected the multiplicity and differences of the operation of accounting accountability gauging and there are some practical and scientific difficulties and impediments facing the Ministry of Finance in applying basis of entitlement fully and the study concluded with need for shifting from the conventional accounting system (form ٣) to the system of financial lists and then shifting to the most up to date model of a system of government finance statistics, updating the governmental financial system (the regulation of financial and accounting system) in a manner that conforms with the standards of the international accounting of the public sector in addition to the need for applying the basis of full entitlement in its perfect manner in entering and record of accounting financial transaction in Sudan.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	ABSTRACT
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
م	فهرس الأشكال
المقدمة	
١	أولاً: الإطار المنهجي
٧	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول: الإطار العلمي للموازنات	
٤٠	المبحث الأول: مفهوم الموازنة، نشأتها وتطورها
٦٥	المبحث الثاني: أهمية الموازنة والمبادئ العلمية لإعدادها
٨٢	المبحث الثالث: مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة والمعوقات التي يمكن أن تحد من فاعلية أداء الموازنة
الفصل الثاني: إحصاءات مالية الحكومة - المفهوم والقواعد المحاسبية	
١٠٤	المبحث الأول: مفهوم إحصاءات مالية الحكومة
١٠٩	المبحث الثاني: التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي
١٢٣	المبحث الثالث: القواعد المحاسبية ومعالجة البيانات
الفصل الثالث: مسارات الانتقال وتجارب بعض الدول الأجنبية في تطبيق إحصاءات مالية الحكومة	
١٤٦	المبحث الأول: ترتيبات ومتطلبات الانتقال من دليل العام ١٩٨٦ إلى العام ٢٠٠١م
١٥١	المبحث الثاني: مسارات الانتقال من خلال التصنيف والتبويب

١٦٧	المبحث الثالث: تجارب بعض الدول الأجنبية المختارة في تطبيق إحصاءات مالية الحكومة
الفصل الرابع: تجربة السودان في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة	
١٨١	المبحث الأول: الخلفية التاريخية للموازنة العامة في السودان
١٩٠	المبحث الثاني: أسس إعداد الموازنة العامة في السودان
٢٠٦	المبحث الثالث: تطبيق إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية والميدانية	
٢١٦	المبحث الأول: إجراءات الدراسة
٢٣٣	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
٢٥٣	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
٣١٧	الخاتمة
٣١٧	أولاً: النتائج
٣١٩	ثانياً: التوصيات
٣٢٢	قائمة المصادر والمراجع

فهرس الملاحق

٣٤١	ملحق رقم (١) استمارة الاستبانة
٣٤٢	ملحق رقم (٢) محكموا الاستبانة
٣٤٧	ملحق رقم (٣) استمارة المقابلات الشخصية
٣٥٠	ملحق رقم (٤) إدارة الحسابات الختامية

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٥٦	خصائص وأنواع المصروفات	(١/٢/٣)
١٦٣	أسس قيد عمليات الحكومة ومصادر النقد	(٢/٢/٣)
١٦٤	بيانات عمليات الحكومة	(٣/٢/٣)
١٦٥	بيان التدفقات النقدية "مصادر النقد واستخداماته"	(٤/٢/٣)
١٧٣	ملخص لقائمة التشغيل الاسترالية	(٥/٢/٣)
١٩٩	الخطوات الرئيسية والجدول الزمني لإعداد الموازنة العامة	(٦/٢/٤)
٢١٨	موقف توزيع استثمارات الاستبائة	(٧/١/٥)
٢٢٠	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(٨/١/٥)
٢٢١	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(٩/١/٥)
٢٢٣	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(١٠/١/٥)
٢٢٤	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(١١/١/٥)
٢٢٦	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي	(١٢/١/٥)
٢٢٧	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(١٣/١/٥)
٢٣٢	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(١٤/١/٥)
٢٣٣	التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية التطبيقية	(١٥/٢/٥)
٢٣٦	بيانات الموازنة العامة للفترة من ٢٠٠٠ - ٢٠٠٧م	(١٦/٢/٥)
٢٣٨	ملخص الموازنة للسنوات ٢٠٠٨ - ٢٠١١م	(١٧/٢/٥)
٢٣٩	قائمة حساب التشغيل للعام المالي المنتهي في ٢٠١١/١٢/٣١م	(١٨/٢/٥)
٢٤٤	محتوى فصول الإيرادات للعام المالي ٢٠٠٧ والعام ٢٠١١م	(١٩/٢/٥)
٢٤٥	محتوى باب النفقات العامة للموازنة	(٢٠/٢/٥)
٢٤٦	الميزانية العمومية للعام المالي المنتهي في ٢٠١١/٢/٣١م	(٢١/٢/٥)
٢٤٩	قائمة التدفقات النقدية المعدة بواسطة وزارة المالية	(٢٢/٢/٥)
٢٥٠	قائمة التدفقات النقدية المعدلة وفق نموذج صندوق النقد الدولي	(٢٣/٢/٥)

٢٥٤	تكرارات إجابات العبارة الأولى للفرضية الأولى	(٢٤/٣/٥)
٢٥٥	تكرارات إجابات العبارة الثانية للفرضية الأولى	(٢٥/٣/٥)
٢٥٧	تكرارات إجابات العبارة الثالثة للفرضية الأولى	(٢٦/٣/٥)
٢٥٨	تكرارات إجابات العبارة الرابعة للفرضية الأولى	(٢٧/٣/٥)
٢٥٩	تكرارات إجابات العبارة الخامسة للفرضية الأولى	(٢٨/٣/٥)
٢٦٠	تكرارات إجابات العبارة السادسة للفرضية الأولى	(٢٩/٣/٥)
٢٦٢	تكرارات إجابات العبارة السابعة للفرضية الأولى	(٣٠/٣/٥)
٢٦٣	تكرارات إجابات العبارة الثامنة للفرضية الأولى	(٣١/٣/٥)
٢٦٤	تكرارات إجابات العبارة التاسعة للفرضية الأولى	(٣٢/٣/٥)
٢٦٥	الوسيط لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الأولى	(٣٣/٣/٥)
٢٦٨	تكرارات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(٣٤/٣/٥)
٢٧٢	تكرارات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(٣٥/٣/٥)
٢٧٤	تكرارات إجابات العبارة الأولى للفرضية الثانية	(٣٦/٣/٥)
٢٧٦	تكرارات إجابات العبارة الثانية للفرضية الثانية	(٣٧/٣/٥)
٢٧٧	تكرارات إجابات العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(٣٨/٣/٥)
٢٧٨	تكرارات إجابات العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(٣٩/٣/٥)
٢٧٩	تكرارات إجابات العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(٤٠/٣/٥)
٢٨١	تكرارات إجابات العبارة السادسة للفرضية الثانية	(٤١/٣/٥)
٢٨٢	تكرارات إجابات العبارة الثامنة للفرضية الثانية	(٤٢/٣/٥)
٢٨٣	تكرارات إجابات العبارة التاسعة للفرضية الثانية	(٤٣/٣/٥)
٢٨٥	الوسيط لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الثانية	(٤٤/٣/٥)
٢٨٦	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(٤٥/٣/٥)
٢٨٨	تكرارات إجابات العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(٤٦/٣/٥)
٢٩٣	تكرارات إجابات العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(٤٧/٣/٥)
٢٩٥	تكرارات إجابات العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(٤٨/٣/٥)

٢٩٦	تكرارات إجابات العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(٤٩/٣/٥)
٢٩٧	تكرارات إجابات العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(٥٠/٣/٥)
٢٩٨	تكرارات إجابات العبارة السادسة للفرضية الثالثة	(٥١/٣/٥)
٣٠٠	تكرارات إجابات العبارة السابعة للفرضية الثالثة	(٥٢/٣/٥)
٣٠١	تكرارات إجابات العبارة الثامنة للفرضية الثالثة	(٥٣/٣/٥)
٣٠٢	تكرارات إجابات العبارة التاسعة للفرضية الثالثة	(٥٤/٣/٥)
٣٠٤	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(٥٥/٣/٥)
٣٠٥	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق على عبارات الفرضية الثالثة	(٥٦/٣/٥)
٣٠٦	تكرارات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(٥٧/٣/٥)
٣٠٩	نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد العينة على جميع فرضيات الدراسة	(٥٨/٣/٥)
٣١٣	تكرارات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثالث	(٥٩/٣/٥)
٣١٥	نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد العينة على جميع فرضيات الدراسة	(٦٠/٣/٥)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
١١١	مراحل إعداد الإحصاءات وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م	(١/٢/٢)
١١٩	القطاع العام وقطاعاته الفرعية	(٢/٢/٢)
١٤٢	هيكل الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة	(٣/٣/٢)
١٤٧	أسس التسجيل المحاسبي	(٤/١/٣)
١٤٨	نتائج حساب التشغيل	(٥/١/٣)
١٥١	عرض عام للعلاقات بين نظامي التصنيف وفق دليل عام ١٩٨٦م ودليل عام ٢٠٠١م	(٦/٢/٣)
٢٢٠	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(٧/١/٥)
٢٢٢	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(٨/١/٥)
٢٢٣	التكرارات لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي	(٩/١/٥)
٢٢٥	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(١٠/١/٥)
٢٢٦	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(١١/١/٥)
٢٢٨	التكرارات لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(١٢/١/٥)
٢٣٤	التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية التطبيقية	(١٣/٢/٥)
٢٥٤	تكرارات إجابات العبارة الأولى من الفرضية الأولى	(١٤/٣/٥)
٢٥٦	تكرارات إجابات العبارة الثانية من الفرضية الأولى	(١٥/٣/٥)
٢٥٧	تكرارات إجابات العبارة الثالثة من الفرضية الأولى	(١٦/٣/٥)
٢٥٨	تكرارات إجابات العبارة الرابعة من الفرضية الأولى	(١٧/٣/٥)
٢٦٠	تكرارات إجابات العبارة الخامسة من الفرضية الأولى	(١٨/٣/٥)
٢٦١	تكرارات إجابات العبارة السادسة من الفرضية الأولى	(١٩/٣/٥)
٢٦٢	تكرارات إجابات العبارة السابعة من الفرضية الأولى	(٢٠/٣/٥)
٢٦٣	تكرارات إجابات العبارة الثامنة من الفرضية الأولى	(٢١/٣/٥)
٢٦٤	تكرارات إجابات العبارة التاسعة من الفرضية الأولى	(٢٢/٣/٥)

٢٧٣	التكرارات لإجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(٢٣/٣/٥)
٢٧٥	تكرارات إجابات العبارة الأولى للفرضية الثانية	(٢٤/٣/٥)
٢٧٦	تكرارات إجابات العبارة الثانية للفرضية الثانية	(٢٥/٣/٥)
٢٧٧	تكرارات إجابات العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(٢٦/٣/٥)
٢٧٨	تكرارات إجابات العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(٢٧/٣/٥)
٢٨٠	تكرارات إجابات العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(٢٨/٣/٥)
٢٨١	تكرارات إجابات العبارة السادسة للفرضية الثانية	(٢٩/٣/٥)
٢٨٢	تكرارات إجابات العبارة السابعة للفرضية الثانية	(٣٠/٣/٥)
٢٨٤	تكرارات إجابات العبارة الثامنة للفرضية الثانية	(٣١/٣/٥)
٢٨٥	تكرارات إجابات العبارة التاسعة للفرضية الثانية	(٣٢/٣/٥)
٢٩٣	تكرارات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(٣٣/٣/٥)
٢٩٥	تكرارات إجابات العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(٣٤/٣/٥)
٢٩٦	تكرارات إجابات العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(٣٥/٣/٥)
٢٩٨	تكرارات إجابات العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(٣٦/٣/٥)
٢٩٩	تكرارات إجابات العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(٣٧/٣/٥)
٣٠٠	تكرارات إجابات العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(٣٨/٣/٥)
٣٠١	تكرارات إجابات العبارة السادسة للفرضية الثالثة	(٣٩/٣/٥)
٣٠٣	تكرارات إجابات العبارة السابعة للفرضية الثالثة	(٤٠/٣/٥)
٣٠٤	تكرارات إجابات العبارة الثامنة للفرضية الثالثة	(٤١/٣/٥)
٣٠٥	تكرارات إجابات العبارة التاسعة للفرضية الثالثة	(٤٢/٣/٥)
٣١٤	تكرارات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(٤٣/٣/٥)
٣١٦	نتائج اختبار مربع كاي على إجابات جميع فرضيات الدراسة	(٤٤/٣/٥)

المقدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي.

ثانياً: الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

تتفق معظم الدول الحديثة على أن يسير نشاطها المالي وفق برنامج محدد بصورة دقيقة يشتمل على نفقات الدولة وإيراداتها التي تقرها مسبقاً لسنة على العموم وتفصيلها في بيان يقترن بالصفة الإجبارية عن طريق السلطة التشريعية في أكثر الأحيان. ويطلق على هذا البرنامج الموازنة العامة التي أصبحت الأداة التي تستخدمها الدولة في التخطيط والرقابة، إذ أن مدى تفعيل السياسة المالية تتأثر بالحالة التي تكون عليها الموازنة (فائض/ عجز) وبالتالي فإن الموازنة باتت تمثل المرآة العاكسة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

إن الأحداث السياسية والاقتصادية التي شهدتها السودان خلال العقود الأربعة الماضية وما استصحابها من تدفق موارد مالية جديدة جعل من الضروري تشكيل إطاراً حيوياً لإثبات الإنصاف والشفافية في عمليات تخصيص الموارد وتوزيعها، أي ما يسمى بالإصلاحات الاقتصادية وما يتبعها من رسم جديد لآلية عمل الموازنة العامة.

الملاحظ أن مراحل الإصلاح التي شهدتها الموازنة العامة في السنوات العشرة الأخيرة قد تبدو متواضعة نسبياً قياساً بثقل الأخطاء التي واجهتها، حيث كان في مقدمة عملية إصلاح الموازنة هو تغيير نظام التبويب من خلال تطبيق نظام جديد عرف بـ (إحصاءات مالية الحكومة Government Finance Statistic GFS) الذي يمتاز بقدر عالي من التفاصيل في تبويب وتحليل النفقات والإيرادات والأصول والخصوم وما يرتبط بها من متغيرات وتدفقات نقدية. وهذا ما دفع بعض خبراء وأسائفة المالية العامة على تعريفهم لهذا النظام بأنه مجرد نظام إحصائي وليست نظاماً محاسبياً الهدف منه الحصول على إحصاءات مالية دقيقة عن أنشطة الدول⁽¹⁾. وقد بذلت وزارة المالية والاقتصاد الوطني بالتعاون مع صندوق النقد الدولي بعض الجهود الرامية إلى تحسين إدارة الشؤون المالية والإنفاق العام من خلال إعادة هيكلة الموازنة

(1) بروفييسور/ عبد الماجد عبد الله، أستاذ المحاسبة والتمويل بجامعة أم درمان الإسلامية، رئيس لجنة مناقشة

الرسالة بتاريخ ٢٩ / ١٢ / ٢٠١٦م.

لتعكس التحويلات على المستويات دون القومية وحوسبة نظام الإبلاغ عن أداء الموازنة والتدريب على التصنيف الوظيفي للموازنة. إلا أنه ظل هناك بعض العيوب والقصور التي صاحبت تطبيق هذا النظام خصوصاً في مجال الشفافية والإفصاح المحاسبي عن عمليات وتعامل الوحدات الحكومية التي تحتاج إلى المزيد من الدراسات والبحوث التي من شأنها أن تساهم في تعزيز مسار هذا النظام الجديد، وهذا ما يسعى إليه البحث الحالي من واقع دراسة تطبيقات الموازنة العامة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني والوحدات التابعة لها.

مشكلة الدراسة:

إن تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في وزارة المالية والاقتصاد الوطني بدأ أولاً بدائرة الموازنة ثم دائرة المحاسبة مما شكل ذلك فراغاً منهجياً في تطبيق بعض المفاهيم والمعايير المحاسبية في تشويه صورة الموازنة النهائية. عليه يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في أن الطريقة النمطية التقليدية المتبعة في تصنيف وتبويب وقياس بنود الموازنة العامة لحكومة السودان لا تساعد في دقة وصحة وشمولية كل عمليات وحدات الحكومة المركزية مما ساهم في زيادة حجم الانحرافات والتجاوزات المالية المصاحبة لتطبيق الموازنة، وبصورة أخرى يمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤلات:-

١. ما هي أسس التسجيل المحاسبي المتبعة في تسجيل المعاملات الجارية للحكومة؟
 ٢. إلى أي مدى يمكن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كبديل للائحة الإجراءات المالية والمحاسبية في عملية التسجيل والقيود المحاسبي بالنسبة لمعاملات الحكومة المالية؟
 ٣. كيف يمكن التفرقة بين التبويب الاقتصادي والتبويب الإداري لبنود الموازنة؟
 ٤. ما هي نوعية المشاكل والمعوقات الفنية والتقنية التي تواجه وزارة المالية والوحدات التابعة لها في إعداد وتنفيذ بنود الموازنة العامة؟
- أهمية الدراسة:**

تأتي أهمية هذه الدراسة من الدور الذي يمكن أن تلعبه التوجيهات والإرشادات المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة في مجال تحسين وتفعيل المنظومة الشاملة للإصلاحات الهيكلية من أجل إصلاح قطاع المالية العامة وتجويد الأداء المالي عن طريق إطفاء المزيد من الإفصاح والشفافية المالية في أداء الوحدات والمؤسسات الحكومية. لذلك تتمثل أهمية الدراسة في النواحي التالية:

أولاً: الأهمية العلمية:

١. محاولة تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بصورته المستحدثة.
٢. محاولة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
٣. محاولة الاستفادة من تجارب وخبرات بعض الدول التي تقدمت في هذا المجال.

ثانياً: الأهمية العملية:

١. زيادة مستوى الإفصاح عن محتويات القوائم المالية المصاحبة للموازنة العامة في شكل حسابات ختامية.
٢. محاولة إيجاد صيغ وطرق عملية حديثة يمكن من خلالها جمع وتوحيد بيانات القطاعات والمؤسسات الحكومية.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى إعطاء فكرة عن مدى فعالية نظام إحصاءات مالية الحكومة في تحديث وتطوير بيانات الموازنة العامة وذلك من خلال:-
١. التعريف بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة عامة من حيث مفهومه، ومقوماته، والفوائد المرجوة من تطبيقه.
 ٢. التعرف على مدى فهم وإدراك الإدارات المختلفة لوزارة المالية والوحدات الحكومية التابعة لها بمتطلبات تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.
 ٣. التعرف على أهم المحددات والصعوبات التي قد تحد من فاعلية نظام إحصاءات مالية الحكومة في إطار تحديث بيانات الموازنة العامة.

٤. التعرف على تجارب بعض الدول في مجال تطبيق إحصاءات مالية الحكومة مع التركيز على استشارات اللجان الفنية التابعة لصندوق النقد الدولي في هذا الخصوص.

فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:-

أولاً: فرضية الدراسة التطبيقية:

تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على دلالة محتويات القوائم المالية ويزيد من مستوى الإفصاح المحاسبي للموازنة.

ثانياً: فرضيات الدراسة الميدانية:

١. الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية لا تساعد في تغطية كل عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية.

٢. أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبي متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة الحديث.

٣. تواجه وزارة المالية مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد وتصنيف الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة مزيجاً من مناهج البحث العلمي حيث تم استخدام المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لصياغة محاور الدراسة ووضع الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على مصادر البيانات التالية:

[أ] البيانات الأولية تم الحصول عليها من:

١. التقارير والمذكرات الداخلية بوزارة المالية والاقتصاد الوطني.

٢. الملاحظات المستخلصة من التطبيقات الفعلية لدليل إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية.

٣. المقابلات الشخصية مع الخبراء والمتخصصين في هذا المجال بالإضافة إلى ملخصات الندوات والمحاضرات العلمية.

٤. قائمة استقصاء (استبانة) تم تصميمها من قبل الباحث لجمع البيانات الأولية من أفراد مجتمع الدراسة وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة. [ب] البيانات الثانوية فقد تم جمعها من المصادر التالية:

١. المراجع والكتب العلمية.
 ٢. البحوث والدراسات العلمية.
 ٣. التقارير الدورية المنشورة عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.
- حدود الدراسة:**

اقتصرت الدراسة على وزارة المالية والاقتصاد الوطني والمصالح والوحدات والقطاعات المالية المختلفة التي تتبع لها، وذلك بسبب صعوبة دراسة واقع تطبيق دليل إحصاءات مالية الحكومة في كل بقاع السودان من ولايات ومحليات مختلفة وما يتضمنها من وزارات ومصالح متعددة.

أما الحدود الزمانية للبحث فهي تغطي الفترة الزمنية التي تم فيها تطبيق إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني ابتداءً من النسخة الثانية للعام ٢٠٠١م حتى العام ٢٠١١م.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول تسبقها مقدمة وتقعها خاتمة، حيث اشتمل فصل المقدمة على الإطار المنهجي للدراسة التي اعتمدت على طبيعة المشكلة وأهمية الدراسة، أهداف الدراسة، فرضيات الدراسة، مناهج الدراسة، حدود الدراسة وهيكل الدراسة، أما الدراسات السابقة فقد احتوت على الدراسات السابقة العربية والأجنبية.

استعرض الفصل الثاني الإطار النظري لمفهوم نظام إحصاءات مالية الحكومة والقواعد المحاسبية المرتبطة بها من خلال ثلاثة مباحث تناول فيها الباحث مفهوم إحصاءات مالية الحكومة، التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي، علاوة إلى القواعد المحاسبية ومعالجة البيانات.

أما الفصل الثالث فيتضمن مسارات وتجارب بعض الدول الأجنبية في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في إطار ثلاثة مباحث فشملت ترتيبات ومتطلبات الانتقال من دليل عام ١٩٨٦م إلى العام ٢٠٠١م وتتبع مسارات الانتقال من خلال التصنيف والتبويب والمبحث الثالث اختص بتجارب بعض الدول الأجنبية المختارة كنماذج في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.

الفصل الرابع اختص بتناول تجربة السودان من خلال تناول الخلفية التاريخية للموازنة العامة في المبحث الأول، وأسس إعداد الموازنة في المبحث الثاني، وختمت بعملية الانتقال من نظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ - ٢٠٠١م. أما الفصل الخامس فتناول الدراسة التطبيقية والميدانية، وتحليل البيانات، واختبار الفرضيات وخاتمة الدراسة التي تتضمن النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

نسبة لقلة الدراسات التي تناولت موضوع إحصاءات مالية الحكومة Government Finance Statistics كأداة لتحديث إعداد بيانات الموازنة العامة وذلك بسبب حداثة هذا الموضوع. فإن الباحث سيتطرق إلى الدراسات التي سبقته والتي تناولت موضوع إعداد الموازنة العامة سواء على المستوى القومي أو الإقليمي كعلاقة بينها وبين دراسة الباحث وهي كالتالي:

أ. الدراسات العربية:

١٨. دراسة: الغيطاني، (٢٠١٢م)^(١):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إعداد الموازنة العامة المصرية يتم في صورة موازنة بنود واعتمادات (أجور وتعويضات عاملين، شراء سلع وخدمات، فوائد، دعم ومنح، ... الخ) بما لا يساعد على إجراء تقديرات سليمة للإيرادات والمصروفات مبنية على أساس التكلفة والعائد وعلى أساس دراسة البدائل الاقتصادية المتاحة، إضافة أنها لا تشمل على معايير لقياس كفاءة وفعالية الإنفاق العام. تتبع أهمية الدراسة في أنها تبرز أن الاعتماد على موازنة البنود يؤدي إلى الحد من قدرة الوزارات على تنفيذ المشروعات بكفاءة، حيث أن أسلوب إعداد الموازنة يتطلب مراجعة هيكل نفقات العام المالي السابق لإعداد الموازنة الجديدة ولا يسمح بإجراء تعديلات إلا بنسبة طفيفة، مما يدفع الجهات المنفذة، الوزارات، أو المحافظات إلى المغالاة في تقديراتها ويترتب على ذلك تركيز المناقشات مع وزارة المالية على تخفيض النفقات بدلاً من الاهتمام بكيفية تقديم الخدمات بصورة أكثر كفاءة. هدفت الدراسة إلى التعريف بطرق إعداد الموازنات بالوزارات والمحليات، بالإضافة إلى التعريف بأهم الصعوبات التي تصعب من مهمة الجهاز المركزي للحسابات المنوط بمراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة لرقابة أداء الإنفاق الحكومي وتحقيق أي تقديم للأداء، كما هدفت الدراسة إلى استعراض تجربة دولة الإمارات العربية المتحدة

(١) د. إبراهيم الغيطاني، الموازنة العامة، إشكاليات مصرية وحلول إماراتية، (القاهرة: مركز المصري للدراسات والمعلومات، منشورة على الموقع: asic@almasryalyoum.com، سبتمبر ٢٠١٢م).

في هذا المجال ومحاولة الاستفادة منها باعتبارها تجربة حديثة يرجع تطبيقها إلى عام ٢٠٠٢م في إطار خطة التحديث الشامل للمنظومة الاقتصادية التي تنتهجها الإمارات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يقوم المستوى المركزي بمعظم عمليات الموازنة من تخطيط وتنفيذ دون أن يكون للمحليات دور كبير، مما يعد عاملاً مهماً في ابتعاد بنود الموازنة عن اختيارات وأوليات المحليات، ولاحظت الدراسة أن الموازنة الحالية تقدم معلومات عن الالتزامات عن إنفاق الحكومة لمدة عام واحد فقط ما لا يساعد راسمي السياسة في وضع السياسات المالية متوسطة الأجل تكون أكثر حرصاً وتتميز بكفاءة أكبر في استخدام الموارد، قيام بعض الوحدات بفتح حسابات خاصة يتم إيداع بعض المتحصلات بها والصرف منها خارج الموازنة فيما يعرف بـ "الصناديق الخاصة" بالمخالفة لمبدأ عمومية الموازنة، ما قد يؤدي إلى نوع من الاستخدام المفرط لتلك الميزانيات التكميلية مما يمس بمبدأ شفافية الإنفاق العام يؤدي عدم وجود أهداف كمية للإنفاق العام تسهل متابعة تنفيذ الموازنة العامة إلى صعوبة تحديد ما إذا كانت الموازنة قد حققت الهدف المرجو منه أم لا، انعكست الإستراتيجية الإماراتية الجديدة في مجال موازنة البرامج والأداء بدورها على فعالية الأداء الحكومي حيث حققت الإمارات مستويات مرتفعة في مؤشرات فعالية الحكومة الصادر عن البنك الدولي لعام ٢٠١١م. أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها، لا بد من أن يعمل واضعو السياسات على التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء، لرفع كفاءة الحكومة والخدمات المقدمة، وضمان مستوى أفضل لتحقيق الأهداف الاقتصادية ودعم التنمية البشرية، مع الأخذ في الاعتبار ضرورة تعديل البنية التشريعية وتدعيم الموارد البشرية العاملة في الجهاز الحكومي والسعي نحو تطبيق اللامركزية المالية على المستوى المحلي للقضاء على العيوب البنوية بمالية الدولة وموازنتها العامة.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بضرورة انتقال الحكومة المصرية بموازنتها من الموازنة التقليدية إلى الموازونات الحديثة وقد اتجهت الدراسة إلى مطالبة الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا الشأن وهي خطوة كبيرة في مجال

تطوير الموازنة العامة ولكنها تختلف عن دراسة الباحث الذي دمج تطوير بيانات الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة لزيادة مستوى الشفافية المالية.

٢. دراسة: يونس (٢٠١٠م)^(١):

تناول الباحث مشكلة دراسته عن مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في موازنة السلطة الفلسطينية بدلاً من تطبيق موازنة البنود، والمعوقات التي تقف وراء عدم تطبيقها، ونقاط الضعف في موازنة البنود، والمحاور المختلفة التي مرت بها الموازنة، جاعلاً المشكلة الرئيسية تتمحور حول سؤال واحد هو: ما مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء على موازنة السلطة الفلسطينية، تأتي أهمية الدراسة من أنها تعتبر استكمالاً لدراسة منهج تطبيق موازنة البرامج والأداء، وزيادة نشر العلم والوعي بهذا المنهج في إعداد الموازنات وخاصة بين الإداريين والمعنيين بإعداد الموازنات العامة، وهدفت الدراسة إلى معرفة ما مدى إمكانية تطبيق منهج موازنة البرامج والأداء كأحد أنواع الموازنات على السلطة الفلسطينية، ومعرفة المعوقات التي تقف في طريق تطبيق موازنة البرامج والأداء في الموازنة العامة وذلك خلال سنوات الدراسة، بالإضافة إلى معرفة الوسائل التي بموجبها يتم إعداد الموازنة العامة، ومدى ملائمة هذه الوسائل لواقع الظروف الفلسطينية والوضع المالي. اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي كأحد أساليب البحث حيث أجريت الدراسة على الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية وعلى موظفي لجان الموازنة العامة في الوزارات المختلفة بما فيها وزارة المالية وهي الجهة المخولة بإعداد وتحضير الموازنة وتقديمها إلى المجلس التشريعي لإقرارها واعتمادها، مستخدماً أسلوب الاستبانة لجمع البيانات. وتبين من نتائج الدراسة أن هناك الكثير من القصور، والعديد من الجوانب السلبية في عملية إعداد الموازنة العامة بالطريقة التقليدية، والتي لا تؤدي إلى تطور الموازنة العامة ولا في آلية إعدادها ولا في كيفية تحديد كل من الإيرادات والنفقات، وقد أثبتت الدراسة أن الموازنة العامة تعد بشكل خرافي وبزيادة نسبية مئوية على الموازنة السابقة، كما أثبتت الدراسة أن موظفي لجان الموازنة في وزارة المالية يتمتعون

(١) يونس إبراهيم أحمد جعفر، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء من قبل حكومة السلطة الوطنية الفلسطينية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، ٢٠١٠م).

بكفاءات ومؤهلات وخبرات تمكنهم من القيام بإعداد الموازنة على شكل برامج وأداء، لذلك أوصت الدراسة بتطبيق موازنة البرامج والأداء على واحدة أو أكثر من الوحدات الحكومية كبداية للتغير بشكل تدريجي، وعمل دراسات عن مدى الاستفادة من ذلك، وتحقيق الأهداف والقدرة على التطبيق على باقي الوحدات الحكومية.

يستنتج الباحث من خلال استعراض هذه الدراسة أنها ركزت في عملية التحول إلى الموازنات الحديثة دون أن تلتفت إلى آليات تطويرها مالياً وإحصائياً بالاستفادة من مجهودات صندوق النقد الدولي في هذا المجال.

٣. دراسة: وجدان (٢٠٠٩م)^(١):

تتلخص مشكلة الدراسة في عدم معرفة أثر التمويل بالعجز على الاقتصاد السوداني، ومدى فعالية سياسة إحداث العجز في الموازنة العامة للدولة وتأثيرها على بعض المؤشرات الاقتصادية الكلية لفترة عشرين سنة من ٨٦ / ٨٧ وإلى عام ٢٠٠٥م، تمكن أهمية الدراسة في إمكانية التوصل إلى نتائج علمية ناتجة عن التحليل الكمي والتقصي الدقيق لموضوع التمويل عن طريق إحداث العجز ومعرفة إلى أي مدى يمكن الاستمرار في هذه السياسة وأي نوع من الأنشطة تلائم هذا النوع من التمويل دون إحداث ضارة بالاقتصاد القومي. وهدفت الدراسة إلى معرفة أسباب انتهاء هذه السياسة في السودان وبحث أثرها في الاقتصاد السوداني من خلال فترة الدراسة، مع معرفة موقف الاقتصاد الإسلامي من هذه السياسة، استخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة والمنهج الإحصائي (SPSS) لجمع البيانات وتحليلها للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن العجز الكلي المتواتر سمة من سمات الموازنة العامة للدولة في كل فترة الدراسة وغالباً يمول هذا العجز بالاستدانة من النظام المصرفي وأن ضعف الجوانب الإيرادية في الموازنة العامة للدولة وضآلة نسبتها إلى الناتج القومي الإجمالي خاصة منذ بداية فترة الدراسة وقبل دخول إيرادات البترول في الميزانية تعتبر السبب الأساسي في اتساع العجز في الموازنة العامة، وأن عجز الموازنة العامة مسبب رئيس في

(١) وجدان مهدي أحمد عبد القادر، سياسة إحداث العجز في الموازنة العامة للدولة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، ٢٠٠٩م).

عجز ميزان المدفوعات خلال فترة الدراسة. وأهم ما أوصت به الدراسة خلق فرص واسعة للاستثمار ويكون ذلك سبباً في جلب رؤوس الأموال الخارجية وبالتالي خلق فرق للعمالة والتوظيف، وزيادة الجهد المالي عن طرق تكثيف الجهود لزيادة حصيلة الإيرادات المحلية برفع الكفاءة الإدارية وتوسيع الغطاء الضريبي وسد منافذ التهرب، كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات في مجال الاقتصاد والمالية العامة.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بمعالجة عجز الموازنة العامة وأوصت بضرورة خلق فرص استثمار وجلب رؤوس الأموال الخارجية ولم تتطرق الدراسة إلى عملية تطوير بنود الموازنة من حيث العرض والإفصاح.

٤. دراسة هويدا (٢٠٠٩م)^(١):

تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد الطرق لإعداد الموازنة العامة والبحث عن نظام يظهر كافة أنشطة الحكومة التشغيلية والتمويلية، ويوفر مؤشرات تهدي بها سائر الدول من تقييم مسارها عبر إطار تحليلي متكامل. تكمن أهمية الدراسة من أهمية الموازنة العامة كوثيقة اقتصادية وسياسية واجتماعية، حيث يتم من خلالها التخطيط لوضع الأهداف تنفيذاً للسياسات الموضوعة والرقابة عليها كميّار لتقييم الأداء المالي. هدفت الدراسة لإلقاء الضوء على مجال مهم من المجالات التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وحسن استغلال الموارد وهدفت أيضاً لدراسة الموازنة العامة لحكومة السودان وإمكانية تنفيذ موازنة في حدود الموارد المتاحة وبيان الأساليب المتبعة في إعداد الموازنة العامة واختبار كفاءتها وفعاليتها وإلقاء الضوء على نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد لإعداد الموازنات، اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة والمنهج الاستقرائي لاختيار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تتبع وزارة المالية والاقتصاد الوطني أسلوب الموازنة التقليدية في وضع الخطط والسياسات المستقبلية، وأن هذا

(١) هويدا الحفني أحمد الفيل، الموازنات الحكومية بين النظرية والتطبيق، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٩م).

النظام التقليدي في الموازنات يتحقق في إبراز كل الأنشطة التشغيلية والتمويلية، ووجود النظام المحاسبي هو الأساس لإعداد الموازنة العامة للدولة لكل المستويات الإدارية وأفراد المجتمع، وضرورة الاهتمام بالتدريب العملي والمهني للمشاركين في إعداد الموازنة العامة، بالإضافة إلى أن يراعي في تبويب الموازنة البرامج والأهداف المرجو تحقيقها خلال الفترة القادمة.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لموضوع إحصاءات مالية الحكومة كوسيلة لتطوير الموازنة العامة في السودان ولكنها لم تمس أسس التسجيل والقيود المحاسبي بالإضافة إلى كيفية معالجة مشكلة الإفصاح والشفافية وهي النقاط التي سوف يركز عليه الباحث في دراسته هذه.

٥. دراسة د. مارك (٢٠٠٨م)^(١):

تبلورت مشكلة الدراسة في أن عملية الإصلاح في تحضير الموازنة يعتبر تطوراً جديداً في أغلب دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا حيث تسيطر عليها الطرق التقليدية، ومتى توفر الاهتمام بالإصلاح، غالباً ما تظهر الرغبة بالانتقال إلى اعتماد التقنيات العصرية بسرعة. وخاصة في ما يتعلق بإعداد موازنة البرامج والأداء، ولكن هذه التقنيات لن تتجح إلا إذا اعتمدت أولاً مجموعة من التحسينات الأساسية في ما يتعلق بنظام الموازنة، وتكمن أهمية الدراسة في أنها تبرز أن تقنيات إعداد الموازنة العصرية تحاول أن تجمع بين الموازنة ووضع السياسات، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن فصل العمليات بين الإنفاق الإنتاجي والإنفاق الجاري يشكل عائقاً أمام إدخال موازنة الأداء التي تتضمن تقسيم الأداء مقابل الكلفة (الجارية والإنتاجية) لنشاط معين وقد عانت عدة دول أيضاً من مشاكل في حالات لم تؤخذ فيها كلفة مشروع إنتاجي في عين الاعتبار إلا عند إكمال هذا المشروع، كما أن الإداريين يقاومون بشدة عملية الإصلاح بدمج الإنفاق الجاري والإنتاجي لأنه يتضمن تغييراً مؤسسياً، بالإضافة إلى أن عدداً كبيراً من الدول في المنطقة كان يعتمد تصنيفاً اقتصادياً مهيكلاً بشكل رديء للموازنة. أوصت الدراسة بعدة توصيات

(١) د. مارك اهرن، تحضير الموازنة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، (بيروت: الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، إدارة الحكم، المجلد الثاني، العدد الثالث، أيلول/سبتمبر ٢٠٠٨م)، ص ٣ - ٥.

منها: اعتماد التقنيات العصرية الحديثة في إعداد الموازنة العامة، مع ضرورة دمج عمليتي الموازنة الجارية والموازنة الإنتاجية، علاوة إلى ضرورة اعتماد تصنيف إداري واقتصادي يحدد موازنة كل وحدة إنفاق بوضوح، بالإضافة إلى ضرورة خلق تناسق بين هذه الإصلاحات الهيكلية لموازنة هذه الدول مع تصنيف وهيكله دليل صندوق النقد الدولي حول إحصاءات مالية الحكومة الذي يحسن في فهم الموازنة بشكل كبير.

يرى الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بعملية إصلاح الموازنة العامة بدمج الإنفاق الجاري والإنتاجي، إلا أنها لم تتطرق لعملية استخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة في عملية إصلاح الموازنة العامة.

٦. دراسة: روبيير (٢٠٠٨م)^(١):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الحكومة اللبنانية تاريخياً واجهت عدداً من التحديات المهمة التي قللت من قدرتها على إدارة ماليتها بصورة فاعلة وناجعة. فإطار العمل القانوني لإعداد الموازنة وتطبيقها الذي يقوم على قانون العام ١٩٦٣م، لا يتضمن أيّاً من ممارسات إدارة المالية العامة العصرية. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المشاكل التي تحيط بنطاق الموازنة العامة، ومعرفة أثر غياب قانون موازنة عصري على تطبيق الإصلاحات المهمة على نظام المالية العامة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن الحكومة اللبنانية ما زالت تعتمد على قانون الموازنة السنوية للتعليمات حول محتوى مشاريع الموازنة وهيكلتها، نتيجة لذلك، يستمر بناء موازنات الوزارات المتخصصة من الأسفل إلى الأعلى بلا أي رابط مع أهداف الاقتصاد الكلي ومن دون سقف صارمة محددة للموازنة، ومن النتائج المهمة أيضاً نطاق الموازنة وشموليتها، فحوالي ١٩% من إنفاق الحكومة يتم خارج إطار الموازنة المعتمدة، ولا تُعتبر الأجزاء الممولة خارجياً من الاستثمار العام الذي تنفذه الهيئات الحكومية المختلفة جزءاً من موازنة الحكومة. إضافة إلى ذلك لا يحتوي قانون الموازنة على أي معلومات حول الوضع المالي للمؤسسات المستقلة العامة، التي تعمل خارج إطار

(١) روبيير أبو جوده، إصلاح إدارة المالية العامة في حكومة الجمهورية اللبنانية، (بيروت: الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، إدارة الحكم، المجلد الثاني، العدد الثالث، أيلول/سبتمبر ٢٠٠٨م)، ص ٥ - ٧.

الموازنة العادية، ومن العوامل التي أبطأت من عجلة إصلاح المالية العامة، هو الواقع السياسي المتفتح المكون من أحزاب سياسية متعددة فاعلة في البرلمان، والتسويات التي لا مفر منها من أجل التمكن من الحكم، نتيجة لذلك، علق قوانين مهمة في البرلمان، منها قوانين جديدة لإصلاح الموازنة العامة. وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، تعزيز بيئة الضبط العامة ضمن تطبيق الموازنة ومراقبتها، ضرورة دعم الجهات المانحة المختلفة بما فيها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لتمكين الحكومة اللبنانية من إدخال بعض الإصلاحات التي لا تحتاج إلى تعديل القوانين الموجودة، مع ضرورة تركيز تلك الإصلاحات على تعزيز الموازنة عبر تضمين تحويلات الخزينة إلى المؤسسات المستقلة في الموازنة، بالإضافة إلى تعزيز نظام إعداد التقارير بإطلاق التقارير الشهرية حول وضع الحكومة المالي ومستويات الدين العام.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها لم تتطرق طرق وأدوات تطوير الموازنة العامة.

١٩. دراسة: محمود (٢٠٠٨م)^(١):

تمثلت مشكلة البحث في أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي يشوبه العديد من أوجه القصور، ويتطلب إجراء تحديث وتفعيل للمقومات والأسس التي يستند إليها لأغراض زيادة فاعلية وكفاءة هذا النظام. لذلك تمحور السؤال الرئيسي للدراسة في: ما هو واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني؟ وما هو الإطار العام لتطويره؟ تتبع أهمية الدراسة في أنها تسلط الضوء على أحد الموضوعات ذات الأهمية في تحسين الأداء المالي للوزارات الفلسطينية، كون النظام المحاسبي أحد أدوات الإدارة المالية الحكومية، كما سعت الدراسة إلى تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق في الوزارات الفلسطينية. هدفت الدراسة إلى التعريف بالنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية واقتراح الإستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته. ولتحقيق ذلك استخدمت

(١) محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، (غزة:

الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات، العليا كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٨م).

الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وتحليل واقع النظام المحاسبي الفلسطيني بتوزيع الاستبانة التي صممت لجمع البيانات من العاملين في الإدارات المالية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: لا يتلاءم الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على دور الدولة وتحقيق الأهداف المناطة به، استمرار تطبيق نظام موازنة البنود لا يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، عدم اهتمام المسؤولين في السلطة الفلسطينية بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها الموازنة العامة والتقارير المالية المترتبة عليها في عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى عدم تطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي. خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها العمل على استكمال المقومات والأسس الملائمة لتطوير مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والتقارير المالية، والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء واعتماد أساس الاستحقاق وإرساء الأسس اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وآخر لمحاسبة المسؤولية، وتبني المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة، والاهتمام بالكوادر البشرية ونشر الوعي بين المسؤولين بأهمية تطوير النظام المحاسبي والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرار.

بالنظر إلى نتائج هذه الدراسة يلاحظ الباحث أنها ركزت في عملية صحة تقدير نفقات الموازنة العامة القائمة على الطريقة التقليدية، ولكنها لم تتطرق إلى أسس القيد والتسجيل علاوة على أنها لم تتناول دور قطاع إحصاءات مالية الحكومة في زيادة مستوى الإفصاح والشفافية المالية.

٨. دراسة: إبراهيم (٢٠٠٧م)^(١):

تلخصت مشكلة الدراسة إلى أنه هناك الكثير من المعوقات التي تحد من تطبيق الموازنات ومن القيام بدورها كأداة تخطيط ورقابية فعالة، وقد طرحت مشكلة الدراسة أيضاً في التساؤلات الآتية: هل يتم إعداد الموازنات وفق أسس سليمة في بلديات قطاع غزة؟ هل هناك صعوبات تواجه بلديات قطاع غزة تحد من فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة؟ هل تستفيد الإدارة العليا في بلديات قطاع غزة من مخرجات أنظمة الموازنات المطبقة فيها؟ برزت أهمية الدراسة من أنها ألفت الضوء على مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، لأنها تعد أداة فعالة في يد الإدارة العليا للتخطيط والتنسيق والرقابة كما أنها تعد أداة اتصال، وهي تساعد بشكل أفضل على الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة مما يساعد على زيادة الرقابة داخل البلدية. وهدفت الدراسة إلى التعرف على الموازنات من جميع جوانبها، معرفة العوامل التي تؤثر في استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بيئة بلديات قطاع غزة، التعرف على أهم المحددات والصعوبات التي تحد من فاعلية الموازنات، التعرف على سمات وطرائق إعداد الموازنات في بلديات قطاع غزة. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتقويم مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، ولأغراض التحليل وتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences - SPSS) لاختبار فرضيات الدراسة. خلّصت الدراسة إلى توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا المجال الثالث (مشاركة المستويات الإدارية)، وبالتالي فإن معظم المقومات المقترحة (إدراك الإدارة العليا، المستوى العلمي، الهيكل الإداري، تنوع الأساليب المستخدمة) في نموذج الدراسة هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة. أوصت الدراسة بضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين

(١) إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة ٢٠٠٧م).

ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، والعمل على الاستفادة من التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات واستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الآلي، وضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية في البلديات حيث تساعد في عملية التخطيط والتنسيق والرقابة، مع ضرورة مشاركة جميع الأقسام وفي كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات، وضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات.

بمقارنة نتائج هذه الدراسة باتجاهات دراسة الباحث، يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على محور اتخاذ الموازنة كوسيلة للتخطيط والرقابة دون نظرتها لقضية اتخاذ نظام إحصاءات مالية الحكومة كأداة للتخطيط والرقابة.

٩. دراسة فريد (٢٠٠٧م)^(١):

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى معرفة مدراء المدارس بالموازنات التخطيطية والصعوبات التي تواجههم في إعدادها. ومدى قدرتهم على التخطيط السليم بإتباعهم لخطوات الرقابة الصحيحة وقدرتهم على التعرف على المشاكل وتحديدتها وإتباع خطوات صناعة القرار. وتكمن أهمية الدراسة في أنها تساعد مدراء المدارس في التعرف على خطوات التخطيط ومزاياه وتوضح لمن هم في مراكز المسؤولية ماهية الرقابة وفوائدها وخطوات ممارستها بموضوعية وبتجرد. وتوضح هذه الدراسة أهمية جودة المعلومات المحاسبية التي توفرها الموازنات التخطيطية في ترشيد وصناعة القرارات. وهدفت الدراسة إلى الوقوف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه معدي الموازنات التخطيطية كأداة للاتصال والتنسيق بين أفراد المنشأة، وإيجاد مشكلة التخطيط وتنميتها عند الذين هم في مواقع المسؤولية. واستخدام المعلومات المحاسبية الجيدة التي ينتجها النظام المحاسبي بأسلوب الموازنات التخطيطية وغيرها من الأساليب في صناعة القرارات الرشيدة. استخدمت المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي لوضع فروض الدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، والمنهج الإحصائي الوصفي والتحليلي كأدوات إحصائية في

^(١) فريد محمد حسين السيد أحمد، دور استخدام الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء لصناعة القرار، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، ٢٠٠٧م).

جمع وتحليل البيانات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، الموازنة التخطيطية تعد أداة تخطيط ورقابة ويعتمد نجاحها على كفاءة العنصر البشري في إعدادها. التخطيط الجيد يساعد في التشخيص المبكر للمشاكل المتوقعة، والرقابة تكشف عن الانحرافات في التنفيذ بين المخطط والفعلي، وضوح المعلومات والإفصاح عنها وشموليتها وحدائتها وملائمتها وموثوقيتها وتوقيتها، يؤدي إلى ترشيد صناعة القرار. وأوصت الدراسة بأن تركز المدارس والوحدات الإدارية الأخرى على استخدام الموازنات التخطيطية كأدوات للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقويم الأداء وصناعة القرار. ضرورة أن يكون نظام تقويم الأداء واضح وشفاف. ضرورة توفير المعلومات الملائمة والموثوقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار. بالإضافة إلى ضرورة وجود قاعدة بيانات متكاملة ومحدثة لاستخدامها عند الحاجة.

يلاحظ أن هذه الدراسة اهتمت فقط بالموازنات كوسيلة للتخطيط وآلية للتنسيق دون التطرق إلى عملية إصلاح الموازنة العامة سواء في ناحية التسجيل أو التويب أو التحول إلى أنواع الموازنات الحديثة.

١٠. دراسة: أميمة (٢٠٠٧م)^(١):

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود معيار محدد لقياس الكفاءة والرقابة على الأداء المالي والمحاسبي بالوحدات الحكومية، وظهور الموازنة العامة بشكلها الحالي لا يؤدي إلى تحقيق أهدافها. وتظهر أهمية الدراسة في أغراض الموازنة المتمثلة في تخطيط وتنفيذ السياسة والرقابة على مصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية وتحديد الانحرافات وتقويم الأداء المالي. هدفت الدراسة إلى إيجاد معيار لقياس الكفاءة عن طريق الموازنة العامة للدولة التي تقيد في عملية التخطيط والرقابة ورسم السياسات المالية المستقبلية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لوضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض، والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي كأسلوب لدراسة الحالة التطبيقية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ضرورة الاهتمام بتطوير نظام الموازنة العامة بالوحدات الحكومية عن طريق إدخال التقنيات الحديثة

(١) أميمة عبد الرحمن محمد طه، دور الموازنة العامة في تحسين الأداء المالي والمحاسبي بالوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م).

والمهارات الفنية، وإشراك جميع مستويات الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة له دور فعال في زيادة كفاءة فعالية الموازنة كأداة لتقويم الأداء المالي والمحاسبي بالوحدات الحكومية، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة الاهتمام بتطوير نظام الموازنة بالوحدات الحكومية عن طريق الاستعانة بالأساليب والتقنيات الحديثة، وضرورة توفير البيانات والمعلومات الأساسية لإعداد الموازنة العامة مما يزيد من مقدرة الموازنة على عكس الأنشطة الحقيقية والفعالية للوحدات الحكومية.

يلاحظ من خلال استعراض نتائج هذه الدراسة أن اهتمت بضرورة إدخال التقنيات الحديثة والمهارات الفنية بغرض تطوير نظام الموازنة العامة وهي نقطة مهمة في نظر الباحث.

١١. دراسة د. عبد المنعم (٢٠٠٥م)^(١):

سعت الدراسة إلى التحقق من واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في القطاع الحكومي التي هي في تقدير الدراسة دون المستوى المطلوب الذي يجب أن تكون عليه من حيث تحقيق مؤشرات الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في النفقات بما يتحقق الاستخدام الأمثل للإيرادات السنوية وبشكل يحقق الحاجة إلى زيادة في الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة وتقديم قدر أكبر وأفضل من الخدمات للمواطنين. هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الدوائر والمؤسسات غير الهادفة للربح بما يخدم الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات، وتقديم المقترحات بشأنها. اعتمدت الدراسة على توفير المعلومات عن آراء مجموعة من العاملين في القطاع الحكومي الممول مركزياً عن واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية خلال العشرة سنوات الأخيرة. من خلال استمارة استبيان أعدت لهذا الغرض. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تركيز إعداد الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح على هدف تحديد التخصصات وأوجه الصرف بالدرجة الأولى وبالدرجة الثانية توجيه الإنفاق الحكومي، وبالدرجة الثالثة توجيه خفض

(١) د. عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، (عمان: جامعة فلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والإبداع إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، الفترة من ١٥ - ١٦ / ٢٠٠٥م)، ص ٢-٢٧.

النفقات في حين أهداف التنسيق لأنشطة الإدارات وتحسين مستوى الخدمة العامة وتطويرها جاءت بعد ذلك، انخفاض مستويات اعتماد المبادئ الأساسية لنجاح الموازنات التخطيطية، ضعف وسائل التنبؤ، ضعف التعليمات والضوابط المركزية، ضعف نظام المعلومات المالية والإدارية والفنية، انعدام المقاييس المعتمدة في تحديد تخمينات الموازنات، عدم ثبات أهداف الأنشطة أو البرامج المحددة في الموازنات. وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، اعتماد تسمية الموازنات التخطيطية بدلاً من الموازنة التقديرية، التأكيد على المؤسسات غير الهادفة للربح باعتماد مبدأ المشاركة بشكل كبير في إعداد ومناقشة الموازنات التخطيطية وعلى كافة المستويات الإدارية، العمل على تصميم نظم للمعلومات المالية والإدارية والفنية، إعداد الدراسات الكفوية والمالية للأنشطة المختلفة في تلك المؤسسات، العمل على تطوير وتعزيز الكوادر المحاسبية والرقابية في المؤسسات غير الهادفة للربح.

أيضاً تناولت الدراسة الموازنة كأداة تخطيطية في المؤسسات الغير هادفة للربح ولكنها لم تتناول قضية إصلاح الموازنة العامة.
١٢. دراسة د. رأفت (٢٠٠٥م)^(١):

تلخصت مشكلة الدراسة في عدم وجود قواعد محاسبية في النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الجهات الإدارية المصرية في ظل قانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١م تحكم القياس والتقرير المحاسبي على المعاملات المالية للجهات الإدارية المتدربة على تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية، مما قد يؤثر على فاعلية النظام المحاسبي في توفير الاحتياجات المتزايدة للإدارة العامة والمحلية من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابة. وتتبع أهمية الدراسة من الاتجاه المتزايد نحو تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية في بعض الجهات الإدارية للحكومة، وبالتالي الآثار المحتملة على مفهوم وأهداف ومقومات ومنهج النظام المحاسبي الحكومي ومراحل إعداد الموازنة العامة للدولة، ويستمد الدراسة أهميته من الاعتبارات العلمية والعملية. وهدفت الدراسة إلى تحقيق دراسة

(١) د. رأفت رضوان، الحكومة الإلكترونية وتأثيرها على النظام المحاسبي الحكومي، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، العدد ٢٠٠٥م)، ص ص ١٠٤ - ١٨٥.

تحليلية لمفهوم وأهمية الحكومة الإلكترونية ومعوقات ومتطلبات تطبيقها في تقديم خدمات بعض الجهات الإدارية الحكومية، دراسة المشكلات المحاسبية والمرتتبة على تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية في الجهات الإدارية الحكومية في مصر، اقتراح الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية في مصر. تحقيقاً لأهداف الدراسة واختبار فروضه تم استخدام أسلوب الدراسة النظرية التحليلية والدراسة الاختبارية للتعرف على آراء واتجاهات بعض المهتمين بالنظام المحاسبي الحكومي وتطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية. وقد استخلصت الدراسة عدة نتائج منها، يؤدي تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية في ظل نظام المحاسبة الحكومية الحالي إلى زيادة الفجوة المعلوماتية بين مخرجات نظم المعلومات المحاسبية في الجهات الإدارية واحتياجات الإدارة العامة والمحلية من المعلومات المحاسبية، يترتب على تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية عدم كفاية أساليب المحاسبة الحكومية المطبقة حالياً في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء الجهات الإدارية الحكومية، ويؤدي تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية إلى ظهور وتنامي عدة مشكلات محاسبية من أهمها مشكلة المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية التي تتم بوسائل الدفع الإلكتروني، ومشكلة المحاسبة عن الأصول المعرفية اللازمة للتحويل من تقديم الخدمات الحكومية بالأساليب اليدوية إلى الأساليب التكنولوجية، ومشكلة الرقابة على العمليات المالية التي تتم باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. وفي ضوء هذه النتائج توصى الدراسة بضرورة إصدار معايير للمحاسبة الحكومية في مصر في ضوء الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية، وأن يتم تطوير قوانين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة وتنظيم الرقابة الداخلية للوفاء بمتطلبات تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية، مع تطبيق الإطار العام المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق الاتساق مع نظام الحكومة الإلكترونية سواء من حيث تكامل النظامين أو تطوير أهداف النظام المحاسبي الحكومي، وإعداد قائمة لمعاملات الجهات الإدارية مع الحكومة الإلكترونية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت قضية مهمة في إطار تطوير الموازنة العامة وذلك بتركيزها على محور استخدام التقنيات الحديثة في الدفع الإلكتروني

بالإضافة إلى توصيتها بضرورة إصدار معايير المحاسبة الحكومية في مصر وهي تعتبر من المحاور التي سوف يتطرق إليها في دراسته هذه.

١٣. دراسة د. القاضي ، (١٩٩٧م)^(١):

تلخصت مشكلة الدراسة في عدم إمكان تحقيق نظم المعلومات في بعض أجهزة و وحدات الحكومة والقطاع العام والخاص لأهدافها المرجوة نتيجة لوجود أوجه قصور متعددة أهمها عدم توفر الوعي الكافي للإدارات العليا والقيادات المختلفة في معظم المنشآت بالحاسبات ونظم المعلومات وإدراك مدى أهميتها لمراكز اتخاذ القرارات، علاوة إلى قصور نظم التطبيق العامة في كافة المجالات على مستوى الدولة فيما يتعلق بجمع وتداول البيانات على وجه الخصوص، بالإضافة إلى التنفيذ السليم للنظم الموجودة، وعدم وجود الإدراك الكافي بأهمية نظم المعلومات لدى مستخدميها، حيث تقتصر الاستخدامات الفعلية في معظم الحالات على التطبيقات الروتينية مثل: الأجور والمرتبات وحسابات المخازن. وهدفت الدراسة إلى التركيز في دراسة نظم المعلومات في جمهورية مصر العربية من خلال تحديد أوجه القصور التي تواجه نظم المعلومات المطبقة في بعض القطاعات منها العام والخاص وتقديم مقترحات تهدف إلى تطوير وتحسين كفاءة وفاعلية استخدام نظم المعلومات وكيفية الاستفادة منها في وضع تصور لإطار عام لنظام المعلومات باستخدام أسلوب نظم شبكات الاتصالات الذي يمكن استخدامه في عملية وتخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي كأسلوب دراسة الحالة العملية ومن خلال تتبع أسلوب المشاهدة الميدانية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إن بيئة ومناخ الاقتصاد القومي يتطلبان أساليب إدارية غير تقليدية تكون متفوقة وقادرة على التعامل في مثل هذه البيئة، فهناك الحاجة إلى دراسة الإجراءات والوظائف أو المهام المختلفة، والنتائج وكذلك اتخاذ الإجراء المناسب عند الضرورة، وعند مناقشة التكنولوجيا الحديثة وأثرها على الإدارة، أنه من الضروري الأخذ في

(١) د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، إطار مقترح لنظم المعلومات في مجال تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة في الدول النامية باستخدام شبكات المعلومات، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد السادس، ١٩٩٧م).

الاعتبار كلاً من ميكانيكية التقنية والتطبيقات الخاصة بها، بالإضافة إلى أنه عند تحديد الأهداف يجب الأخذ في الاعتبار أن مهارات العنصر البشري تتغير وتنفد قيمتها بسرعة نتيجة لطبيعة التغيرات التكنولوجية. وأوصت الدراسة إلى ضرورة الإقناع الكامل بإمكانية مساهمة تكنولوجيا المعلومات مساهمة فعالة وإيجابية في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك عن طريق استخدامها في الإدارة والصناعة وتأثير المعلومات على البحوث والتطوير. ضرورة وضع خطة لاستخدام نظم المعلومات في مختلف المجالات، يتفق فيها على تحديد الأولويات، طبقاً لأهمية القطاعات المختلفة. بالإضافة إلى ضرورة إعداد وتنظيم البرامج التدريبية للمستويات الإدارية المختلفة في كافة مجالات نظم المعلومات وذلك حتى يتحقق زيادة الوعي بأهمية المعلومات واستخدامها في كافة المجالات.

في رأي الباحث أن هذه الدراسة تناولت موضوع نظم المعلومات كوسيلة لإصلاح الموازنة العامة وهي من المواضيع كوسيلة لإصلاح الموازنة العامة وهي من المواضيع المهمة التي سوف تفيد الباحث في دراسته.

١٤. دراسة: د. محمد (١٩٩٦م)^(١):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن النظام المحاسبي الحكومي في مصر يعتبر من النوع التقليدي التي يقتصر دورها في تحقيق الرقابة المالية على أنشطة الوحدات الحكومية وبيان مدى كفاءة نظام المراقبة الداخلية المطبق ومدى التزام الوحدات الحكومية بتنفيذ القوانين والتشريعات الحكومية والذي يؤدي إلى تقليل احتمالات الخطأ والغش. تتبع أهمية الدراسة من التعريف بمقومات نظام المحاسبة القومية ومدى إمكانية تطويرها لتواكب المستجدات العالمية، بالإضافة إلى تعريف المواطن المصري بأهمية الحسابات الحكومية خصوصاً أن المواطن المصري أقل وعياً من مواطني الدول المتقدمة، فلا يعرف أساساً أن من حقوقه قراءة القوائم المالية للوحدات الحكومية وتحليلها لتقييم أداء هذه الوحدات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أنه من المفضل أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية في الوحدات الحكومية على نفس

(١) د. محمد صبري إبراهيم ندا، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليتمشي مع موازنة البرامج والأداء، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ١٩٩٦م)، ص ٢

النمط الذي يتم به إعداد الموازنات التخطيطية في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق أرباح، كما أنه من المفضل أن يتم إعداد موازنة تخطيطية فرعية لكل نوع من أنشطة الوحدة الحكومية وذلك حتى يمكن تحقيق رقابة دقيقة على مستوى الأداء، ثم بعد ذلك يمكن إعداد الموازنة التخطيطية الشاملة على مستوى الوحدة الحكومية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، تقديم مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي عبر ثلاث أساليب رئيسية هي: تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي، تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية، تطبيق الموازنات التخطيطية في الوحدات الحكومية، كما أوصت الدراسة بأن يتم تطبيق هذا الأساس بأسرع ما يمكن وبدون انتظار لفترة انتقالية بين النظام القديم والنظام الجديد المقترح، تقييم الأصول في الوحدات الحكومية بالاعتماد على معيار التغيرات في الأسعار وطبقاً لهذا المعيار توصى الدراسة بأن يتم تقييم الأصول النقدية والأصول الطبيعية القابلة للبيع في الأسواق بالتكلفة الجارية، بينما يجب أن يتم تقييم الأصول الطبيعية الغير قابلة للبيع في الأسواق والأصول غير الملموسة على أساس التكلفة التاريخية، كما أوصت الدراسة أيضاً بضرورة أن تقوم الوحدات الحكومية بنشر بعض المؤشرات غير المالية والتي تمكن بالإضافة إلى القوائم المالية من تقييم أداء الوحدات الحكومية. كذلك أوصت الدراسة بعدم تطبيق نظام موازنة البرامج في الوحدات الحكومية بجمهورية مصر العربية على الأقل في الفترة الأولى من تطبيق تطوير النظام المحاسبي الحكومي وذلك نتيجة لأن المحاسبين الموجودين في مصر ليس لديهم الخبرة الكافية لتطبيق هذا النوع من الموازنات.

أيضاً تناولت هذه الدراسة عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي المصري مع تطبيق نظام محاسبة التكاليف وذلك بغرض الانتقال إلى الموازنات الحديثة.

١٥ . دراسة: د. وابل (١٩٩٥م)^(١):

(١) د. وابل بن علي الوابل، مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات في المملكة العربية السعودية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، سبتمبر ١٩٩٥م)، ص ١٤٥ -

تلخصت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما هو أغراض الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية؟ وما هي الأساليب المطبقة في إعداد الموازنة والمشاكل المرتبطة بكل أسلوب؟ نوعية مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنة في الواقع العملي والتي تحد من فعالية التطبيق؟ ماهية الأسباب الكامنة وراء هذه المشاكل؟ تبرز أهمية الدراسة في أنها تبحث لاستكشاف المشاكل التي تصاحب إجراءات إعداد الموازنة وتلك التي تصاحب وضعها موضع التنفيذ في الواقع التطبيقي بغرض وضع الحلول المناسبة لها. هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي تحققه الموازنة من خلال وظائف التخطيط والرقابة في نجاح الإدارات في تحقيق أهدافها، واستعراض المشاكل المصاحبة لإعداد وتنفيذ الموازنة وأثر ذلك على فعالية وكفاءة تطبيق نظام الموازنة. اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية للوقوف على أهم ملامح تطبيق نظام الموازنة في الواقع العملي في المملكة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: ضعف أنظمة المعلومات القائمة وبالتالي عدم توفير المعلومات والإحصاءات المناسبة بالشكل الكافي وفي الوقت المناسب، عدم وجود معايير واضحة ومحددة ومعلنة، مشاكل نقص الخبرة وعدم توفر المهارات اللازمة لإعداد الموازنة واستخدامها بفاعلية كأداة للتخطيط والرقابة والتحفيز، مشاكل مرتبطة بعدم واقعية وتقديرات الموازنة. أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: التركيز على تحديد الأهداف بصورة واضحة حتى يمكن برمجة هذه الأهداف لتمثل الأساس في وضع الموازنة، ضرورة النظر إلى الموازنة كوحدة واحدة، شمول الموازنة كافة الأنشطة المختلفة للوحدات وبحيث تتضمن جميع عملياتها وكل المستويات الإدارية، تقديم الإرشاد والتوجيه الكافي بحيث يعرف كل فرد الأهداف المحددة وحدود مشاركته في تحقيقها.

يرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت أيضاً على اعتبار الموازنة كوسيلة للتخطيط والرقابة وهي تختلف عن دراسة الباحث في عملية تطوير الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة.

١٦. دراسة د. عليان (١٩٩٢م)^(١):

(١) د. عبد الرحمن عليان، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، مارس ١٩٩٢م)، ص ١ - ٥٥.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك تحديان يواجهان الإدارة في تخطيطها ورقابتها للمتاح من الموارد، سواء على مستوى الدولة أو على مستوى الوحدات الاقتصادية وهما: - كيف يمكن تحقيق تشغيل أفضل في ظل معدلات النمو والتغير التقني، وأيضاً في ظل التحديات والمستجدات العالمية التي أصبحت تؤثر في الحياة بصفة عامة وفي نظم تشغيل وإدارة الموارد بصفة خاصة؟ هنا يجب ألا ينظر إلى نظم وبدائل إعداد الموازنة العامة للدولة على أنها أصبحت تقليداً ومن ثم يجب المحافظة عليها، إن ذلك يعتبر جموداً قد يسد السبل أمام كل محاولات التقدم والتغيير المستحب والمستنير. وهدفت الدراسة إلى التعريف بمقومات ومتطلبات تطبيق موازنة الأداء، وكيفية الانتقال من موازنة الاعتمادات كما هي مطبقة في القطاع الحكومي إلى استخدام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء، بالإضافة إلى التعريف بكيفية تحقيق التوازن بين مفهومي المعقولية والقوة عند توزيع الموارد المتاحة في المصالح المختلفة وما يتطلبه إحداث هذا التغيير من آلية لتحقيقه لضمان نجاحه. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أنه من الضروري تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يكون قادراً على تجميع البيانات الخاصة بجميع الموارد، والحقوق وكيفية تخصيصها على أوجه الاستخدامات. أن هناك ارتباط وثيق بين المفاهيم المحاسبية العامة، طبقاً لنظرية المحاسبة، وبين مفاهيم نظرية الأموال المخصصة، أو بمعنى آخر فإن صلاحية المفاهيم المحاسبية العامة تمتد بجميع الوحدات بصرف النظر عن القطاعات التي تنتمي إليها. إن مهمة نظم المعلومات لأغراض القياس المحاسبي في النشاط الحكومي يتطلب إجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة، والوقوف على الأنشطة الاقتصادية والفنية المرتبطة بتلك البيانات، أن تفسير دورة النشاط الحكومي في الوحدات الإدارية الغير هادفة إلى الربح، تعتبر نقطة البدء في منهج التطوير المقترح لنظرية الأموال المخصصة. أوصت الدراسة بنقطتين جوهريتين هما: أن تنفيذ منهج التطوير المقترح يتطلب توافر البيانات والمعلومات عن الموارد المتاحة، بالإضافة على تحديد أوجه الإنفاق بدقة متناهية وهو ما يتطلب من القائمين على أمور المحاسبة في مختلف البلدان توفير الأجهزة، والكوادر البشرية المدربة على استخدام تلك الأساليب والقدرة على تفهم نتائجها، في

حالة وجود أي صعوبة في الأخذ بتلك الأساليب مجتمعة، فإن الدراسة توصي بأن يتم تطبيق تلك الأساليب بصورة تدريجية حسب أهميتها للجهة الإدارية صاحبة المصلحة في ذلك، وبما يتمشي مع إمكانياتها في تنفيذ النظام حتى يكتمل بعد فترة المنهج المقترح.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها لم تتطرق طرق وأدوات تطوير الموازنة العامة.

١٧. دراسة: د. كوثر (١٩٩١م)^(١):

تناولت هذه الدراسة الموازنة التي ظهرت في الفكر والنظام الإسلامي ومقومات إعدادها من ناحية الربط بين هذه الموازنة وبين الأسس العلمية لإعداد الموازنات المستخدمة حديثاً. وعلى ذلك هدفت الدراسة إلى استنباط مقومات إعداد الموازنة العامة في الفكر والنظام الإسلامي من خلال الدراسة الفقهية والمالية التحليلية ثم دراسة هذه الموازنة في ضوء المفاهيم والنظريات المحاسبية والمالية المطبقة عند إعداد وتنفيذ الموازنة العامة وأخيراً الربط بين أحدث أساليب إعداد الموازنة وهو الأساس الصفري وبين الموازنة في الفكر الإسلامي. استخدمت الدراسة أسلوب الدراسة الاستنباطية بغرض تحديد المقومات العلمية لإعداد الموازنة في الفكر الإسلامي، وأسلوب الدراسة الاستقرائية لتحليل واقع الموازنة التي كانت مطبقة في النظام الإسلامي في ضوء المفاهيم والنظريات المحاسبية المعاصرة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: قواعد إعداد الموازنة في الفكر الإسلامي هي قاعدة السنوية والموسمية، قاعدة تعدد الموازنات طبقاً لنوع الإيرادات وتعددتها على المستوى المحلي، قاعدة التخصيص والعمومية، قاعدة التوازن المالي والاجتماعي. وتوصلت الدراسة كذلك إلى وجوب إعداد الموازنات في الدولة الإسلامية المعاصرة استناداً إلى الكتاب والسنة، وضرورة إعداد الموازنة بغرض تحقيق التوازن بين جانبي الإيراد والنفقة من ناحية مع الوفاء بكافة احتياجات المجتمع وهو ما يعتبر فرض كفاية من ناحية أخرى، أن المجتمع الإسلامي مسئول عن اتخاذ أفضل وأحدث الأساليب

(١) د. كوثر عبد الفتاح الأبي، الموازنة في الفكر المالي الإسلامي، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، يناير ١٩٩١م)، ص ص ٤٤١ - ٤٩١.

للموازنة بين النفقات والإيرادات بحيث يمكن استخدام الموارد المتاحة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة، وقد تبين أن الموازنة في النظام الإسلامي كانت تقسم من ناحية الهدف إلى نوعين، الموازنة العينية والموازنة النقدية، أما أنواع الموازنة من ناحية الأجل فلم تظهر سوى الموازنة الجارية فقط دون الاستثمارية. وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: التركيز على الجانب الرقابي المحاسبي والإداري والذاتي والشعبي عند تقييم الموازنة، واقتاحت الدراسة استخدام الأساس الصفري لإعداد الموازنة العامة في الدولة الإسلامية المعاصرة لتحقيق العديد من المميزات الخاصة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

اهتمت هذه الدراسة بمقومات إعداد الموازنة العامة وفقاً للفكر المالي الإسلامي، ولكنها لم تتناول عملية تطوير بنود الموازنة باستخدام التقنيات الحديثة، كما هو في اتجاهات دراسة الباحث.

١٨. دراسة: حافظ (١٩٩١م)^(١):

تلخصت مشكلة الدراسة في أنه على الرغم من الأدوار المتعددة التي تقوم بها حسابات الدخل والنواتج القوميين، وما يتفرع عنها من حسابات وموازنين، وما يرتبط بها من قوائم تدفق مالي ونقدي، وجداول مدخلات ومخرجات... الخ، إلا أن هذه الأدوار تصاحب في الاقتصاد المصري بالكثير من المشكلات المنهجية والتفسيرية وأحياناً تصل إلى حد التشكك حول حقيقة الأرقام الواردة في هذه الحسابات. تتبع أهمية الدراسة في أن التغيرات الاقتصادية العريضة في الاقتصاد المصري ينعقد نجاحها كثيراً على سلامة الحسابات القومية. فتحديد دور القطاعات الحكومية والعامة والخاصة في المرحلة التالية من التاريخ الاقتصادي لمصر يجب أن ينطلق من تصورات صحيحة لهذه الحسابات، وما تفصح عنه من مؤشرات. هدفت الدراسة إلى التعرف بطرق إعداد وقياس الحسابات القومية في مصر من خلال الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء، بالإضافة إلى محاولة البحث عن

(١) د. حافظ حسن عوض شعيب، نحو منهاج جديد لفهم مشاكل ودور الحسابات القومية في مصر، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، يناير ١٩٩١م)، ص ٦٧٥ - ٧٠٣.

مناهج جديدة لإعداد هذه الحسابات بصورة ترفع كفاءتها وتطورها. اعتمدت الدراسة على المناهج النظرية والعملية لتتبع عملية إعداد الحسابات القومية في مصر وتحديد مشكلاتها سواء على مستوى الجهاز المركزي للإحصاء أو وزارة التخطيط. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن المفهوم المحاسبي للقوائم المالية القومية تركز على عدد من الفروض المحاسبية أهمها: ضرورة شمولية القوائم المالية لطبيعة العلاقات المالية التبادلية بين قطاعات الاقتصاد القومي، ضرورة اعتماد إعداد هذه الحسابات على مجموعة كبيرة متنوعة من البيانات والمعلومات المحاسبية والاقتصادية والإحصائية، وضرورة أن يتم تغطية هذه القوائم لفترات زمنية معينة، ضرورة وجود قياس محاسبي للعمليات التي تشملها وفقاً لقواعد محاسبية موحدة، أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها، إيجاد نظام محاسبي موحد لقطاع الجمعيات والهيئات التي لا تهدف إلى الربح، تطوير النظام المحاسبي الحكومي مثل أخذ الموازنة العامة بنظام التبويب المشترك للإيرادات والاستخدامات كان يعد التبويب الاقتصادي/ إداري، أو اقتصادي/ وظيفي، مراعاة تبويب الموارد والاستخدامات وفقاً للقواعد الرئيسية في الاقتصاد القومي، وأن يتم تبويب العمليات نوعياً وحسب مصدرها، ضرورة تطوير النظام المحاسبي القومي الموحد القائم بما يسمح بإدخال ما استلزمته أنظمة الحسابات القومية الموحدة للأمم المتحدة وجامعة الدول العربية من معلومات.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لمواضيع مهمة في إطار تطوير الموازنة من حيث التبويب والتصنيف لبنود الموازنة علاوة على ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي وهي تعتبر من المواضيع المهمة التي سوف يتطرق إليها الباحث في دراسته هذه.

١٩. دراسة: د. حلمي (١٩٩٠م)^(١):

(١) د. حلمي البشبيشي، نموذج مقترح لترشيد عملية تقدير النفقات العامة للموازنة في الإدارات القطرية في ظل الظروف الاقتصادية الضاغطة، (القاهرة: جامعة عين شمس كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الأربعون، سنة ١٩٩٠م)، ص ص ١٤٩ - ٢١٣.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الطرق التي تتبعها الإدارات القطرية في الوقت الراهن لتقدير نفقاتها المستقبلية يتغلب عليها الطابع التقليدي القائم على: التحكم الذاتي والتحيز الشخصي، الخبرة، المشاهدة الفردية، الحدس والتخمين، التقليد والمحاكاة، التجربة والخطأ، كما تسيطر على عملية المناقشة اعتبارات المساومة فمن الملامح والنتائج السلبية مبالغة الإدارات القطرية في تقدير نفقاتها المستقبلية، الأمر الذي يؤدي إلى إهدار الموارد المالية للدولة وسوء تخصيصها بين الإدارات الحكومية المختلفة، ويتضح هذا من الفروق الشاسعة بين الاعتمادات المقررة لكل إدارة (قبل أو بعد المناقشات) والنفقات الفعلية لكثير من الإدارات بالدولة. تكمن أهمية الدراسة في أنها تبحث عن المشاكل العملية التي تواجه عملية إعداد تحضير الموازنة العامة في دولة قطر. وهدفت الدراسة إلى اقتراح منهج كمي كأساس لتطوير طرق التقرير الراهنة ومعايير مناقشة بنود الموازنة العامة لدولة قطر بطرق علمية وموضوعية لتحقيق الأهداف المنشودة، وترتبط النفقات بالاحتياجات الفعلية، وتتجنب مشكلة الحساسية في تخصيص الموارد بين الإدارات القطرية. استخدمت الدراسة أسلوب الدراسة المكتبية، بالإضافة إلى أسلوب الدراسة الميدانية التي اعتمدت على استقصاء واقع التطبيق العملي الحالي للإدارات القطرية عند إعداد تقدير الموازنة العامة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تتبع الإدارات القطرية في الوقت الراهن مجموعة من الطرق التي يغلب عليها الطابع التقليدي، كما تسيطر على عملية المناقشة اعتبارات المساومة، مما يترتب عليه من زيادة في حجم الانحرافات الموجبة والسالبة بين اعتمادات الموازنة ونفقاتها الفعلية وكثرة المناقشات خلال العام الواحد، هناك مجموعة من الطرق العلمية المتطورة التي يمكن اتباعها عند تقدير النفقات العامة للموازنة القطرية مثل طريقة الانتشار وطريقة المتوسطات وغيرها. وأن لكل منها مزاياها وعيوبها في التطبيق، وأوصت الدراسة بتطبيق نموذج الانحدار النمطي المتعدد، كأساس لتقدير بنود النفقات العامة مع ضرورة الاتجاه إلى الطرق العلمية المتطورة لتقرير النفقات العامة للموازنة بدلاً من الطابع التقليدي حتى يمكن تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية المرغوبة في ظل المستجدات الدولية الحالية، بالإضافة

إلى ضرورة إعداد مجموعة من النظم المالية والإدارية المتكاملة التي تساعد على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الطرق المتطورة والاستفادة من نتائجها.

بالنظر إلى نتائج هذه الدراسة يلاحظ الباحث أنها ركزت على عملية صحة تقدير نفقات الموازنة العامة القائمة على الطريقة التقليدية، ولكنها لم تتطرق إلى أسس القيد والتسجيل علاوة إلى أنها لم تتناول دور قطاع إحصاءات مالية الحكومة في زيادة مستوى الإفصاح والشفافية المالية.

٢٠. فريد (٢٠٠٦م)^(١):

تلخصت مشكلة الدراسة في أن استمرارية إتباع أسلوب الموازنة التقليدية يؤدي إلى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة مما يعكس مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد والإنفاق غير الرشيد، الأمر الذي يظهر الحاجة إلى تطوير وتحديث أسلوب إعداد الموازنة ليتم الربط بين المخصصات المطلوبة والمنجزات المتحققة لذلك تمحورت سؤال الدراسة في الآتي: ما هو الإطار أو النموذج المقترح لعملية إعداد موازنة البرامج والأداء في ظل المتغيرات البيئية في المجتمع الفلسطيني؟ تتبع أهمية الدراسة في أنها تعتبر مدخلاً لإصلاح الأداء الإداري والمالي للحكومة والتخلص من الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة بما له من عيوب وعدم كفاءة استخدام المال العام. هدفت الدراسة إلى تطوير أسلوب إعداد الموازنة في فلسطين لتحقيق الرقابة على الأداء، مع دراسة أثر المتغيرات البيئية وانعكاساتها على تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في زيادة كفاءة التخطيط الإداري والرقابة على الأموال العامة، علاوة على تقديم إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستنتاجي بغرض التعرف على مقومات تصميم نظام لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء وذلك بالاعتماد على قائمة استقصاء تم تصميمها لجمع البيانات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تبين عملياً أن استخدام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تحقيق الفعالية للبرامج والأنشطة والمساهمة في دعم آليات الرقابة وتقييم

(١) فريد أحمد عبد الحافظ غنام، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٦م).

النتائج وتحليل الانحرافات والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة مما يؤدي إلى ضبط الإنفاق وتحديد اتجاهاته ومستوياته وترشيده. خلصت الدراسة بعدة توصيات منها: لكي تتوفر المقومات اللازمة لإعداد وتنفيذ ومتابعة موازن البرامج والأداء يجب توفير البيئة المحاسبية والإدارية المناسبة للتحويل من نظام موازنة مبنية على المدخلات إلى موازنة مبنية على المخرجات وما يتبعه من التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى الاهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات للتعرف بفقده وثقافة الموازنة الجديدة بحيث يشرف عليها ويديرها أخصائيون لديهم الفهم العميق لأبعاد هذه الموازنة من الناحية النظرية والعملية، بالإضافة إلى توفير الخدمات اللوجستية التي تكفل النجاح والاستمرارية اللازمة لهذه الغاية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة التمسّت قضايا مهم في إطار إصلاح الموازنة العامة منها توصياتها بضرورة التحول إلى الموازنات الحديثة كموازنة البرامج والأداء بالإضافة إلى تركيزها لنقطة مهمة يتوافق فيها مع دراسة الباحث والمتمثلة في ضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في تسجيل عمليات الحكومة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

٢١. Williamson (٢٠٠٩)^(١) :

تلخصت مشكلة الدراسة في أن عمليات إصلاح الموازنة العام في الحكومات المحلية والقطاعية في تنزانيا شكلت تطوراً كبيراً في منطقة شرق ووسط إفريقيا، حيث سيطرت الطرق التقليدية في تنفيذ بيانات الموازنة العامة التي تشوبها العديد من أوجه القصور والصعوبات، وبالتالي أصبحت الحاجة والرغبة بالانتقال إلى اعتماد التقنيات الحديثة، وخاصة فيما يتعلق بإعداد موازنة الأداء أمر ضروري ومهم ينبغي دعمها من كل الجهات الداعمة سواء الإقليمية أو الدولية. هدفت الدراسة إلى التعرف على

^(١) Tim Williamson & Per Tidemand, Sector Budget Support in practice – Tanzania Local Government, (London: Mokoro, overseas Development Institute, software copy: www.logintanzania.net.

أهمية دور الموازنات القطاعية في التنسيق بين أنشطة الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية لدولة تنزانيا من خلال استعراض مفهوم الموازنات القطاعية ودورها في خلق التعاون بين الإدارات المعنية باتجاه تحقيق الهدف الهام، بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانيات الجهات المانحة مثل البنك الدولي، صندوق النقد الدولي والكوميسا في مساعدة دول المنطقة في تبني الخيارات الإصلاحية الجديدة لتحديث بيانات المالية العامة لتواكب المستجدات العالمية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: الموازنات القطاعية تساعد في إرساء تداعيم الشفافية في تخصيص الموارد العامة بناءً على إجراءات ضبط محددة، الموازنات القطاعية تحسن من صورة المجمع التنزاني تجاه المانحين وتؤكد فاعلية الرقابة والضبط المال وبالتالي تساهم في جلب التمويل الأجنبي والمنح، الموازنات القطاعية يساعد في تنمية الحكومات المحلية، علاوة على أنها وسيلة ناجعة لقياس الأداء، هنالك تحديات ومعوقات واجهت القائمين على إعداد الموازنات أهمها، عدم وجود آلية واضحة لتخطيط الأهداف المالية للحكومات المحلية، عدم تحويل إدارات المحليات صلاحية إجراء المتناقلات لغرض إعطاء المرونة في تنطبق الخطط والبرامج، ضعف وحدات الرقابة الداخلية في الحكومات المحلية، كذلك الحاجة للكادر المسئول عن إعداد الموازنات القطاعية ومتابعتها في الحكومات المحلية.

خلصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: تهيأت المعايير اللازمة إعداد البرامج والخطط، منح صلاحيات إجراء المناقلات ضمن الفصل الواحد والفصول وضمن تخصصات الموازنة ولكل حكومة محلية، وجود نظام لمتابعة تنفيذ بنود الموازنة، تخصيص كادر محاسبي وإحصائي جيد، تكثيف جهود أجهزة الرقابة الداخلية.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة التمسست موضوع إصلاح الموازنة العامة للحكومات القومية والمحلية لدولة تنزانيا وتوصيتها بضرورة تبني الخيارات الإصلاحية الجديدة لتحديث بيانات المالية العامة وذلك بالاستفادة من إمكانيات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي الفنية في هذا الخصوص ويعتبر هذه النقاط من المحاور الرئيسية لدراسة الباحث.

٢٢. ALIDJAMHURI, (٢٠٠٩)^(١) :

تمثلت مشكلة الدراسة في أن استمرارية إتباع أسلوب موازنة البنود يؤدي إلى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة مما يعكس مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد والإنفاق غير الرشيد، الأمر الذي يظهر الحاجة إلى تطوير وتحديث أسلوب إعداد الموازنة ليتم الربط بين المخصصات المطلوبة والمنجزات المتحققة. تتبع أهمية الدراسة في أنها تعتبر مدخل لإصلاح الأداء الإداري والمالي للحكومة الماليزية والتخلص من الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة بما له من عيوب وعدم كفاءة استخدام المال العام. هدفت الدراسة إلى تطوير أسلوب إعداد الموازنة في ماليزيا لتحقيق الرقابة على الأداء، مع تقديم إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في ماليزيا. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي للتعرف على مقومات تصميم نظام إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء. توصلت الدراسة على عدة نتائج أهمها: أن استخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل لموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة وتساهم في دعم آليات الرقابة والمسئولية على الانحرافات وتقسيم النتائج والآثار والوقوف على مدى الاستجابة البرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها، يظهر الأساس النقدي التكلفة الحقيقية ببرامج والأعمال المنفذة بصورة منخفضة فليس لديه القدرة على إظهار التكلفة الحقيقية للبرامج والأعمال المنفذة بصورة واقعية، وبالتالي فإن أساس الاستحقاق سيكون أكثر فعالية من الأساس النقدي لأغراض إعداد تقديرات الموازنة وضبط الأداء المالي، تعمل موازنة البرامج والأداء على تبويب النفقات والإيرادات على عدة مستويات (تبويب وظيفي، تبويب اقتصادي، تبويب أنشطة، تبويب حسب بنود الإنفاق. توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: لكي تتوفر المقومات اللازمة لإعداد وتنفيذ موازنة البرامج والأداء يجب توفير البيئة المحاسبية والإدارية المناسبة للتحويل من نظام موازنة مبنية على المدخلات إلى

^(١) Ali Djamhuri, A case study of Governmental Accounting and Budgeting Reform at Local Authority in Indonesia, (Penang: University of Sains, School of Management, research degree of Doctor Philosophy n accounting, September ٢٠٠٩.

موازنة مبنية على المخرجات وما يتبعه من التحول من الأسس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى الاهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات للتعريف بثقافة الموازنة الجديدة.

اهتمت هذه الدراسة بعملية انتقال الحكومة الماليزية إلى طرق الموازنات الحديثة بالإضافة إلى عملية تحسين تبويب وتصنيف بنود الموازنة العامة وهي نفس متطلبات دراسة الباحث.

٢٣. Adhikari, (٢٠٠٨)^(١) :

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تعدد واختلاف الأسس والمعايير المحاسبية المستخدمة في المعالجات المالية والمحاسبية بين بعض دول العالم قد انعكس بصورة سلبية في تباين وتعارض مخرجات بعض التقارير المالية وبالتالي خلقت نوعاً من التشويه في مسار فرص الاستثمارات الدولية. هدفت الدراسة إلى عكس الاتجاهات الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال وصف المساعي المستمرة للتنسيق بين الطرق المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية وذلك من خلال عرض التشابهات والاختلافات بين الطريقتين وإبراز التقدم الحاصل لإحراز التقارب فيما بينهما، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود هذين المنهجين (نهج المحاسبة والنهج الإحصائي) خلق التساؤلات حول من الذي يضع عناصر القبول واستخدام وإعداد البيانات المالية، أدت الاختلافات الموجودة بين دليل إحصاءات مالية الحكومة وغيرها من القواعد الإحصائية، والأسس المحاسبية إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية، يعتبر إعادة توجيه المحاسبية من خلال التمويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات إصلاح المالية العامة الجديدة، لا يزال عدد الحكومات التي اعتمدت فعلاً المحاسبة على أساس الاستحقاق نسبياً متواضعة حيث توجد فقط ٥ دول تطبق بالكامل معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لمحاسبته القطاع العام يضم ٧٠ دولة وافقت على الانتقال باتجاه أساس الاستحقاق، تتفاوت درجات وخطوات تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق من دولة أخرى فبعض البلدان اعتمدت تطبيقه في الحكومات المركزية، والبعض الآخر شرع في تطبيقه على المستويات المحلية وداخل الوحدات الحكومية. لا يوجد إطار عالمي موحد الاعتماد وتنفيذ أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية. خلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها: العلم على تحقيق التقارب بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية

Dr. Adhikari, Pawan & Mellemvik, Forde (٢٠٠٨), "International Trends in ^(١) Government Accounting" International Journal an Governmental Financial Management, Software Copy. www.ICgFm.blogspot.com".

حيث يعتبر التنسيق بينهما مساعلة هامة بالنسبة للمحاسبة على مستوى القطاع العام الأمر الذي جعل منها قضية مستخدمة على الساحة الدولية تحتاج إلى مزيد من البحث، اعتماد أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي كأساس لتحقيق التقارب والتنسيق بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من الإدارة المالية العامة الجديدة ومن الإصلاحات المرجو تحقيقها في هذا المجال.

تعتبر أيضاً الدراسة متناسقة مع اتجاهات دراسة الباحثة المتمثلة في تغيير أسس التسجيل والقيود المحاسبية بالإضافة إلى توصيتها بضرورة الاهتمام بالقواعد الإحصائية في إعداد الموازنات.

٢٤. Prof. Graeme (٢٠٠٦)^(١) :

هدفت الدراسة إلى تقييم النظام المحاسبي الحكومي لدولة استراليا والكومنولث، بالإضافة إلى أسس إعداد الموازنات في المقاطعات الاسترالية، علاوة إلى التعرف على إمكانيات استخدام أساس الاستحقاق في تسجيل وتبويب بيانات الموازنة العامة. تبلورت مشكلة الدراسة في أن تعدد البدائل المحاسبية المستخدمة في القياس والتسجيل المحاسبي خلقت عدة مشاكل وصعوبات في علمية إعداد الموازنة العامة مما زاد من حجم الفجوة التجريبية والنظرية بين مخرجات الموازنة بين استراليا والكومنولث والمقاطعات الاسترالية. خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هناك صعوبات تواجه تطبيق أساس الاستحقاق بشكل كامل على الإيرادات والنفقات وذلك بسبب طبيعة الحسابات الحكومية وهي في الأساس لا تتماشى مع التبويب والتصنيف الجديد لنظام مالية الحكومة، هناك معوقات مرافقة لاستخدام أساس الاستحقاق مثل عمليات الجرد والتسويات الجردية والحسابات الختامية التي يصعب إعدادها في الوقت المناسب، يشوب النظام المحاسبي الحكومي العديد من أوجه القصور التي تحول دون استجابته لاحتياجات المستفيدين بسبب تطبيق مفهوم الوحدة

^(١) Prof – Graeme Wines, Fiscal Responsibility and Austra Lian Commonwealth, State and Territory Government Budgets, (Warrna Mbool: School of Accounting, Economics, and Finance Faculty of Business and Law, Deakin University, - <http://www.winesg@deakin.edu-au>).

المحاسبية وفقاً لنظرية الأموال المتخصصة واستخدام الأساس النقدي. وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها: استخدام أساس الاستحقاق وتطوير أسلوب إعداد الموازنة وربطها بمراكز المسؤولية في حكومات الكومنولث والمقاطعات الاسترالية، استخدام تبويب الأنشطة وتطوير نظام لقياس كفاءة وفعالية الأداء، ضرورة تحديد البيانات اللازمة والعناصر الأساسية لمكونات الموازنة العامة، تدريب الكوادر البشرية على المهارات المحاسبية واستقطاب أصحاب المؤهلات العلمية والخبرات المناسبة.

Pro. Meili (٢٠٠٥)^(١) :

تلخصت مشكلة الدراسة في أن الصين انتهجت نفس منهج الدول الغربية المتقدمة في إطار إصلاح المالية العامة بتبني خيار تطبيق نظام موازنة الأداء وذلك انطلاقاً من العام ٢٠٠٣ كأول تجربة عملية تم تطبيقها في الحكومة المحلية لمقاطعة قندونك Guangdong التي واجهت عدة مشاكل وتحديات عملية منها كيف يتم تصميم نظم معلومات لتتماشي مع متطلبات موازنة الأداء وتكون منسجمة من الخطط الإستراتيجية القومية لحكومة الصين الاتحادية؟ وكيف يتم الإيفاء بمتطلبات برنامج الإصلاح المالي مع النظام السياسي الاشتراكي المتخذ منهجاً في الصين؟ بالإضافة إلى أن متطلبات تطبيق نظام موازنة الأداء هي ليس فقط توفير المعينات الإدارية والفنية، وإنما التعامل مع التحديات السياسية المستقبلية المتمثلة في البيروقراطية الإدارية المنتشرة في دولة الصين. تتبع أهمية الدراسة في أنها تناولت موازنة الأداء والخوض في إمكانية تطبيقها في حكومة قندونك Guangdong المحلية بالنظر إلى طبيعة الأوضاع الاقتصادية والحاجة إلى التمويل والرقابة عليه لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية الكلية لجمهورية الصين الشعبية. هدفت الدراسة إلى التعرف على الصعوبات والتحديات التي واجهت حكومة قندونك Guangdong في إطار تطبيقها لموازنة الأداء باعتبارها أول حكومة محلية تسعى لذلك في الصين، بالإضافة على تقييم التجربة العملية من خلال تملك الجوانب الإدارية والسياسية بغرض التنبؤ بالتحديات المستقبلية التي يمكن أن تواجهها. توصلت الدراسة إلى عدة

Professor – Meili Niu, Performance – Based budgeting in China, (Beijing: ^(١) Network of Asia-Pacific schools and Institutes of Public Administration and Government (NAPSIPAG) Annual Conference, PRC, ٥-٧ December (٢٠٠٥).

نتائج منها: افتقار الدوائر الحكومية لمقاطعة قندونك Guangdong إلى أنظمة معلومات ذات كفاءة، بالإضافة إلى الحاجة إلى إصلاح نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، عدم توفر كفاءات مهنية، صعوبة الربط بين الخطط الإستراتيجية ونظم قياس الأداء، عدم فعالية التقارير السنوية التي تصدرها الحكومات والمقاطعات المحلية، تطبيق موازنة الأداء يؤدي إلى بلورة معايير وأنماط تخطيطية ورقابية تعمل على إعداد ومتابعة تقديرات تنفيذ الأهداف على كل مستوى إداري بدرجة عالية. خلصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: يجب إعادة النظر في التنظيم الإداري الحالي (البيروقراطية) المتواجدة في دوائر الحكومات المحلية في الصين، بحيث يتضمن تنسيق العمل وتدفعه ويمنع اختلاط السلطة والمسئولية ويتوافق مع أهداف ومتطلبات تطبيق موازنة الأداء، مع ضرورة توفير الكوادر المدربة لتطبيق موازنة الأداء بصورة أمثل.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بتطبيق موازنة في مقاطعة صينية، بالإضافة إلى اهتمامها بتطوير النظم المحاسبية والإدارية المتعلقة بالموازنات وهي تعتبر من النقاط المشتركة مع دراسة الباحث.

خلاصة الدراسات السابقة:

تناول الباحث عرض وتحليل الدراسات السابقة والتي ركزت على جوانب متعددة ذات علاقة بالبحث فمنها ما هو مرتبط بواقع إعداد وتنفيذ الموازنة العامة انطلاقاً من الأساليب والطرق التقليدية القائمة على موازنات البنود والاعتمادات وما يتضمنها من عدم تقدير تلك النفقات المستقبلية بصورة أكثر دقة وكذلك تحديد أهم العوامل والمعوقات التي تركز عليها الطرق الحديثة من نظم الموازنة العامة لإبراز أهمتها في تحسين وتحديث عرض بيانات الموازنة العامة، ومنها ما هو متعلق بالنظام المحاسبي الحكومي وتحديد آليات تطويرها لتتماشي مع المتطلبات العالمية في مجال الإجراءات المالية الحكومية. ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يخلص الباحث للآتي:-

- أن عملية الإصلاح في تحضير وإعداد الموازنة العامة يتم بالانتقال من الطرق التقليدية إلى الطرق الحديثة.

- تطوير أسلوب إعداد الموازنة من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- ضرورة تحديد البيانات اللازمة والعناصر الأساسية لمكونات الموازنة العامة.
- يعتبر إعادة توجيه المحاسبة من خلال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات إصلاح إدارة المالية العامة.
- تطوير جميع عناصر النظام المحاسبي وربطه بتصنيفات الموازنة ربطاً كاملاً.

- تصميم الدليل المحاسبي وترميز الاتجاهات المختلفة للبيانات المالية اللازمة واستخدام الحاسب الآلي لسرعة الحصول على البيانات.
- تدريب الكوادر البشرية على المهارات المحاسبية واستقطاب أصحاب المؤهلات العلمية والخبرات المناسبة.

من خلال الاطلاع على نتائج الدراسات السابقة يتضح للباحث أنها قد تكون قد نجحت في تحقيق الأهداف المحددة لها، إلا أن هذه الدراسة في أغلبها لم تتطرق إلى دراسة واقع إعداد الموازنة العامة وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة سواء على المستوي الدولي أو المحلي بشيء من التفصيل، لذلك تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة واقع إعداد وتنفيذ الموازنة العامة وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة، كواجهة من واجهات الإصلاح المالي في السودان، ومعرفة أي الأساليب والطرق العلمية التي يتم تطبيقها، وأي من أساليب والطرق العلمية لا يتم تطبيقها، ومعرفة المعوقات والصعوبات التي تحد من فاعلية إعداد الموازنة العامة على أسس علمية ووفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي، ومعرفة العوامل التي أدت ببعض الإدارات والمؤسسات التابعة لوزارة المالية والاقتصاد الوطني إلى عدم تطبيق الموازنة العامة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومحاولة وضع اقتراحات وحلول لهذه المعوقات والتي سوف تؤدي إلى تطبيق الموازنة العام وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة.

الفصل الأول

الإطار العلمي للموازنات

المبحث الأول: مفهوم الموازنة، نشأتها وتطورها.

المبحث الثاني: أهمية الموازنة والمبادئ العلمية لإعدادها.

المبحث الثالث: مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة، والمعوقات التي يمكن أن تحد من

فاعلية أداء الموازنة.

الفصل الأول

الإطار العلمي للموازنات

تعتبر الموازنة إحدى الوسائل الرئيسية التي تستخدمها الإدارات في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، باعتبارها أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء، ونظراً للأهمية الكبيرة للموازنة في كونها أداة تخطيط ورقابة تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة الموضوعية بكفاءة وفاعلية عاليتين، لذلك فإن إتباع أسلوب الموازنة لا يقتصر على نشاط دون آخر أو مؤسسة دون أخرى، فأسلوب الموازنة يطبق في المنشآت كافة، سواء أكانت منشآت صناعية أو تجارية أو زراعية أو خدمية. كذلك فإن أسلوب الموازنة يعتبر من الأساليب الهامة الذي يمكن أن يطبق بنجاح وفاعلية في المؤسسات الفردية أو الخاصة أو العامة وفي ظل أي نظام اقتصادي سواء أكان رأسمالياً أم اشتراكياً.

وسوف يعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:-

المبحث الأول: مفهوم الموازنات، نشأتها وتطورها.

المبحث الثاني: أهمية الموازنة والمبادئ العلمية لإعدادها.

المبحث الثالث: مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة، والمعوقات التي يمكن أن تحد من فاعلية أداء الموازنة.

١/١ - المبحث الأول: مفهوم الموازنة، نشأتها وتطورها:

تمهيد:

يختلف مفهوم الموازنة بين الوحدات الحكومية وتلك غير الحكومية، فعلى الرغم من أن الموازنة في الوحدات الحكومية جميعها هي متطلب تشريعي أساسي، إلا أن نظرة الوحدات الحكومية المركزية إلى الموازنة مختلفة عن نظرة الوحدات الحكومية المستقلة، ومختلفة أيضاً بين الوحدات الحكومية وغير الحكومية. "فالوحدات الحكومية جميعها تعتبر أن الموازنة هي أساس العمل المالي الحكومي، ويمكن أن يكون إعداد الموازنة سبباً أساسياً في فشل أو نجاح الأداء المالي لتلك الوحدات، إلا أن ضوابط وإجراءات إقرار الموازنة المالي أو تعديلها أو تنفيذها في الوحدات المركزية متشددة أكثر من تلك في الوحدات غير المركزية أو المستقلة، لذلك يلاحظ أن منافذ التغيير أو التعديل في موازنة الوحدات المستقلة ممكنة وأيسر منها في حالة الوحدات غير المستقلة.

أما الموازنة في الوحدات غير الحكومية فهي شيء آخر، وهناك فرق واسع بين أهمية دور الموازنة فيها مقارنة مع الوحدات الحكومية، وذلك لأنه لا توجد مجالاً للإلزام في الوحدات غير الحكومية كما لا تخضع موازاناتها لضوابط ومراحل كتلك في الوحدات الحكومية، وقد يصل الأمر إلى عدم وجود موازنة أصلاً في الوحدات غير الحكومية^(١). وبناء على تفاوت هذه الأهمية بين وحدات وأخرى، يمكن القول أن لكل وحدة نظرتها إلى الموازنة، إذ أن منها ما تعتبرها خطتها السنوية المقبلة، والملزمة، والتي لا يجوز الانحراف عنها، ومنها ما تقلل من أهمية الالتزام بالموازنة، علاوة على أن مفهوم الموازنة قد تطور مع التطور التاريخي لمفهوم الدولة ووظائفها.

١/١/١ - مفهوم الموازنة:

تعني كلمة موازنة في اللغة عدة معاني منها، "المساواة، المقابلة، وهي مشتقة من كلمة ميزان ويعنى هذا الأخير العدل ويقال في لغة العرب وازن بين شيئين موازنة"^(٢).

(١) د. إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء: المفهوم، الفلسفة والأهداف، (دمشق: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، ٢٥ - ٢٧ يوليو ٢٠٠٤م).

(٢) ابن منظور، جمال الدين محمد، تحقيق عبد الله علي الكبير وآخرون، لسان العرب، القاهرة: دار المعارف، مج ٦، ص ٥٥، ص ص ٤٨٢٨ - ٤٨٣٩.

كذلك يُقال "وزن الشيء إذا قدره ووزن ثمر النخيل إذا فرصة، وجاء في القاموس المحيط الميزان العدل والمقدار، ووزنه، عادله وقابله وحاذاه"^(١). ويرجع كلمة موازنة (Budget) حديثاً إلى "الكلمة الفرنسية (Bougettes) والتي تعنى حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنة في الحكومة كانت تقدم في شكل كشوفات داخل حقيبة جلدية"^(٢). ويمكن القول بأن مصطلح الموازنة له عدة مسميات منها "الموازنة التخطيطية، والموازنة التقديرية، والموازنة الرقابية، وكل هذه المسميات تعتبر صفات للموازنة، ويمكن استخدامها عند الحديث عن الموازنة، وذلك أن كل صفة من هذه الصفات، تشير إلى وظيفة من وظائف الموازنة. فالموازنة تُعبر عما يتوقع حدوثه في المستقبل وكأنها خطة عمل مستقبلية، لذلك أطلق عليها اسم الموازنة التخطيطية، ويطلق عليها اسم موازنة تقديرية، لأنها تحتوى على بيانات تقديرية وليست فعلية، وعندما يطلق عليها اسم الموازنة الرقابية، فلأنها تستخدم أداة للرقابة، حيث تمثل الأساس الذي تقارن به التكلفة لكشف الانحرافات أو الاختلافات بينهما، وهذا يساعد الإدارة على القيام بمهمة الرقابة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الانحرافات المهمة"^(٣).

من العرض السابق يتضح للباحث أن الموازنة تعتبر أداة هامة من أدوات التخطيط، وكذلك أداة من أدوات الرقابة على مختلف أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية، كما يلاحظ أن البعض يخلط بين لفظ الموازنة (Budget) والميزانية (Balance Sheet) نتيجة التقارب اللفظي بين المصطلحين في اللغة العربية، "الموازنة تعتبر عمل تقديري لأنشطة مستقبلية خلال فترة زمنية معينة، بينما تُعبر الميزانية والتي تتبع عادة بكلمة عمومية، عن المركز المالي الفعلي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين"^(٤).

(١) مجد الدين الفيروز أبادي، القاموس المحيط، ط ٤، ج ٤، المكتبة التجارية الكبرى، ص ١٩٣٨ م.

(٢) Didier Leclere, Op.cit., ١٩٩٤, P ٥.

(٣) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الدارية، المعلومات اللازمة للتخطيط، (عمان: مطابع الشمس، ٢٠٠١م)، ص ١.

(٤) حلس، سالم، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، (غزة: مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، المجلد الرابع، ٢٠٠٥م)، ص ١٣٦.

أما فيما يتعلق بمفهوم الموازنة، يمكن القول أنه قد تعددت تعاريف الموازنة بتعدد الكتاب والباحثين والمؤسسات المهنية، وعلى الرغم من هذا التعدد والتباين، إلا أن معظم هذه التعريفات تدور حول محور واحد يتمثل في كونها تعبير رقمي (كمي وقيمي) عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة، ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ.

فقد عُرِفَت الموازنة بأنها "أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المنشأة، لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل، سواء أكانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصة أو عامة، وسواء أكانت المنشأة مشروعاً فردياً أو شركة خاصة أو عامة أو جهازاً أو وزارة أو هيئة أو إدارة حكومية"^(١).

كذلك عُرِفَت بأنها: "تتعلق بتطبيق البرنامج المحدد من خلال الخطة طويلة الأجل بالمنشأة، والذي يمثل الأنشطة المختلفة، مثل تطوير منتجات جديدة أو الدخول في أسواق جديدة، وتطوير إمكانيات جديدة للتوزيع. وعلى ذلك فالموازنة تترجم الخطط طويلة الأجل إلى خطط تشغيلية سنوية"^(٢).

كما عُرِفَت بأنها خطة مفصلة للتعبير في صيغ كمية أو رقمية أو الاثنين معاً عن أنشطة معينة، ولذلك تعتبر الموازنة أداة مهمة تعطي الرؤية الواضحة لإدارة المنظمة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"^(٣).

وعُرِفَت بأنها "خطة تفصيلية في شكل كمي توضح كيفية الحصول على الموارد واستغلالها خلال فترة محددة"^(٤).

كما عُرِفَت بأنها "هي قائمة بالأهداف العامة والفرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبراً عنها مالياً"^(٥).

(١) د. محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون، ١٩٧٧م)، ص ٢٧٨.

(٢) Colin, Drury, Management and Cost Accounting, (London: Thomson Business Press, ١٩٩٦), P ٤٦٧.

(٣) د. سليمان سفيان، د. مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابة، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠م)، ص ٢٥٥.

(٤) د. محمد نصار، المحاسبة الدارية، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٣م)، ص ٣٣٢.

(٥) د. أبو زيد كمال خليفة، ومرعي عطية عبد الحي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤م، ص ٢٦٨.

وعرفت أيضاً بأنها "تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي توضح خطة التشغيل للمنشأة بما يحقق أهداف المنشأة المالية"^(١).

وعُرفت بأنها "خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة المستقبل يعبر عنها بصورة كمية أو قيمة"^(٢).

وعرفها (Hassel) بأنها "أسلوب يتم بموجبه ترجمة التقديرات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية في فترة مستقبلية محددة في صورة خطة كمية ومالية ونقدية، حيث توضح الأهداف الواجب تحقيقها، والقرارات الواجب اتخاذها لتحقيق تلك الأهداف، كما تمثل الموازنة مقياساً للرقابة وأساساً لتقييم الأداء"^(٣).

وقد عرفها (Garrison and Noreen) على أنها خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى وهي تمثل خطة مستقبلية معبراً عنها كمياً ورقمياً"^(٤). وقد عرفت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية بأمريكا الموازنة على أنها "خطة مالية تشمل على تقدير لنفقات مقترحة وذلك خلال فترة زمنية معينة، والوسائل المقترحة لتمويل هذه النفقات خلال نفس الفترة"^(٥).

وعرفتها جمعية المحاسبين القانونيين في نيويورك CPAs على أنها "خطة مالية تقدم تقديرات عن تكاليف أو إيرادات تقديرية مستقبلية أو كليهما"^(٦).

(١) Atkinson, Anthony, Kaplan, and Young, Mark, Management Accounting, (New York: Prentice Hall, (٤ Edition), ٢٠٠٤), P ٤٠٠.

(٢) د. أحمد نور، د. أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، (القاهرة: الدار الجامعية، ٢٠٠٢م)، ص ٢٢٣.

(٣) Hassel, L. G. et.al., Budget Effectiveness in Multinational Corporation, Management International Review, (Third Quarter, ١٩٩٦).

(٤) Garrison, Ray H. and Eric W. Noreen, Managerial Accounting (McGraw – Hill/ Irwin Companies, USA, ٢٠٠٣).

(٥) NCGA, National Committee on Governmental Accounting, Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association, USA, ١٩٦٨.

(٦) New York State Society of CPAs, Accounting Terminology Guide, Public Relations Department, NY, ٢٠٠٥.

كذلك عرفتھا جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الأردن على أنها "تعبير كمي ومالي (تكاليفي، إيرادي، استثماري، وتمويلي) عن خطط الإدارة المعتمدة لتحقيق الأهداف الموضوعة"^(١).

في حين يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين، إلى برامج أعمال تدعي الموازنات"^(٢).

إذن تشير التعاريف السابقة إلى أن مصطلح الموازنة (Budget) بصورة عامة هي أداة تعبر بها الوحدات الاقتصادية عن خططها وبرامجها المستقبلية في شكل أرقام (كمية ونقدية)، حيث تعكس الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها أخذاً بعين الاعتبار ما هو متاح لديها من إمكانيات (مالية، مادية تقنية وبشرية).

أما تعريف الموازنة العامة للدولة، تبعاً للمدارس الفكرية وآراء الباحثين وما تضمنته التشريعات الدولية منها ما يلي:-

عُرفت الموازنة العامة بأنها "خطة تتضمن تقريراً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال مدة قادمة غالباً ما تكون سنة واحدة ويتم هذا التقرير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية"^(٣).

أيضاً عُرِفَتْ بأنها "نظام موحد يمثل البرنامج المالي للدولة لسنة مالية قادمة وتعكس الخطة المالية التي هي جزء من الخطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة"^(٤).

وعُرفت بأنها "القانون الذي تخمن فيه واردات الدولة ونفقاتها بشكل متعادل يؤذن بها"^(٥).

(١) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية، المفاهيم الأساسية، (عمان: مطابع الشمس، ٢٠٠١م).

(٢) فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، (الجزائر: د. م. ج، ٢٠٠١م)، ص ١٦.

(٣) د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، (عمان: الدار العلمية الدولية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣م)، ص ٢٦٦.

(٤) د. سليمان اللوزي وآخرون، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، ١٩٩٧م)، ص ١٥.

(٥) د. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، (بغداد: مطبعة سلمان الأعظمي، ١٩٦١م)، ص ٣٠٤.

أما دليل المحاسبة الحكومية الصادرة عن الندوة الإقليمية لهيئة الأمم المتحدة المنعقدة في بيروت في عام ١٩٦٩م فقد عرفت الموازنة العامة بأنها "عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الأموال لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للموارد المتاحة"^(١).

وقد عرفت الموازنة العامة للدولة بالقوانين والتشريعات المالية لدول العالم المختلفة، منها ما يلي^(٢):

عرفها القانون الفرنسي بأنها "القانون المالي السنوي الذي يقدر ويميز كل سنة ميلادية، مجموع إيرادات الدولة وأعباءها".

وعرفها القانون البلجيكي بأنها "بيان الإيرادات والنفقات العامة خلال الدورة المالية".

وعرفها القانون الأمريكي بأنها "صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم واقتراحات الجباية المعروضة فيها".

وعرفها القانون السوري بأنها "الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي"^(٣).

أيضاً عرفها القانون المصري في المادة الأولى بأنها "البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة"^(١).

(١) الموقع بالانترنت: (<http://www.iasj.Net/iasj?>).

(٢) د. محمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والآفاق، (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الأول، ٢٠٠٠م)، ص ١٣.

(٣) الجمهورية السورية العربية، منشورات وزارة المالية - ١٩٨٥م، القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٩٢)، لعام ١٩٦٧م، وتعديلاته وأنظمة الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

(١) جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، قانون الموازنة العامة للدولة رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣م وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

وعرفها قانون أصول المحاسبة العامة العراقي المعدل بالفقرة (١) من المادة الثانية بأنها "الجدول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة"^(٢).

وعرفها القانون المالي في الجمهورية اليمنية رقم (٨) لسنة ١٩٩٥م "هي الجداول الشاملة بجميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجمع النفقات المتوقع إنفاقها خلال السنة المالية"^(٣).

مما سبق يستخلص الباحث بأن للموازنة العامة مفهوم محدد، على الرغم من اختلاف التعريفات التي وضعت للموازنة العامة، إلا أنه يمكن القول أن الموازنة العامة تمثل بياناً معتمداً يتضمن تقدير لإيرادات الدولة ونفقاتها لفترة زمنية مستقبلية، غالباً ما تكون سنة بغرض تحقيق أهداف معينة قد تكون اقتصادية، اجتماعية أو سياسية. وبهذا فإن الموازنة العامة يجب أن تتضمن عدة صفات منها:-

١. الموازنة صك تقدر فيه إيرادات الدولة ونفقاتها (الصفة التخمينية أو التقديرية للموازنة).

٢. هي خطة مستقبلية تعبر عن أهداف وبرامج الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية النابعة من فلسفتها السياسية.

٣. تتصف بالدورية، فهي تعد وتعتمد عن فترة زمنية محددة ثم يُعاد إعدادها واعتمادها لفترة أخرى.

٤. الموازنة محددة المدة (سنوية) وأن الإذن من السلطة التشريعية بصرف النفقات وجباية الإيرادات يعطى عن سنة واحدة رغم أن هذه القاعدة لم تعد تتلائم مع التطورات الاقتصادية والمفاهيم العلمية الحديثة، فالموازنة يمكن أن توضع لأكثر من سنة أو لمدة غير محددة كالمشاريع الإنشائية الكبرى.

كما يلاحظ من تعريف الموازنة العامة وفق التشريع القانوني السوداني أن مفهوم الموازنة العامة قد تطور واتسع تأثراً بمتطلبات دليل إحصاءات مالية الحكومة

(٢) قانون أصول المحاسبات العامة العراقي - رقم (٢٨)، لسنة ١٩٤٠م المعدل - منشورات وزارة المالية -

منشور على الموقع www.Iasj.Net.

(٣) الجمهورية اليمنية، وزارة المالية والاقتصاد، قانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٠م.

بحيث أصبحت تشمل مع جانب الإيرادات والمصروفات، جانب آخر للأصول المالية والأصول غير المالية.

٢/١/١ التطور التاريخي للموازنات:

"ظهرت الموازنة العامة على شكل نفقات وإيرادات منذ ظهور الدولة، حيث لم تكن الموازنة العامة موجودة في المجتمعات القبلية والعشائرية بسبب محدودية النفقات والإيرادات وسهولة توزيعها حسب الأولويات والمفاضلة دون ما حاجة إلى موازنة عامة لتبويب وتنظيم الإيرادات والنفقات، ولكن ما أن انتظمت المجتمعات البدائية في شكل دول، ففرضت الضرائب ثم ازدادت حتى أصبح المجتمع يفكر في كيفية تنظيم هذه التكاليف التي كانت في بعض الأحيان مجحفة، من أجل ضبطها وملاءمتها مع قدرات المجتمع وإمكانية التصرف بعائداتها"^(١).

"لقد عرفت الحضارة المصرية القديمة أولى أشكال الموازنة قبل غيرها من الحضارات إذ قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع حصاده في الدولة ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناء على ذلك"^(٢). وهذا ما جاء في قوله تعالى: (قال أجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم)^(٣).

ففي العصر الإغريقي، جاءت أفكار أفلاطون لتشكل أساساً لنظرية تنظيم الدولة من حيث تقسيم العمل والطبقات والملكية الخاصة وبعده جاء "أرسطو" الذي أكمل بآرائه وضع الأسس لدراسة العلوم"^(٤). ويلاحظ الباحث في دراسات أفلاطون وأرسطو ندرة في التعليقات حول الأفكار المحددة حول إيجاد دولة تكفل الحياة الكريمة للمواطنين الأحرار.

(١) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، (بغداد: مجلس

النواب الدائرة الإعلامية، ٢٠٠٨م، www.parliament.iq)، ص ١١.

(٢) د. محمد عادل الهامي، أساليب المحاسبة الإدارية والميزانيات التقديرية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، د. ت)،

ص ص ١٠٠ - ١٠١.

(٣) سورة يوسف، الآية: (٥٥).

(٤) د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية أدواتها - ودورها الاقتصادي، (دمشق: منشورات وزارة الثقافة،

الهيئة العامة السورية للكتاب، ٢٠٠٨م)، ص ٥.

أما في الحضارة الرومانية فقد ظهرت الموازنة بشكل بدائي في عهد الإمبراطور (ميزو) وذلك في عام (٥٦) حيث كانت نفقات الدولة وإيراداتها مبنية بشكل سنوي^(٢).

أما في بداية الإسلام عندما كان الرسول (صلى الله عليه وسلم) في مكة لم تظهر الموازنة العامة بشكل واضح حيث كانت إيرادات المسلمين محدودة تتكون من المساعدات المقدمة من الصحابة ويقوم الرسول (صلى الله عليه وسلم) بتوزيعها على المسلمين وبعض الأمور الضرورية بالإضافة إلى أن أكثر الآيات القرآنية في هذه الفترة كانت عقائدية تنظم علاقة الفرد مع ربه. أما بعد هجرة الرسول (صلى الله عليه وسلم) إلى المدينة فقد بدأ مفهوم الدولة الإسلامية بالتبلور خاصة بعد أن ازداد عدد المسلمين وتوسعت رقعة الدولة الإسلامية بالإضافة إلى نزول الآيات القرآنية التي كانت تنظم أمور الدولة الاقتصادية كذلك الخاصة بتحديد مصادر إيرادات الدولة وأوجه إنفاقها^(٣). وعلى ذلك فإنه يمكن تصور موازنة عامة في اقتصاد إسلامي تتضمن موازنتين مستقلتين، أحدهما موازنة الزكاة والأخرى موازنة المصالح العامة التي يمكن تسميتها بالموازنة الأساسية^(٤).

وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن الدولة الإسلامية وضعت قواعد للجباية ونظمت بيت المال ودونت فيه إيرادات الدولة ونفقاتها، وهذا يعنى أن فكرة الموازنة بمفهومها الحديث لم تظهر أبان الدولة الإسلامية، ولو إن مقوماتها ومبادئها كانت موجودة. اختلفت الآراء حول تحديد فكرة الموازنة العامة في العصر الحديث، فيرى البعض أن فكرة الموازنة العامة في العصر الحديث ظهرت في جمهوريات البندقية وجنوا وفلورنسا في إيطاليا، بينما يرى آخرون أن فكرة الموازنة العامة في العصر

(٢) يحي محمد سعيد، وحدة الموازنة العامة وتطبيقاتها في العراق، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، ١٩٧٨م)، ص ٥.

(٣) أبو بكر جابر الجزائري، منهاج المسلم، (المملكة العربية السعودية، مكتبة العلوم والحكم، الطبعة الأولى، بلا سنة طبع)، ص ٢٧٧ - ٢٧٨.

(٤) د. سعد اللحاني، الموازنة في النظام الاقتصادي الإسلامي، (جدة: البنك الإسلامي للتنمية، الطبعة الأولى، ١٤١٧هـ - ١٩٩٧م)، ص ٧.

الحديث ظهرت عند الجرمايين، لأنهم منحوا شعوبهم حق إقرار الموازنة انطلاقاً من مبدأ السيادة الشعبية^(١).

لكن أغلب المفكرين يذهبون إلى أن فكرة الموازنة العامة بمفهومها الحديث يعود تاريخ ميلادها إلى بريطانيا خلال القرن السابع عشر والثامن عشر حيث ظهرت بصورة تدريجية وموازية لتطور حق الشعوب في السيادة والحرية. ثم طبقت بدءاً من أوائل القرن التاسع عشر في فرنسا وبقية البلدان الأوروبية، وأخذت تنتشر بعد ذلك في بلدان العالم المتمدن فقط، فكان "لوثيقة إعلان الحقوق" التي أصدرها الملك "شارل الأول" في بريطانيا عام ١٦٢٨م وما تلاها من إصدار "دستور الحقوق" من قبل الملك وليم الثالث واتجاهات البرلمان البريطاني بضرورة معرفة أوجه استخدام المبالغ التي ستحصل من الجباية العامة لإقرار مشروعيتها أساساً لنشوء فكرة الموازنة كإجازة دورية تمنحها السلطة التشريعية إلى الحكومة بالجباية والإنفاق. ثم انتشرت الفكرة إلى فرنسا التي طبقت مفهومها بعد الثورة الفرنسية وصدور الدستور في عام ١٧٩١ و ١٧٩٣م، حيث أصبحت السلطة التشريعية تأذن بالجباية والإنفاق لمدة سنة مقبلة واحدة^(٢).

مما تقدم يتضح للباحث إن بريطانيا وفرنسا هما الأصلان اللذان انبثقت منها الموازنة العامة للدولة، فمن بريطانيا وفرنسا ظهرت القواعد الأساسية والمبادئ الأولية التي تقوم عليها الموازنة بمفهومها الحديث وعن طريق هاتين الدولتين انتقلت فكرة الموازنة الحديثة إلى بقية دول العالم ، حيث تطور دور الدولة الاقتصادي في المجتمعات الحديثة، لتصبح الموازنة العامة أداة مؤثرة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن تم تجاوز المفهوم التقليدي القائم على التوازن الحسابي في الموازنة بحيث أصبح من المتعذر الفصل بين التوازن المالي والتوازن الاقتصادي العام. "وأصبحت الموازنة خطة للأداء المالي، يتم إعدادها وفق أولويات وتفضيل اقتصادي يعبر عن خيارات سياسية واقتصادية للدولة ويتم تقدير الموارد والنفقات

(١) د. حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، (بيروت: دار النهضة العربية، الطبعة السادسة، ١٩٨٣م)،

ص ٢٨.

(٢) د. محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص ٢٠.

وفق أساليب علمية واقعية لإشباع ما يمكن من الحاجات العامة خلال مدة زمنية محددة هي السنة المالية"^(١). وبالتالي فإن المفهوم الحديث للموازنة العامة للدولة جعل منها أداة للتوجيه المحاسبي السليم لأغراض المحاسبة العامة الحكومية، بالإضافة إلى أن الموازنة العامة للدولة في معظم البلدان الصناعية ودول العالم الثالث النامية تقوم بدور هام في عملية إعادة توزيع الثروة والحد من التفاوت الاجتماعي بين المواطنين حسب الظروف الخاصة بكل مجتمع، وحسب الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة باتجاه المساعدة في تحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي بأساليب مختلفة في مقدمتها النظام الضريبي وخاصة الضرائب التي تتناول الدخل والثروات لتوجه في قنوات الإنفاق العام إلى مشاريع إنتاجية وخدمية.

"اقتصر المفهوم التقليدي للموازنة على طابع مالي محض فهي تقتصر على تقرير الإيرادات والنفقات وإجازة جبايتها وإنفاقها، أما المفهوم الحديث، فموازنة الدولة ليست سوى جزء من برنامج أوسع، يعكس فيه مجموع النشاط الاقتصادي للأمة، وأصبحت الموازنة تستخدم ضمن أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاقتصادية، والعدالة الاجتماعية بين المواطنين"^(٢). فيما يلي أهم مراحل تطور الموازنة:

(١) د. قحطان السيوفي، مرجع سابق، ص ١٩.

(٢) د. محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص ١٥.

[١] الموازنة على أساس البيانات التاريخية:

تعتبر من الطرق التقليدية لإعداد الموازنات، حيث يتم الاعتماد على البيانات التاريخية، التي تعتبر نقطة الانطلاق والأساس الذي تعد عليه موازنة الفترة القادمة، وهي تفترض أن ما حدث في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقعة في العام المقبل، ويمتاز هذا الأسلوب بالبساطة وسهولة التحضير والإعداد، إلا أن لهذا الأسلوب عدة عيوب منها ما يلي^(١):

- i. احتمال انتقال أخطاء التقدير من سنة إلى أخرى.
 - ii. لا تعد التقديرات وفق معايير موضوعية، حيث يسعى المدراء إلى زيادة التقديرات (النفقات) وتوسع الإدارة العليا إلى خفضها.
 - iii. عدم ربط النفقات بالبرامج، مما يحول دون تحليل التكلفة والعائد.
- مما سبق يتضح أن الموازنة التقليدية التي تعد على أساس البيانات التاريخية غالباً ما تكون غير مناسبة لواقع الشركات التي تهدف إلى تحقيق الأرباح، على الرغم من أنها تنتشر استخدامها في القطاع العام بصورة واضحة، لذلك كان التوجه نحو اكتشاف أساليب وطرق جديدة من الموازنات التي يمكن أن تساعد المنشآت على تحقيق مبدأ الرقابة وتقييم الأداء.

[٢] مرحلة موازنة البنود والاعتمادات:

كانت الموازنة العامة للدولة. وما زالت في العديد من الدول في المرحلة الأولى من تطورها أداء لفرض الرقابة المالية والقانونية على الإنفاق الحكومي. ولتحقيق هذا الهدف تركز الاهتمام على تقسيم الإنفاق العام تبعاً للاعتمادات والبنود التي يتم تحديدها للإنفاق منها على أغراض معينة^(٢). لذا تعتبر هذه الموازنة من

(١) وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع وإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م)، ص ٤١ - ٤٢.

(٢) د. محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص ١٧.

أقدم الموازنات التي تم استخدامها وما زال استخدامها جارياً حتى الآن لما تتصف به من سهولة وبساطة في إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها^(١).

إن اسم موازنة البنود مأخوذ من عملية عرض الموازنة على شكل بنود حسب الغرض الذي تؤديه النفقات، وبتفصيل رقمي للبنود المتعددة اللازمة لتشغيل وحدة إدارية، وتركز موازنة البنود على الوظيفة المحاسبية والرقابة وبنود الإنفاق، وليس على كمية الخدمات المقدمة، وقد اعتبر هذا النوع من الموازنات كعامل مساعد للنظام المحاسبي^(٢). أي أن أسلوب موازنة البنود يركز على التبويب الإداري والنوعي من أجل التسهيل والمساعدة في إجراءات الرقابة قبل عملية الصرف وبعده للتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المرصودة للبنود^(٣).

ويتميز أسلوب موازنة البنود بما يلي^(٤):

١. يسهل عملية تبويب النفقات إلى جارية ورأسمالية لكل وحدة من وحدات المشروع.

٢. لا يوجد قيود أو قواعد يمكن على أساسها تبويب الموازنة مما يعنى سهولة الإعداد.

٣. سهولة الإعداد وبساطة تبويب النفقات وفهمها ومقارنتها.

٤. موازنة البنود تساعد في استخدام مفهوم محاسبة المسؤولية، وأن بياناتها صالحة للمقارنة ويكفي تجميعها لعدة سنوات متتالية لغرض تسهيل معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل^(٥).

٥. تجعل العلاقات سهلة الحل، وخصوصاً إذا كان جوهر المشكلة هو زيادة أو نقصان بعض الاعتمادات، وليس خلافاً على سياسات وبرامج^(٦).

(١) د. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، (عمان: شركة النبا للخدمات المطبعية وتجارة الورق، الطبعة الأولى ١٩٩٢م)، ص ٩٧.

(٢) د. سليمان أحمد اللوزي، مراد فيصل، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٧م)، ص ٣٩.

(٣) وائل محمد إبراهيم خلف الله، رسالة سابقة، ص ٤٢.

(٤) د. أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، (غزة: جهينة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥م)، ص ٣٧.

(٥) د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٠٢.

(٦) سليمان أحمد اللوزي، ومراد فيصل، مرجع سابق، ص ٣٩ - ٤١.

على الرغم من هذه المميزات، فإن لهذه الطريقة مجموعة العيوب ونقاط الضعف منها ما يلي^(١):

١. لا تساعد على توضيح السياسة المالية للمؤسسة.
 ٢. يصعب في ظل هذا الأسلوب قياس كفاءة أداء الوحدات والعاملين فيها لافتقارها إلى وسائل المتابعة.
 ٣. عدم دقة التقديرات، حيث يتم تقدير النفقات بشكل جزافي دون الاعتماد على أسس علمية في وضع التقديرات.
 ٤. إن التشدد في الرقابة يؤدي إلى زعزعة الثقة بين الرئيس والمرؤوس والالتزام الحرفي بالقواعد والتعليمات خوفاً من الوقوع بالخطأ والحصول على العقاب قتل من روح المبادرة والإبداع في العمل.
 ٥. يفتقر هذا النوع من الموازنات إلى وسائل المتابعة لمعرفة ما تم تنفيذه من أعمال، وما هي تكاليفه، ومدى تحقيق التنفيذ للنتائج المستهدفة.
 ٦. إهمالها لمفهوم التخطيط العلمي، حيث يتم إعدادها بناءً على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري.
 ٧. تقدير الموازنات يتم على أساس حكمي (على أساس متوسط تقديرات عدد من السنوات المالية السابقة أو على أساس الصرف الفعلي).
- مما سبق يرى الباحث أن التطبيق العملي لهذا النوع من الموازنات أنه يشجع المسؤولين على التركيز أكثر في تضخيم بند الإنفاق، بدلاً من السعي وراء تحقيق الإيرادات وذلك لأن تقييم الأداء يميل إلى التركيز على حجم الإنفاق مما يخلق مشكلة التمييز والنظرة الذاتية (الأنانية) لكل مسؤول أو لكل وحدة دون الأخذ بالنظرة والمصلحة الكلية للمؤسسة أو المنشأة، هذا علاوة على أن إتباع هذا النوع من الموازنات يؤدي إلى تكرار الأنشطة السابقة سواء كانت سلبية أو إيجابية (انتقال الأخطاء) الأمر الذي يؤدي إلى الفشل في تحقيق الأهداف المرجوة.

(١) د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٠٢.

لتفادي عيوب الموازنات التقليدية خصوصاً موازنة البنود والاعتمادات فقد ظهرت نماذج أخرى من الموازنات الحديثة أهمها:

[٣] موازنة البرامج والأداء:

إن فكرة موازنة البرامج والأداء ترجع إلى الدراسات التي تمت في الولايات المتحدة الأمريكية بمعرفة "لجنة تافت" وكان ذلك في عام ١٩١٢م حيث أشار تقرير هذه اللجنة إلى أهمية الموازنة وفقاً لهدف النشاط^(١). إن نقطة التحول في أهداف الموازنة من موازنة بنود (رقابة) إلى موازنة البرامج والأداء (إدارة) بدأت حين ظهر من ينادى بضرورة إدخال أساليب الإدارة العلمية الحديثة للتأكد من قيام المؤسسات بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفعالية^(٢). ويمكن هذا التحول في الأسباب التالية^(٣):-

- إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة.
- ظهور أنظمة وأجهزة للرقابة المالية منفصلة عن جهاز الموازنة.
- تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق الرقابة الداخلية والاستعانة بالأسس والقواعد المحاسبية في تحقيق الرقابة المالية.

لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية قدمت تعريفاً لموازنة البرامج والأداء بأنها "مجموعة من الأساليب التي بواسطتها تمكن البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت والمبالغ وساعات العمل والمواد، وأن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول على نتائج أساسية ويهيء قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات"^(٤). وبالنسبة للقطاع الحكومي يمكن تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها "مجموعة الأهداف المقرر على أجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة بعد تفصيلها تبعاً للبرامج والأنشطة والجهود اللازمة لهذا التحقيق، مع

(١) د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٦٨.

(٢) د. عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، مرجع سابق، ص ١٢.

(٣) د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٦٨.

(٤) د. عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، مرجع سابق، ص ١٣.

تحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج أو نشاط، وتحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة". ويتولى الجهاز المركزي للموازنة وضع دليل موحد للموازنة تلتزم به الوحدات التنفيذية (تصنف النفقات على أساس برامج عمل، وتخلل الإيرادات حسب مصادرها وليس عند تحصيلها مع تبرير لهذه الإيرادات حسب الخدمات المقدمة). وتتدفق قرارات الموازنة العامة تجميعاً وللأعلى وتلتزم الوحدات التنفيذية بتعليمات الجهاز المركزي للموازنة^(١). لذلك يلاحظ أن موازنة البرامج والأداء تعتمد على ثلاثة عناصر هي:

١. تصنيف العمليات الحكومية حسب البرامج والأنشطة.

٢. وضع مقاييس للأداء.

٣. التقرير عن الأداء.

يتحقق تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء مزايا عديدة منها^(٢):

- ضمان الارتباط بين نشاط الإدارة المرسومة بالخطة الاقتصادية والاجتماعية.
- اعتبار الموازنة أداة رقابية دورية على نشاط الإدارة في حالة الإعداد وفي حالة التنفيذ في كشف الإسراف والضياع والتوفير.
- توفير معلومات كافية تمكن الإدارة من الحكم على كفاءة الأداء.
- إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق بتكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال.
- تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنح الازدواج فيها.
- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية.

(١) د. محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢) د. عبد الباسط أحمد رضوان، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبد

العزیز، الاقتصاد والإدارة، مجلد رقم ١٤، العدد الأول، ٢٠٠٠م)، ص ١٣١.

- إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل وطويلة الأجل.
- إنشاء قاعدة بيانات موثقة وعلمية من مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي كافة، وزيادة الاعتماد على معدلات أداء ومقاييس إنجاز نموذجية للأعمال المتشابهة.
- رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية.
- إيجاد مبررات منطقية للإنفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبل.
- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية وذلك في صورة واضحة ومبسطة^(١).

يواجه تطبيق هذا الأسلوب عدد من الصعوبات منها ما يلي:-

- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها.
- صعوبات تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز كالأمن والعدل والدفاع، يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها.
- ضعف الكادر الإداري والمحاسبين العامل في وحدات الدولة لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات.
- ارتفاع تكلفة التطبيق لهذه الموازنات وخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة.
- تتطلب كميات كبيرة من البيانات التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة.
- عدم ملائمة الهياكل الإدارية للدول لتطبيق هذه الموازنة حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات^(٢).

مما تقدم يستخلص الباحث أن تجربة تطبيق هذا الأسلوب من الموازنات في بعض الدول قد حققت نتائج إيجابية متفاوتة من دولة إلى أخرى خصوصاً في الدول الغربية

(١) د. إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء، المفهوم، الفلسفة والأهداف، (دمشق: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ملتي موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، للفترة من ٢٥ - ٢٧ يوليو ٢٠٠٤م)، ص ٨.

(٢) د. محمد حسين علي، تحليل مقارن لأساليب إدارة الموازنة في إطار موازنة الرقابة وموازنة الأداء بالتطبيق في دولة الإمارات العربية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ١٩٩٣م)، ص ٣٤.

المتقدمة، ولعل أهم ما في الأمر أن فشل الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة في الإجابة على كثير من التساؤلات الهامة في مجال اتخاذ القرارات والتخطيط المالي الحكومي، وعجزه عن تحقيق الأهداف الرقابية والتخطيطية المطلوبة، تجعل أمر قبول أي مستوى من التقدم في تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء حتمي، لأنه يحقق أفضل مما يحققه الأسلوب التقليدي في أفضل مستوياته، خصوصاً في دول العالم الثالث حيث يتفشي فيها الفساد المالي والإداري.

[٤] موازنة التخطيط والبرمجة:

يعبر عن مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة على أنها "منهج عالمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة"^(٢). كما عُرِفَت على أنها "الموازنة التي تهتم أساسياً بالتخطيط الشامل، وتكاليف المهام أو الأنشطة، ومدخل موازنة البرامج، ويستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج"^(٣).

جاءت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة كأسلوب آخر من أساليب إعداد الموازنة نتيجة الحاجة إلى ضرورة ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة، فأسلوب البرامج والأداء يتطلب أن تكون البرامج مستندة على التخطيط الكلي بقدر اهتمامه بتحويل أنشطة الأجهزة الحكومية إلى برامج، أما التخطيط والبرمجة فهي تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة للدولة وهكذا تعطي لوظيفة التخطيط أولوية على كل من وظيفتي الرقابة على الصرف أو إدارة النشاط الحكومي من خلال البرامج وبذلك تجمع بين الأبعاد الثلاثة للموازنة وهي التخطيط والتنفيذ والرقابة، مع إعطاء الأولوية للتخطيط^(١).

(٢) د. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، ٢٠٠٤م)،

ص ٢٥.

(٣) د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٨١.

(١) وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سابق، ص ٤٤.

نشأت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة في وزارة الدفاع الأمريكي في عهد (Robert mcnanara) في سنة ١٩٦١م، واتسع مجال تطبيقها في الوحدات الفدرالية الأمريكية بموجب مرسوم صدر عن رئيس الحكومة في سنة ١٩٦٥م^(١). وظهرت موازنة التخطيط والبرمجة لعلاج القصور في موازنة البرامج والأداء والربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية الحكومية وبين الأهداف القومية فضلاً عن اختصار موازنة البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات، ويمثل هذا النظام في إعداد الموازنات الاتجاه الثالث من مراحل تطور الموازنة، وهو التركيز على التخطيط حيث إن الاهتمام في هذه المرحلة تحول إلى الجهات الإدارية العليا ومساعدتها في أدائها لوظيفية التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بها^(٢).

إن الخطوات الأساسية التي يمكن أن تعد من خلالها موازنة التخطيط والبرمجة هي^(٣):-

١. تحديد الأهداف المكلفة بها الوحدة الحكومية.
٢. البحث عن البرامج التي يمكن أن تحقق تلك الأهداف.
٣. تقييم كل برنامج عن طريق تحليل التكلفة مقابل المنفعة لتحديد المساهمة الممكنة لكل برنامج في تحقيق الهدف.
٤. اختبار أفضل بديل من البرامج.
٥. إعداد موازنة رئيسية توحد البرامج المختارة حديثاً مع البرامج القائمة حالياً.
٦. وضع الموازنة موضع التنفيذ.
٧. الرقابة والإشراف على التنفيذ وتوفير المعلومات المسترجعة عن نتائج التطبيق.

تمتاز موازنة التخطيط والبرمجة بعدة مزايا منها ما يلي^(٤):-

(٢) د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣م)، ص ١٨.

(٣) محمد الجزار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٨١م)، ص ٣٦.

(٤) Bristan, the financial manager and the search for efficient (lull: university of hall , u.K research paper submitted the third conference of accounting hold. ١٩٨٥.

د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٨٢.

١. تحديد الأهداف تحديداً واضحاً، ورفع مستوى كفاءة وفاعلية الإدارة لتحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات في الأجهزة الحكومية .
٢. تقوية الرقابة على تنفيذ المشاريع بواسطة التقارير وإيجاد رابط بين عمليتي التخطيط والموازنة كما تؤدي إلى تحقيق التنسيق بين البرامج المختلفة.
٣. تركيز موازنة التخطيط والبرمجة على الأهداف التي تحاول الوحدات الاقتصادية تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تقوم بها.
٤. لا تلتزم بقاعدة سنوية الموازنة، إذ إنها تلتزم أساساً بأهداف محددة يتم تحقيقها على مدى يزيد عن السنة.
٥. تتدفق قرارات هذه الموازنة من أعلى إلى أسفل فهي تعد على أعلى مستويات في الوحدة الاقتصادية وتصبح الوحدات الاقتصادية الإدارية الدنيا مجرد وحدات تنفيذية للموازنة مجرد وحدات تنفيذية للموازنة.
٦. الشمولية من خلال توزيع مخصصات البرامج الواحد بين الأقسام المختلفة ذات العلاقة.
٧. تمكن من توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات للبرامج ومدى ارتباطها لتحقيق الأهداف على الرغم من المزايا العديدة التي تتعلق بتطبيق موازنة التخطيط والبرمجية، فقد صاحبها عدد من المشاكل والانتقادات من أهمها:-
 ١. صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها على شكل برامج وأنشطة إضافة إلى صعوبة تحديد الأولويات.
 ٢. صعوبة توفير المعايير والمؤشرات الاقتصادية والمالية اللازمة لتحديد تكاليف البدائل وتقييم كفايتها لاختيار البديل الأفضل.
 ٣. يعاني القطاع العام (الحكومي) في معظم الدول من نقص كبير في الكادر الوظيفي المؤهل علمياً وعملياً وخاصة المتمكنين منهم على التحليل الكمي والمالي والاقتصادي والتطبيقات على الحاسوب وهذا ما تفتقده أغلب الدول العربية والنامية.

٤. لا يناسب هذا النظام من الموازنات جميع أوجه النشاط الحكومي لصعوبة تحديد وقياس وحدات الأداء.

٥. صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية والتي تمثل عنصراً هاماً من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والأنشطة.

٦. تركيز موازنة التخطيط والبرمجة على البرامج الجديدة وزيادتها، ولا يمكن من التقييم المستمر للبرامج المستمرة^(١).

ولتلافي هذه المشاكل في نظام موازنة التخطيط والبرمجة فقد تم تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة بشكل أفضل ولإعطاء مرونة أكبر ولإعطاء فهم وإدراك لوظائف الموازنة ومعالجة الحالات التي ظهرت فقد جاءت موازنة الأساس الصغرى كمحاولة للجمع بين الاتجاه الرقابي والاتجاه التخطيطي.

[٥] الموازنة الصفرية:

لقد تم تطوير الموازنة الصفرية كرد فعل على الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات، حيث يعتمد الأسلوب التقليدي على موازنة الإنفاق للسنة السابقة أو إضافة نسبة مئوية لتغطية التضخم ولإجراء التعديلات على العوامل الطارئة، ويعتمد نجاح الأسلوب التفاضلي على مدى استقرار أرقام موازنة العام السابق، حيث أن أي أخطاء في عملية التقدير سوف يحدث باستمرار دون أن يتم تحديدها، وتتطلب الموازنة الصفرية إجراءات للإعداد تكون مستقلة من سنة إلى أخرى ويجب على كل قسم في الشركة أن يبرر مقترحاته حول هذه الموازنة^(٢).

ظهر أسلوب الموازنة الصفرية منذ أوائل الستينات، حيث عرفها مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدنمارك في عام ١٩٦٧م بأنها "نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فعالية

(١) سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابية، (عمان: دار الشرق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ص ٢٧.

(٢) د. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣م)، ص ١٤٩.

للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة"^(١). كما عرفها الرائد الأول لهذا النوع من الموازنة peter A. pyhvr على أنها "أداة إدارية عملية لتقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيه ومناقلة التخصيصات المالية من برامج ذات أفضلية متدنية إلى برامج ذات أولوية عالية وهذا يؤدي إلى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم التخصيصات المالية المعتمدة وأنها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة"^(٢)

ويرى الباحث أن أسلوب الموازنة الصفري يتطلب من مدير كل وحدة أن يقيم احتياجات موازنته بالكامل وبالتفصيل من نقطة البداية، وبالتالي تتجاهل هذه الموازنة المستويات التاريخية للإنفاق أي أن كل عملية يجب أن تبرر في كل مبلغ مهما كان قيمته والمقرر صرفه في السنة القادمة وهذا بالضرورة يستوجب تعريف العمليات غير الكفوءة وإلغاءها وتخفيض الإنفاق المتعلقة بها.

كما يتطابق أسلوب الموازنة على الأساس الصفري ويتجانس تماماً مع الفكر المالي الإسلامي الذي يتطلب ترتيب مطالب المجتمع الإسلامي حسب أهميتها إذ يقسم فقهاء المسلمين أوجه الإنفاق العام إلى ثلاثة مستويات هي: الضروريات والحاجيات وأخيراً التحسينات أو الكماليات، وعلى ذلك يكون الأساس الصفري قد تواءم تماماً مع قواعد الفكر الإسلامي في إمكانية وضع بدائل تم ترتيبها تبعاً لأولويتها وطبقاً لأهميتها من خلال تقسيمها التقسيم الشرعي المذكور.^(٣)

يتم تحضير وإعداد الموازنة على الأساس الصفري من خلال إتباع الخطوات التالية^(٤):-

- أ. تحديد مفصل لكل نشاط سواء كان قائماً أو جديداً أو ما يسمى برزم القرارات.
- ب. ترتيب رزم القرارات من خلال تقييمها وترتيبها حسب الأهمية وعلى أساس تحليل التكلفة والعائد أو التقييم الشخصي.

(٢) محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية - الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة: مكتبة الشباب، ١٩٩٩م).

(٣) د. محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص ١٨.

(٣) د. كوثر عبد الفتاح الأبجي، الموازنة في الفكر المالي الإسلامي، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، ١٩٩١م) ص ٤٨١ - ٤٨٢.

(٢) د. عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، مرجع سابق، ص ١٨.

ج. تخصيص الموارد المتاحة للأنشطة الأكثر جودة ومنفعة سواء كانت قائمة أو جديدة.

ويحقق أسلوب الموازنة على الأساس الصفري مجموعة من الميزات أهمها ما يلي^(١):-

١. تركيز اللامركزية ويسمح بمشاركة أوسع للعاملين في اتخاذ القرارات، تزيد من فاعلية قنوات الاتصال بين الأطراف ذات العلاقة.

٢. يزيد هذا الأسلوب من دقة تحديد الأهداف وزيادة كفاءة الشركات لأن الأداء سيخضع للتقويم المستمر.

٣. تعطي الموازنة الصفرية قدرًا أكبر من المرونة للإدارة العليا فيما يتعلق بإعادة توزيع الموارد أو إجراء تغييرات في هيكل الموازنة للوحدات التنظيمية.

٤. اعتبار نظام الموازنة ذات الأساس الصفري أداةً للتحليل الجزئي لنشاط الوحدة الإدارية لترجمة الأهداف إلى خطط فرعية تنفيذية طبقاً للأولويات المطلوبة، ومن ثم ضمان فاعلية تخصيص الموارد المحدودة والمتاحة.

٥. توفير وسيلة لتقويم آثار التمويل على البرامج والمشاريع ذات الأثر الفعال سواء كانت قائمة أو جديدة.

٦. إتاحة الفرصة لتنمية مهارات العاملين من خلال مشاركتهم في عملية التخطيط وتقويم التنفيذ.

هناك بعض العيوب التي يمكن أن تكون مصاحبة لأسلوب الموازنة الصفرية وهي ما يلي^(٢):-

١. صعوبة إدارة وتفهم الموازنة الصفرية من قبل الجهة المكلفة بتنفيذها، وصعوبة تفهم المستويات الدنيا لها.

٢. من مساوئ الموازنة الصفرية عدم اهتمامها بالتوقيتات الزمنية لانتهاء من المنشآت المزمع تنفيذها خلال مدة الموازنة ويتركز العيب الأساسي في

(٣) د. عبد الباسط أحمد رضوان، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(١) وائل محمد إبراهيم خلف، واقع إعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة) رسالة ماجستير منشورة، ٢٠٠٧م، ص ٤٦.

الموازنة الصفرية في زيادة الوقت والجهد المطلوب لإعدادها، وتعتبر هذه المشكلة من أخطر المشاكل.

٣. هذا النوع من الموازنات يحتاج إلى قدر كبير من التحليل والدراسة، وتتطلب الكثير من المعلومات والبيانات التي قد لا تكون متوفرة أو من الصعب الحصول عليها^(١).

٤. ضخامة العمل المطلوب لتطبيقها وهو ما يتطلب معه كوادِر وظيفية متخصصة^(٢).

مما سبق يرى الباحث أن الموازنة الصفرية هي امتداد وتطوير لدور موازنة البرامج والأداء حيث يدور مفهومه حول ضرورة أن يعيد كل مدير النظر في أنشطته قسمة بالتفصيل ابتداءً من نقطة الصفر كما لو كانت بادئة لأول مرة، ثم تنقل فكرة إعادة النظر هذه إلى غيره من المديرين لبيان مبررات إنفاقه لأي أموال. وطالما اعتبرت أن الموازنة الصفرية حديثة العهد في مجال التطبيق لذلك ظهرت بعض المشاكل الخاصة بها نتيجة التطبيق والتي لا بد أنها ستتضاءل بعد انتشارها في مختلف الدول بما في ذلك السودان. ويرى الباحث أن استخدام الموازنات سواء في القطاع العام الحكومي أو في القطاع الخاص فإنها مرت بمراحل عديدة لتطورها حيث تميزت كل مرحلة عن الأخرى، إلى أن الانتقال من مرحلة إلى أخرى لا يلغي المرحلة السابقة، فالانتقال من مرحلة موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لا يلغي استخدام موازنة البنود.

(٢) د. محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص ١٨٢ - ١٨٣.

(٣) وائل محمد إبراهيم خلف، مرجع سابق، ص ٤٧.

٢/١ - المبحث الثاني: أهمية الموازنة والمبادئ العلمية لإعدادها:

تمهيد:

تتبع أهمية الموازنة من كونها خطة كمية شاملة لكافة أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية وتتشرك في عملية إعدادها جميع المستويات الإدارية، وللوصول إلى موازنات تقديرية تحقق أهدافها في التخطيط والرقابة، لا بد من الالتزام بمجموعة من المبادئ العلمية الأساسية، والتي تعتبر مرجعاً يتم الاسترشاد به في المراحل المختلفة التي تمر بها عملية الموازنة، لذلك سوف يتناول هذا المبحث موضوع أهمية الموازنة والمبادئ العلمية التي يجب إتباعها عند إعداد الموازنة.

١/٢/١ أهمية الموازنة:-

للموازنة العامة للدولة أهمية كبرى لأنها تعبر عن برنامج العمل السياسي والاقتصادي والاجتماعي للحكومة خلال الفترة المالية. وبعبارة أخرى، فإن الموازنة العامة للدولة لها دلالة سياسية واقتصادية واجتماعية، إذ يمكن الكشف عن مختلف أغراض الدولة من خلال تحليل أرقام الإيرادات العامة، والنفقات العامة التي تجمعها وثيقة واحدة، هي الموازنة العامة.

[١] الأهمية السياسية للموازنة:

يمثل المدخل السياسي للموازنة بكونها أبرز المداخل وأكثرها تعبيراً عن طبيعتها. فالموازنة العامة وثيقة سياسية تبرز فلسفة الدولة في شتى الميادين السياسية والاقتصادية وغيرها. ولذلك تعتبر مرآة عاكسة للسياسة العامة للدولة، ومقياس لحركتها المستقبلية في الوسط الاجتماعي. وبهذا فإن لتحقيق أهم أهداف الدولة كترجمة الفلسفات العقائدية والحضارية، وتحقيق العدالة الاجتماعية وغيرها، وكمحصلة نهائية للتفاعلات المختلفة، وكخلاصة للجهد الحكومي العام بما يحويه من سياسات وأولويات وقرارات وغيرها^(١).

إن الأهمية السياسية للموازنة العامة تظهر من خلال كونها أداة بيد الشعب من خلال البرلمان لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية، فحق البرلمان يمكنه من مناقشة

(١) د. زين العابدين ناصر، محاضرات في علم المالية العامة والتشريع المالي، (القاهرة: دار الثقافة الجامعية،

برنامج الحكومة وانتقاد أعمالها لمنع أية مبالغة من الاعتمادات والتخصيصات من خلال المطالبة بتعديل الموازنة والغائها كلياً^(١).

إن للموازنة العامة دوراً سياسياً تتضح معالمه بالنظر إلى العلامة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية من جهة، وسلوك صانعي السياسة والطبقة الناجبة من جهة ثانية، ويتضح ذلك من خلال توضيح العلاقات المتبادلة بين الموازنة العامة والوضع السياسي للدولة من جوانب مختلفة^(٢).

- من حيث الشكل: دولة بسيطة أو مركبة.
- من حيث النظام السياسي: ديمقراطي أو غير ديمقراطي.
- من حيث السيادة: مستقلة أو خاضعة لدولة أخرى.

عادة تظهر النفقات والإيرادات في الموازنة العامة على النحو الذي يلائم طبيعة الوضع السياسي للدولة، ومدى تدخلها في الحياة العامة للمجتمع. وتبدو ملامح الإطار السياسي لعملية إعداد الموازنة في حرص السلطات العامة في مختلف الدول، وهي تقوم بإعداد مشاريع موازنتها أو بمناقشتها أو المصادقة عليها، أن تضي لونها الأيديولوجي ورؤيتها السياسية على محتوياتها بالقدر الذي تجيء الإيرادات والنفقات معبرة عن ذلك. ويمكن ملاحظة ذلك بالنظر إلى تغييرات أرقام الموازنة العامة للدولة من خلال خمسة مواقف أساسية تمثل مؤشرات هامة هي^(٣):-

١. الموقف من الحاجات العامة للمواطنين التي تتباين بشأنها المذاهب الأيديولوجية والسياسية.

٢. الموقف من التنمية، بحيث تختلف الآراء حول دور الدولة في التنمية الشاملة.

٣. الموقف من قضية الأمن الوطني.

٤. الموقف الذي تحدده السلطة العامة لنفسها في إطار العلاقات الدولية.

٥. علاقات القوى السياسية ببعضها ودورها في تشكيل السلطة العامة.

(١) د. اعد علي حمود، موجز في المالية والتشريع المالي، (بغداد: بيت الحكمة، ١٩٨٩م)، ص ١٠٣.

(٢) جمال لعمارة، مداخل الموازنة العامة للدولة، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثاني، جوان ٢٠٠٢م)، ص ١٣٦.

(٣) د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٢م)، ص ٢٧٧.

يبرز الدور السياسي للموازنة في صورة أخرى من خلال الصراع الذي يدور بين السلطتين التشريعية والتنفيذية حول اعتماد الموازنة أو تعديلها بما يخدم مصلحة الأمة، حيث أن ما يتعلق بمالية الدولة يمس حقوق الأفراد وواجباتهم والاضطرابات الاجتماعية. وإذا كان اعتماد الموازنة العامة قد أصبح من المبادئ الدستورية الراسخة في الدول ذات الحكم النيابي اليوم^(١). فإن اضطرابات الأحوال المالية للدولة، وما ترتب عليها من مطالبة الشعب بتوسيع مدى سلطته في الإشراف عليها، قد كان سبباً لكثير من الانقلابات الدستورية^(٢). ويمكن تحديد المظهر السياسي للموازنة في الأمور التالية^(٣):-

أولاً: إن اعتماد الموازنة العامة يمكن المجالس النيابية من النظر في كافة المصالح العمومية وفحص النظام الإداري برمته، للدرجة التي أصبحت فيها الموازنة أقرب إلى برنامج سياسي منها إلى تقدير للإيرادات والنفقات العامة، وإن كان ذلك هو الأساس.

ثانياً: تجد المجالس النيابية في حاجة السلطة التنفيذية إلى مصادقتها على الاعتمادات المطلوبة، أكبر سلاح تنتصر به على عنادها، فتضطرها إلى الاستقالة برفض الموازنة، أو قبول إصلاحات هيكلية، قد تشمل حذف إحدى المصالح العمومية برفض الاعتمادات المطلوبة أو تعديل نظامها بتعديل اعتماداتها^(٤).

ثالثاً: تمكن الموازنة السلطتين من فرض سيطرتها على مصالح الدولة، وما يجب أن تسلكه في العام القادم.

رابعاً: تؤثر الموازنة على التوازن السياسي بواسطة مزيج السلع والخدمات التي تنتجها الحكومة من خلال مشاريعها، حيث أن الحصص الضريبية التي تقع

(١) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، (القاهرة: دار المعارف، ١٩٦٩م)، ص ٤٢١.

(٢) د. عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، (دمشق: منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، ١٩٩٢م)، ص ٣٤١.

(٣) جمال لعمارة، مرجع سابق، ص ١٤٠.

(٤) د. غازي عبد الرازق النقاش، المالية العامة تحليل أسس الاقتصاديات المالية، (عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٧م)، ص ٤٥.

على عائق المواطنين تؤثر على اختياراتهم التصويتية، كما أن الكفاءة في تخصيص الموارد يمكن أن تؤثر سلباً على أسعار السلع والخدمات، وتحول دون التوازن الشامل للسوق، الذي ينعكس سلباً على توزيع الدخل.

مما سبق يمكن القول إن الموازنة العامة تعتبر إحدى أدوات المؤسسات السياسية المؤثر على أموال الشعوب من حيث تنظيم صرفها من جهة، والمحافظة عليها من جهة أخرى، خصوصاً دول العالم الثالث التي تعاني من مشاكل المديونية الخارجية، ومن سوء إدارة الأموال العامة، حيث تجد نفسها أحياناً محتاجة لمساعدة المؤسسات الدولية والمنظمات العالمية ومن ثم تكون خاضعة ومجبرة على إعادة تنظيم اقتصادها الوطني حسب مقاييسها وتوجهاتها.

[٢] الأهمية الاقتصادية للموازنة:-

أهمية الموازنة العامة تزداد كلما اتسع نطاق دور الدولة وزاد تدخلها في المجال الاقتصادي، إذ الموازنة حظيت بدور كبير في العصر الحديث، لاسيما في الدول المتقدمة اقتصادياً، فهي لم تعد مجرد بيان تقدير الإيرادات والنفقات العامة يتطلب إجازته من طرف البرلمان لتنفيذ بنوده. وإنما أصبحت ذات أهداف واضحة أكثر مما كانت عليه في الفكر المالي التقليدي ومن ضمن هذه الأهداف تحقيق الاستخدام الكامل وتعبئة الموارد الاقتصادية والإسهام في زيادة الدخل القومي^(١).

من وجهة نظر اقتصادية تشمل الموازنة العامة وظائف متنوعة ومتعددة تجعل منها وسيلة فعالة لتنفيذ السياسة الاقتصادية، التي من أولوياتها المحافظة على أهداف العمالة الكاملة، استقرار الأسعار، التوازن في القطاعات الخارجية، وكذا المحافظة على معدلات مقبولة من النمو الاقتصادي وفي الواقع فإن الموازنة العامة كأداة للسياسة الاقتصادية تهدف إلى تحقيق جملة من المهام، منها^(٢):-

أولاً: تعميم التوازن في الاقتصاد:

تعمل الموازنة العامة على تعميم التوازن في الاقتصاد باعتباره الوظيفة الأساسية لها^(٣). بما يؤدي إلى توازن المتغيرات الاقتصادية الكلية في الاقتصاد

(٢) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٢٢.

(١) جمال لعمارة، مرجع سابق، ص ٣٥.

(٣) موسجريف ريتشارد وموسجريف بيجي، ترجمة محمد مجدي السباخ، المالية العامة في النظرية والتطبيق، (الرياض: دار المريخ للنشر، ١٩٩٢م)، ص ٣٣.

الوطني للدولة، وبحيث تتضمن السياسات التطبيقية تثبيت وتحديد مقدار النمو الذي يتناسب مع حجم العمالة، واستقرار الأسعار، والتوازن في القطاع الخارجي، والذي يمكن تعجيله من خلال النفقات الإضافية في القطاعات المرغوب فيها والمطلوبة.

ثانياً: الكفاءة في تخصيص الموارد:

إن الكفاءة التخصيفية هي عملية أولية تأخذ بعين الاعتبار تخصيص الموارد في الموازنة العامة، وأداء ذلك يتطلب تعيين وأهمية لكل من الأهداف المختلفة، وطرق تثبيت الأفضلية الجماعية، وتكوين قرارات حكم على العلاقات بين القطاعات العامة والخاصة والطلبات المتنافسة ضمن الحكومة ذاتها، وحول كيفية تأثير الإيرادات والنفقات والتمويلات المقترحة عليها^(١).

ثالثاً: ضبط سياسة الاستقرار:

تتطلب وظيفة الاستقرار تقدير دقيق ومضبوط للأثر الاقتصادي للعمليات الحكومية على الاقتصاد الكلي للدولة، ولهذا الغرض تنظم الموازنة لكي تسمح بإجراء قياس مفهوم ومعتبر للواقع عن أثرها على الاقتصاد الوطني ككل، وفي تقدير وحكم هذا التأثير على الموازنة العامة بالذات. كما أن مهمة الاستقرار تتعدّد بحقيقة أن الاقتصاديات العالمية مرتبطة ببعضها بالتجارة وتدفقات رأس المال، ولذلك يجب أن تأخذ الموازنة العامة في الاعتبار المشاكل المعقدة لتتسق السياسة الدولية وانعكاساتها على الأوضاع الاقتصادية للدولة^(٢).

إن الدور المركزي الذي تلعبه الموازنة العامة في الإدارة الاقتصادية لم يعد محل اختلاف، فبالرغم من اختلاف التوجهات حول دور الدولة، بين أفكار المدارس المتنوعة، والسياسات التي تتبعها في ظل الظروف السائدة في الاقتصاد، لكن هناك عامل مشترك بينها يتمثل في الموازنة كونها أداة فعالة للإدارة الاقتصادية، فبعد سنوات عديدة تكون إدراك كبير بأثر وواقع الموازنة على الاقتصاد، وأثر الاقتصاد

(٢) موسجريف ريتشارد وموسجريف بيجي، المرجع السابق، ص ٣٣.

(٣) د. غازي عبد الرزاق النقاش، مرجع سابق، ص ٧١.

على الموازنة بشكل متبادل، ولذلك يؤكد هذا المدخل على تحقيق تكامل الموازنة وخطط التنمية، ومن خلال ذلك إبراز مفهوم نظام التخطيط والبرامج والموازنة^(١).

مما سبق يرى الباحث أن الموازنة بنفقاتها وإيراداتها تمثل نسبة مهمة من تيار الدخل وهي أيضاً أداة مرنة بيد الحكومة تستلماً لتحقيق أغراضها التي من أهمها الأهداف الاقتصادية المتمثلة "بمعالجة التضخم والانكماش ولتوازن ميزان المدفوعات وتوجيه سياسة الاستثمار والادخار والاستهلاك بما يكفل تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي"^(٢). إضافة إلى ذلك فهي أداة تستطيع الدولة من خلالها معرفة وضعها المالي، لأن الموازنة تمثل بياناً مفصلاً لتقدير إيرادات ونفقات الدولة وكيفية استعمالها لتسيير مرافقها العامة وأداء التزاماتها المختلفة.

[٣] الأهمية الاجتماعية للموازنة:-

إن أهمية الموازنة من الناحية الاجتماعية تظهر من خلال تأثيرها في إعادة توزيع الدخل بين الطبقات الاجتماعية المختلفة عن طريق فرض ضرائب تصاعدية مباشرة على ذوي الدخل المرتفعة وتوجيه حصيلتها لتمويل بعض أوجه الإنفاق الذي تستفيد منه الطبقات الاجتماعية الفقيرة وذلك لتحقيق العدالة الاجتماعية قدر الإمكان^(٣).

أما الفكر المالي الإسلامي، فترتبط الموازنة العامة بالحالة الاجتماعية للدولة، فتحاول التخفيف من حدة البطالة، وتعمل على تحقيق نوع من العمالة الكاملة، وتضع بذلك الأهداف الاجتماعية في المكانة الأولى^(٤). كذلك يمكن أن تكون الموازنة أداة مهمة لمعالجة بعض الأمراض الاجتماعية، وذلك بغرض ضرائب مرتفعة على المشروبات الروحية والسجائر، كما يمكن أن تكون الموازنة العامة أداة للتكشف في الأزمات الاقتصادية، وذلك بوسائل مختلفة منها زيادة نسبة الضرائب على السلع الكمالية والخدمات الترفيهية. أو قد يكون القصد من الضرائب العالية

(١) جمال لعمارة، مرجع سابق، ص ١٣٥-١٣٦.

(٢) د. مهدي عبد العظيم، السياسة المالية والنقدية ومقارنة إسلامية، (القاهرة: مكتبة النهضة المصرية، الطبعة الأولى، ١٩٨٦م)، ص ٣٧٧.

(٣) د. عادل فليح العلي وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، (الموصل: دار الكتب، ١٩٨٩م). ص ٢٧٧.

(٤) عبد الناصر علي، مرجع سابق، ص ٧.

تحقيق أهداف بيئية كالضرائب على المحروقات الخاصة بمحركات السيارات والمولدات بغية التقليل من استخدامها والتوجه إلى استخدام النقل العام للتقليل من الأضرار البيئية. كما يمكن أن تكون الموازنة أداة مهمة لرفع المستوى الثقافي العلمي والتربوي والصحي الذي تعود فائدته في النهاية على جميع أفراد المجتمع، ويكون ذلك بعدة وسائل منها تقليل الضرائب أو إلغائها نهائياً على الأدوية والمستلزمات الطبية والمدرسية والكتب والبحوث وغيرها^(١).

ويرى الباحث أن الموازنة العامة يمكن أن تستخدم كأداة لتحقيق أغراض اجتماعية، فهي تعمل على تحقيق التوازن الاجتماعي والقضاء على التفاوت بين دخول الأفراد، مع ضمان وصول بعض الخدمات العامة دون مقابل أو بأقل تكلفة للفقراء والمحرومين. وبالتالي نجد أنه قد يترتب عن الموازنة العامة بعض الآثار المباشرة على الأوضاع الاجتماعية مما ينعكس على:-

١. إمكانية إعادة توزيع الثروات عن طريق الاقتطاعات الضريبية.
٢. ترجمة التوافق والتضامن الوطني إلى واقع ملموس من خلال تحسين وضعية الفئات المستضعفة بالرفع من مدخولها وتمكينها من الاستفادة من الخدمات والتجهيزات الأساسية.
٣. تشجيع بعض الأنشطة عن طريق الإجراءات الجمركية أو الضريبية.
٤. توجيه بعض الاستثمارات نحو بعض المناطق أو بعض القطاعات المعنية بقصد إقرار نوع من التوازن القطاعي أو الجهوي^(٢).

٢/١ المبادئ العلمية لإعداد الموازنة:

هناك مجموعة من المبادئ العلمية التي تعتبر مرجعاً يتم الاسترشاد بها لاستمرار المراحل المختلفة التي تمر بها الموازنة، وتساهم هذه المبادئ في تحقيق ما يلي^(١):-

(١) سيروان عدنان ميززا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٢٤.

(٢) د. محمد الشيكار، الاقتصاد السياسي لتحديد أولويات الإنفاق بالمغرب، (القاهرة: المؤتمر الدولي الخاص بتحليل أولويات الإنفاق العام للموازنات العامة في مصر والدول العربية، الفترة من ٢٥-٢٦ ديسمبر ٢٠٠٩م).

١. إيضاح طبيعة الموازنة وتعميق فهمها وشرح دلالتها.

٢. تطوير الأساليب والإجراءات المستخدمة في إعداد الموازنة.

٣. ترشيد استخدام الموازنة في الحياة العملية.

وقد عرفت المبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات بأنها "أسس ارشادية تؤدي إلى حسن استخدام الموازنات كأداة قيمة للتخطيط وتزيد فاعليتها في مجال الرقابة، وتعتبر هذه المبادئ أساسيات ومقومات لازمة لإنجاح الموازنات"^(٢).

وفي النظام المالي الإسلامي نجد أن بعض هذه المبادئ هو من قبيل المصالح المرسلّة التي ليس في الشريعة ما يلزم الأخذ بها أو يلزم بتركها، فمبدأ السنوية (بل تحديد الفترة الزمنية للموازنة عموماً) أمر متروك للدولة الإسلامية أن تأخذ فيه بما يناسب مع ظروفها ويحقق مصالحها الاقتصادية، وكذلك الأمر بالنسبة لمبدأ الوحدة، فطبيعة النظام المالي الإسلامي في إيراداته ونفقاته لا تمنع من الأخذ بمبدأ وحدة الموازنة، أو تركه، إذا كانت هناك مراعاة لتخصيص بعض الإيرادات، التي من أهمها الزكاة بمصارفها المنصوص عليها، وعلى ذلك فيمكن أن تدرج كافة الإيرادات والنفقات العامة في موازنة واحدة، كما يمكن الأخذ بمبدأ التعدد تحقيقاً لمزايا هذا المبدأ^(٣).

ويرى الباحث ضرورة تأصيل المبادئ العلمية للموازنات وإعطائها صفة العمومية، شأنها في ذلك شأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فكما كانت مبادئ الموازنة متعارف عليها بين جمهور المحاسبين، كان لذلك أثر كبير في مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، لذلك يُقال: "إنه من الضرورة بمكان العمل على تطوير مجموعة من مبادئ وإجراءات الموازنة المتعارف عليها"^(٤). وعلى الرغم من

(١) د. محمد سامي راضي، ود. حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر، ٢٠٠١م) ص ٢٠.

(٢) د. جبرائيل كحالة، ود. حنان رضوان حلوة، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، (عمان: دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ٢٠٠٢م)، ص ٤١.

(٣) د. سعد اللحيني، مرجع سابق، ص ٤.

(٤) Ijivi, yuji, on Budgeting principles and budget Auditing standers, the Accounting Review, October. ١٩٦٨.

أنه ليس هناك حتى الآن تحديد واضح وقائمة محددة لهذه المبادئ مثلما هو الحال في المحاسبة المالية، فإن الباحث يود أن يشير أنه من الضروري التعرض لبعض هذه المبادئ وذلك استكمالاً لمفهوم الموازنة. ومن بين تلك المبادئ التي يجب مراعاتها ما يلي:-

[١] مبدأ سنوية الموازنة:

ظهر هذا المبدأ كنتيجة لشيوع مبدأ ضرورة الموافقة على فرض الضرائب بصورة دورية لتغطية النفقات العامة، أي توقع وإجازة نفقات الدولة وإيراداتها بصفة دورية كل اثني عشر شهراً إذ جرت العادة على اعتبار هذه المدة نموذجية لتقدير نفقات وإيرادات الدولة^(١).

مبدأ السنوية يعني أن الموازنة العامة للدولة تعد لمدة سنة واحدة وأن تقوم السلطة التشريعية بتفويض السلطة التنفيذية بإنفاق الاعتمادات وتحميل الإيرادات المقررة خلال سنة ميلادية واحدة وتعتبر مدة السنة مناسبة ليصار للوصول إلى تقديرات مقبولة لأرقام النفقات والإيرادات^(٢).

طبقاً للتشريع الإسلامي فإن مبدأ سنوية الموازنة فتعني أن تتناسب فترة الموازنة مع طبيعة دورة الإيرادات وفتراتها الزمنية فإذا كانت هذه الإيرادات دورية تجبى بشكل منتظم كل فترة محددة تقدر بسنة مثل زكاة الثمار والزروع، فإن الموازنة تعد الإيرادات موسمية أيضاً^(٣). ويرى بعض علماء المسلمين أن الحد الأقصى الذي لا ينبغي أن تزيد عنه فترة الإنفاق هو السنة أو الحول، فيقول الإمام الغزالي في ذلك "فلا يأخذن مالا كثيراً بل ما يتم كفايته من وقت أخذه إلى سنته فهذا أقصى ما يرخص فيه من حيث أن السنة إذا تكررت أسباب الدخل"^(٤).

(١) أمونة اشراقة الجزائر، تقنية الموازنة العامة للدولة، (الجزائر: جامعة العلوم والتكنولوجيا، كلية الاقتصاد والتسيير، ديسمبر ٢٠١٢) منشورة على منتدى اشراقة على الموقع Mhtml:file://C:/users/Dell

(٢) د. قحطان السيوفي، مرجع سابق، ص ٢٨.

(٣) د. كوثر عبد الفتاح الإيجي، مرجع سابق، ص ٤٤٣.

(٤) محمد بن محمد الغزالي، إحياء علوم الدين (القاهرة: مطبعة مصطفى البابي الحلبي، ١٣٤٦هـ/١٩٢٧م)، ص

تعتبر فترة السنة مثالية وتحقق العديد من المزايا خاصةً في مجال الرقابة على أساس أن^(١):

أ. زيادة فترة الموازنة عن السنة لا يساعد على إعداد تقديرات دقيقة لعناصر الاستخدامات والموارد العامة للدولة، يمكن استخدامها كأساس للمقارنة بالأرقام الفعلية وتحديد الانحرافات التي هي جوهر عملية الرقابة.

ب. زيادة فترة الموازنة عن السنة يضعف أصلاً من دور الرقابة البرلمانية على تصرفات الحكومة، نظراً لطول الفترة التي تغطيها الموازنة.

ج. إعداد الموازنة عن فترة أقل من سنة تجعل الرقابة عملية مرهقة لكافة الأجهزة ومكلفة أيضاً.

مما تقدم يخلص الباحث بأن الموازنة يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية، يرجع هذا المبدأ لعدة اعتبارات سياسية ومالية. أما الاعتبارات السياسية تتمثل في أن السلطة التنفيذية يخضع لرقابة منظمة ومكررة نسبياً من جانب البرلمان، بهدف تمكينه من متابعة نشاط السلطة التنفيذية ورقابته حيث إذا قلت المدة عن سنة تصبح فعالية الرقابة شديدة ومرهقة، وإذا زادت عن سنة تصبح نوعاً ما ضعيفة^(٢) ومن الناحية المالية تعتبر السنة مهمة، حيث تتماشى التقديرات مع مستوى النشاط الاقتصادي الذي يتغير من فصل لآخر، حيث قد تكون إيرادات دورية والأخرى موسمية وهي نفس الحال بالنسبة للنفقات، وتختلف بداية السنة المالية ونهايتها باختلاف الدول، ففي البعض قد تتطابق السنة المالية مع السنة الميلادية كما في السودان.

[٢] مبدأ الشمولية:

يقصد بهذا المبدأ أن تشمل الموازنة جميع إدارات الوحدة الاقتصادية وأقسامها المختلفة، ومراكز المسؤولية فيها، وبذلك فإن أرقام الموازنة تغطي جميع أوجه النشاط فيها باعتبارها خطة شاملة لفترة مستقبلية، تهتم بالجزء والكل في آن واحد، وبذلك

(٢) د. عبد الفتاح الصحن، د. محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣م/٢٠٠٤م) ص-٣١٠.

(٣) آسيا بدوي الطاهر، المدير المالي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة في ٢٣ يناير ٢٠١٣م.

يتضمن الموازنة تقديرات لكل من الإيرادات والنفقات في كل قسم أو مركز مسئولية بالوحدة الاقتصادية^(١).

يهدف هذا المبدأ إلى تسجيل كل الإيرادات العامة النفقات العامة في وثيقة الموازنة دون إجراء أية مقاصة بينها. وهذا يعني الالتزام بمبدأ عمومية الموازنة أي الأخذ بالميزانية الإجمالية حيث تظهر كافة تقديرات نفقات المرافق وكافة تقديرات إيراداته^(٢).

أما الفكر المالي الإسلامي، فيؤمن بعكس ذلك، وهو تعدد الموازنات ويرجع السبب في ذلك إلى الإيرادات وكيفية إنفاقها، ذلك أنه قد وردت بعض الإيرادات في القرآن الكريم بالتحديد المطلق، وتناول بعضها الآخر السنة الشريفة، وتناول جزأها الأخير الخلفاء الراشدون بما قدموه من تشريعات متكاملة تم تطبيقها في الدولة الإسلامية^(٣).

وبهذا المفهوم فإن مبدأ شمولية وعمومية الموازنة لا تصلح إلى على الإيرادات الاجتهادية كالفيء والخراج والجزية وعشور التجارة، أما الإيرادات المحددة المصارف كالنذور والكفارات وأخماس الغنائم فلا تقبل مبدأ الشمولية وقاعدة العمومية عليها. إذ هي إيرادات حددت النصوص القرآنية وجوه إنفاقها^(٤).

مما سبق نجد أن مبدأ وحدة وشمول الموازنة العامة للدولة من أهم المبادئ التي يجب أن تحكم إعداد الموازنة العامة إذ يجب أن تعد الموازنة متضمنة تقديرات الإيرادات والنفقات العامة المقدره للسنة المالية المقبلة كافة "لذلك يستند هذا المبدأ على مبررين أحدهما مالي والآخر سياسي، فمن الناحية المالية يساعد هذا المبدأ على بيان المركز المالي للدولة من خلال جمع الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة. أما من الناحية السياسية فإن هذا المبدأ يسهل مهمة البرلمان في اعتماد

(١) أحمد زامل- (١)، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحساب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الجزء الأول، ٢٠٠٠م)، ص ٢٤٨.

(٢) أمونة إشراقه الجزائر، مرجع سابق، ص ١٤.

(٣) د. كوثر عبد الفتاح الأبجي، مرجع سابق، ص ٥٦٩-٥٧٠.

(٤) عبد الناصر علي، الموازنة الدورية في الفكر المالي الإسلامي "إحدى السياسات المقترحة لعلاج الأزمات الاقتصادية، ورقة بحثية منشورة على موقع نسيم الشام www.Naseemalsham.com

الموازنة والرقابة على تنفيذه، حيث يصعب عليه ذلك لو كانت هناك موازنات متعددة ومتفرقة"^(١). وعلى ذلك يجب أن تعد بيانات الموازنة العامة بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في المنشأة وجميع المستويات الإدارية فيها، حتى يتم أخذ جميع الظروف عند تقدير بنود الموازنة وحتى لا تحدث مشاكل عند تنفيذ هذه التقديرات من قبل الأقسام المختلفة.

[٣] مبدأ عمومية الموازنة:

يقصد بالعمومية أن تدرج في الموازنة العامة جميع الإيرادات وجميع النفقات العامة مهما قل شأنها ودون إجراء أي مقاصة بين إيرادات ونفقات مصلحة ما بحجة إيجاد صافي للإيرادات أو صافي النفقات، وذلك لكي تأتي الموازنة العامة للدولة وثيقة شاملة مفصلة لجميع النفقات والإيرادات^(٢).

أما مبدأ العمومية في الفكر المالي الإسلامي فيقصد بها "إن يذكر في الموازنة العامة مجموع النفقات والإيرادات دون ربط خاص بينهما"^(٣). أما الإيرادات المحددة المصارف كالزكاة والندور والكفارات وأخماس الغنائم، فلا تقبل تطبيق مبدأ العمومية عليها. إذ، هي إيرادات حددت النصوص القرآنية أوجه إنفاقها^(٤).

لذلك فإن قاعدة العمومية يمكن الأخذ بها أو الخروج عنها إذا روعيت قاعدة التخصيص في الإيرادات المخصصة بمصارف محددة كما قد سبق.

يتميز هذا المبدأ بأنه يحد من الإسراف في الإنفاق العام لأن إدراج المصروفات والنفقات مهما كانت صغيرة في الموازنة الملحقة والمستقلة خروجاً، على مبدأ عمومية الموازنة حيث اتضح أن بعض الهيئات الحكومية ولخصوصية معينة تقوم بإعداد موازنات ملحقة أو مستقلة عن الموازنة العامة للدولة.

[٤] مبدأ عدم التخصيص:

(١) د. منصور ميلا يونس، مبادئ المالية العامة، (طرابلس: منشورات الجامعة المفتوحة. ليبيا، ط ١، ١٩٩١م)، ص ١٩٤-١٩٥.

(٢) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٣) السيد علية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة - الإيرادات العامة - الموازنة العامة دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٠)، ص ١٢٩٩.

(٤) د. كوثر عبد الفتاح الأبجي، مرجع سابق، ص ١١٢٩-٤١٢١٥.

يقصد بهذا المبدأ عدم تخصيص موارد معينة في الموازنة لمقابلة أوجه صرف محددة، بل يتم تجميع كافة الموارد في جانب معين يقابلها في الجانب الآخر الاستخدامات (النفقات) المتعلقة بالسنة المالية^(١). وتتطوي هذه القاعدة على عدم تخصيص بعض الإيرادات لتغطية نفقات معينة بحجة أن عدم الالتزام بهذه القاعدة وتخصيص إيرادات معينة لتمويل نفقات معينة يؤدي إما إلى الإسراف في الإنفاق في حالة زيادة الإيرادات العامة أو إلى التقنين وتعذر تنفيذ برنامج الحكومة وفقاً للخطة الموضوعة في حالة انخفاض حصيللة الإيرادات العامة المخصصة ولذلك تقضي قاعدة عدم التخصيص بتجميع كافة الإيرادات العامة وتوجيهها لمقابلة كافة النفقات العامة على نحو يمكن الدولة من تحقيق أفضل استخدام لمواردها العامة بتوزيعها على أوجه الإنفاق المختلفة وفقاً لأهميتها النسبية^(٢).

أما مبدأ عدم التخصيص في الاقتصاد الإسلامي فيلاحظ أن هناك من الإيرادات ما هو مخصص لنفقات معينة، كما أن هناك تخصيصاً محلياً لبعض هذه الإيرادات، فالنظام المالي الإسلامي يقوم على تخصيص حصيللة الزكاة لمصارف معينة تحقيقاً لأهداف الضمان الاجتماعي، والدعوة إلى الله والجهاد في سبيله، وهذه المصارف هي التي جاءت في قوله سبحانه وتعالى: {إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ}^(٣). كما يقوم على تخصيص محلي للزكاة بحيث يختص كل إقليم بزمكاته. ومنه يتبين أن الموازنة العامة في الاقتصاد الإسلامي لا يشترط لها أن تقوم على مبدأ عدم التخصيص، إذ أن هذه القاعدة قد تتنافى طبيعة النظام المالي الإسلامي الذي يخصص بعض الإيرادات لنفقات أو أقاليم معينة^(٤). ولتحقيق أهداف هذا المبدأ وإتاحة الظروف المهيأة لفاعليته يقتضي

(١) د. عبد الفتاح الصحن، د. محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ٣١١.

(٢) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٣) سورة التوبة، الآية ٣٦٠.

(٤) د. سعد اللحياني، مرجع سابق، ص ٤٤.

الأمر من الحكومة مراعاة قاعدتين فرعيتين في إعداد وتحضير موازنة الدولة قاعدة عدم تخصيص الإيرادات وقاعدة تخصيص النفقات^(١):

الأولى: تقضي عدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة أي تحصيل كافة الإيرادات لصالح خزينة الدولة ثم الإنفاق منها على كافة المرافق دون أدنى تخصيص.

الثانية: تخصيص الاعتمادات ويقصد بها أن اعتماد البرلمان (المجلس الوطني) للنفقات العامة لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من وجوه الإنفاق العام.

مما سبق يري الباحث أن الحكمة من إقرار هذا المبدأ هي أن تخصيص إيرادات معينة لتمويل مصروفات معينة، قد يدعو إلى الإسراف والتجاوزات في حالة زيادة الإيرادات العامة، أو إلى عدم تقديم الخدمات العامة على وجه مرضي في حالة انخفاض حصيلته الإيرادات المخصصة، "كما يساعد هذا المبدأ على امكانية وضع إجراءات رقابية عامة موحدة على مستوى جميع عناصر النفقات وعناصر الإيرادات دون تخصيص هذه الإجراءات لكل عنصر بصورة مستقلة عن العناصر الأخرى"^(٢). وبالتالي فإن العمل بهذا المبدأ يؤدي إلى إحكام الرقابة التشريعية على أوجه الإيراد والإنفاق، كما أنها تحد من مطالب الفئات السياسية والاجتماعية بتخصيص موارد معينة لإنفاق معين يعود بالفائدة عليها دون سواها بالإضافة إلى أنها تحد من إسراف بعض المصالح العامة في تقدير نفقاتها إذا ما خصصت لها موارد معينة.

(٢) آسيا بدوي الطاهر، المدير المالي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة في ٢٣ يناير ٢٠١٣م.

(٣) د. عبد الفتاح الصحن، د. محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ٢٣١١.

[٥] مبدأ الدقة والواقعية:-

تعني مبدأ الدقة ضرورة وأهمية مراعاة دقة تقديرات عناصر الموازنة وبصفة خاصة بنود النفقات المختلفة لأن ذلك يساعد على أداء وظيفة الرقابة على تنفيذ هذه البنود وبسهولة وفاعلية. والأرقام الدقيقة لعناصر الموازنة هي التي تتميز بالخصائص التالية:-^(١)

١. مقدرة على أساس دراسة تفصيلية دقيقة لكل عنصر من العناصر على حدة، وليس مجرد توقعات عشوائية.
٢. إن تعبر عن الواقع العملي لكل وحدة من الوحدات الحكومية على حدة وللدولة بصفة عامة، ومراعاة الظروف الاقتصادية للدولة.
٣. ألا تكون الأرقام مبالغ في تقديرها وتتميز بالموضوعية.
٤. أن تأخذ في الاعتبار عند تقديرها التعليمات الصادرة في هذا الشأن من قبل الأجهزة المختصة بوزارة المالية.

أما مبدأ الواقعية فيلزم مراعاة الواقع دون مغالاة أو تفاؤل غير منطقي قد يؤدي إلى الإحباط، وكذلك تجنب الاحتياط المبالغ فيه لأن وضع الأهداف بأقل من الفروض تحقيقه لا يعطي الدافع للعمل^(٢). وتتعهد الواقعية إذا كان هدف المنشأة يتصف بصعوبة أو سهولة التحقيق، فإذا كان الهدف بعيد المنال فهذا يعني أن الفروق أو الانحرافات بين أرقام الموازنة وأرقام التنفيذ الفعلي سوف تكون دائماً في غير صالح المنشأة، الأمر الذي يشوه عملية تقييم الأداء، ويثبط همم العمال والمشرفين ذلك لأنهم يعلمون مسبقاً أنه لا يمكنهم الوصول إلى الأرقام المخططة. ومن ناحية أخرى إذا كان الهدف المحدد يسهل التحقيق، فإن ذلك يؤدي إلى آثار غير حميدة، يعني ذلك أن الانحرافات بين أرقام الموازنة وأرقام التنفيذ الفعلي سوف تكون دائماً في صالح المنشأة، الأمر الذي يجعل الإدارات التنفيذية تفرط في التفاؤل من حيث درجة الوصول إلى درجة الكفاءة المطلوبة، ولكن الواقع يبين غير ذلك

(١) د. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٥م)، ص ١٤٥.

(٢) د. طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص ١٤٥.

وهذا يؤدي إلى التأثير بالسلب على معدل نمو المنشأة واستمرارها في الأجل الطويل^(١). لذلك يجب مراعاة ما يلي عند إعداد الموازنة التخطيطية لضمان تطبيق مبدأ الواقعية:-^(٢)

- إن يتم وضع الهدف في ضوء دراسة علمية وافية لإمكانيات الوحدة الاقتصادية والظروف البيئية المحيطة والمتوقعة سواء الداخلية أو الخارجية.
- ضمان قبول المنفذين لأهداف الوحدة الاقتصادية، حتى يتحقق تطابق أهداف الوحدة الاقتصادية مع الأهداف الشخصية للعاملين بها، وضمان التزام العاملين بتحقيقها بدلاً من إلزامهم بها. وعلاوةً على ذلك يجب أن تكون^(٣):
 - أرقام الموازنة ممكنة التحقيق، أي لا تتسم بالصعوبة ولا تكون من السهل الوصول إليها.
 - أرقام الموازنة أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة حتى تساعد على رفع الكفاية وتنمية القدرات، وبالتالي تكون الموازنة أحد عوامل النمو المستمر للمنشأة في كافة المجالات.
 - أن تكون محل إقناع جميع القائمين بالتنفيذ وهذا يستمد من ضرورة مراعاة مبدأ المشاركة.

على ذلك يستنتج الباحث بأهمية وضرة مراعاة مبدأ الدقة والواقعية في تقدير أرقام الموازنة الذي يؤدي إلى المساعدة في تقليل الانحرافات التي يمكن أن تحدث عند التنفيذ لتلك التقديرات، ولتحقيق ذلك يجب أن تكون أرقام الموازنة لا تتصف بصعوبة تحقيقها أو بسهولة الوصول إليها كما يجب أن تقتنع بتلك التقديرات جميع الإدارات الموجودة بالوحدة أو المؤسسة حتى يمكن تنفيذها.

[٦] مبدأ المشاركة:

(١) د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، ٢٠٠٠م) ص ١٢٥١.

(٢) أميمة أحمد جمعة، المتغيرات المؤثرة على ظاهرة البيانات غير الواقعية في إعداد الموازنات التخطيطية وأثارها على تقييم الأداء، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، ١٩٩٦، ص ٤٩.

(٣) د. أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ٣٢٥٢.

يقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات، وتكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالباً بالكفاءة المرجوة، وتتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها، ومن المهم ضرورة توافق الهدف الذي يقبله المسؤولون مع أهدافهم الشخصية، وهذا يجعلهم يبذلون أقصى ما في وسعهم من جهد لتحقيقه، ولن يتحقق ذلك إلا بالمشاركة حيث يمكن من خلالها حث العاملين على الإدلاء بما لديهم من معلومات بصدق وأمانة واستخدامها عند إعداد الموازنات^(١).

إن مبدأ المشاركة لا يعني أن تكون تقديرات مراكز المسؤولية نهائية، بل يعني عدم انفراد جهة أو إدارة معينة بوضع تقديرات الموازنة، وبما تقوم لجنة الموازنة بتجميع هذه التقديرات ومراجعتها في ضوء الهدف المراد تحقيقه، والتنسيق بينها للوصول إلى مشروع الموازنة في شكله النهائي والذي يعرض بعد ذلك على الإدارة العليا لإقراره^(٢).

أما في القطاع العام فيقصد بصياغة الموازنة بالمشاركة، هو أسلوب يسمح ويمكن الأفراد في الدولة من مناقشة وتحديد مخصصات الموازنة وبالأخص تلك التي تخصهم، بهدف تنفيذ المشروعات المختلفة التي تم اعتمادها بما يلائم والسياسات العامة التي تقرها الحكومة. ومفهوم الموازنة بالمشاركة يشمل التشاور حول إعداد الموازنة وتلقي الآراء والمعلومات من بعض المختصين والبرلمانيين، وطرحها للنقاش ونقاش بدائل مقترحة كما المشاركة في بلورة القرار النهائي وتحديد أساليب تنفيذه، فالتنفيذ الفعلي ثم تقييم نتائج التنفيذ، وتعتبر الموازنة بالمشاركة من الأساليب المتقدمة في سلم الأداء الديمقراطي^(٣).

(١) د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤م)، ص ١٥٨.

(٢) د. أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ٢٥٣.

(٣) د. عبد الله شحاتة ود. صالح عبد الرحمن أحمد، الموازنة العامة بالمشاركة مع التطبيق على الموازنة المصرية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠٠٨م)، ص ١٥.

٣/١ المبحث الثالث: مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة، والمعوقات التي يمكن أن تحد من فاعلية أداء الموازنة:

تمهيد:

إن من أهم الخطوات التي تمر بها الموازنات هي مرحلة الإعداد لها وتبدو أهمية هذه المراحل في أنها تحقق انسياب أفضل للأنشطة حسب الأهداف الموضوعية ولما كانت هذه المراحل يقوم بها الإنسان وهو المحور الأساسي في إعدادها وتنفيذها فإن السلوك البشري يكون لها الأثر في تلك الموازنات وهذه من إحدى أهم المشكلات التي تواجه الموازنات هو مراعاة العنصر السلوكي من خلال المشاركة الفاعلة والحوافز الجيدة من أجل تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية. ومن خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على مراحل وخطوات إعداد الموازنات وتنفيذها.

١/٣/١ مراحل إعداد الموازنات:

إن عملية إعداد الموازنات ليست بالعملية البسيطة والروتينية بل هي عملية معقدة تتطلب تضافر الجهود والطاقات من أجل أن تكون تلك الموازنات أقرب إلى الواقع مما يلبي طموحات وأهداف المنشآت، فهناك مراحل لإعداد الموازنات يجب أن تتبعها المنشآت بمختلف أشكالها القانونية أثناء إعدادها للموازنات.

بالنسبة لقطاع الأعمال الخاصة، تمر عملية إعداد الموازنات بمراحل وخطوات تبدأ من الدراسة التمهيديّة والإعداد المسبق للتصميم (مرحلة التحضير لإعداد الموازنات)، ومروراً بمرحلة إعداد الموازنات، وتنتهي بإقرار واعتماد الموازنات ووضعها في موضع التنفيذ. أما في القطاع العام، فدورة الموازنة تعني إعداد وتحضير الموازنة من قبل السلطة التنفيذية وإحالتها إلى السلطة التشريعية لمناقشتها وإقرارها لتصبح قانوناً تقوم السلطة التنفيذية (الحكومة) بتنفيذها وتقوم السلطة التشريعية بمراقبة هذا التنفيذ. وتعتبر عملية دورة الموازنة هذه عملاً فنياً واقتصادياً وسياسياً لأنها تترجم بالأرقام سياسة الدولة وبرامجها لمدة سنة واحدة.

٢/٣/١ المرحلة الأولى: مرحلة التحضير لإعداد الموازنات:

تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف العامة للشركة مع ملاحظة أن العمومية هنا تعني الشمولية لمختلف أنشطة الشركة على المدى الطويل، ويجب أن تكون الأهداف العامة للشركة واضحة ومفهومة وقابلة للقياس وواقعية^(١). ويجب مراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية من قبل لجنة الموازنة بهدف التنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أقل حد ممكن، ويلاحظ أن إعداد وترجمة خطط وسياسات الإدارات والأقسام المختلفة يجب أن يكون إعداد مبدئي، وذلك لأن خطط وسياسات إحدى الإدارات قد لا تتماشى مع خطط وسياسات الإدارة الأخرى أو مع الهدف العام لإدارة الشركة^(٢).

أي أن مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية لمختلفة أنشطة الشركة الهامة لتحقيق الترابط بينها وجمعها في خطة واحدة متكاملة متوازنة، وتؤدي لجنة الموازنة دوراً هاماً وذلك عن طريق ما تتخذه من قرارات لحسم أية تباينات بين خطط مختلف أنشطة الشركة، أو للتقليل من التحيز في معايير هذه الخطط.

بالنسبة للدولة، فتعد مرحلة إعداد وتحفيز الموازنة العامة مرتكزاً أساسياً من مرتكزات الموازنة العامة للدولة، ويقصد بها مجموعة من المسائل ذات طبيعة فنية وإدارية ذات علاقة بتحديد الموارد الاقتصادية التي تخصص لإشباع الحاجات العامة ولتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ويتحدد العمل المالي في هذه المرحلة بوضع اعتمادات للنفقات العامة والموارد العامة لفترة قادمة وتتولى هذه المسئولية في صورة مشروع الموازنة للإدارات الحكومية بصفتها جزءاً من الجهاز التنفيذي للدولة^(٣).

إن السلطة التنفيذية تلعب الدور الأساسي والأولى في مرحلة إعداد وتحضير الموازنة العامة، حيث تتولى أمر الإنفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة من خلال

(١) د. محمد سامي راضي، ود. حامد حجازي، مرجع سابق، ص ٥١.

(٢) د. جبرائيل كحالة، ود. رضوان حلوة ضان، مرجع سابق، ص ٥٤.

(٣) د. عبد الكريم صادق بركات، وآخرون، المالية العامة، (دار الجامعة، بلا مكان للطبع، ١٩٨٦م)، ص

الإدارات الحكومية في معظم دول العالم، فإنها هي التي تختص بإعداد وتقدير الموازنة، ويتم ذلك من خلال وضع بيان مفصل بالنفقات والإيرادات العامة عن فترة قادمة وتتحول دائرة الموازنة هذه المهمة. إذن فالسلطة التنفيذية هي صاحبة الاختصاص بإعداد تقديرات الموازنة وهناك اعتبارات كثيرة لتحويل حق إعداد الموازنة وتقديراتها إلى السلطة التنفيذية أهمها^(١):-

- السلطة التنفيذية هي التي تتولى إدارة المؤسسات التابعة للدولة فهي الأقدر على تحديد متطلبات هذه الإيرادات والإنفاق.
- إن الحكومة التنفيذية هي الأقدر على الإلمام التام بالقدرة المالية الوطنية في الدولة بحكم درايتها بطبيعة الاقتصاد الوطني والتطورات التي تلحق به.
- إن المعلومات والبيانات التي تملكها الحكومة تمكنها من تحديد الاقتصاد الذي يتخذ أساساً للموارد العامة.
- كذلك ولما كانت الموازنة تمثل برنامجاً وسياسة للحكم والإدارة فإن السلطة التنفيذية تستطيع تقدير الحاجات والأولويات ومن ثم تحديد نطاق الإشباع العام واتجاهاته في المجتمع دون أن تخضع لتيارات الأهواء والمصالح.
- إن سلامة الإدارة المالية فنياً وضمان رقابة السلطة التشريعية تتطلب إعداد تقديرات الموازنة مراعاة عدد من القواعد من أجل تنفيذ الموازنة وأحكام الرقابة عليها.

هناك عدة طرق لتقدير الإيرادات العامة للدولة؛ منها ما يلي^(٢):-

١. **طريقة حسابات السنة قبل الأخير:** وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الإيرادات في موازنة معينة على أساس الإيرادات الفعلية لآخر سنة مالية منتهية، مع عدم إدخال أي تعديل على هذه الإيرادات إلا ما يستلزمه بسبب خاص يتوقع حدوثه كفرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب القائمة. وقد سميت هذه الطريقة بطريقة حسابات السنة قبل الأخيرة بالنظر إلى تحضير الموازنة في أثناء السنة السابقة التي قد لا تكون نتائجها قد عرفت، لأنها لا تكون قد

(١) Parliaments of the world, VOL. ١١. Inter-parliamentary union, (١٩٨٦ page - ٧٦٢)

(٢) د. عادل فليح العلي، مالية الدولة، (عمان: دار الزهران للنشر والتوزيع، بلا سنة طبع)، ص ٤٩٥-٤٩٧.

انتهت بعد، ولذا فإنها تؤخذ حسابات السنة قبل السنة السابقة للاعتماد عليها في تقدير الإيرادات، وتعرف هذه الطريقة أيضاً بطريقة التقدير الآلي لأن تقدير الإيرادات لا تتطلب إلا مجهوداً آلياً يقتصر على الأخذ بنتائج السنة قبل الأخيرة.

يحمد لهذه الطريقة بساطتها وعدم حاجة الإدارة إلى خبرة للأخذ بها. غير أن هذه الطريقة معيبة، نظراً لأن ظروف السنة المقبلة يمكن أن تتغير عما كانت عليه في السنة الأخيرة، وهي غالباً ما تتغير مما ينجم عنه عدم دقة تقديرات الإيرادات العامة^(١).

٢. **طريقة الزيادة السنوية:** تقوم هذه الطريقة على تقدير الإيرادات على أساس متوسط الإيرادات في سنوات معينة سابقة (كمعدل السنوات الثلاثة السابقة على سنة التقدير)، ويضاف إلى ذلك نسب زيادة مئوية تمثل الزيادة المضطربة في الدخل القومي.

من أهم عيوب هذه الطريقة، هو ما ينجم عن الأخذ بها من اختلاف بين التقديرات والواقع الفعلي الناتج عن أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه واحد ثابت، بل تتعرض غالباً إلى التقلبات التي تتخذ صور الرخاء والكساد^(٢).

٣. **طريقة التقدير المباشر:** تعتبر هذه الطريقة هي السائدة التطبيق في الوقت الحاضر، وهي تقوم على أساس ترك حرية كبيرة للقائمين بالتقدير، فيمكن لهم الاسترشاد بالإيرادات التي تحققت في السنوات السابقة وكذلك دراسة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتوقعات التي يمكن أن تكون عليها الظروف خلال السنة المقبلة. وتمتاز هذه الطريقة بما تضمنه للقائمين على عنصر الموازنة العامة من حرية وما يتيح لهم من دراسة تضمن إلى حد ما دقة التقدير ومطابقته للواقع. غير أن هذه الحرية إن كانت ميزة من ناحية فقد تكون من ناحية أخرى سيئة تنسب إليها إذا ما أساء الموظفون استعمالها بأن يغالوا في تقدير الإيرادات حتى يمكنها التوسع في تقدير النفقات أو على أساس

(١) سيروان عندنان منيرا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٢) د. سعدي بسيسو، موجز علم المالية والتشريع المالي العراقي، (بغداد: مطبعة النفيض، ١٩٩٥م)، ص ٥٨.

توقعاتهم بتحسين الظروف الاقتصادية التي من شأنها زيادة حصيله الرسوم والضرائب، وقد لا يكون توقعهم في محله فيؤدي ذلك إلى اختلال في الموازنة^(١).

يفضل الباحث طريقة التقدير المباشر للإيرادات العامة، لأنها هي الطريقة الأقرب إلى الصواب وتحول دون وقوع الأخطاء التي قد تحدث عندما تكون الإيرادات المقدره أكثر من الإيرادات الحقيقية. أو العكس عندما تكون الإيرادات المقدره أقل من الإيرادات الحقيقية. ففي الحالة الأولى يحصل عجز في الموازنة وبالتالي تأخير انجاز جزء من المشاريع التي بدأت، وفي الحالة الثانية يحصل فائض في الموازنة وبالتالي عدم القيام بالمشاريع التي كانت في الخطة ولم يتم إدراجها في الموازنة باعتقاد أن الإيرادات لا تكفي لسداد النفقات، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تعطي حرية في العمل لمحضري الموازنة.

أما بالنسبة للنفقات، فإنها لا تثير تقديرها مشكلات أو صعوبات فنية كما هي الحال في تقدير الإيرادات وإنما يتطلب فقط الصدق والدقة والأمانة في تقديرها، ويطلق على المبالغ المقترحة بالمفهوم المالي بالاعتمادات ويتم تقدير النفقات العامة بأسلوب التقدير المباشر وتقسّم النفقات بصورة عامة على نوعين هما:-

١. **النفقات العامة الثانية:** هي تلك النفقات التي يمكن معرفتها وتقديرها بدقة أي على وجه التحديد لا تتبدل بعضها من سنة لأخرى، كإقساط الدين العام وبدلات الأيجار المستحقة بموجب العقود ومرتببات الموظفين، وتتصب الإجازة التشريعية (التصديق) على مثل هذه النفقات على شئئين هما: الغرض من النفقة أولاً ومبلغ النفقة ثانياً، لذا تعد المبالغ التي تمت المصادقة عليها من قبل السلطة التشريعية حد أعلى لا يجوز تجاوزه إلا بإذن سابق من ذات الجهة التي تملك المصادقة^(٢).
٢. **النفقات العامة المتغيرة:** فتشمل تلك النفقات التي تتبدل كل عام تبديلاً هاماً، أو وظيفياً مثل نفقات الأعمال الإنشائية ومصروفات التعمير والصيانة والمشتريات

(١) د. سعدي إبراهيم، أساليب تقدير الإيرادات والنفقات بين النظرية والتطبيق، (بغداد: وزارة المالية، مجلة المالية، العدد الثاني، ١٩٧٤م)، ص ١٥.

(٢) د. محمد جمال ذنبيات، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

وغيرها من النفقات التي تحتاج إليها دوائر الدولة، أي النفقات التي يتم تقديرها عموماً بطريقة التخمين المباشر وذلك بأن تتولى الدوائر والمراجع المختصة تعيين نفقاتها وفقاً لتقارير الخبراء المختصين. إن تقدير هذه النفقات لا يستند إلى قاعدة ثابتة فالأسعار عادةً ما تكون عرضة للتبديل والتغير ولا يمكن التكهن مقدماً بما ستكون عليه في السنة القادمة وينصب تصديق السلطة التشريعية على هذه النفقات على الغرض من النفقة دون مبلغها^(١).

يرى الباحث أن عملية تحديد النفقات تحتاج إلى المزيد من الدقة والبحث خصوصاً في حالات تقدير النفقات المتغيرة التي ترتبط ببنود التنمية، لأن الحكومة تستطيع أن تتجاوز النفقات المتغيرة كنفقات الحالات الطارئة وبالتالي قد يستصحبها بعض التجاوزات والاختلاسات من قبل بعض المسؤولين.

٣/٣/١ المرحلة الثانية: مرحلة اعتماد الموازنة:

تعتبر مرحلة اعتماد الموازنة مرحلة هامة وضرورية، إذ تصبح الموازنة بعد اعتمادها من الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية بمثابة معياراً للأداء عن فترة الموازنة، كما تصبح ملزمة لكافة المستويات الإدارية^(٢). ذلك لأن الوحدات التنظيمية قد أبلغت بالأهداف العامة للوحدة الاقتصادية عن طريق لجنة الموازنة، وبناءً عليه، قامت تلك الوحدات المختلفة بإعداد موازنتها وخططها الفرعية بشكل يعمل على تحقيق الأهداف المحددة، ورفعتها للجنة الموازنة للتنسيق بينها، وحل التعارضات، ثم أعادت لجنة الموازنة تلك الخطط المعدلة للوحدات التنظيمية المعنية، لتعديلها في ضوء القرارات المتخذة وإعادتها ثانية للاعتماد، ثم رُفعت تلك الخطط بعد ذلك عن طريق مدير الموازنة على شكل خطة واحدة شاملة للإدارة العليا لاعتمادها، والمصادقة عليها، لتصبح بعد ذلك معياراً للأداء، يمكن من خلاله معرفة مدى نجاح الوحدات التنظيمية في تحقيق الأهداف المحددة^(٣).

(٢) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٤٩٩.

(٣) د. جبرائيل حكاله، ود. رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ٥٥.

(١) د. شريف غياط، وفيروز رجال، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، (قائمة:

جامعة ٠٨ ماي ١٩٤٥م - منشورة على الموقع yedjelf@yahoo.fr

يلاحظ الباحث أن عملية اعتماد الموازنة في الشركات الخاصة عادةً تتم بعد الانتهاء من مرحلة إعداد الموازنة بتولي مدير إدارة الموازنات رفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا في الشركة للموافقة عليها واعتمادها، ومن ثم توزيعها على المسؤولين المعنيين في الشركة لتنفيذها. أما بالنسبة للدولة، فيلاحظ انفراد السلطة التشريعية باعتماد الموازنة العامة، على أساس أنها جهة الاختصاص الوحيدة التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها. وتعتمد الموازنة قبل تنفيذها، فالسلطة التنفيذية لا تستطيع أن تبدأ في التنفيذ إلا بعد اعتماد الموازنة من السلطة التشريعية. السلطة التشريعية قد تتكون من مجلس واحد مثل مجلس الشعب في جمهورية سوريا أو من مجلسين مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وفرنسا ومعظم دول أوروبا. وفي حال وجود مجلسين فإن القاعدة العامة هي أن يختص المجلس الأدنى (مجلس النواب أو العموم أو الشعب) بسلطات أوسع من المجلس الأعلى (مجلس الشيوخ أو مجلس اللوردات أو مجلس الاتحاد) في تقرير المسائل المالية، فيبدأ عرض مشروع الموازنة أولاً على مجلس النواب لفحصه واعتماده بل إن عدداً من الدول تذهب من الناحية العملية إلى حد إلغاء سلطة مجلس الشيوخ في رفض وتعديل القوانين المالية متى وافق عليها مجلس النواب وترجع هذه الفكرة أساساً إلى أن مجلس النواب أكثر تمثيلاً لجمهور الشعب، بينما مجلس الشيوخ أكثر تمثيلاً لذوي الدخل الكبيرة وأصحاب المصالح الاحتكارية. ومجلس الشيوخ ويحكم هذا التكوين أكثر ميلاً إلى تخفيض الضرائب للتخفيف عن كاهل أعضائه والحد من الإنفاق وخاصة على الخدمات العامة التي يستفيد منها معظم أبناء الشعب^(١). ومن القواعد العامة التي جرى عليها العرف في معظم الدول هو أن تبدأ السلطة التشريعية بمناقشة جانب النفقات واعتمادها أولاً حتى تتمكن من تقييم برامج الإنفاق على أساس الحاجات العامة وأهمية كل منها دون أن تتأثر أو تتقيد بجانب الإيرادات، فإذا

(١) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٤٦.

ما انتهت من جانب الإيرادات في عقد مفاضلات بين البدائل لتمويل هذا البرنامج الانفاقي^(١).

أما في السودان الذي يتكون من مجلس تشريعي واحد قومي (المجلس الوطني)، حيث تتقدم الحكومة المركزية بمشروع الموازنة العامة إلى السلطة التشريعية، تتولى اللجنة الفنية المختصة (اللجنة المالية) دراسة المشروع، جملةً وتفصيلاً، وإعداد تقرير عنه، يتضمن ملاحظات اللجنة والتعديلات، التي ترى ادخالها على المشروع. ومن حق هذه اللجنة أن تطلب من مختلف الجهات العامة ما ترى ضرورة الحصول عليه من بيانات ومعلومات، للاستفادة منها، عند دراسة مشروع الموازنة العامة. ومن حق اللجنة، كذلك، أن تستدعي الوزراء والمسؤولين الذين أسهموا في إعداد مشروع الموازنة العامة لمناقشتهم. وبعد أن تنتهي اللجنة من إعداد تقريرها، يحال إلى البرلمان، لفحص المشروع على ضوء هذا التقرير، وما يكون قد ورد به من ملاحظات. وبعد أن ينتهي البرلمان من مناقشة مشروع الموازنة العامة واعتمادها باباً باباً، يقترح على المشروع متكاملًا^(٢).

على أثر اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الموازنة يصدر بها قانون ليتسنى للحكومة تنفيذها، ويجب أن يتم ذلك قبل بداية السنة المالية، فإذا ما تأخرت السلطة التشريعية في إصدار القانون وبدأت السنة المالية الجديدة كان ذلك من الضروري اللجوء إلى بعض الإجراءات المؤقتة لضمان استمرار العمل في الدولة وتختلف هذه الإجراءات المؤقتة من دولة إلى أخرى، ففي بعض الدول كفرنسا تعمل بالموازنة الشهرية إلى أن يتم اقرار وتصديق موازنة السنة الجديدة، وفي دول أخرى مثل بريطانيا يستخدم نظام الاعتمادات الجزئية للصرف لحين الانتهاء من اعتماد موازنة السنة الجديدة وفي بعض الدول كأمريكا ومصر يسمح للوزارات بصرف مبالغ ومعدلات الإنفاق التي استخدمت في العام الماضي^(٣).

(٢) د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، (الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، ٢٠٠٠م)، ص ٤٨٠.

(٣) د. فياض حمزة رملي، حول موازنة العام ٢٠١٠م - السودان (مجلة الابتسامة الالكترونية، على الموقع Mhtml:file://c:/users

(١) د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص ٣٤٨٠.

أما في السودان، فقد يحدث أن تطول مناقشة السلطة التشريعية لمشروع الموازنة العامة، ومن ثم لا تُعتمد (يُصدق عليها) قبل بداية السنة المالية، وفي هذه الحالة يستمر العمل بالموازنة القديمة، إلى حين اعتماد الموازنة الجديدة^(١).

مما تقدم يرى الباحث أن من حق أعضاء السلطة التشريعية إبداء الملاحظات على كافة بنود مشروع الموازنة العامة، من إيرادات ونفقات وكذلك حق طلب إجراء التعديلات بالزيادة أو النقص لكافة بنود مشروع الموازنة العامة. ولا شك أن هذا الحق المقرر للسلطة التشريعية يعد أمراً طبيعياً، وإلا كان اعتماد السلطة التشريعية للموازنة العامة غير ذي معنى. ولكن على الرغم من ذلك فإن دساتير معظم الدول تنص على ضرورة موافقة الحكومة على ما يقترحه أعضاء السلطة التشريعية من تعديلات. والواقع أن هذا القيد قد يرجع إلى أسباب عديدة منها^(٢):

١. يُطالب أعضاء السلطة التشريعية دائماً بزيادة النفقات العامة، ليس بهدف المصلحة العامة ولكن لتحقيق مصالح فئوية أو لمجرد كسب رضا ناخبيهم.
 ٢. يؤثر تعديل أرقام الإيرادات العامة أو النفقات العامة في التوازن الاقتصادي العام، ومن الضروري إعادة النظر فيه.
 ٣. ترتبط الموازنة العامة بكل من الخطة العامة والموازنة النقدية، ولذلك فعند تعديل أرقام الموازنة العامة لا بد من إعادة النظر في الخطة العامة في مدى إمكانية تنفيذ برنامج الحكومة الذي التزم به أمام السلطة التشريعية.
- لهذه الأسباب فإن الأمر يقتضي ضرورة الحصول على موافقة الحكومة على اقتراحات السلطة التشريعية بإجراء تعديلات في مشروع الموازنة العامة.

٤/٣/١ المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ الموازنة:-

تبدأ عملية تنفيذ الموازنة التخطيطية بالنسبة للقطاع الخاص بعد اعتمادها من الإدارة العليا، في صورتها النهائية لكل الوحدات التنظيمية، بأن يتم إبلاغ الدوائر المختلفة في الوحدة الاقتصادية بالصورة النهائية لموازناتهم للبدء بتنفيذها، فيقوم المسؤولون في كل دائرة أو وحدة تنظيمية بعرض الموازنات على رؤوسهم، وشرحها

(٢) آسيا بدوي الطاهرة، المدير المالي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة في ٢٣ يناير ٢٠١٣م.

(٣) د. فياض حمزة رملي، مرجع سابق، ص ٤.

لهم بهدف إزالة أي سوء فهم من قبلهم^(١). إذاً عملية التنفيذ تمر بعد عملية إعداد الموازنة بتحديد الأهداف الرئيسية للوحدة الاقتصادية، ثم ترجمة هذه الأهداف بطريقة كمية ومالية، على شكل خطة مسبقة، تشمل كافة أوجه النشاط المستقبلية في الوحدة الاقتصادية بحيث يتم اعتمادها من قبل الإدارة العليا، لتصبح بعد ذلك مرشداً للعاملين في تلك الوحدة الاقتصادية.

أما على مستوى الدولة، فإن مصادقة السلطة التشريعية على النفقات الواردة في الموازنة لا يعني التزام الحكومة بإنفاق جميع هذه الاعتمادات وإنما الترخيص لها بأن تقوم بالإنفاق العام في حدود هذه المبالغ على البنود المقررة وعدم تجاوزها قبل موافقة السلطة التشريعية على ذلك وهذا يعني أن الحكومة تستطيع دائماً عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم يكن هناك ما يستوجب ذلك. ولهذا نجد أن مجموعة من الإجراءات تتمثل في خطوات تمر بها عملية الصرف تحقق هدف المحافظة على أموال الدولة ومنع سوء استخدامها من خلال الرقابة على تنفيذ الموازنة^(٢).

هنالك أربع خطوات تتعلق بتنفيذ النفقة من قبل الحكومة هي:-

١. **الارتباط بالنفقة:** يبرز هذا الارتباط إذا اتخذت السلطة التنفيذية قراراً يتضمن انفاقاً من جانب الدولة أو نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ معين من المال.
٢. **عملية تحديد النفقة:** أما الخطوة الثانية فتأتي من خلال تحقيق أو تسوية النفقة وعملية تحديدها وذلك بإصدار قرار تحديد مبلغ تلتزم الدولة بدفعه نتيجة النفقة التي سبق الارتباط بها. ويستلزم مثل هذا القرار التأكد من أنه لم يسبق أن دفع المبلغ من قبل فعلاً وأن الدائن غير مدين للدولة بشيء حيث يمكن عندئذ إجراء المقاصة بين الدينين.

(١) نضال رشيد صبري، مبادئ الموازنات، (القدس: مطبعة العارف، ١٩٨٤م)، ص ١٨.

(٢) محمد جمال الزنبيات، مرجع سابق، ص ٢٩٠.

٣. الأمر بدفع النفقة: يبرز الأمر بالدفع في صورة قرار يصدر عن الإدارة المختصة وتضمن أمراً بدفع النفقة التي تم الارتباط بها من قبل الإدارة وثم تحديدها. وغالباً ما يكون تحديد النفقة والأمر بصرفها بقرار واحد.

٤. عملية صرف النفقة: ويقصد بصرفها الدفع الفعلي للمبلغ الذي صدر به أمر الدفع إلى ذوي العلاقة أي الدائن وغالباً ما يأخذ صورة شيك محسوب على البنك المركزي الذي تحفظ حسابات الدولة فيه^(١).

نجد مما تقدم أن الأمر بالدفع وعملية الارتباط بالنفقة وتحديدها يقع ضمن اختصاص الجهة الإدارية التي تتولى عملية النفقة، وقد يكون الشخص هو وزير المالية أو من يخوله. في حين أن قاعدة عمليات تحصيل الإيرادات تقضي بأنه لا تجوز جباية أي إيراد غير مأذون بتحصيله في قانون الموازنة، لذلك فإن من واجب الحكومة تحصيل جميع الضرائب والرسوم التي تقرها السلطة التشريعية. وهناك أساليب للتحصيل طبقاً لظروف كل جهة حكومية إلا أن هذه الأساليب مهما اختلفت في نظمها وإجراءاتها من إدارة إلى أخرى، فهي تخضع لمبدأ واحد تتبعه جميع الوزارات والدوائر ويتلخص هذا المبدأ في أمرين هامين^(٢).

١. العمل على تحصيل ما يحق للدائرة من أموال صدرت بشأنها قوانين وقرارات توجب تحصيلها.

٢. ضرورة وصول هذه التحصيلات كاملة إلى الخزانة العامة للدولة.

لتحقيق هذا المبدأ فإن كل وزارة تضع من النظم والإجراءات ما يضمن سلامة هذه الأموال ويمنع أي عبث بها خلال المراحل التي تمر بها إيرادات الدولة سواء في التحصيل أم التوريد أو التسوية. وتلتزم الوحدات الإدارية في السودان، في مجال تنفيذ الموازنة العامة، بلوائحها وتعليماتها، فضلاً عن قواعد المراقبة الداخلية للمصروفات والمتحصلات الحكومية، الواردة في لائحة الإجراءات المالية للموازنة والحسابات الحكومية.

(١) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ١٥٠٩.

(٢) د. السيد عبد المولى، المالية العامة، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، دار الفكر الجامعي، ١٩٧٧م)، ص ٤٧٨-٤٨٠.

١/٣/٥ المرحلة الرابعة: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة:

يقصد بالرقابة هنا المقارنة الدورية بين الخطة (الموازنة) وبين الأداء الفعلي المتحقق، وحساب الانحرافات بينهما، وتشخيص مسبباتها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية^(١). لذلك فإن الرقابة، هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة عن طريق:-^(٢)

- متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.
 - مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.
 - تحليل الانحرافات، والتعرف على أسبابها، وعلاجها، في الوقت المناسب.
- تساعد الموازنة بهذا الإجراء على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها، بأسلوب "الإدارة بالاستثناء" "Management By Exception" أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط، تاركة بذلك الأمور الروتينية، التي تسير سيراً طبيعياً، من دون أن تضيع وقتها في مباشرة تلك الأمور. فالرقابة عن طريق تحليل الانحرافات هي عبارة عن رقابة ما أنجز بمقارنة ما هو متوقع (ومعتمد في الموازنة) انجازه بما تم فعلياً، وعلى إثر هذه المقارنة تحلل الانحرافات وأسبابها لتداركها إذا أمكن ذلك، وتلافيتها في المستقبل إذا كانت سلبية، وتشجيعها إذا كانت إيجابية. ويتم تحليل الانحرافات عادة أثناء رفع التقارير عن تقدم أشغال أو انتهاء نشاط أو برنامج، ومن المهم أن تتضمن التقارير جداول تسهل عملية المقارنة وأن تتضمن أيضاً كل التفاصيل كما ورد في الموازنة ويقابلها ما اعتمد^(٣).

مما تقدم يرى الباحث أن دور الموازنة في القطاع الخاص لا يتوقف عند وضع الخطة فقط، إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة. ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ومتابعة ذلك التنفيذ، ورقابته، وإلا أصبحت الخطة تقديرات، لا جدوى منها. أما على مستوى القطاع العام فيلاحظ أن

(١) د. خليل محمد الشماع، الإدارة المالية، (بغداد: جامعة بغداد، ط٤، ١٩٩٢م).

(٢) عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في (وكالة الانروا)، (غزة: الجامعة الإسلامية،

عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٥م)، ص-١٩

(٣) د. رقيقة شوالي، انشاء منظمتك، (مركز التميز للمنظمات غير الحكومية، مجلة التيسير المالي في المنظمات الأهلية، العدد ٢، أكتوبر ٢٠٠٢م).

اتساع دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية قد أدى إلى زيادة حجم نفقاتها مما تطلب رصد مبالغ كبيرة لتنظيمها في إطار تنفيذ التزاماتها، لذلك فإن المحافظة على المال العام باتت ضرورية لتنفيذ الموازنة العامة على الوجه الأكمل، فالرقابة أصبحت ركناً مهماً من أركان الإدارة في الدولة الحديثة، وهي لازمة لكل عمل منظم وقد وجدت الرقابة لضبط مالية الدولة والتقليل من التجاوزات، ومن هنا يمكن تلخيص أهمية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة على النحو الآتي:-(^١)

أولاً: أهمية الرقابة المالية من الناحية السياسية: تتجلى الأهمية السياسية للرقابة المالية في كونها ضماناً لاحترام إدارة البرلمان في تنفيذ القوانين المالية، وربما إن البرلمان يمثل إرادة الشعب فإن أهمية الرقابة تكمن في سعيها إلى فرض احترام إرادة الأمة في تسيير أموالها وتوجيهها الوجهة الصحيحة.

ثانياً: أهمية الرقاب المالية من الناحية الحسابية: تتمثل بالدقة والحيلولة دون حدوث أي تهاون في تحصيل الإيرادات أو زيادة في المصروفات عن المبالغ المحددة ومن ثم التأكد من توافق المنفذ مع المخطط لهذا التنفيذ ويعد هذا الجانب مهماً لما يسهم في تسهيل أعمال الرقابة كما أنه يمكن من معرفة مدى دقة التنفيذ وتوافقه مع التخطيط، وفي حالة ظهور اختلافات بينهما يتوجب على أنشطة الرقابة تحديد الانحرافات وأسبابها وطبيعة الإجراءات الواجب اتخاذها.

ثالثاً: أهمية الرقابة من الناحية المالية: تتضح هذه الأهمية من خلال منع الإسراف والتبذير وسوء استخدام الأموال العامة وذلك بالالتزام بالاعتمادات عن طريق مراقبة المختصين بعقد النفقات وتحصيل الإيرادات ومن خلال وضع آليات محددة للمراقبة والمراجعة تحول دون الإسراف والتبذير والتبديد(^٢).

رابعاً: أهمية الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية: تتضح أهمية الرقابة من الناحية الاقتصادية من خلال كونها متابعة لنشاط السلطات القائمة على تنفيذ الموازنة العامة للإلمام بتكاليف التنفيذ ومدى إنتاجية الإنفاق العام وما قد صاحب هذا

(^٢) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سابق، ص-٧٥.

(^١) د. حبيب أبو صقر، عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها، (عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٨١م)،

التنفيذ من إسراف وتبذير فضلاً عن التأكد من كفاية وحسن أداء السلطات المنفذة ومدى إنجاز العمليات المالية في المواعيد المقررة.

خامساً: أهمية الرقابة المالية من الناحية القانونية: تتجلى أهمية الرقابة من الناحية القانونية في توقيع العقوبات على مرتكبي الأخطاء والانحرافات في مسار تنفيذ الموازنة العامة، فالرقابة تضمن شرعية تنفيذ العمليات التي يجب أن يتم وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها في مجال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات^(١).

يرى الباحث خلاصة لما تقدم أن للرقابة المالية أهمية أيضاً من الناحية الاجتماعية، لأن وضع آليات فعالة للحفاظ على المال العام من خلال الرقابة يلعب دوراً بارزاً للحد من تفشي الأمراض الاجتماعية الخطيرة كانتشار ثقافة الفساد واستباحة المال العام، بالإضافة إلى نشر ثقافة الحفاظ على المال العام وتوعية المواطنين بأن مال الدولة تمثل مجموع أموال الأفراد والقناعة التامة لدى المواطن بأن هذه الأموال سوف تصرف لمصلحة المجتمع.

تطورت أهداف الرقابة على المال العام مع مرور الزمن، فبعد أن كانت الرقابة المالية تهدف إلى مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية، والكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش ومدى التقييد بالقوانين والأنظمة فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة، ومن أهم أهداف الرقابة المالية ما يلي^(٢):-

١. التأكد من أن النفقات العامة كافة قدمت وفقاً لما هو مقرر لها والتأكد من حسن استخدامها للأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.
٢. التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.

(٢) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سابق، ص ٧٦.

(١) د. نعيم جزوري، التخطيط والرقابة في المشروع، (حلب: مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ١٩٩٥م)، ص-١٥٣.

٣. الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأوجه إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
 ٤. مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث وتحليلها واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.
 ٥. زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.
 ٦. العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية.
 ٧. التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية معدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك.
 ٨. ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمها لها البرلمان حسب موافقتها واعتمادها لبنود الموازنة.
 ٩. ضمان حسن استخدام الأموال والاقتصاد في الإنفاق، من دون عرقلة التنفيذ وذلك بمنع التشدد والروتين غير المبرر في الإجراءات، وبشكل يضمن مكافحة الفساد المالي والإداري^(١).
- يلاحظ الباحث من النقاط السابقة أن أغلب أهداف الرقابة المالية تنحصر في الحفاظ على المال العام والتحقق من أن السلطة التنفيذية قامت بتنفيذ الموازنة العامة وذلك بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً لما سمحت لها السلطة التشريعية. واستناداً على مهمة الحفاظ على المال العام، نجد أن الرقابة بشكل عام تتعدد وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها دون أن يؤثر ذلك على طبيعة الرقابة، لذلك تقسم الرقابة إلى:-

(١) د. نعيم جزوري، نفس المرجع، ص-١٥٤.

أولاً: الرقابة المالية السابقة: يعد هذا النوع من الرقابة أحد عناصر التوجيه في العمل الإداري إذا ما استعمل في الإطار السليم للوقاية من أخطاء التنفيذ لذلك أطلق عليه اسم الرقابة الوقائية، لأنها تعمل على تلافي وقوع الأخطاء والانحرافات، ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقق من مشروعية التصرف المالي قبل تنفيذه.

ثانياً: الرقابة المالية المرافقة: إن هذه الرقابة تجري في مختلف عمليات المتابعة التي تقوم بها الجهات المختصة في الدولة على جميع أعمال السلطة التنفيذية المتعلقة بالإيرادات العامة والنفقات المدرجة في موازنة الدولة، وعادةً ما يمارس الرقابة (الآنية) اللجان البرلمانية المختصة المنبثقة من البرلمان بالإضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية^(١).

ثالثاً: الرقابة المالية اللاحقة: هي مراجعة وفحص الدفاتر المحاسبية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت وذلك للوقوف على كافة المخالفات المالية التي وقعت^(٢).

أما علي مستوى السودان، يلاحظ الباحث أن هناك مجموعة من الأجهزة تتولى أعمال الرقابة الداخلية والخارجية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة. فبالإضافة إلى الرقابة الداخلية، التي تنفذها الوحدة الإدارية الحكومية، وفقاً للوائح والإجراءات المنظمة لأعمال الصرف والتحصيل، تتولى عدة أجهزة خارجية الرقابة على تنفيذ الموازنة، كرقابة ديوان المراجعة العامة والبرلمان. ويفضل الباحث هنا التركيز على إتباع أسلوب الرقابة المانعة (أي الرقابة قبل التنفيذ) باعتبارها تهدف إلى التحقق من أن التصرفات المالية تُجرى وفقاً للقواعد والإجراءات المنظمة لها، وبالتالي تضمن سلامة تنفيذ العمليات وتمنع عملية التعدي على المال العام مسبقاً.

٦/٣/١ المعوقات التي تحد من فاعلية الموازنات:-

(٢) فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، (عمان: دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، بلا سنة طبع)، ص ٢٥.

(٣) د. عادل أحمد حشيش، بلا سنة طبع، ص ٢٥.

على الرغم من أهمية الموازنة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، إلا أن هناك نواحي نقص تحد من نجاح الموازنة، وقد تم حصر أهم هذه العوامل سواء الداخلية أو الخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات كما يلي:-
أولاً: العوامل الخارجية:-

١. تعقد النواحي الفنية: ترتبط درجة التقدم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد والاستخدامات المستقبلية للشركة، فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة كلما زادت درجات عدم التأكد، وبالتالي ازدادت صعوبة وقلت درجة فاعلية النظام^(١).

٢. البيئة السوقية: يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية، فكلما قلت درجة المنافسة كلما سهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام، وإذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظراً لمؤشرات الأسواق العالمية على السوق المحلية^(١).

٣. التشريعات الحكومية: يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي، وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته^(٢).

يرى الباحث، أنه يجب النظر إلى هذه المعوقات الخارجية والعمل على الحد من تأثيرها على فاعلية نظام الموازنات التخطيطية، وذلك باستخدام الأساليب

(١) د. يوحنا آل آدم، ود. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية الحديثة، (عمان: دار وائل للنشر، ط ١، ٢٠٠٠)، ص-١٨٩.

(١) د. محمد صبري حافظ العطار، ود. يوسف محمد خير، تقييم فاعلية الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في الشركات الصناعية بالكويت، (جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الخامس، ١٩٨٣م)، ص-١١٤.

(٢) إكرام إبراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسة السلطة الفلسطينية، فلسطين، ٢٠٠٥م، ص-

الإحصائية التي تساعد في عملية التنبؤ والتخطيط وبالتالي تقلل من درجات عدم التأكد وتسهل عملية التخطيط، وكذلك يجب على المنشآت أن تكون لدى إدارتها الخبرة التي تمكنهم من معرفة منافسيها سواء المحليين أو العالميين، حتى يتمكنوا من معرفة ظروف السوق وبالتالي التخطيط وفقاً لهذه المعلومات.

ثانياً: العوامل الداخلية:-

١. الكليان القانوني للشركة: إذا ارتبطت بنظام الشركات القابضة والتابعة فإن هذا من شأنه أن يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية الشركة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية، ولذلك فإن الشركة غير المرتبطة بنظام القابضة والتابعة يتوفر لديها المناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية الموازنات التخطيطية^(٣).
٢. الهيكل التنظيمي: إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة، ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسئوليات يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.
٣. العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة لها دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنات التخطيطية إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية كلما توفرت جوانب التعاون بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي زيادة فاعلية نظام الموازنات^(٢).
٤. عدم واقعية الموازنة: يتم إعداد الموازنة على أساس تقديرات، فلذلك فإن الموازنة تقوم على عامل عدم التأكد، فإذا كانت هذه التقديرات غير دقيقة فتكون الخطة (الموازنة) غير دقيقة والعكس صحيح.
٥. استخدام عنصر التقدير الشخصي في إجراءات الموازنة: حيث يتم رسم الخطط باستخدام عنصر التقدير الشخصي، فإذا حدث أي خطأ يمكن أن يؤدي إلى نتائج غير مرضية.

(٣) د. يوحنا آل آدم، ود. صالح الرزق، مرجع سابق، ص ١٨٩-١٩٠.

(١) د. محمد صبري حافظ العطار، ود. يوسف محمد خيرى، مرجع سابق، ص ١١٤.

٦. عدم تدقيق المعلومات والتقديرات من قبل الإدارات المختصة وعدم القدرة على تحليل نتائج التنفيذ وتقصي أسباب الانحراف.
٧. أي قصور في نظام المحاسبة يؤدي حتماً إلى قصور مماثل في فعالية الموازنة.
٨. إخفاق المدراء في نظام أعمالهم، أي يصبح المدراء مهتمون بالتفاصيل أو يحاولون التحكم في العوامل الخاطئة.
٩. عدم مساندة الإدارة لنظام إعداد الموازنة.
١٠. الالتزام المفرط أو الاعتماد غير الضروري على عملية الموازنة أي الالتزام الأعمى بالموازنة مما يؤدي إلى أن يتم فرض ضغوطاً وأعباء زائدة على الشركة ويؤدي ذلك إلى قتل روح الإبداع والابتكار^(١).
- في دراسة أخرى تم تخلص أهم المشاكل الداخلية التي يمكن أن تواجه الوحدات الاقتصادية في مراحل إعداد الموازنة أهمها ما يلي^(٢):-
- أولاً: مشاكل نقص الوعي بأهمية الموازنة وهي:-**
١. نقص الإدراك بأهمية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، وضعف الوعي بعملية إعداد الموازنة والأسس التي تبنى عليها.
 ٢. عدم قناعة الإدارة العليا في بعض الشركات باستخدام أسلوب الموازنة.
 ٣. اعتبار الموازنة من الأعمال الروتينية المفروضة والتي ليس لها جدوى فعلية.
- ثانياً: مشاكل نقص الخبرة وعدم توافر المهارات وهي ما يلي:-**
١. عدم وجود الكوادر المؤهلة لإعداد الموازنة.
 ٢. ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة.
 ٣. عدم استخدام الأساليب العلمية الحديثة في طرق التقدير والتنبؤ.
- ثالثاً: مشاكل في النواحي الفنية في إعداد الموازنات:-**
١. عدم الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية، وكذلك عدم الربط بين الانجاز والحوافز.

(٢) د. أكرم إبراهيم حماد، مرجع سابق، ص ١٤.

(٣) د. وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص-٢١٧٦)

٢. عدم وجود نظام للمعلومات تسهل من عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة.

رابعاً: مشاكل عدم واقعية تقديرات الموازنة:

١. اختلاف وتعارض الأهداف الجزئية للأقسام والإدارات المختلفة.
٢. محاولة كل قسم خلق فائض لديه سواء في المعايير أو الأهداف، وذلك عن طريق تخفيض إيراداته المتوقعة والمبالغة في مصروفاته المقدرة.

خامساً: مشاكل تتعلق بالنواحي السلوكية:-

١. عدم المشاركة في إعداد الموازنة مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأنها مفروضة، وذلك يؤدي إلى اتجاهات سلبية نحوها ومناصفة معاييرها العداء.
٢. محاولة خلق فائض لدى الأقسام في موازنتهم حتى يسهل تحقيقها، وبالتالي يتجنبوا النظرة السيئة إلى أقسامهم.
٣. غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو الموازنة^(١).

مما تقدم يرى الباحث أن هذه المشاكل لا تعني غض الطرف عن استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بل يتطلب أخذها في الحسبان عند إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية، حتى يتم استخدام الموازنات التخطيطية بدرجة عالية من الكفاءة، وعلى ذلك يجب على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تهتم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية لما لها من دور فعال في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، وإقناع تلك الإدارات بهذه الأداة وتوفير الكوادر المؤهلة لإعدادها وتنفيذها بكفاءة وبالتالي إيجاد سبل لتطبيق نظام الموازنات التخطيطية، كاستخدام الأساليب العلمية الحديثة في عمليات التقدير والتنبؤ والربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية، وكذلك إيجاد نظم للمعلومات كي يتم استخراج المعلومات اللازمة بسهولة وبسرعة وحتى تكون تقديرات الموازنة واقعية ودقيقة، والعمل على تفعيل دور مشاركة

(١) د. وابل بن علي الوابل، نفس المرجع، ص ١٦٩.

العاملين بالشركة في وضع تقديرات الموازنة التخطيطية حتى تكون حافزاً لهم على تنفيذها وحتى يكون لديهم القناع عند تنفيذها.

الفصل الثاني

إحصاءات مالية الحكومة - المفهوم والقواعد المحاسبية

المبحث الأول: مفهوم إحصاءات مالية الحكومة.

المبحث الثاني: التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي.

المبحث الثالث: القواعد المحاسبية ومعالجة البيانات.

الفصل الثاني

إحصاءات مالية الحكومة

لكي يتم إعداد الموازنة العامة بصورة صحيحة ودقيقة، فإن ذلك يتطلب وجود وصف واضح لبرامج الحكومة المستمرة والمقترحات المتعلقة بسياساتها الجديدة، وحساب تكاليفها بدقة، كما يجب أن تحرص الدول على الدوام على أن تكون من بين أدوات وآليات إعداد الموازنة العامة أداة توضح التغيرات المهمة في السياسة المالية العامة وآثارها المتوقعة، وقد أجمع أغلب المفكرين في مجال المالية العامة على أن نظام إحصاءات مالية الحكومة تعتبر من أحدث الأدوات والأساليب المستخدمة في مجال عرض بيانات الموازنة العامة.

لا يمثل نظام إحصاءات مالية الحكومة معياراً محاسبياً أو معياراً لمراجعة وفحص التقارير المالية ولكنه معياراً ومرشداً لتحليل بيانات المالية العامة، فإحصاءات مالية الحكومة تهتم بالأثر الاقتصادي وليس بالأداء المحاسبي لجهاز من أجهزة الدولة، وبناءً على ذلك سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على ماهية إحصاءات مالية الحكومة عبر المباحث التالية:

المبحث الأول: يتناول مفهوم وتطور نظام إحصاءات مالية الحكومة.

المبحث الثاني: يتناول التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي.

المبحث الثالث: يتضمن القواعد المحاسبية ومعالجة البيانات.

٢ / ١ المبحث الأول: مفهوم إحصاءات مالية الحكومة:

تمهيد:

يمثل نظام إحصاءات مالية الحكومة خطوة كبيرة نحو التقدم فيما يتصل بمعايير إعداد وعرض الموازنة العامة، فهو جزء من الجهد العالمي المبذول لتحسين المحاسبة الحكومية وشفافية عمليات الحكومة. وتعتبر إحصاءات مالية الحكومة عنصراً أساسياً في تحليل المالية العامة، كما أن لها دوراً بالغ الأهمية في وضع البرامج المالية السليمة ومراقبة تنفيذها، وفي الرقابة على السياسات الاقتصادية، على الرغم من أن عدد البلدان القادرة حالياً على استيفاء المعايير المعلنة في هذا النظام لا يزال ضئيلاً، فهو يشهد زيادة مطردة على أمل أن تستمر في المستقبل.

٢ / ١ / ٢ مفهوم إحصاءات مالية الحكومة:

لا توجد تعريفات محددة ومتداولة بين كُتاب المالية العامة لمفهوم إحصاءات مالية الحكومة يمكن الرجوع إليها، فأغلب المفاهيم الأساسية والتصنيفات والتعاريف المستخدمة في هذا النظام مقتبسة من المبررات والمبادئ الاقتصادية المقبولة عالمياً. "لذلك يُعد نظام إحصاءات مالية الحكومة قابلاً للتطبيق على جميع أنواع الاقتصادات بغض النظر عن الهيكل المؤسسي أو القانوني لحكومة البلد المعني"^(١). فقد عُرِفَت على أنه: "نظام يعمل على قياس الأنشطة المالية الحكومية المختلفة في الاقتصاد المعني والذي قد يمثل اقتصاد حكومة ولائية أو حكومة اتحادية لدول معينة أو اتحاد مجموعة دول معينة ترتبط بنظام اقتصادي موحد"^(٢)، كما عرفها بيتر هاربر (The term Government finance statistics refers to) statistics that measure the financial activities of government and reflect (the impact of those activities on other sectors of the economy).

(١) هورست كولر، المدير العام لصندوق النقد الدولي، مقال منشور في صحيفة وقائع إحصاءات مالية الحكومة، نوفمبر ٢٠٠٩م، على الموقع: www.imf.org.

(٢) د. محمد الفتح بك، نقلاً عن ندوة عملية بعنوان: "المشاكل العلمية لتطبيق إحصاءات مالية الحكومة في السودان"، (الخرطوم: جامعة الخرطوم، قاعة الشارقة، ٢٥ / ١٠ / ٢٠١١م).

فحسب تعريف د. بيتر هاربر فإن مصطلح إحصاءات مالية الحكومة تشير إلى تلك الإحصاءات التي تقيس الأنشطة المالية للحكومة، وعكس تأثيرات تلك الأنشطة على القطاعات الاقتصادية الأخرى^(١). كذلك عُرِفَت بأن "نظام إحصاءات مالية الحكومة هو نظام اقتصادي قياسي وإحصائي لتصنيف الموازنة العامة للدولة. ولكي يتم تطبيق هذا النظام بصورة فعالة فيجب أن"^(٢):

١. يتم إعداد الموازنة العامة بصورة علمية وفق المبادئ العلمية المتعارف عليها لتحقيق أهدافها المنشودة.

٢. صياغة دليل الحسابات الحكومية وفق نظام الترميز الإلكتروني ليسهل العمل به آلياً.

٣. تحديث النظام المحاسبي بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

مما سبق يرى الباحث أن إحصاءات مالية الحكومة هو نظام متكامل محاسبي القيد، اقتصادي ووظيفي التصنيف ذات أبعاد مالية وإحصائية التكوين، وبالتالي نجد أن هذا النظام يشمل جميع بيانات التدفقات اللازمة لشرح جميع التغيرات الاقتصادية في الموازنة العامة للدولة خلال فترة مالية محددة.

شارك في عملية إعداد دليل لنظام مالية الحكومة متخصصون في مجالات مختلفة تبادلوا الخبرات فيما بينهم لفترات طويلة، "فقد تم إصدار أول نسخة من الدليل في عام ١٩٨٦م بواسطة إدارة الإحصاءات بالصندوق ولتدارك أوجه القصور في منهجية عام ١٩٨٦م، تم اعتماد نشرة لنسخة معدلة قائمة على نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣م. ففي مارس ١٩٩٥م تم إرسال مذكرة مخصصة مصحوبة باستبيان إلى معدي البيانات في البلدان الأعضاء في صندوق النقد الدولي لمعرفة آرائهم بشأن عدد من القضايا المنهجية والتأكد من توافر البيانات المصدرية. وفي أكتوبر ١٩٩٥م أعد السيد مالكوغين تقريراً داخلياً حدد شكل نظام الدليل الجديد. وفي يوليو ١٩٩٦م وزعت ورقت عمل صادرة عن الصندوق أعدها الاستشاري السيد

(١) Peter Harper, Australian system of government finance statistics, concepts, sources and methods (EMBARGO: Australian Bureau of Statistics, ٢٠٠٥), P ١ – ٢.

(٢) د. فياض حمزة رملی، حول موازنة العام ٢٠١٠م، السودان (مجلة الابتسامة الإلكترونية، مقال منشور على

دون ايڤورد بعنوان: "مبررات استخدام القيد على أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة (Case for accrual recording in the IMFS) (government of finance statistics system)^(١).

"يعتبر المؤلف الرئيسي للدليل الجديد الصادر في عام ٢٠٠١م هو الاستشاري السيد توماس ماكلوغين واكمل بإشراف السيد بول كوتيريل والرؤساء المتعاقبين لقسم مالية الحكومة التابع لإدارة الإحصاءات بصندوق النقد الدولي. وتمت صياغة الدليل بالتشاور مع خبراء الصندوق والبلدان الأعضاء والمنظمات الدولية، كما تولى السيد شون كولهيمن من إدارة العلاقات الخارجية بالصندوق، إدارة عملية الإنتاج النهائية لإصدار هذا الدليل في صورة مطبوعة"^(٢).

مما تقدم يستنتج الباحث أن منهجية دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادرة في عام ٢٠٠١م، تعتبر أحدث حلقة في سلسلة المبادئ التوجيهية الدولية التي أصدرها صندوق النقد الدولي بشأن المنهجية الإحصائية. "ويعد هذا الدليل بمثابة تقدم كبير في مجال المعايير الخاصة بإعداد وعرض إحصاءات المالية العامة وجزء من اتجاه عالمي نحو المزيد من المساءلة والشفافية في مالية الحكومة وعملياتها والرقابة عليها"^(٣). على الرغم من أن هذا الدليل يركز فقط على التعاريف والتصنيفات والمبادئ التوجيهية ولا يصف الأساليب الواجب إتباعها في إعداد الإحصاءات، لذا يلجأ الصندوق إلى تقديم إرشادات عملية تستند إلى هذا الدليل من خلال مرشد لإعداد البيانات وكذلك من خلال عمله مع البلدان الأعضاء في مجال المساعدة الفنية والتدريب، وقد تم نشر هذا الدليل باللغات الصينية والفرنسية والروسية والأسبانية إلى جانب الإنجليزية والعربية^(٤).

(١) صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١م، (واشنطن: إدارة الإحصاءات، مكتبة الكونغرس، الطبعة الثانية، ٢٠٠١م)، ص ٩ - ١١.

(٢) كارول كارسون، مدير إدارة الإحصاءات بصندوق النقد الدولي، ملخص مشروع: (Government finance statistics annotated outline) منشور على الموقع: www.imf.org.

(٣) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ١٣.

(٤) كارل كارسون، مدير إدارة الإحصاءات، مرجع سابق.

٢ / ١ / ٣ الغرض من نظام إحصاءات مالية الحكومة:

الغرض الأساسي لنظام إحصاءات مالية الحكومة هو تقديم إطار مفاهيمي ومحاسبي شامل يكون مناسباً لتحليل وتقييم سياسة المالية العامة، وخصوصاً أداء قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع في أي بلد^(١). لذا نجد أن دواعي ومبررات تطبيق هذا النظام تستند إلى اعتماد الشفافية في هيكل وأسلوب عرض الموازنة العامة وكذلك الشفافية في مراحل عمل الموازنة العامة، وذلك لكون هذا النظام يستهدف:

١. زيادة مستوى التفاصيل سواء في جانب الاستخدامات أو في جانب الموارد مما يساعد على الدقة في تقرير اعتمادات الموازنة ومزيد من أحكام الرقابة على أنشطة الحكومة التنفيذية.
٢. سهولة القيام بالتحليلات المالية التي تستخدم كتمهيد لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء.
٣. إعادة تبويب البنود على نحو يحسن من طريقة العرض ويرفع درجة الشفافية كما يميز بشكل واضح بين أنواع الإيرادات المختلفة ويفصلها عن الموارد المتاحة لتمويل العجز إضافة إلى التطوير في أسلوب عرض تفاصيل الإنفاق.
٤. توحيد الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد جميع أبواب الموازنة العامة وتنفيذها.
٥. ظهور مفاهيم جديدة للعجز تأخذ بها كافة دول العالم حالياً وهي العجز النقدي، وكذلك العجز الكلي (العجز النقدي زائداً صافي الحيازة من الأصول المالية).
٦. تقديم إطار مفاهيمي ومحاسبي شامل يكون مناسباً لتحليل وتقييم السياسة المالية وخصوصاً أداء القطاع الحكومي والتي غالباً ما توفر خدمات غير سوقية بالدرجة الأولى^(٢).

(١) Horst Kohler, Managing director, uses of the GFS system, (Washington, international monetary fund, recycled paper: <http://www.imf.org>).

(٢) إمارة دبي، دليل استرشادي لتصنيف الإيرادات والنفقات العامة في إمارة دبي وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، (دبي: إدارة الدراسات الاقتصادية والمالية، دائرة المالية، ٢٠٠٩م)، ص ٦.

يرى الباحث أن من ضمن الأغراض والأهداف المهمة من وراء تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة هو إفادة مستخدمي البيانات المالية من الأكاديميين والمختصين في مجال المالية العامة بالبيانات الملائمة لهم، علاوة على تلبية رغبات المهتمين بفهم العلاقات القائمة بين مختلف فئات البيانات الإحصائية وخاصة في حالة القائمين بإعداد بيانات الحسابات القومية الذين قد يعتمدون على بيانات إحصاءات الحكومة كمدخلات في عملهم. "كما جرى العرف بين محلي المالية العامة على استخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة في تحليل حجم القطاع العام، ومساهمته في الطلب الكلي والاستثمار الكلي والادخار الكلي، وأثر سياسة المالية العامة على الاقتصاد بما في ذلك استخدام الموارد والأوضاع النقدية والمديونية القومية، والعبء الضريبي والحماية الجمركية، وشبكة الضمان الاجتماعي. وإضافة إلى ذلك ازداد اهتمام المحللين بتقييم فعالية الإنفاق على جهود تحقيق حدة الفقر وإمكانية استمرار سياسات المالية العامة"⁽¹⁾.

يتطلب تحقيق هذه الأهداف والأغراض التحليلية في أغلب الأحيان استخدام إحصاءات للقطاع العام وليس للحكومة العامة، وبمقدور الشركات العامة سواء المالية أو غير المالية تطبيق سياسات المالية العامة للحكومات المعنية بطرق متعددة وكثيراً ما يتطلب تحليل أنشطتها المالية العامة إحصاءات عن جميع أنشطتها وليس إحصاءات منفصلة عن معاملات معينة، وحتى عندما تكون الإحصاءات معدة عن قطاع الحكومة فقط، يلزم توفر بعض المعلومات عن الشركات العامة توضح مستوى حصص وحدات قطاع الحكومة العامة في رؤوس أموال الشركات العامة وما يطرأ عليه من تغيرات وهذا ما سنتناوله في المبحث التالي.

⁽¹⁾ OECD, Classification of expenditure according to purpose, (New York, working paper, ٢٠٠٠), statistics query@imf.org.

٢ / ٢ المبحث الثاني: التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي:

تمهيد:

يركز نطاق التغطية في نظام إحصاءات مالية الحكومة للعام ٢٠٠١ م على قطاع الحكومة العامة حسب تعريفه في نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣ م، أي القطاع المعرف على أساس الوحدات المؤسسية. "وقد استند تحديد نطاق التغطية في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ م إلى أساس وظيفي وهو يشمل المعاملات ذات الصلة لأي وحدة تؤدي وظيفة من وظائف الحكومة"^(١). وكثيراً ما تقوم وحدات بالقطاع العام بمفهومه الأوسع ببعض وظائف الحكومة. ولتسجيل معاملات المالية العامة وأنشطتها التي تتم خارج قطاع الحكومة العامة، لذا يفضل إعداد إحصاءات للقطاع العام وتحديد المعاملات التي تتم بين وحدات قطاع الحكومة العامة والشركات العامة.

٢ / ٢ / ١ نطاق التغطية في نظام إحصاءات مالية الحكومة:

"تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة أن يحدد معدو الإحصاءات نطاق وتغطية قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية، وأن يختاروا المصادر الأساسية الملائمة للوحدات والكيانات المشمولة، وأن يقوموا بتحليل دقيق للبيانات المصدرية من أجل تحديد أي تعديل قد يكون مطلوباً من عمليات المواءمة من أجل الوفاء بالمنهجية الواردة في الدليل، مع تطبيق عمليات المواءمة هذه على البيانات المصدرية الأساسية بشكل ملائم ومتسق"^(٢). وأخيراً ضم هذه الإحصاءات عن طريق التوحيد من أجل تكوين بيانات قطاع فرعي أو قطاع معين تابع للحكومة ويمكن تمييز هذه العملية في أربع مراحل رئيسية كما يلي^(٣):

(١) Robert W. Edwards, Government finance statistics, year book ٢٠٠٧, (Washington: Attention, publication services, ٢٠٠٧), P: xii – xiii.

(٢) بول كويترييل (الخبير بصندوق النقد الدولي)، اختيار مصادر البيانات والتجهيزات وإعداد الإحصاءات الواردة في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، أغسطس، ٢٠٠٧ م)، ص ١.

(٣) Robert. W. Edwards, Op. Cit., Page xix.

١. مرحلة التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي: تتطلب هذه المرحلة تحديد جميع الوحدات والكيانات التي تشكل قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.

٢. مرحلة اختيار مصادر البيانات: وتشمل هذه المرحلة على اختيار مصادر البيانات الأساسية الملائمة المتعلقة بكل وحدة أو كيان تابع لقطاع الحكومة العامة يجري إعداد بياناته.

٣. مرحلة التجهيزات السابقة على إعداد الإحصاءات الواردة في الدليل: وتقوم هذه المرحلة على تحليل مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد أي عمليات مواءمة يلزم إدخالها على البيانات المصدرية للوفاء بالمنهجية الواردة في الدليل.

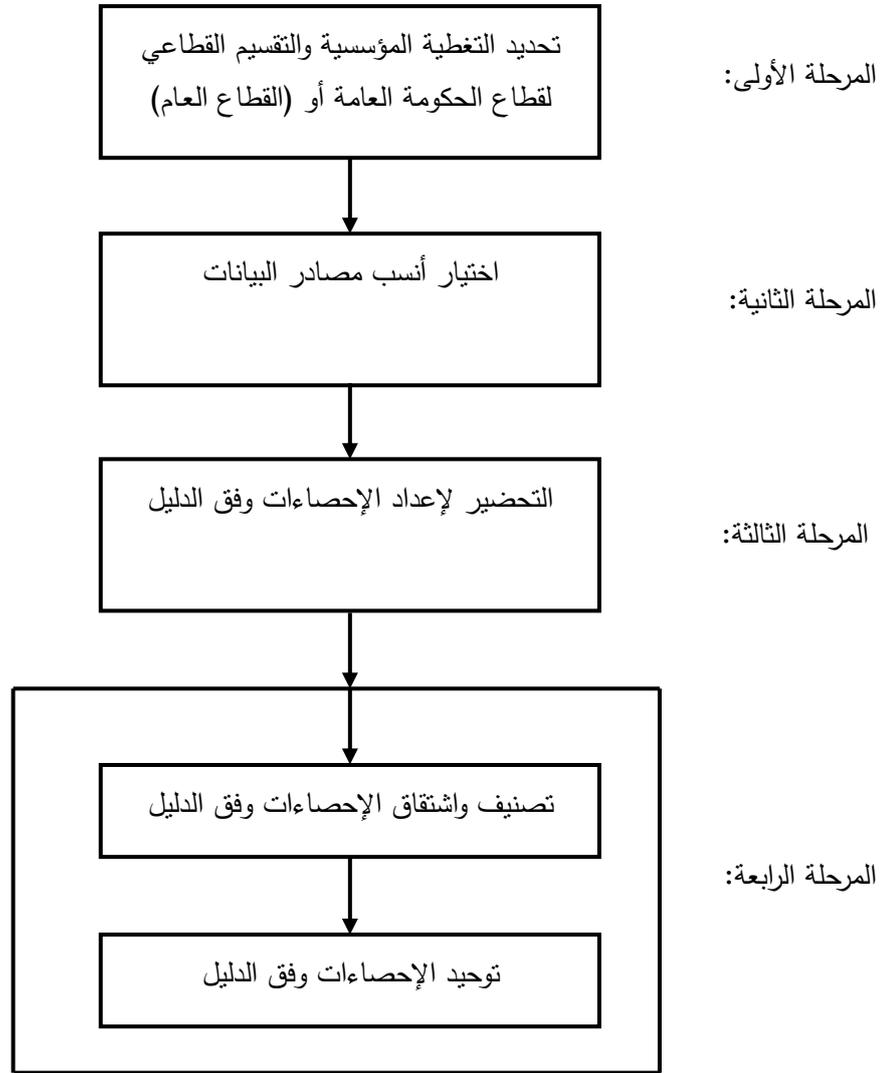
٤. مرحلة إعداد وتطبيق الإحصاءات الواردة في الدليل: تتألف المرحلة الرابعة هذه من مرحلتين:

(أ) مرحلة تصنيف الإحصاءات واشتقاقاتها وفق الدليل.

(ب) مرحلة توحيد الإحصاءات وفق الدليل.

مما سبق يرى الباحث أن هذه المراحل الأربع يجب إتباعها بالترتيب، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت عملية إعداد الإحصاءات آلية بواسطة استخدام الحاسوب، أو يدوية، كما قد تتم بعض هذه المراحل بطريقة متزامنة، خصوصاً عند تطبيق نظام حسابات آلية لإعداد البيانات. وفيما يلي الشكل البياني الذي يوضح هذه المراحل:

الشكل البياني رقم (٢ / ٢ / ١) مراحل إعداد الإحصاءات وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م:



المصدر: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات.

٢ / ٢ / ٢ القطاعات والوحدات المؤسسية:

تتألف حكومة أي دولة من السلطات العامة وأجهزتها، وهي كيانات يتم إنشاؤها من خلال عمليات سياسية وتمارس سلطة تشريعية وقضائية وتنفيذية في منطقة معينة وتتمثل الوظائف الاقتصادية الرئيسية للحكومة فيما يلي^(١):

(١) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٦.

١. الاضطلاع بمسؤولية توفير السلع والخدمات للمجتمع على أساس غير سوقي، أما للاستهلاك الجماعي أو الفردي.

٢. إعادة توزيع الدخل والثروة عن طريق مدفوعات التحويلات.

"هناك خاصية أخرى للحكومة هي أن تلك الأنشطة يجب تمويلها أساساً من الضرائب أو غيرها من التحويلات الإجبارية وقد تقوم الحكومة أيضاً، بتمويل جزء من أنشطتها في فترة معينة عن طريق الافتراض أو اقتناء أموال من مصادر أخرى بخلاف التحويلات الإجبارية، مثل الإيرادات من الفائدة، أو المبيعات العرضية لسلع وخدمات أو من ريع الأصول المصرفية"^(١).

علاوة على ما تقدم يرى الباحث أن نظام إحصاءات مالية الحكومة يغطي من حيث المبدأ جميع الكيانات التي تؤثر تأثيراً مهماً على سياسات المالية العامة، وعادة ما تتولي تطبيق هذه السياسات كيانات مكرسة تماماً لوظائف الحكومة الاقتصادية مثل الوزارات، إضافة إلى مشروعات مملوكة للحكومة أو خاضعة لسيطرتها تقوم أساساً بأنشطة تجارية والتي يشار إليها باسم الشركات العامة فمن الضروري جمع إحصاءات عنها.

يمكن تقسيم مجموع اقتصاد أي بلد إلى عدة قطاعات، يتألف كل قطاع منها من عدد من الوحدات المؤسسية. وتعرف الوحدة المؤسسية بأنها: "كيان اقتصادي قادر، في حد ذاته على امتلاك الأصول وإنشاء الالتزامات وممارسة الأنشطة الاقتصادية والدخول في معاملات مع كيانات أخرى"^(٢)، كذلك عرفت على أنها "كياناً اجتماعياً تستطيع أن تبرم تصرفات اقتصادية بالأصالة عن نفسها وتعتبر مسؤولاً عن تلك الأعمال مباشرة ومحاسباً عليها أمام القانون"^(٣). ومن التعريفات السابقة يستخلص الباحث بعض خصائص الوحدة المؤسسية في الآتي:

(١) Carol S. Carson, International financial statistics (Washington: publication services, vo. Liv, No ٣, March ٢٠٠١), Page xvii.

(٢) بول كويتريل، مرجع سابق، ص ٨.

(٣) بول كويتريل، تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي، مادة مصاحبة للدليل ٢٠٠١م، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، ديسمبر ٢٠٠٦م)، ص ٣.

١. القدرة على امتلاك السلع أو الأصول، علاوة على تبادل ملكية السلع أو الأصول في معاملات مع وحدات مؤسسية أخرى.
 ٢. القدرة على اتخاذ قرارات اقتصادية وممارسة أنشطة اقتصادية تعتبر هي نفسها مسؤولة عنها مباشرة ومحاسبة عليها أمام القانون.
 ٣. القدرة على إنشاء التزامات بالأصلية عن نفسها، أو عقد ارتباطات مستقبلية.
 ٤. إمكانية أن تكون للوحدة المؤسسية مجموعة كاملة من الحسابات.
- هنالك نوعان رئيسيان من الكيانات يمكن أن تتوافر فيها خصائص الوحدات المؤسسية هما^(١):

١. الأشخاص أو مجموعات الأشخاص في شكل أسر.
 ٢. الكيانات القانونية أو الاجتماعية التي يعترف القانون أو المجتمع بوجودها مستقلة عن يملكها أو يسيطر عليها من الأشخاص أو الكيانات الأخرى.
- بالنسبة للنوع الثاني من هذه الكيانات الرئيسية للوحدة المؤسسية، فقد تم تقسيمها وفق نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣م إلى أربع كيانات أخرى هي^(٢):

١. **الشركات:** "هي كيانات قانونية أنشئت بغرض إنتاج سلع أو خدمات للسوق، ويمكن أن تكون مصدر ربح أو كسب مالي آخر لمالكيها، والشركة يملكها المساهمون ملكية مشتركة ولديهم سلطة تعيين مديرين مسؤولين عن إدارتها العامة. وتعرف الوحدات المؤسسية التي تملكها أو تسيطر عليها الحكومات والتي تتوافر فيها خصائص الشركات بالمعنى المستخدم هنا باسم الشركات العامة وتعد جميع الشركات أعضاء في قطاع الشركات غير المالية أو قطاع الشركات المالية، حسب طبيعة نشاطها الأساسي"^(٣).

٢. **أشباه الشركات:** "هي كيانات غير مساهمة أو تتخذ شكلاً قانونياً آخر، ولكنها تعمل كما لو كانت شركات أو بمعنى آخر فإن القصد من وراء مفهوم شبه الشركة هو التفرقة بين المشروعات ذات الشخصية الاعتبارية التي تكون

(١) Horst Kohler, Government finance statistics manual ٢٠٠١, (Washington: IMF, December ٢٠٠٦), Page ٦ – ٧.

(٢) بول كوتيرل، مرجع سابق، ص ٨.

(٣) Robert W. Edward, B. W Sources, page xiii.

منتظمة ومستقلة بما يكفي لأن تتصرف بنفس الطريقة التي تتصرف بها الشركات، وبين مالكي هذه المشروعات. وإذا كانت تعمل كشركات، فإنه يجب عليها مسك مجموعة كاملة من الحسابات"^(١).

"يلزم لوجود أشباه الشركات العامة أن تمنح الحكومة إدارة المشروع قدرًا كبيراً من حرية التصرف في إدارة عملية الإنتاج واستخدام موارد المشروع. ويجب أن تكون شبه الشركة قادرة على الاحتفاظ برأسمالها العامل وعلى التمويل الكامل أو الجزئي لتكوين رأسمالها إما من مواردها الذاتية أو عن طريق الاقتراض ويعني إمكانية التمييز بين شبه شركة والوحدة الحكومية التي تمتلكها من حيث تدفقات الدخل ورأس المال أن تكون أنشطة التشغيل والتمويل الخاصة بشبه الشركة غير مندمجة تماماً في الأنشطة المناظرة للوحدة الحكومية الأم رغم أن شبه الشركة ليست كياناً قانونياً منفصلاً"^(٢).

"تعامل أشباه الشركات أيضاً بنفس معاملة الشركات في نظام إحصاءات مالية الحكومة. وهذا يعني أنها وحدات مؤسسية مستقلة عن الوحدات التي تنتمي إليها قانوناً. وهي أيضاً تصنف كأعضاء إما في قطاع الشركات غير المالية أو في قطاع الشركات المالية حسب طبيعة نشاطها الأساسي"^(٣).

يرى الباحث أن أشباه الشركات تعتبر كيانات غير مساهمة تعمل كما لو كانت شركات، حيث يقتصر التمييز بين الشركة وشبه الشركة على مجرد كون الشركة ذات شخصية اعتبارية، أما أشباه الشركات فتعامل كوحدات مؤسسية مستقلة عن الوحدات التي تنتمي إليها قانوناً. ومن ثم فإن أشباه الشركات التي تمتلكها الوحدات الحكومية يتم تجميعها مع الشركات في قطاع الشركات كوحدة واحدة حسب تصنيفها مالية كانت أو غير مالية.

(١) بول كوتيرل، مرجع سابق، ص ٥.

(٢) كارولو كارسون، ملخص مشروع سابق على الموقع www.IMF.org.

(٣) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ١٢.

٣. المؤسسات غير الهادفة للربح: "هي كيانات قانونية أو اجتماعية أنشئت لغرض إنتاج أو توزيع السلع والخدمات ولكنها لا تستطيع أن تكون مصدر دخل أو ربح للوحدات المؤسسية التي تنشئها أو تسيطر عليها أو تمويلها"^(١).
"قد تعمل هذه المؤسسات في الإنتاج السوقي أو غير السوقي، فإذا كانت تمارس نشاطاً إنتاجياً سوقياً، كالمستشفى الذي يتقاضى أسعاراً سوقية أو الجامعة التي تتقاضى رسوماً عن التدريس، فإنه يجب على المؤسسة غير الهادفة للربح عندئذ الاحتفاظ بأي فائض حققته في أنشطتها الإنتاجية لدعم عملياتها المستقبلية أو توزيع ذلك الفائض على وحدات مؤسسية أخرى بخلاف الوحدات التي أنشأتها أو تسيطر عليها أو تمويلها"^(٢).

"قد تختار الحكومات أن تستخدم المؤسسات غير الهادفة للربح وليس الهيئات الحكومية من أجل تنفيذ بعض السياسات الحكومية، لأن المؤسسات غير الهادفة إلى الربح قد ينظر إليها على أنها محايدة وموضوعية ولا تخضع للضغوط السياسية، وبالتالي تكون أكثر فعالية من الهيئات الحكومية"^(٣).

بناءً على ما سبق يرى الباحث أهمية وضرورة إدراج المؤسسات غير الهادفة للربح التي تسيطر عليها الحكومة في إحصاءات مالية الحكومة الموحدة، لأن ذلك يزيد من درجة الشفافية حول أداء تلك المؤسسات، مع العمل على أن تحافظ جميع المؤسسات غير الهادفة للربح المنسوبة إلى قطاع الحكومة العامة على هويتها هذه في السجلات الإحصائية وذلك من أجل تيسير تحليل المجموعة الكاملة للوحدات الحكومية وتوابعها.

٤. وحدات الضمان الاجتماعي: "تعتبر نوع من أنواع الوحدات الحكومية أنشئت من أجل تشغيل برنامج أو أكثر من برامج الضمان الاجتماعي"^(٤). كما عرفت بأنها: "نوع معين من الوحدات الحكومية مكرساً لتشغيل واحد أو أكثر

(١) Carol, S. Carson, B. W. Source, Page xiii.

(٢) Horst Kohler, B. W, Sources, Page ٩.

(٣) بول كويتزيل، مرجع سابق، ص ٤.

(٤) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ١٣.

من برامج الضمان الاجتماعي. وتعد هذه البرامج شكلاً من أشكال الحماية الاجتماعية ينطوي على مساهمات إلزامية ويغطي كل السكان أو جزءاً عريضاً من مجموع السكان. وتختلف المساهمة الاجتماعية عن الضريبة في أنها تضمن للمشارك الحق في تلقي المنافع من البرنامج المعني. ويجب أن تستوفي وحدة الضمان الاجتماعي الشروط العامة للوحدة المؤسسية المتمثلة في^(١):

- يجب أن تكون ذات تنظيم منفصل عن الأنشطة الأخرى للوحدات الحكومية.
 - يجب أن تكون أصولها والتزاماتها بشكل منفصل.
 - يجب أن تدخل في معاملات مالية لحسابها الخاص والذاتي.
- بناءً على شروط الوحدة المؤسسية العامة، يرى الباحث أنه يمكن للحكومات بوصفها أرباب عمل أن تنشئ برامج للتأمين الاجتماعي تكون مقصورة على موظفيها. وبصورة عامة هناك ثلاثة أنواع لبرامج أرباب العمل هي كما يلي:
- البرامج التي تديرها الحكومة كصندوق غير مستقل ذاتياً.
 - البرامج التي تدار عن طريق مشروعات التأمين.
 - البرامج التي تديرها الحكومة المعنية كصندوق ذي استقلالية ذاتية.
- ولا تندرج هذه الترتيبات في عداد الضمان الاجتماعي لذلك تصنف شركة التأمين كشركة مالية أما عامة أو خاصة حسب السيطرة وبالتالي تعامل الصندوق المستقل ذاتياً كشركة مالية خاصة، أما الصندوق غير المستقل ذاتياً فيصنف ضمن قطاع الحكومة العامة.

٥. الوحدات الحكومية: "هي وحدات مؤسسية تقوم بوظائف الحكومة كنشاط أساسي لها، تتمتع بسلطات تشريعية أو قضائية أو تنفيذية على وحدات مؤسسية أخرى في منطقة معينة، وأنها تتولى مسؤولية توفير السلع والخدمات

(١) Robert W. Edwards, xix.

للمجتمع بأسره أو لأفراده على أساس غير سوقي"^(٢). بصورة أخرى يمكن تعريف الوحدة الحكومية بأنها: "وحدة عامة تكون مخرجاتها غير سوقية في المقام الأول. وأي وحدة مؤسسية يكون نشاطها الرئيسي هو إعادة توزيع الدخل والثروة ينبغي اعتبارها وحدة حكومية. ومن الخصائص المهمة للوحدات الحكومية أن تمويلها الرئيسي يأتي من وحدات تنتمي إلى قطاعات أخرى عن طريق تحصيل الضرائب أو المساهمات الاجتماعية الإجبارية أو عن طريق تحويلات من وحدات حكومية أخرى"^(١).

يلاحظ الباحث من خلال تعريفات الوحدة الحكومية والوحدات الأخرى التي تصنف ضمن القطاع العام، أن هناك صعوبة كبيرة في تحديد ما إذا كانت وحدة معينة يمكن أن تصنف كوحدة حكومية أو كشركة عامة أو في تحديد ما إذا كان ذلك يعنى وجود شبه شركة عامة ويتحدد ذلك بصورة عامة استناداً إلى ما إذا كانت الوحدة تتبع إنتاجها بأسعار السوق أم لا. "وتعتبر شركة أو شبه شركة أي وحدة تتبع كل إنتاجها بأسعار السوق، أما كل الوحدات الأخرى فتعتبر وحدات حكومية. غير أنه في حالة الوحدات العامة ليس من السهل دائماً تحديد أسعار السوق. ويستند تقرير ما إذا كانت الأسعار سوقية أم غير سوقية إلى مفهوم الأسعار ذات الدلالة الاقتصادية"^(٢).

هناك استثناءات من قاعدة تصنيف الوحدات العامة أولهما إذا كانت الوحدة منظمة خدمية داخلية تتبع مخرجاتها بصورة رئيسية لوحدات حكومية أخرى، فإنها تعامل عندئذٍ كوحدة فرعية وتدمج أنشطتها مع الأنشطة الأخرى للوحدة الحكومية التي تسيطر عليها، ثانيها في بعض الحالات تكون الوحدة التي تبدو كشركة مالية في واقع الأمر وحدة من وحدات الحكومة العامة، فمن المعتاد أن تقوم الحكومة بإنشاء هيئة اقتراض مركزية تقترض من السوق ثم تقوم بإقراض وحدة الحكومة

^(١) IMF, Government finance statistics manual ٢٠٠١, coverage of the FGS system, (Washington: December ٢٠٠٨), Page: ١٠.

^(٢) Carol S. Carson, Director, international financial statistics, introducing country page for federated states of Micronesia, (Washington: Vol. Liv, No ٣, March ٢٠٠١), Page: ٢١٥.

^(٢) هورست كولر، مرجع سابق، ص ١٢.

العامة فقط، وذلك بشروط تجارية، فتصبح مهمة هذه المنظمات هي مجرد تسهيل الاقتراض الحكومي وبالتالي تصنف كوحدات للحكومة العامة^(١).

"النتيجة الأخرى لإعداد الإحصاءات استناداً إلى الوحدات المؤسسية هي إمكانية إدراج جزء من السلطة النقدية ضمن قطاع الحكومة العامة. فالعادة أن يكون البنك المركزي وحدة مؤسسية منفصلة مصنفة كشركة عامة. غير أن الحكومة المركزية في بعض البلدان قد تشمل وحدات تدخل في معاملات مالية تقوم بها البنوك المركزية في بلدان أخرى. وعلى وجه الخصوص قد تكون هناك وحدات حكومية مسؤولة عن إصدار العملة أو الاحتفاظ بالاحتياطيات الدولية أو تشغيل صناديق تثبيت أسعار الصرف أو المعاملات مع صندوق النقد الدولي، وعندما تكون هذه الوحدات مندمجة مالياً في الحكومة وخاضعة للضبط والإشراف الحكومي المباشر، فعندئذ تصنف ضمن وظائف قطاع الحكومة"^(٢).

"قد يكون هناك أكثر من مستوى واحد للحكومة داخل البلد الواحد، الأمر الذي يعتمد على الترتيبات الإدارية والقانونية بذلك البلد، ومن الضروري إعداد إحصاءات عن كل واحد من هذه المستويات. ويشمل نظام إحصاءات مالية الحكومة على ثلاثة مستويات للحكومة هي: "الحكومة المركزية، وحكومة الولاية أو المقاطعة أو الإقليم، والحكومة المحلية، ولا توجد هذه المستويات الثلاثة في جميع البلدان، فقد يوجد في بعض البلدان حكومة مركزية فقط أو حكومة مركزية ومستوى أدنى واحد. وفي بلدان أخرى قد يكون هناك أكثر من ثلاثة مستويات للحكومة، وفي هذه الحالة يجب تصنيف مختلف الوحدات جميعها كواحد من المستويات الثلاثة المقترحة في الدليل"^(٣).

(١) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٣٥.

(٢) صندوق النقد الدولي، مسودة إحصاءات دين القطاع العام للعام ٢٠١١م، منشورة في الموقع:

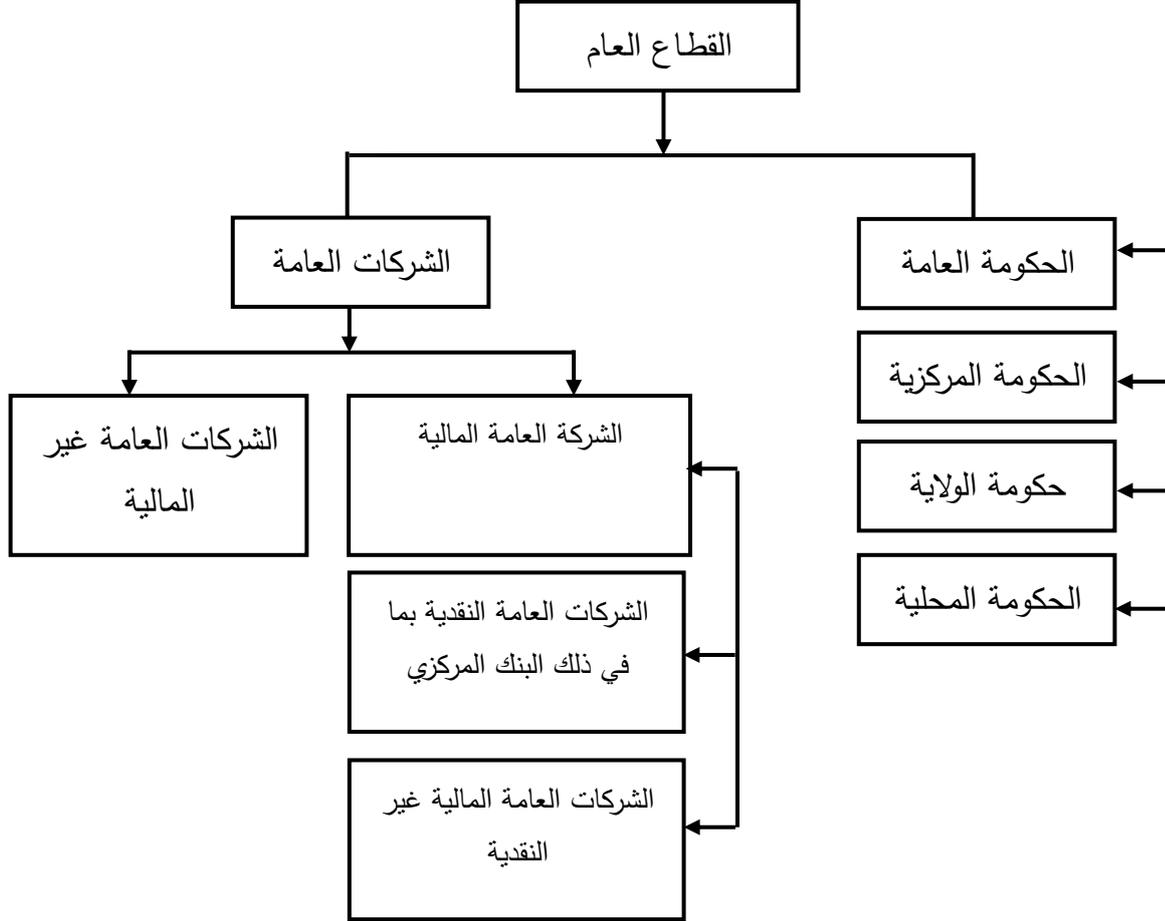
<http://www.tffs.org/psdstoc.htm>.

(٣) صندوق النقد الدولي، المنهجية ومصادر البيانات، منشورة في الموقع الإلكتروني التالي:

<http://www.imf.org/external/np/sta/pi/datarsl.htm>.

مما سبق يرى الباحث ضرورة أن تتوفر إحصاءات عن الشركات العامة و وحدات الحكومة المختلفة حتى يمكن إعداد إحصاءات شاملة عن قطاع الحكومة العامة. وذلك وفق تدرج مكونات الشكل البياني التالي:

الشكل البيان رقم (٢ / ٢ / ٢): القطاع العام وقطاعاته الفرعية:



المصدر: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات.

٢ / ٢ / ٣ مفهوم الإقامة للقطاعات الأخرى:

"يعد مفهوم الإقامة مفهوماً مهماً في تحديد نطاق التغطية في نظام إحصاءات مالية الحكومة وتصنيف المعاملات. ويتألف مجموع اقتصاد البلد المعني من المجموعة الكاملة من الوحدات المؤسسية المقيمة بينما يتألف قطاع الحكومة العامة من جميع وحدات الحكومة العامة المقيمة"^(١).

(١) <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY/public/٢-١١٠٢٢٠٠٤-AP/En٢-١١٠٢٢٠٠٤-AP-EN-HTML>

"تكون الوحدة المؤسسية مقيمة في بلد ما عندما يكون لها مركز مصلحة اقتصادية في الإقليم الاقتصادي لذلك البلد. ولا تستند الإقامة في نظام إحصاءات مالية الحكومة إلى معيار الجنسية أو معايير قانونية، رغم أنها قد تكون مشابهة لمفاهيم الإقامة المستخدمة لأغراض الرقابة على النقد أو الضرائب أو غيرها من الأغراض في بلدان عديدة"^(١).

يتكون الإقليم الاقتصادي لأي بلد من إقليم جغرافي تديره حكومة ولا يشترط أن يكون الإقليم الاقتصادي مطابقاً لحدوده الطبيعية أو السياسية، ولكنه يتناظر عادة بصورة وثيقة مع هذه الحدود وعلى وجه الخصوص يشمل الإقليم الاقتصادي لأي بلد ما يلي^(٢):-

- الفضاء الجوي والمياه الإقليمية والجرف الممتد في المياه الدولية الذي يتمتع البلد فيه بحقوق خالصة أو تكون له عليها ولائية قضائية أو يرعي هذه الولاية من حق الصيد أو استغلال أنواع الوقود أو المعادن أسفل قاع البحر.

- الجيوب الإقليمية الموجودة وجوداً مادياً في بلدان أخرى والتي تملكها أو تستأجرها الحكومة المعنية بموجب اتفاق سياسي رسمي مع حكومة البلد الذي توجد فيه تلك الجيوب وجوداً مادياً. وتستخدم هذه الجيوب من أجل السفارات والقنصليات والقواعد العسكرية والمحطات العلمية والمكاتب الإعلامية ومكاتب الهجرة وأجهزة المعونة. ومن الناحية الأخرى لا يشتمل الإقليم الاقتصادي لأي بلد على الجيوب الإقليمية الموجودة وجوداً مادياً داخل حدوده الجغرافية والتي تستخدمها حكومات أجنبية أو منظمات دولية.

- أي جذر تتبع للبلد المعني وتخضع تماماً لنفس السلطات المالية والنقدية التي يخضع لها البلد الأم.

^(١) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ١١٤.

^(٢) <http://www.oecd.org/topic/0,2686,en2649-37421-1111-37421,00.html>

- المناطق الحرة والمخازن الجمركية أو المصانع الواقعة داخل الحدود الجغرافية للبلد المعني والتي تديرها مشروعات خارجية وتكون خاضعة للمراقبة الجمركية.

"يكون للوحدة المؤسسية مركز مصلحة اقتصادية داخل بلد ما عند ما يوجد موقع ما داخل الإقليم الاقتصادي لهذا البلد كمسكن أو موقع إنتاج أو مباني أخرى، تمارس الوحدة فيه قدرًا مهمًا من الأنشطة الاقتصادية والمعاملات الاقتصادية وتعتمد الاستمرار في ذلك لأجل غير مسمى أو على مدى فترة زمنية محدود، ولكنها طويلة، وقد تفسر الفترة الزمنية الطويلة في معظم الحالات على أنها سنة أو أكثر ولا يشترط أن يكون الموقع ثابتاً طالما بقي داخل الإقليم الاقتصادي"^(١).

على أساس تعريف مفهوم الإقامة، يرى الباحث أن جميع وحدات الحكومة تعتبر مقيمة في بلادها بغض النظر عن موقعها المادي، كما أن الشركات العامة تعتبر مقيمة في الاقتصادات التي تعمل في أقاليمها، وبالتالي يمكنها أن تمتلك شركات أو فروع مقيمة في بلدان أخرى، "كما أن الإقليم الاقتصادي للمنظمات الدولية يتكون من الجيوب الإقليمية التي تمارس المنظمات اختصاصاتها عليها. ونتيجة لذلك لا تعتبر المنظمات الدولية مقيمة في أي اقتصاد وطني، بما في ذلك البلد الذي توجد على أراضيه أو الذي تدير منه شؤونها"^(٢).

السلطات فوق القومية هي منظمة دولية منحت سلطة فرض ضرائب أو مساهمات إجبارية أخرى داخل إقليم البلدان الأعضاء في تلك المنظمات. ولا تعتبر هذه السلطات فوق القومية وحدات مقيمة في أي بلد على الرغم من أنها تقوم ببعض وظائف الحكومة داخل كل بلد عضو. ومن ثم لا تدرج المعاملات بين السلطة فوق القومية والوحدات المؤسسية المقيمة خارج قطاع الحكومة العامة أو القطاع العام في نظام إحصاءات مالية الحكومة لبلد بعينه. غير أنه من الممكن إعداد إحصاءات عن السلطات فوق القومية باستخدام إطار إحصاءات مالية الحكومة كما لو كانت

(١) Petrie, practices for budget transparency, (California: public employees, ٢٠٠٣), Page, ١١.

(٢) تقارير مراعاة المعايير والمواثيق في مجال المالية العامة المنشور في الموقع: <http://www.imf.org/external/np/rosc.asp?sort=topic#fiscaltransparency>.

تشكل حكومات مستقلة. وعند إعداد تلك الإحصاءات على هذا النحو ينبغي تصنيف مختلفة فئات المعاملات وغيرها من التدفقات الاقتصادية حسب البلد العضو الذي يعد الطرف المقابل حتى يمكن إعداد مقاييس تحليلية لفرادي البلدان المنفردة تشمل تأثير السلطات فوق القومية^(١).

كخلاصة لهذا المبحث يرى الباحث أن نظام إحصاءات مالية الحكومة ينصب تركيزه على قطاع الحكومة العامة حسب التعريف الوارد في نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣م، حيث يستند هذا التعريف على مفهوم الوحدة المؤسسية الذي يتألف من قطاع الحكومة العامة وجميع المؤسسات المقيمة غير الهادفة للربح التي تسيطر عليها الحكومة وتمولها بالدرجة الأولى. وقد تم تحديد نطاق التغطية في نظام إحصاءات مالية الحكومة على أساس الوحدة وهو يشمل جميع الوحدات التي تقوم بإحدى وظائف الحكومة، كما تناول السلطات فوق القومية وهي منظمات دولية منحت سلطة فرض ضرائب أو تحويلات إجبارية أخرى داخل أقاليم الدول الأعضاء بها، إلا أنها تعتبر دائماً وحدات مؤسسية غير مقيمة، لذلك فإنها لا تدرج في نطاق إحصاءات مالية الحكومة لأي بلد.

أما مصادر البيانات المتعلقة بهذه الوحدات المؤسسية والقواعد المحاسبية المستخدمة فيها، فسوف يتم تناولها في المبحث التالي.

(١) نقلاً عن: تقرير إدارة شؤون المالية العامة في صندوق النقد الدولي، المساعدة الفنية في صياغة سياسة

المالية العامة، على الموقع: www.FDGFS@imf.org

٣/٢: المبحث الثالث: القواعد المحاسبية ومصادر البيانات:

تمهيد:

تتطلب سياسة المالية العامة السليمة توافر إحصاءات ذات جودة عالية عن المالية العامة، لذلك تعتبر التغطية والتقسيم القطاعي من الخصائص الأساسية لتلك الإحصاءات، حيث يتم تجزئة الاقتصاد الكلي إلى عدة قطاعات وقطاعات فرعية، ومن ثم يصبح من الممكن ملاحظة التفاعلات التي تجرى بين مختلف أجزاء الاقتصاد والتي يلزم قياسها وتحليلها لأغراض صنع السياسات. وتعتبر عملية إعادة تصنيف البيانات الواردة من الوحدات المؤسسية لقطاعات الحكومة العامة إلى فئات التصنيف الواردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي الخطوة الثانية بعد تصميم القواعد المحاسبية المتعلقة بقيد التدفقات والأرصدة، بهدف ضمان توافق البيانات التي يولدها هذا النظام مع المعايير المقبولة لإعداد الإحصاءات الاقتصادية. وهذا ما سوف يرد ذكره في هذا المبحث.

١/٣/٢: التدفقات والأرصدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة:

جميع البيانات المسجلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي إما تدفقات أو أرصدة - "فالتدفقات هي القيم النقدية للأعمال الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات وكذلك الأحداث الأخرى التي تؤثر على الوضع الاقتصادي للوحدات والتي تجري ضمن فترة محاسبية معينة".^(١)

أما الأرصدة فيقصد بها "حيازات الوحدة من الأصول والخصوم في وقت معين والقيمة الصافية لتلك الوحدة الناتجة عن ذلك، والتي تعادل مجموع الأصول ناقصاً مجموع الخصوم".^(٢)

كذلك يُعرّف "بأنه مجموع قيمة الأصول المملوكة مطروحاً منه مجموع قيمة الخصوم بالقيمة الصافية وهو يعد مؤشراً للثروة. ويمكن أيضاً اعتبار القيمة الصافية رصيماً ناتجاً عن المعاملات وتدفقات اقتصادية أخرى في جميع الفترات السابقة،

(١) united Nation, Classification of the Function of Government,

<http://unstats.un.org/unsd/registry.asp?>

(٢) Van der westhuizen, Johan, public sector transformation and Ethics, A view from south Africa, (Public money and Management, Vol. ١٨ (January – March ١٩٩٨), pp. ١٥-٢٠.

ويتم إعداد الميزانية العمومية عادة في نهاية كل فترة محاسبية، وهي أيضاً بداية الفترة المحاسبية التالية، وبعبارة أخرى، تنطبق العلاقة التالية على كل رصيد^(١):

$$S_1 = S_0 + f$$

بحيث يمثل كل من:

S_1, S_0 : قيمة رصيد معين في بداية ونهاية الفترة المحاسبية على التوالي

F : هي القيمة الصافية لجميع التدفقات خلال الفترة التي أثرت على ذلك الرصيد.

بصورة أخرى يمكن تفسير المعادلة السابقة وفق رؤية الباحث على النحو

التالي:-

القيمة الافتتاحية للميزانية العمومية (+) زائداً المعاملات (+) زائداً التدفقات

الاقتصادية الأخرى (=) يساوي القيمة الختامية للميزانية العمومية.

أنواع التدفقات:-

تعكس التدفقات "إنشاء قيمة اقتصادية أو تحويلها أو مبادلتها أو نقل ملكيتها أو أطفائها. وينطوي على تغيرات في حجم أو تكوين أو قيمة أصول وخصوم الوحدة وصافي قيمتها. وقد يكون التدفق حدثاً واحداً كإجراء السلع نقداً، أو القيمة التراكمية لمجموعة من الأحداث التي تقع خلال فترة محاسبية مثل التراكم المستمر لمصروفات الفائدة على سند حكومي"^(٢).

عادة تصنف جميع التدفقات أما كمعاملات أو كتدفقات اقتصادية أخرى.

١/ المعاملات:

"هي تدفقات اقتصادية ناتجة عن تعامل بين وحدتين وفقاً لاتفاق تبادل. ويعين الاتفاق المتبادل أن الوحدتين على علم مسبق بالمعاملة وأنهما وافقتان عليها، ولكنه لا يعني أن الوحدتين دخلتا في المعاملة بصورة طوعية"^(٣). "فهناك بعض المعاملات كدفع الضرائب، يتم فرضها بقوة القانون، رغم أن الوحدات ليست حرة في

(١) Horst Kohler. Flows, stocks and Accounting Rules, (Washington: IMF, publication services, March ٢٠٠١) pp. ٢٣-٢٤.

(٢) صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١، مادة مصاحبة بعنوان تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي، (واشنطن: إدارة الإحصاءات والبحوث سبتمبر ٢٠٠٦)، ص ٢٣.

(٣) الشيخ محمد المك، وكيل وزارة المالية والاقتصادي الوطني، مذكرة لدليل إحصاءات مالية الحكومة، الخرطوم: وزارة المالية، بدون تاريخ) ص ٢.

تحديد مبالغ الضرائب التي تدفعها، فإن هناك تسليماً وقبولاً من المجتمع بالالتزام بدفع الضرائب. ومن ثم تعتبر مدفوعات الضرائب معاملات رغم كونها إلزامية".
رغم أن معظم المعاملات تحدث بين وحدتين، فإنه في بعض الحالات قد تقوم وحدة واحدة بإجراء بصفتين مختلفتين لها ومن المفيد تحليلياً معالجة هذا الإجراء كمعاملة داخلية، مثل معالجة الأصول التي تنتجها وحدة ما لاستخدامها الخاص".^(١)
كل معاملة هي إما مبادلة أو تحويل. وتعتبر المعاملة مبادلة "إذا قدمت وحدة ما سلعة أو خدمة أو أصلاً أو عمالة إلى وحدة ثانية وحصلت في المقابل على سلعة أو خدمة أو أصل أو عمالة بنفس القيمة. وتدخل في إطار المبادلات تعويضات العاملين ومشتريات السلع والخدمات وتحمل مصروفات الفائدة، وجميع المعاملات الداخلية".^(٢)

"تعتبر المعاملة تحويلاً إذا قدمت وحدة ما سلعة أو خدمة أو أصلاً أو عمالة إلى وحدة ثانية دون أن تتلقى في المقابل في نفس الوقت سلعة أو خدمة أو أصلاً أو عمالة لها أي قيمة"^(٣) وفي هذا الإطار يرى الباحث أن الوحدات الحكومية عادة تقوم بعدد كبير من التحويلات، والتي قد تكون إلزامية أو طوعية، فالضرائب ومعظم مساهمات التأمين الاجتماعي هي تحويلات إجبارية تفرضها وحدات حكومية على وحدات أخرى. أما الإعانات المالية والمنح فهي تحويلات طوعية من وحدات الحكومة العامة إلى وحدات أخرى. كما يلاحظ الباحث من واقع الحياة العملية أن بعض المعاملات الحكومية قد تبدو في ظاهرها كما لو كانت مبادلات ولكنها في حقيقة الأمر هي مزيج من المبادلة والتحويل وبالتالي يتطلب الأمر ضرورة تجزئة المعاملة الفعلية إلى معاملتين، واحدة بمثابة مبادلة فقط والثانية بمثابة تحويل فقط ويمكن أيضاً تجزئة وتصنيف جميع معاملات الوحدات الحكومية إلى نوعين هما:-

الاول: المعاملة النقدية: "هي المعاملة التي تؤدي فيها وحدة ما مدفوعات أو تتحمل خصوماً مبينة بوحدات نقدية، وتتلقى فيها الوحدة الثانية المدفوعات أو أصلاً آخر

(١) كيفين أوكونور، وإيثان وايزمان، دليل إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١م، مادة مصاحبة، توحيد بيانات قطاع الحكومة العامة، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، نوفمبر ٢٠٠٤م)، ص ٢٤.

(٢) الشيخ محمد الملك، مرجع سابق، ص ٢-٣.

(٣) كيفين أوكونور، وإيثان وايزمان، مرجع سابق، ص ٢٥.

مبيناً أيضاً بوحدات العملة، كسواء السلع بعدد معين من وحدات العملة لكل وحدة سلعية.

الثاني: المعاملات غير النقدية: تعتبر جميع المعاملات الأخرى هي معاملات غير نقدية، ويمكن أن تكون المعاملات غير النقدية إما معاملات بين طرفين أو معاملات داخلية، ويمكن أن تكون مبادلات أو تحويلات، فتعتبر المقايضة والأجر العيني وغيرهما من المدفوعات العينة الأخرى مبادلات نقدية، أما التحويلات العينية فهي تحويلات غير نقدية. ويجب أن تعطي للمعاملات غير النقدية قيم نقدية لأن نظام إحصاءات مالية الحكومة لا يتعامل إلا مع التدفقات والأرصدة المعبر عنها بقيم نقدية".^(١)

" لا يتم قيد بعض المعاملات بالشكل الذي يبدو أنها حدثت به. ويتم بدلاً من ذلك تعديلها لإبراز علاقتها الاقتصادية الأساسية بشكل أوضح وأنواع التعديلات الثلاث المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي:^(٢)

- **تغيير المسار:** يكون تغيير المسار لازماً عندما لا تظهر في السجلات المحاسبية الفعلية وحدة تعد في واقع الأمر طرفاً في معاملة ما بسبب ترتيبات مؤسسية. فيمكن للوحدة الحكومية أن تقيد موظفيها في برنامج للتقاعد في سجلاتها المحاسبية المعنية، ومن ثم تقوم هذه الوحدة بتقديم المدفوعات مباشرة إلى برنامج التقاعد نيابة عن موظفيها وبالتالي تظهر الحكومة باعتبارها الجهة التي تؤدي المدفوعات إلى الموظفين، الذين يفترض أنهم يؤدون مدفوعات بنفس المبالغ إلى برنامج التقاعد، وهو ما يعتبر تغيير للمسار.

- **التجزئة:** هي تقسيم معاملة واحدة كما تنتظر إليها الأطراف المعنية إلى معاملتين أو أكثر لأغراض القيد في نظام إحصاءات مالية الحكومة، فيمكن للوحدة الحكومية التي تقتني أصلاً ثابتاً بموجب معاملة تأجير تمويلي، أو تجزء مدفوعات التأجير الدورية إلى معاملتين ههما سداد المبلغ الأصلي ومدفوعات الفائدة.

^(١) Kevin O'Connor, GFSM ٢٠٠١ Companion Material, Consolidation of General Government sector. (Washington: IMF, November ٢٠٠٤) p. ١٥.
^(٢) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٢٥.

- إعادة العزو: تكون إعادة العزو لازمة عندما تعمل الوحدة بوصفها وكيلاً لوحدة أخرى. كأن تقوم وحدة حكومية بتحصيل الضرائب ثم تحويلها كلها أو جزءاً منها إلى وحدة حكومية أخرى. وفي بعض الترتيبات في هذا النوع، تحتفظ الوحدة القائمة بالتحصيل، بجزء صغير من الضرائب المحصلة مقابل جهودها بالتحصيل، ويعامل المبلغ المنجز كبيع خدمة من جانب الوحدة القائمة بالتحصيل".^(١)

مما تقدم يرى الباحث أنه يجب أن تبدأ جميع أعمال تسجيل وقيد البيانات وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة بتحصيل الحسابات المعنية من أجل تحديد ما إذا كانت هناك معاملات داخلية في الوحدة أو الوحدات التي تقوم بتبادلات أو معاملات معنية، ويعتمد ذلك على معرفة طبيعة العلاقات التبادلية بين الوحدات المختلفة.

٢ / التدفقات الاقتصادية الأخرى:

"التدفق الاقتصادي الآخر هو تغير في حجم أصول أو خصوم أو في قيمتها لا يكون ناتجاً عن معاملة. ويطلق على تغييرات الحجم وصف التغييرات الأخرى في حجم الأصول، أو وصف أبسط هو التغييرات في الحجم، ويطلق على تغييرات القيمة وصف مكاسب وخسائر الحيازة".^(٢)

" تغطي التغييرات الأخرى في حجم الأصول طائفة متنوعة من الأحداث. ولأغراض التصنيف وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة، تقسم هذه الأحداث إلى ثلاثة مجموعات، حيث تتألف المجموعة الأولى من الأحداث التي تنطوي على إضافة أصول أو خصوم قائمة إلى الميزانية العمومية أو حذفها منها بدون أي تغييرات في كميتها أو نوعيتها. وتتألف المجموعة الثانية من الأحداث التي تغير كمية أو نوعية الأصول، أما المجموعة الأخيرة فتتألف من التغييرات في تصنيف الأصول".^(٣)

"ينتج التغير في تصنيف الوحدات عن عدة أحداث، فإذا بدأت وحدة حكومية ما في تقاضي أسعار ذات دلالة اقتصادية لمخرجاتها، فأنها تصبح عندئذ شركة

(١) كيفين أوكونور، مرجع سابق، ص ٢٦.

(٢) Kevin O'Connor مرجع سابق p ١٨..

(٣) Horst Kohler مرجع سابق. p. ٢٥ ,

عامة، ويعاد تصنيف جميع أصولها وخصومها من قطاع الحكومة العامة إلى قطاع الشركات غير المالية أو إلى قطاع الشركات المالية. وفي نفس الوقت يضاف إلى الميزانية العمومية لقطاع الحكومة العامة أصل مالي له قيمة تعادل القيمة الصافية للأصول والخصوم المعاد تصنيفها بحيث يبقى صافي قيمتها بدون تغيير، كما يمكن أن تتوقف شركة عامة عن تقاضي أسعار ذات دلالة اقتصادية وتصبح وحدة حكومية، ومن الممكن أيضاً أن تندمج وحدتان معاً أو أن ينقسم وحدة واحدة إلى وحدتين".^(١)

"تنشأ مكاسب وخسائر في حيازة الأصول والخصوم إلى جانب تغيرات مناظرة في القيمة الصافية نتيجة للتغيرات في أسعار تلك الأصول والخصوم، بما في ذلك التغيرات الناشئة عن حركات أسعار الصرف. ومن ناحية المفهوم، تسجل مكاسب وخسائر الحيازة باستمرار كتغيرات في الأسعار".^(٢)

كخلاصة لما سبق يرى الباحث ان نظام إحصاءات مالية الحكومة هو نظام متكامل، حيث أنه يدرج كل التدفقات اللازمة لتفسير جميع تغيرات الميزانية العمومية للوحدات الحكومية بين فترات مالية مختلفة، بحيث يتضمن هذا الإدراج والتسجيل نوعان من التدفقات هما المعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى. ويجب أن يقوم معدو التدفقات الإحصاءات بتحويل التدفقات والأرصدة المقومة بالعملة الأجنبية إلى قيمة بالعملة الوطنية بسعر الصرف السائد وقت حدوث التدفق أو بسعر الصرف الذي ينطبق عليه الميزانية العمومية. وينبغي أن يستخدم النقطة الوسطى بين سعري الشراء والبيع، وتتطلب العديد من الأحداث الاقتصادية، كالشراء بالائتمان وسداد الخصوم الائتمانية لاحقاً، قيد معاملتين بنفس القيمة بوحدات العملة الأجنبية، ثم تحويل كل معاملة إلى العملة الوطنية بسعر الصرف السائد وقت إجراء المعاملة ويخرج الفرق بين قيم المعاملتين بالعملة الوطنية ضمن مكاسب أو خسائر الحيازة".^(٣)

٢/٣/٢ : القواعد المحاسبية:

(١) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٢٧.

(٢) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٣) مسودة المطبوعة إحصاءات دين القطاع العام يناير ٢٠١١. منشورة على الموقع <http://www.tffs.org/psdstoc.htm>

تم تصميم القواعد المحاسبية المتعلقة بقيد التدفقات والأرصدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة بهدف ضمان توافق البيانات التي يولدها هذا النظام مع المعايير المقبولة لإعداد الإحصاءات الاقتصادية، وتعد القواعد المحاسبية الواردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي نفس القواعد الواردة في نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣م. وهناك أيضاً أوجه تشابه عديدة بين القواعد المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة والقواعد التي تطبقها الشركات والحكومات في كشوفاتها المالية، ويمكن تناول نوع النظام المحاسبي المستخدم والقواعد التي تحكم وقت القيد وتقييم التدفقات والأرصدة على النحو التالي:-

- نوع النظام المحاسبي المستخدم:

تستخدم محاسبة القيد المزدوج في قيد التدفقات في نظام إحصاءات مالية الحكومة، حيث يؤدي استخدام القيد المزدوج إلى ظهور قيدين بقيمة متساوية جرى العرف على الإشارة إليها باسم القيد الدائن والقيد المدين، فيمثل القيد المدين الزيادة في الأصول أو الانخفاض في الخصوم والقيمة الصافية. أما القيد الدائن فهو انخفاض في الأصول أو الزيادة في الخصوم أو الزيادة في القيمة الصافية، وتسجل قيود الإيرادات التي تمثل زيادة في القيمة الصافية كقيود دائنة، وفي المقابل تدل المصروفات على انخفاض في القيمة الصافية وتسجل كقيد مدين".^(١)

- وقت قيد التدفقات:

متى تم تحديد التدفق المعنى يجب تحديد وقت حدوثه حتى يمكن إعداد نتائج جميع التدفقات التي حدثت خلال فترة محاسبية معينة. وبالتالي يتم قيد التدفقات في الوقت التي تنشأ فيه القيمة الصافية أو تحول أو تبادل أو تنتقل ملكيتها أو تطفأ وبعبارة أخرى، يتم قيد الأحداث الاقتصادية في الفترة التي تقع فيها تلك الأحداث، وذلك بصرف النظر عن قبض النقدية أو دفعها من عدمه أو ما إذا كانت النقدية مستحقة الدفع أو القبض".^(٢)

^(١) Mike Seiferling, Recent Improvements to the Government finance statistics, year book data base in Response to analytical needs (Wash ting: statistics Depart, IMF) January ٢٠١٣ page: ١١.
٢٠

يلاحظ الباحث من خلال التجارب العملية لقيد المعاملات اليومية على أساس الاستحقاق أن هناك عدة مشكلات تتعلق بتحديد توقيت قيد المعاملات خصوصاً في حالة تكرار وجود فترة طويلة بين بدء العمل واتمامه نهائياً، فعلى سبيل المثال، يبدأ العديد من عمليات شراء السلع بتوقيع عقد بين البائع والمشتري، وبلي ذلك بدء الإنتاج، والشحن واستلام السلع وتلقي الفاتورة واستلام الشيك، وإيداع الشيك في البنك. فكل مرحلة من هذه المراحل المنفصلة تعد مهمة اقتصادية إلى حد ما وقد تترتب عليها معاملات متعددة في نظام إحصاءات مالية الحكومة.

- أسس قيد بديلة:

بصورة عامة، يمكن تحديد وقت القيد استناداً إلى أربعة أسس، كما يلي:-

١. **أساس الاستحقاق:** وفي حالة أساس الاستحقاق يتم قيد التدفقات في الوقت الذي تنشأ فيه القيمة الاقتصادية أو تحول أو تستبدل أو تنقل ملكيتها أو تطفأ. وعلى الرغم من أن وقت وقوع الأحداث الاقتصادية لا يكون دوماً واضحاً فإنه وبصورة عامة يكون الوقت المنسوب للأحداث هو الوقت الذي تتغير فيه ملكية السلع أو تقدم فيه الخدمات أو ينشأ فيه التزام بدفع ضرائب، أو تنشأ فيه مطالبة بأداء منافع اجتماعية، أو تنشأ فيه مطالبات غير مشروطة أخرى. وعلى ذلك يتم قيد جميع الأحداث التي يترتب عليها إنشاء قيمة اقتصادية أو تحويلها أو مبادلتها أو نقل ملكيتها أو إطفائها على أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة، ومن ثم تدرج جميع المعاملات غير النقدية في الإحصاءات المعدة على أساس الاستحقاق. (١)

٢. **أساس استحقاق الدفع:** يتم قيد التدفقات التي تولد مدفوعات نقدية في آخر وقت يمكن دفعها فيه دون تحمل تكاليف إضافية أو جزاءات، أو عند أداء المدفوعات النقدية إذا تم الدفع في وقت أقرب من ذلك. أما إذا سددت المدفوعات بعد موعد استحقاق الدفع، فإنه يتم اجتياز هذه الفجوة بتسجيل قيد مدين، تماماً كما يحدث في حالة القيد على أساس الاستحقاق. وإذا سددت المدفوعات قبل موعد

(١) ECD, Manual: Measurement of Capital stocks consumption of fixed capital and capital services, (Paris ٢٠٠١), page: ١٣٥

استحقاقها، لا يلزم قيد مدين، ومن الممكن قيد التدفقات غير النقدية، أو عدم قيدها، الأمر الذي يعتمد على أهداف النظام المحاسبي المعين.^(١)

٣. أساس الالتزامات: يتم قيد التدفقات عندما تلتزم إحدى وحدات الحكومة العامة بإجراء معاملة ما. ولا ينطبق هذا الأساس عادة إلا على مشتريات الأصول والسلع والخدمات بما في ذلك تعويضات العاملين ووقت القيد عادة يكون هو وقت إصدار وحدة الحكومة العامة لأمر الشراء ويجب قيد التدفقات التي لا ينطبق عليها أساس الالتزامات استناداً إلى واحد من الأسس الثلاثة الأخرى ومن الممكن قيد المعاملات العينية أو عدم قيدها.^(٢)

٤. الأساس النقدي: يتم قيد التدفقات عند تلقي النقدية أو دفعها. ورغم إمكانية قيد التدفقات غير النقدية، فإن معظم النظم المحاسبية التي تستخدم الأساس النقدي لا تقيد التدفقات غير النقدية، لأن التركيز فيها ينصب على إدارة النقدية لا على تدفقات الموارد.^(٣)

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن نظام إحصاءات مالية الحكومة يعتمد على استخدام أساس الاستحقاق كقاعدة للتسجيل المحاسبي بالدرجة الأولى، وذلك لأن وقت القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية، ونتيجة لذلك، فإن أساس الاستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة على الاقتصاد الكلي، على عكس طريقة الأساس النقدي الذي قد يختلف فيه وقت القيد اختلافاً مهماً عن وقت الأنشطة والمعاملات الاقتصادية التي يتعلق القيد بها.

هناك عدة أسباب ساهمت في تعزيز استخدام أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة منها ما يلي:^(٤)

١. يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها، بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية

(١) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق ص ٢٥.

(٢) كيفين أوكونور، وايتان وايزمان، مرجع سابق، ص ٢٦.

(٣) كيفين أوكونور، وايتان وايزمان، نفس المرجع، ص ٢٧.

(٤) Mackenzie, G. A "the Macro Economic Impact of privatization" staff papers (Washington: IMF, Vol. ٤٥, No. ٢, June ١٩٩٨) pp. ٣٦٣-٣٧٣.

الأخرى. وإضافة إلى ذلك، فإن هذا القيد الشامل يسمح بربط التدفقات بالتغيرات في الميزانية العمومية.

٢. يتم إدراج جميع المتأخرات في الإحصاءات المعدة على أساس الاستحقاق.
٣. تعد إدارة السيولة أوامر بالغ الأهمية لعمل أي وحدة. غير أنه لا يلزم استخدام الأساس النقدي لتلبية هذه الحاجة لأن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لا تضيع في حالة تطبيق أساس الاستحقاق، وعادة ما يتم إعداد بيان منفصل بالتدفقات النقدية، وإضافة إلى ذلك، قد يكون من الصعب تقدير المعاملات والتدفقات النقدية المستقبلية في حالة استخدام الأساس النقدي لعدم وجود معلومات عن المتأخرات.
٤. في العادة لا تميز الحسابات التي تستخدم أساس الاستحقاق الدفع أو أساس الالتزام أو الأساس النقدي بين المصروفات واقتناء الأصول غير المالية. وفي حالة استخدام أساس الاستحقاق يتم قيد اقتناء الأصول غير المالية بصورة منفصلة ويتم التوفيق بين مصروفات استخدام تلك الأصول في أنشطة تشغيلية وفترة استخدامها وليست فترة اقتنائها. (١)

٥. يؤدي استخدام أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة إلى تيسير كبير في الاستخدام المشترك للإحصاءات المأخوذة من نظامين مختلفين بين النظم الإحصائية الاقتصادية الكلية الرئيسية الأخرى كنظام الحسابات القومية، وميزان المدفوعات والإحصاءات النقدية والمالية. (٢)

رغم مزايا ومبررات استخدام أساس الاستحقاق المذكورة آنفاً، فإن الباحث يرى أنه من المرجح أن يكون تطبيقه عملياً أصعب من تطبيق المحاسبة وفق الأسس الأخرى لأنه يتطلب وضع تقديرات أكثر للتمييز بين طبيعة المعاملات والأحداث الاقتصادية المختلفة.

تطبيق أساس الاستحقاق:

"كقاعدة عامة، يتم قيد التدفقات وفق أساس الاستحقاق عندما تتدفق المنفعة الاقتصادية المصاحبة للحدث إلى الوحدة المعنية أو منها، أو عندما يكون من

(١) Mackenzie, and Peter Stella, Guasi – Fiscal Operation of public financial institutions, IMF Occasional paper No. ١٤٢ (Washington: international monetary fund, ١٩٩٦).
(٢) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٢٦.

المحتمل أن تتدفق منفعة مستقبلية إلى الوحدة المعنية أو منها ويكون من الممكن قياس القيمة النقدية للحدث قياساً موثقاً به^(١) وفيما يلي المبادئ التوجيهية المتعلقة بتطبيق أسس الاستحقاق في قيد التدفقات: (٢)

- يجب قيد الضرائب والتحويلات الإجبارية الأخرى عند حدوث الأنشطة أو المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تنشئ مطالبة لصالح الحكومة بالضرائب أو المدفوعات الأخرى، وهذا الوقت ليس بالضرورة هو الوقت الذي وقع فيه الحدث الخاضع للضريبة.

- عند تقدير الإيرادات من الضرائب ومساهمات التأمين الاجتماعي الإجبارية يجب أخذ عدة جوانب لعدم اليقين في الاعتبار. ويتمثل جانب عدم اليقين الأساسي في أن الوحدة الحكومية التي تتلقى الإيرادات ليست في العادة طرفاً في المعاملة أو في الحدث الآخر الذي ينشئ التزام دفع الضرائب أو مساهمات الضمان الاجتماعي الإجبارية، وبناء عليه، يغيب عن انتباه السلطات الضريبية العديد من هذه المعاملات والأحداث. وينبغي أن يستبعد من الإيرادات المتحصلة من الضرائب ومساهمات التأمين الاجتماعي ما كان يمكن تحصيله من مبالغ من مثل هذه الأحداث غير المبلغ بها لو كانت الحكومة قد علمت بها.

- من المعتاد ألا يتم تحصيل بعض الضرائب ومساهمات التأمين الاجتماعي التي تم ربطها، ومن غير الملائم مراكمة بيانات إيرادات مبالغ لا تتوقع الوحدة الحكومية تحصيله من الوجهة الواقعية. ومن ثم يمثل الفرق بين الربط وبين المبالغ المتوقع تحصيلها مطالبة ليست لها قيمة حقيقية ونبغي عدم قيده كإيرادات. (٣)

- يجب معالجة ضرائب الدخل والمساهمات الاجتماعية المحددة حسب الدخل إلى الفترة التي تم فيها تحقيق الدخل، حتى رغم إمكانية وجود فترة تأخر طويلة بين نهاية الفترة المحاسبية والوقت الذي يكون فيه عملياً تحديد الخصوم الفعلية. غير أنه يسمح في الواقع العملي بقدر من المرونة وعلى وجه الخصوص، قد يتم قيد ضرائب الدخل

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، (نيويورك: طبعة عام ٢٠١٠) ص، ١٥.
(٢) Gelos, R. Gaston, and Shang- Jn Wei, "Transparency and International Behavior," (Washington: IMF Wp/٠٣ ١٧٤, ٢٠٠٢), pp. ١٢٩.
(٣) كارول كارسون، مدير إدارة الإحصاءات، مادة مصاحبة لدليل إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، فبراير ٢٠٠١)، ص ٣٠.

المستقطعة عند المنبع مثل الضرائب المنقطعة عند تحقيق الدخل ومدفوعات السداد المسبق المعتاد لضرائب الدخل في الفترات التي تدفع فيها، وقد يتم قيد أي خصوم نهائية متعلقة بضريبة الدخل في الوقت الذي تحدد فيه تلك الخصوم الأمر الذي يعتبر انحرافاً عن المبدأ العام وتقتضيه اعتبارات عملية. (١)

- تقرر بعض التحويلات الإجبارية، كالغرامات والجزاءات ومصادرة الممتلكات في وقت معين - ويتم قيد هذه التحويلات عندما تكون للحكومة مطالبة قانونية على هذه الأموال، وهو ما قد ينشأ عند صدور حكم قضائي أو نشر حكم إداري.
- قد تكون هناك صعوبة في تحديد وقت قيد المنح والتحويلات الطوعية الأخرى لأن هناك مجموعة متنوعة تتوعاً واسعاً في شروط الأهلية التي تتباين من حيث القوة القانونية. (٢)

- يتم قيد الأرباح الموزعة والمسحوبات من دخل اشباه الشركات في تاريخ إعلان استحقاق دفعها أو تاريخ دفعها بالفعل في حال عدم صدور إعلان مسبق بذلك.
- يتم قيد المعاملات في السلع وفي الأصول غير المالية عندما تتغير الملكية القانونية، وهذا قد يعتمد على النصوص الواردة في عقد البيع. وإذا تعذر تحديد ذلك الوقت بدقة، فإنه يمكن قيد المعاملة عندما يحدث تغير مادي في الملكية او السيطرة.

- ينبغي قيد المعاملات في الخدمات، عند تقديم تلك الخدمات، فإذا قدمت خدمة مثل النقل في وقت معين، فإن المعاملة يتم قيدها في ذلك الوقت. وهناك خدمات أخرى تقدم أو تتم على أساس مستمر كخدمة التأجير التشغيلي والتأمين والاسكان فهي تدفقات مستمرة، ويتم قيدها من الوجهة النظرية بصورة مستمرة طوال تقديمها. أما من وجهة تنفق بدرجة أكبر مع الاعتبارات العملية، فتستند قيمة الخدمة المنسوبة إلى فترة ما إلى الكمية المقدمة خلال تلك الفترة وليس إلى المدفوعات المستحقة الأداء. (٣)

(١) هورست كولر، المدير العام لصندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٣١.

(٢) Gelos, R – Gaston, and Shang، مرجع سابق، ص ١٣٠.

(٣) كارل كارسون، مرجع سابق، ص ٣١.

- يتم قيد الإضافات إلى المخزونات عند شراء المنتجات أو إنتاجها أو اقتنائها على نحو آخر. ويتم قيد المسحوبات من المخزونات عند بيع المنتجات أو استهلاكها في الإنتاج أو التخلص منها على نحو آخر. ويتم قيد الإضافات إلى مخزون الأعمال قيد الانجاز بصورة مستمرة مع سير العمل، وعند اكتمال الإنتاج بحيث يتم تحويل تكاليف الإنتاج المتراكمة حتى هذه النقطة إلى مخزون السلع التامة الصنع.

- يتم قيد المعاملات في أنواع عديدة من الأصول المالية مثل الأوراق المالية والقروض والعملة والودائع، عند تغير الملكية القانونية. وفي بعض الحالات، قد يرى طرفاً المعاملة أن الملكية تغيرت في تاريخين مختلفتين لأنهما حصلتا على الوثائق التي تثبت المعاملة في ميعادين مختلفتين وينشأ هذا الاختلاف عادة عن عملية المقاصة أو مدة بقاء الشيكات في البريد. وقد تكون المبالغ التي تنطوي عليها هذه البنود كبيرة كما في حالة الودائع القابلة للنقل أو الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة، وإذا كان هناك خلاف بين وحدتين من وحدات الحكومة العامة حول معاملة ما، فإن تاريخ القيد يكون هو تاريخ القيد الدائن للمعاملة. (١)

مما سبق ذكره يرى الباحث أن هناك مجموعة من الأحداث قد تسبب في تدفقات اقتصادية مختلفة وهذه الأحداث قد تحدث في وقت معين أو بصورة مستمرة على مدة فترة ما، وذلك حسب طبيعتها. ويجب قيدها وفق متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة على أساس الاستحقاق ويجب أن يكون وقت القيد متوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية قدر الإمكان.

التقييم:

يجب تقييم جميع التدفقات والأرصدة بالمبالغ التي يتم بها في الوقع مبادلة سلع أو أصول بخلاف النقود أو خدمات أو عمالة أو توفير رأسمال مقابل نقود أو يمكن أن تتم مبادلتها مقابل النقود، ويشار إلى هذه القيم باسم أسعار السوق الجارية أو القيم السوقية الجارية، وينبغي تقييم التدفقات بالأسعار الجارية في تواريخ قيدها

(١) كارول كارسون، مرجع سابق، ص ٣٠.

وفق المبادئ التوجيهية المتعلقة بأساس الاستحقاق، كما يجب تقييم الأرصدة
بالأسعار الجارية في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.^(١)

يستنتج الباحث من الفقرة السابقة، أنه يمكن بصورة عامة قيد التدفقات المعبر
عنها نقداً عند حدوثها بقيمتها الفعلية، وذلك بافتراض أن هذه القيمة هي القيمة
السوقية الجارية، وبالتالي يمكن تجزئة بعض المعاملات المعبر عنها نقداً إلى
معاملتين، بحيث يكون مجموع قيمة المعاملتين مساوياً للقيمة النقدية للمعاملة
الواحدة التي حدثت بالفعل. "إذا باعت وحدة حكومية أصلاً بأقل من قيمته السوقية
أو اشترت أصلاً بأعلى من قيمته السوقية فإنه ينبغي تقييم معاملة البيع أو الشراء
بسعر السوق الحقيقي واحتساب تحويل المبلغ المتبقي. وفي أغلب الأحيان يصاغ
هيكل لمعاملات من هذا النوع على نحو يجعل من الصعب تقدير قيم السوق
الحقيقية بدقة لها، ومع ذلك يجب وضع تقديرات كلما أمكن".^(٢)

تتوافر قيم السوق الجارية بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة في الأسواق
النشطة، وأكثرها شيوعاً بعض الأصول المالية وما يناظرها من خصوم، كما يجب
تقدير قيم التدفقات غير المعبر عنها فعلاً بقيمتها السوقية الجارية مثل معاملات
المقايضة، فهناك عدة طرق وأساليب للتقدير، ويتوقف اختيار الأسلوب الواجب
الاستخدام في ظرف معين على المعلومات المتوافرة كما يلي:

- يمكن تقدير قيم المعاملات استناداً إلى قيم مأخوذة من أسواق تحدث فيها
معاملات مماثلة في ظروف مماثلة.

- يجب تقييم التدفقات والأرصدة التي تنطوي على أصول ثابتة قائمة باستخدام سعر
السوق لسلع جديدة مماثلة، مع تعديلها بشكل ملائم حسب استهلاك رأس المال
الثابت والأحداث الأخرى التي ربما وقعت منذ إنتاجها.

- إذا لم تكن هناك سوق ملائمة يتم فيها حالياً تداول سلعة أو خدمة معينة، فإنه
يمكن اشتقاق تقييم تدفق ينطوي على تلك السلعة أو الخدمة من أسعار السوق لسلع
وخدمات مماثلة بإجراء تعديلات حسب فروق الجودة وغيرها من الفروق.

^(١) توباياس ويكنز، دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١، مادة مصاحبة تغطية القطاع العام وتقسيمه الفرعي، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، ديسمبر ٢٠٠٦)، ص ١٦.
^(٢) توباياس ويكنز، نفس المرجع، ص ١٧.

- قد يكون بالإمكان تقدير قيمة تدفقات وأرصدة الأصول على أساس التكلفة الأصلية للبند أو تكلفة اقتناؤه معدلة حسب جميع التغيرات التي حدثت منذ شرائه أو إنتاجه كالتدهور والنقادم غير المتوقع والخسائر الاستثنائية.

- يمكن تقييم السلع والخدمات بالتكلفة الحالية لإنتاجها.

- يمكن تقييم الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لعائدها المستقبلي المتوقع. ويعد هذا الأسلوب مهماً على وجهه الخصوص في حالة عدد من الأصول المالية والأصول الطبيعية والأصول غير المنظورة.^(١)

مما تقدم يرى الباحث أنه يجب تقييم جميع الأصول والخصوم بقيمتها السوقية الجارية بالمبلغ المستحق دفعه لاقتناء الأصل المعنى في تاريخ التقييم، وتشمل هذه القيمة جميع التكاليف المكبدة من أجل الحصول على الأصل واستخدامه، وإذا لم توجد أسعار ملاحظة لأن الأصول المعنية غير متداولة في السوق في الوقت الراهن أو لأنها لا تتداول إلا بصورة غير منتظمة، فإنه يجب عندئذ تقدير سعر أو قيمة الأصل، وهناك أكثر من طريقة متاحة للتقدير.

" أما بالنسبة للتدفقات المعبر عنها بعملة أجنبية، فيجب تحويلها إلى قيمتها بالعملة الوطنية بالسعر السائد وقت حدوثها، ويتم تحويل الارصدة بالسعر السائد في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، وينبغي استخدام النقطة الوسطى بين سعري الشراء والبيع. وقد يختلف التقييم بالعملة الوطنية لمعاملة شراء أو بيع بالائتمان معبر عنها بعملة أجنبية عن قيمة المدفوعات النقدية اللاحقة بسبب تغير سعر الصرف في ذلك الوقت، ومن ثم تسجيل مكاسب أو خسائر حيازة ناتجة عن تغير سعر الصرف عن الفترة أو الفترات التي يحدث فيها المكاسب أو الخسائر"^(٢)

٣/٣/٢: المقاييس المشتقة وتوحيد البيانات:

^(١) International Monetary fund, the new international standard for the statistical measurement of financial Derivatives: Changes to the text of the ١٩٩٣ SNA (Washington, ٢٠٠٠) pp. ٦٨-٧٠.
^(٢) دليل شفافية المالية العامة، بيان لعمليات وبيان مصادر واستخدامات النقد، وبيان التدفقات الاقتصادية الأخرى، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الشؤون المالية العامة، الطبعة المعدلة لعام ٢٠٠٧) ص ٢٤.

تتألف المقاييس المشتقة من مجملات وبنود موازنة وهي أدوات تحليلية مهمة تلخص قيم تدفقات أو أرصدة مختارة تم قيد كل منها بصورة منفردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة:

المجملات: هي مجاميع العناصر في فئة ما من فئات التدفقات أو الأرصدة، كالإيرادات الضريبية فهي مجموع كافة التدفقات المصنفة كضرائب، وهناك ارتباط وثيق بين المجملات والتصنيفات من حيث أن التصنيفات موضوعة بغرض إنتاج مجملات أكثر فائدة.

بنود الموازنة: هي تركيبات اقتصادية يتم الحصول عليها بطرح مجمل من مجمل ثاني كطرح مجمل مجموع المصروفات من مجمل مجموع الإيرادات ليكون الناتج صافي رصيد التشغيل. أما القيمة الصافية فهي تعادل مجموع الأصول ناقصاً مجموع الخصوم.^(١)

من الممكن عرض فئات عديدة من التدفقات والأرصدة على أساس إجمالي أو على أساس صافي. ويتم حساب البند المعروف على أساس صافي كمجموع مجموعة من التدفقات أو الأرصدة ويعتمد الاختيار في هذا الصدد على فئة التدفقات أو الأرصدة، وطبيعة البنود التي قد تطرح للحصول على القيمة الصافية أو المنفعة التحليلية للقيم الإجمالية والقيم الصافية وتستخدم الخيارات التالية في نظام إحصاءات مالية الحكومة:^(٢)

- يتم عرض بيانات فئات الإيرادات على أساس إجمالي شاملة فئات المصروفات لنفس الفئة أو الفئة ذات صلة، وكذلك الشأن بالنسبة لفئات المصروفات وعلى وجه الخصوص يتم عرض بيانات الإيرادات من الفائدة ومصروفات الفائدة كإجمالي لا كصافي إيرادات فائدة أو صافي مصروفات فائدة فقط.

- يتم عرض بيانات فئات الإيرادات مخصوماً منها المبالغ المعادة من الإيرادات ذات الصلة، ويتم عرض بيانات فئات المصروفات مخصوماً منها التدفقات الداخلة من نفس المصروفات الناشئة عن معاملات خاطئة أو غير مرخص بها.

(١) توباس ويكنز، مرجع سابق، ص ١٨.

(٢) دليل شفافية المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٥.

- يتم عرض اقتناء الأصول غير المالية على أساس إجمالي بخلاف المخزونات والتصرف فيها، حيث يتم عرض اقتناء الأراضي بصورة منفصلة عن التصرف فيها بينما يتم عرض التغييرات في كل نوع من أنواع المخزونات على أساس الصافي.

- يتم عرض اقتناء كل فئة من فئات الأصول المالية والتصرف فيها على أساس الصافي، فلا يعرض سوى صافي التغيير في حيازة النقيدية وليس إجمالي المقبوضات والدفعات المنصرفة، وبالمثل يتم عرض الإضافات للخصوم مخصوماً منها المبالغ المسددة.^(١)

- يتم عرض التدفقات الاقتصادية الأخرى على أساس الصافي حيث تعرض صافي مكاسب الحيازة لكل أصل وخصم، وليس إجمالي مكاسب الحيازة وإجمالي خسائر الحيازة. كما يتم عرض الأداة المالية المقتناة كأصل مالي وخصوم على أساس الأجمالي.^(٢)

مما تقدم يلاحظ الباحث أنه ليس هناك طريقة أو أداة محددة للتقييم والعرض يمكن أن تتحقق كل الأغراض التحليلية المرجوة، فاختيار طريقة معينة في عرض وتقييم عمليات محددة لن تكون هي الطريقة الوحيدة والفريدة فهناك بدائل ومشتقات أخرى يمكن أن تكون الأكثر سعة لاستيعاب وظائف الحكومة. وبذلك يجب استخدام طرق وأدوات تساعد في تقييم وتصنيف وظائف وعمليات الحكومة بدقة لضمان تحقيق التغطية المرغوبة لأي عرض تحليلي معين.

توحيد البيانات:

يوصي نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣م بعدم توحيد الإحصاءات الخاصة بالوحدات المؤسسية وعدم توحيد بيانات مبيعات إحدى منشآت وحدة مؤسسية إلى منشأة ثانية تابعة لنفس الوحدة المؤسسية. والعكس فإن نظام إحصاءات مالية الحكومة مصمم لإنتاج إحصاءات مناسبة للاستخدام في تحليل أثر عمليات الحكومة، أما لقطاع الحكومة العامة برمته او قطاع فرعي معين منه.

(١) صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص ٣٢.

(٢) كارول كارسون، مرجع سابق، ص ٢٠.

يقصد بتوحيد البيانات هو أسلوب لعرض الإحصاءات الخاصة بمجموعة من الوحدات كما لو كانت تشكل وحدة واحدة ويترتب على عملية توحيد البيانات حذف جميع المعاملات وعلاقات المدين والدائن التي تحدث بين الوحدات الجارى توحيد بياناتها. وبعبارة أخرى، تقرن معاملة إحدى الوحدات مع ذات المعاملة المسجلة للوحدة الثانية وتحذف المعاملتان معاً.^(١)

"عادة يتم عرض الإحصاءات في تقارير المحاسبة المالية على أساس موحد للكيان القائم بالإبلاغ وجميع الكيانات الخاضعة لسيطرته دون اعتبار لما إذا كانت تلك الكيانات الخاضعة للسيطرة هي وحدات للحكومة العلامة أو كانت شركات عامة. فالهدف من استخدام توحيد البيانات هنا هو عرض العمليات والوضع المالي لمشروع القابضة والمشروعات التابعة له كما لو كانت هذه المجموعة من المشروعات وحدة واحدة."^(٢)

"تعتمد سلامة التوحيد على إجراء مراجعة دقيقة للحسابات لتحديد المعاملات ومراكز الارصدة فيما بين أعضاء المجموعة الواحدة وليس من الضروري أن يكون الهدف هو إجراء عملية توحيد كاملة، بل تحقيق الاتساق في حذف التدفقات ومراكز الأرصدة التي تكون لها تأثير مهم على المجملات النهائية. وحيثما تشكف مراجعة الحسابات عن وجود تدفقات أو أرصدة محددة يعصب تحديد الطريق المقابل فيها، فإنه ينبغي عدم تكريس الموارد من أجل تحديد هذه المعاملات البسيطة وأحجامها. وعند إعداد إحصاءات القطاع العام غير المالي أو القطاع غير النقدي، فإن هناك نوعان من عمليات التوحيد يمكن إتباعها:

أولاً: تتم عملية التوحيد داخل كل وحدة من القطاعات الفرعية التابعة للقطاع العام - أي التوحيد داخل القطاعات.

ثانياً: تتم عملية التوحيد بين القطاعات الفرعية التابعة للقطاع العام - أي التوحيد بين القطاعات.^(٣)

(١) كيفين أوكونور، دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١، مادة مصاحبة توحيد بيانات قطاع الحكومة العامة (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات نوفمبر ٢٠٠٤) ص ٣٥-٣٦.

(٢) طلال توفيق أبو غزالة، ترجمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، (عمان: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نوفمبر ٢٠١٠) ص ١٧.

(٣) كيفين أوكونور، مرجع سابق، ص ٣٠.

كذلك يرى الباحث أن أثر التوحيد يتمثل فقط في قياس تدفقات أو أرصدة الوحدة أو الوحدات التي تم توحيد بياناتها مقارنة بالوحدات الواقعة خارج الحدود المعنية. "فالتوحيد لا يعكس التفاعل الاقتصادي الذي تم داخل مجموعة الوحدات المؤسسية المعنية، ولكنه يعكس التدفقات أو الأرصدة التي تتجم عن المعاملات مع جميع الوحدات المؤسسية الأخرى في الاقتصاد أو العالم الخارجي"^(١). كما يؤدي التوحيد إلى تفادي العد المزدوج للمعاملات أو الأرصدة فيما بين مجموعة الوحدات المؤسسية المعنية" وبالتالي فهو ينتج مجملات لا تتأثر بالمعاملات الداخلية أو مراكز الأرصدة الداخلية، كذلك يُلاحظ أن التوحيد لا يؤثر على بنود الموازنة الناتجة عن طريق التجميع البسيط، فهي نفسها البنود الناتجة عن الإحصاءات الموحدة. وهذه هي نتيجة تجانس عملية التوحيد، حيث يقع جانبا بند تعديلات التوحيد في حدود نفس القسم العام للإطار التحليلي الوارد في نظام إحصاءات مالية الحكومة والتي يمكن توضيحها بالشكل التالي:

(١) كيفين أكونور، نفس المرجع، ص ٣٢.

الشكل البياني رقم (٢ / ٣ / ٣): هيكل الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة

التدفقات



المصدر: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠١م.

انطلاقاً من مفهوم توحيد البيانات، فإن الباحث يرى ضرورة التفرقة والتميز ما بين الإحصاءات المجمعة والإحصاءات الموحدة، لأن عدم الدقة عند استخدام مصطلحي "التوحيد والأحصاءات الموحدة" قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي إحصاءات الحكومة العامة، "فغالباً ما يستخدم مصطلح "التوحيد" بالخطأ في وصف عملية التجميع الأفقي البسيط للبيانات، ولا تصح هذه التسمية إلا في غياب التدفقات أو مراكز الأرصدة المتبادلة فيما بين الوحدات التي يجري إعداد إحصاءاتها، وتلي عملية التوحيد عملية التجميع الأفقي للبيانات، ولا يتم إنتاج الإحصاءات الموحدة إلا بعد إتمام عملية التوحيد.^(١)

البنود الاحتمالية:

"البنود الاحتمالية هي ظروف أو أوضاع قد تؤثر على الأداء أو الوضع المالي لقطاع الحكومة العامة حسب وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي أو أكثر. ويتبع إحصاءات مالية الحكومة نفس نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣م في عدم معاملة البنود الاحتمالية كأصول مالية أو خصوم لأنها ليست مطالبات أو التزامات غير مشروطة. ومع ذلك يمكن أن تكون ذات أهمية كبيرة وخاصة ما قد تنتج عنها مصروفات ذات أهمية كبيرة لدى قطاع الحكومة العامة. وينبغي قيد البيانات المجمعة عن جميع البنود الاحتمالية المهمة كبنود للتذكرة والإيضاح."^(٢)

"بالإضافة إلى المبالغ الإجمالية للإيرادات أو المصروفات المحتملة، ينبغي عرض تقديرات للإيرادات أو المصروفات المتوقعة، ويختلف هذا الوضع إلى حد ما عن معايير المحاسبة المالية التي تسجل الخصوم الاحتمالية عندما يكون من المحتمل أن تؤكد الأحداث المستقبلية أن أصولاً معينة قد أصبحت معينة أو أن خصوماً معينة قد تم تحملها وأنه يمكن وضع تقدير معقول لمبالغها."^(٣)

كخلاصة لهذا الفصل يرى الباحث أن عملية إعداد الموازنة العامة وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة يتطلب تغطية كل كيانات ووحدات الحكومة العامة ببيانات

(١) د. محمد الفتح بك، نقلاً عن ندوة عالمية بعنوان المشاكل العملية لتطبيق إحصاءات مالية الحكومة في السودان (جامعة الخرطوم، قاعة الشارقة ٢٥/١٠/٢٠١١م).

(٢) صندوق النقد الدولي، المادة المصاحبة لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، منشورة في الموقع الإلكتروني:

<http://www.imf.org/external/pbs/ft/gts/manual.com>

(٣) طلال توفيق أبو غزالة، مرجع سابق، ص ٥١٧-٥٤٨.

التدفقات والأرصدة والتي يتم قيدها على أساس الاستحقاق ومقومة على حسب الأسعار السوقية الجارية، على الرغم من أن العديد من الدول بما في ذلك السودان تقوم بتجهيز البيانات المصدرية وفق الأساس النقدي ولا تضع تقيماً لأرصدة الأصول والخصوم بالأسعار السوقية، الأمر الذي يتعين على معدي الإحصاءات أن يعدلوا تلك البيانات المصدرية لجعلها متوافقة مع منهجية نظام إحصاءات مالية الحكومة من حيث أساس القيد والتقييم.

كما يلاحظ الباحث من خلال التجارب العملية لتطبيق هذا النظام في السودان أن "عملية إعداد الإحصاءات يتطلب تجهيز مجموعة متكاملة من الكشوف والجداول وسجلات البيانات المصدرية التي تكون أحياناً مجزأة على درجة كبيرة من التفصيل، مما يجعل معدو الإحصاءات يعتمدون عند تصنيف الأرصدة والتدفقات الاقتصادية المقيدة في قوائم الحسابات الحكومية على أوصاف الأرصدة والتدفقات الواردة في المصادر المعنية، ولا تعكس تلك الأوصاف بالضرورة مفاهيم التصنيف الواردة في هذا النظام، كما أنه كلما زادت درجة تفصيل البيانات التي تنطبق عليها الأوصاف زاد ترجيح احتمال الأخطاء الناشئة عن الأوصاف المضللة".^(١)

لذلك يرى الباحث ضرورة الرجوع إلى التجارب العملية لبعض الدول في مجال تطبيق إحصاءات مالية الحكومة بغرض التعرف عليها والاستفادة منها والاسترشاد بها وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في الفصل التالي.

(١) الأستاذة/ آسيا بدوي، المدير المالي لوزارة المالية والاقتصاد السوداني، مقابلة سابقة.

٣ / الفصل الثالث

مسارات الانتقال وتجارب بعض الدول الأجنبية في تطبيق إحصاءات مالية الحكومة

المبحث الأول: ترتيبات ومتطلبات الانتقال من دليل العام ١٩٨٦ إلى العام
٢٠٠١م.

المبحث الثاني: مسارات الانتقال من خلال التصنيف والتبويب.

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول الأجنبية المختارة في تطبيق إحصاءات مالية
الحكومة.

٣ / الفصل الثالث

مسارات الانتقال وتجارب بعض الدول الأجنبية في تطبيق إحصاءات مالية الحكومة:

إن تطبيق النظام المتكامل لإحصاءات مالية الحكومة على النحو المتعارف عليه لدى صندوق النقد الدولي قد يستغرق بعض الوقت وسيستلزم المضي بوتيرة تحددها الاحتياجات والظروف المختلفة لدى البلد المعنى، وعلى وجه الخصوص ستحتاج بلدان عديدة إلى تعديل نظمها المحاسبية الأساسية لتعكس المبادئ المحاسبية والتصنيفات المعدلة الواردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة للعام ٢٠٠١م، وهذا ما سوف يتم التعرض له في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:-
المبحث الأول: ترتيبات ومتطلبات الانتقال من دليل العام ١٩٨٦ إلى العام ٢٠٠١م.

المبحث الثاني: مسارات الانتقال من خلال التصنيف والتبويب.

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول الأجنبية المختارة في تطبيق إحصاءات مالية الحكومة.

١/٣ المبحث الأول: ترتيبات ومتطلبات الانتقال من دليل العام ١٩٨٦ إلى العام ٢٠٠١ م:

تمهيد:

جرى العرف بين أغلب دول العالم على أن تمسك الحكومات فيها حساباتها على الأساس النقدي، وقد انعكس ذلك في الإطار التحليلي الوارد في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ م. غير أن التطورات التي شهدتها المحاسبة الحكومية وتحليل المالية العامة خلال السنوات الماضية زادت بصورة مستمرة في التركيز على المحاسبة على أساس الاستحقاق وعلى الميزانية العمومية. ويعكس الإطار التحليلي لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م هذه التطورات، حيث يعرض بيانات المالية العامة في شكل بيانات مترابطة تدمج التدفقات والأرصدة معاً. ونتيجة لذلك، يختلف الإطار التحليلي لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م اختلافاً كبيراً عن إطار دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ م الذي كان يركز على أرصدة وتدفقات مختارة دون أن يدمجها معاً. وتتمثل الخطوة الأولى بالنسبة لكثير من البلدان فيما يتعلق بالانتقال إلى نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد في أن يتم تصنيف البيانات المالية وفق المناهج والأسس الجديدة المتبناة كمتطلبات للإطار الجديد.

٣ / ١ / ١ / متطلبات الانتقال لنظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م:

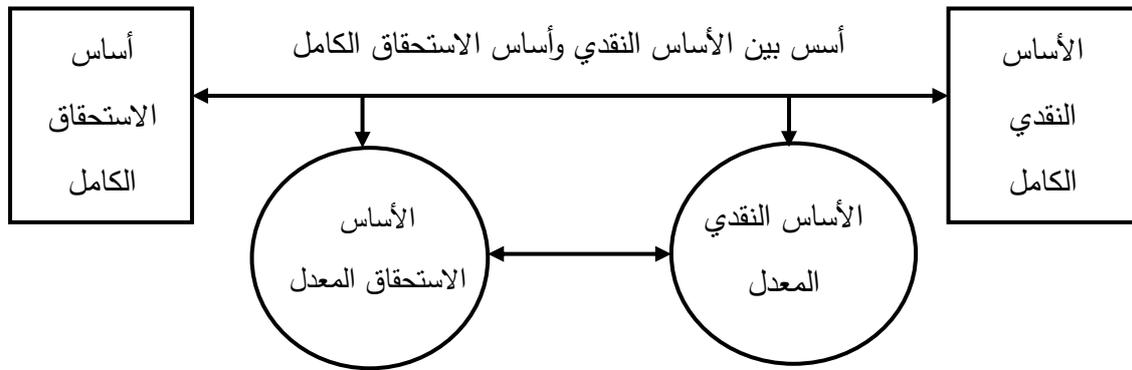
يحتاج تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد إلى توفر وقت وموارد مادية وبشرية كافية بحيث يمكن التطبيق بوتيرة تحددها الاحتياجات والظروف المختلفة لكل بلد معني بالتطبيق. لذا هنالك عوامل مهمة يجب أن تؤخذ في الاعتبار

عند بحث مسار الانتقال إلى النظام الجديد لإحصاءات مالية الحكومة والمتمثلة في الآتي^(١):

أولاً - فهم مختلف الأسس المحاسبية:

تحتاج حكومات معظم البلدان المعنية بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بالصورة الجديدة إلى تنقيح نظمها المحاسبية الأساسية لكي تعكس مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق بصورة متكاملة. وكما ذكر في الفصول السابقة أن هناك نطاق واسع لأسس المحاسبة البديلة في قيد العمليات المحاسبية المختلفة ابتداء من الأساس النقدي الكامل إلى أساس الاستحقاق الكامل^(٢).

الشكل رقم (٣ / ١ / ٤) يوضح أسس التسجيل المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٢م.

الطريقة المتبعة في التسجيل المحاسبي بالنسبة لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م هو الأساس النقدي والذي يتجاهل بدوره أموراً كثيرة من بينها:-

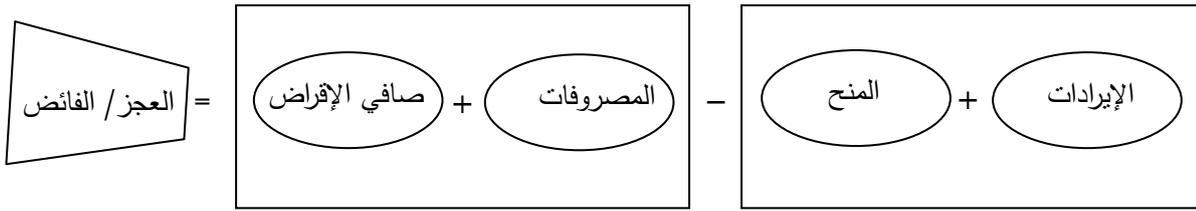
(١) هورس كولر، كارول كارسون، دليل إحصاءات مالية الحكومة، (واشنطن: إدارة الإحصاءات، صندوق النقد الدولي، ٢٠٠١م)، ص ٢٨.

(٢) صندوق النقد الدولي، نشرة داخلية معممة غير منشورة.

- المتأخرات.
- الفائدة على السندات المبيعة بخصم.
- استهلاك رأس المال الثابت.

وبالتالي التركيز كان ينصب على مقياس وحيد للعجز وهو:

الشكل رقم (٣ / ١ / ٥) نتائج حساب التشغيل



المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٢م.

يلاحظ من الشكل الموضح أعلاه أن النظام المتبع في التسجيل لدليل عام ١٩٨٦م وهو الأساس النقدي الذي لا يعكس كل عمليات الحكومة بصورة شاملة، على عكس الطريقة المتبعة في دليل عام ٢٠٠١م والذي يظهر عمليات الحكومة بصورة شاملة من خلال البيانات التالية:

- بيان عمليات الحكومة.
- بيانات التدفقات الاقتصادية الأخرى.
- الميزانية العمومية.
- بيان مصادر واستخدامات النقد.

ثانياً: الخطوات الخاصة بكل بلد لوضع ترتيبات مسار الانتقال:

قد تتمكن بعض دول العالم خصوصاً الدول الأقل نمواً في البداية من إعداد جزء صغير فقط من بياناتها المالية وفق نظام دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م وذلك بسبب بعض الصعوبات والعقبات المادية والفنية التي قد تواجهها. وعلى الرغم من تلك الصعوبات إلا أن هناك مبادئ عامة من الأرجح أن تتبع من

أغلب الدول التي تريد الانتقال لتطبيق الدليل الجديد بشكل صحيح ومتكامل، هذه المبادئ يمكن تلخيصها في الخطوات التالية^(١):-

- **مرحلة الإقناع:** ففي مرحلة الاقتناع يتطلب الأمر من الحكومة المركزية تحديد صيغة الدليل المستخدم حالياً، خصوصاً دليل العام ١٩٨٦م مع تحديد أوجه القصور. علاوة على الاحتياجات المطلوبة لكي يتحول إلى نظام دليل إحصاءات مالية لعام ٢٠٠١م، وهذا بالضرورة يحتاج إلى مستوى أكبر من الشفافية مع تحليل اقتصادي أعمق ومعرفة المتطلبات الدولية وهيئات المحاسبة الدولية والتطورات التكنولوجية المصاحبة.

- **مرحلة التخطيط:** وفيه يتم وضع خطة عمل مفصلة تغطي عدة سنوات لمعرفة الحاجة إلى الإبقاء على جميع البيانات وإعدادها وكيفية التعاون بين المؤسسات اللازمة مع تحديد فرق العمل والجدول الزمنية لتقيد عملية الانتقال.

- **المرحلة التشريعية:** عملية الانتقال لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد يتطلب صياغة إطار قانوني وتشريعي لحماية مسارات التطبيق، ويشتمل هذا الإطار التشريعي على:

(i) إطار زمني لمراحل التطوير.

(ii) تقييم أثر الانتقال على الحسابات القومية.

وبالإضافة إلى الترتيبات التشريعية المطلوبة لتدعيم عملية الانتقال لدليل عام ٢٠٠١م، فلا بد من التحضير الكافي سياسياً عن طريق توفير الإرادة السياسية والدعم السياسي من الجهاز التنفيذي والتشريعي معاً، وذلك بغرض تحقيق المزيد من

^(١) Challen, D, and C. Jeffery, "Harmonization of Government Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principles", Australian Accounting Review, July ٢٠٠٣.

النجاحات وتلافي التدهور المحتمل في بعض بنود الموازنة العامة مثل وضع الديون الحكومية وسوء التأويل لبعض البنود.

- **مرحلة التطبيق:** يتم في مرحلة تغطية الوحدات المؤسسية، مع إعادة ترتيب بنود الإنفاق العام وتحديد بنود الاستحقاق مع اختيار بيانات سنة حديثة والتركيز بصورة أكبر على الجوانب التدريبية والفنية اللازمة لتثبيت أسس ومقومات النظام بصورة صحيحة^(١).

في رأي الباحث أن هذه المراحل والترتيبات اللازمة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد أو القديم لم تتبع في السودان بنفس هذا التدرج، بل أن عملية تبنى نظام إحصاءات مالية الحكومة وفق دليل عام ١٩٨٦م المختلط لم يتم إلا بعد أن توصلت إدارات المالية العامة في السودان إلى أن عملية التطبيق هي ضرورة حتمية لاكتساب ثقة المؤسسات الدولية، لذلك لم يسبق التطبيق أي مرحلة تخطيطية ولا تشريعية مصاحبة.

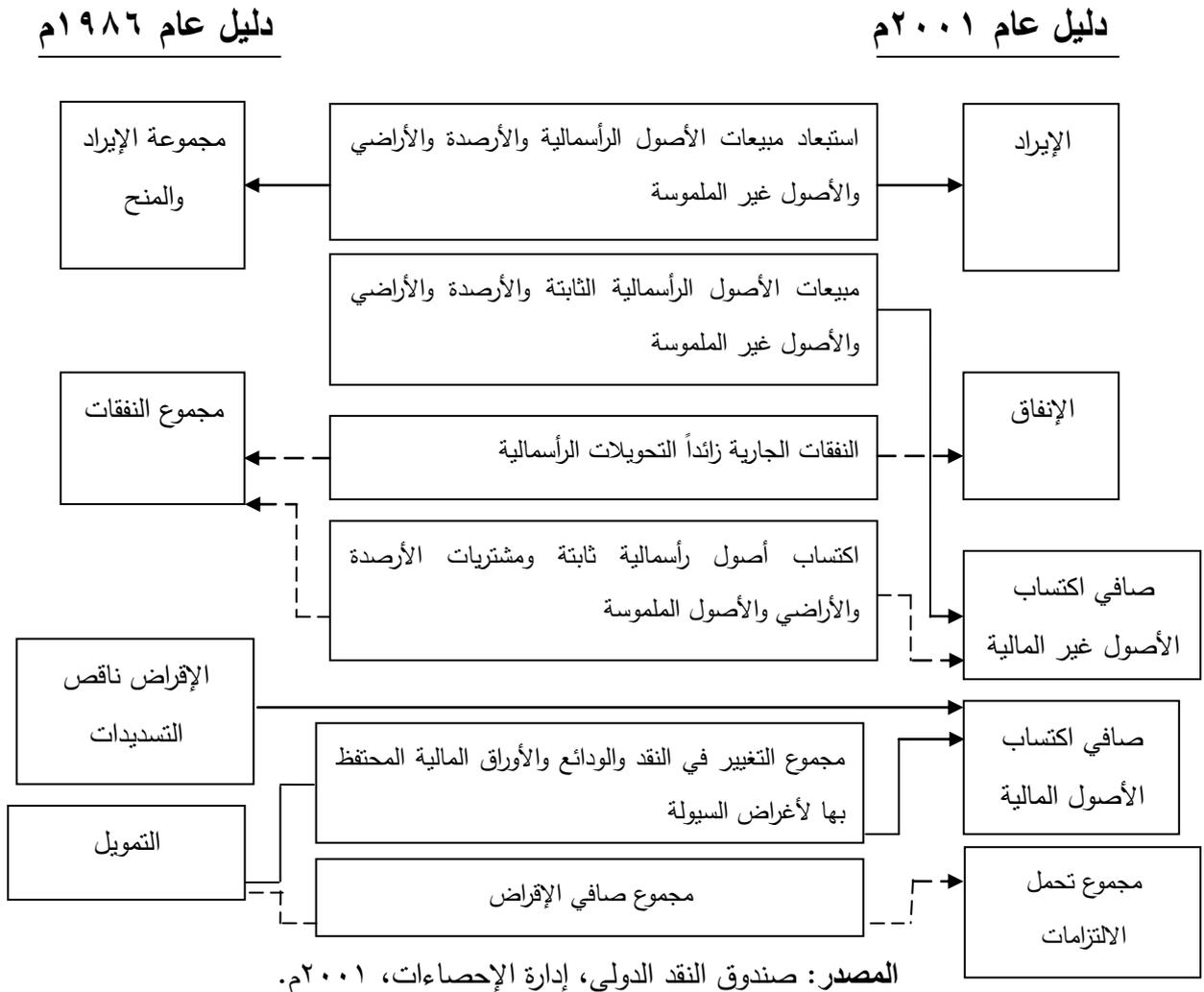
^(١) Accrual Accounting in Government: A Review of its Applications, Achievements and Problems, and Proposals for Reform, CPA Australia, ٢٠٠٣.

٢/٣ المبحث الثاني مسارات الانتقال من خلال التصنيف والتبويب:

تمهيد:

تعتبر عملية إعادة تصنيف البيانات المالية من إطار دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م إلى فئات التصنيف الواردة في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م هي الخطوة الأولى في مرحلة التطبيق بغرض التحول إلى منهجية إحصاءات مالية الحكومة الجديدة. فيما يلي العلاقات بين نظامي التصنيف وفق كل من نظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م ونظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م:

الشكل البياني رقم (٦ / ٢ / ٣) يوضح عرض عام للعلاقات بين نظامي التصنيف وفق كل دليل عام ١٩٨٦م ودليل عام ٢٠٠١م)



يلاحظ الباحث من خلال استعراض الشكل رقم (٣ / ٢ / ٦) أن تصنيف مجموع الإيرادات العامة وفق دليل عام ١٩٨٦م تضم كل الإيرادات والمنح، في حين أن التصنيف حسب دليل عام ٢٠٠١م فتضم الإيرادات الجارية باستثناء مبيعات الأصول الرأسمالية الثابتة والأرصدة والأراضي والأصول غير المنظورة التي تصنف كصافي اكتساب أصول غير مالية. ويلاحظ أيضاً أن تصنيف النفقات والمصروفات وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م تضم مجموع المصروفات الجارية والتحويلات الرأسمالية، بينما التحول إلى دليل العام ٢٠٠١م فيطلب إعادة تصنيف النفقات العامة إلى نفقات جارية كبنء منفصل ونفقات أخرى متعلقة باكتساب الأصول الرأسمالية الثابتة ومشتريات الأرصدة والأراضي والأصول غير المنظورة.

كذلك يلاحظ أن النفقات التمويلية الواردة في دليل عام ١٩٨٦م، قد تم تقسيمها حسب تصنيفات دليل عام ٢٠٠١م إلى نفقات خاصة باكتساب الأصول المالية وهي عبارة عن التغيير في النقد والودائع والأوراق المالية المقتناة لأغراض السيولة ونفقات أخرى ناتجة بسبب تحمل الخصوم.

بصورة عامة يمكن تناول التباينات والاختلافات في التصنيف والتبويب بين دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م ودليل عام ٢٠٠١م على النحو التالي^(١):

أولاً: بيانات قائمة التشغيل:-

قائمة التشغيل هي القائمة التي توضح فيها عمليات الحكومة ويتم من خلالها قياس أداء الحكومات من عجز أو فائض، وهي تتكون من الأبواب التالية:

(١) Internal Monetary Fund, Government Finance Statistics Manual, IMF, ٢٠٠١ – Joint Committee of Public Accounts and Audit, Review of Accrual Budget Documentation, Report No. ٣٨٨, Parliament of the Common Wealth of Australian June, ٢٠٠٢.

١. الباب الأول: الإيرادات:

تضم باب الإيرادات عدد من الفصول تختلف من حيث الشكل والمضمون بناء على نوع الدليل المستخدم عام ١٩٨٦م أو عام ٢٠٠١م وذلك على النحو التالي:

١-١ الفصل الأول - الضرائب:

حسب دليل العام ١٩٨٦م كان هذا الفصل يتم فيه دمج بند المساهمات الاجتماعية مع بند الضرائب. فتم فصل بند المساهمات الاجتماعية عن الضرائب في دليل عام ٢٠٠١م حيث تم تخصيص الفصل الأول للضرائب بفئاتها المختلفة من ضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية بحسب ما إذا كانت ضريبة قيمة مضافة أو ضريبة مبيعات أو ضريبة على رقم الأعمال وضرائب عامة أخرى على السلع والخدمات - بينما لا يضع دليل إحصائية الحكومة لعام ١٩٨٦م هذا التمييز.

١-٢ الفصل الثاني - المساهمات الاجتماعية:

المنافع الاجتماعية كما سبق تعريفه في العديد من الدراسات والأدبيات "بأنها تحويلات نقدية أو عينية لحماية المجتمع بأسره أو فئات معينة منه من مخاطر اجتماعية معينة فهي تضم مساهمات الضمان الاجتماعي زائداً المساهمات في صناديق معاشات التقاعد والرعاية الخاصة بموظفي الحكومة"^(١). لذلك يلاحظ عند تصنيف مساهمات أرباب العمل فيدرج ضمن فئة الإيرادات في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م ثم يجرى حذفها في عملية توحيد بيانات الحكومة المركزية. وعند التحول من تصنيف البيانات التاريخية الموحدة وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م إلى تصنيفها حسب إطار دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، فلا تتوفر البيانات الخاصة بهذه المساهمات الاجتماعية المقدمة من

^(١) Conn, N. 'Reservations About Governments Producing Balance Sheets'. Australian Journal of Public Administration, March ١٩٩٦.

الحكومة كرب عمل لأنها حذفت في عملية التوحيد. لذلك يتطلب توفير معلومات إضافية في حالة كل بلد على حدة لإضافة المساهمات الاجتماعية المقدمة من الحكومة كرب عمل. ففي السودان لأن الحكومة تتعامل وتتعترف فقط بخطط المساهمات الاجتماعية ذات الاشتراكات المحددة "الحكومة تساهم بـ ١٨% من الأجر الابتدائي - لذلك نجد أن المعلومات التي تتعلق ببند المساهمات الاجتماعية سواء كانت الإيرادات منها ٨% المحصلة من الموظفين أو الـ ١٨% المدفوعة لصالح الموظفين هي متاحة ويمكن تصنيفها بكل سيولة ويسر"^(١).

١- iii- الفصل الثالث - المنح:

لا يوجد تقسيمات واضحة للمنح في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م حيث تقسم المنح فقط إلى منح من حكومات محلية ومنح أخرى من حكومات أجنبية، لذا يلاحظ عند عملية الانتقال من دليل عام ١٩٨٦م إلى دليل عام ٢٠٠١م ضرورة توفر معلومات إضافية وذلك بغرض إعادة تصنيف المنح إلى منح محلية ومنتج أجنبية والتي تتفرع هي بدورها إلى منح من حكومات أجنبية ومنح من منظمات دولية، علاوة إلى تصنيف المنح إلى منح عينية ونقدية ومنح جارية ورأسمالية حيث تدمج جميعها إما كمنح محلية أو منح من حكومات أجنبية لدليل عام ١٩٨٦م^(٢).

وفي رأي الباحث أن هذا الدمج يقلل من مستوى الشفافية والإفصاح الكامل عن مضمون ومكونات المنح ومصادرها المختلفة، خصوصاً أن هنالك بعض المنح مقيدة بتنفيذ مشروعات معينة وهي المنح الرأسمالية التي يجب متابعتها للتأكد من تنفيذها وفق شروط الإنفاق المبرم بين المانح والمتسلم.

(١) فاطمة محمد عثمان، مدير إدارة الحسابات - عضو لجنة التحصيل للإيرادات الضريبية، مقابلة بتاريخ

٢٠١٦/٢/٩م.

(٢) صندوق النقد الدولي، تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي، مادة مصاحبة، ديسمبر ٢٠٠٦م، الموقع:

www.IMF.org/external/pubs.

١- iii- الفصل الرابع - الإيرادات الأخرى:

وفق دليل عام ١٩٨٦م فهي تضم مجموع الإيرادات غير الضريبية ناقصاً المساهمات في صناديق معاشات التقاعد والرعاية لموظفي الحكومة زائداً التحويلات الرأسمالية من مصادر غير حكومية كالفوائض النقدية تحت مسمى دخل ملكية من مبيعات المنشآت الإدارية للجمهور العام كصافي. أما عند الانتقال لدليل عام ٢٠٠١م فيصنف إجمالي الإيرادات الأخرى إلى فئات فرعية أخرى كالفوائد والأرباح الناتجة من أنشطة المؤسسات العامة السوقية والمسحوبات من دخل أشباه الشركات، علاوة إلى دخل الملكية الذي يعزى إلى حاملي وثائق التأمين، ومبيعات السلع والخدمات والرسوم الإدارية، بالإضافة إلى التحويلات الطوعية بخلاف المنح سواء كانت جارية أو رأسمالية^(١).

بالرجوع إلى الواقع السوداني، فيلاحظ أن بند الإيرادات الأخرى هي من البنود التي تدرج فيها العديد من الإيرادات التي لم تجد لها تصنيفات معينة ومحددة، بل تستخدم في بعض الحكومات المحلية لتبرير تحصيل الإيرادات غير القانونية* والتي لم تجاز من قبل المجالس التشريعية ليتم صرفها خارج حدود وبنود المصروفات المصدقة في الموازنة العامة. لذلك يحتاج هذا الفصل إلى المزيد من الإيضاحات والفحص من قبل المراجع الخارجي العام.

(١) Barton, A, Accrual Accounting in Government: A Review of its Applications, Achievements and Problems, and Proposals for Reform, CPA Australia, ٢٠٠٣.

* نقلاً عن صحيفة السوداني بتاريخ ٢٨/ ديسمبر ٢٠١٥م العدد ٣٥٧٩ - وزير المالية والتخطيط الاقتصادي، د. بدر الدين محمود يجدد دعوته للولايات بضرورة الالتزام بإيقاف تحصيل الرسوم غير القانونية التي تحصل في الطرقات على حركة السلع والبضائع تحت مسمى إيرادات ذاتية خلال العرض الثالث للمداولات حول الموازنة العامة لسنة ٢٠١٦م.

٢. الباب الثاني - المصروفات:

تم تصنيف النفقات الحكومية وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م تصنيفاً وظيفياً، أي توزيع النفقات العامة على الوظائف والأهداف التي تستهدف الحكومات تحقيقها سواء كانت تلك الأهداف اجتماعية أو اقتصادية، لذلك تم تعريف المصروفات في هذا الباب بأنها: "مجموعة معاملات تبادلية أو تحويلية تؤدي إلى تخفيض صافي القيمة. وللحكومات مسؤوليتين اقتصاديتين عامتين هما: أ. تحمل مسؤولية توفير سلع وخدمات معينة للمجتمع على أساس غير سوقي كالصحة والتعليم.

ب. إعادة توزيع الدخل والثروة عن طريق المدفوعات التحويلية كالمنح والإعانات. وتقي الحكومات بهاتين المسؤوليتين بالدرجة الأولى عن طريق معاملات المصروفات التي تصنف بطريقتين في نظام إحصاءات مالية الحكومة وهما التصنيف الاقتصادي والتصنيف الوظيفي - ويختلف التكويد Code في التصنيف الوظيفي عنه في التصنيف الاقتصادي حيث تم تقسيم الوظائف الحكومية وفق الدليل المعدل لعام ٢٠٠١م إلى عدة فصول على النحو التالي^(١):

جدول رقم (٣ / ٢ / ١) خصائص وأنواع المصروفات

الكود - Code	نوع المعاملة	الخصائص
٢١٠٠ - ٠٠٠	تعويضات العاملين	مبادلات
٢٢٠٠ - ٠٠٠	شراء السلع والخدمات	مبادلات
٢٣٠٠ - ٠٠٠	استهلاك رأس المال الثابت	قيمة دفترية
٢٤٠٠ - ٠٠٠	خدمة الدين "الفوائد"	مبادلات
٢٥٠٠ - ٠٠٠	الإعانات	تحويلات
٢٦٠٠ - ٠٠٠	المنح	تحويلات
٢٧٠٠ - ٠٠٠	المنافع الاجتماعية	تحويلات
٢٨٠٠ - ٠٠٠	مصروفات أخرى	تحويلات

المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٢م.

(١) صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، مرجع سابق، ص ١٦.

عند التحول من تصنيف بيانات المصروفات وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م إلى تصنيفها وفق إطار دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م فإن عمليات المنشآت السوقية تسجل على أساس إجمالي - أي أن إجمالي إيراداتها يصنف حسب فئات الإجراءات الملائمة ويصنف إجمالي مصروفاتها حسب فئات النفقات الملائمة - أما دليل عام ١٩٨٦م فإن عمليات المنشآت السوقية تسجل على أساس صافي ولا يدرج سوى الفائض أو العجز التشغيلي النقدي، ونظراً لذلك فإن استخدام البيانات غير المعدلة في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م سوف يؤدي إلى تسجيل الإيرادات والنفقات بأقل من الواقع.

كذلك يلاحظ في دليل عام ٢٠٠١م أنه يجري تحويل مسار المساهمات الاجتماعية من الحكومة كرب عمل "حتى ينظر إلى الحكومة على أنها تدفع لموظفيها الذين يقومون عندئذٍ بإجراء مدفوعات بنفس المبلغ لبرنامج التأمين الاجتماعي المعنى، ونتيجة لذلك لا تحذف هذه المساهمات في عملية التوحيد. أما في دليل عام ١٩٨٦م، فإن المساهمات الاجتماعية من الحكومة كرب عمل فتحذف في عملية توحيد بيانات الحكومة وذلك لأن هذه المعاملات تعتبر قد تمت بين مستوى مساهم حكومي وصندوق الضمان الاجتماعي^(١).

في رأي الباحث الذي يتزامن مع واقع التطبيق العملي في السودان، فإنه يلاحظ أن البيانات الموحدة التاريخية لعام ١٩٨٦م لا توفر بيانات كافية تتعلق بالمساهمات الاجتماعية من الحكومة كرب عمل حيث أنها تكون قد حذفت في عملية التوحيد تحت مسمى "بنود ممرضة" - لذلك يتعين عند الانتقال إلى الدليل الجديد لعام ٢٠٠١م توفير معلومات قطرية إضافية لإضافة المساهمات الاجتماعية من الحكومة كرب عمل، ولدى القيام بهذه العملية سوف تكون الإيرادات والنفقات

(١) صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، المرجع نفسه، ص ١٨.

أعلى من بيانات الإيرادات والمصروفات التي لها نفس نطاق التغطية المؤسسية في دليل عام ١٩٨٦م.

بالنسبة لمصروفات استخدام السلع والخدمات، فتعتبر فئة مشتريات السلع والخدمات الأخرى في دليل عام ١٩٨٦م بديلاً لفئة استخدام السلع والخدمات في دليل عام ٢٠٠١م، حيث تصنف النفقات على الممتلكات غير الفوائد في دليل عام ٢٠٠١م في فئة منفصلة هي فئة المصروفات الأخرى ولا يوجد معادل للمجموع الإجمالي لبند النفقات على السلع والخدمات. ومن ناحية العملية، فإن بيانات الاستحقاق عن استخدام السلع والخدمات تقدر عن طريق خصم التغيير في مخزونات المواد والإمدادات (أي الأرصدة غير الإستراتيجية) من قيمة المشتريات التي تمت - وفي نظام القيد على الأساس النقدي المطبق في دليل عام ١٩٨٦م فتعتبر جميع مشتريات الموارد والإمدادات "مستخدم" في الوقت الذي تم فيه سداد مقابلها وبالتالي يعتبر التغيير في المخزونات بخلاف الأرصدة الإستراتيجية ذات قيمة صفرية^(١).

مصروف استهلاك رأس المال الثابت التي تعتبر مصروف دفترى ينتج بسبب التغيير في قيم الأصول غير المالية، فهذا المفهوم لا يوجد في نظام القيد على الأساس النقدي المطبق في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م إذ يستعاض عنها بعبارة غير متوفر، لذلك عند التحول إلى نظام القيد على أساس الاستحقاق المصاحب لدليل عام ٢٠٠١م فإنه يتطلب ضرورة إعادة تسجيل وتقييم الأصول غير المالية وهي تثير من المشاكل والصعوبات الأساسية التي تواجه السودان وغيره من دول العام الثالث في عملية اشتقاق مصروف استهلاك رأس المال الثابت.

(١) Australian Bureau of Statistics, Australian System of Government Finance Statistics: Concepts, Sources and Methods, ٢٠٠٥.

لا يوجد في نظام القيد على الأساس النقدي المطبق في دليل عام ١٩٨٦م مفهوم واضح لمعالجة تكلفة الدين كمصروف للفوائد وبالتالي لا يظهر هذا الفصل ضمن فصول باب المصروفات حيث يتم دمج مصروف الفوائد مع قسط القروض كمدفوعات تدفع جملة واحدة دون تمييز بين المصروفين لذلك يختفي الأثر على الإفصاح وشفافية الموازنة العامة. وقد تم تفادي هذه المشكلة عند الانتقال لدليل عام ٢٠٠١م حيث يتم معالجة مصروف الفوائد المستحقة ضمن منهجية ومفهوم أساس الاستحقاق الكامل.

ونظراً لإدراج عجز التشغيل النقدي لمبيعات المنشآت الإدارية للجمهور العام، فإن فئة الإعانات تعتبر في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م بديلاً لفئة الإعانات في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م بسبب نقص التفاصيل ونتيجة لذلك يتم تسجيل عبارة غير متوفرة كمقابل لنفس الفئة المعينة لدليل عام ٢٠٠١م. لذا عند التحول لدليل عام ٢٠٠١م فإنه يجب تقسيم الإعانات كمصروف إلى عدة بنود فرعية كالشركات العامة، الشركات المالية وغير المالية وإلى المشروعات الخاصة.

أما مصروف المنح فلا يتيح تقسيم المنح في دليل عام ١٩٨٦م إلى تصنيف كامل حسب الفئات الفرعية في دليل عام ٢٠٠١م، وذلك لعدم التمييز بين المنح المقدمة إلى الحكومات الأجنبية والمنح المقدمة إلى المنظمات الدولية، لذا يتعين توفر معلومات قطرية إضافية للتمييز بين المنح المقدمة إلى الحكومات الأجنبية والمنح المقدمة إلى المنظمات الدولية^(١).

تضم فئة المصروفات الأخرى المتنوعة عدداً من التحويلات التي تخدم أغراضاً مختلفة تماماً، وأي معاملات مصروفات أخرى غير منصفة في مكان آخر

(١) Ibid, P ١٤.

- لذلك تستخدم فئات إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ م كبديل لفئة مصروفات أخرى في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م، ونتيجة لعدم توافر بيانات النفقات على الممتلكات بخلاف الفائدة بصورة منفصلة في دليل ١٩٨٦ م فإنه يتعين توفر معلومات قطرية إضافية لتصنيف المصروفات على الممتلكات بخلاف الفائدة التي تدرج في مشتريات السلع والخدمات الأخرى كمصروفات أخرى.

كذلك يمكن تطبيق تصنيف وظائف الحكومة على النفقات العامة الحكومية وصافي اكتساب الأصول غير المالية (أي الاكتساب ناقص التصرف) وهي تشير في مجملها إلى مصروفات الحكومة الجارية والتنمية - وعلى الرغم من وجود الكثير من التشابه بين تصنيف وظائف الحكومة في دليل عام ٢٠٠١ م وتصنيفات دليل عام ١٩٨٦ م، إلا أن هناك أيضاً اختلافات كبيرة في مصروف التنمية أو صافي اكتساب الأصول غير المالية يمكن إيجازها في النقاط التالية^(١):

أولاً: يشمل دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م فئة جديدة هي حماية البيئة، ولا يصنف دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ م هذه الأنواع من المصروفات بصورة منفصل بل يدرج بعض المصروفات المتعلقة بالبيئة ضمن شؤون وخدمات الإسكان والمرافق المجتمعية.

ثانياً: يصنف دليل عام ٢٠٠١ م المصروفات على البحوث والتطوير كمجموعة منفصلة (فئة فرعية) داخل كل قسم (الفئة الرئيسية) أما في معظم أقسام تصنيف وظائف الحكومة وفق دليل عام ١٩٨٦ م، فإن المصروفات على البحوث والتطوير فهي غير محددة بصورة منفصلة.

(١) توياباس م. ويكنز، التحول من تصنيف البيانات وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦ م، إلى إطار دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ م، (واشنطن: صندوق النقد النقدي، إدارة الإحصاءات، أكتوبر ٢٠٠٢ م)، ص ٣١ - ٣٢.

ثالثاً: تعرض المعاملات في الأصول والخصوم المالية، وتسمى التمويل في دليل عام ٢٠٠١م كصافي اكتساب في كل فئة من فئات الأصول المالية وصافي تحمل في كل فئة من فئات الخصوم - أي أن ما يعرض هو صافي التغيير في حيازة نوع الأصول وليس مجموع الاكتساب أو مجموع التصرف فيها كما هي الحال بالنسبة لمعظم الأصول غير المالية، وعندما يقتنى بنفس النوع من الأدوات المالية كأصول مالية وخصوم، وتعرض بيانات المعاملات في الأصول غير المالية بصورة منفصلة في الخصوم بدلاً من ترصيد المعاملات في الخصوم مقابل المعاملات في الأصول المالية.

رابعاً: يضم دليل عام ٢٠٠١م مثلما هو الحال في دليل عام ١٩٨٦م تصنيفاً آخرًا يتعلق بالمعاملات في الأصول المالية والخصوم بحسب القطاع المقابل للأداة المالية والإقامة، وذلك لأن المحللين لا يهتمون فقط بأنواع الأدوات التي تستخدمها وحدة الحكومة العامة في تمويل أنشطتها بل وبالقطاعات التي يقدم التمويل.

خامساً: نظراً لأن التغييرات في النقد والودائع والأوراق المالية المكتتاة لأغراض السيولة هي أصول مالية وتبين مع المعاملات الخاصة بالإقراض (خصوم)، فإن إشارات المعاملات معكوسة في دليل عام ١٩٨٦م (فالزيادة مبيّنة بإشارة سالبة والانخفاض مبيّن بإشارة موجبة). ولا يتم ذلك في دليل عام ٢٠٠١م حيث تعرض المعاملات في الأصول المالية بصورة منفصلة عن الخصوم - ومن ثم عند إعادة تصنيف التغييرات المحلية والأجنبية في النقد والودائع والأوراق المالية التي تحتفظ بها مختلف القطاعات لتصنيفها ضمن فئة صافي اكتساب الأصول المالية في دليل عام ٢٠٠١م وبالتالي يتعين قلب الإشارات الواردة في هذه الفئات الخاصة بدليل عام ١٩٨٦م لبيان الزيادة بإشارة موجبة والانخفاض بإشارة سالبة.

مما تقدم يستطيع الباحث أن يضيف أن معاملات الحكومة تختلف في دليل عام ٢٠٠١م عن دليل ١٩٨٦م بصورة كبيرة، حيث يلاحظ أنه يمكن قيد كل المعاملات الحكومية وفق دليل عام ٢٠٠١م على أساس الاستحقاق الكامل وبالتالي تصنف هذه المعاملات بطريقة شاملة لتوضيح تأثيرات السياسة المالية على صافي قيمة أصول الحكومة وعلى طلبها على الائتمان وعلى حيازتها للأصول والخصوم، وعلاوة على إيجاز المعاملات التي تؤثر في صافي قيمة أصول الحكومة (الإيرادات والمصروفات) ومن ثم يمكن اشتقاق رصدين تحليلين في بيان مالية الحكومة هما الإيرادات ناقص النفقات يساوي صافي رصيد التشغيل - ويسفر الخصم اللاحق للعمليات في الأصول غير المالية عن صافي الإقراض أو الاقتراض الحكومي الذي يساوي أيضاً صافي نتيجة المعاملات الحكومية في الأصول المالية والخصوم.

ثانياً: قائمة التدفقات النقدية (مصادر النقد واستخداماته):

أما بيان مصادر النقد واستخداماته، فيوجز النقدية الداخلة والخارجة لدى الحكومة في فترة محاسبية معينة، وعندما تسجل عمليات الحكومة على أساس الاستحقاق فإن المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية للحكومة تظل مهمة لتقييم السيولة في قطاع الحكومة العامة. ويوضح بيان مصادر النقد واستخداماته مجموع النقد المتحقق من خلال^(١):

- العمليات الجارية.
 - المعاملات في الأصول غير المالية.
 - أنشطة التمويل بخلاف النقد ذاته لدى الحكومة.
- ويمثل صافي التغير في أرصدة النقد لدى الحكومة مبلغ صافي النقد المتحصل من هذه المصادر الثلاثة والتي يمكن اشتقاقها إلى بنود فرعية كالمحصلات النقدية من

(١) توباياس. م. ويكنز، المرجع نفسه، ص ٤٥.

التشغيل والمدفوعات النقدية، مقابلها تعادل صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل - ويسفر الخصم اللاحق في صافي التدفقات من الاستثمارات في الأصول غير المالية (مشتريات الأصول غير المالية ناقص المبيعات منها) عن فائض أو عجز نقدي، وفي حين أن موجز بيانات دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م التي وضعت بحسب تعريفها على أساس نقدي فإنه يجري إيجاز جميع المعاملات الحكومية في قائمة عمليات الحكومة فقط. ويمكن تلخيص هذه الاختلافات من خلال الجدول رقم (٣ / ٢ / ٢) التالي:

جدول رقم (٣ / ٢ / ٢) أسس قيد عمليات الحكومة ومصادر النقد

أساس القيد	جداول التصنيف المفصل في دليل عام ٢٠٠١م	بيان عمليات الحكومة	بيان مصادر النقد واستخداماته
على أساس الاستحقاق	جميع المعاملات على أساس الاستحقاق	موجز جميع المعاملات المسجلة في جداول التصنيف المفصلة	موجز التدفقات النقدية ذات الصلة بالمعاملات المسجلة في جداول التصنيف المفصلة وفي بيان عمليات الحكومة موجز التدفقات النقدية المسجلة في جداول التصنيف المفصلة
أساس النقد	جميع المعاملات على الأساس النقدي	-	موجز التدفقات النقدية المسجلة في جداول التصنيف المفصلة
مزيج من أساس النقد وأساس الاستحقاق (مثل جميع البيانات على أساس نقدي والفوائد على الاستحقاق)	جميع المعاملات: البعض منها على أساس نقدي والبعض الآخر على أساس الاستحقاق (مثل الفائدة)	موجز المعاملات المسجلة في جداول التصنيف المفصلة (بعض المعاملات على أساس نقدي والبعض الآخر على أساس الاستحقاق مثل الفوائد)	موجز التدفقات النقدية ذات الصلة بالمعاملات المسجلة في جداول التصنيف المفصلة وفي بيان عمليات (الحكومة مثل الفوائد على أساس نقدي في هذا البيان)

المصدر: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠٥م.

قدم صندوق النقد الدولي إسهاماته الفنية والعملية لدول العام بقوائم مالية يمكن من خلالها إيجاز معاملات الحكومات المختلفة في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م في بيانين منفصلين هما: بيان عمليات الحكومة وبيان مصادر النقد واستخداماته وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٣ / ٢ / ٣)

بيان عمليات الحكومة

المبلغ	المبلغ	الإيضاح	البيان	الكود
المعاملات التي تؤثر في صافي القيمة:				
xxxx			الإيرادات	-١
	xxx		الضرائب	-١١
	xxx		المساهمات الاجتماعية	-١٢
	xxx		المنح	-١٣
	xxx		الإيرادات الأخرى	١٤
(xxxx)			النفقات	-٢
	(xxx)		تعويضات العاملين	-٢١
	(xxx)		استخدام السلع والخدمات	-٢٢
	(xxx)		استهلاك رأس المال الثابت	-٢٣
	(xxx)		الفوائد	-٢٤
	(xxx)		الإعانات	-٢٥
	(xxx)		المنح	-٢٦
	(xxx)		المنافع الاجتماعية	-٢٧
-	(xxx)		النفقات الأخرى	-٢٨
xxxx			صافي رصيد التشغيل	
			المعاملات في الأصول غير المالية	
xxxx			صافي اكتساب الأصول غير المالية	-٣١
	xxx		الأصول الثابتة	-٣١١
	xx		الأرصدة الإستراتيجية	-٣١٢
	xxx		الفائس	-٣١٣
_____	xxx		الأصول غير المنتجة	٣١٤
xxxx			صافي الإقراض (+) / الاقتراض (-)	
			المعاملات في الأصول المالية والخصم (التمويل)	
xxxx			صافي اكتساب الأصول المالية	١-٣٢
	xxx		المحلية	-٣٢١
	xxx		الأجنبية	-٣٢٢
(xxxx)			صافي تحمل الخصوم	-٣٣
	(xxx)		المحلية	-٣٣١
	(xxx)		الأجنبية	-٣٣٢

المصدر: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠١م.

جدول رقم (٤ / ٢ / ٣)

بيان التدفقات النقدية "مصادر النقد واستخداماته"

المبلغ	المبلغ	الإيضاح	البيان	الكود
			التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:	
xxxx			المتحصلات النقدية من أنشطة التشغيل	-١
	xxx		الضرائب	-١١
	xxx		المساهمات الاجتماعية	-١٢
	xxx		المنح	-١٣
	xxx		المتحصلات الأخرى	١٤
(xxxx)			المدفوعات النقدية مقابل أنشطة التشغيل	-٢
	(xxx)		تعويضات العاملين	-٢١
	(xxx)		مشتريات السلع والخدمات	-٢٢
	(xxx)		استهلاك رأس المال الثابت	-٢٣
	(xxx)		الفائدة	-٢٤
	(xxx)		الإعانات	-٢٥
	(xxx)		المنح	-٢٦
	(xxx)		المنافع الاجتماعية	-٢٧
-	(xxx)		المدفوعات الأخرى	-٢٨
xxxx			صافي التدفقات النقدية الوافدة من أنشطة التشغيل	
			التدفقات النقدية من الاستثمارات في الأصول غير المالية	
	(xxx)		المشتريات	١-٣١
	(xxx)		الأصول الثابتة	-٣١١
			١	
	(xxx)		الأرصدة الإستراتيجية	-٣١٢
			١	
	(xxx)		النفائس	-٣١٣
			١	
	(xxx)		الأصول غير المنتجة	-٣١٤
			١	
	xxx		المبيعات	٢-٣١
	xxx		الأصول الثابتة	-٣١١
			٢	
	xxx		الأرصدة الإستراتيجية	-٣١٢
			٢	
	xxx		النفائس	-٣١٣

				٢
	xxx		الأصول غير المنتجة	-٣١٤ ٢
xxxx			صافي التدفقات النقدية الخارجة من الاستثمارات في الأصول غير المالية	
(xxxx)			العجز النقدي	

الكود	البيان	الإيضاح	المبالغ	المبالغ
	التدفقات النقدية من أنشطة التمويل:			
-٣٢	صافي اكتساب الأصول المالية بخلاف النقد		xxx	
-٣٢١	المحلية		xxx	
-٣٢٢	الأجنبية		xxx	
-٣٣	صافي تحمل الخصوم		(xxxx)	
-٣٣١	المحلية		(xxx)	
-٣٣٢	الأجنبية		(xxx)	
	صافي التدفقات النقدية الوافدة من أنشطة التمويل		xxxx	
	صافي التغيرات في أرصدة النقد		xxxx	

المصدر: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠١م.

بالنسبة للجدول رقم (٣ / ٢ / ٣) الذي يوضح نتيجة التشغيل أو الأداء بالنسبة للحكومة العامة، فنجد أن بيانات القائمة تنقسم إلى عدة فصول، فكل فصل يتضمن بيانات الإيرادات والمصروفات، الأصول والخصوم، ولكي يتم التسجيل وفقاً لمكونات هذه القائمة بصورة صحيحة، يرى الباحث ضرورة الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كذلك الحال بالنسبة لقائمة مصادر النقد واستخداماته الذي اقتبس أيضاً من قائمة التدفقات النقدية المصاغة وفق معايير المحاسبة الدولية. ولمعرفة مدى نجاح الدول في الاستفادة من جهود صندوق النقد الدولي الفنية والعلمية، يمكن تناول تجارب بعض الدول في المبحث الثالث التالي.

٣ / ٣ : المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة:

تمهيد:

نظام إحصاءات مالية الحكومة هو نتيجة لمجهودات صندوق النقد الدولي في إطار تطوير وتحسين إعداد بيانات الموازنة وتقديم المزيد من مبدأ الشفافية والإفصاح في المالية العامة على المستوى الدولي - لذلك اتجهت العديد من دول العالم إلى تبني هذا النظام منذ فترات متفاوتة، وقد نجحت العديد من هذه الدول في هذا الخصوص، بينما تعرض البعض الآخر للكثير من الصعوبات في إطار تبني هذا النظام - ويمكن التعرف على البعض من هذه التجارب على النحو التالي:-

أولاً - التجربة المصرية^(١):

بدأت جمهورية مصر العربية بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بعد قيام وزارة المالية خلال العام ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥م باستقبال عدة بعثات فنية من إدارتي الإحصاءات والشؤون المالية بصندوق النقد الدولي، بهدف مساعدة مصر على تطبيق تصنيف وتبويب جديد للموازنة العامة وفقاً لمفاهيم وتعريفات نظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م وذلك بدلاً من التقسيم النمطي المعمول به.

وقد تطلب إدخال التصنيف الجديد للموازنة العامة لمصر إجراء تعديلات محدودة على قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لعام ١٩٧٣م، حيث صدر في هذا الشأن تعديل بعض بنود الموازنة العامة للدولة لتتماشي مع التبويب الدولي من حيث التقسيم الاقتصادي والوظيفي والإداري علاوة أن التبويب الجديد قد اشتمل على العديد من المزايا حسب تقييم وزارة المالية المصرية مثل قصر الاحتياطات العامة

(١) جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، الدليل المبسط لتصنيف الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، ص ١ - ٣.

في الموازنة على نسبة ٥% من إجمالي الاستخدامات باستبعاد الفوائد كما تم تقليص موازنات السطر الواحد، وتم توزيع الاعتمادات الإجمالية على مستوى الأبواب والفصول.

يستطيع الباحث أن يلخص أهم سمات التجربة المصرية، في أن مصر استفادت كثيراً من المساعدات الفنية التي يقدمها صندوق النقد الدولي للأعضاء وذلك بهدف تحسين مستوى أداء المالية العامة، لذلك انعكس نتائج هذه المساعدات الفنية في أن غيرت مصر من شكل ومحتوى موازنتها بتطبيق تصنيفات نظام إحصاءات مالية الحكومة فاستطاعت من خلالها أن تسيطر على بعض بنود المصروفات.

ثانياً: التجربة العراقية^(١):

إن الأحداث السياسية التي شهدتها العراق مطلع ٢٠٠٣م وما تبعها من إصلاحات اقتصادية كان لها انعكاساتها على رسم الآلية لعمل الموازنة العامة حيث تم تغيير نظام التبويب من خلال تطبيق نظام جديد عرف بـ (إحصاءات مالية الحكومة) إذ أن النظام بدا في دائرة الموازنة في عام ٢٠٠٦م ثم انتقل إلى دائرة المحاسبة في العام ٢٠٠٧م. والجدير بالذكر أن مراحل التطبيق وبصورته النهائية لم تكتمل بعد، حيث جرى تطبيق النظام على شكلي التبويب النوعي (تصنيف الموازنة إلى تسعة فصول أو مستويات) والتبويب الإداري (التبويب حسب الوزارات)، في حين أن النظام لم يشمل التبويب الوظيفي المؤلف من تسعة قطاعات رئيسية، وهو ما يعنى أن هناك مراحل وتطورات لاحقة لاستكمال نظام التبويب GFS للموازنة العامة.

(١) البنك الدولي، تقديرات خبراء البنك الدولي المستمدة من تقارير دراسة حالات فردية بشؤون مختلفة، منشورة في موقع البنك الدولي على الرابط: <http://www.W.I.B.org.com>.

الملاحظ أن نظام الموازنة العامة في العراق بعد فترة التغيير السياسي لنظام الحكم قد واجهت عدة صعوبات وإشكالات أهمها:

١. تعاني الموازنة في العراق من أخطاء جسام مثلت تراكمات سياسات التخطيط السابق للحقب الزمنية الماضية.

٢. إن ثقل حجم نفقات الدعم الحكومي المباشر كانت لها تبعاتها السلبية الاقتصادية والمالية والاجتماعية وبالنتيجة كان لا بد من إعادة النظر بهذا القدر من الإنفاق غير الموجه.

٣. لا تزال عملية الإصلاح في الموازنة العامة في لبناتها الأولى وما تم إنجازه يعد متواضع بالقياس مع المعضلات التي يواجهها الاقتصاد العراقي.

٤. انتهجت الموازنة العامة في السنوات الأخيرة نحو تفعيل دور الإيرادات غير النفطية (إيرادات الضرائب والرسوم) بالرغم من التحديات التي واجهت ولا تزال تواجه إمكانية تفعيل هذه الإيرادات والمتمثلة في الإشكالات الفنية لتحصيل الضرائب والرسوم بالإضافة إلى مرور الاقتصاد بمرحلة الكساد وما يمكن أن يترتب عليها.

يستنتج الباحث من خلال النقاط السابقة أن نظام الموازنة العامة في العراق اتسمت خلال العقود الماضية بوجود قدر كبير من الأخطاء الإستراتيجية التي نمت عن تطبيق سياسات الاقتصاد المركزي المخطط تارة وعن سلسلة الحروب والأزمات التي منى بها العراق طيلة العقود الثلاثة الماضية تارة أخرى، أسبغ في النهاية صورة الموازنة العراقية بشيء من التناقص والاضطراد في سياسة الإنفاق وسياسة الإيراد، لذا فإن تطبيق نظام التبويب الجدد GFS، استناداً على آراء بعض خبراء المالية العامة يمكن أن تساهم في عملية الإصلاح المالي للعراق من خلال:

- إن نظام التبويب GFS يتناسب مع الواقع الجديد للاقتصاد العراقي.

- يمتاز هذا النظام بكونه يتسم بقدر عالي من التفصيل في تحليل بيانات النفقات والإيرادات.

- ستصبح إيرادات القطاع النفطي بموجب نظام إحصاءات مالية الحكومة مستقلة عن بقية أنواع الإيرادات المتأتية من القطاع العام.

تجربة الإمارات العربية المتحدة^(١):

بدأت دولة الإمارات تطبيقها لنظام إحصاءات مالية الحكومة عقب تأسيسها لإدارة تتسق السياسات المالية الحكومية عام ٢٠٠٨م لتكون الجهة المسؤولة عن جمع وإعداد التقارير المالية على مستوى الدولة، لذلك سارعت الحكومة بتطبيق أحدث أنظمة العمل المالي الحكومي على مستوى دولة الإمارات حيث استعانت بشركائها المحليين والإقليميين والدوليين في هذا المجال تحت مسمى نظام بوابة الإمارات لتقارير إحصاءات مالية الحكومة. وقد اشتمل التغطية والتقسيم القطاعي لهذا النظام عدد ٤٦ جهة مستقلة على مستوى الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات بالدولة وذلك عبر اعتماد منهجية جمع وإعداد البيانات من خلال نظام بوابة الإمارات لتقارير إحصاءات مالية الحكومة وآليات استخراج التقارير آلياً من خلاله إلى جانب توضيح أسلوب نشر البيانات الربعية والسنوية على موقع صندوق النقد الدولي.

أنتج هذا النظام حلاً متميزة على مستوى الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات، حيث ساهم هذا النظام في ضمان دقة البيانات المالية الحكومية وتحليلها لدراسة السياسات المالية المعتمدة لدى مختلف الأطراف، فضلاً عن دوره في تعريف

(١) سعيد راشد اليتيم وكيل الوزارة المساعد لقطاع الموارد والميزانية، وزارة المالية، إدارة تتسق السياسات المالية الحكومية - مقال منشور على الموقع:

المختصين بمستوى أداء النشاط الاقتصادي لدولة الإمارات. وقد تم تلخيص أهم فوائد هذا النظام في الآتي:

- تعتبر وسيلة آمنة في إرسال البيانات المالية.
- تساعد في دقة معالجة البيانات المالية.
- تساهم في رفع مستوى جودة المعلومات لصانعي القرارات.
- تتيح إمكانية مراجعة وتحليل ومعالجة البيانات بصورة آلية.
- يوفر الكثير من الجهد والوقت خاصة عند الانتظام في إعداد بيانات إحصائية ربع سنوية.

يمكن للباحث أن يستخلص بعض الملاحظات حول تجربة دولة الإمارات. إذ يلاحظ أن دولة الإمارات بدأت في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة منذ عام ٢٠٠٨م فأنشأت إدارة متخصصة لتقوم بتنفيذ هذا النظام، علاوة لربط هذا النظام بشبكة إلكترونية لربط كل الوحدات والأجهزة الحكومية مما وفر أفضل وسيلة لجمع وتحليل البيانات، لذلك كانت النتائج جيدة وفق توقعات المسؤولين.

رابعاً: التجربة البرازيلية^(١):

تتشكل دولة البرازيل من حكومة اتحادية وحكومات فدرالية بعدد ٢٦ ولاية، وتضم كل ولاية عدد ٥,٥٦٤ حكومة محلية (بلدية Municipalities) - لذلك اعتمدت دولة البرازيل في جمع بيانات إيراداتها ومصروفاتها الولائية والمحلية على إدارة الخزانة القومية. بينما تركت مهمة جمع البيانات المالية الخاصة بالحكومة المركزية لبنك البرازيل المركزي، فبدأت البرازيل بتطبيق نموذج إحصاءات مالية

^(١) Dziobek et. al. June ٢٠١٤, The IMF Govern Finance Statistics Year Book, Maps of Govern for ٧٤ Countries IMF Working Paper, ١١/ ١٢٧
(<http://www.IMF.org/external/pubs/ft/wp/٢٠١٤>).

الحكومة لعام ١٩٨٦م اعتماداً على مبدأ الأساس النقدي في التسجيل والقيود المحاسبي.

دعت إدارة الخزانة القومية البرازيلية إلى تبني مشروع قومي لتطوير جودة بيانات نظام إحصاءات مالية الحكومة، وكانت النتيجة لهذا المشروع هو تحول البرازيل من دليل عام ١٩٨٦م إلى دليل عام ٢٠٠١م القائم على أساس الاستحقاق الكامل، فبدأت التطبيق أولاً بالحكومة المركزية كبرنامج لإصلاح المالية العامة في العام ٢٠١١م، ثم واصلت الحكومة البرازيلية نهج التطور المالي فعملت على ترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى اللغة البرتغالية Portuguese بغرض الموائمة والتجانس مع معايير المحاسبة لأمريكا اللاتينية COA.

في عام ٢٠١٢م تم تطبيق المعايير الجديدة المعدلة COA في كل الوحدات الحكومية، وكانت النتائج المترتبة على هذا العمل هو تحسين مستوى الأداء والشفافية المالية، لذلك خطت إدارة الخزانة القومية خطوة جديدة بتأسيس نظام إلكتروني جديد اقتباساً من التجربة الأسترالية لجمع ومعالجة البيانات المالية الاتحادية والولائية معاً على أساس شهري.

مما تقدم يرى الباحث أن البرازيل بدأت بتطبيق دليل عام ١٩٨٦م ثم انتقلت لدليل عام ٢٠٠١م، وكان هذا الانتقال قد اعتمد على التجانس ما بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة اللاتينية، وهي تعتبر الدعامة الأساسية لنجاح تطبيق دليل عام ٢٠٠١م القائم على أساس الاستحقاق الكامل. لذا يرى الباحث ضرورة الاستفادة من التجارب الدولية خصوصاً في إطار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

خامساً: التجربة الأسترالية^(١):

بدأت دولة أستراليا برنامج الإصلاح المالي فيها مبكراً في العام ١٩٩٥م بتطبيق نظام إحصاءات مالية لسنة ١٩٨٦م على الأساس النقدي وذلك عبر تغطيتها المؤسسية المكونة من ثلاث مستويات حكم مركزي، ولائي ومحلي، ثم انتقلت إلى أساس الاستحقاق وفقاً لنموذج ٢٠٠١م، وقد استفادت أستراليا من معايير المحاسبة الأسترالية ودول الكومنولث ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في صياغة إطار مفاهيمي جديد تمكنت من خلالها من دمج وتوحيد التدفقات والأرصدة في قائمة واحدة Integrated Statement of Stock and Flows وانعكس ذلك في إظهار الوضع المالي بشكل شامل Comprehensive وبالتالي كانت النتيجة سياسة مالية مستقرة Sustainability of Fiscal Policy.

الجدول التالي يوضح ملخص لشكل الموازنة العامة في أستراليا بعد تطبيقها لنظام إحصاءات مالية الحكومة GFS.

الجدول رقم (٣ / ٢ / ٥)

ملخص لقائمة التشغيل الأسترالية

صافي الإقراض (+) والاقتراض NLB (b - a)	النفقات (b)	الإيرادات (a)	
١,٢٥	٣١,٩١	٣٥,١٦	الحكومة العامة General Government
٠,٣٧	٢,٣٣	١,٩٦	الحكومات المحلية Local Governments
-٦,٤٥	١٣,٦٣	٧,١٨	الحكومات الولائية State Government
-	-	-	صناديق التأمين الاجتماعي
-	-	-	وحدات خارج الموازنة العامة
-	-	-	موازنة الحكومة المركزية

^(١) ABS, Australia, "Implementation of Accrual Accounting in Australian Government Finance Statistics and the National Accounts" – OECD Meeting of National Accounts Experts ٨/ ١١ October ٢٠٠٢ – Paris.

المصدر: IMF – Government Finance Statistics – Year Books (٢٠٠٩)

- الناتج المحلي الإجمالي GDP الأسترالي يساوي ١,١٨٧,٢١٣ مليون دولار أسترالي.

- الإيرادات والمصروفات تتضمن المنح المستلمة والمدفوعة للوحدات الحكومية الأخرى.

- لا توجد أية معلومات خاصة بصناديق التأمينات الاجتماعية.

- لا توجد أية معلومات عن موازنات وحدات حكومية أخرى أو وحدات خارج الموازنة العامة.

يلاحظ الباحث أن أستراليا بدأت تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة مبكراً، وهي تعتبر من الدول الرائدة في هذا المجال وقد استفادت منها العديد من الدول مثل البرازيل خصوصاً في مجال صياغة الإطار المنهجي للتطبيق - وقد ظهر هذا في نتائجها المالية، إذ يلاحظ من الجدول رقم (٥/٢/٣) أن الموازنة العامة لأستراليا بشكلها الجديد تحسن فيها مستوى الشفافية المالية واختفت بيانات الوحدات التي كانت تحتفظ لنفسها ببند مالي خارج الموازنة.

سادساً - التجربة الكندية^(١):

بدأت كندا تجربتها العملية في مجال تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بتعميم دليل عام ٢٠٠١م على كل مستويات الحكم فيها إذ شملت الحكومة المركزية، البلديات الريفية، المقاطعات الإقليمية والحكومات المحلية، علاوة لبرامج خطط التأمين الكندية وخطط التأمين لمقاطعة كويبيك Quebec. وقد استعانت كندا بإدارة نظام الحسابات القومية الكندية Canada System National Account (CSNA) في عملية جمع وتحليل البيانات المالية ونشرها دورياً لكل ربع سنة.

^(١) International Monetary Fund, Quality Government/ Finance Statistics: Guide for Compiler and Users, February ٢٠١٣ Available Via the Internet: <http://www.IMF.org>.

في مايو ٢٠١٤م استطاعت كندا تعديل منهجها في تسجيل العمليات المحاسبية باعتماد أساس الاستحقاق الكامل لدليل ٢٠٠١م مستفيدة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS حيث تمكنت من إعادة تصنيف وتبويب بنود قائمة التشغيل بصورة شاملة لكل مكونات القطاع الحكومي من إيرادات ونفقات. أما بالنسبة لبنود الميزانية العامة من أصول مالية وغير مالية وخصوم، فقد عملت هيئة الإحصاءات الكندية (Statistics Canada) على وضع مقياس مرجعي للأصول السنوية للدين العام وحصص الملكية بالقيمة السوقية إلى قيم دفترية باستخدام نسبة رسملة لاشتقاق تقديرات القيمة الدفترية، كذلك تم الجمع بين مخزون الأدوات المالية الكندية القائمة وإصدارات الأسهم والمعاملات الشهرية في الأوراق المالية عبر نظام تفصيلي لمعالجة بيانات السندات الكندية وكل من أدوات سوق المال الكندية وأسواق المال الأجنبية.

مما تقدم يرى الباحث أن سمات التجربة الكندية هي عملية الانتقال السريع لمبدأ الاستحقاق الكامل بتبني دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م مستفيدة من معطيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع، وهي تعتبر مرحلة متقدمة بالمقارنة مع غيرها من الدول، علاوة على أن التجربة الكندية استطاعت أن تعالج أهم مشكلتين مرتبطين بنظام إحصاءات مالية الحكومة وهي متطلبات التغطية المؤسسية للقطاعات والحكومات المحلية المختلفة ومشكلة حصر وتقييم وتصنيف بنود الأصول المالية وغير المالية والخصوم.

سابعاً - التجربة الجورجية^(١):

^(١) Mr. Pridon As Lani Kashvili, (Ministry of Finance Georgia, Paper Available Via the Internet:
<http://epp.eurostat-eu/protal/page/governmentfinancestatistics/docuemnts>.

قررت الحكومة الجورجية تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بغرض إصلاح المالية العامة ومن ثم تحقيق الأهداف التالية:

i. تبسيط عملية تجميع ومعالجة البيانات المالية بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.

ii. زيادة مستوى جودة المعلومات المالية.

iii. رفع مستوى الثقة والشفافية في البيانات والتقارير المالية.

iv. التنسيق والتجانس مع المعايير الدولية.

v. تخفيض التكاليف المالية والزمانية المتعلقة بالمعالجات الإحصائية.

بدأت الحكومة الجورجية ممثلة في وزارة المالية أول خطواتها في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة بمراجعة تصنيفات الموازنة العامة وذلك استناداً على تصنيف دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م وبالتركيز أكثر على عملية الترميز Codes حيث أضافت بعض الرموز لتلبية المتطلبات والاحتياجات الخاصة لدولة جورجيا والمتعلقة بضعف وقصور نظم المعلومات المحاسبية.

نجحت جمهورية جورجيا في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة ابتداءً من العام ٢٠٠٨م بالنسبة للحكومة المركزية تلتها الحكومات المحلية انطلاقاً من العام ٢٠٠٩م، حيث اعتمدت الحكومة المركزية منهجية دليل العام ٢٠٠١م بصورة متكاملة، بينما اعتمدت الحكومات المحلية منهجية دليل العام ٢٠٠١م مع اعتماد الأساس النقدي المعدل في معالجة وتسجيل البيانات المحاسبية. لذلك ظهر أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على جمهورية جورجيا في تبسيط وتسهيل إجراءات تجميع البيانات المالية خصوصاً بيانات الحكومات المحلية، علاوة على تخفيض التكاليف المالية والزمنية المتعلقة بإعداد ومعالجة البيانات المالية، بالإضافة إلى تحسين مستوى الشفافية والإفصاح المالي لبيانات الموازنة العامة.

بناءً على ما تقدم يرى الباحث أن التجربة الجورجية انتهجت منهج التدرج والتبسيط في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة حيث أتاحت الفرصة للحكومات المحلية أن تبدأ التطبيق باستخدام الأساس النقدي في التسجيل والمعالجة المحاسبية وذلك بغرض تفادي مشاكل ضعف وقصور نظم المعلومات المحاسبية.

ثامناً: التجربة الأيرلندية^(١):

تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في جمهورية أيرلندا تم عبر الإدارة المركزية للإحصاءات وبواسطة استخدام النموذج ESA٩٥ وتحت لوائح ونظم الاتحاد الأوروبي، مثلها مثل كل دول الاتحاد الأوروبي ومن ثم تحويل تلك البيانات لتتوافق مع فورمات ونماذج دليل إحصاءات مالية العام ٢٠٠١م.

الإعداد الفعلي لبيانات الموازنة العامة يتم بواسطة تيم Team من قسم الحسابات القومية حيث يقوم هذا التيم بتجميع وإعداد بيانات الأجور والمرتبات وتعويضات العاملين بالإضافة إلى بيانات الإنتاج والاستيراد، بينما البيانات الخاصة بالميزانية العمومية للحكومة المركزية فيتم إعدادها بواسطة إدارة وكالة الخزانة القومية التابعة لوزارة المالية الاتحادية حيث يتم التركيز على إجراء المعالجات المحاسبية الدقيقة على الحسابات غير المالية Non Financial Accounts بالإضافة إلى إدراج البيانات الخاصة بعمليات الحكومة من الحساب الجاري وعناصر التمويل والدين العام ويتم فيها استخدام الأساس النقدي في المعالجات المحاسبية لتلك البيانات مع إجراء بعض التعديلات عليها لتلبية متطلبات أساس الاستحقاق المعدل لبند المصروفات والنفقات اعتباراً من السنوات ٢٠١١ - ٢٠١٢م.

^(١) Bank for International Settlements, European Central Bank and International Monetary Fund ٢٠٠٩, Hand Book on Securities Statistics Available Via the Internet: <http://www.IMF.org/external/na/sta/wagesed/hbook.htm>

بناءً على ما تقدم يمكن للباحث أن يستخلص أن التجربة الأيرلندية بدأت بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة اعتماداً على أساس الاستحقاق المعدل لتسجيل الإيرادات والمصروفات، بالإضافة إلى اهتمام دولة أيرلندا بمعالجة وتصنيف عناصر الدين والتمويل بغرض تلبية متطلبات إحصاءات وتقارير الاتحاد الأوروبي Euro State.

تاسعاً - تجربة المملكة المتحدة^(١):

تعتبر المملكة المتحدة واحدة من الدول الرئيسية التي ساهمت في تطوير العمل المحاسبي بإصدارها للعديد من معايير المحاسبة تحت مسمى (UK-GAAP) لذلك اعتمدت المملكة على نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٥م في معالجة ونشر بياناتها المالية.

بدأت المملكة المتحدة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة منذ صدور أول نسخة للعام ١٩٨٦م حيث كان على مسئولية المؤسسة القومية للإحصاءات مهمة جمع ونشر البيانات والإحصاءات الربع سنوية لإحصاءات مالية الحكومة وذلك عملاً بمتطلبات معايير صندوق النقد الدولي ومتطلبات الاتحاد الأوروبي للإحصاءات Euro State وانطلاقاً من العام ٩٨ / ١٩٩٧م انتقلت المملكة المتحدة من التطبيق على الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الكامل وذلك من خلال تعديل تصنيف بيانات الموازنة العامة وفق منهجية صندوق النقد الدولي حيث تم اعتماد دليل عام ٢٠٠١م بصورة كلية لمكونات القطاع العام الذي يتضمن ثلاث قطاعات هي:

^(١) Pedregal Jand Javier J. Perez, September ٢٠٠٨, should Quaterly Government Finance Statistics be used for fiscal surveillance in Europe? European Central Bank Working Paper Service No. ٩٣٧.

- قطاع الحكومة المركزية Central Government: وتشمل الأقسام الإدارية للولايات والوكالات المركزية، وتكلف إدارة الخزانة العامة Public Treasury بجمع وإعداد بيانات الإيرادات والنفقات القومية.

- قطاع الحكومات المحلية Local Government Sector: ويتضمن كل أجزاء الحكومات المحلية من إدارات فرعية بالإضافة إلى المؤسسات غير الرسمية التابعة لتلك الحكومات، وتكلف السلطات المحلية بإعداد بيانات إحصاءات مالية الحكومة.

- الشركات العامة Public Corporation: وتشمل الشركات التي تسيطر عليها الحكومة العامة بشقيها المالي وغير المالي كالبنوك والوكالات التجارية، حيث يتم تضمين البيانات المالية لهذه الشركات كأرباح ومساهمات ضمن بيانات إحصاءات مالية الحكومة.

يلاحظ الباحث أن تجربة المملكة المتحدة تميزت بعمقها من حيث التطبيق حيث بدأت بدليل عام ١٩٨٦م ثم انتقلت بصورة مبكرة في تبني دليل عام ٢٠٠١م بتطبيق أساس الاستحقاق الكامل لدى كل مكونات القطاع العام الإنجليزي.

مما سبق ذكره يستطيع الباحث أن يلخص أهم الملامح والسمات المقتبسة من تجارب الدول المستعرضة والخاصة بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في الآتي:

أولاً: معظم الدول بدأت بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة انطلاقاً من دليل عام ١٩٨٦م بإتباع الأساس النقدي في القيد والتسجيل ثم انتقلت بصورة متدرجة إلى دليل العام ٢٠٠١م عن طريق تطبيق أساس الاستحقاق الكامل.

ثانياً: معظم الدول عملت على إتاحة الفرصة الكاملة لحكوماتها المحلية بأن تتدرج في التطبيق حتى ولو تعارض ذلك مع النظام المتبع مركزياً وذلك بهدف مراعاة

الاختلافات والتباينات بين الحكومات المحلية من حيث القدرات الفنية والإمكانات المادية.

ثالثاً: واجهة معظم الدول التي استعرضت تجاربها بعض المشاكل العملية المتعلقة بتطبيق إحصاءات مالية الحكومة أهمها ما يلي:

- نقص وقلة الكوادر المدربة والمؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.
- صعوبة تجميع وتوحيد مصادر بيانات الموازنة العامة خصوصاً البيانات الخاصة بالحكومات المحلية والشركات التابعة للقطاع العام.
- صعوبة حصر ومعالجة بيانات الأصول المالية والأصول غير المالية والالتزامات بصورة دقيقة وشاملة.

تيمناً بهذه التجارب التي تم استعراضها والنتائج المتعلقة بها، يمكن تناول التجربة السودانية في مجال تطبيق إحصاءات مالية الحكومة بصورة من التفصيل لكي نتمكن من تقييمها بصورة شاملة وذلك من خلال استعراض الفصل الرابع التالي.

٤ / الفصل الرابع

تجربة السودان في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة

يتناول هذا الفصل تجربة السودان في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة

وذلك من خلال المباحث التالية:-

المبحث الأول: الخلفية التاريخية للموازنة العامة في السودان.

المبحث الثاني: أسس إعداد الموازنة العامة في السودان.

المبحث الثالث: تطبيق إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية والاقتصاد

الوطني.

المبحث الأول: الخلفية التاريخية للموازنة العامة في السودان:

١/٤ تمهيد:

من أهم المشاكل التي تواجه السودان في الوقت الراهن هي شح وندرة الموارد المالية اللازمة للتنمية خصوصاً بعد انفصال الجنوب وفقدان جزء كبيراً من الموارد البترولية من إيرادات الموازنة العامة، علاوة على استمرار عمليات ومتطلبات التنمية بمختلف مشتقاتها ومكوناتها مما حتم ضرورة وضع الخطط اللازمة لسد العجز والفجوة في مخرجات الموازنة العامة والعمل على تحسين وإصلاح شكل ومحتوى الموازنة العامة من حيث العرض والإفصاح.

إن معالجة أوجه القصور التي تعترض عملية تخطيط وإعداد الموازنة العامة هي جهد طويل الأمد ومتعدد الأوجه، نظراً لتوقف جوانب كثيرة على الجهد المباشر لتلبية الاحتياجات المتعلقة بالمعلومات في حدها الأدنى، وقد شجعت عملية مراجعة الموازنة العامة والإصلاحات الرامية إلى اعتماد تصنيف الموازنة العامة وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة إلى اعتماد موازنة موحدة لحكومة السودان الاتحادية، بما في ذلك تغطية الإنفاق في الولايات والمحليات، بيد أن التقدم المحرز في هذا المضمار ما زال بطيئاً، وثمة ضرورة لقيام وزارة المالية والاقتصاد الوطني وزارات المالية الولائية بجهد منسق بغرض تسريع عجلة التقدم المتحقق، ولكي يتضح أثر التحولات والتغيرات التي طرأت على شكل ومحتوى الموازنة العامة في السودان يرى الباحث ضرورة استعراض التطور للموازنة العامة في السودان خلال الفترات المختلفة.

٤ / ١ / ١ التطور التاريخي للموازنة العامة في السودان:

"بدأ إعداد الموازنة العامة في السودان منذ عام ١٨٨٩م، وكان أول موازنة تم نشرها في عام ١٩٠٥م حيث كان التمويل لتلك الموازنة يتم أساساً من الإعانة السنوية التي كانت تدفعها الحكومة المصرية بالإضافة إلى بعض الضرائب. أما موازنة التنمية فقد جاءت إعدادها مؤخراً إذ صدرت أول موازنة للإنشاء والتعمير في عام ١٩٤٦م.

كان نظام الموازنة الجارية يفتقر إلى المقومات الأساسية في الإعداد والإجازة والتنفيذ، ولم يبدأ تطوير موازنة التنمية إلا بعد قيام أول تجربة حقيقية للتخطيط الشامل في عام ١٩٦١ / ١٩٦٢م، واستمر التطور في عام ١٩٦٤م عندما أدخل نظام التبويب الإداري كوسيلة لرقابة صرف وإنفاق الوحدات المختلفة، حيث تم بموجب هذا التبويب تقسيم النفقات الجارية إلى ثلاث فصول بحيث تشمل الفصل الأول المرتبات والأجور، ويتضمن الفصل الثاني الخدمات بينما يشمل الفصل الثالث النفقات الإنشائية الصغيرة والتجديدات، أما الإيرادات المتنوعة فقد تم تبويبها تحت مسمى الموارد الذاتية كالضرائب والرسوم والموارد غير الذاتية كالقروض^(١).

في عام ١٩٧١م تم توحيد الموازنة الجارية مع موازنة التنمية في وثيقة واحدة تضم النفقات الجارية والنفقات التنموية، وبناء على ذلك تم تخصيص الفصل الثالث من الموازنة العامة لاعتمادات التنمية ومن ثم أدخل نظام التبويب الوظيفي كبيان ملحق بالتبويب الإداري، ولكن لم يؤدي ذلك إلى تحسين الوضع المالي من حيث الإفصاح والشفافية والنتيجة النهائية، بل ظهر عجز في موازنة الحكومات المحلية بمبلغ ٥٩ مليون جنيه خلال الفترة من ١٩٧٤ - ١٩٧٥م.

(١) د. عبد العزيز عبد الرحيم سليمان، المالية العامة وتطبيقاتها، (الخرطوم: بدون دار نشر، ١٩٩٧م)، ص

في فترة الثمانينيات حاولت الحكومات المتعاقبة استعادة التوازن المالي والاقتصادي عن طريق تبني برامج ثلاثية لترشيد الإنفاق الحكومي ومراجعة الأسبقيات والاستخراج الأمثل للطاقة المتاحة لرفع مستوى الإنتاجية للسيطرة على عجز الموازنة. إلا أن الحكومات لم تلتزم بتخفيض الإنفاق العام بل تفاقم الوضع في عام ١٩٧٩ - ١٩٨٠م عندما زادت تكلفة الفصل الأول والخاص بالمرتبات والأجور لتطبيق التقويم الوظيفي بأكثر من ٥٠%^(١).

"في فترة التسعينيات تبنت الحكومة البرنامج الرباعي للإنقاذ والإصلاح والتنمية حيث تم تطبيقه خلال الفترة من ١٩٨٨ / ١٩٨٩ إلى ١٩٩١ / ١٩٩٢م وكان الهدف من هذا البرنامج هو معالجة الخلل في التوازن الداخلي والخارجي للموازنة وتوفير الحد الأدنى من الضروريات لحياة المواطن، وفي عام ١٩٩٢م كانت الخطة الإستراتيجية القومية الشاملة وهي خطة طويلة المدى ١٩٩٢ - ٢٠٠١م مقسمة إلى برامج متوسطة وكان الهدف هو مضاعفة الدخل القومي"^(٢).

"بعد التوقيع على اتفاقية السلام الشامل بين حكومة السودان القومية والحركة الشعبية لتحرير السودان في ١٩ / يناير / ٢٠٠٥م هيمنت على إدارة المالية العامة محاولة تحقيق التوازن بين الضغوط المتعلقة باستمرار الزيادة في النفقات الاتحادية والحاجة لتمويل تلك الالتزامات المتجددة نحو الحكومات دون القومية من جهة، وبين تقلب العوائد النفطية وقصور نمو العائدات المتوقعة من جهة أخرى، خصوصاً بعد انفصال جنوب السودان في سبتمبر ٢٠١٠م، لذا اعتمدت حكومة السودان نهج برامجي لمراجعة الإنفاق العام يتسم بالطابع العملي وله توقعات معينة بما يمكن تحقيقه في سياق بيئة ما بعد انتهاء الصراع وانفصال الجنوب، حيث شددت هذه

(١) مرجع سابق، ص ٣٣٧.

(٢) د. عبد الوهاب عثمان شيخ موسى، منهجية الإصلاح الاقتصادي في السودان، (الخرطوم: مطابع صك النقود، ٢٠٠١م)، ص ٧١.

المراجعة على ضرورة معالجة العناصر الأساسية لإدارة الإنفاق العام بفعالية، ويشمل ذلك إعداد تقارير الموازنة الوظيفية على نحو يراعي الشمولية والشفافية، ورصد الإنفاق الفعلي ونتائجه بغرض تعزيز المساءلة وحساب تكاليف السياسات القطاعية والسياسات الشاملة بغرض زيادة درجة شفافية أولويات الموازنة وتحسين مصداقية الموازنة، والربط بين التخطيط التتموي وعملية إعداد الموازنة السنوية، والعمل بصفة عامة على زيادة استخدام تحليل الإنفاق في عملية اتخاذ القرارات. وتتنظر السلطات والأجهزة المختصة بعين الاعتبار إلى الكثير من تلك القضايا بوصفها أولويات، حيث يتم في الوقت الحالي تخطيط الإصلاحات أو أنها قيد التنفيذ بالفعل^(١).

مما تقدم يلاحظ الباحث أن نظام إعداد الموازنة العامة المتبع في السودان منذ بداية التاريخ لتطبيق أول موازنة عامة إنما سارت واستمرت على نهج الموازنة التقليدية أو ما يسمى بموازنة البنود والاعتمادات، ورغم المزايا التي تحققها الموازنة التقليدية في مجال الرقابة المالية إلا أنها لا تصلح في مجال فرض الرقابة الشاملة على الأنشطة الحكومية، بغرض تطويرها وتحسينها^(٢)، بل الملاحظ في السنوات الأخيرة من القرن الحالي أن معظم الدول المتقدمة وبعض الدول النامية اتجهت إلى استخدام الأشكال الحديثة للموازنة من موازنة برامج وأداء وموازنة صفرية، كما يُلاحظ من خلال استعراض تجارب الدول في تطبيق إحصاءات مالية الحكومة أن بعض الدول تطورت في مجال إعداد الموازنة العامة حيث اتجهت إلى استخدام مجموعة متنوعة من أساليب المحاسبة والتي تتراوح بين النقدي والنقدي المعدل، والاستحقاق المعدل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل كما في نيوزيلندا والمملكة المتحدة وأستراليا وكندا.

(١) البنك الدولي، ووزارة المالية والاقتصاد الوطني، مراجعة الإنفاق العام للسودان، تقرير تجميعي رقم ٤١٨٤٠ SD، وحدة تخفيض أعداد الفقراء وإدارة الاقتصاد، مكتب إدارة أفريقيا، ديسمبر ٢٠٠٧م، ص ٧١.

(٢) د. عبد الفتاح الصحن، ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٣١٥.

٤ / ١ / ٢ عملية إعداد الموازنة العامة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني:

"تعتبر وزارة المالية والاقتصاد الوطني في السودان الوزارة التخطيطية الأولى لأموال الدولة القومية، لما تقوم به من إعداد وتنفيذ للموازنة العامة للدولة، وذلك باعتبار أن وزارة المالية والاقتصاد الوطني هي الجهة المسؤولة عن الولاية على المال العام وإدارة الاقتصاد الوطني والتوجيه نحو تحقيق غاياته وفقاً لفلسفة وإستراتيجية ومنهجية الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ووفق الخطط والبرامج المجازة والمتبعة، كما تلعب وزارة المالية والاقتصاد الوطني دوراً هاماً في إدارة السياسات المالية والاقتصادية على المستويين القومي والولائي وذلك بغرض تحقيق أهداف الوزارة المتمثلة في إدارة المال والحفاظ على موارد وممتلكات الدولة والرقابة وترشيد استخدام الموارد وتميئتها وفق الإستراتيجية القومية الشاملة^(١).

بناءً على ما تقدم يرى الباحث أن أهمية دور وزارة المالية تنبع من مجهوداتها الرامية لخدمة كافة مكونات المجتمع، لذلك تعتبر هي الوزارة السيادية الأولى من الوزارات في نظام الحكم في السودان، فهي تعتبر حلقة الوصل بين كل أجهزة الدولة المختلفة لما تقوم به من إدارة المال العام وتغذية الوحدات الحكومية المختلفة بالموارد المالية اللازمة من خطط وموجهات الموازنة العامة.

حتى تقوم وزارة المالية بهذه المهام، تنوعت وتعددت الإدارات والوحدات التابعة لها وهي:

- رئاسة وزارة المالية.
- ديوان الحسابات.
- الإدارة العامة للمراجعة الداخلية.
- ديوان الضرائب.

(١) جمهورية السودان، مرشد وزارة المالية والاقتصاد الوطني، (الخرطوم: مطابع العملة، يوليو ٢٠٠٧م)، ص ٢.

- الإدارة العامة لشرطة الجمارك.
 - جهاز المخزون الإستراتيجي.
 - الهيئة العامة للإشراف والرقابة على أعمال التأمين.
 - من أهم مهام واختصاصات وزارة المالية والاقتصاد الوطني ما يلي:
 - وضع الإستراتيجيات والسياسات الخاصة بالإدارة المالية والاقتصادية.
 - تحرير الاقتصاد الوطني من القيود والتحكم.
 - إدخال الأساليب والمناهج العلمية الحديثة لترشيد وتجويد الإدارة المالية والاقتصاد.
 - إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتوازنة.
 - متابعة الأداء الاقتصادي تجاه نمو المتغيرات السياسية والاقتصادية الداخلية والخارجية وتصحيح مسارها على أساس الأهداف الإستراتيجية المرحلية ومن ثم قيادة العملية التنموية.
 - إحداث التنسيق والتكامل بين الإدارة المالية والتخطيط الإنمائي وإحداث الاتساق والإجراءات التنفيذية.
 - إتباع الوسائل والمناهج والأطر المؤسسية الفعالة بالتنسيق على المستويات الاتحادية والولائية والمحلية والقطاعية لخدمة الأهداف القومية.
 - انتهاج النظم الفعالة والتحليل والتقويم للبرامج والخطط الاتحادية والولائية وإبراز التقويم المقارن والنتائج وإبراز الإيجابيات والسلبيات ومواضع الخلل والتقارير الدورية على أساس المعايير والمؤشرات الاقتصادية.
 - إدخال الأساليب والأدوات الحديثة في نظم إعداد وإدارة الموازنة العامة.
 - وضع المعايير والضوابط اللازمة لتأمين وتأكيد حسن استخدام الموارد.
- الإدارة العامة للمالية والموازنة:**

تعتبر الإدارة العامة للمالية والموازنة واحدة من أهم الإدارات العامة في وزارة المالية والاقتصاد الوطني، وهي تهدف إلى تنمية وتوظيف الموارد وتحقيق أهداف الدولة السياسية والأمنية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية من خلال البرامج والخطط المرتكزة على فلسفة الدولة ومنهجيتها وهي بالتالي تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية^(١):-

أ. أحكام الرقابة على إنفاق الموارد وتوجيهها والتأكد من استغلالها الاستغلال الأمثل.

ب. الإعداد والتنسيق لضمان وضع الموازنة للدولة بصورة تعكس الأهداف الكلية للاقتصاد القومي.

ج. العمل على إيجاد وسائل إيجابية تساعد على التنفيذ والتحليل لتقييم الأداء ومتابعة تنفيذ الموازنة وفقاً للقوانين واللوائح والقرارات الوزارية المالية من واقع مستندات الصرف.

وتتركز أهم مهام واختصاصات الإدارة العامة للمالية والموازنة في الآتي:

١. إعداد مقترحات الموازنة العامة للدولة في جانبها الإيرادي والانفاقي والتمويل وفقاً للإطار العام للموازنة الذي يشمل المؤشرات الاقتصادية الكلية (مؤشرات مالية ونقدية وتمويلية) والقطاعية والاجتماعية المراد تحقيقها حيث يتم تكوين لجنة عليا للموازنة تشرف على كل مراحل إعداد الموازنة مسترشداً بإطار الاقتصاد الكلي.

٢. المشاركة في اللجان الخاصة بالاقتصاد الكلي ولجان الموازنة وتنسيق إعداد موازنة الظل.

^(١) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير الأداء المالي لعام ٢٠٠٨م الإدارة العامة للمالية والموازنة، الموقع:

www.mof.gov.sd

٣. إعداد منشور الموازنة السنوي وإرساله لجميع الوزارات والوحدات الحكومية بغرض توجيهها ومساعدتها في إعداد مقترحات العام المالي المعين.
٤. توفير الدفاتر والأرانيك المالية والمحاسبية الخاصة بتحصيل الإيرادات.
٥. إعداد التقارير الدورية لتوضيح أداء الإيرادات العامة والإنفاق الفعلي.
٦. توفير البيانات والمنشورات والقرارات والقوانين المصاحبة للموازنة.
٧. مراجعة أداء الوزارات والوحدات الحكومية وفقاً للإجراءات القانونية والإدارية المنصوص عليها في قانون الاعتماد المالي للموازنة.
٨. إصدار التحويل بالصرف الذي يوقع بواسطة السيد الوكيل.
٩. اتخاذ التدابير اللازمة لتوجه الإنفاق نحو الأولويات التي تحددها السياسات العامة للدولة.
١٠. التقييد بعدم تجاوز الاعتمادات لأي بند إلا بعد الحصول على دعم إضافي للبند المذكور وفق الإجراءات المعمول بها.
١١. حصر وجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالموازنة بالشكل الذي يساعد الإدارة العامة على سرعة التنفيذ وأدوات التكامل الأفقي في المعلومات بين الإدارات والتكامل الرأسي في انسياب المعلومة إلى رئاسة الوزارة.
١٢. تنسيق أعمال البعثات الفنية وبعثات التقييم لصندوق النقد الدولي وتقارير إحصاءات مالية الحكومة.
١٣. إصدار التصديقات الخاصة بالصرف على بنود الموازنة المختلفة بما في ذلك الأوامر المستديمة.
١٤. رصد وتسجيل التصديقات الصادرة ومتابعة التنفيذ مع إدارة التدفقات النقدية والصندوق القومي لدعم الولايات.
١٥. تطبيق نظام إلكتروني داخلي لتبادل التقارير والملفات الإلكترونية والمعلومات والاستفادة من البريد الإلكتروني.

يتولى مهام الإدارة العامة للموازنة مدير عام يعاونه مكتب تنفيذي وخمسة مديري إدارات:-

- تعويضات العاملين.
 - شراء السلع والخدمات.
 - التدفقات النقدية والدفعيات.
 - الدين الداخلي.
 - التنسيق العام والمتابعة (الحصر العام والبرامج)^(١).
 - وضع السياسات وأحكام التكوين المؤسسي والرقابة المالية ووضع القوانين واللوائح والضوابط اللازمة لتأمين وتحقيق الولاية على المال العام.
 - دعم وتفعيل الجهاز المحاسبي للتمكين من قفل الحسابات الختامية سنوياً في موعدها وتفعيل المراجعة العامة وتأكيد ضبط الأموال العامة والموارد في سجلات ملتزمة باستخدام الأساليب الحديثة.
 - تنمية وتطوير القدرات والإمكانيات المحاسبية والمراجعة العامة.
 - إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة والاهتمام بعمليات التنسيق اللازمة والخاصة بتكاملة الموازنة من جميع مراحلها.
 - إعداد التقارير الشهرية والربع سنوية عن أداء الموازنة العامة^(٢).
- بالنظر إلى ما تقدم من مهام واختصاصات وزارة المالية باعتبارها الجهة المسؤولة عن إدارة المال العام، يرى الباحث أن عملية صياغة وتحديد مهام الوزارة ليس بالأمر الكافي لضمان تحسين وإصلاح إعداد الموازنة العامة، بل يجب وضع وتحديد الأهداف والخطط المراد تحقيقها بشكل واضح، إذ يعد أمر تحديد أهداف

^(١) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مرشد الإدارة العامة للمالية والموازنة، منشور على موقع الوزارة:

www.mof.gov.sd.

^(٢) جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مذكرة تفسيرية للموازنة العامة، (الخرطوم: مطابع العملة،

٢٠٠٦م)، ص ٦ - ١٣.

نشاط الحكومة أمراً أساسياً بالنسبة لأسلوب إعداد الموازنة العامة، خصوصاً الموازنات الحديثة باعتبارها أداة لإدارة الموارد، كما يعتبر تحديد أهداف عناصر البرامج التنموية التي تتفق مع سياسة الحكومة والأهداف الوزارية بمثابة الأساس لوضع هيكل البرامج والرقابة اللاحقة لإنجاز عناصره.

٢ / ٤ المبحث الثاني: أسس إعداد الموازنة:

تمهيد:

تصدر وزارة المالية قبل ستة أشهر من نهاية السنة المالية أو أي تاريخ آخر يحدده وزير المالية المنشور الذي يحدد الأسس والموجهات الخاصة بإعداد مقترحات الموازنة وترفق مع ذلك المنشور النماذج والصحائف التي توضح كيفية إعداد تلك المقترحات.

١ / ٢ / ٤ أسس ومقترحات إعداد الموازنة العامة:

بناءً على منشور وزارة المالية الذي يتضمن قائمة من الأسس والمقترحات الموجهة إلى الهيئات والمؤسسات الحكومية في السودان، يتم إعداد تقديرات بنود الموازنة العامة على النحو التالي:-

١. تعد تقديرات الإيرادات والمصروفات السنوية وفق خطة عمل الوحدة للسنة المالية القادمة تحت الإشراف المباشر للوحدة.

٢. يراعى عند إعداد التقديرات المنصوص عليها في البند (١) العوامل المؤثرة في حجم الإيرادات والمصروفات بالزيادة أو النقصان وتحديد العوامل بدقة وتفصيل.

٣. تقدم كل وحدة مقترحات موازنتها السنوية إلى الإدارة العامة للمالية والموازنة بالوزارة في موعد لا يتجاوز نهاية أغسطس من كل عام أو أي موعد آخر تحدده الوزارة^(١).

إذا قارنا أسس إعداد الموازنة العامة في السودان بالأسس المتبعة في جمهورية مصر العربية، يلاحظ أن وزارة المالية في مصر تصدر سنوياً منشوراً يتضمن القواعد التي تتبعها الجهات عند إعداد مشروع موازنتها وذلك على ضوء الأهداف المخططة والمطلوب تحقيقها وفقاً للسياسة العامة للدولة (مادة ١٣)، مرفقاً به نماذج إعداد الموازنة، ومن ثم تتولى وزارة المالية المصرية مشروع إعداد الموازنة العامة للدولة بعد دراسته مشروعات الموازونات المقدمة من الجهات المختلفة، وعلى أن يعرض وزير المالية مشروع الموازنة على مجلس الوزراء تمهيداً لعرضه على السلطة التشريعية قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية^(٢).

كذلك يلاحظ في دولة العراق أن عملية تحضير الموازنة العامة أيضاً تمر بنفس المراحل إلى مجلس النواب، حيث تقوم وزارة المالية بإعداد تفاصيلها بعد مناقشتها مع الوزارات والدوائر غير المرتبطة بالوزارة وتقدمها بصيغتها النهائية إلى مجلس الوزراء مرفقة بمذكرة إيضاحية لمناقشتها في موعد لا يتجاوز نهاية شهر تشرين الأول "أكتوبر" من كل سنة^(٣).

(١) جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة ٢٠٠٧م، (الخرطوم: مطابع العملة، ٢٠٠٧م)، ص ٦.

(٢) جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، منشور التعديل الجديد على قانون الموازنة العامة رقم (٥٣)، لسنة ١٩٧٣م، بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥م.

(٣) الجمهورية العراقية، مجلس النواب العراقي، قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٤م والمادة (٧) من قانون الموازنة رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥م، الملغى.

مما سبق يرى الباحث أن السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية وعلى مر التاريخ هي التي تقوم بإعداد الموازنة في السودان أو في غيره من الدول وذلك للأسباب الآتية:-

١. تحتاج عملية إعداد الموازنة إلى معلومات وبيانات وكشوفات مالية وخبرات وكفاءات تكون متوفرة بصورة أكثر لدى السلطة التنفيذية لأنها المسؤولة عن الإدارات والوزارات والموظفين بصورة عامة، وهي ميدان التنفيذ^(١).
٢. وزارة المالية كسلطة تنفيذية، كونها مسؤولة عن المرافق العامة والخدمات والإدارات بصورة عامة، لذا فهي الأقدر والأكفأ على تقدير إيراداتها ونفقاتها بدقة وموضوعية.
٣. وزارة المالية، بما أنها تقوم بعملية تنفيذ الموازنة فالأجدر والأولى أن تقوم هي بالإعداد والتحضير ولأنه يسنح لها تعرف مواقف القوة والضعف فيها أكثر من أية سلطة أخرى^(٢).
٤. إن الموازنة العامة تعبر عن البرامج السياسية والاقتصادية والاجتماعية للحكومة، فيكون من المنطقي أن تترك للحكومة مهمة إعداد وتحضير الموازنة حتى تأتي معبرة عن هذه البرامج.

(١) د. السيد عبد المولي، المالية العامة، دراسة في الاقتصاد العام، (القاهرة: دار الفكر العربي، ١٩٧٨م)، ص ٤٦٦.

(٢) د. أحمد زهير، ود. خالد الطيب، المالية العامة، (عمان: دار زهران للنشر، ١٩٩٧م)، ص ٢٨٤.

٤ / ٢ / ٢ طرق إعداد الموازنة:

تعد مرحلة تقدير بنود وبيانات الموازنة العامة مرتكزاً أساسياً من مرتكزات إعداد الموازنة العامة والتي هي عبارة عن مجموعة من الوسائل والأدوات ذات طبيعة فنية وإدارية وذات علاقة بتحديد الموارد الاقتصادية التي تخصص لإشباع الحاجات العامة ولتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

في السودان درجت كل الوحدات والمؤسسات الحكومية على أن تعد موازنتها السنوية بناء على التقسيمات التالية:

١. تقسم باب الإيرادات إلى فصول وبنود وفقاً للجدول المنصوص عليه باللائحة.
٢. بالنسبة لبند النفقات (المصروفات) فقد حافظت وزارة المالية على تقسيماتها المعتادة حتى انفصال الجنوب، حيث يتم عرض وتقديم بند النفقات في ثلاثة أبواب بحيث يشمل الباب الأول على المصروفات المتكررة والجارية والنفقات الرأسمالية بينما يغطي الباب الثاني التحويلات الاتحادية إلى حكومة جنوب السودان في عام ٢٠٠٥م تتضمن فقط النفقات المشمولة في البابين الأول والثالث^(١).

بناء على نوع النفقات المدرجة في الموازنة العامة لحكومة السودان والتي تميل إلى التصنيف الاقتصادي أكثر من التصنيف الوظيفي، فإننا نلاحظ أن التصنيف الاقتصادي للموازنة المعلنة لحكومة السودان لا يغطي سوى المصروفات الاتحادية التي تظهر في ثلاث فصول، حيث تحظى الأجور والرواتب الاتحادية بالأولوية الأولى، ثم تأتي في المرتبة الثانية مصروفات التسيير والمصروفات السيادية العامة والصيانة، في حين تحظى موازنة التنمية بأدنى أولوية.

(١) البنك الدولي مكتب إدارة أفريقيا، السودان، مراجعة الإنفاق العام، تقرير سابق، ص ١٨.

بالنسبة لطرق إعداد الحسابات المالية للدولة، كانت هناك طريقتان تتبعهما الحكومات السودانية منذ عصور عديدة أهمها:

أ. طريقة محاسبة الحقوق:

وبمقتضاها تتضمن الحسابات المالية الختامية للدولة جميع الإيرادات والنفقات التي ترتبت على تصرفات تمت خلال السنة المالية، بصرف النظر عن تاريخ تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات. وفي هذه الحالة فإن الحساب الختامي للحكومة لا يقفل عند انتهاء السنة المالية، وإنما يظل مفتوحاً عدة شهور بعد انتهائها، حتى تتم جميع عمليات التحصيل والدفع الناتجة عن تصرفات أجريت خلال السنة المالية. هذه الطريقة الآن غير مستخدمة في السودان، بل المتبع الآن في الوزارات والمصالح الاتحادية والولائية هي الطريقة الثانية.

ب. طريقة محاسبة الخزانة:

وبهذه الطريقة لا تتضمن الحساب الختامي للدولة إلا الإيرادات المحققة فقط، أي التي حصلت فعلاً، والنفقات المحققة، أي التي دفعت فعلاً خلال السنة المالية، وفي هذه الحالة فإن الحسابات الختامية للحكومة، يقفل يوم انتهاء السنة المالية وهي في الأغلب يكون يوم ٣١ ديسمبر من كل سنة مالية^(١).

استناداً على ما تقدم، يرى الباحث أن نتائج تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة تتوقف إلى حد بعيد، على الطريقة المتبعة في إعداد الحسابات المالية الختامية للدولة. ففي حالة إتباع طريقة محاسبة الحقوق، تتضمن الموازنة لسنة معينة، جميع الإيرادات والنفقات، التي ترتبت على الحقوق والديون، التي من المتوقع أن تنشأ خلال السنة، بصرف النظر عن التاريخ الذي تتم فيه المتحصلات والمدفوعات. أما في حالة إتباع طريقة محاسبة الخزانة، فإن الموازنة العامة لسنة

(١) آسيا بدوي الطاهر، مدير الشؤون المالية والإدارية، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة سابقة بتاريخ الاثنتين الموافق ١٢ / ٣ / ٢٠١٣ م.

معينة، لا تتضمن سوى الإيرادات والنفقات التي تتحقق فعلاً، خلال السنة، حتى لو ترتبت على حقوق وديون تكون قد نشأت قبل السنة المالية، أو تنشأ بعدها. خصوصاً إذا علمنا أن الطريقة المتبعة الآن في وزارة المالية والاقتصاد الوطني في تقدير الإيرادات والنفقات العامة، هي "طريقة التقدير المباشر حيث تقدر بمقتضى هذه الطريقة النفقات العامة طبقاً للاحتياجات المعروفة، لدى الموظفين المختصين في مختلف الوزارات والهيئات العامة، في حين أن تقدير الإيرادات طبقاً لهذه الطريقة تتم من خلال استعانة المسؤولين، بجميع البيانات والمعلومات التي يستطيعون الحصول عليها، لتحديد الإيرادات المتوقعة خلال السنة المقبلة، فإلى جانب الإيرادات التي حصلت في السنوات الأخيرة يؤخذ في الحسبان التغيرات المتوقعة في الضرائب، والرسوم المختلفة، وكذلك ما ينتظر أن يكون عليه النشاط الاقتصادي والدخل القومي وغيرها من العناصر التي تدخل في تنبؤات الموازنة العامة^(١).

على الرغم من أن الباحث يتفق مع الرأي الداعم لاستخدام طريقة التقدير المباشر لإيرادات ونفقات الموازنة، لأنها الطريقة الأسهل، علاوة على أنها تساعد في تقدير الإيرادات بطريقة قد تكون أقرب إلى الحقيقة، غير أنها من ناحية أخرى لها عيوب قد تنسب إليها إذا ما أساء الموظفون استعمالها بأن يغالوا في تقدير الإيرادات حتى يمكنهم التوسع في تقدير النفقات، لكي يضمنوا لمؤسساتهم ظروف إنفاق ملائمة وحتى يتسنى لهم مواجهة أي ظروف طارئة خلال العام. ولذلك يرى الباحث أن تتم مراجعة تقدير النفقات في وزارة المالية استناداً على معدلات الإنفاق المتعارف عليها، واستشهاداً بالإنفاق الفعلي في السنتين الأخيرتين، وألا تكتفي الوزارة بالمراجعات التي تتم بواسطة اللجان الفنية المختصة في السلطة التشريعية.

(١) آسيا بدوي الطاهر، مقابلة سابقة، بتاريخ الاثنين الموافق ١٢ / ٣ / ٢٠١٣ م.

على عكس ما هو ملاحظ عملياً في السودان، كان من المتوقع ألا تثير عملية تقدير النفقات العامة مشكلات أو صعوبات فنية كما هي الحال في تقدير الإيرادات، فللنفقات العامة مشكلات أو صعوبات فنية كما هي الحال في تقدير الإيرادات، فالنفقات تتطلب فقط الصدق والدقة والأمانة في تقديرها، وهي ما يطلق عليها بالمفهوم المالي بالاعتمادات والتي يتم تقديرها عادة باستخدام أسلوب التقدير المباشر، وتقسم النفقات بصورة عامة على نوعين هما:

i. **النفقات العامة الثابتة:** هي تلك النفقات التي يمكن معرفتها وتقديرها

بدقة، أي على وجه التحديد لا تتبدل بعضها من سنة لأخرى، كأقساط الدين العام وبدلات الإيجار المستحقة بموجب العقود ومرتببات الموظفين والعمال ونفقات المرافق القديمة التي استقرت تكاليفها، ومن الطبيعي أن من السهولة أن يراعي عند التقدير حالات الاستحداث والترفيح أو إلغاء بعض الوظائف، وتتصب التصديق والإجازة التشريعية على مثل هذه النفقات على شيئين هما: الغرض من النفقة أولاً ومبلغ النفقة ثانياً، لذا تعد المبالغ التي تمت المصادقة عليها من قبل السلطة التشريعية حداً على ألا يجوز بتجاوزه إلا بإذن سابق من ذات الجهة التي تملك المصادقة^(١).

ii. **النفقات العامة المتغيرة:** وهي: "النفقات التي تتبدل كل عام تبديلاً هاماً،

أو وظيفياً مثل نفقات الأعمال الإنشائية ومصروفات التعمير والصيانة وأثمان اللوازم والمشتريات والأدوات التي تحتاج إليها دوائر الدولة، أي النفقات التي لا يمكن تقديرها عموماً بطريقة التخمين المباشر وذلك بأن تتولى الدوائر المختصة تعيين نفقاتها وفقاً لتقارير الخبراء والمختصين^(٢).

(١) د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٤٩٨.

(٢) د. عادل فليح العلي وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٤٩٩٩، كذلك انظر: د. محمد

جمال ذنبيات، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

يرى الباحث أن الخطورة تكمن في تقدير النفقات المتغيرة حيث لا تستند تقديرها إلى قاعدة ثابتة، فالأسعار عادة ما تكون عرضة للتبديل والتزوير ولا يمكن التوقع مقدماً بما ستكون عليه في السنة المقبلة، ويتركز تصديق السلطة التشريعية على هذه النفقات على الغرض من النفقة دون مبالغها، وهذا يعنى أن السلطة التنفيذية تستطيع أن تتجاوز النفقات المتغيرة كنفقات الأمن والدفاع ونفقات الحالات الطارئة.

٤ / ٢ / ٣ تقديم مقترحات الموازنة:

تقدم كل وحدة مقترحات الإيرادات في الموعد المحدد إلى وزارة المالية محددة على الاستمارة المعدة لذلك على أن تبين فيها أنواع الإيرادات ومصادرها والمربوط لها بالموازنات للسنوات الخمس السابقة للسنة التي تعد عنها الموازنة مع بيان المتحصل الفعلي خلال أشهر السنة الأولى للسنة المالية الجارية، وأي بيانات أخرى ترى الوزارة أنها ضرورية لتقدير الإيرادات للسنة التي تعد عنها الموازنة، ويفصل ذلك صحائف ملاحظات تفسيرية لكل بند من البنود على حدة وتوضح الإحصاءات والمؤشرات التي تبنى عليها التقديرات وأي عوامل تؤدي إلى تغير في تلك التقديرات خلال السنة المالية^(١).

بالنسبة للمصروفات فتعد مقترحات المصروفات بالفصلين الأول والثاني محررة على الاستمارة والصحائف المعدة لذلك على أن تبين فيها طبيعة ونوع المصروفات والمبالغ التي تعد عنها الموازنة والصرف الفعلي للسنة الأولى من السنة المالية الجارية، وأي بيانات أخرى تطلبها وزارة المالية للمساعدة في تقدير المصروفات للسنة المالية التي تعد فيها الموازنة مع تفصيل ذلك في ملاحظات تفسيرية لكل بند من المصروفات على حدة مع إيضاح المبررات الكافية المدعمة التي بني عليها التقرير، وقيمة وبيان العوامل التي تحتمل أن تؤثر في التقديرات

(١) جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، لائحة الإجراءات المحاسبية والمالية، مرجع سابق، ص ٦

خلال السنة المالية، كما تقدم مقترحات الفصل الثالث مع بيانات مفصلة وكافية عن طبيعة الأشياء المطلوب تناولها أو تشييدها مع ذكر الأسباب التي دعت لذلك وتقدم على الاستمارة المعدة لذلك.

تتم مناقشة الفصل الرابع مع الإدارة العامة للموازنة ويجب على كل وحدة مراعاة الدقة في الإحصاءات والبيانات والمعلومات التقديرية والفعلية المتعلقة بإعداد الموازنة مع تجنب المبالغة في تقدير المصروفات وواقعية التقديرات للإيرادات. تقوم وزارة المالية بدراسة المقترحات المقدمة بشأن كل بنود الموازنة بالتنسيق مع الجهات ذات الصلة ومناقشتها مع الوحدات بهدف الوصول إلى التقديرات المناسبة في صورتها النهائية.

يجوز لوزير المالية تكوين لجنة تنسيق عليا برئاسة وكيل أول الوزارة (وزير الدولة) وعضوية ديوان شئون الخدمة، ووكيل ديوان الحسابات، مدير الجهاز المركزي للإحصاء، نائب محافظ بنك السودان، مدير عام إدارة الموازنة بالوزارة وأي أعضاء آخرين يرى الوزير إضافتهم.

ترفع وزارة المالية مقترحات الموازنة قبل وقت كافي لمجلس الوزراء لإجازتها وإحالتها إلى السلطة التشريعية المختصة^(١).

جدول رقم (٦/٢/٤) التالي يوضح الخطوات الرئيسية لإعداد وإجازة الموازنة لحكومة السودان:

الجدول رقم (٦/٢/٤) الخطوات الرئيسية والجدول الزمني لإعداد الموازنة العامة

خطوات إعداد الموازنة	الفترة الزمنية
تشكيل اللجان الاقتصادية الكلية	الأسبوع الثاني إلى الرابع من يوليو
إعداد الإطار الاقتصادي الكلي	الأسبوعان الثالث والرابع من يوليو
صياغة المنشور الخاص بالموازنة	الأسبوع الأول من أغسطس
توزيع منشور الموازنة	الأسبوع الثاني إلى الرابع من أغسطس

(١) جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية، لسنة ٢٠٠٧م، مرجع سابق، ص ٨.

الأسبوع الرابع من أغسطس	اجتماع وكيل وزارة المالية مع ممثلي الوزارات الرئيسية والمديرين العموميين بالمؤسسات العامة لتدارس منشور الموازنة
الأسبوع الأول من سبتمبر	اجتماع وزير المالية مع ممثلي المستويات دون القومية (حكومات الولايات)
الأسبوع الأول إلى الثالث من سبتمبر	تلقي مقترحات الموازنات من الوزارات الرئيسية والوحدات الحكومية
الأسبوعان الثالث إلى الرابع من سبتمبر	اضطلاع لجنة مناقشة الموازنة باستعراض المقترحات المقدمة
الأسبوعان الثالث إلى الرابع من سبتمبر	إنجاز المسودة الأولى للموازنة
الأسبوع الرابع من سبتمبر إلى الأسبوع الأول من أكتوبر	الاجتماع مع مختلف الأطراف الفاعلة على الصعيد الاجتماعي (النقابات والاتحادات العمالية ومنظمات المجتمع المدني)
الأسبوع الأول إلى الثالث من أكتوبر	إتمام مناقشة المسودة الأولى والثانية للموازنة
الأسبوع الرابع من أكتوبر	اعتماد مشروع الموازنة من قبل اللجنة العليا والتوقيع عليه من قبل وزير المالية والاقتصاد الوطني

إبلاغ وإحاطة ممثلي المستويات دون القومية (حكومات الولايات)	الأسبوع الرابع من أكتوبر
مناقشة الموازنة المقترحة مع منظمات المجتمع	الأسبوع الأول من نوفمبر
تقديم الموازنة إلى مجلس الوزراء	الأسبوع الثالث من نوفمبر
تقديم الموازنة إلى المجلس الوطني (البرلمان)	نهاية نوفمبر إلى أو ديسمبر
اعتماد الموازنة من قبل المجلس الوطني	منتصف ديسمبر

المصدر: نقلاً عن التقرير المرجعي لمراجعة الإنفاق العام لحكومة السودان، البنك الدولي، تقرير رقم ٤١٨٤ - SD، ديسمبر ٢٠٠٧م.

بالنظر إلى الجدول رقم (٦/٢/٤) السابق يلاحظ الباحث أن مرحلة التحضير والإعداد للموازنة العامة تبدأ وتتدرج حتى تصل إلى المستويات العليا بحيث تقع على عاتق كل مصلحة أو مؤسسة إعداد تقديراتها لما يلزم من نفقات وما هو متوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية المعنية وتتولى الأمر وحدات ولجان تنفيذية متخصصة بفحص ومراجعة تقديرات المؤسسات المختلفة وتقيحها وتعديلها وتنسيقها ووضعها في مشروع واحد متكامل لموازنة الدولة أمام السلطة التشريعية من أجل المناقشة والاعتماد.

على الرغم من النظام والترتيب المتناسق الذي تتميز به عملية إعداد الموازنة العامة، إلا أن هناك شواغل بشأن مصداقية وشفافية الموازنة العامة تنبع من أوجه القصور في المنهجية التي تشوب المراحل الأولية واللاحقة لعمليات إعداد الموازنة العامة في السودان. والمعلوم أن أهمية تقرير وتفعيل الشفافية كمبدأ عام في إدارة الشؤون العامة، لا يمكن بأي حال حصر فوائده في شتى مجالات حياة الإنسان والشعوب والحكومات على وجه العموم، ذلك أن الأهداف التنموية والقضاء على الفقر ورفع المستويات المعيشية للشعوب وتحقيق الحكم والإدارة الديمقراطية وحماية حقوق الإنسان والإصلاح الإداري والمالي والسياسي والاقتصادي والاجتماعي والتعليمي والابتكاري والتطويري والوقاية من الفساد ونجاح الإدارة في أداء وظائفها

بل والسلطتين التشريعية والتنفيذية وغيرها، مواضيع لا يمكن تحقيقها إلا مع وجود مبدأ عام للشفافية والمشاركة في إدارة كافة الشؤون العامة في الدولة بكافة مؤسساتها بصفة عامة وأعمال الإدارة بصفة خاصة. ذلك سلطة التكتم على حقائق الحكومة ما هي إلا سلطة تدمير لتلك الحكومة^(١).

وإذا كانت الشفافية "هي الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بهيكل ووظائف القطاع الحكومي ونوايا السياسة الاقتصادية وحسابات القطاع العام التي من شأنها تعزيز المساءلة وتثبيت المصداقية وحشد تأييد قوى للسياسات الاقتصادية من جانب الجمهور الذي سيكون على علم تام بمجريات الأمور. ولذلك فإن الكشف العلني والواضح عن هذه الأمور جميعاً يتطلب النشر الكامل للبيانات المالية للدولة وفي الوقت المناسب كما يجب أن تكون تلك البيانات موثقة وعلى درجة عالية من الدقة ويمكن الرجوع إليها وشاملة وواضحة بحيث يسهل فهمها، كما يجب أن تكون حديثة تتفق مع المعايير الدولية المتبعة في البلدان الأخرى. ويستلزم تحقيق الشفافية أيضاً توضيح أهداف الموازنة وكذلك توزيع الإنفاق على البنود المختلفة بالإضافة إلى توفير بعض المؤشرات التي تساعد على متابعة الموازنة، فضلاً عن ضرورة نشر المعلومات حول ما تم تنفيذه من أهداف الموازنة"^(٢).

لذلك يستطيع الباحث أن يضيف بأن الشفافية في أعمال وإدارة الموازنة العامة تعد وبحق الطريق إلى التنمية والإصلاح الإداري وبالتالي يؤدي إلى الإصلاح في المالية العامة، فالمصلحة العامة وحقوق الأفراد وحياتهم لا تتحقق على نحو

(١) غادة شهير الشمراي، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة، (الرياض: جامعة الملك سعود، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة، ٢٠٠٨)، ص ٥٥.

(٢) د. عبد الفتاح الجبالي، ورقة بحثية - المشاركة المجتمعية في صنع الموازنة العامة للدولة، (القاهرة: مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية بالأهرام، كراسات إستراتيجية العدد ٧٧، مارس ٢٠١٢م).

دائم وصحيح ومتوافق مع مبدأ المشروعية، إلا في ظل مبدأ عام للشفافية يسود كافة أنشطة ووظائف وأعمال الحكومة وجهازها الإداري والمالي.

٤ / ٢ / ٤ مرحلة اعتماد الموازنة العامة:

"تتفرد السلطة التشريعية باعتماد الموازنة، على أساس أنها جهة الاختصاص الوحيدة في السودان، التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها. وتعتمد الموازنة قبل تنفيذها، فالسلطة التنفيذية لا تستطيع أن تبدأ في التنفيذ إلا بعد اعتماد الموازنة من السلطة التشريعية "البرلمان" وقد يحدث، في الحياة العملية، أن تطول مناقشة السلطة التشريعية لمشروع الموازنة العامة، ومن ثم، لا تعتمد (يصدق عليها) قبل بداية السنة المالية، وفي هذه الحالة، يستمر العمل بالموازنة القديمة، إلى حين اعتماد الموازنة الجديدة"^(١).

عكس حالة السودان، "في بعض الدول قد تتكون السلطة التشريعية من مجلسين مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وفرنسا ومعظم دول أوروبا، ففي هذه الحالة فإن القاعدة العامة هي أن يختص المجلس الأدنى (مجلس النواب أو العموم أو الشعب) سلطات أوسع من المجلس الأعلى مجلس الشيوخ أو مجلس اللوردات أو مجلس الاتحاد في تقرير المسائل المالية، فيبدأ عرض مشروع الموازنة أولاً على مجلس النواب لفحصه واعتماده بل أن عدداً من الدول تذهب من الناحية العملية. إلى حد إلغاء سلطة مجلس الشيوخ في رفض وتعديل القوانين المالية متى وافق عليها مجلس النواب وترجع هذه الفكرة أساساً إلى أن مجلس النواب أكثر تمثيلاً لجمهور الشعب، بينما مجلس الشيوخ أكثر تمثيلاً لذوى الدخول الكبيرة وأصحاب المصالح الاحتكارية. ومجلس الشيوخ وبحكم هذا التكوين أكثر ميلاً إلى تخفيض الضرائب للتخفيف عن كاهل أعضائه والحد من الإنفاق وخاصة على الخدمات

(١) آسيا بدوي الطاهر، مدير الشؤون المالية والإدارية بوزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة بتاريخ الاثنين ١٣/

العامة التي يستفيد منها معظم أبناء الشعب^(١). ومن القواعد العامة التي جرى عليها العرف في معظم الدول هو "أن تبدأ السلطة التشريعية بمناقشته جانب النفقات واعتمادها أولاً حتى تتمكن من تقييم برامج الإنفاق على أساس الحاجات العامة وأهمية كل منها دون أن تتأثر أو تتقيد بجانب الإيرادات، فإذا اتبعت من جانب النفقات العامة انحصرت مناقشتها لمقترحات الإيرادات في عقد مفاضلات بين البدائل لتمويل هذا البرنامج الإنفاقي"^(٢).

وعلى أثر اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الموازنة يصدر بها قانون ليتسنى للحكومة تنفيذها، ويجب أن يتم ذلك قبل بداية السنة المالية فإذا ما تأخرت السلطة التشريعية في إصدار قانون وبدأت السنة المالية الجديدة كان من الضروري اللجوء إلى بعض الإجراءات المؤقتة من دولة إلى أخرى، ففي بعض الدول كفرنسا تعمل بالموازنة الشهرية إلى أن يتم إقرار وتصديق موازنة السنة الجديدة. وفي دول أخرى مثل إنجلترا يستخدم نظام الاعتمادات الجزئية للصرف لحين الانتهاء من اعتماد موازنة السنة الجديدة وفي بعض الدول كأمريكا ومصر يسمح للوزارات بصرف مبالغ ومعدلات الإنفاق التي استخدمت في العام الماضي"^(٣). وفي السودان تتجه وزارة المالية والاقتصاد الوطني بنفس اتجاه مصر وأمريكا حيث تسمح الوزارة للوحدات الحكومية الأخرى بالصرف على نفس بنود ومعدلات موازنة السنة السابقة بغرض تصديق الأعمال لحين اعتماد الموازنة الجديدة^(٤).

(١) سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مرجع سابق، ص ٤٦.

(٢) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ٤٧٨ - ٤٨٠.

(٣) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٨٩ - ٢٩٠.

(٤) آسيا بدوي الطاهر، مدير الشؤون المالية والإدارية بوزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة بتاريخ ٢٠١٣/٣/١٢م.

وفي رأي الباحث أن تأخر الجهاز التنفيذي في تقديم الموازنة في الموعد المحدد كما هو موضح في الجدول رقم (٤/٢/٦) يخل وبيطئ بقدرات الجهاز التشريعي في إنجاز مهمة اعتماد الموازنة وبالتالي يجعل وزارة المالية أمام مسؤولية قانونية.

٤ / ٢ / ٥ مرحلة تنفيذ الموازنة:

"يقصد بتنفيذ الموازنة إجراء تحصيل الإيرادات ودفع النفقات التي أدرجت في هذه الموازنة بعد اعتمادها من قبل السلطات المختصة^(١). وبعد "إقرار الموازنة والمصادقة عليها وصدور قانون خاص بها تصبح الحكومة ملزمة بتنفيذ الموازنة وتعد هذه المرحلة من أدق مراحل الموازنة وأكثرها أهمية لذلك لا بد من جهاز إداري مالي منظم يتولى تنفيذها بجانبها، تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، أو من حيث ضبط القيود الحسابية للجباية والصرف بشكل يضمن حقوق الخزينة والموازنة^(٢).

ففي السودان، بعد إجازة الموازنة العامة بواسطة السلطة التشريعية وصدور قانون اعتمادها، ترسل الوزارة إلى كل الوحدات والمؤسسات العامة إخطاراً باعتماد موازنتها ويعتبر هذا الإخطار بمثابة تحويل بالصرف لكل جهة في حدود اختصاصاتها باستخدام الاعتماد في الأغراض المخصصة لها وفقاً للتوجهات المتضمنة بذلك الإخطار. ويقع على الوحدات الأخذ برأي وزارة المالية في مشروعات القوانين والقرارات التي تنشأ عنها أي التزامات مالية على الخزينة العامة وذلك قبل التقدم لإجازتها. كما يجب على الوحدات أن تقدم للوزارة أي بيانات تطلبها في الموعد الذي تحدده. والاعتمادات المصدقة في الموازنة العامة والاعتمادات الإضافية

(١) د. محمد حسين الراوي ود. زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، (دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عام ٢٠٠٠م)، ص ١٣٩.

(٢) سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مرجع سابق، ص

وأى وفورات اعتمادات لم تصرف حتى نهاية العام تسقط تلقائياً ولا يعمل بها ولا يتم الصرف على اعتماد مقدمها وقبل استحقاقه بغرض استنزاف أي وفر متوقع فيه، وفي نهاية السنة المالية تسحب نقداً وفورات الاعتمادات التي لم تصرف أو تخصم على بنود الموازنة وتضاف إلى حساب الأمانات بغرض استغلالها في السنة المالية القادمة^(١).

كما أنه لا يجوز تقديم أي طلبات جديدة للصرف خلال العام لتدعيم بنود الموازنات المصدقة أو الصرف على مجالات لم تخصص لها اعتمادات إلا في الحالات الطارئة والتي لم تكن متوقعة عند إعداد الموازنة. ولا يجوز الصرف أو التحويل من وفورات بنود الخدمات المصلحية إلى أي بند من البنود التي تستلزم الصرف عليها نقداً إلا بعد الحصول على تصديق الوزارة بهدف ترشيد الصرف ويجوز لوزير المالية إيقاف الصرف على أي بند من بنود الموازنة العامة للوحدات المختلفة ولا يجوز تخصيص أي إيراد معين لمقابلة الصرف على أوجه إنفاق معينة إلا بموافقة الوزير. وعلى رئيس كل وحدة تقديم أي إحصاءات وبيانات شهرية دقيقة للإيرادات الفعلية التي يتم تحصيلها والصرف الفعلي لكل بند من بنود المصروفات مع توضيح أسباب القصور في تحصيل الإيرادات أو أي انحراف في أوجه الصرف، على أن تقدم هذه الإحصاءات في موعد لا يتجاوز اليوم العاشر من الشهر الذي يلي الشهر المقدم عنه البيانات^(٢).

بناءً على ما تقدم يرى الباحث أن شكل الموازنة العامة لحكومة السودان في الفترات الأخيرة قد تغيرت صيغة بنودها التقليدية بعد التطورات الأخيرة، عقب اتفاقية السلام الشامل ثم تغيرت بنودها مرة أخرى من حيث الإعداد والتصنيف بعد اعتماد النظام الجديد للموازنة العامة وهو ما يعرف بإحصاءات مالية الحكومة.

(١) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية، مرجع سابق، ص ٩.

(٢) جمهورية السودان، المجلس الوطني، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة ٢٠٠٧م، الفقرة رقم (٦).

المبحث الثالث: تطبيق إحصاءات مالية الحكومة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني:
٣ / ٤ تمهيد:

تتطلب سياسة المالية العامة السليمة توافر إحصاءات ذات جودة عالية، وتعتبر عملية تبنى اعتماد نظام إحصاءات مالية الحكومة في وزارة المالية والاقتصاد الوطني واحدة من أبرز أوجه الإصلاح المالي في إطار إعداد وعرض بيانات الموازنة العامة لذا سنتطرق في هذا المبحث عملية الانتقال من نظام التبويب التقليدي للموازنة العامة إلى عملية العرض باستخدام إحصاءات مالية الحكومة^(١).

١ / ٣ / ٤ تبنى وزارة المالية لنظام إحصاءات مالية الحكومة في إعداد وعرض بيانات الموازنة العامة:

خلص تقرير بعثة صندوق النقد الدولي الخاص بالسودان إلى عدم انسجام التصنيف الوظيفي المتبع في عرض بنود الموازنة العامة ذات المستويين لإعداد الإنفاق العام مع التوجه الدولي الخاص بعرض بيانات الموازنة العامة والقائم على استخدام إحصاءات مالية الحكومة والذي يتيح للسودان تطوير عرض بيانات الموازنة إلى ثلاثة مستويات وظيفية تشمل "مركز، ولائي، مشاريع تنمية" وبذلك تتحول الموازنة للدولة من مجرد تبويب نوعي أو اقتصادي لبنود المصروفات إلى موازنة متكاملة من حيث العرض والمضمون وبالتالي يسهم في توفير بيانات ومعلومات مالية واضحة يستند إليه كأساس لتبرير مقترحات الموازنة العامة^(٢).

لذا جاء في قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة ٢٠٠٧م نص واضح يلزم الوحدات الحكومية بإتباع نظام إحصاءات مالية الحكومة اعتباراً من العام المالي ٢٠٠٨م. أن تعد كل أجهزة الدولة في كل مستويات الحكم في السودان تقديرات الإيرادات والمصروفات للموازنة العامة حسب التصنيف الاقتصادي

(١) د. فياض رملي، حول موازنة السودان العام ٢٠١٠م، مرجع سابق، ص ١.

(٢) المرجع السابق نفسه.

والوظيفي وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة وموجهات الوزارة لتقديمها للوزارة في موعد أقصاه نهاية أغسطس من كل عام أو أي موعد آخر تحدده الوزارة^(١).

استناداً على نص قانون الإجراءات المالية والمحاسبية الصادرة في عام ٢٠٠٧م والخاص بإلزام الوحدات الحكومية على تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة. يمكن للباحث أن يضيف أن هذا التوجه جاء في إطار الجهود التي بدأتها وزارة المالية لتفعيل المنظومة الشاملة والمتكاملة للإصلاحات الهيكلية من أجل إصلاح قطاع المالية العامة وتحسين الأداء المالي، حيث تقرر تحديث التصنيف المعمول به منذ فترات طويلة بهدف إضفاء المزيد من الشفافية والبساطة والوضوح على الموازنة العامة للدولة، لذلك قامت باستقبال عدة بعثات فنية من إدارتي الإحصاءات والشؤون المالية بصندوق النقد الدولي، بهدف مساعدة وزارة المالية على تطبيق تصنيف وتبويب جديد للموازنة العامة وفقاً لمفاهيم وتعريفات مطبقة ومتفق عليها دولياً ووفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة الذي أصدره صندوق النقد الدولي وذلك بدلاً من التقسيم النمطي المعمول به في السودان، "حيث تقوم وزارة المالية اعتماداً على قانون قسمة الموارد بين الحكم الاتحادي والحكم الولائي بإعداد موازنة خاصة بالوحدات الاتحادية وأخرى بالوحدات الولائية بحيث تتكون حسابات الموازنة العامة من حسابات الموازنة الجارية وحسابات موازنة التنمية، وتشمل حسابات الموازنة الجارية على الإيرادات والمصروفات، كما تشمل حسابات موازنة التنمية على الإيرادات والمصروفات أيضاً^(٢).

٤ / ٣ / ٢ / عملية الانتقال من نظام إحصاءات مالية الحكومة ١٩٨٦م إلى نظام
عام ٢٠٠١م في السودان:

(١) جمهورية السودان، المجلس الوطني، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة ٢٠٠٧م، الفقرة رقم (٦).

(٢) جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، منشور أهداف وموجهات الموازنة العامة، عام ٢٠٠٧م،

ينفق الكثير من قيادات وزارة المالية في أن بداية تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان كان في عهد رحمة الله علي بابكر رئيس ديوان الحسابات القومية والذي قام بتبني تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م على مستوى ولايات السودان والمركز، وذلك بعد أن تم الانتقال من ملحق أورنيك (٣) (هذا الملحق يعتبر ملخص للإيرادات والمصروفات في النظام القديم) إلى نظام القوائم المالية للحسابات الختامية، وقد كانت نقلة مهنية متطورة للأنظمة المحاسبية المتداولة آنذاك وبالرغم من أن التطبيق جاء متسقاً في تنفيذ قفل الحسابات الختامية بواسطة المحاسبين إلا أن الإدارات المالية الأخرى لم تعمل على إعداد موازنات على نسق منشور نظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م وهذا بدوره أدى إلى فارق نسبي بين الجداول الكلية للموازنات والقوائم المالية والمحاسبية لهذه الميزانيات وتضم القوائم المالية لإحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م المطبقة في السودان الآتي^(١):

١/ قائمة التشغيل (تضم الإيرادات والمصروفات).

٢/ الحساب العام (الميزانية العمومية).

٣/ قائمة التدفقات النقدية.

أما الموازنات فقد جاءت على شكل النمط التقليدي لها كما في السابق دون الانتقال لنظام القوائم المالية لنظام إحصاءات مالية الحكومة الذي يعمل على تقسيم الإيرادات العامة تقسيماً اقتصادياً وفقاً للهدف منها، حيث جاء تقسيم باب الإيرادات العامة إلى ثلاثة فصول بدلاً عن فصلين التي كان معمول بها في السابق - علاوة على أن الباب الثاني المخصص للتدفقات العامة، فقد تم تقسيمها وفقاً لموجز

(١) عوض أحمد الكعبيك، مقال بعنوان: الصعوبات التي لازمت تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في بعض البلدان العربية، تجربة السودان، وزارة المالية ولاية نهر النيل، المنتدى العام للعلوم المالية والمحاسبية، يونيو

إحصاءات مالية الحكومة تقسيماً اقتصادياً بحيث يتم تقسيم النفقة وفقاً للهدف منها، فتتوزع النفقات إلى سبعة فصول رئيسية، كل فصل يضم مجموعة بنود وكل بند إلى أنواع وكل نوع إلى فروع، والهدف من هذا التفصيل هو تتبع الإنفاق الحكومي إلى أدنى المستويات الممكنة بغية تفعيل الدور الرقابي على الإنفاق الحكومي.

هذا بالنسبة للتصنيف الاقتصادي، أما بالنسبة للتصنيف الوظيفي للموازنة العامة لحكومة السودان، فقد تم توزيعها وفقاً لنموذج دليل إحصاءات مالية الحكومة إلى نفقات معينة على حسب الوظائف والأهداف التي تستهدف الحكومة تحقيقها سواء كانت تلك الأهداف اجتماعية أو اقتصادية. ووفقاً لهذا التصنيف يتم تجميع كافة الوحدات الحكومية التي تباشر وتقوم بأنشطة متماثلة تحت ذات القطاع، سواء كانت تلك الجهات حكومة مركزية أو إدارات محلية أو هيئات عامة، فالعبرة هنا بنوع النشاط الذي تقوم به الوحدة كقطاع التعليم الذي يشتمل على كافة الأجهزة القائمة على العملية التعليمية، كما أنه وفقاً لهذا التصنيف يتم توزيع النفقات على مستوى فصول الإنفاق الحكومي دون التطرق إلى التفاصيل الأخرى التي تضمنها التصنيف الاقتصادي أي دون التطرق إلى التفاصيل المتعلقة بالمجموعات ولا البنود ولا الفروع^(١).

إضافة إلى ما تقدم يستطيع الباحث أن يضيف أن التصنيف الوظيفي يسهل من عملية إجراء المقارنة بين الدول بعضها البعض للوقوف على مدى مساهمة الحكومات في الوظائف الاقتصادية والاجتماعية وكذلك التمييز بين الخدمات الفردية والجماعية التي تقدمها هذه الحكومات وبالتالي يستطيع الدارس من خلال هذا التصنيف الوظيفي لبيانات الموازنة العامة عمل التحليلات المالية اللازمة لتعرف على مدى عدالة توزيع النفقات على الوظائف أو الأهداف الحكومية المختلفة ومن

(١) فتح الرحمن حسن سعيد، نائب مدير الوحدة الحسابية، وزارة المالية، ديوان الحسابات القومي، مقابلة بتاريخ

ثم تقييم أداء المالية العامة من خلال وجود المؤشرات والمعايير الدالة على مدى فعالية الإنفاق الحكومي، وبالتالي يسمح التصنيف الوظيفي بدراسة الاتجاهات العامة في نفقات الحكومة على وظائف أو أغراض معينة بمرور الوقت. كذلك هناك من يرى "أن تصنيفات هذا النظام يسهل كثيراً عملية التحليل المالي وقراءة المركز المالي للوحدة المحاسبية من النظرة الأولى دون العمد إلى إجراء بعض العمليات الحسابية لإيجاد الفائض والعجز بتلك الموازنات ومن دون الحاجة إلى برامج حاسوبية حيث يتم القيود المحاسبية عبر المجموعة الدفترية المخصصة لذلك"^(١).

على الرغم من المزايا المتعددة لهذا النظام إلا أنه لم يجد حظه من التطبيق الكامل على ولايات السودان المختلفة حتى تولى الخبير الدولي محمد الفتح بك قيادة ديوان الحسابات القومية حيث قرر الانتقال لنظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م بالرغم من علمه بأن نظام ١٩٨٦م لم يطبق بالكامل على الوزارات الاتحادية وبعض الولايات بالشكل المطلوب والتي أثرت أن تضع موازاناتها وميزانياتها بالنظام التقليدي القديم ومن هنا كان واضحاً وجلياً الخلل الكبير الذي لازم تطبيق هذا النظام من جراء عدم وجود قواعد مؤسسية وأرضية واسعة صالحة على أرض الواقع تتيح لهذا البرامج تنفيذه بنجاح تام^(٢).

بالرغم من الصعوبات العملية المحيطة ببيئة العمل في السودان إلا أنه تلاحظ أن مزايا وفوائد النظام الجديد لعام ٢٠٠١م قد ظهرت واقعياً من خلال ثلاث قوائم رئيسية كل منها نتيجة تؤثر في القائمة التي تليها ولكل من هذه النتائج مدلولات ومؤشرات يفسرها الخبراء من الاقتصاديين وفق المعايير المعمول بها خاصة وأن هذه النتائج من السهولة الحصول عليها بصورة واضحة وهذه القوائم هي:-

أولاً: قائمة التشغيل.

(١) فاطمة حمد عثمان، جزء من مقابلة بتاريخ ٩ / ٢ / ٢٠١٦م.

(٢) عوض أحمد الكعبيك، مرجع سابق.

ثانياً: قائمة المعاملات في الأصول غير المالية.

ثالثاً: قائمة المعاملات في الأصول المالية والخصوم.

ولكل من هذه القوائم موارد واستخدامات (طبقت هذه القوائم بنجاح كبير في موازنة العام ٢٠١١ - ٢٠١٢م في أغلب ولايات السودان) حيث زالت بعض الغموض الذي يكتنف هذا النظام وتمت معالجة القروض وسدادها ضمن قائمة الأصول المالية مما كان محل إشادة عند اللجان المتخصصة التشريعية منها والتنفيذية وحتى بعثة صندوق النقد الدولي الفنية.

تعتبر قائمة التشغيل وفق نموذج ٢٠٠١م عن مدى نجاح الدولة في تسيير دولاب العمل لمدة عام قادم وذلك لتحقيق فائض مقدر يساهم في اقتناء الأصول غير المالية والشروع في أعمال التنمية وتحوى قائمة التشغيل في جانبها الأيمن الموارد والتي تتكون من الضرائب والمساهمات الاجتماعية والإيرادات الأخرى وفي الجانب الأيسر الاستخدامات ومنها تعويضات العاملين والسلع والخدمات والإعانات وتكلفة التمويل والمنافع الاجتماعية. وبحصول موازنة الدولة على رصيد التشغيل لنتفح به القائمة الثانية المسماة بقائمة المعاملات في الأصول غير مالية وهي تشكل وتعتبر عن طموح الدولة في اقتناء الأصول غير المالية كمشاريع تنموية حسب الحاجة الملحة لها وتضم في جانبها الأيمن الذي يمثل الموارد لهذه القائمة رصيد التشغيل والتصرف في الأصول غير مالية أما في الجانب الأيسر والذي يمثل الاستخدامات ومنها اقتناء الأصول غير المالية^(١).

يمكن للباحث أن يستنتج أن هذه القائمة في دول العالم الثالث في الغالب تحقق عجزاً نقدياً مثل السودان بينما تحقق في بعض الدول ذات الموارد المالية العالية فائضاً نقدياً مثل الإمارات والكويت واللدان يساهمان في تقديم القروض لبعض

(١) بكري موسى إيدام، خبير ومحاضر بالمركز القومي للدراسات المحاسبية، ديوان الحسابات، مقابلة بتاريخ ١٧/

الدول التي حققت عجزاً في موزاناتها وهذه النتيجة إن كانت عجزاً نقدياً فلا بد للدولة أن تبحث عن تمويل لسد هذا العجز ولا بد لها أن تقترض وما إذا حققت فائضاً نقدياً لا بد لها أيضاً أن تستثمر هذا الفائض النقدي في إقراضها لدول فقيرة أو تمويل به استثماراتها. وفي الحالة الأولى لا تستطيع الدولة أن تقوم بتنفيذ كافة مشاريعها المعتمدة في هذه القائمة. فبينما في الحالة الثانية يمكن للدولة أن تنجز وتوفى بتقديراتها لكافة المشاريع المعتمدة وعليه جاءت قائمة التمويل أو قائمة المعاملات في الأصول المالية والخصوم بتلبية حاجة الوضع الاقتصادي كقائمة مالية وفي جانبها الأيمن كمورد نجد أن القروض والأرصدة النقدية والبنكية والحسابات الدائنة الأخرى وفي جانب الاستخدامات نجد أيضاً سداد القروض والحسابات المدينة الأخرى.

ويمكن أن يظهر عجزاً أو فائضاً في هذه القائمة أيضاً يفسر في حينه ولا مانع من ذلك طالما أن التقديرات المصاحبة للموازنة تمت بدراسة وعناية فائقة في ما بين الموارد والاستخدامات إلا أن الثقافة العامة للولايات لم تواكب هذا التطور العلمي ويشترط أن تكون الموازنة متوازنة في جانبها وذلك من خلال مناقشة الموازنة في مراحلها المختلفة خاصة من جانب المجالس التشريعية الولائية.

٤/٣/٣/ المشاكل التي واجهت تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان:

يمكن تلخيص أهم المشاكل والصعوبات التي صاحبت تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة وفقاً لآراء وملاحظات الخبراء والإداريين المسؤولين عن تطبيق هذا النظام في السودان في النقاط التالية^(١):

(١) خلاصة آراء المستجوبين في استمارة المقابلات الشخصية لعينة المدراء والخبراء بوزارة المالية والاقتصاد الوطني حول أهم المشاكل التي واجهت تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان، صورة الاستمارة مدرجة ضمن ملحقات البحث.

أولاً: لا يوجد برامج حاسوبية وشبكات داخلية يتلاءم مع متطلبات هذا النظام، علاوة على أن الأمية في مجال الحاسوب تعم أغلبية العاملين في الخدمة المدنية ولا يعرفون استخدام الحاسب الآلي وهذا النظام لا يعرف المجموعات الدفترية المحاسبية كالأنظمة التقليدية وغلو ثمن تركيب هذه الشبكات الباهظ يحجم من الاستفادة منها سيما وأن أولويات الحكومة ما زالت ملحة لتنفيذ المرتبات والتسيير ومثل هذه الأعمال تعتبر ثانوية.

ثانياً: الانتقال من النظام المحاسبي التقليدي (أورنيك ٣) إلى نظام القوائم المالية يحتاج إلى تدريب وفترة زمنية كافية في وجود البرامج التي تحتوى هذا الدليل.

ثالثاً: وضع الموازنات وشرحها بالطريقة النظرية وفي صورة معادلات أدت إلى تعقيد وعدم فهم القوائم المالية مع اختلاف وجهات النظر لدى المالىين عند إعداد الموازنة العامة والمحاسبين في تطبيق الميزانية في صورتها النظرية.

رابعاً: ما زال الاختلاف قائم عند الكثير من المهنيين في تطبيق هذا النظام باستيعاب قائمة التمويل (المعاملات في الأصول والخصوم) في جسم الموازنة وإعداد مقترحات لها باعتبار أن هذه الأصول المالية أو الخصوم يعني بها في الحساب الختامي ويتم معالجتها به ولا داعي لربطها واعتمادها في الموازنة وهذا يؤدي إلى اختلاف أشكال ووحدة الموازنات على مستويات الحكم بالبلاد.

خامساً: أساس الاستحقاق وهي سمة أساسية يقوم عليها تطبيق هذا النظام، لم يجد الفرصة الكافية لتطبيقه في الوحدات أما لعدم قيام القائمين بإعداد التصديقات في تطبيقه وتوضيحه أو لعدم الإلمام الكامل باستيعابه وتنفيذه في الموازنة بواسطة المحاسبين، مما أدى إلى مشاكل في حصر المديونيات والمطالبات والمتبقي والمدفوع منها خاصة وأن البعض أصبح ينفذ المعاملات بالأساس النقدي.

سادساً: لم يتم حصر الأصول غير المالية حتى الآن ولم تقدم مقترحات منطقية
تعالج إعادة تقييم هذه الأصول واستيعابها ضمن الحسابات الحكومية. وما زال
العجز يكبر ويزيد ويرحل من عام إلى آخر مما يعكس صورة مغايرة للوضع المالي.
سابعاً: ما زالت بعض الجهات التشريعية والسيادية غير مقتنعة بمستوى تطبيق هذا
النظام مع مصاحبة استفساراتهم عن أشياء لا يملك الجهاز التنفيذي الإجابة عنها
لعدم كفاية المعلومات وبساطة جرعات التدريب مع اختلاف وجهات النظر في جميع
الأوساط مما يسبب خللاً كبيراً في إعداد الموازنات وفق هذا النظام.
انطلاقاً من العقبات والمشاكل التي واجهت تطبيق نظام إحصاءات مالية
الحكومة في السودان حسب آراء الخبراء والمختصين يرى الباحث ضرورة تناول
النتائج العملية لهذا النظام وذلك من خلال الدراسة التطبيقية الميدانية التي سوف يتم
استعراضها في الفصل التالي.

٥ / الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية – والميدانية

يشتمل على ثلاثة مباحث:-

المبحث الأول: إجراءات الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

٥ / الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية – والميدانية

تمهيد:

انطلاقاً من نتائج الفصل الرابع والمتعلق بتجربة السودان في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكمة. سوف يتناول الباحث في هذا الفصل أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في إعداد الموازنة العامة في جوانبها العلمية والتطبيقية وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

١/٥ المبحث الأول: إجراءات الدراسة:

١/١/٥: إجراءات الدراسة التطبيقية:

أولاً: الهدف من الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار أثر استخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة في إعداد الموازنة العامة لعينة الدراسة على دلالة محتويات القوائم المالية للحسابات الختامية ودرجة الإفصاح فيها.

ثانياً: مجتمع الدراسة التطبيقية:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة الإدارات التابعة لوزارة المالية والاقتصاد الوطني وعددها ست إدارات عامة وهي إدارة التخطيط والسياسات والنظم المحاسبية، إدارة الحسابات الختامية، إدارة الحصر والمعلومات، إدارة الشركات والهيئات الحكومية، إدارة المصروفات إدارة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الخبراء وأساتذة المالية العامة، وقد قام الباحث باختيار هذه الإدارات باعتبارها الإدارات المعنية والمختصة بإعداد ومراجعة الموازنة العامة والحسابات الختامية المرتبطة بها.

ثالثاً: أداة الدراسة التطبيقية:

اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على الآتي:-

١. القوائم المالية للموازنات والحسابات الختامية للفترة من العام ٢٠٠٠م وحتى العام ٢٠١١م، متضمنة بيانات مالية للفترة قبل وبعد تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠٨م.

٢. المقابلات الشخصية - وقد عرفت المقابلة الشخصية بالاستبانة الشفهية، وهي الالتقاء بعدد من المسؤولين وتوجيه بعض الاستفسارات التي تهم الباحث بهدف جمع بيانات ومعلومات يفيد تحليلها في تفسير مشكلة الدراسة أو اختبار فرضياتها^(١)، كما

(١) د. أحمد بدر، أصول البحث العلمي ومناهجه، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، ١٩٩٦م)، ص ٦٥.

تعتبر المقابلة الشخصية من أكثر الأدوات والوسائل المستخدمة لدى الباحثين لجمع البيانات ميدانياً، إذ تمتاز بارتفاع نسبة الردود مقارنة بالاستبانة، علاوة لمرونتها وقابليتها لتوضيح الأسئلة للمستجيبين في حالة عدم استيعابه أو فهمه للمقصود من السؤال، كما تعطى فرصة للباحث لاستفسار المجيب إذا كانت غير واضحة أو غير محددة بشكل دقيق^(١)، وقد قام الباحث بإجراء عدد ثمانى عشرة (١٨) مقابلة شخصية مع عدد من مدراء الإدارات والخبراء المختصين بشؤون المالية العامة، وقد تم توزيع إجاباتهم في فصول البحث المختلفة بغرض تدعيم بعض المفاهيم النظرية والعملية للبحث.

٢/١/٥ إجراءات الدراسة الميدانية:

يتناول في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدائها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على تصنيف وقياس بنود الموازنة العامة وعلى مستوى تغطية القطاعات والمؤسسات الحكومية، علاوة على معرفة المشاكل الفنية التي صاحبت تطبيق هذا النظام.

(١) د. محمد عبيدات وآخرون، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، ١٩٩٩م)، ص ٦٢.

ثانياً: أسلوب الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف وتقييم واقع إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة في وزارة المالية والاقتصاد الوطني ويحاول بالمنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

ثالثاً: مجتمع الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من العاملين بوزارة المالية والعاملين بوزارة المالية والاقتصاد الوطني والإدارات التابعة لها والمتمثلة في إدارة الحسابات الختامية، إدارة الميزانية، إدارة الإيرادات العامة، إدارة المصروفات وإدارة المراجعة الداخلية، إدارة الحصر والمعلومات، إدارة التخطيط والسياسات والنظم المحاسبية، إدارة الشركات والهيئات الحكومية، إدارة الدين العام، إدارة المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى خبراء وأساتذة المالية العامة في بعض المعاهد والجامعات السودانية. وقد تم تقدير حجم مجتمع الدراسة بالنسبة لأفراد المجتمع الذين لديهم معرفة أو ممارسة بنظام إحصاءات مالية الحكومة وعددهم ٢٣٥ فرد داخل وخارج وزارة المالية.

رابعاً: عينة الدراسة الميدانية:

تم اختيار عينة طبقية عشوائية، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (٢٠٠) استمارة على أفراد مجتمع الدراسة وبلغ العدد المستلم منها (١٨٤) استمارة بنسبة (٩٢%)، يوضح الجدول رقم (٧/١/٥) عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (٧/١/٥) موقف توزيع استثمارات الاستبانة

الإدارة	الموزع	المستلم	النسبة (%)
إدارة الحسابات الختامية	٢٠	١٨	%٩٠
إدارة الدين العام	١٥	١٤	%٩٣,٣
إدارة الإيرادات العامة	١٦	١٥	%٩٣,٣
إدارة الهيئات والمؤسسات الحكومية	١٥	١٤	%٩٣,٣
إدارة المراجعة الداخلية	٣٩	٣٧	%٩٤,٨
إدارة الحصر والمعلومات	١٥	١٤	%٩٣,٣
إدارة مصروفات السلع والخدمات	١٥	١٥	%١٠٠
إدارة تعويضات العاملين	١٠	١٠	%١٠٠
الخبراء وأساتذة المالية العامة	١٥	١٣	%٨٦,٦
ديوان المراجع العام	٢٥	٢١	%٨٤,٠
إدارة التخطيط والسياسات والنظم المحاسبية	١٥	١٣	%٨٦,٦
المجموع	٢٠٠	١٨٤	%٩٢

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

ولللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

١. الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من ٣٠ سنة، ٣١ - ٤٠ سنة، ٤١ - ٥٠ سنة أكثر من ٥٠ سنة).
٢. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
٣. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، دراسات مصرفية ومالية، نظم معلومات، أخرى).
٤. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، أخرى لا توجد).

٥. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (محاسب ،مالي ،مراجع داخلي، مراجع خارجي،رئيس قسم، مدير مالي، مدير إدارة، أخرى).

٦. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من ٥ سنوات، ٦-١٠ سنوات، ١١-١٥ سنة، ١٦-٢٠ سنة، أكثر من ٢١ سنة).

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص

المبحوثين):

١. العمر:

يوضح الجدول رقم (٨/١/٥) والشكل رقم (٧/١/٥) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (٨/١/٥)

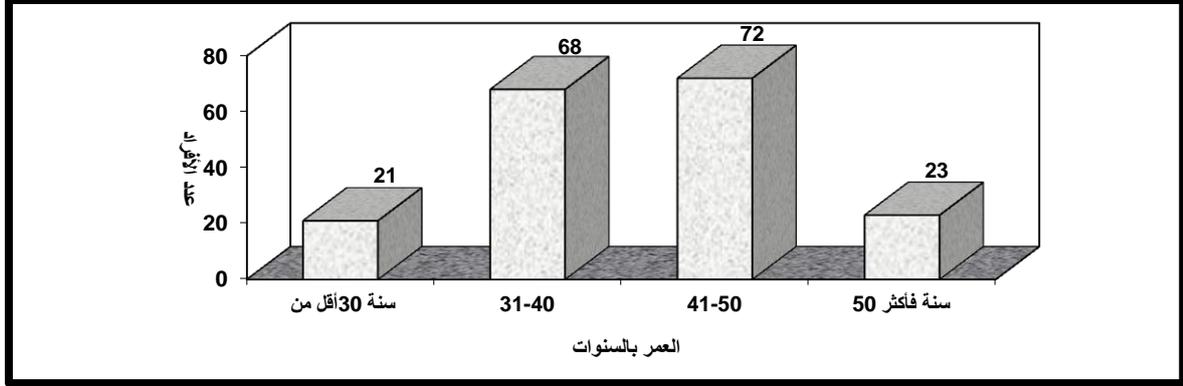
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
أقل من ٣٠ سنة	٢١	١١,٤%
٣١-٤٠	٦٨	٣٧,٠%
٤١-٥٠	٧٢	٣٩,١%
٥٠ سنة فأكثر	٢٣	١٢,٥%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٧/١/٥)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يبين الجدول رقم (٨/٢/٥) والشكل رقم (٧/١/٥) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (٣١-٤٠) سنة، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (٦٨) فرداً وبنسبة (٣٧,٠%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم أقل (٣٠) سنة (٢١) فرداً وبنسبة (١١,٤%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (٤١-٥٠) سنة (٧٢) فرداً وبنسبة (٣٩,١%)، كما تضمنت العينة على (٢٣) فرداً وبنسبة (١٢,٥%) أعمارهم (٥٠) سنة فأكثر.

وهذا في رأي الباحث يدل على أغلب أعمار أفراد العينة هم في مستوى من الرشد والعقل الراجح لتطبيق الدراسة.

٢. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (٩/١/٥) والشكل رقم (٨/١/٥) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (٩/١/٥)

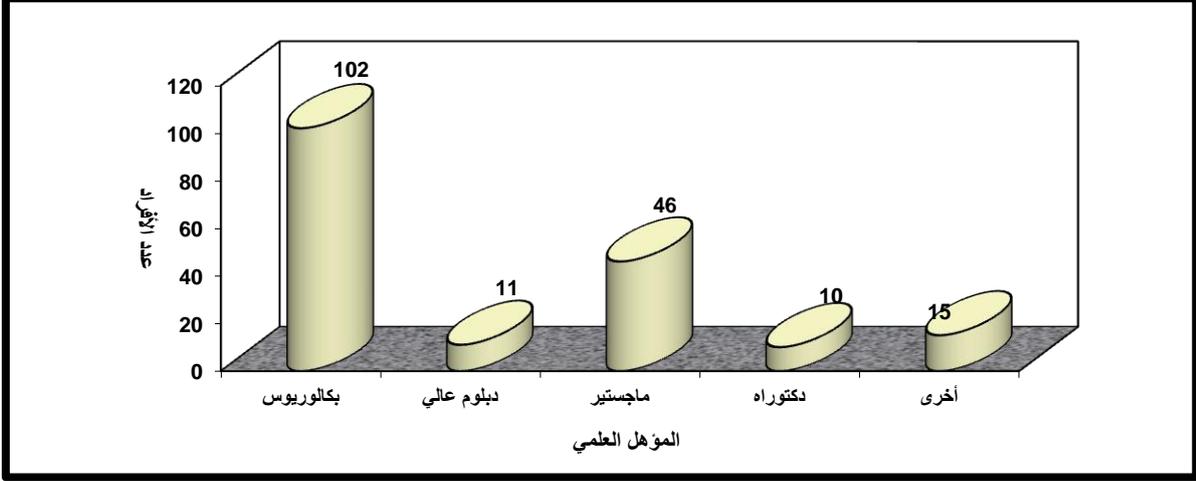
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
٥٥,٤%	١٠٢	بكالوريوس
٦,٠%	١١	دبلوم عالي
٢٥,٠%	٤٦	ماجستير
٥,٤%	١٠	دكتوراه
٨,٢%	١٥	أخرى
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٨/١/٥)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٩/١/٥) والشكل رقم (٨/١/٥)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (١٠٢) فرداً ويمثلون ما نسبته (٥٥,٤%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (١١) فرداً وبنسبة (٦,٠%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و (٤٦) فرداً وبنسبة (٢٥,٠%) من حملة شهادة الماجستير، و (١٠) أفراد وبنسبة (٥,٤%) من حملة شهادة الدكتوراه. كما تضمنت العينة على (١٥) فرداً وبنسبة (٨,٢%) لهم مؤهلات أخرى. في رأي الباحث أن تكوين أفراد العينة في الغالبية يحملون شهادات جامعية وهو يدل على قدرة أفراد المجتمع من فهم واستيعاب أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشيء من الموضوعية العلمية.

٣. التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (١٠/١/٥) والشكل رقم (٩/١/٥) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (١٠/١/٥)

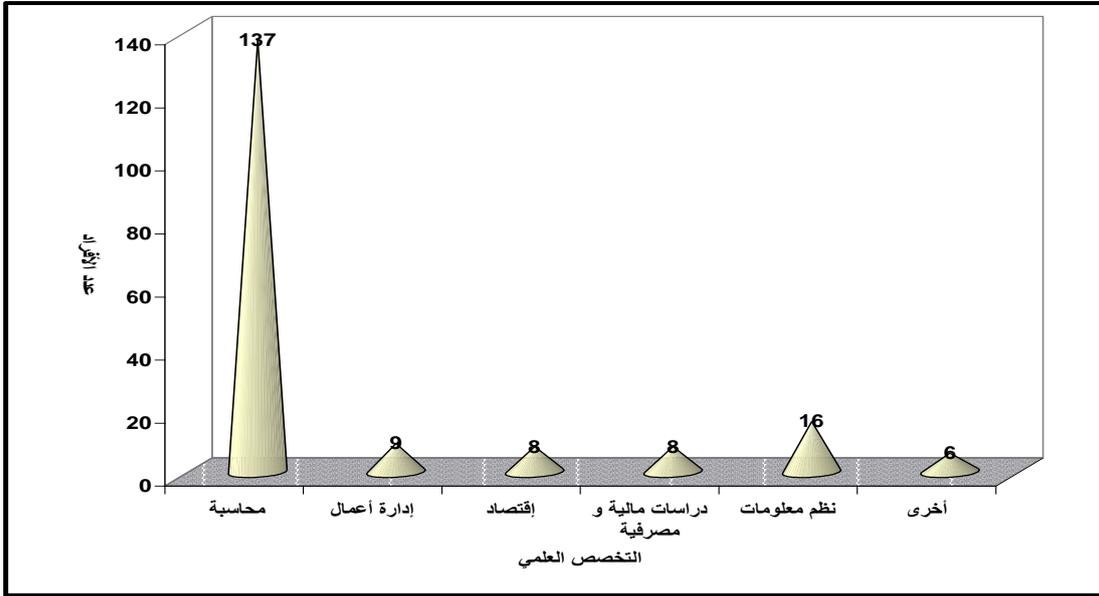
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
٧٤,٥%	١٣٧	محاسبة
٤,٩%	٩	إدارة أعمال
٤,٣%	٨	اقتصاد
٤,٣%	٨	دراسات مالية و مصرفية
٨,٧%	١٦	نظم معلومات
٣,٣%	٦	أساتذة الجامعات وخبراء المالية العامة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٩/١/٥)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير نوع التخصص



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (١٠/١/٥) والشكل رقم (٩/١/٥) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (١٣٧) فرداً وبنسبة (٧٤,٣%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين إدارة

أعمال في العينة (٩) أفراد وبنسبة (٤,٦%)، وعدد الأفراد المتخصصين اقتصاد في العينة (٨) أفراد وبنسبة (٤,٣%)، وعدد الأفراد المتخصصين دراسات مالية ومصرفية في العينة (٨) أفراد وبنسبة (٤,٣%)، وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات في العينة (٦) أفراد وبنسبة (٣,٣%). وتضمنت العينة على (١٦) فرداً وبنسبة (٨,٧%) لهم تخصصات أخرى غير المذكورة أعلاه.

٤. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم جدول رقم (١١/١/٥) والشكل رقم جدول رقم (١٠/١/٥) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (١١/١/٥)

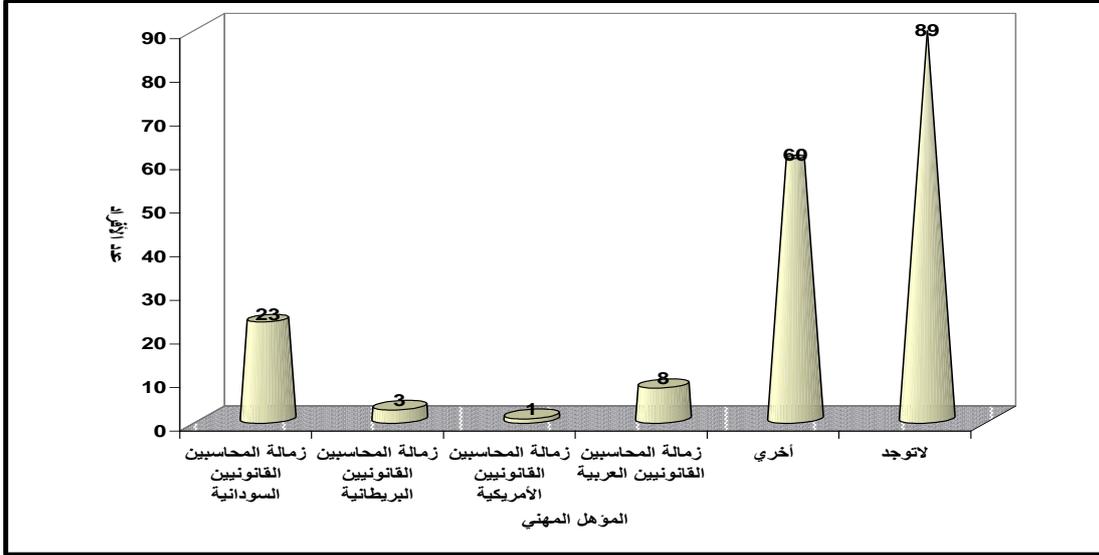
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
١٢,٥%	٢٣	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
١,٦%	٣	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
٠,٥%	١	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
٤,٣%	٨	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
٣٢,٦%	٦٠	أخري
٤٨,٤%	٨٩	لا توجد
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم جدول رقم (١٠/١/٥)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (١١/١/٥) والشكل رقم (١٠/١/٥) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لا توجد لديهم زمالة حيث بلغ عدد هؤلاء (٨٩) فرداً بنسبة (٤٨,٤%)، (٢٣) فرداً بنسبة (١٢,٥%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية)، و(٣) أفراد بنسبة (١,٦%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية)، وفرداً واحداً بنسبة (٠,٥%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية)، (٨) أفراد بنسبة (٤,٣%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين العربية). وتضمنت العينة (٦٠) فرداً بنسبة (٤٨,٤%) لهم مؤهلات مهنية أخرى غير التي ذكرت.

وهذا أيضاً يعزز من قدرات أفراد العينة المعرفية ويعطي مؤشراً جيداً في رأي

الباحث لمتطلبات الدراسة الميدانية.

٥. المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (١٢/١/٥) والشكل رقم (١١/١/٥) التوزيع التكراري لأفراد

عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (١٢/١/٥)

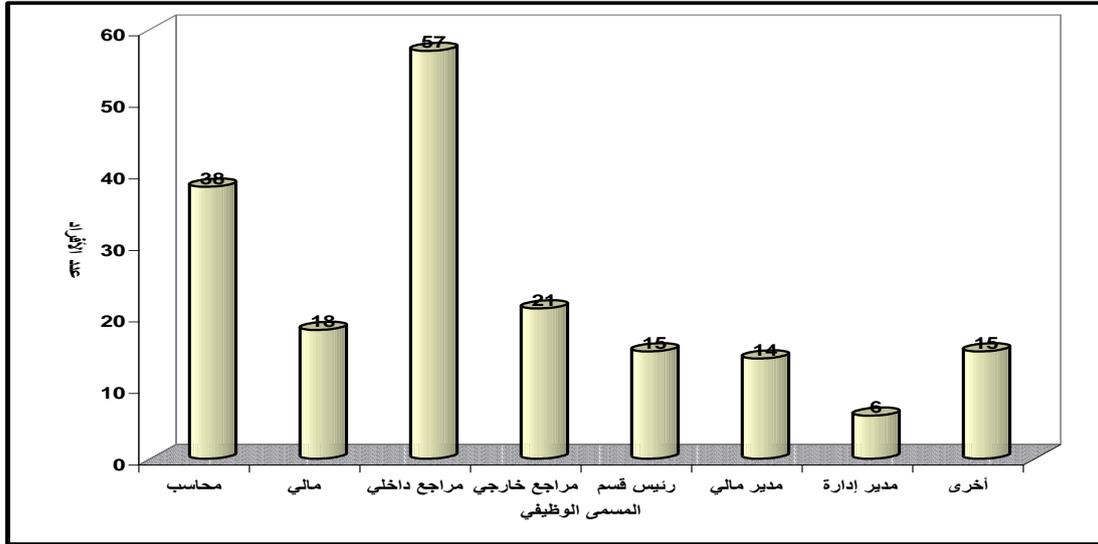
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
٢٠,٧%	٣٨	محاسب
٩,٨%	١٨	مالي
٣١,٠%	٥٧	مراجع داخلي
١١,٤%	٢١	مراجع خارجي
٨,٢%	١٥	رئيس قسم
٧,٦%	١٤	مدير مالي
٣,٣%	٦	مدير إدارة
٨,٢%	١٥	خبراء وأساتذة المالية العامة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١١/١/٥)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يظهر الجدول رقم (١٢/١/٥) والشكل رقم (١١/١/٥) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم مساهم الوظيفي مراجع داخلي إذ بلغ عددهم (٥٧) فرداً وبنسبة

(٣١,٠%)، و (٣٨) فرداً وبنسبة (٢٠,٧%) مساهم الوظيفي محاسب، و (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) مساهم الوظيفي مالي، و (٢١) فرداً وبنسبة (١١,٤%) مركزه مساهم الوظيفي مراجع خارجي، و (١٥) فرداً وبنسبة (٨,٢%) مساهم الوظيفي رئيس قسم، و (١٤) فرداً وبنسبة (٧,٦%) مساهم الوظيفي مدير مالي، و (٦) أفراد وبنسبة (٣,٣%) مساهم الوظيفي مدير إدارة. وتضمنت العينة (١٥) فرداً وبنسبة (٨,٢%) هم من خبراء المالية العامة وأساتذة الجامعة.

وفي رأي الباحث هؤلاء يزيدون من درجة حيادية الدراسة الميدانية باعتبارهم خارج وزارة المالية مع المراجعين الخارجيين.

٦. سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (١٣/١/٥) والشكل رقم (١٢/١/٥) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (١٣/١/٥)

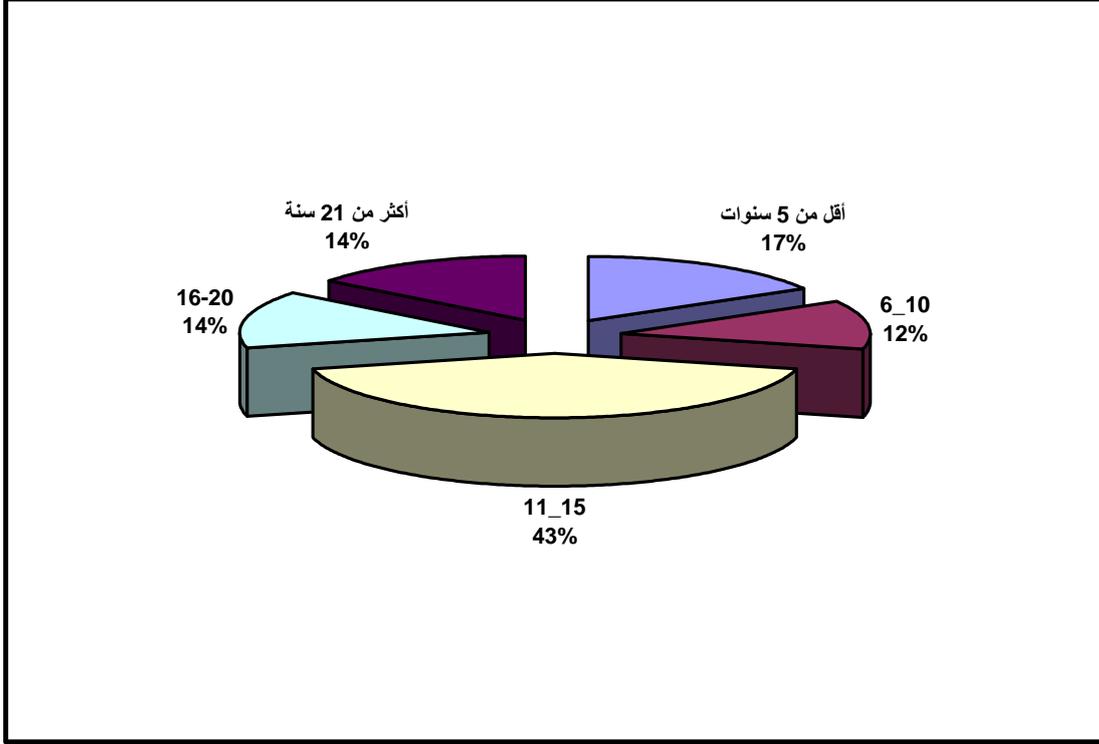
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
١٢,٥%	٢٣	أقل من ٥ سنوات
٩,٢%	١٧	١٠-٦
٣١,٥%	٥٨	١٥-١١
١٠,٩%	٢٠	٢٠-١٦
١٠,٩%	٢٠	أكثر من ٢١ سنة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١٢/١/٥)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (١٣/١/٥) والشكل رقم (١٢/١/٥) أن هناك (٢٣) فرداً وبنسبة (١٢,٥%) لهم خبرة ما (أقل من ٥ سنوات)، وهناك (١٧) فرداً وبنسبة (٩,٢%) لهم خبرة ما بين (٦-١٠ سنوات)، وهناك (٥٨) فرداً وبنسبة (٣١,٥%) لهم خبرة ما بين (١١-١٥ سنة)، هناك (٢٠) فرداً وبنسبة (١٠,٩%) لهم خبرة ما بين (١٦-٢٠ سنة). تضمنت العينة على (٦٦) فرداً وبنسبة (٣٥,٩%) لهم خبرة (أكثر من ٢١ سنة).

ثانياً: أداة الدراسة الميدانية:

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد

الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها^(١):

١. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
٢. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
٣. سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
٤. يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
٥. يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها^(٢).

وصف الاستبيان:

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (١))
القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: النوع، العمر، المؤهل العلمي، الحالة الاجتماعية، نوع التخصص.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (٢٧) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة البالغة (٣) وبواقع (٩) عبارات لكل فرضية.

(١) د. فايز جمعة صالح النجار وآخرون، أساليب البحث العلمي، منظور تطبيقي، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩م)، ص ٦٣.

(٢) د. مروان عبد المجيد إبراهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، (عمان: مؤسسة الوراق، ٢٠٠٠م)، ص ١٧٠.

ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (٨) محكمين (الملحق المرفق) ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادته الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

١. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.

٢. معادلة ألفا - كرونباخ.

٣. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

٤. طريقة الصور المتكافئة.

٥. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وبحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له^(١). قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية^(٢):

$$٢ \times r$$

معامل الثبات = -

$$١ + r$$

حيث: (r) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية. ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (٢٠) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

(١) عبد الله عبد الدائم: التربية التجريبية والبحث التربوي، (بيروت: دار العلم للملايين، ط٢، ١٩٨٤م)، ص ٣٥٥.

(٢) سعد عبد الرحمن، القياس النفسي - النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار الفكر العربي، ط٣، ١٩٩٨م)، ص ١٤٩.

جدول رقم (١٤/١/٥)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي	الفرضيات
٠,٦٩	٠,٨٢	٠,٩١	الأولى
٠,٥٨	٠,٧٦	٠,٨٧	الثانية
٠,٨٠	٠,٨٩	٠,٩٤	الثالثة
٠,٨٨	٠,٩٤	٠,٩٧	الاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (١٤/١/٥) جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (٥٠%) والبعض منها قريبة جداً إلى (١٠٠%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

٢/٥ المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
١/٢/٥ التحليل الوصفي لبيانات الدراسة التطبيقية:

أولاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الفرضية التطبيقية والتي تنصب على أن تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على دلالة محتويات القوائم المالية ويزيد من مستوى الإفصاح المالي للموازنة. لتحليل أثر المتغير المستقل وهو نظام إحصاءات مالية الحكومة على المتغيرات التابعة وهي دلالة محتويات القوائم المالية وزيادة مستوى الإفصاح المالي. يمكن للباحث أن يضع التعريفات النظرية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية على النحو التالي:

يوضح الجدول رقم (١٥/٢/٥) والشكل رقم (١٣/٢/٥) التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية التطبيقية.

جدول رقم (١٥/٢/٥)

التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية التطبيقية

نوع المتغير	المتغيرات	التعريف النظري	التعريف الإجرائي
المستقل	تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة	نظام اقتصادي قياسي إحصائي يعمل على قياس مختلف الأنشطة المالية الحكومية في الاقتصاد المعني. (١)	نظام متكامل محاسبي القيد (مدین - دائن) اقتصادي (إيرادات - مصروفات - أصول وخصوم) ووظيفي التصنيف (صحة - تعليم - أمن) ذات أبعاد مالية وإحصائية
التابع	دلالة محتويات القوائم المالية	هي قوائم يتم إعدادها محاسبياً من أجل متابعة العمليات المالية خلال السنة المالية الخاصة بالمنشأة. (٢)	- قائمة التشغيل "الأداء". - قائمة المركز المالي "الميزانية". - قائمة التدفقات النقدية "مصادر واستخدامات النقد".

(١) هورست كولر، مرجع سابق، ٢٠٠٩م.

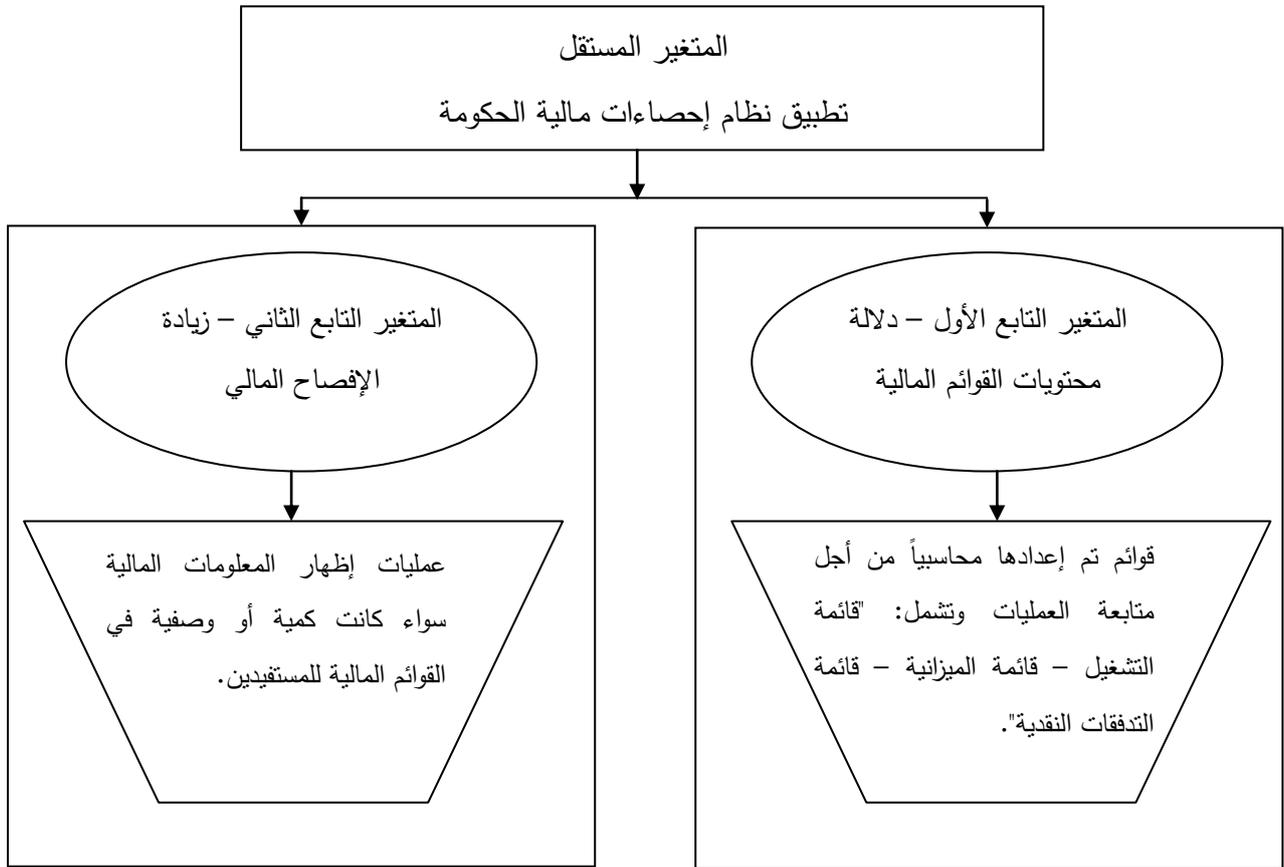
(٢) حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، "نظرية المحاسبة"، (الأردن: الدار العلمية ودار الثقافة، ط ١، ٢٠٠٤م)،

التعريف الإجرائي	التعريف النظري	المتغيرات	نوع المتغير
عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول في الوقت المناسب.	بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها واستخدامها ^(١) .	زيادة مستوى الإفصاح المالي	التابع

المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١٣/٢/٥)

التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية التطبيقية



المصدر: إعداد الباحث، ٢٠١٦م.

(١) الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية وأساليب الاتصال المحاسبي، (بيروت: الدار الجامعية،

١٩٩٦م)، ص ٢٤٥.

وصف متغيرات الفرضية التطبيقية:

يتمثل المتغير المستقل للفرضية الأولى في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة الذي يمثل نظام اقتصادي، قياسي وإحصائي يهدف إلى قياس مختلف العمليات المالية للوحدات الحكومية وإجرائياً يظهر هذا النظام في عملية التسجيل المحاسبي دفترياً، واقتصادياً يعمل على تصنيف الأنشطة سواء كانت إيرادات أو مصروفات، أصول أو خصوم. بينما يتبلور هذا النظام وظيفياً من خلال تصنيف الأنشطة والإدارات حسب نوعية وطبيعة الخدمة أو السلعة من خدمات تعليمية، صحية، أمنية، صناعية. في حين أن المتغيرات التابعة لهذه الفرضية يتمثل في دلالة محتوى القوائم المالية للموازنة كمتغير تابع أولى. بينما يتمثل المتغير التابع الثاني في زيادة مستوى الإفصاح المالي.

للتعرف على أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على بيانات الموازنة العامة لحكومة السودان بناءً على متغيرات الفرضية التطبيقية يمكن مقارنة بنود الموازنة العامة للفترة قبل تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة من العام ٢٠٠٠م إلى العام ٢٠٠٧م مع بنود الموازنة للفترة ما بعد تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة ابتداءً من العام ٢٠٠٨م حتى العام ٢٠١١م وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (١٦/٢/٥) يوضح بيانات الموازنة العامة للفترة من (٢٠٠٠ -

٢٠٠٧) مليون جنيه

٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥	٢٠٠٤	٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٠	العام/ البند
الباب الأول:-								
١٨١٣٦,٧٥	١٠٣٧٥,١٩	١١٨٨٨,٥٨	٩٣٢٢٢,٣٢	٧٠٩٧,٧٦	٤٩٩٣,٢١	٣٥٠٤,٩٢	٣٣٧١,٦٨	إجمالي الإيرادات
٦٦٨٧,٢٤	٦١٨١,١٠	٥٢١٢,٤٢	٤٢٦٥,٩٣	٢٦٧٠,٥٨	٢٣٤٧,٣٦	١٩١٥,٦٥	١٦٥٣,٠٢	الإيرادات الضريبية
١٠٩١,٥٣	١٠٥,١٤	٨٨٣,٢٣	٧١٢,٩٩	٤٧٨,٣٤	٣٩٦,٨١	٤١٢,٦٩	٤٠٤,٢٨	الضرائب المباشرة
٥٥٩٥,٧١	٥١٢٤,٩٤	٤٣٢٩,١٩	٣٥٥٢,٩٤	٢١٩٢,٢٤	١٩٥٠,٥٥	١٥٠٢,٩٦	١٢٤٨,٧٤	الضرائب غير المباشرة
٣٤٥٤,٤١	٣٤٦٥,٦٧	٣٢٧٤,٠٥	٢٨٢٧,٠٧	١٦٦٧,٦٢	١٥١٢,٤٧	١١٣٠,٣٩	١٠٨١,٢٨	الجمارك ورسوم الإنتاج
٢١٤١,٢٠	١٦٥٩,٢٩	٩٥٥,١٤	٧٢٥,٨٧	٥٢٤,٦٢	٤٣٨,٠٨	٣٧٢,٥٧	١٦٧,٤٦	ضريبة القيمة المضافة
١١٤٤٩,٥١	٩١٩٤,٢٩	٦٦٧٦,١٣	٥٠٥٧,٣٩	٤٤٢٧,١٨	٢٦٤٥,٩٥	١٥٨٩,٢٧	١٧١٨,٦٥	الإيرادات غير الضريبية
١١٢٢٩,٩١	٩٠١٦,٤٧	٦٤٩٦,٨٨	٤٩١٦,٠٩	٤٢٩٩,٥٦	٢٥٣٤,٩٧	١٤٧٧,٩٣	١٦١١,٥٨	الإيرادات القومية*
٩٩٢٤,٣٣	٧٤١٣,٧٦	٥٤١٨,٩٨	٤١٣١,٠٩	٣٨٣١,٨٦	٢٠٣٦,٦٨	١٢٥٠,٩٣	١٤١١,٥٨	الإيرادات البترولية
٧٧٢,٥٨	١٦٠٣,٠٠	١٠٧٧,٩٠	٧٨٥,٠	٤٦٧,٧٠	٤٩٨,٢٩	٢٢٧,٠	٢٠٠,٠	أخرى
٧٧٢,٥٨	١٧٧,٨٢	١٧٩,٢٤	١٤١,٣٠	١٢٧,٦٢	١١٠,٩٨	١١١,٣٤	١٠٧,٠٧	الرسوم المصلحية
٢٠٨٠٦,١٣	١٧٠٩٦,١٣	١٣٧٧١,٧	١٠٨٥٢,٩٢	٥٩٠٥,١٧	٥٣٢٢,٢٣	٤٠٤٤٧,٥١	٣٥٥٩,٧٥	إجمالي الإنفاق
١٣١٤٥,١٣	١١٧٩٦,٧	١٠٠٨٢,٩	٩٩٨٦,٣٧	٥٤٢٩,٨	٥٠٢٨,٥	٣٨١٨,٦٧	٣٣١٢,٥٣	إنفاق الحكومة القومية
٥٠٥٩,٤٥	٣٧٠٥,٢	٢٨١٥,٠٥	٢٨١٣,١٥	١٨٨٤,٧٦	١٦٠٤,١٩	١٢٧٠,٩٩	١٠٥٩,٩٥	الفصل الأول الأجور والتحسينات والمزايا التأمينية
٤٣٨٠,٦	٤٠٥٨,٩	٣٨٥٢,٣	٤٦٩٨,٨	٢٠٦١,٢	٢٠١٤,٦٣	١٨٦٥,١٩	١٦٩٠,٣٥	الفصل الثاني التسيير والبنود الممركة
٣٧٠٥	٤٠٣١,٩	٣٤١٥,٥	٢٤٧٥,١٤	١٤٨٢,٨	١٤٠٩,٧٧	٦٨٢,٤٩	٥٦٢,٢٣	الفصل الثالث التنمية القومية
الباب الثاني:								
٣٣٥٧	٢٧١٤٨	١٨٦٠,٠	-	-	-	-	-	تحويلات حكومة الجنوب
الباب الثالث:								
٤٣٠,٤	٢٥٨٥,٢	١٨٢٨,٨	٨٦٦,٥٥	٤٧٥,٢٨	٣٠٣,٦٤	٢٢٨,٩٢	٧,٤٧,٢٢	تحويلات الولايات الشمالية:

المصدر: وزارة المالية والاقتصاد الوطني، ديوان الحسابات، إدارة الحسابات الختامية.

باستفسار معظم مدراء وخبراء إدارات وزارة المالية في المقابلات الشخصية التي أجريت معهم^(١)، عن مدى الفرق بين محتويات القوائم المالية للموازنة في صورتها التقليدية قبل تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة وبعد تطبيق هذا النظام من حيث البنود والقوائم المستعرضة ودرجة الإفصاح المالي فيها - اتفق الجميع على أن استعراض بيانات الموازنة العامة وفق التقسيم النمطي القديم كان يشوبها العديد من المآخذ منها الخلط والتداخل بين مكونات ومحتويات الإيرادات المختلفة كما هو ملاحظ في الباب الأول من الجدول رقم (١٦/٢/٥) لدرجة عدم القدرة على التفرقة بين الإيرادات الناتجة من المعاملات التمويلية كالقروض والفوائد المترتبة عليها، والإيرادات الناتجة عن المعاملات التحويلية مثل المنح الحكومية والمنح الأجنبية، كذلك عدم التفرقة بين التبويب الاقتصادي والإداري وعدم التبويب السليم لبعض البنود كدمغة الجريح والتراخيص والرسوم من بنود الإيرادات الأخرى، كذلك اتفق أغلب المدراء وخبراء المالية العامة على أن من المآخذ الأخرى التي انطوي عليها التقسيم النمطي هو المزج بين أسس التسجيل المختلفة، حيث يتبع الأساس النقدي في تسجيل المعاملات الجارية للحكومة كما في الباب الأول الذي يتضمن الإيرادات بمختلف فصولها والباب الثاني الذي يشمل النفقات الجارية كالأجور والتحسينات بينما يتبع أساس الاستحقاق في تسجيل بنود الفصل الثالث الذي يشمل مشاريع التنمية القومية والاستثمارات.

النتيجة الحتمية في رأي الباحث لكافة هذه المآخذ هو التشتت في إعداد الموازنة واختفاء العديد من بنود الموازنة بسبب تداخل بعضها في بعض ومن ثم قلة درجة الإفصاح المالي فيها، علاوة على أن شكل الموازنة بصورتها القديمة كانت لا تظهر محتويات القوائم المالية من قائمة التشغيل، قائمة الميزانية وقائمة التدفقات

(١) المقابلة شملت مديري إدارات الميزانية - الحسابات الختامية - الإيرادات والمصروفات - المراجعة الداخلية بوزارة المالية والاقتصاد الوطني.

النقدية بصورة واضحة ومفصلة وبالتالي كانت النتيجة هو ضعف الرقابة الكاملة والفعالة على بنود الإنفاق بشقيه الجاري والرأسمالي.

لمعرفة أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على دلالة محتويات القوائم المالية ودرجة الإفصاح المالي للموازنة العامة يمكن استعراض ملخص الموازنة العامة لحكومة السودان وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة للفترة من العام ٢٠٠٨م حتى العام ٢٠١١م على النحو التالي:

جدول رقم (١٧/٢/٥)

ملخص الموازنة للسنوات ٢٠٠٨ - ٢٠١١م بملايين الجنيهاً

البيان	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
	مليون جنيه	مليون جنيه	مليون جنيه	مليون جنيه
إجمالي الإيرادات والمنح الأجنبية	٢١,٥٠٢	٢٠,٠٤٥,٧	٢٠,٧٣٧,٨	٢٣,٩٥٨,٣
إجمالي الإنفاق العام	٢٢,٤٤٠	٢٠,٦٩٦,١	٢٤,١٦٢	٢٤,٢٧٤,٦
صافي رصيد التشغيل (العجز الجاري)	(٩٣٨)	(٦٥٠,٨)	(٣٤٢٤,٢)	(٣١٦,٦)
صافي الأصول غير المالية (التتمة)	٣٩٨,٢	٣٥٦٩	٣٨٩٩,٧	٣٠٣٠
صافي الأصول المالية (المساهمة في رؤوس الأموال)	١٦٦	٢٥٧٤	٢٦٢,٢	٢٨٤
صافي العجز أو الفائض (الاقتراض أو الإقراض)	(٦٦٢,٥)	(٣,٨٧٣,٥)	(٧٥٨٦,١)	(٩١٢١,٠)
صافي التمويل الخارجي والداخلي	-	٤٤٧٧,٢	٣٠٦٤,٣	٢٧٨٣
الاستدانة من بنك السودان المركزي	-	٣٠٤٨	٣١٥	١٥٠٠
السحب من حساب تركيز البترول وأخرى	-	٢٦٩٦,٣	٤٢٠٦,٨	٤٨٣٨

المصدر: وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الإدارة العامة للمالية والموازنة.

بالنظر إلى الجدول رقم (١٧/٢/٥) يلاحظ الباحث أن شكل الموازنة العامة لحكومة السودان ابتداءً من العام ٢٠٠٨م قد تغير بصورة واضحة من حيث العرض والمضمون وذلك بظهور مفاهيم جديدة متعلقة باستخدام تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة كالعجز الجاري أو صافي رصيد التشغيل الذي يمثل الفرق بين باب الإيرادات وباب الإنفاق العام، وهذا المؤشر يعكس مدى قدرة الموارد المتاحة للدولة من ضرائب ومنح وإيرادات أخرى في تغطية أنشطة الدولة التشغيلية المختلفة. بينما نجد أن العجز الكلي هو عبارة عن العجز النقدي الجاري مضافاً إليه صافي حيازة

الأصول غير المالية الذي يمثل مبيعات الأصول الاستثمارية طويلة الأجل "التنمية" والأصول المالية والتي هي "عبارة عن متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية بدون حصيلة الخصخصة مطروحاً منها حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية بدون مساهمات الخزانة العامة في صناديق التمويل"^(١). ويتم تمويل العجز الكلي للموازنة من خلال الاقتراض وإصدار الأوراق المالية تعاوناً مع بنك السودان المركزي، أو السحب من حساب تركيز البترول في السنوات التي كانت فيها فوائض من إيرادات البترول^(٢).

للتعرف على مستوى الإفصاح المالي في عرض بنود قوائم الموازنة العامة يمكن للباحث استعراض قوائم موازنة العام ٢٠١١م بصورة من التفصيل حسب الجداول التالية:

جدول رقم (١٨/٢/٥)

يوضح قائمة "حساب" التشغيل للعام المالي المنتهي في ٢٠١١/١٢/٣١م

المبلغ بالجنيه السوداني

البيان	اعتماد الموازنة ٢٠١١م	الاعتماد المعدل ٢٠١١م	الاداء الفعلي	النسبة المئوية
الإيرادات	٢٤٠٢٧٤٤٠٠٠٠٠٠٠	٢٣٠٩٥٨٠٢٠٠٠٠٠٠	٢٨٠١٥٩٠٦٢٧٠٨٥٠	%١١٨
الإيرادات الضريبية	١٠٠٣١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٣١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٣٦٧٠٤٩٠٠٦٢٢	%١١٠
الضرائب على الدخل والأرباح ومكاسب رأس المال	١٠٠٩١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٩١٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠١٥١٠٤٠٢٠٦١٩	%١٠٦
الضرائب على الملكية	٦٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٦٥٠٣٩٣٠٣٨٣	%١٠٢
الضرائب على السلع والخدمات	٥٠٩٨٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٩٨٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٦٠٧٣٦٠٧٨٢٠٢٨٩	%١١٣
الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية	٣٠١٥٨٠٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٣٠١٥٨٠٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٣٨٢٠٤٠١٠٧٥٧	%١٠٧
ضرائب أخرى	١٤٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٣١٠٥١٠٠٥٧٤	%٢١٩
المتاح	١٠١٦٤١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٨٤٧٠٩٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٢١٢٠٥٧٦٠٢٠٠	%١٢٢
الإيرادات الأخرى	١٢٠٧٩٧٠٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٧٩٧٠٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٥٧٩٠٥٦١٠٠٢٨	%١٢٢
دخل ملكية	١٤٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٧٠٩٧٠٠٢٩٥	%٦٥
مبيعات السلع والخدمات	١١٠٣٦٦١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٣٦٦١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٥٩١٠٢١٤٠٧٧١	%١٠٢
مبيعات سلع الهيئات الحكومية السوقية	١٠٠٧٣٧٠١٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٧٣٧٠١٠٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٨٢٠٤٧٢٠٥٣٥	%١٠٣
مبيعات النفط عائد البترول السوداني	١٠٠٧٣٦١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٧٣٦١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٨١٠٩٧٤٠٩٣٢	%١٠٣
مبيعات سلع الهيئات الحكومية السوقية غير النفط	١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٩٧٠٦٠٣	%٥٠
الرسوم الإدارية	٦١٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٦١٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٤٠٥٨٠٠٠٥٣	%٨٢
مبيعات عرضية للهيئات الحكومية غير السوقية	١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٤١٦٢٠١٨٣	%٤٢
الغرامة والجزاءات والمصادرات	٤٠٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٠٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٨٢٠٠٢٣٥	%٩١

(١) Muller, Marques Berger, Thomas (٢٠١٢), IPSAS Explained A Summary of International Public Sector Accounting Standards, Ernst and Young, Wiley, ٢nd Edition May, ٢٠١٢, Page, ٧٨.

(٢) عبد العظيم خالد، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مدير إدارة الحسابات الختامية، (الخرطوم: مقابلة شخصية بتاريخ ١ / ٧ / ٢٠١٥م).

ايرادات متنوعة أخرى	٢٧,٠٠٠,٠٠٠	٢٧,٠٠٠,٠٠٠	٣٠,٠٧٦,٠٥٥,٧٢٧	%١١٣٩٥
المصروفات	٢٤,٢٧٤,٦٠٠,٠٠٠	٢٤,٢٧٤,٦٠٠,٠٠٠	٢٦,٧٥٧,٦٥٨,٧٧٥	%١١٠
تعويضات العاملين	٧,٩٦١,٠٠٠,٠٠٠	٧,٩٦١,٠٠٠,٠٠٠	٩,٥٣٩,٥٩٠,٩٤٥	%١٢٠
المرتبات والأجور	٧,٥١٣,٧٠٠,٠٠٠	٧,٥١٣,٧٠٠,٠٠٠	٩,٢٣٩,٠١٠,٢٠٢	%١٢٣
المساهمات الاجتماعية	٣٢٢,٣٠٠,٠٠٠	٣٢٢,٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٤٨٨,٩٢٤	%٩٣
احتياطي تعويضات العاملين	١٢٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠,٠٠٠		%٠
شراء السلع والخدمات	١,٩١٥,٠٠٠,٠٠٠	١,٩١٥,٠٠٠,٠٠٠	٢,٦٠٠,٣٠٣,٦٢٨	%١٣٦
تكلفة التمويل	١,٤٢٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٤٢٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٩٧٨,٦٩٩,٥١١	%١٣٩
الإعانات	٥٠,٦٠٠,٠٠٠	٥٠,٦٠٠,٠٠٠	٣٦٦,١٢٦,٨٥٤	%٧٢٤
المنح	١٢,٤٦٢,٣٠٠,٠٠٠	١٢,٤٦٢,٣٠٠,٠٠٠	١١,٥٢٤,٩٣٤,٨٣١	%٩٢
المنظمات الولية	٣٥,٠٠٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠,٠٠٠	٣٦,٦٢٣,٠١٣	%١٠٥
وحدات حكومية عامة أخرى	١٢,٤٢٧,٣٠٠,٠٠٠	١٢,٤٢٧,٣٠٠,٠٠٠	١١,٤٨٨,٣١١,٨١٨	%٩٢
الجارية	٨,٩٠٥,٥٠٠,٠٠٠	٨,٩٠٥,٥٠٠,٠٠٠	٩,٦٧٠,٧١١,٠٣٧	%١٠٩
تحويلات حكومة الجنوب	٤,٧٨٧,٧٠٠,٠٠٠	٤,٧٨٧,٧٠٠,٠٠٠	٥,٣١٠,٤٩٧,٠٥٩	%١١١
نصيب حكومة الجنوب من الإيرادات البترولية	٤,٥٣٢,٩٠٠,٠٠٠	٤,٥٣٢,٩٠٠,٠٠٠	٤,٨٤٢,٥٩٧,٠٢٣	%١٠٧
نصيب الولايات الجنوبية المنتجة للبترول	١٨٣,٣٠٠,٠٠٠	١٨٣,٣٠٠,٠٠٠	٤٥٨,١٧٠,١٥٥	%٢٥٠
نصيب حكومة الجنوب من الإيرادات القومية المحصلة بالجنوب	٧١,٥٠٠,٠٠٠	٧١,٥٠٠,٠٠٠	٩,٧٢٩,٨٨١	%١٤
تحويلات حكومات الولايات الشمالية الجارية	٤,١١٧,٨٠٠,٠٠٠	٤,١١٧,٨٠٠,٠٠٠	٤,٣٦٠,٢١٣,٩٧٨	%١٠٦
نصيب الولايات الشمالية من الإيرادات القومية	٤,٠٧٤,٠٠٠,٠٠٠	٤,٠٧٤,٠٠٠,٠٠٠	٤,٣١٩,٨٩٥,٢٣١	%١٠٦
نصيب الولايات الشمالية المنتجة للبترول	٤٣,٨٠٠,٠٠٠	٤٣,٨٠٠,٠٠٠	٤٠,٣١٨,٧٤٧	%٩٢
الرأسمالية	٣,٥٢١,٨٠٠,٠٠٠	٣,٥٢١,٨٠٠,٠٠٠	١,٨١٧,٦٠٠,٧٨١	%٥٢
تحويلات حكومات الولايات الشمالية الرأسمالية	٣,٥١٣,٥٠٠,٠٠٠	٣,٥١٣,٥٠٠,٠٠٠	١,٦٨٥,٩٤٥,٩٨٦	%٤٨
نصيب أبيي من البترول	٨,٣٠٠,٠٠٠	٨,٣٠٠,٠٠٠	٧,٠٢٨,٣٩٦	%٨٥
صندوق دعم الوحدة			٣,٠٠٠,٠٠٠	
إستراتيجية دارفور			١٢١,٦٢٦,٣٩٩	
منافع اجتماعية	١٤١,٨٠٠,٠٠٠	١٤١,٨٠٠,٠٠٠	٣٣٩,٩٤٩,٨٦٦	%٢٤٠
المصروفات الأخرى	٣٢٣,٩٠٠,٠٠٠	٣٢٣,٩٠٠,٠٠٠	٤٠٨,٠٥٣,١٤٠	%١٢٦
صافي رصيد التشغيل (الإيرادات - المصروفات)	- ٢٠٠,٠٠٠	- ٢٠٠,٠٠٠	١,٤٤٠,٩٦٩,٠٧٥	%٧٠٠,٩٨٥ -

المصدر: وزارة المالية والاقتصاد الوطني، إدارة ديوان الحسابات، ٢٠١١م.

يلاحظ الباحث من خلال استعراض بيانات موازنة العام ٢٠١١م أن شكل الموازنة العامة من حيث دلالاتها لمحتويات القوائم المالية بعد تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة قد شملت عدة قوائم مالية جديدة لم تكن موجودة من قبل

العام ٢٠٠٨م وهي:

- قائمة التشغيل.

- قائمة الميزانية.

- قائمة التدفقات النقدية.

أولاً: قائمة التشغيل:

بالنسبة لقائمة التشغيل الذي يعبر عن مستوى أداء الحكومة العامة حيث أظهرت هذه القائمة كما هو موضح في الجدول (١٨/٢/٥) ثلاثة فصول لباب الإيرادات بإجمالي مبلغ ٢٣,٩٥٨,٢٠ مليون جنيه كريط مخطط للموازنة، وتنفيذ فعلي بمبلغ ٢٨,١٥٩,٦٢ مليون جنيه بنسبة أداء إجمالي ١١٨% على عكس

الموازنة التقليدية التي ضمت فصلين للإيرادات الضريبية وإيرادات غير ضريبية - لذلك يلاحظ مستوى الإفصاح المالي للموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة تمثلت في ظهور بنود جديدة إضافية لم تكن مألوفة من قبل مثل الفصل الثاني المتمثل في المنح والذي سعي صندوق النقد الدولي من خلاله تعديل نسخة نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد بتقسيم فصل المنح إلى منح عينية ونقدية، منح محلية وأجنبية، منح جارية ورأسمالية⁽¹⁾ من أجل إطفاء المزيد من الإفصاح والشفافية المالية، كذلك ظهر بند آخر بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة وهو بند الإيرادات الأخرى الذي يضم دخل الملكية ١,٤٠٠,٠٠٠ جنية وهو عبارة عن الفوائد والأرباح والريع الناتجة عن استثمارات الحكومة في أصولها المالية أو أصولاً غير مالية. وفي هذا الصدد يرى الباحث ضرورة تفصيل بيانات دخل الملكية بمبلغ ١,٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ جنية إلى مكوناته الفرعية كالإيجارات وأرباح الأوراق المالية لزيادة مستوى الإفصاح المالي فيه.

كذلك يلاحظ أن هنالك بنود جديدة ظهرت جراء استخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة كمبيعات السلع والخدمات بمبلغ ١١,٣٦٦,١٠٠,٠٠٠ جنية ومبيعات الهيئات والشركات الحكومية مثل الكهرباء والسكر بمبلغ ١٠,٧٣٧,١٠٠,٠٠٠ جنية، علاوة إلى مبيعات النفط والغاز، وهي بنود كانت لا تظهر بصورتها الفعلية في نظام الموازنات التقليدية السابقة، كما يلاحظ الإفصاح عن بنود إضافية كبند الرسوم الإدارية بمبلغ ٩,٠٠٠,٠٠٠ جنية والمبيعات العرضية "التخلص من الفائض" للهيئات الحكومية بمبلغ ١٠,٠٠٠,٠٠٠ جنية بالإضافة إلى إيرادات الغرامات والجزاءات والمصادرات بمبلغ ٤,٢٠٠,٠٠٠ جنية ضمن فصل الإيرادات الأخرى وهي بنود كانت في السابق لا يتم الإفصاح عنها بصورة كلية وبالتالي تظل خارج

⁽¹⁾ IPSASS and Government Finance Statistics Reporting Guidelines, Consultation

.Paper, October, ٢٠١٢, Comments due: March ٣١, ٢٠١٣.

إطار الرقابة والمراجعة المالية، بل أن أغلب المؤسسات والهيئات الحكومية كانت تحتجز هذه البنود في خزائنها وحساباتها المصرفية الخاصة تحت مسمى إيرادات ذاتية وتتصرف فيها دون حسيب ولا رقيب مما جعل مساحة التجاوزات المالية والإدارية كانت أكبر وأوسع في السابق قبل تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة وقبل قرارات وزارة المالية بمنع التجنيب وضرورة ولاية وزارة المالية على المال العام^(١).

بالنسبة للباب الثاني الذي يخص النفقات العامة في قائمة التشغيل، يلاحظ أن شكل ومحتوى الموازنة التقليدية تقوم على تقسيم إنفاق الحكومة القومية إلى ثلاث فصول، حيث يشمل الفصل الأول الأجور والتحسينات والمزايا التأمينية، والفصل الثاني يضم التسيير والبنود الممركزة، بينما يختص الفصل الثالث بمصروفات التنمية القومية دون تفاصيل وإيضاحات واضحة لذلك كانت التجاوزات المالية فيها أكبر بسبب التعتميم وعدم الشفافية^(٢)، ولكن بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة منذ العام ٢٠٠٨م، فيلاحظ اتساع نطاق الباب الثاني النفقات العامة الذي أصبح يضم ثمانية فصول جديدة حيث شمل الفصل الأول تعويضات العاملين كمقابل لفصل الأجور والتحسينات بمبلغ ٧،٥١٣،٧٠٠،٠٠٠ جنيه، أما المزايا التأمينية المدمجة مع الأجور في الفصل الأول وفق الموازنة التقليدية فقد أفصح عنه بصورة خاصة وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة في الفصل الثاني باسم المساهمات الاجتماعية والتي تضم المزايا التأمينية المحتسبة والفعلية بمبلغ ٣٢٢،٣٠٠،٠٠٠ جنيه، كذلك يلاحظ أن الفصل الثاني في الموازنة التقليدية "التسيير" يقابله الفصل الثالث شراء السلع والخدمات في الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة إذ يضم السلع والخدمات التي يستخدمها العاملون في القيام بأعمالهم وما يدفع لهم من مكافآت

(١) سناء كامل، نائب مدير الإدارة العامة للمراجعة الداخلية، مقابلة/ بتاريخ ١٥ / ١١ / ٢٠١٥م.

(٢) عصام الدين أحمد الطيب، مدير إدارة الدين العام، وزارة المالية والاقتصاد الوطني مقابلة بتاريخ ١٢ / ٥ / ٢٠١٦م.

مقابل تلك السلع والخدمات لإصلاح وصيانة الأصول الثابتة بمبلغ ١,٩١٥,٠٠٠,٠٠٠ جنيه، وفي رأي الكثير من معدي ومراقبي الموازنة أن فصل التسيير أو شراء السلع والخدمات تعتبر من الفصول النشطة في حركة الصرف إذ يعتمد عليه الكثير من الوحدات الحكومية في تسيير نشاطها سواء في شكل المشتريات من الموردين أو الدفع للعاملين والإدارة في صورة مزايا نقدية أخرى كالمخصصات والحوافز لذلك يصعب السيطرة عليه من قبل أجهزة الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية^(١).

الفصل الثالث التنمية ويعتبر فصل أساسي من فصول المصروفات في الموازنة التقليدية، تم نقله إلى قائمة الميزانية العمومية باسم الأصول غير المالية بنظام إحصاءات مالية الحكومة، أما الفصول الأخرى للموازنة وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة، فتعتبر فصول جديدة لم تكن معروفة من قبل حيث شمل الفصل الرابع تكلفة التمويل بمبلغ ٤٢٠,٠٠٠,٠٠٠ جنيه والإعانات بمبلغ ٥٠,٦٠٠,٠٠٠ جنيه والمنح بمبلغ ١٢,٤٦٢,٠٠٠ جنيه منها منح لمنظمات دولية بمبلغ ٣٥,٠٠٠,٠٠٠ جنيه والمتبقي منها منح لوحدات حكومية عامة بمبلغ ١٢,٤٢٧,٣٠٠,٠٠٠ جنيه ويلاحظ الباحث أن إضافة هذه الفصول الجديدة زادت من مستوى الإفصاح المالي لمحتويات الموازنة العامة.

كخلاصة لتحليل فصول قائمة التشغيل، يستطيع الباحث أن يخلص هذه الاختلافات في مستوى الإفصاح المالي لبنود الموازنة وذلك من خلال استعراض فصول آخر موازنة بالنظام التقليدي للعام ٢٠٠٧م، وآخر موازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة للعام ٢٠١١م، على النحو التالي:

جدول رقم (١٩/٢/٥)

(١) مقابلة عينية مختارة من مديري إدارات شراء السلع والخدمات، الميزانية، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، بتاريخ ١٥/١١/٢٠١٥م.

يوضح محتوى فصول الإيرادات للعام المالي ٢٠٠٧ والعام ٢٠١١ م

المبلغ بملايين الجنيهات السودانية

باب الإيرادات لموازنة ٢٠٠٧ م	مليون جنيه	باب الإيرادات لموازنة ٢٠١١ م	مليون جنيه
الفصل الأول: الإيرادات الضريبية	٦،٦٨٧،٢٤	الفصل الأول: الإيرادات الضريبية	١٠،٣١٣،٠٠٠
الفصل الثاني: الإيرادات غير الضريبية	١١،٤٤٩،٥	الفصل الثاني: المنح	٨٤٧،٩٠٠
		الفصل الثالث: المساهمات الاجتماعية	-
		الفصل الرابع: الإيرادات الأخرى	١٢،٧٩٧،٣٠٠
إجمالي الإيرادات	١٨،١٣٦،٧٤	إجمالي الإيرادات	٢٣،٩٥٨،٢٠

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة التطبيقية، ٢٠١٦ م.

ويلاحظ من بيانات الجدول رقم (١٩/٢/٥) أعلاه أن باب الإيرادات العامة وفق الموازنة التقليدية قد ضم فصلين فقط، الفصل الأول للإيرادات الضريبية بمبلغ ٦،٦٨٧،٢٤ جنيه والفصل الثاني للإيرادات غير الضريبية بمبلغ ١١،٤٤٩،٥١ جنيه ليكون إجمالي إيرادات العام ٢٠٠٧ مبلغ ١٨،١٣٦،٧٤ جنيه بينما نجد أن تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة ساهم في توسيع باب الإيرادات العام ليضم أربعة فصول هي فصل الإيرادات الضريبية بمبلغ ١٠،٣١٣ جنيه والفصل الثاني المنح بمبلغ ٨٤٧،٩٠٠ جنيه والفصل الرابع الإيرادات الأخرى بمبلغ ١٢،٧٩٧،٣٠٠ جنيه ليكون إجمالي إيرادات العام ٢٠١١ مبلغ ٢٣،٩٥٨،٣٠٠ جنيه، بالإضافة إلى الإيرادات العامة يستطيع الباحث أن يلخص فصول النفقات العامة لنفس الفترة المالية ٢٠٠٧ والعام ٢٠١١ م، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٢٠/٢/٥) يوضح محتوى باب النفقات العامة للموازنة المبالغ

بملايين الجنيهات السودانية

باب النفقات العامة لعام ٢٠٠٧ م	مليون جنيه	باب النفقات العامة لعام ٢٠١١ م	مليون جنيه
الفصل الأول: الأجور والتحسينات	٥،٠٥٩،٤٥	الفصل الأول: تعويضات العاملين	٧،٩٦١،٠٠
الفصل الثاني: التسيير والبندو المركزية	٤،٣٨٠،٦	الفصل الثاني: شراء السلع والخدمات	١٢٥،٠٠
الفصل الثالث: التنمية القومية	٣،٧٠٥	الفصل الثالث: تكلفة التمويل	١،٩١٥،٠٠٠
		الفصل الرابع: الإعانات	١،٤٢٠،٠٠
		الفصل الخامس: المنح	١٢،٦٤٢،٣٠

١٤١,٨٠	الفصل السادس: المنافع الاجتماعية		
٣٢٣,٩٠	الفصل السابع: المصروفات الأخرى		
٢٤,٣٤٩	إجمالي النفقات العامة	١٣,١٤٥,٠٥	إجمالي النفقات العامة

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة التطبيقية، ٢٠١٦م.

بالنظر إلى الجدول رقم (٢٠/٢/٥) يستطيع الباحث أن يضيف أن باب النفقات العامة لحكومة السودان الاتحادية وفق نمط الموازنة التقليدية قد شمل عدد ثلاثة فصول فقط للعام ٢٠٠٧م بينما شمل هذا الباب وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة للعام ٢٠١١م عدد سبعة فصول وهذا يؤكد زيادة مستوى الإفصاح المالي.

ثانياً: قائمة الميزانية العمومية:

يبين قائمة الميزانية العمومية المركز المالي للدولة وذلك من خلال عرض أرصدة الأصول والخصوم في نهاية الفترة المحاسبية أو كما ورد في الفصل الثالث هي عبارة عن قائمة توضح قيم الأصول المملوكة في وقت معين والمطالبات المالية أو الخصوم التي في حيازة وحدات أخرى على مالك تلك الأصول، وتدرج في الميزانية العمومية أيضاً القيمة الصافية التي تعرف بأنها مجموع الأصول ناقصاً مجموع الخصوم.

جدول رقم (٢١/٢/٥)

يوضح الميزانية العمومية للعام المالي المنتهج في ٢٠١١/١٢/٣١ م

٢٠١١ م		ديسمبر ٢٠١٠ م	
كلي	جزئي	إيضاحات	البيان
			الأصول
		١	الأصول غير المالية
	١٠,٥٦٤,٥٤٧,٠٩٠		أصول ثابتة
	٤٣٥,٦٦١,٦٣٦		مخزونات
	١,٤٥٩,١٣٧,٤٠٦		أصول غير منتجة
<u>١٢,٤٥٩,٣٤٦,١٣٢</u>			إجمالي الأصول غير المالية
			الأصول المالية
	١,٨١٠,٤٨٥,٧٨٦	٢	أسهم وحصص رأس المال
	٨١٥,١٧٥,٦٧٧	٣	الأرصدة النقدية
	٣٣٣,٨٩٣,٢٧٣	٤	حسابات مدينة (عهد)
	١٩,١١٤,٣٧٣	٥	جاري مخازن
	٢٠٦,٥٧٣,٥١٤	٦	حسابات مدينة أخرى
<u>٣,١٨٥,٢٤٢,٦٢٣</u>			إجمالي الأصول المالية
<u>١٥,٦٤٤,٥٨٨,٧٥٥</u>			إجمالي الأصول
			الخصوم
	١,١٦٨,٧٩٨,٣٥٥	٧	حسابات دائنة (الأمانات)
	١,١٣١,٢٧٤,٢٥٤	٨	حسابات دائنة أخرى
	١٠,٩٢٢,٣٤١,٩٨٢	٩	الاستدانة من النظام المصرفي
	١١,٤٥٩,٩٧٣,٦٠٩	١٠	شهادات شهامة
	١,٣٥٤,٤٠٢,٩١٢	١١	الصكوك
	٥٥٥,٠٦٧,٧٨٦	١٢	شهادات شهامة
	٦,٧٨٩,٤٢٠,٨٦٥	١٣	القروض الخارجية
<u>٣٣,٣٨١,٢٧٩,٧٦٣</u>			إجمالي الخصوم
<u>١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨ -</u>			القيمة الصافية
			تمثلاً في:
	١٩,١٣٨,٦٦٠,٠٨٣-	١٤	العجز المرحل
	١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥		رصيد التشغيل
<u>١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨-</u>			

المصدر: وزارة المالية والاقتصاد الوطني، ديوان الحسابات، ٢٠١٠ - ٢٠١٢ م.

بالنظر للجدول رقم (٢١/٢/٥) يمكن للباحث أن يلاحظ أن صافي القيمة لحكومة السودان للعام المالي ٢٠١١ م تساوى:

$$\begin{aligned} \text{إجمالي الأصول} &= ١٥,٦٤٤,٥٨٨,٧٥٥ \text{ جنيه} \\ \text{ناقصاً إجمالي الخصوم} &= (٣٣,٣٨١,٢٧٩,٧٦٣) \\ \text{القيمة الصافية} &= (١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨) \end{aligned}$$

والمعلوم لدى خبراء المالية العامة أن التغيير في القيمة الصافية يعتبر هو المقياس المفضل لتقييم إمكانية استمرار أنشطة المالية العامة هو يعد مؤشراً للثروة. ويلاحظ بالنسبة لبيانات العام ٢٠١١ م أن صافي القيمة لحكومة السودان يظهر عجزاً مالياً بمبلغ ١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨ جنيه وهو عبارة عن تراكم عجز مرحل لسنوات سابقة بمبلغ (١٩,١٣٨,٦٦٠,٠٨٣) مطروحاً منه رصيد حساب التشغيل للعام ٢٠١١ م بمبلغ ١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥ جنيه ليكون الرصيد المرحل لميزانية العام ٢٠١٢ م هو مبلغ ١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨ جنيه وهذا في رأي الباحث يعد مؤشراً لسوء المركز المالي لحكومة السودان بدلاً من أن يكون مؤشراً لمستوى الثروة - هذا من ناحية مالية - أما الناحية الفنية المتعلقة بإعداد الميزانية العمومية، فيرى الباحث والكثير من خبراء المالية العامة^(١) أن من أهم الصعوبات التي تواجه وزارة المالية في عملية رصد وتسجيل بيانات الميزانية العمومية هو عملية تقييم الأصول والخصوم، فمعظم قيم الأصول والخصوم الظاهرة بميزانية العام ٢٠١١ م تم على أساس القيم الأولية لاقتناء الأصول دون النظر لعملية إعادة التقييم. علاوة على أن سياسة إهلاك الأصول الثابتة لا تتم بصورة صحيحة لأنه لا يوجد معايير محاسبية واضحة لدى وزارة المالية لإتباعها.

(١) الطيب الصادق، مدير إدارة السياسات والتخطيط والنظم المحاسبية وآخرون، مقابلة بتاريخ ١٢/٥/٢٠١٦ م.

ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية:

كما سبق ذكره في الفصل الرابع أن الطريقة المتبعة في قيد عمليات الحكومة المركزية في السودان هو الأساس النقدي المعدل، على الرغم من أن الأساس المرغوب فيه عالمياً هو قيد التدفقات على أساس الاستحقاق الكامل، إلا أنه من المهم توافر المعلومات عن مصادر واستخدامات النقد من أجل تقييم وضع السيولة لدى قطاع الحكومة العامة. وهذا ما يعكسه قائمة التدفقات النقدية الذي يبين مجموع المبالغ النقدية المولدة أو المستوعبة من خلال ما يلي^(١):

- العمليات الجارية.
 - المعاملات في الأصول غير المالية.
 - المعاملات التي تنطوي على أصول مالية وخصوم بخلاف النقدية لذاتها.
- ليكون صافي التغيير في وضع النقدية لدى الحكومة هو مجموع النقد الصافي المحصل من هذه المصادر الثلاثة. وبالرجوع إلى الجدول رقم (٢١/٢/٥) الخاص بقائمة التدفقات النقدية يرى الباحث أن إدراج هذه القائمة ضمن قوائم الموازنة العامة، يعتبر خطوة كبيرة في مجال الإفصاح عن بيانات الموازنة العامة. ولكن بالرغم من أهمية هذه الخطوة إلا أن هنالك بعض القصور في شكل ومحتوى قائمة التدفقات النقدية، فهي لم تلبى متطلبات صندوق النقد الدولي حسب نموذجها المقترح في الفصل الثالث الجدول رقم (٤/٢/٣) بيانات مصادر واستخدامات النقد، إذ يلاحظ أن وزارة المالية بدأت القائمة برصيد حساب التشغيل بمبلغ ١،٤٠١،٩٦٩،٠٧٥ جنيهه وأضافت إليه التغيير في أرصدة الحسابات الجارية كالزيادة في الأمانات والزيادة في الحسابات الدائنة الأخرى حيث لم توفق وزارة المالية في

(١) Muller, Marques Berger, Thomas (٢٠١٢), IPSAS Explained, A Summary of International Public Sector Accounting Standards, Ernst and Young Wiley, ٢nd Edition, May ٢٠١٢.

إضافة أرصدة التدفقات من الأنشطة التمويلية كالزيادة في القروض الأجنبية، الاستدانة من النظام المصرفي والزيادة في الصكوك والسندات المالية ضمن بنود الأنشطة التشغيلية مما خلق لبس واختلاط بين عناصر بنود قائمة التدفقات النقدية.

**جدول رقم (٢٢/٢/٥) يوضح قائمة التدفقات النقدية المعدة بواسطة وزارة المالية
التدفقات النقدية للعام المالي المنتهى في ٣١ / ١٢ / ٢٠١١ م**

البيان	المبلغ بالجنيه
صفي التدفقات النقدية من الأداء الفعلي للموازنة	
فائض العام ٢٠١١ م	١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥
زائداً	
الزيادة في الأمانات	٢٦٣,٦٠٩,٧٠٢
الزيادة في القروض الخارجية	١,٧٢٨,٦٨٦,٠٦٩
الزيادة في الاستدانة من النظام المصرفي	١,٤٩٩,٣٣٠,٩٨٢
الزيادة في شهادات شهامة	١,٧٨٧,٩٢٤,٦٠٩
الزيادة في الصكوك	١٨٣,٦٩٣,٤٠٤
الزيادة في شهادات شهامة	١٠٠,٠٣٠,٠٠٠
الزيادة في الحسابات الدائنة الأخرى	١,١٣٠,٢٤٣,٢١١
	٦,٦٩٣,٧٨٧,٩٧٧
الجملة	<u>٨,٠٩٥,٧٥٧,٠٥٢</u>
ناقصاً	
الزيادة في الأصول غير المالية	٣,٢٩٤,١٦٤,٣٥٥
الزيادة في أسهم وحصص رأس المال	٣٩٧,٢٨٢,٩٧١
الزيادة في جاري المخازن	٩٩٥,٦٩٢
الزيادة في العجز المرحل	٤,٢٤٣,١٤٠,١٢٤
الزيادة في حسابات مدينة (العهد)	٤٨,٩٩٥,٤٣٧
الزيادة في حسابات مدينة أخرى	٩٠٠,٠٠٠
الجملة	<u>٧,٩٨٥,٤٨٧,٥٧٩</u>
يساوى الزيادة في الأرصدة النقدية بالبنوك والخرن	<u>١١٠,٢٧٨,٤٧٣</u>

المصدر: وزارة المالية والاقتصاد الوطني، ديوان الحسابات، ٢٠١١ م.

بناءً على معلومات قائمة التدفقات النقدية للعام ٢٠١١ م ونموذج بيان مصادر واستخدامات النقد المقترح من صندوق النقد الدولي في الجدول رقم (٤/٢/٣) يستطيع الباحث أن يعيد صياغة قائمة التدفقات النقدية وذلك على النحو التالي:-

جدول رقم (٢٣/٢/٥)

يوضح قائمة التدفقات النقدية للعام ٢٠١١ م المعدلة وفق نموذج صندوق النقد

الدولي - المبلغ بالجنيه

الكود	البيان	الإيضاح	جنيه	جنيه
	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل			
-١	المتحصلات النقدية من أنشطة التشغيل			
١ - ١	الضرائب		١١,٣٦٧,٤٩٠,٦٢٢	
٢ - ١	المساهمات الاجتماعية		-	
٣ - ١	المنح		١,٢١٢,٥٧٦,٢٠٠	
٤ - ١	المتحصلات الأخرى		١٥,٥٧٩,٥٦١,٠٢٨	
	المتحصلات من أنشطة التشغيل		٢٨,١٥٩,٦٢٧,٨٥٠	
-٢	المدفوعات النقدية مقابل أنشطة التشغيل			
١ - ٢	تعويضات العاملين		(٩,٥٣٩,٥٩٠,٩٤٢)	
٢ - ٢	مشتريات السلع والخدمات		(٢,٦٠٠,٣٠٣,٦٢٨)	
٣ - ٢	استهلاك رأس المال الثابت		-	
٤ - ٢	تكلفة التمويل		(١,٩٧٨,٦٩٩,٥١١)	
٥ - ٢	الإعانات		(٣٦٦,١٢٦,٨٥٤)	
٦ - ٢	المنح		(١١,٥٢٤,٩٣٤,٨٣١)	
٧ - ٢	المنافع الاجتماعية		-	
٨ - ٢	المدفوعات الأخرى		(٧٤٨,٠٠٣,٠٠٦)	
	المدفوعات مقابل أنشطة التشغيل		(٢٦,٧٥٧,٦٥٨,٧٧٥)	
	صافي التدفقات النقدية من الأداء الفعلي للموازنة		١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥	
	التغيرات في أرصدة الميزانية:-			
	الزيادة في الأمانات		٢٦٣,٦٠٩,٧٠٢	

الكود	البيان	الإيضاح	جنيه	جنيه
	الزيادة في الحسابات الدائنة الأخرى			١,١٣٠,٢٤٣,٢١١
	الزيادة في الحسابات المدينة (العهد)			(٤٨,٩٩٥,٤٣٧)
	الزيادة في حسابات مدينة أخرى			(٩٠٠,٠٠٠)
	الزيادة في جاري المخزون			(٩٩٥,٦٩٢)
	الزيادة في العجز المرحل			(٤,٢٤٣,١٤٠,١٢٤)
	التغيرات في أرصدة الميزانية			(٢,٩٠٠,١٧٨,٣٤٠)
	صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل			(١,٤٩٨,٢٠٩,٢٦٥)
٣ -	التدفقات النقدية من الاستثمارات في الأصول غير المالية:-			
١ - ٣	المشتريات			(٣,٢٩٤,١٦٤,٣٥٥)
٢ - ٣	الأصول الثابتة			
٣ - ٣	الأرصدة الإستراتيجية			
٤ - ٣	النفائس			
٥ - ٣	الأصول المنتجة			
	التدفقات النقدية من الاستثمارات			(٣,٢٩٤,١٦٤,٣٥٥)
٤ -	صافي اكتساب الأصول المالية			
١ - ٤	أ/ المحلية:-			
	الزيادة في أسهم وحصص رأس المال			٣٩٧,٢٨٢,٩٧١
	الزيادة في الاستدانة من النظام المصرفي			١,٤٩٩,٣٣٠,٩٨٢
	الزيادة في شهادات شهامة			١,٧٨٧,٩٢٤,٦٠٩
	الزيادة في الصكوك			١٨٣,٩٦٣,٤٠٤
	الزيادة في شهادات شهامة			١٠٠,٠٣٠,٠٠٠
٢ - ٤	ب/ الأجنبية:			
	الزيادة في القروض الخارجية			١,٧٢٨,٦٨٦,٠٦٩
	صافي التدفقات النقدية من أنشطة التمويل			٤,٩٠٢,٦٥٤,٠٩٣
	صافي التغيرات في أرصدة النقد			١١٠,٢٧٨,٤٧٣

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات وزارة المالية ونموذج صندوق النقد الدولي، ٢٠١٦م.

بالنظر إلى الجدول رقم (٢٣/٢/٥). يلاحظ الباحث أن القائمة المعدلة أضافت وأظهرت وضع التدفقات النقدية بشكل أفضل مما هو موضح في قائمة التدفقات النقدية المعدة بواسطة وزارة المالية، حيث تم في القائمة المعدلة تصنيف

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من الاستثمارات في الأصول غير المالية، وُحُتَمَت القائمة بالتدفقات النقدية من أنشطة التمويل لاكتساب الأصول المالية والخصوم. ويعتبر هذا التصنيف هو التصنيف الملائم الذي يتناسب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٣ / ٥ المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص، واقع إعداد الموازنة العامة لحكومة السودان وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة، حيث تم إعطاء الدرجة (٥) كوزن لكل إجابة "موافق بشدة"، والدرجة (٤) كوزن لكل إجابة "موافق"، والدرجة (٣) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (٢) كوزن لكل إجابة "غير موافق"، والدرجة (١) كوزن لكل إجابة "غير موافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

أولاً - عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بوزارة المالية لا تساعد في تغطية وتوحيد عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بوزارة المالية لا تساعد في تغطية وتوحيد عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية. وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى.

العبرة الأولى: تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.

يوضح الجدول رقم (٢٤/٣/٥) والشكل رقم (١٤/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (٢٤/٣/٥)

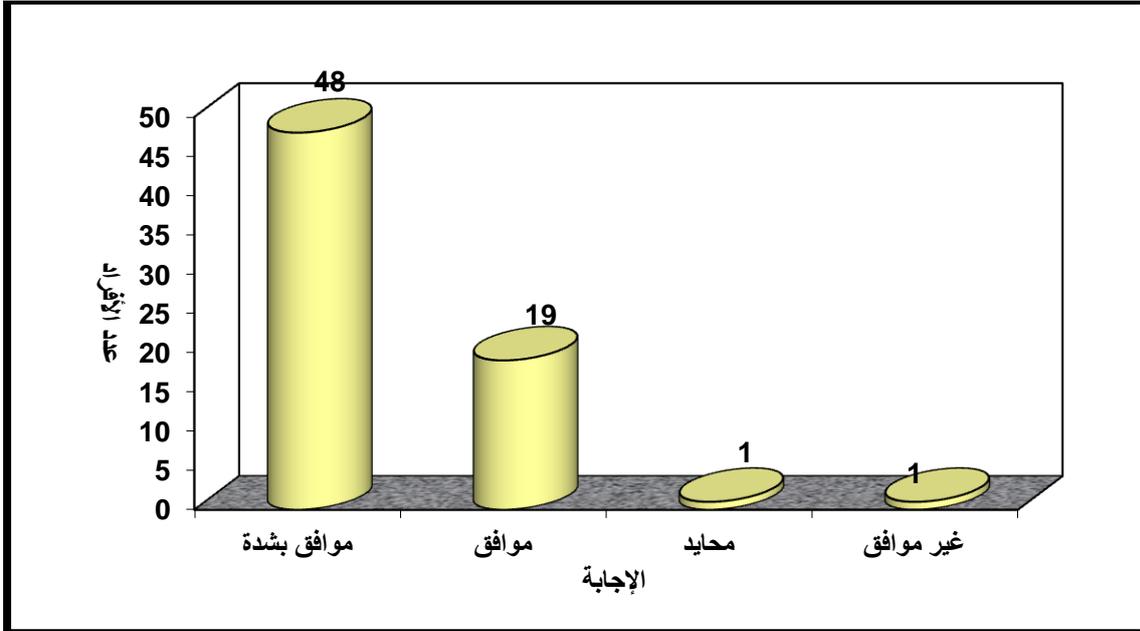
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	١٠٠	٥٤,٣%
أوافق	٧٦	٤١,٣%
محايد	١	٢,٢%
لا أوافق	١	٢,٢%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١٤/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٢٤/٣/٥) والشكل رقم (١٤/٣/٥) أن (١٠٠) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٥٤,٣%) وافقوا بشدة على أن تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية، كما وافق (٧٦) فرداً وبنسبة (٤١,٣%) على ذلك، في حين كان فردين وبنسبة (٢,٢%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (٢,٢%) على ذلك.

العبارة الثانية: يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح. يوضح الجدول رقم (٢٥/٣/٥) والشكل رقم (١٥/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (٢٥/٣/٥)

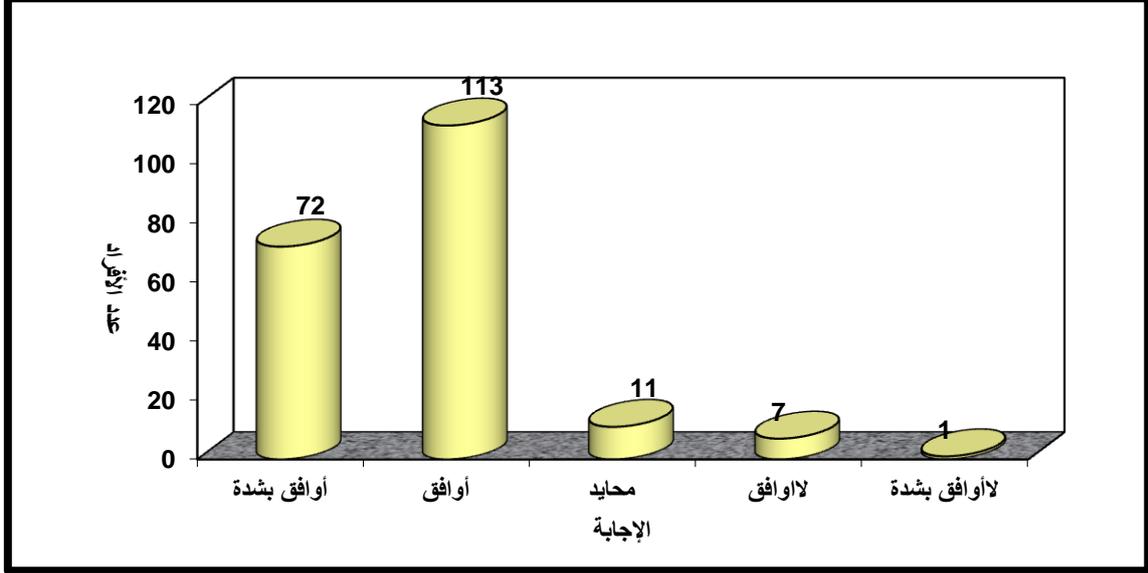
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٧٢	٢٨,٣%
أوافق	١١٣	٦١,٤%
محايد	١١	٦,٠%
لا أوافق	٧	٣,٨%
لا أوافق بشدة	١	٠,٥%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (١٥/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٢٥/٣/٥) والشكل رقم (١٥/٣/٥) أن (٧٢) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٢٨,٣%) وافقوا بشدة على أن يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح، كما وافق (١١٣) فرداً وبنسبة (٦١,٤%) على ذلك، وكان هناك (١١) فرداً وبنسبة (٦,٠%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٧) أفراد وبنسبة (٣,٨%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الثالثة: لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية بإختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة.

يوضح الجدول رقم (٢٦/٣/٥) والشكل رقم (١٦/٣/٥) التوزيع التكراري

لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (٢٦/٣/٥)

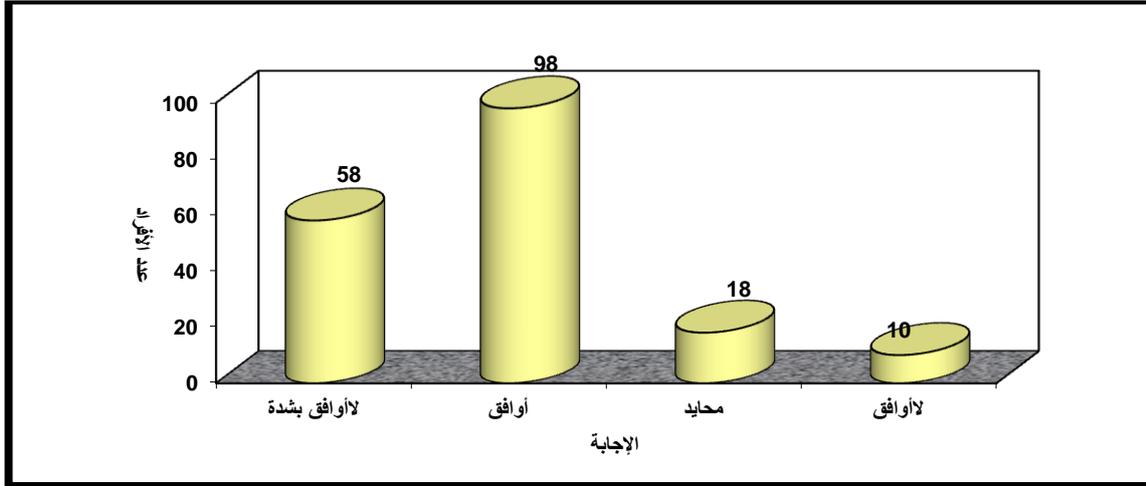
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٥٨	٣١,٥%
أوافق	٩٨	٥٣,٣%
محايد	١٨	٩,٨%
لا أوافق	١٠	٥,٤%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١٦/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٢٦/٣/٥) والشكل رقم (١٦/٣/٥) أن (٥٨) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣١,٥%) وافقوا بشدة على أن لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية بإختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة، كما وافق (٩٨) فرداً وبنسبة (٥٣,٣%) على ذلك، في حين كان (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (١٠) أفراد وبنسبة (٥,٤%) على ذلك.

العبرة الرابعة: هناك بعض الصعوبات العملية التي تواجه وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشباه شركات وتظل خارج إطار الموازنة العامة.

يوضح الجدول رقم (٢٧/٣/٥) والشكل رقم (١٧/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (٢٧/٣/٥)

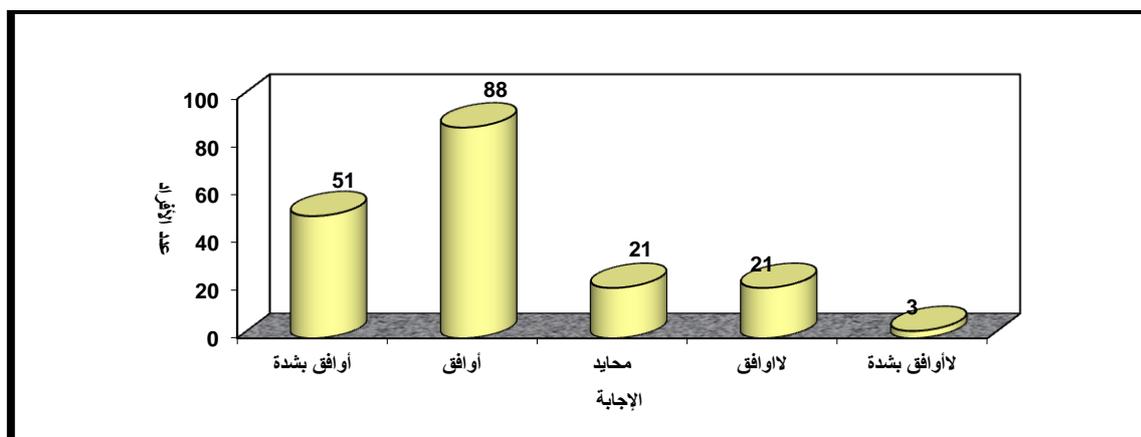
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٢٧,٧%	٥١	أوافق بشدة
٤٧,٨%	٨٨	أوافق
١١,٤%	٢١	محايد
١١,٤%	٢١	لا أوافق
١,٦%	٣	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١٧/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٢٧/٣/٥) والشكل رقم (١٧/٣/٥) أن (٥١) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٢٧,٧%) وافقوا بشدة على أن هنالك بعض الصعوبات العملية التي تواجه وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشباه شركات وتظل خارج إطار الموازنة العامة، كما وافق (٨٨) فرداً وبنسبة (٤٧,٨%) على ذلك، وكان هناك (٢١) فرداً وبنسبة (١١,٤%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٢١) فرداً وبنسبة (١١,٤%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة (٣) أفراد وبنسبة (٢,٢%) على ذلك.

العبرة الخامسة: تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية.

يوضح الجدول رقم (٢٨/٣/٥) والشكل رقم (١٨/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (٢٨/٣/٥)

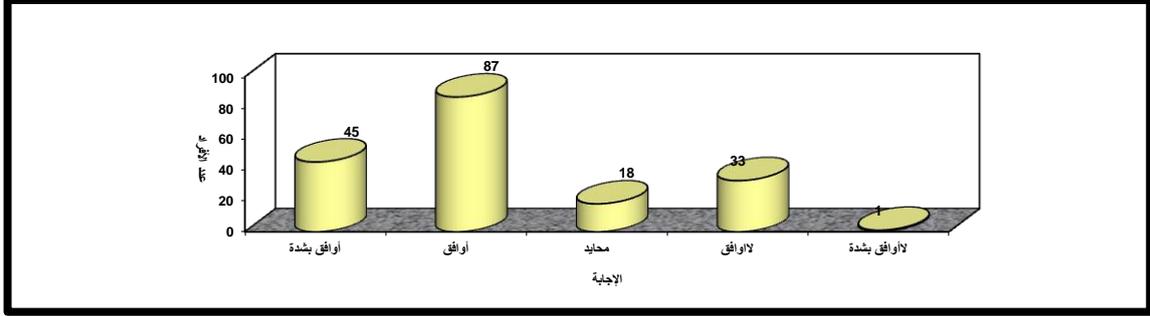
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٢٤,٥%	٤٥	أوافق بشدة
٤٧,٣%	٨٧	أوافق
٩,٨%	١٨	محايد
١٧,٩%	٣٣	لا أوافق
٠,٥%	١	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (١٨/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٢٨/٣/٥) والشكل رقم (١٨/٣/٥) أن (٤٥) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٢٤,٥%) وافقوا بشدة على أن تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية، كما وافق (٨٧) فرداً وبنسبة (٤٧,٣%) على ذلك، وكان هناك (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٣٣) فرداً وبنسبة (١٧,٩%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة السادسة: تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها.

يوضح الجدول رقم (٢٩/٣/٥) والشكل رقم (١٩/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (٢٩/٣/٥)

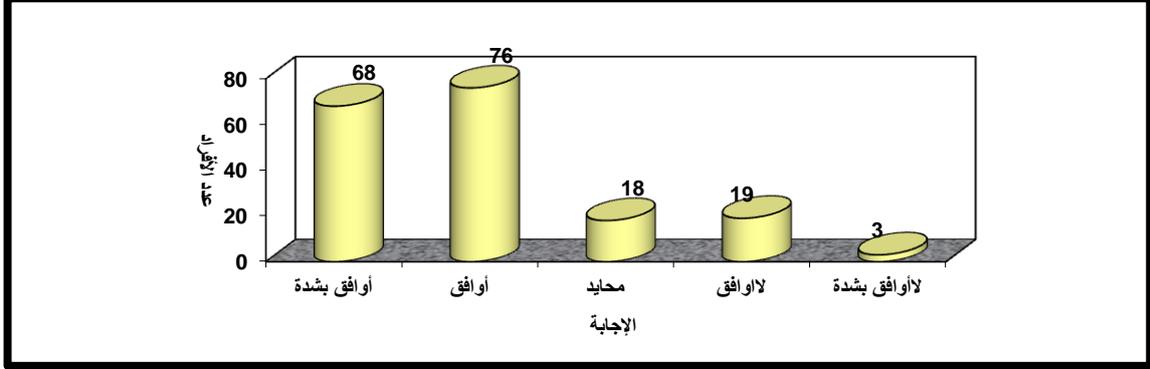
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٦٨	٣٧,٠%
أوافق	٧٦	٤١,٣%
محايد	١٨	٩,٨%
لا أوافق	١٩	١٠,٣%
لا أوافق بشدة	٣	١,٦%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (١٩/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٢٩/٣/٥) والشكل رقم (١٩/٣/٥) أن (٦٨) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٧,٠%) وافقوا بشدة على أن تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها، كما وافق (٧٦) فرداً وبنسبة (٤١,٣%) على ذلك، وكان هناك (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (١٩) فرداً وبنسبة (١٠,٣%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة (٣) أفراد وبنسبة (١,٦%) على ذلك.

العبارة السابعة: في وزارة المالية عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها.

يوضح الجدول رقم (٣٠/٣/٥) والشكل رقم (٢٠/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (٣٠/٣/٥)

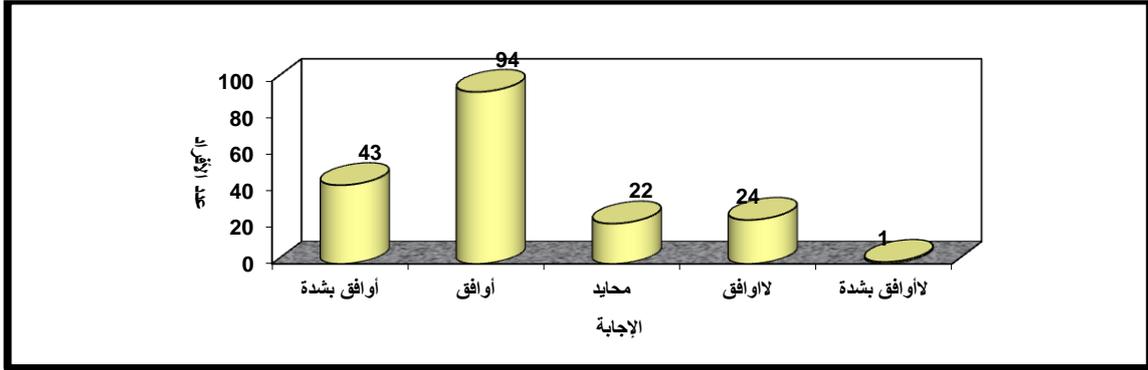
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٢٣,٤%	٤٣	أوافق بشدة
٥١,١%	٩٤	أوافق
١٢,٠%	٢٢	محايد
١٣,٠%	٢٤	لا أوافق
٠,٥%	١	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢٠/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٠/٣/٥) والشكل رقم (٢٠/٣/٥) أن (٤٣) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٢٣,٤%) وافقوا بشدة على أن في وزارة المالية عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها، كما وافق (٩٤) فرداً وبنسبة (٥١,١%) على ذلك، وكان هناك (٢٢) فرداً وبنسبة (١٢,٠%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٢٤) فرداً وبنسبة (١٣,٠%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبرة الثامنة: نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة.

يوضح الجدول رقم (٣١/٣/٥) والشكل رقم (٢١/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (٣١/٣/٥)

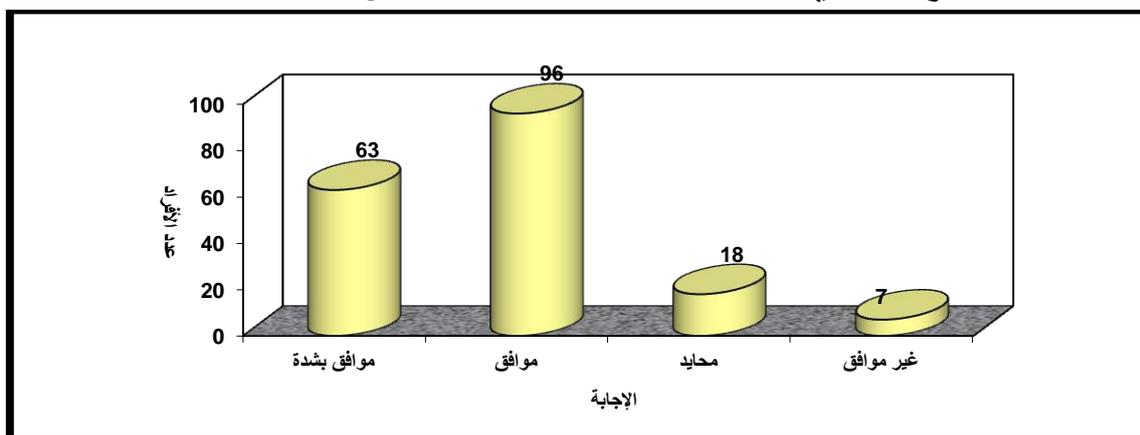
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٦٣	٣٤,٢%
أوافق	٩٦	٥٢,٢%
محايد	١٨	٩,٨%
لا أوافق	٧	٣,٨%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢١/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣١/٣/٥) والشكل رقم (٢١/٣/٥) أن (٦٣) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٤,٢%) وافقوا بشدة على أن نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة ،

كما وافق (٩٦) فرداً وبنسبة (٥٢,٢%) على ذلك، في حين كان (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٧) أفراد وبنسبة (٣,٨%) على ذلك. العبارة التاسعة: لاكتمال عملية توحيد البيانات القطاعية في وزارة المالية يجب معرفة العلاقات فيما بين الوحدات الحكومية. يوضح الجدول رقم (٣٢/٣/٥) والشكل رقم (٢٢/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (٣٢/٣/٥)

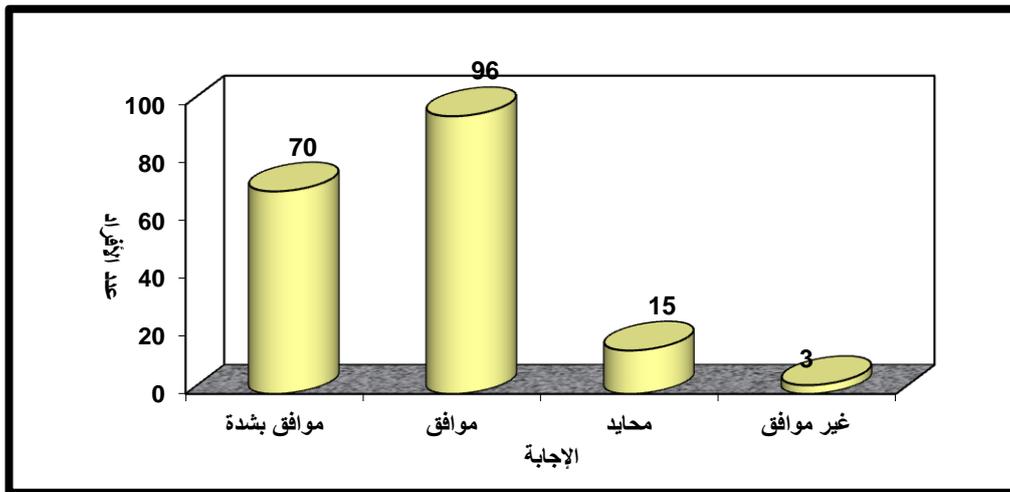
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٧٠	%٣٨,٠
أوافق	٩٦	%٥٢,٢
محايد	١٥	%١٥,٢
لا أوافق	٣	% ١,٦
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢٢/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٢/٣/٥) والشكل رقم (٢٢/٣/٥) أن (٧٠) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٨,٠%) وافقوا بشدة على أن لاكمال عملية توحيد البيانات القطاعية في وزارة المالية يجب معرفة العلاقات فيما بين الوحدات الحكومية، كما وافق (٩٦) فرداً وبنسبة (٥٢,٢%) على ذلك، في حين كان (١٥) فرداً وبنسبة (٨,٢%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٣) أفراد وبنسبة (١,٦%) على ذلك. ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٣٣/٣/٥)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
١	تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.	٥	أوافق بشدة
٢	يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح.	٤	أوافق
٣	لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية باختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة.	٤	أوافق
٤	هنالك بعض الصعوبات العملية التي تواجه وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشبه شركات وتظل خارج إطار الموازنة العامة.	٤	أوافق
٥	تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية.	٤	أوافق
٦	تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها.	٤	أوافق
٧	في وزارة المالية عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها.	٤	أوافق

أوافق	٤	نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة.	٨
أوافق	٤	لاكمال عملية توحيد البيانات القطاعية في وزارة المالية يجب معرفة العلاقات فيما بين الوحدات الحكومية.	٩
أوافق	٤	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٣/٣/٥) ما يلي:

١. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٥)،

وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.

٢. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٤)،

وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح.

٣. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٤)،

وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية بإختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة.

٤. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٤)،

وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن هنالك بعض الصعوبات العملية التي تواجه عملية تواحة وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشباه شركات وتظل خارج إطار الموازنة العامة.

٥. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية.
٦. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها.
٧. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن في وزارة المالية عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها.
٨. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة.
٩. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن لاكتمال عملية توحيد البيانات القطاعية في وزارة المالية يجب معرفة العلاقات فيما بين الوحدات الحكومية.
١٠. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (٢٤/٣/٥) إلى رقم (٣٢/٣/٥) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية

بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (٣٤/٣/٥) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (٣٤/٣/٥)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
١	تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.	٣	١٥٩,٦٥
٢	يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح.	٤	٢٤١,١١
٣	لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية بإختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة.	٣	١٠٧,١٣
٤	هنالك بعض الصعوبات العملية التي تواجه وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشبه شركات وتظل خارج إطار الموازنه العامة.	٤	١٢١,٣٣
٥	تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية.	٤	١١٥,١٣
٦	تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها.	٤	١١٧,٤٧
٧	في وزارة المالية عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها.	٤	١٣٥,١٨
٨	نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة.	٣	١١٠,٧٤

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

١. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة

الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (١٥٩,٦٥)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.

٢. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (٢٤١,١١) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح.

٣. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (١٠٧,١٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية بإختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة.

٤. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (١٢١,٣٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن هنالك بعض الصعوبات العملية التي تواجه وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشباه شركات وتظل خارج إطار الموازنه العامة.

٥. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (١١٥,١٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية.

٦. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (١١٧,٤٧) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن

تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها.

٧. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (١٣٥,١٨) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن في وزارة المالية عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها.

٨. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (١١٠,٧٤) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة.

٩. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (١٢٧,٩٦) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٤/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية

وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن لا اكتمال عملية توحيد البيانات القطاعية في وزارة المالية يجب معرفة العلاقات فيما بين الوحدات الحكومية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (٩) عبارات وعلى كل منها هناك (١٨٤) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (١٦٥٦) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (٣٥/٣/٥) والشكل رقم (٢٣/٣/٥) أدناه:

جدول رقم (٣٥/٣/٥)

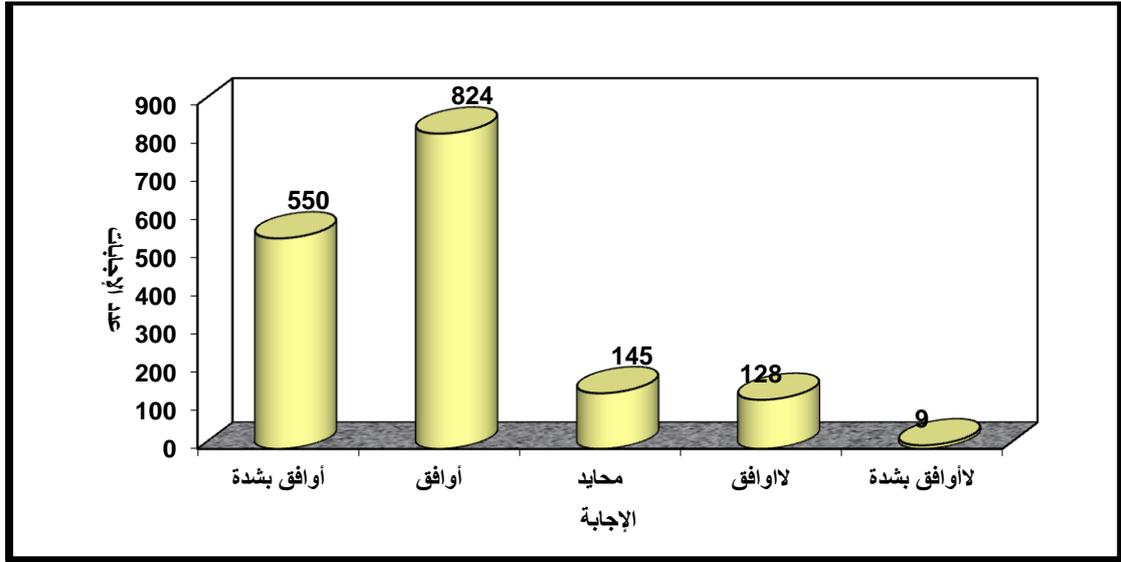
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٣٣,٢%	٥٥٠	أوافق بشدة
٤٩,٨%	٨٢٤	أوافق
٨,٨%	١٤٥	محايد
٧,٧%	١٢٩	لا أوافق
٠,٥%	٩	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٦٥٦	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (٢٣/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٥/٣/٥) والشكل رقم (٢٣/٣/٥) أن عينة الدراسة تضمنت على (٥٥٠) إجابةً وبنسبة (٣٣,٢%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و (٨٢٤) إجابةً وبنسبة (٤٩,٨%) موافقة، و (١٤٥) إجابةً وبنسبة (٨,٨%) محايدة، و (١٢٨) إجابةً وبنسبة (٧,٧%) غير موافقة على ذلك، و (٩) إجابات وبنسبة (٠,٥%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (١٤٢٠,٥٨) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣٥/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بوزارة المالية لا تساعد في تغطية وتوحيد عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية" قد تحققت.

ثانياً - عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبي متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة من حيث القياس الإفصاح المحاسبي".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبي متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة من حيث القياس الإفصاح المحاسبي.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية.

العبارة الأولى: تعمل وزارة المالية على ربط القيد التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلائحة الإجراءات المالية والحاسبية.

يوضح الجدول رقم (٣٦/٣/٥) والشكل رقم (٢٤/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (٣٦/٣/٥)

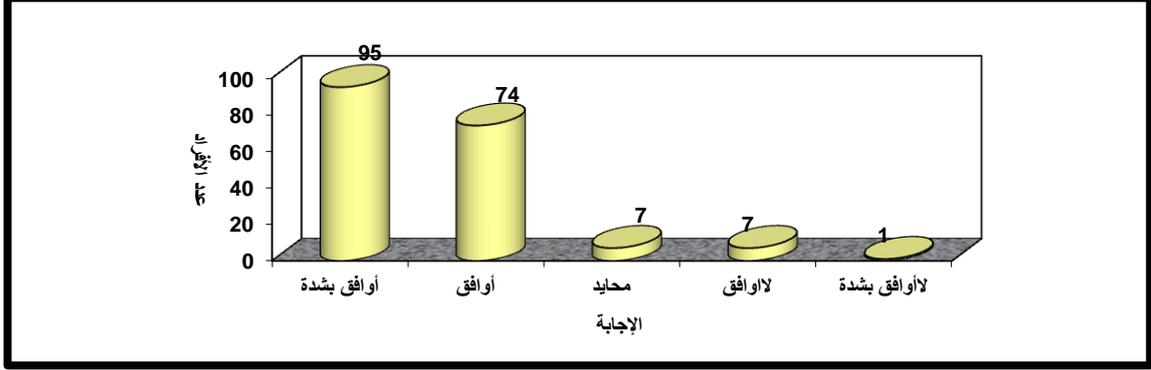
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٩٥	%٥١,٦
أوافق	٧٤	%٤٠,٢
محايد	٧	%٣,٨
لا أوافق	٧	%٣,٨
لا أوافق بشدة	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢٤/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٦/٣/٥) والشكل رقم (٢٤/٣/٥) أن (٩٥) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٥١,٦%) وافقوا بشدة على أن تعمل وزارة المالية على ربط القيد التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلائحة الإجراءات المالية والحاسبية، كما وافق (٧٤) فرداً وبنسبة (٤٠,٢%) على ذلك، وكان هناك (٧) أفراد وبنسبة (٣,٨%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٧) أفراد وبنسبة (٣,٨%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الثانية: لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة الآلية لا تلبى كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي.

يوضح الجدول رقم (٣٧/٣/٥) والشكل رقم (٢٥/٣/٥) التوزيع التكراري

لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (٣٧/٣/٥)

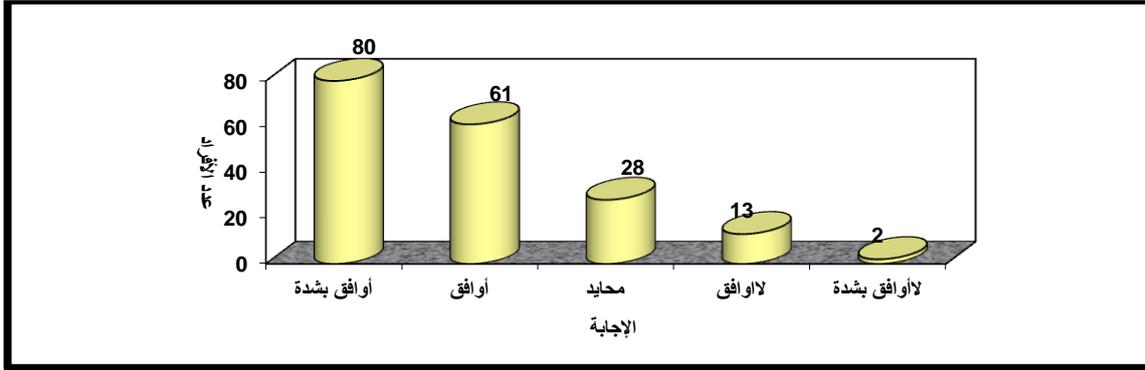
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٤٣,٥%	٨٠	أوافق بشدة
٣٣,٢%	٦١	أوافق
١٥,٢%	٢٨	محايد
٧,١%	١٣	لا أوافق
١,١%	٢	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢٥/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٧/٣/٥) والشكل رقم (٢٥/٣/٥) أن (٨٠) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٤٣,٥%) وافقوا بشدة على أن لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة الآلية لا تلبي كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي، كما وافق (٦١) فرداً وبنسبة (٣٣,٢%) على ذلك، وكان هناك (٢٨) فرداً وبنسبة (١٥,٢%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (١٣) فرداً وبنسبة (٧,١%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فردين وبنسبة (١,١%) على ذلك.

العبرة الثالثة: الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية.

يوضح الجدول رقم (٣٨/٣/٥) والشكل رقم (٢٦/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (٣٨/٣/٥)

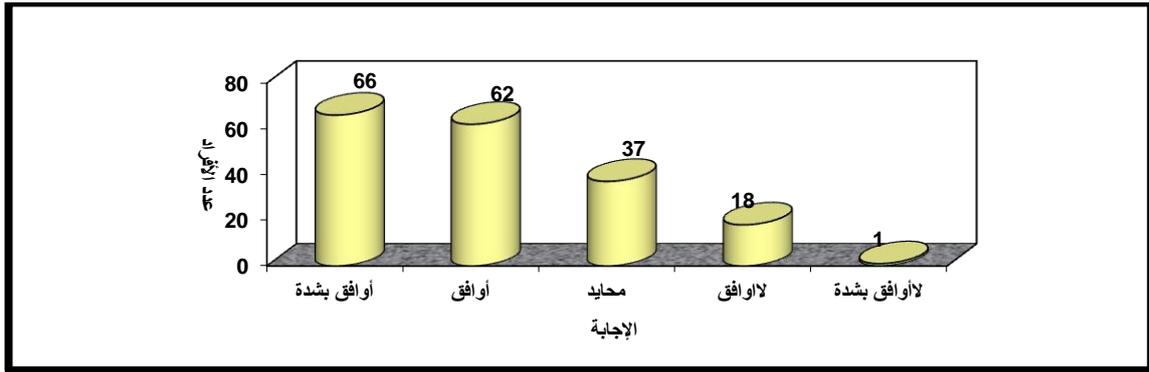
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٦٦	%٣٥,٩
أوافق	٦٢	%٣٣,٧
محايد	٣٧	%٢٠,١
لا أوافق	١٨	%٩,٨
لا أوافق بشدة	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢٦/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٨/٣/٥) والشكل رقم (٢٦/٣/٥) أن (٦٦) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٥,٩%) وافقوا بشدة على أن الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية ، كما وافق

(٦٢) فرداً وبنسبة (٣٣,٧%) على ذلك، وكان هناك (٣٧) فرداً وبنسبة (٢٠,١%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الرابعة: يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي.

يوضح الجدول رقم (٣٩/٣/٥) والشكل رقم (٢٧/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (٣٩/٣/٥)

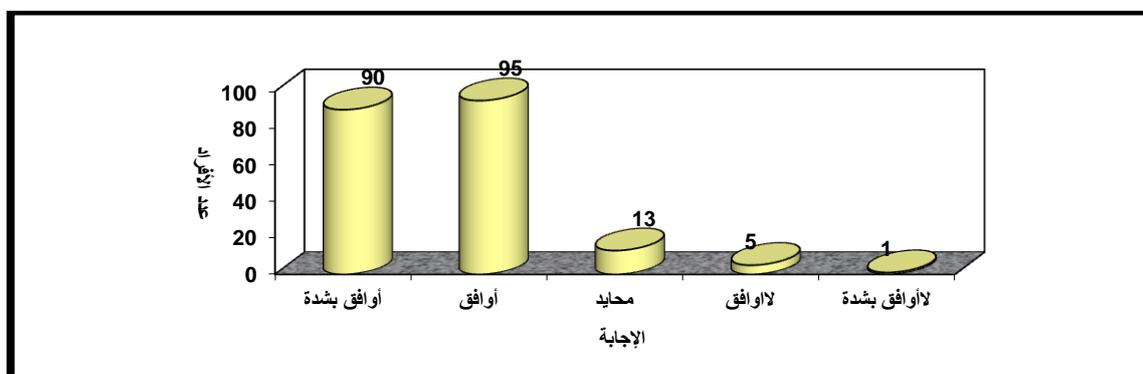
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٩٠	%٤٨,٩
أوافق	٩٥	%٤٠,٨
محايد	١٣	%٧,١
لا أوافق	٥	%٢,٧
لا أوافق بشدة	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (٢٧/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٣٩/٣/٥) والشكل رقم (٢٧/٣/٥) أن (٩٠) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٤٨,٩%) وافقوا بشدة على أن يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي ، كما وافق (٩٥) فرداً وبنسبة (٤٠,٨%) على ذلك، وكان هناك (١٣) فرداً وبنسبة (٧,١%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٥) أفراد وبنسبة (٢,٧%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الخامسة: يعتمد نظام إحصاءات مالية حكومية الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت تنفيذ القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية. يوضح الجدول رقم (٤٠/٣/٥) والشكل رقم (٢٨/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (٤٠/٣/٥)

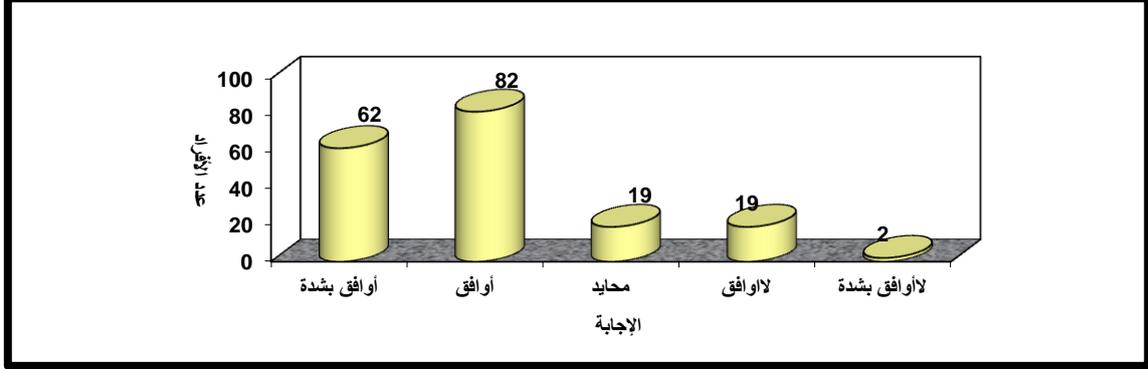
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٦٢	٣٣,٧%
أوافق	٨٢	٤٤,٦%
محايد	١٩	١٠,٣%
لا أوافق	١٩	١٠,٣%
لا أوافق بشدة	١	١,١%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٢٨/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤٠/٣/٥) والشكل رقم (٢٨/٣/٥) أن (٦٢) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٣,٧%) وافقوا بشدة على أن يعتمد نظام إحصاءات مالية حكومية الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت تنفيذ القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية، كما وافق (٨٢) فرداً وبنسبة (٤٤,٦%) على ذلك، وكان هناك (١٩) فرداً وبنسبة (١٠,٣%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (١٩) فرداً وبنسبة (١٠,٣%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فردين وبنسبة (١,١%) على ذلك.

العبارة السادسة: يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها.

يوضح الجدول رقم (٤١/٣/٥) والشكل رقم (٢٩/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (٤١/٣/٥)

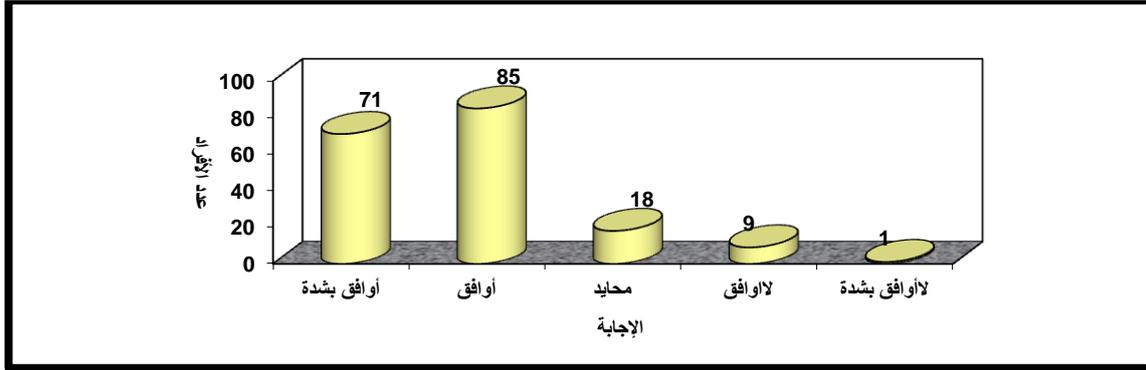
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٣٨,٦%	٧١	أوافق بشدة
٤٦,٢%	٨٥	أوافق
٩,٨%	١٨	محايد
٤,٩%	٩	لا أوافق
٠,٥%	١	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (٢٩/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤١/٣/٥) والشكل رقم (٢٩/٣/٥) أن (٧١) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٨,٦%) وافقوا بشدة على أن يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها، كما وافق (٨٥) فرداً وبنسبة (٤٦,٢%) على ذلك، وكان هناك (١٨) فرداً وبنسبة (٩,٨%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٩) أفراد وبنسبة (٤,٩%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبرة السابعة: رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى.

يوضح الجدول رقم (٤٢/٣/٥) والشكل رقم (٣٠/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (٤٢/٣/٥)

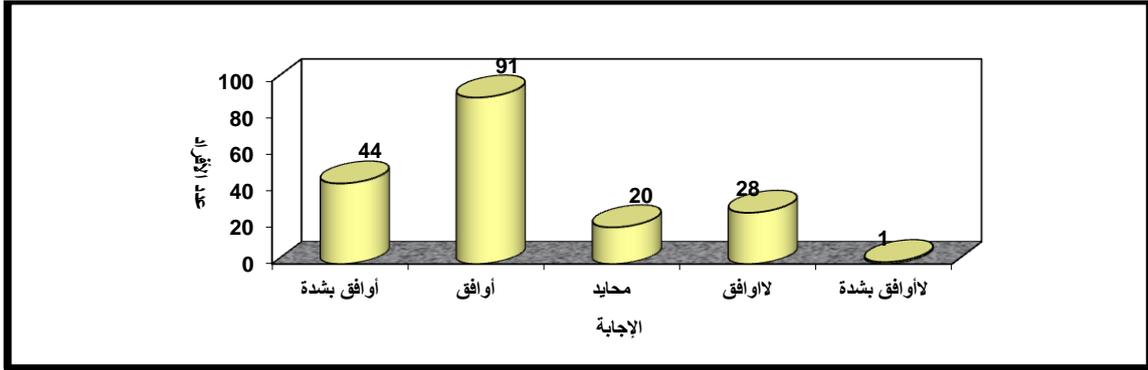
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٤٤	%٢٣,٩
أوافق	٩١	%٤٩,٥
محايد	٢٠	%١٠,٩
لا أوافق	٢٨	%١٥,٢
لا أوافق بشدة	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٠/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤٢/٣/٥) والشكل رقم (٣٠/٣/٥) أن (٤٤) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٢٣,٩%) وافقوا بشدة على أن رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى، كما وافق (٩١) فرداً

وبنسبة (٤٩,٥%) على ذلك، وكان هناك (٢٠) فرداً وبنسبة (١٠,٩%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٢٨) فرداً وبنسبة (٤,٩%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الثامنة: لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

يوضح الجدول رقم (٤٣/٣/٥) والشكل رقم (٣١/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (٤٣/٣/٥)

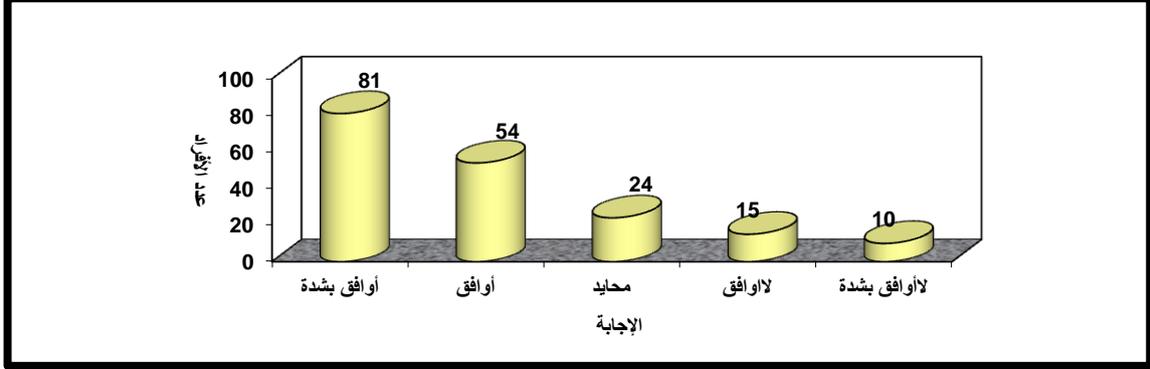
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٨١	%٤٤,٠
أوافق	٥٤	%٢٩,٣
محايد	٢٤	%١٣,٠
لا أوافق	١٥	%٨,٢
لا أوافق بشدة	١٠	%٥,٤
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣١/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤٣/٣/٥) والشكل رقم (٣١/٣/٥) أن (٨١) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٤٤,٠%) وافقوا بشدة على أنه لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، كما وافق (٥٤) فرداً وبنسبة (٢٩,٣%) على ذلك، وكان هناك (٢٤) فرداً وبنسبة (١٣,٠%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (١٥) فرداً وبنسبة (٨,٢%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة (١٠) أفراد وبنسبة (٥,٤%) على ذلك.

العبارة التاسعة: لاكتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS.

يوضح الجدول رقم (٤٤/٣/٥) والشكل رقم (٣٢/٣/٥) التوزيع التكراري

لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (٤٤/٣/٥)

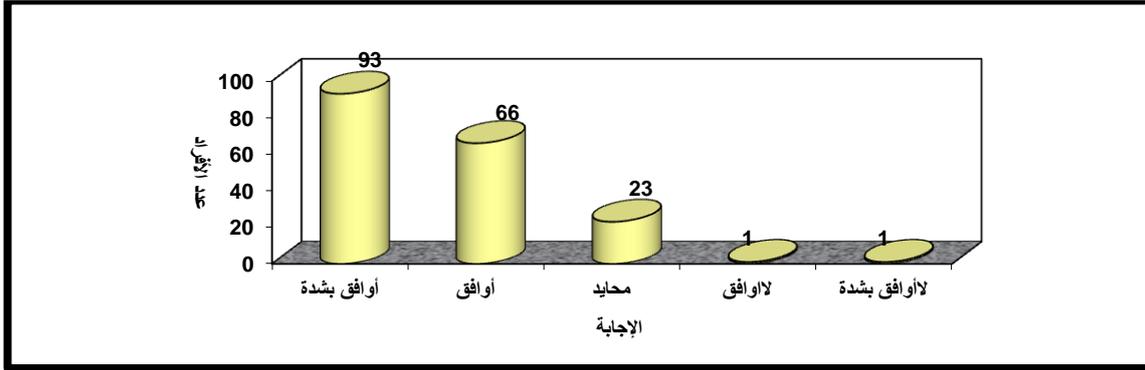
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٥٠,٥%	٩٣	أوافق بشدة
٣٥,٩%	٦٦	أوافق
١٢,٢%	٢٣	محايد
٠,٥%	١	لا أوافق
٠,٥%	١	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٢/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤٤/٣/٥) والشكل رقم (٣٢/٣/٥) أن (٩٣) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٥٠,٥%) وافقوا بشدة على أن لاكتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS، كما وافق (٦٦) فرداً وبنسبة (٣٥,٩%) على ذلك، وكان هناك (٢٣) فرداً وبنسبة (١٢,٢%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٤٥/٣/٥)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
١	تعمل وزارة المالية على ربط القيد والإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلاتحة الإجراءات المالية والحاسبية.	٥	أوافق بشدة
٢	لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة الآلية لا تلبى كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي.	٥	أوافق بشدة
٣	الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية.	٥	أوافق بشدة
٤	يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي.	٤	أوافق
٥	يعتمد نظام إحصاءات مالية حكومية الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت تنفيذ القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية.	٤	أوافق
٦	يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها.	٤	أوافق
٧	رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى.	٤	أوافق
٨	لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	٥	أوافق بشدة
٩	لاكتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS.	٥	أوافق بشدة
	جميع العبارات	٥	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

يتبين من الجدول رقم (٤٥/٣/٥) ما يلي:

١. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٥)،

وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تعمل وزارة

المالية على ربط القيد التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلائحة الإجراءات المالية والحاسبية.

٢. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة المالية لا تلبى كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي.

٣. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية.

٤. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي.

٥. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يعتمد نظام إحصاءات مالية حكومية الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت تنفيذ القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية.

٦. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها.

٧. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى.

٨. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

٩. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن لا اكتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS.

١٠. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (٣٥/٣/٥) إلى رقم (٤٤/٣/٥) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (٤٦/٣/٥) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (٤٦/٣/٥)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
١	تعمل وزارة المالية على ربط القيد والإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلائحة الإجراءات المالية والحاسبية.	٤	٢١٢,٧٤
٢	لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة الآلية لا تلبى كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي.	٤	١١٧,٠٣

٨٤,٨٦	٤	الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية.	٣
١٩٤,٢٦	٤	يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي.	٤
١٢٢,٩٠	٤	يعتمد نظام إحصاءات مالية حكومية الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت تنفيذ القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية.	٥
١٦٠,٣٥	٤	يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها.	٦
١٢٥,٨٤	٤	رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى.	٧
٩٨,٠١	٤	لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.	٨
١١٠,٣٠	٣	لاكتتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS.	٩

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي:

١. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (٢١٢,٧٤) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥/٣/٤٦) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تعمل وزارة المالية على ربط القيد والإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلائحة الإجراءات المالية والحاسبية.

٢. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (١١٧,٠٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥/٣/٤٦) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%)

بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة المالية لا تلبى كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي.

٣. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (٨٤,٨٦) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية.

٤. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (١٩٤,٩٦) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي.

٥. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (١٢٢,٩٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في

الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يعتمد نظام إحصاءات مالية حكومية الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت تنفيذ القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية.

٦. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (١٦٠,٣٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها.

٧. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (١٢٥,٨٤) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى.

٨. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (٩٨,٠١) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى

دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .IPSAS

٩. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبرة التاسعة (١١٠,٣٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٦/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن لا اكتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة للقطاع العام .IPSAS

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (٩) عبارات وعلى كل منها هناك (١٨٤) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (١٦٥٦) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (٤٧/٣/٥) والشكل رقم (٣٣/٣/٥) أدناه:

جدول رقم (٤٧/٣/٥)

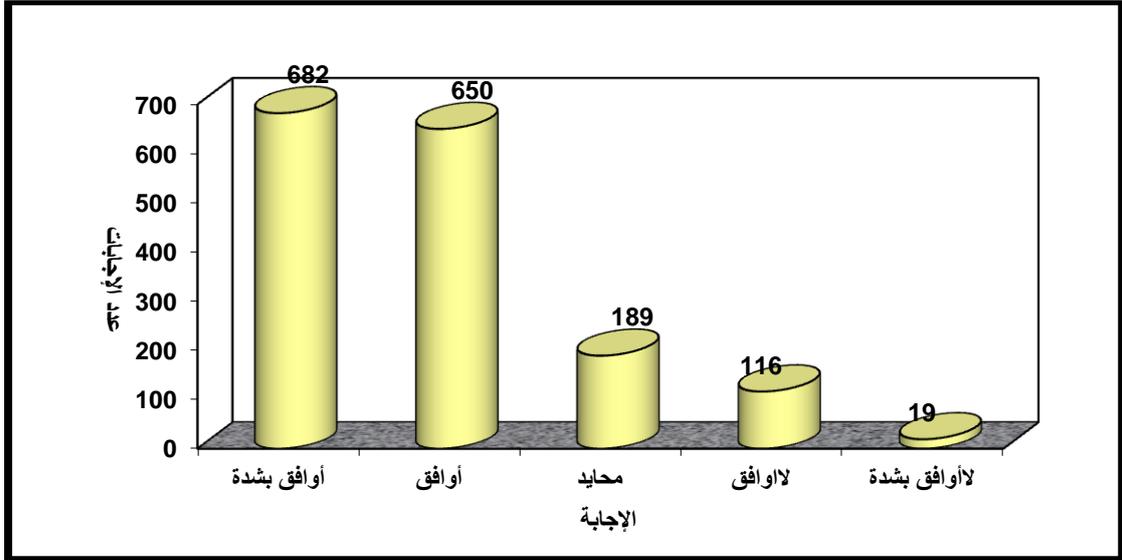
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	مستوي الموافقة
٤١,٢%	٦٨٢	أوافق بشدة
٣٩,٣%	٦٥٠	أوافق
١١,٤%	١٨٩	محايد
٧,٠%	١١٦	لا أوافق
١,١%	١٩	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٦٥٦	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٣م.

شكل رقم (٣٣/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٣م.

يتبين من الجدول رقم (٤٧/٣/٥) والشكل رقم (٣٣/٣/٥) أن عينة الدراسة تضمنت على (٦٨٢) إجابةً ونسبة (٤١,٢%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (٦٥٠) إجابةً ونسبة (٣٩,٣%) موافقة، و (١٨٩) إجابةً ونسبة (١١,٤%) محايدة، و (١١٦) إجابةً ونسبة (٧,٠%) غير موافقة على ذلك، و (١٩) إجابةً ونسبة (٧,٠%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت

قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (١١٧٣,٥٩) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) وبالغلة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٤٧/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبي متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة من حيث القياس الإفصاح المحاسبي" قد تحققت.

ثالثاً - عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"تواجه وزارة المالية مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن وزارة المالية تواجهها مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة.

العبرة الأولى: ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.

يوضح الجدول رقم (٤٨/٣/٥) والشكل رقم (٣٤/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (٤٨/٣/٥)

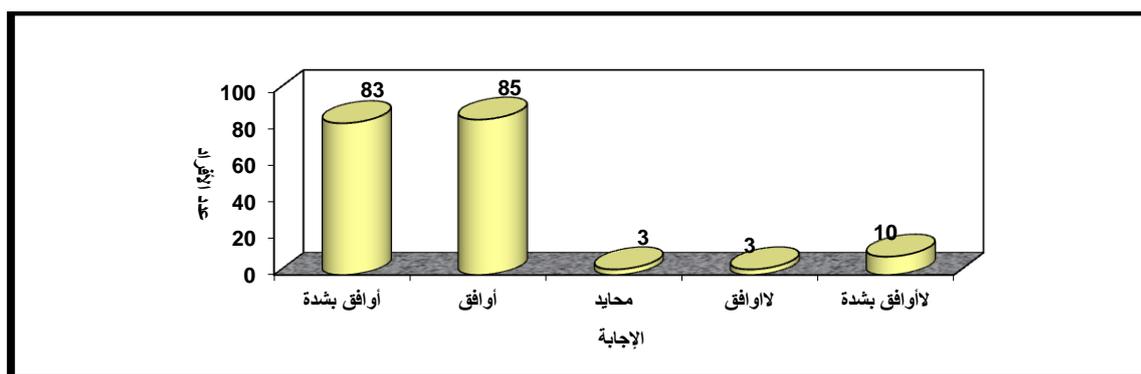
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٨٣	%٤٥,١
أوافق	٨٥	%٤٦,٢
محايد	٣	%١,٦
لا أوافق	٣	%١,٦
لا أوافق بشدة	١٠	%٥,٤
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٤/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤٨/٣/٥) والشكل رقم (٣٤/٣/٥) أن (٨٣) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٤٥,١%) وافقوا بشدة على أن ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها، كما وافق

(٨٥) فرداً وبنسبة (٤٦,٢%) على ذلك، وكان هناك (٣) أفراد وبنسبة (١,٦%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٣) أفراد وبنسبة (١,٦%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة (١٠) أفراد وبنسبة (٥,٤%) على ذلك.

العبارة الثانية: وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة.

يوضح الجدول رقم (٤٩/٣/٥) والشكل رقم (٣٥/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (٤٩/٣/٥)

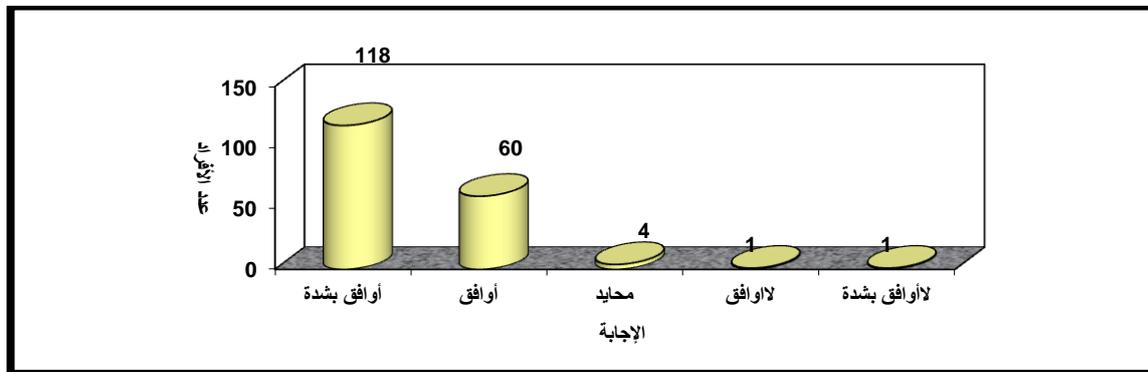
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	١١٨	%٦٤,١
أوافق	٦٠	%٣٢,٦
محايد	٤	%٢,٢
لا أوافق	١	%٠,٥
لا أوافق بشدة	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٥/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٤٩/٣/٥) والشكل رقم (٣٥/٣/٥) أن (١١٨) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٦٤,١%) وافقوا بشدة على أن وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة، كما وافق (٦٠) فرداً وبنسبة (٣٢,٦%) على ذلك، وكان هناك (٤) أفراد وبنسبة (٢,٢%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الثالثة: غياب المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومية يؤثر سلباً على إعدادها.

يوضح الجدول رقم (٥٠/٣/٥) والشكل رقم (٣٦/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (٥٠/٣/٥)

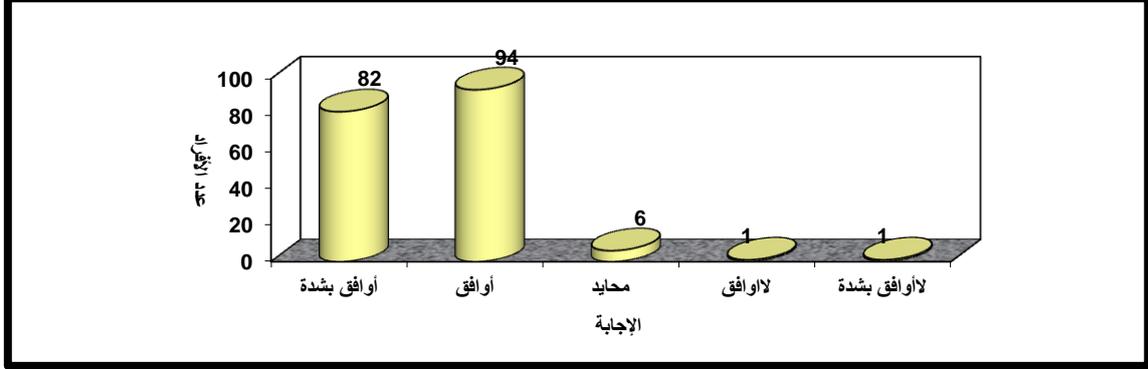
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٨٢	%٤٤,٦
أوافق	٩٤	%٥١,١
محايد	٦	%٣,٣
لا أوافق	١	%٠,٥
لا أوافق بشدة	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٦/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٠/٣/٥) والشكل رقم (٣٦/٣/٥) أن (١٠٧) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٥٨,٢%) وافقوا بشدة على أن غياب المتطلبات الأساسية بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعداد الموازنة العامة، كما وافق (٩٤) فرداً وبنسبة (٥١,١%) على ذلك، وكان هناك (٦) أفراد وبنسبة (٣,٣%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الرابعة: استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها .

يوضح الجدول رقم (٥١/٣/٥) والشكل رقم (٣٧/٣/٥) التوزيع التكراري

لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (٥١/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

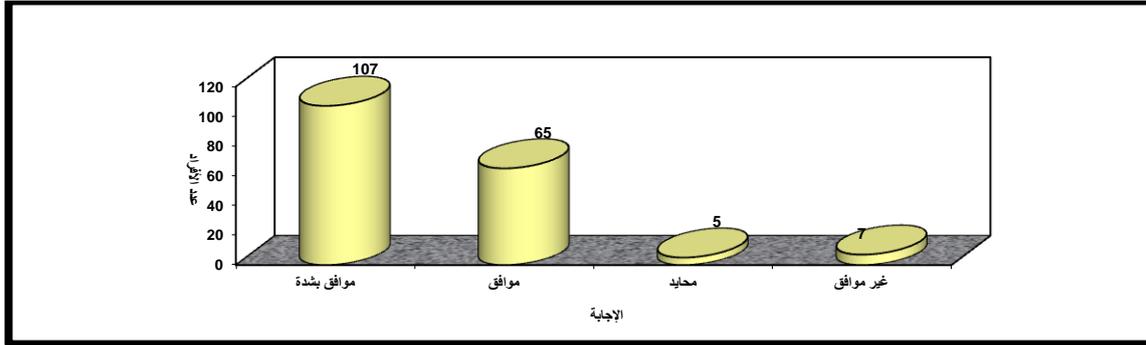
مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	١٠٧	٥٨,٢%
أوافق	٦٥	٣٥,٣%
محايد	٥	٢,٧%

لا أوافق	٧	٣,٨%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٧/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥١/٣/٥) والشكل رقم (٣٧/٣/٥) أن (١٠٧) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٥٨,٢%) وافقوا بشدة على أن استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها، كما وافق (٦٥) فرداً وبنسبة (٣٥,٣%) على ذلك، في حين كان (٥) أفراد وبنسبة (٢,٧%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٧) أفراد وبنسبة (٣,٨%) على ذلك.

العبارة الخامسة: وجود نظام للمعلومات يسهل عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة.

يوضح الجدول رقم (٥٢/٣/٥) والشكل رقم (٣٨/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (٥٢/٣/٥)

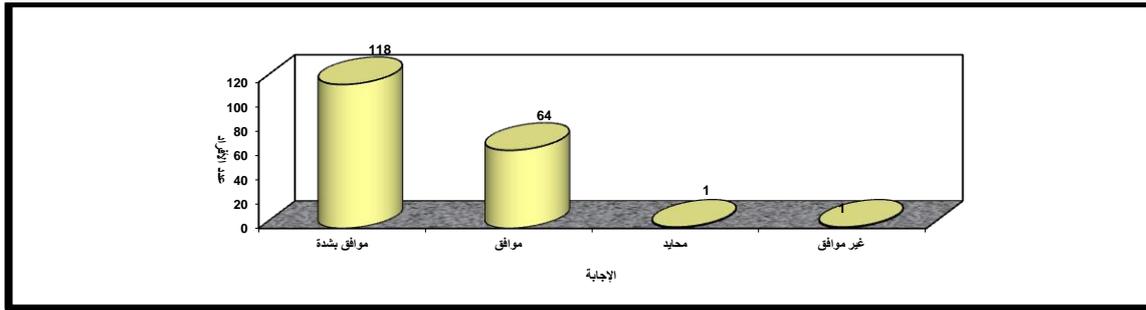
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	١١٨	%٦٤,٠
أوافق	٦٤	%٣٥,٣
محايد	١	%٠,٥
لا أوافق	١	%٠,٥
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (٣٨/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٢/٣/٥) والشكل رقم (٣٨/٣/٥) أن (١١٨) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%٦٤,٠) وافقوا بشدة على أن وجود نظام للمعلومات يسهل عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة، كما وافق (٦٤) فرداً وبنسبة (%٣٥,٣) على ذلك، في حين كان فرداً واحداً وبنسبة (%٠,٥) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (%٠,٥) على ذلك.

العبرة السادسة: غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.

يوضح الجدول رقم (٥٣/٣/٥) والشكل رقم (٣٩/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (٥٣/٣/٥)

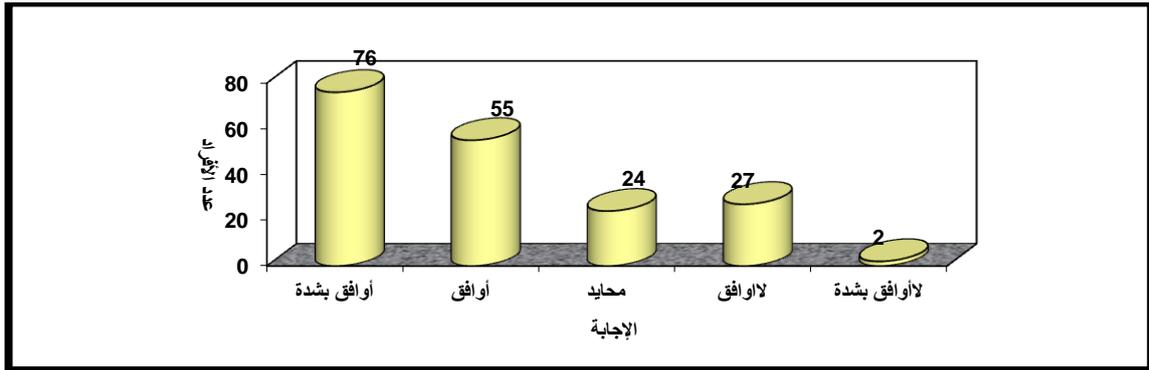
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٧٦	%٤١,٣
أوافق	٥٥	%٢٩,٩
محايد	٢٤	%١٣,٠
لا أوافق	٢٧	%١٤,٧
لا أوافق بشدة	٢	%١,١
المجموع	١٨٤	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (٣٩/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٣/٣/٥) والشكل رقم (٣٩/٣/٥) أن (٧٦) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٤١,٣%) وافقوا بشدة على أن غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة، كما وافق

(٥٥) فرداً وبنسبة (٢٩,٩%) على ذلك، وكان هناك (٢٤) فرداً وبنسبة (١٣,٠%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٢٧) فرداً وبنسبة (١٤,٧%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فردين وبنسبة (١,١%) على ذلك.

العبرة السابعة: ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

يوضح الجدول رقم (٥٤/٣/٥) والشكل رقم (٣٩/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (٥٤/٣/٥)

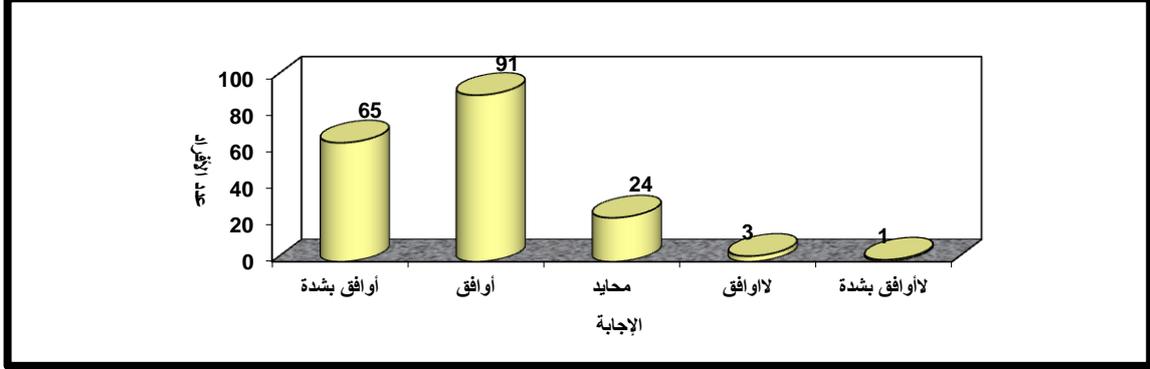
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٣٥,٣%	٦٥	أوافق بشدة
٤٩,٥%	٩١	أوافق
١٣,٠%	٢٤	محايد
١,٦%	٣	لا أوافق
٠,٥%	١	لا أوافق بشدة
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٣٩/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٤/٣/٥) والشكل رقم (٣٩/٣/٥) أن (٦٥) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٥,٣%) وافقوا بشدة على أن ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة، كما وافق (٩١) فرداً وبنسبة (٤٩,٥%) على ذلك، وكان هناك (٢٤) فرداً وبنسبة (١٣,٠%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٣) أفراد وبنسبة (١,٦%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (٠,٥%) على ذلك.

العبارة الثامنة: قناعة الإدارات العليا باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

يوضح الجدول رقم (٥٥/٣/٥) والشكل رقم (٤٠/٣/٥) التوزيع التكراري

لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (٥٥/٣/٥)

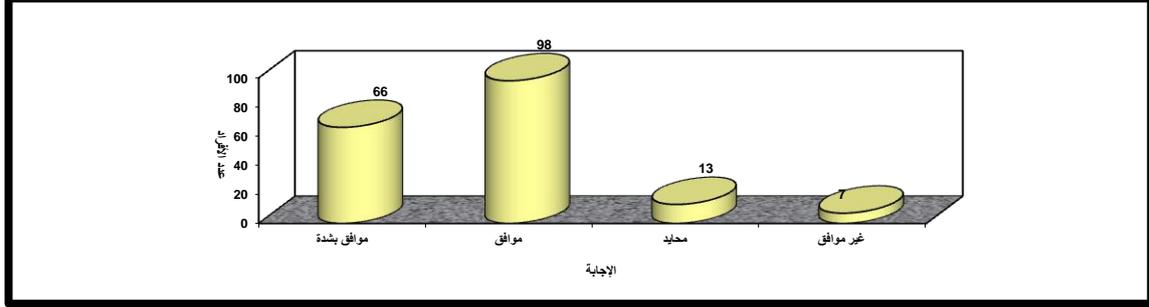
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة

النسبة المئوية	العدد	مستوى الموافقة
٣٥,٩%	٦٦	أوافق بشدة
٥٣,٣%	٩٨	أوافق
٧,١%	١٣	محايد
٣,٥%	٧	لا أوافق
١٠٠%	١٨٤	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٤٠/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٥/٣/٥) والشكل رقم (٤٠/٣/٥) أن (٦٦) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٥,٩%) وافقوا بشدة على أن فئاعة الإدارات العليا بإستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة، كما وافق (٩٨) فرداً وبنسبة (٥٣,٣%) على ذلك، في حين كان (٣) فرداً وبنسبة (٧,١%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (٧) أفراد وبنسبة (٣,٥%) على ذلك.

العبرة التاسعة: التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر على إعداد الموازنة العامة.

يوضح الجدول رقم (٥٦/٣/٥) والشكل رقم (٤١/٣/٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (٥٦/٣/٥)

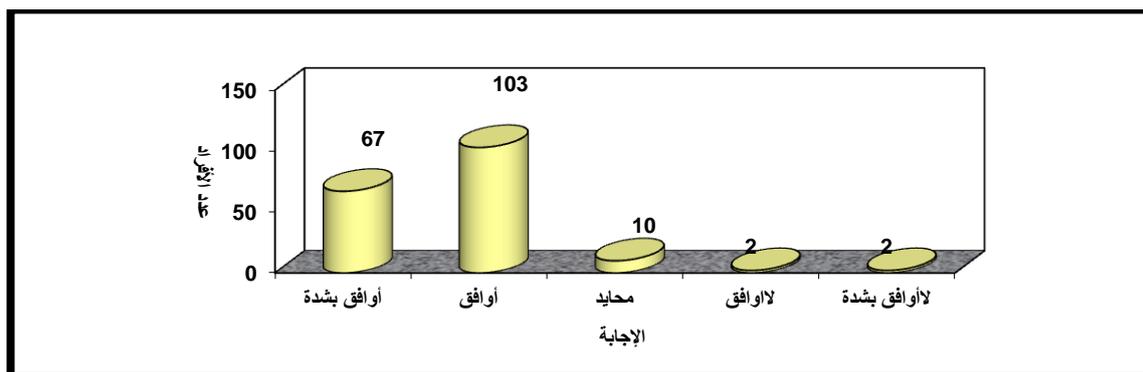
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٦٧	٣٦,٤%
أوافق	١٠٣	٥٦,٤%
محايد	١٠	٥,٤%
لا أوافق	٢	١,١%
لا أوافق بشدة	٢	١,١%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٤١/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٣/٣/٥) والشكل رقم (٤١/٣/٥) أن (٦٧) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (٣٦,٤%) وافقوا بشدة على أن التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر

على إعداد الموازنة العامة، كما وافق (١٠٣) فرداً وبنسبة (٥٦,٤%) على ذلك، وكان هناك (١٠) أفراد وبنسبة (٥,٤%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (١,١%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فردين وبنسبة (١,١%) على ذلك.

ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٥/٣/٥٧)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
١	ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.	٥	أوافق بشدة
٢	وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة.	٥	أوافق بشدة
٣	غياب المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومية يؤثر سلباً على إعدادها.	٥	أوافق بشدة
٤	استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها.	٥	أوافق بشدة
٥	وجود نظام للمعلومات يسهل عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة .	٥	أوافق بشدة
٦	غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة .	٥	أوافق بشدة
٧	ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة .	٥	أوافق بشدة
٨	قناعة الإدارات العليا باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.	٥	أوافق بشدة

أوافق بشدة	٥	التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر على إعداد الموازنة العامة	٩
أوافق بشدة	٥	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

يتبين من الجدول رقم (٥٧/٣/٥) ما يلي:

١. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.
٢. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة.
٣. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن غياب المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومية يؤثر سلباً على إعدادها.
٤. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها.

٥. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن وجود نظام للمعلومات يسهل عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة.

٦. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.

٧. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

٨. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن قناعة الإدارات العليا باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

٩. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر على إعداد الموازنة العامة.

١٠. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (٥)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (٤٦/٣/٥) إلى رقم (٥٥/٣/٥) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (٥٨/٣/٥) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (٥٨/٣/٥)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
١	ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.	٤	٢٠٢,٧٤
٢	وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة.	٤	٢٩٢,٦٨
٣	غياب المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومية يؤثر سلباً على إعدادها.	٣	١٥٥,١٣
٤	استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها.	٣	١٥٨,٣٥
٥	وجود نظام للمعلومات يسهل عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة	٣	١١١,٩٢
٦	غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة .	٤	٩٠,٧٣
٧	ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة .	٤	١٧١,٧٦
٨	فناعة الإدارات العليا بإستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.	٣	١٢٤,٢٢
٩	التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر على إعداد الموازنة العامة	٤	٢٢٩,٢١

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

١. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (٢٠٢,٧٤) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة بنظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.

٢. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (٢٩٢,٦٨) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة.

٣. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (١٥٥,١٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن

غياب المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومية يؤثر سلباً على إعدادها.

٤. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (١٥٨,٣٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها.

٥. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (١١١,٩٢) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٤) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن وجود نظام للمعلومات يسهل عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة.

٦. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (٩٠,٧٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند

مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.

٧. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (١٧١,٧٦) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥/٣/٥٨) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

٨. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (١٢٤,٢٢) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥/٣/٥٨) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن قناعة الإدارات العليا باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

٩. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (٢٢٩,٢١) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في

الجدول رقم (٥٨/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر على إعداد الموازنة العامة. مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (٩) عبارات وعلى كل منها هناك (١٨٤) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (١٦٥٦) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (٥٩/٣/٥) والشكل رقم (٤٢/٣/٥) أدناه:

جدول رقم (٥٩/٣/٥)

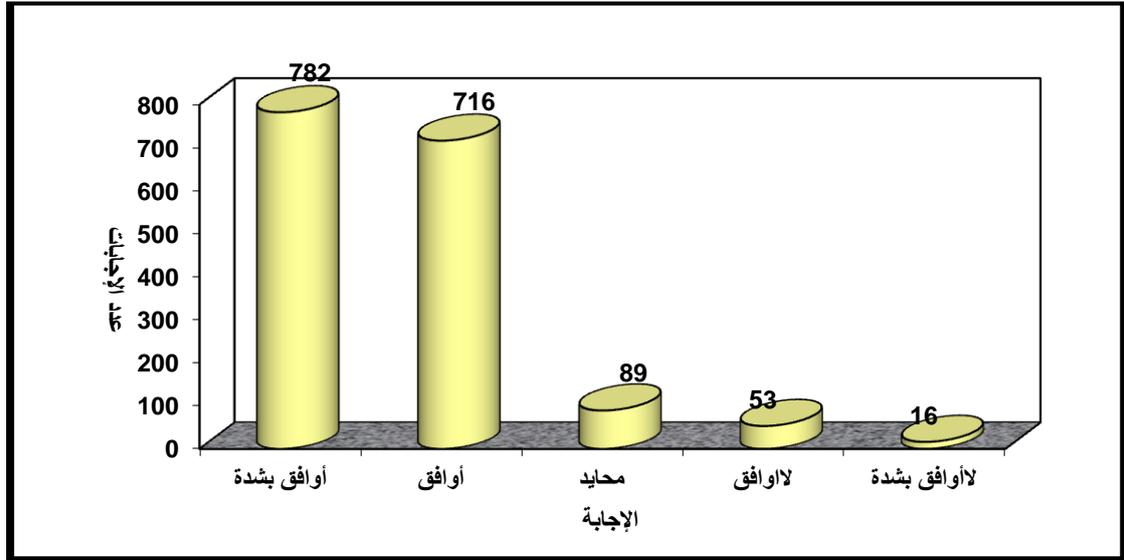
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

مستوى الموافقة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٧٨٢	٤٧,٢%
أوافق	٧١٦	٤٣,٢%
محايد	٨٩	٥,٤%
لا أوافق	٥٣	٣,٢%
لا أوافق بشدة	١٦	١,٠%
المجموع	٢٠٠٠	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

شكل رقم (٤٢/٣/٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٦م.

يتبين من الجدول رقم (٥٩/٣/٥) والشكل رقم (٤٢/٣/٥) أن عينة الدراسة تضمنت على (٧٨٢) إجابةً وبنسبة (٤٧,٢%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (٧١٦) إجابةً وبنسبة (٤٣,٣%) موافقة، و (٨٩) إجابةً وبنسبة (٥,٤%) محايدة، و (٥٣) إجابةً وبنسبة (٣,٢%) غير موافقة على ذلك، و (١٦) إجابةً وبنسبة (١,٠%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (١٧٧١,٤٣) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٥٩/٣/٥) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " وزارة المالية تواجهها مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة " قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول رقم (٦٠/٣/٥) والشكل رقم (٤٣/٣/٥) أدناه:

جدول رقم (٦٠/٣/٥)

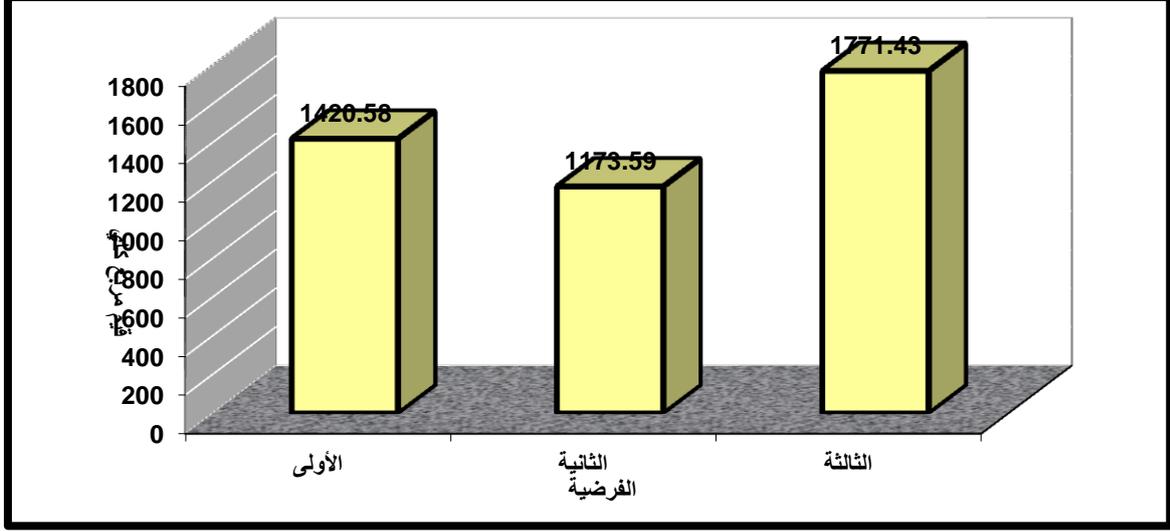
ملخص نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
١	الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بوزارة المالية لا تساعد في تغطية وتوحيد عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية.	١٤٢٠,٥٩
٢	أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبى متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة من حيث القياس الإفصاح المحاسبي.	١١٧,٥٩
٣	تواجه وزارة المالية مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.	١٧٧١,٤٣

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

شكل رقم (٤٢/٣/٥)

ملخص نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، ٢٠١٤م

يتبين من الجدول رقم (٦٠/٣/٥) والشكل رقم (٤٢/٣/٥) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الثالثة تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (١٧٧١,٤٣)، يليها تحقق الفرضية الأولى بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (١٤٢٠,٥٨)، وأخيراً تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة اعتماداً على أقل قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (١١٧٣,٥٩).

الخاتمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج.

ثانياً: التوصيات.

أولاً - النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

أ. نتائج الدراسة:

١. هنالك فارق إفصاح محاسبي نسبي بين الجداول الكلية للموازنات والقوائم المالية والمحاسبية لهذه الموازنات والقوائم المالية المجازة لدى صندوق النقد الدولي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع الحكومي IPSAS.

٢. أظهر التحليل الوصفي للقوائم المالية للحسابات الختامية لحكومة السودان أن هذه القوائم لا تترجم أو تعكس بشكل واضح كافة الأصول والالتزامات المالية للدولة.

٣. بينت نتائج الدراسة التطبيقية ضرورة دراسة وتحليل مدى تحقق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS من ملائمة وقابلية للتطبيق في السودان.

٤. أظهر التحليل الوصفي لقوائم الحسابات الختامية أن التقارير المالية الناتجة عن بيانات الموازنة العامة لا تزال ضعيفة من حيث الإفصاح المحاسبي وتعاني من التأخير في إنتاج المعلومات المالية وعدم كفاية تغطية معاملات الحكومة المركزية.

ب. نتائج الدراسة الميدانية:

١. إن الجهود المبذولة لتجميع إحصاءات المالية العامة الموحدة يعوقها الافتقار إلى التوحيد بين الحسابات الحكومية المختلفة، بالإضافة إلى ضعف المؤسسية والتنسيق والحاجة الماسة إلى مراجعة نمط الموازنة.

٢. يتميز نظام إحصاءات مالية الحكومة بمجموعة من الخصائص والسمات المحاسبية وقد أثر هذه الخصائص على تعدد واختلاف عملية القياس والإفصاح المحاسبي ويعد من المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النظام.
٣. مبدأ الاستحقاق وهي سمة أساسية يقوم عليها تطبيق هذا النظام لم يجد الفرصة الكافية لتطبيقية في الوحدات، أما لعدم قناعة القائمين بإعداد التصديقات في تطبيقه أو لعدم الإلمام باستيعابه وتنفيذها بواسطة المحاسبين.
٤. عدم تطبيق أساس الاستحقاق بصورته الكاملة يؤدي إلى التشويه في مخرجات القوائم المالية المرفقة للموازنة.
٥. إن تطبيق الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة في وزارة المالية والاقتصاد الوطني يواجهه العديد من المشاكل يمكن إجمالها فيما يلي:
- i. عدم توفر المؤهلات في القائمين بإعداد الموازنة العامة يؤدي إلى عدم الدقة في تقدير بنود الموازنة.
 - ii. عدم توفر الأجهزة والبرامج الحاسوبية وشبكات داخلية ملائمة لنظام إحصاءات مالية الحكومة في معظم الوحدات الحكومية.
 - iii. الأمية في مجال الحاسب الآلي تعم أغلبية العاملين في الوحدات الحكومية.
 - iv. ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة.
 - v. غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.
٦. لا تتطابق ولا تتجانس معظم القواعد واللوائح المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .IPSAS

٧. هنالك صعوبات وعقبات عملية وعلمية تواجه وزارة المالية في تبني وتطبيق أساس الاستحقاق بصورته الكاملة.

٨. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (٠,٠٥) بين أفراد عينة الدراسة، مما يدل على أن فرضيات الدراسة الميدانية قد تحققت.

ثانياً - التوصيات:

من خلال النتائج السابقة يمكن للباحث أن يخرج بالتوصيات التالية:

١. ضرورة الانتقال من النظام المحاسبي التقليدي (أورنيك ٣) إلى نظام القوائم المالية ومن ثم الانتقال إلى أحدث نموذج لنظام إحصاءات مالية الحكومة.
٢. تحديث النظام المحاسبي الحكومي (لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية) بما يتماشى مع معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.
٣. صياغة دليل الحسابات الحكومية وفق نظام الترميز الإلكتروني ليسهل العمل به آلياً.
٤. إتمام حوسبة الأنشطة المالية لتبسيط الإجراءات وإتمام المعاملات المالية بشكل ميسر وسريع.
٥. أن يتم إعداد الموازنة العامة بصورة علمية وفق المبادئ العلمية المتعارف عليها لتحقيق أهدافها المنشودة.
٦. ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق الكامل بصورته الصحيحة في قيد وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية.
٧. تشجيع الوحدات الحكومية المختلفة على حصر وتقييم أصولها غير المالية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية.
٨. معالجة الصعوبات والمشاكل التي تواجهها الإدارات المعنية بإعداد الموازنة العامة وذلك من خلال:

- i. تأهيل وتدريب العاملين على إعداد وتنفيذ الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.
 - ii. ضرورة وجود نظام متكامل للمعلومات.
 - iii. ربط الحوافز بالأداء مما يؤثر بالإيجاب على دافعية الأفراد نحو إعداد وتنفيذ الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.
٩. عقد ورش عمل واستخدام خبراء في مجال المالية العامة وتطوير النظام المحاسبي بشكل عام.
١٠. الاهتمام بالبحوث المحاسبية المتعلقة بإعداد الموازنة العامة لمعالجة المشكلات المحاسبية التي يواجهها الوحدات عند إعدادها لموازناتها.
١١. الاستفادة من تجارب وخبرات الدول الأجنبية التي تقدمت في هذا المجال.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم:

أولاً: المراجع العربية:

الكتب:

١. ابن منظور، جمال الدين أحمد، تحقيق عبد الله علي الكبير وآخرون، لسان العرب، (القاهرة: دار المعارف، مج ٦، ج ٥٥).
٢. أبو بكر جابر الجزائري، منهاج المسلم، (المملكة العربية السعودية: مكتبة العلوم والحكم، بلا سنة طبع).
٣. د. أبو زيد كمال خليفة، ود. مرعي عبد الحي، مبادئ المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤م).
٤. د. أحمد بدر، أصول البحث العلمي ومناهجه، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، ١٩٩٦م).
٥. د. أحمد زهير، ود. خالد الطيب، المالية العامة، (عمان: دار زهران للنشر، ١٩٩٧).
٦. د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، ٢٠٠٠م).
٧. د. أحمد نور، د. أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، (القاهرة: الدار الجامعية، ٢٠٠٢م).
٨. د. أعاد على حمود، موجز في المالية والتشريع المالي، (بغداد: بيت الحكمة، ١٩٨٩م).
٩. د. أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، (غزة: جهينة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥م).

- ١٠.الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، (نيويورك: طبعة عام ٢٠٠١م).
- ١١.د. السيد عبد المولي، المالية العامة، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، دار الفكر الجامعي، ١٩٧٧م).
- ١٢.د. السيد عبد المولي، المالية العامة دراسة في الاقتصاد العام، (القاهرة: دار الفكر العربي، ١٩٧٨م).
- ١٣.الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية وأسباب الاتصال المحاسبي، (بيروت: الدار الجامعية، ١٩٩٦م).
- ١٤.المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، (عمان: مطابع الشمس، ٢٠٠١م).
- ١٥.بول كوتيرل، اختيار مصادر البيانات والتجهيزات وإعداد الإحصاءات الواردة في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠٦م).
- ١٦.بول كوتيرل، تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠٦م).
- ١٧.توباياس، م. ويكنزر، التحول من تصنيف البيانات وفق دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ١٩٨٦م إلى إطار دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠٢م).
- ١٨.د. جبرائيل كحالة، ود. حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠١م).
- ١٩.د. حبيب أو صقر، عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها، (عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٨١م).

٢٠. د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، (الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، ٢٠٠٠م).
٢١. د. حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، (بيروت: دار النهضة العربية، ط٦، ١٩٨٣م).
٢٢. حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، (الأردن: الدار العلمية ودار الثقافة، ط١، ٢٠٠٤م).
٢٣. د. خليل محمد الشماع، الإدارة المالية، (بغداد: جامعة بغداد، ط٤، ١٩٩٢م).
٢٤. د. زين العابدين ناصر، محاضرات في علم المالية العامة والتشريع المالي، (القاهرة: دار الثقافة الجامعية، ١٩٩٨م).
٢٥. د. سعد اللحياني، الموازنة في النظام الاقتصادي الإسلامي، (جدة: البنك الإسلامي، ط١، ١٩٩٧م).
٢٦. د. سعد بسيون، موجز عام المالية والتشريع المالي العراقي، (بغداد: مطبعة النفيس، ١٩٩٥م).
٢٧. د. سعد عبد الرحمن، القياس النفسي، النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار الفكر العربي، ط٣، ١٩٩٨م).
٢٨. د. سليمان أحمد اللوزي، مراد فيصل، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٧م).
٢٩. د. سليمان سفيان، د. محمد الشرع، (المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠م).
٣٠. د. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، نظرة متكاملة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٥م).

٣١. طلال توفيق أبو غزالة، ترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، (عمان: جمعية المجمع العربي للمحاسبين، ٢٠١٠م).
٣٢. د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٢م).
٣٣. د. عادل فليح العلي وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، (الموصل: دار الكتب، ١٩٨٩م).
٣٤. د. عادل فليح العلي، مالية الحكومة، (عمان: دار الزهران للنشر والتوزيع، بلا سنة طبع).
٣٥. د. عبد الفتاح الصحن، د. محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤م).
٣٦. د. عبد العزيز عبد الرحيم سليمان، المالية العامة وتطبيقاتها، (الخرطوم: بدون دار نشر، ١٩٩٧م).
٣٧. د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، (بلا مكان للطبع: دار الجامعة، ١٩٨٦م).
٣٨. د. عبد الله عبد الدائم، التربية التجريبية والبحث التربوي، (بيروت: دار العلم للملايين، ط ٢، ١٩٨٤م).
٣٩. د. عبد الوهاب عثمان شيخ موسى، منهج الإصلاح الاقتصادي في السودان، (الخرطوم: مطابع صك العملة، ٢٠٠١م).
٤٠. د. عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، ط ١، ٢٠٠٣م).
٤١. د. غازي عبد الرازق النفاش، المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية، (عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٧م).

- ٤٢.د. فايز جمعة صالح النجاح وآخرون، أساليب البحث العلمي، منظور تطبيقي، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، (٢٠٠٩م).
- ٤٣.د. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، (عمان: دار مجدلاوي، للنشر والتوزيع، بلا سنة طبع).
- ٤٤.فرکوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، (الجزائر: د. م. ج، ٢٠٠١م).
- ٤٥.د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية أدواتها ودورها الاقتصادي، (دمشق: منشورات وزارة الثقافة، الهيئة العامة السورية للكتاب، ٢٠٠٨م).
- ٤٦.كارول كارسون، دليل إحصاءات مالية الحكومة، ٢٠٠١م، مادة مصاحبة، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠١م).
- ٤٧.كيفين أوكنور، وإيثان وأيزمان، دليل إحصاءات مالية الحكومة، توحيد بيانات قطاع الحكومة العامة، (واشنطن: صندوق النقد الدولي، إدارة الإحصاءات، ٢٠٠٤م).
- ٤٨.مجد الدين الفيروز أبادي، القاموس المحيط، (بلا مكان طبع: المكتبة التجارية الكبرى، ١٩٣٨م).
- ٤٩.د. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، (عمان: شركة البنا للخدمات المطبعية وتجارة الورق، ط١، ١٩٩٢م).
- ٥٠.د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، ط١، ٢٠٠٣م).
- ٥١.محمد الجزار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٨١م).
- ٥٢.محمد بن محمد الغزالي، إحياء علوم الدين، (القاهرة: مطبعة البابي الحلبي، ١٩٢٧م).

- ٥٣.د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، (عمان: الدار العلمية، ط١، ٢٠٠٣م).
- ٥٤.د. محمد حصين الراوي، ود. زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، (دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط١، ٢٠٠٠م).
- ٥٥.د. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، المحاسبة الإدارية (عمان: دار وائل للنشر، ط٣، ٢٠٠٤م).
- ٥٦.د. محمد سامي رضاي، ود. حامد حجازي، (المدخل الحديث في إعداد واستخدام، الموازنات (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠١م).
- ٥٧.د. محمد عادل الهامى، أساليب المحاسبة الإدارية والميزانيات التقديرية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، د. ت).
- ٥٨.د. محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية - الأساسية والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة: مكتبة الشباب، ١٩٩٦م).
- ٥٩.د. محمد عبيدات وآخرون، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، ط٢، ١٩٩٩م).
- ٦٠.د. محمد نصار، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٣م).
- ٦١.د. محمد رياض عطية، موجز المالية العامة، (القاهرة: دار المعارف، ١٩٦٩م).
- ٦٢.د. مروان عبد المجيد إبراهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، (عمان: مؤسسة النهضة المصرية، ط١، ١٩٨٦م).
- ٦٣.موسجريف ريتشارد، ومسوجريف بيجي، ترجمة: محمد مجدي السباح، المالية العامة في النظرية والتطبيق، (الرياض: دار المريخ للنشر، ١٩٩٢م).
- ٦٤.د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٤م).

٦٥. نضال رشيد صبري، مبادئ الموازنات، (القدس: مطبعة العارف، ١٩٨٤م).
٦٦. د. نعيم جزوري، التخطيط والرقابة في المشروع، (حلب: مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ١٩٩٥م).
٦٧. د. يوحنا آل آدم، ود. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية الحديثة، (عمان: دار وائل للنشر، ط١، ٢٠٠٠م).

المجلات والدوريات العلمية:

١. د. إبراهيم الغيطاني، الموازنة العامة، إشكاليات مصرية وحلول إماراتية، (القاهرة: مركز المصري للدراسات والمعلومات، ٢٠١٢م).
٢. د. أحمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الجزء الأول، ٢٠٠٠م).
٣. السيد عليه عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة - الإيرادات العامة، الموازنة العامة دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٠م).
٤. جمال لعمارة، مدخل الموازنة العامة للدولة، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثاني، ٢٠٠٢م).
٥. حلس سالم، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطيني، (غزة: مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، المجلد الرابع، ٢٠٠٥م).
٦. د. حلمي البشبيشي، نموذج مقترح لترشيد عملية تقرير النفقات العامة للموازنة في الإدارات القطرية في ظل الظروف الاقتصادية الضاغطة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد الأربعون، ١٩٩٥م).

٧. روبر أبو جودة، إصلاح إدارة المالية العامة في حكومة الجمهورية اللبنانية، (بيروت: الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، إدارة الحكم، المجلد الثاني، العدد الثالث، ٢٠٠٨م).
٨. د. رأفت رضوان، الحكومة الإلكترونية وتأثيرها على النظام المحاسبي الحكومي، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، ٢٠٠٥م).
٩. د. ربيعة شوالي، أنشئ منظمتك، (مركز التميز للمنظمات غير الحكومية، مجلة التيسير المالي في المنظمات الأهلية، العدد ٢، ٢٠٠٢م).
١٠. د. سعدي إبراهيم، أساليب تقدير الإيرادات والنفقات بين النظرية والتطبيق، (بغداد: وزارة المالية، مجلة المالية، العدد الثاني، ١٩٧٤م).
١١. سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، (بغداد: مجلس النواب الدائرة الإعلامية، ٢٠٠٨م).
١٢. د. شريف غياط، وفيروز رجال، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية (قالمة: جامعة ٠٨ ماين، ١٩٤٥م).
١٣. د. عبد الباسط أحمد رضوان، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد رقم ١٤، العدد الأول، ٢٠٠٠م).
١٤. د. عبد الرحمن عليان، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢، ١٩٩٢م).
١٥. د. عبد الفتاح الجبالي، المشاركة المجتمعية في وضع الموازنة العامة للدولة، (القاهرة: مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية بالأهرام، كراسات العدد ٧٧، مارس ٢٠١٢م).

١٦. د. عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، (دمشق: جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، ١٩٩٢م).
١٧. د. عبد الله شحاتة، ود. صالح عبد الرحمن أحمد، الموازنة العامة بالمشاركة مع التطبيق على الموازنة المصرية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠٠٨م).
١٨. غادة شهير الشمراني، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة، (الرياض: جامعة الملك سعود، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة، ٢٠٠٨م).
١٩. د. كوثر عبد الفتاح الأبجي، الموازنة في الفكر المالي الإسلامي، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، ١٩٩١م).
٢٠. أمونة إشراقة الجزائر، تقنية الموازنة العامة للدولة، (الجزائر: جامعة العلوم والتكنولوجيا، كلية الاقتصاد والتمويل، ٢٠١٢م).
٢١. د. مارك أهرن، تحضير الموازنة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، (بيروت: الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، إدارة الحكم، المجلد الثاني، ٢٠٠٨م).
٢٢. د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، إطار مقترح لنظم المعلومات في مجال التخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة في الدول النامية باستخدام شبكات المعلومات، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد السادس، ١٩٩٧م).
٢٣. د. محمد حسين علي، تحليل مقارن لأساليب إدارة الموازنة في إطار موازنة الرقابة والأداء بالتطبيق في دولة الإمارات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ١٩٩٣م).

٢٤.د. محمد خالد المهائني، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والآفاق، (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الأول، ٢٠٠٠م).

٢٥.د. محمد صبري حافظ العطار، ود. يوسف محمد خيرى، تقييم فاعلية الميزانيات التصديرية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية بالكويت، (جامعة الزقازيق، كلية التجارة مجلة البحوث التجارية، العدد الخامس، ١٩٩٣م).

٢٦.د. منصور ميلايونس، مبادئ المالية العامة، (طرابلس: منشورات الجامعة المفتوحة بلبيبا، الطبعة الأولى، ١٩٩١م).

٢٧.د. وابل على الوابل، مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات في المملكة العربية السعودية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة التجارة للبحوث العلمي، العدد الثامن، ١٩٩٥م).

الرسائل الجامعية والعلمية:

١. إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، في بلديات قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة).

٢. أميمة عبد الرحمن محمد طه، دور الموازنة العامة في تحسين الأداء المالي والمحاسبي بالوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م).

٣. فريد أحمد عبد الحافظ غنام، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٦م).

٤. عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في (وكالة الأندوا)، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة).

٥. محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام للتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٨م).

٦. هويدا الحنفي أحمد الفيل، الموازنات الحكومية بين النظرية والتطبيق، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م).

٧. وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م).

٨. يحي محمد سعيد، وحدة الموازنة العامة وتطبيقاتها في العراق، (بغداد: كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، ١٩٧٨م).

٩. يونس إبراهيم أحمد جعفري، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء من قبل حكومة السلطة الفلسطينية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، ٢٠١٠م).

وثائق رسمية ومؤتمرات:

١. أكرم إبراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسة السلطة الفلسطينية (أريحا فلسطين، ٢٠٠٥م).

٢. البنك الدولي، وزارة المالية والاقتصاد الوطني مراجعة الإنفاق العام للسودان، تقرير تجميعي رقم ٤١٨٤٠ - SD وحدة تخفيض إعداد الفقراء وإدارة الاقتصاد، مكتب إدارة أفريقيا، ديسمبر ٢٠٠٧م).

٣. الجمهورية السورية العربية، منشورات وزارة المالية، ١٩٨٥م، القانون المالي الأساس الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٩٢) لعام ١٩٦٧م، وتعديلاته وأنظمة الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.
٤. الجمهورية اليمنية، وزارة المالية والاقتصاد قانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٥م.
٥. الجمهورية العراقية، مجلس النواب العراقي، قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٤م، المادة (٧) من قانون الموازنة رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥م.
٦. الشيخ محمد المك، مذكرة تفسيرية لدليل إحصاءات مالية الحكومة، (الخرطوم: وزارة المالية والاقتصاد الوطني، بدون تاريخ).
٧. إمارة دبي، دليل استرشادي لتصنيف الإيرادات والنفقات العامة في إمارة دبي، وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، (دبي: إدارة الدراسات الاقتصادية والمالية، دائرة المالية، ٢٠٠٩م).
٨. جمهورية السودان، مرشد وزارة المالية والاقتصاد الوطني، (الخرطوم: مطابع العملة، ٢٠٠٧م).
٩. جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مذكرة تفسيرية، للموازنة العامة، (الخرطوم: مطابع العملة، ٢٠٠٦م).
١٠. جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة ٢٠٠٧م، (الخرطوم: مطابع العملة، ٢٠٠٧م).
١١. جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، منشور التعديل الجديد على قانون الموازنة العامة، رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣م، بالقانون رقم (٨٧)، لسنة ٢٠٠٥م.
١٢. جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، قانون الموازنة العامة للدولة رقم (٥٣)، لسنة ١٩٧٣م، وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

١٣. جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، الدليل المبسط لتصنيف الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م.
١٤. صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١م، (واشنطن: إدارة الإحصاءات مكتبة الكونغرس، الطبعة الثانية، ٢٠٠١م).
١٥. صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، بيان العمليات ومصادر واستخدامات النقد، وبيان التدفقات الاقتصادية الأخرى، (واشنطن: إدارة الشؤون المالية العامة، الطبعة المعدلة لعام ٢٠٠٧م).
١٦. قانون أصول المحاسبات العامة العراقي - رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠م، المعدل، منشورات وزارة المالية.
١٧. د. فياض حمزة رملي، حول موازنة العام، ٢٠١٠م، السودان، (الخرطوم: مجلة الاستقامة الإلكترونية، ٢٠١٠م).
١٨. د. محمد الشكار، الاقتصاد السياسي لتحديد أولويات الإنفاق بالمغرب، (القاهرة: المؤتمر الدول الخاص بتحليل أولويات الإنفاق العام للموازنات العامة في مصر والدول العربية، (القاهرة: الفترة من ٢٥ - ٢٦ ديسمبر ٢٠٠٩م).
١٩. محمد الفتح بك، ورشة بعنوان: المشاكل العملية لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان، (الخرطوم: جامعة الخرطوم، قاعة الشارقة ٢٥ أكتوبر، ٢٠١١م).
- مواقع لمنشورات رسمية على الإنترنت:**
١. سعيد راشد التيم، وكيل وزارة المساعد في قطاع الموارد والميزانية، وزارة المالية، إدارة تنسيق السياسات المالية الحكومية، دبي مقال عن بوابة الإمارات الإلكترونية على الموقع:

<http://www.albayan.ae/economy/capitalmarekt2014>.

٢. تقرير مراعاة المعايير والمواثيق في مجال المالية العامة المنشور في الموقع:
<http://www.IMF.org/external/NP/rosc.asp?sert=topic#fiscalttransparency>.

٣. صندوق النقد الدولي، مسودة، إحصاءات دين القطاع العام للعام ٢٠١١م، منشور في الموقع:

<http://www.tffs.org/psdstoc.htm>.

٤. صندوق النقد الدولي، المنهجية ومصادر البيانات، منشور في الموقع:

<http://www.IMF.org/external/NPstap/pi/datars/htm>.

٥. عبد الناصر علي، الموازنة الدورية في الفكر المالي الإسلامي، إحدى السياسات المقترحة لعلاج الأزمات الاقتصادية، ورقة بحثية منشورة على موقع نسيم العشام:

www.Naseemalsham.com

٦. وزارة المالية والاقتصاد الوطني، السودان مرشد الإدارة العامة للمالية والموازنة، منشور على موقع الوزارة:

www.MOF.gov.sd.

المقابلات الشخصية:

١. آسيا بدوي الطاهر، المدير المالي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني، تاريخ المقابلة، ٢٣ / يناير / ٢٠١٣م.

٢. الطيب الصادق، مدير إدارة السياسات والتخطيط والنظم المحاسبية، المقابلة بتاريخ ١٢ / مايو / ٢٠١٦م.

٣. بكري موسى إيدام، خبير ومحاضر بالمركز القومي للدراسات المحاسبية، مقابلة بتاريخ ١٧ / ٢ / ٢٠١٦م.

٤. سناء كامل، نائب مدير الإدارة العامة للمراجعة الداخلية، ومدير المراجعة الداخلية بديوان الضرائب، مقابلة بتاريخ ١٥ / ١١ / ٢٠١٥م.

٥. عبد العظيم خالد، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مدير إدارة الحسابات الختامية، مقابلة بتاريخ ١ / ٧ / ٢٠١٥ م.

٦. فاطمة محمد عثمان، مدير إدارة الحسابات عضو لجنة التحصيل للإيرادات الضريبية، مقابلة بتاريخ ٩ / ٢ / ٢٠١٦ م.

٧. فتح الرحمن حسن سعيد، نائب مدير الوحدة الحسابية وزارة المالية، ديوان الحسابات مقابلة بتاريخ ١٧ / ٢ / ٢٠١٦ م.

٨. عصام الدين أحمد الطيب، مدير إدارة الدين العام، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، مقابلة بتاريخ ١٢ / ٥ / ٢٠١٦ م.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

A. Books:

١. Atkinson, Anatomy, Kaplan and Young Mark, Management Accounting (New York: Prentice Hall, ٤th Edition, ٢٠٠٤).
٢. Carols, Carson, International Financial Statistics, (Washington: Publication Services, ٢٠٠١).
٣. Colin, Drury, Management and Cost, Accounting (London: Thomson Business Press, ١٩٩٦).
٤. FCD. Mnual, Measurement of Capital Stocks Consumption of fixed Capital and Capital Services, (Paris: ٢٠٠١).
٥. Garrison, Ray H. and Eric. W. Noreen Managerial Accounting, (Mc Graw-Hill Irwin Companies, USA, ٢٠٠٣).
٦. Carols. Carson, International Financial Statistics (Washington: Publication Services, ٢٠٠١).

- γ. Gelos, R. Gaston and Shang-Jnwei, Transparency and International Behavior (Washington: IMF, WP/03174, 2002).
- λ. Horst Kohler, Flows, Stocks and Accounting Rules, (Washington: IMF, Publication Services, 2001).
- ϑ. Horst, Kohler, Government Finance Statistics Manual, 2001, (Washington: IMF, 2006).
- ϰ. Kevin, O'connor, GFSM 2001, Companion Material, Consolidation of General Government Sector, (Washington: IMF, November 2004).
- ϱ. Mike Seiferling, Recent Improvements to the Government Finance Statistics, Year Books Data Base in Response to Analytical Needs, (Washington: IMF, Statistics Department, 2013).
- ϲ. Muller, Marques Berger, Thomas, PISAS Explained A Summary of International Public Sector Accounting Standards (New York: Ernst and Young, Wiley 2nd, Edition: 2012).
- ϳ. Petrie, Practices for Budget Transparency (California: Public Employees: 2003).
- ϴ. Robert W. Edwards, Government Finance Statistics, Year Book, 2007, (Washington: Attention Publication Services: 2007).

B. Journals:

1. ABS, Australia, "Implementation of Accrual, Accounting in Australian Government Finance Statistics and the

National Account", OECD Meeting of National Accounts Expert 8 – 11 October 2002, Paris.

2. Ali Diamhuri, A Case Study of Government Authority in Indonesia (Penang: University of Sains, School of Management, Research Degree of Doctor Philosophy, 2009).
3. Accrual Accounting in Government, A Review of Its Applications, Achievements and Problems and Proposals for Return CPA, Australia, 2003.
4. Dr. Adhikari, Pawan and Melle Mvik, Forde International Trend Government Accounting (International Journal and Government Financial Management).
5. Borton, A. Accrual Accounting in Government, A Review of Its Applications Achievements and Problems and Proposals for Reform, CPA. Australia, 2003.
6. Challen, D, and C, Jeffery, "Harmonization of Governments Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principles (Australian: Accounting Review, July 2003).
7. Conn, N, Reservations About Governments Producing Balance Sheet, (Australian: Journal of Public Administration, March 1996).
8. Prof. Graeme Wiries, Fiscal Responsibility and Australian Common Wealth, State and Territory Government Budget (Warrna Mbod: School of Accounting Economics and Finance Faculty of Business, and Low, Deakin University, 2006).

9. Hassel, L.G. et.al., Budget Effectiveness in Multinational Corporation (Washington: Management International Review, Thrid Quarter, 1996).
10. Ijivi, Yyjion Budgeting Principles and budget Auditing Standards, the Accounting Review, October 1978.
11. IMF, Government Finance Statistics Manual 2001, Joint Committee of Public Accounts and Audit, Review of Accrual Budget Documentation, Report No, 388, Parliament of the Common Wealth of Australian June 2002.
12. Peter Harper, Australian System of Government Finance Statistics, Concepts Sources and Methods (EMBARGO: Australian Buream of Statistics, 2000).
13. Professor, Meili, Niu, Performance Based Budgeting in China, (Beijing: Net Work of Asia Pacific Schools and Institues of Public Administration and Government, 2000).
14. Tim, Williamson and Per Tidemand, Sector Budget Support in Practice Tanzania Local Government (London: Mokoro Overseas Development Institute).

C. Others:

1. Australian Bureau of Statistics, Australian System of GFS: Concepts Sources and Methods, 2000.
2. Briston the Financial Manager and the Search for Efficient (Hfull University of Hall, U of K, Research Paper Submitted the Thrid (Conference of Accounting Hold 1980).
3. Didier Leclere, OP, Cit, 1994.

- ε. IMF, The New International Standards for the Statistical Measurement of Financial Derivatives; Changes to the Next of the 1993, SNA, (Washington: 2000).
- ο. Mackenzie, and Peter Stella, Guasi, Fiscal Operation of Public Financial Institutions, IMF, Occasional Paper No. 142 (Washington: IMF, 1996).
- ϖ. Mackenzie, G. A, "The Marce Economic Impact of Privatization", Staff Papers (Washington: IMF, Vol. 40, No. 2, June: 1998).
- ϗ. New York State Society of CPAS Accounting Terminology Guide, Public Relations, Department, Ny, 2000.
- λ. NCGA, National Committee on Governmental Accounting, Governmental Auditing and Financial Reporting, (USA: Muncial Finance Officers Association 1978).
- ϑ. OECD, Classification of Expenditure According to Purpose, (New York: Working Paper, 2000).
10. Van-Der Westhuizen, John, Public Sector Transaction and Ethics, A View From South Africa (Public Money and Management, Vol. 18(January – March 1998).

D. Internet:

1. Bank for International Settlement, European Central Bank and IMF, 2009, Hand Book on Securities Statistics Available Via Internet:
<http://www.IMF.org/external/Na/Sata/wagesed/hbook-htm>.

الملاحق

ملحق رقم (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع/ استمارة استبانة

أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام راجياً منكم تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية بغرض الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل بعنوان:

"واقع إعداد الموازنة العامة لحكومة السودان وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة".

حيث يقوم الباحث باستطلاع آراء العاملين بإدارات وزارة المالية والاقتصاد الوطني حول مدى إدراكهم لأهمية ومزايا تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في إعداد الموازنة العامة والمشاكل المرتبطة بها.

الرجاء من سيادتكم تعبئة هذه الاستمارة بكل دقة وعناية، مؤكداً لكم أن إجاباتكم ستعامل بسرية وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي. ويمكنكم الحصول على نتائجه حسب رغبتكم.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير،،،

الباحث/ عثمان محمد أبكر

٠١٢٢٠٦٩١٧٥ - ٠٩١٨٥١٣٣٣١

Osman-abakar@yahoo.com

ملحق رقم (٢)

محكمو الاستبانة

الاسم	الدرجة	الوظيفة
١. بآكر إبراھم الصديق محمد	دكتوراه	أستاذ مشارك - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
٢. عبد الرحمن البكري منصور أمبدي	دكتوراه	أستاذ مشارك - جامعة النيلين
٣. كمال أحمد يوسف	دكتوراه	أستاذ مشارك - جامعة النيلين
٤. محجوب عبد الله حامد	دكتوراه	أستاذ مساعد - جامعة أم درمان الإسلامية
٥. مصطفى الحكم	دكتوراه	أستاذ مشارك - جامعة الزعيم الأزھري
٦. عادل محمد محمد حسن	دكتوراه	أستاذ مساعد - جامعة بحري
٧. إبراهيم عبد الرحمن عبد الله	دكتوراه	أستاذ مساعد - جامعة الرباط الوطني
٨. هيثم إدريس إسماعيل	دكتوراه	أستاذ مساعد - جامعة الرباط الوطني
٩. محمد الأمين	دكتوراه	أستاذ مساعد - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

القسم الأول - البيانات الشخصية عن المستجوبين:

أرجو التكرم بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تراها مناسبة:

١/ العمر:

- | | | | |
|-----|-------------------|-----|-------------------|
| () | أقل من ٣٠ سنة | () | ٣١ وأقل من ٤٠ سنة |
| () | ٤١ وأقل من ٥٠ سنة | () | ٥٠ سنة فأكثر |

٢/ المؤهل العلمي:

- | | | | |
|-----|-----------|-----|------------|
| () | بكالوريوس | () | دبلوم عالي |
| () | ماجستير | () | دكتوراه |
| () | أخرى | () | |

٣/ التخصص العلمي:

- | | | | |
|-----|--------|-----|----------------------|
| () | محاسبة | () | إدارة أعمال |
| () | اقتصاد | () | دراسات مالية ومصرفية |
| () | أخرى | () | نظم معلومات |

٤/ المؤهل المهني:

- | | | | |
|-----|--------------------------------------|-----|----------------------------|
| () | زمالة المحاسبين القانونيين السودانية | () | زمالة المحاسبين البريطانية |
| () | زمالة المحاسبة الأمريكية | () | زمالة المحاسبين العربية |
| () | أخرى | () | لا يوجد |

٥/ المسمي الوظيفي:

- | | | | |
|-----|-------------|-----|-------------|
| () | محاسب | () | مالي |
| () | مراجع داخلي | () | مراجع خارجي |
| () | رئيس قسم | () | مدير مالي |
| () | مدير إدارة | () | أخرى |

٦/ سنوات الخبرة:

- | | | | |
|-----|-------------------|-----|-----------------------|
| () | أقل من ٥ سنوات | () | ٦ وأقل من ١٠ سنة |
| () | ١١ وأقل من ١٥ سنة | () | ١٦ سنة وأقل من ٢٠ سنة |
| () | ٢١ سنة فأكثر | () | |

القسم الثاني: عبارات الاستبانة:

أرجو التكرم بوضع علامة (✓) أمام مستوى الموافقة التي تناسبك.

الفرضية الأولى:

الطريقة المتبعة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بوزارة المالية لا تساعد في تغطية وتوحيد كل عمليات القطاعات والمؤسسات الحكومية.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
١. تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة بصورة شاملة تحديد نطاق قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية.					
٢. يتكون قطاع الحكومة العامة وفقاً لمنظور وزارة المالية من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات العامة غير الهادفة للربح والهادفة للربح.					
٣. لتغطية قطاع الحكومة بصورة شاملة تقوم وزارة المالية باختيار مصادر البيانات الأساسية من أجل تحديد التعديلات اللازمة.					
٤. هناك بعض الصعوبات العملية التي تواجه وزارة المالية عند تحديد وتصنيف بعض الشركات العامة كقطاع حكومي لذلك تصنف كأشباه شركات وتظل خارج إطار الموازنة العامة.					
٥. تعمل وزارة المالية على عرض بيانات الموازنة العامة بصورة موحدة نظراً لفائدته التحليلية.					
٦. تعتمد سلامة توحيد البيانات في وزارة المالية على المراجعة الدقيقة للحسابات المطلوب توحيدها.					
٧. في وزارة المالية - عادة ما تأتي عملية التوحيد بعد عملية تجميع البيانات وتحليلها.					
٨. نجاح وزارة المالية في عملية التوحيد يعتمد على ما يتحقق من دقة في تجهيز واشتقاق بيانات الحكومة العامة.					
٩. لاكتمال عملية توحيد البيانات القطاعية في وزارة المالية يجب معرفة العلاقات فيما بين الوحدات الحكومية.					

الفرضية الثانية:

أسس القيد والتسجيل المحاسبي المستخدم في وزارة المالية لا تلبى متطلبات نظام إحصاءات مالية الحكومة من حيث القياس والإفصاح المحاسبي.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١. تعمل وزارة المالية على ربط القيد والإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة بلائحة الإجراءات المالية والمحاسبية.					
٢. لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية المستخدمة في وزارة المالية لا تلبى كل متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي.					
٣. الأساس النقدي المعدل المستخدم في قيد العمليات بوزارة المالية لا تظهر كل العمليات المالية.					
٤. يعتبر أساس الاستحقاق الكامل هو الأفضل في تلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي.					
٥. يعتمد نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد أساس الاستحقاق الكامل بالدرجة الأولى لأن وقت القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية.					
٦. يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها.					
٧. رغم مزايا أساس الاستحقاق من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق الأسس الأخرى.					
٨. لا تتطابق معظم القواعد المحاسبية المستخدمة في لائحة الإجراءات المالية المستخدمة في وزارة المالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.					
٩. لاكتمال عملية القيد والتسجيل يجب إتباع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.					

الفرضية الثالثة:

تواجه وزارة المالية مجموعة من المشاكل الفنية والإدارية عند إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					١. ضعف المعرفة بأسس وأساليب إعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.
					٢. وجود الكوادر المؤهلة لتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في إعداد الموازنة العامة.
					٣. غياب المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنة باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر سلباً على إعدادها.
					٤. استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد في سرعة إعدادها.
					٥. وجود نظام للمعلومات يسهل من عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة.
					٦. غياب الحوافز المرتبطة بالأداء مما يؤثر على دافعية الأفراد نحو تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة.
					٧. ضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة وعدم وجود فرق العمل يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.
					٨. قناعة الإدارات العليا باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤثر على إعداد الموازنة العامة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة.
					٩. التعاون من جانب المسؤولين في تقدير احتياجاتهم المتعلقة بنظام إحصاءات مالية الحكومة بصورة دقيقة يؤثر على إعداد الموازنة العامة.

ملحق رقم (٣) استمارة المقابلات الشخصية

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان إن للعلوم و التكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

استمارة مقابلة شخصية

السيد/..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام راجياً منكم تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية بعنوان: واقع إعداد الموازنة العامة لحكومة السودان وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة حيث يقوم الباحث بإجراء مقابلات شخصية لبعض المختصين بشأن الموازنة العامة بإدارات وزارة المالية والاقتصاد الوطني حول معرفتهم وتقييمهم لتجربة تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان وكذلك حول إليه إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بوزارة المالية الاتحادية.

الرجاء من سيادتكم الإجابة على أسئلة هذه الاستمارة بكل دقة وعناية، مؤكداً لكم أن إجاباتكم ستعامل بسرية وتستخدم فقط للبحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير،،،

الباحث/ عثمان محمد أبكر

٠٩١٨٥١٣٣٣١

Osman-abakar@yahoo.com

١. ما هي أسس التسجيل المتبعة في وزارة المالية لتقيد بنود الموازنة العامة وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة؟

.....
.....
.....
.....
.....

٢. كيف يتم تغطية بنود الموازنة العامة لكل مؤسسات ووحدات الحكومة؟

.....
.....
.....
.....
.....

٣. بالنسبة لبنود الميزانية العمومية:

أ. كيف يتم حصر وتسجيل وتقييم بنود الأصول الثابتة كالعربات والمباني والمعدات الحكومية؟

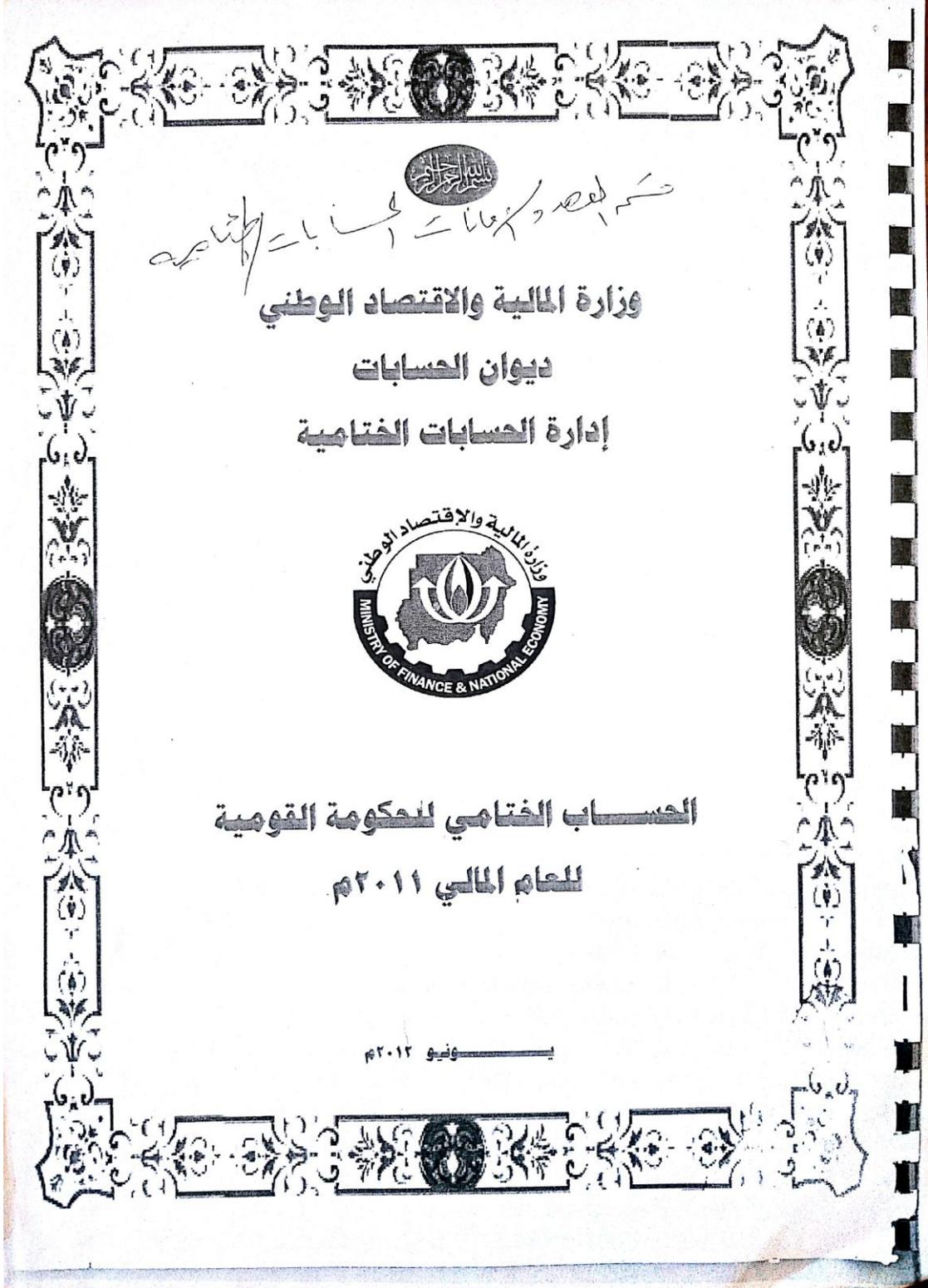
.....
.....
.....
.....
.....

٤. ما هي سياسة الإهلاك المتبعة للأصول غير المالية الثابتة والبيولوجية؟

.....
.....
.....
.....
.....

٥. كيف يتم التفرقة بين المخزون الإستراتيجي والمخزون الجاري من حيث العرض والإفصاح في الموازنة العامة؟

.....
.....
.....
.....



بسم الله الرحمن الرحيم
ديوان الحسابات
الميزانية العمومية للعام المالي ٢٠١١ م
والمنتهى في ٢٠١١/١٢/٣١ م

الارصدة بالجنيه السوداني

٢٠١١ م		ديسمبر ٢٠١٠ م	
كلي	جزئي	ايضاحات	البيان
			الاصول
		١	الاصول غير المالية
	١٠,٥٦٤,٥٤٧,٠٩٠		اصول ثابتة
	٤٣٥,٦٦١,٦٣٦		مخزونات
	١,٤٥٩,١٣٧,٤٠٦		اصول غير منتجة
١٢,٤٥٩,٣٤٦,١٣٢			اجمالي الاصول غير المالية
			الاصول المالية
	١,٨١٠,٤٨٥,٧٨٦	٢	اسهم وحصص راس المال
	٨١٥,١٧٥,٦٧٧	٣	الارصدة النقدية
	٣٣٣,٨٩٣,٢٧٣	٤	حسابات مدينة (عهد)
	١٩,١١٤,٣٧٣	٥	جاري مخازن
	٢٠,٦٥٧,٣٥١٤	٦	حسابات مدينة اخرى
			اجمالي الاصول المالية
٣,١٨٥,٢٤٢,٦٢٣			٢,٦٢٦,٧٩٠,٠٥٠
١٥,٦٤٤,٥٨٨,٧٥٥			١١,٧٩١,٩٧١,٨٢٧
			الخصوم
	١,١٦٨,٧٩٨,٣٥٥	٧	حسابات دائنة (الامانات)
	١,١٣١,٢٧٤,٢٥٤	٨	حسابات دائنة اخرى
	١٠,٩٢٢,٣٤١,٩٨٢	٩	الاستدانة من النظام المصرفي
	١١,٤٥٩,٩٧٣,٦٠٩	١٠	شهادات شهامة
	١,٣٥٤,٤٠٢,٩١٢	١١	الصكوك
	٥٥٥,٠٦٧,٧٨٦	١٢	شهادات شامة
	٦,٧٨٩,٤٢٠,٨٦٥	١٣	القروض الخارجية
			اجمالي الخصوم
(٣٣,٣٨١,٢٧٩,٧٦٣)			٢٦,٦٨٧,٤٩١,٧٨٦
١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨			١٤,٨٩٥,٥١٩,٩٥٩
			متتملا في :-
	١٩,١٣٨,٦٦٠,٠٨٣	١٤	العجز المرحل
	(١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥)		رصيد التشغيل
١٧,٧٣٦,٦٩١,٠٠٨			١٤,٨٩٥,٥١٩,٩٥٩

رحمة الله على بابكر
مدير عام ديوان الحسابات

عصام الدين احمد الطيب
مدير ادارة الحسابات الختامية

التدفقات النقدية للعام المالي
المنتهى فى ٣١/١٢/٢٠١١ م

المبلغ بالجنيه	البيان
	صافى التدفقات النقدية من الاداء الفعلى للموازنة
١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥	فائض العام المالى ٢٠١١ م
	<u>زائداً</u>
	الزيادة فى الامانات
٢٦٣,٦٠٩,٧٠٢	الزيادة فى القروض الخارجية
١,٧٢٨,٦٨٦,٠٦٩	الزيادة فى الاستدانة من النظام المصرفى
١,٤٩٩,٣٣٠,٩٨٢	الزيادة فى شهادات شهامة
١,٧٨٧,٩٢٤,٦٠٩	الزيادة فى الصكوك
١٨٣,٩٦٣,٤٠٤	الزيادة فى شهادات شامة
١٠٠,٠٣٠,٠٠٠	الزيادة فى الحسابات الدائنة الاخرى
١,١٣٠,٢٤٣,٢١١	
٦,٦٩٣,٧٨٧,٩٧٧	
٨,٠٩٥,٧٥٧,٠٥٢	<u>الجماعة</u>
	<u>ناقصاً</u>
	الزيادة فى الاصول غير المالية
٣,٢٩٤,١٦٤,٣٥٥	الزيادة فى اسهم وحصص راس المال
٣٩٧,٢٨٢,٩٧١	الزيادة فى جارى المخازن
٩٩٥,٦٩٢	الزيادة فى العجز المرحل
٤,٢٤٣,١٤٠,١٢٤	الزيادة فى حسابات مدينة (العهد)
٤٨,٩٩٥,٤٣٧	الزيادة فى حسابات مدينة اخرى
٩٠٠,٠٠٠	
٧,٩٨٥,٤٧٨,٥٧٩	<u>الجماعة</u>
١١٠,٢٧٨,٤٧٣	يساوى الزيادة فى الارصدة النقدية بالبنوك والخزن

حساب التشغيل للعام المالي المنتهى في ٢٠١١/١٢/٣١ م

المبلغ بالجنيه

النسبة المئوية	الإدارة الفعلية	لا اعتماد المجلد ٢٠١١ م	اعتماد الموازنة ٢٠١١ م	البيان
Z118	٢٨,١٥٩,٦٢٧,٨٥٠	٢٢,٩٥٨,٢٠٠,٠٠٠	٢٤,٢٧٤,٤٠٠,٠٠٠	الإيرادات
Z110	١١,٣٦٧,٤٩٠,٦٢٢	١٠,٣١٣,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٣١٣,٠٠٠,٠٠٠	الإيرادات الضريبية
Z106	١,١٥١,٤٠٢,٦١٩	١,٠٩١,٣٠٠,٠٠٠	١,٠٩١,٣٠٠,٠٠٠	الضرائب على الدخل والإرباح ومكاسب رأس المال
Z102	٦٥,٢٩٢,٢٨٢	٦٤,٠٠٠,٠٠٠	٦٤,٠٠٠,٠٠٠	الضرائب على الملكية
Z113	٦,٧٢٦,٧٨٢,٢٨٩	٥,٩٨٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٩٨٥,٠٠٠,٠٠٠	الضرائب على السلع والخدمات
Z107	٢,٢٨٢,٤٠١,٧٥٧	٢,١٥٨,٣٠٠,٠٠٠	٢,١٥٨,٣٠٠,٠٠٠	الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية
Z119	٢١,٥١٠,٥٧٤	١٤,٤٠٠,٠٠٠	١٤,٤٠٠,٠٠٠	ضرائب أخرى
	١,٢١٢,٥٧٦,٢٠٠	٨٤٧,٩٠٠,٠٠٠	١,١٦٤,١٠٠,٠٠٠	المنح
Z112	١٥,٥٧٩,٥٦١,٠٢٨	١٢,٧٩٧,٣٠٠,٠٠٠	١٢,٧٩٧,٣٠٠,٠٠٠	الإيرادات الأخرى
Z60	٩٠٧,٩٧٠,٢٩٥	١,٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	دخل ملكية
Z102	١١,٥٩١,٢١٤,٧٧١	١١,٣٦٦,١٠٠,٠٠٠	١١,٣٦٦,١٠٠,٠٠٠	مبيعات السلع والخدمات
Z103	١١,٠٨٢,٤٧٢,٥٢٥	١٠,٧٢٧,١٠٠,٠٠٠	١٠,٧٢٧,١٠٠,٠٠٠	مبيعات سلع الهيئات الحكومية السوقية
Z102	١١,٠٨١,٩٧٤,٩٢٢	١٠,٧٢٦,١٠٠,٠٠٠	١٠,٧٢٦,١٠٠,٠٠٠	مبيعات النفط عائد البترول السوداني
Z50	٤٩٧,٦٠٢	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	مبيعات سلع الهيئات الحكومية السوفية غير النفط
Z82	٥٠٤,٥٨٠,٠٥٢	٦١٩,٠٠٠,٠٠٠	٦١٩,٠٠٠,٠٠٠	الرسوم الإدارية
Z٤٢	٤,١٦٢,١٨٢	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	مبيعات عرضية للهيئات الحكومية غير السوقية
Z91	٢,٨٢٠,٢٢٥	٤,٣٠٠,٠٠٠	٤,٣٠٠,٠٠٠	الغرامات والجزاءات والمصادرات
Z11290	٢,٠٧٦,٥٥٥,٧٢٧	٢٧,٠٠٠,٠٠٠	٢٧,٠٠٠,٠٠٠	إيرادات متنوعة أخرى
Z110	٢٦,٧٥٧,٦٥٨,٧٧٥	٢٤,٢٧٤,٦٠٠,٠٠٠	٢٤,٢٧٤,٦٠٠,٠٠٠	المصروفات
Z120	٩,٥٢٩,٥٩٠,٩٤٥	٧,٩٦١,٠٠٠,٠٠٠	٧,٩٦١,٠٠٠,٠٠٠	تعويضات العاملين
Z113	٩,٢٢٩,١٠٢,٠٢١	٧,٥١٢,٧٠٠,٠٠٠	٧,٥١٢,٧٠٠,٠٠٠	المرتبات والاجور
Z92	٣٠٠,٤٨٨,٩٢٤	٣٢٢,٣٠٠,٠٠٠	٣٢٢,٣٠٠,٠٠٠	المساهمات الاجتماعية
Z٠		١٢٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠,٠٠٠	احتياطي تعويضات العاملين
Z126	٢,٦٠٠,٣٠٢,٦٢٨	١,٩١٥,٠٠٠,٠٠٠	١,٩١٥,٠٠٠,٠٠٠	شراء السلع والخدمات
Z129	١,٩٧٨,٦٩٩,٥١١	١,٤٢٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٤٢٠,٠٠٠,٠٠٠	تكلفة التمويل
Z٧٢٤	٢٦٦,١٢٦,٨٥٤	٥٠,٦٠٠,٠٠٠	٥٠,٦٠٠,٠٠٠	الإعانات
Z92	١١,٥٢٤,٩٢٤,٨٣١	١٢,٤٦٢,٣٠٠,٠٠٠	١٢,٤٦٢,٣٠٠,٠٠٠	المنح
Z100	٢٦,٦٢٢,٠١٢	٢٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠,٠٠٠	المنظمات الدولية
Z92	١١,٤٨٨,٢١١,٨١٨	١٢,٤٢٧,٣٠٠,٠٠٠	١٢,٤٢٧,٣٠٠,٠٠٠	وحدات حكومية عامة أخرى
Z109	٩,٦٧٠,٧١١,٠٣٧	٨,٩٥٥,٥٠٠,٠٠٠	٨,٩٥٥,٥٠٠,٠٠٠	الجارية
Z111	٥,٣١٠,٤٩٧,٠٥٩	٤,٧٨٧,٧٠٠,٠٠٠	٤,٧٨٧,٧٠٠,٠٠٠	تحويلات حكومة الجنوب
Z107	٤,٨٤٢,٥٩٧,٠٢٢	٤,٥٢٢,٩٠٠,٠٠٠	٤,٥٢٢,٩٠٠,٠٠٠	نصيب حكومة الجنوب من الإيرادات البترولية
Z200	٤٥٨,١٧٠,١٥٥	١٨٢,٣٠٠,٠٠٠	١٨٢,٣٠٠,٠٠٠	نصيب الولايات الجنوبية المنتجة للبترول
Z1٤	٩,٧٢٩,٨٨١	٧١,٥٠٠,٠٠٠	٧١,٥٠٠,٠٠٠	نصيب حكومة الجنوب من الإيرادات القومية المحصلة بالجنوب
Z106	٤,٣٦٠,٢١٢,٩٧٨	٤,١١٧,٨٠٠,٠٠٠	٤,١١٧,٨٠٠,٠٠٠	تحويلات حكومات الولايات الشمالية الحاربية
Z106	٤,٢١٩,٨٩٥,٢٢١	٤,٠٧٤,٠٠٠,٠٠٠	٤,٠٧٤,٠٠٠,٠٠٠	نصيب الولايات الشمالية من الإيرادات القومية
Z92	٤٠,٢١٨,٧٤٧	٤٢,٨٠٠,٠٠٠	٤٢,٨٠٠,٠٠٠	نصيب الولايات الشمالية المنتجة للبترول
Z٥٢	١,٨١٧,٦٠٠,٧٨١	٢,٥٢١,٨٠٠,٠٠٠	٢,٥٢١,٨٠٠,٠٠٠	الرأسمالية
Z٤٨	١,٦٨٥,٩٤٥,٩٨٦	٢,٥١٢,٥٠٠,٠٠٠	٢,٥١٢,٥٠٠,٠٠٠	تحويلات حكومات الولايات الشمالية الرأسمالية
Z٨٥	٧,٠٢٨,٢٩٦	٨,٣٠٠,٠٠٠	٨,٣٠٠,٠٠٠	نصيب ابي من البترول
	٢,٠٠٠,٠٠٠			صندوق دعم الوحدة
	١٢١,٦٢٦,٢٩٩			استراتيجية دار فور
Z2٤٠	٢٢٩,٩٤٩,٨٦٦	١٤١,٨٠٠,٠٠٠	١٤١,٨٠٠,٠٠٠	منافع اجتماعية
Z126	٤٠٨,٠٥٢,١٤٠	٢٢٢,٩٠٠,٠٠٠	٢٢٢,٩٠٠,٠٠٠	المصروفات الأخرى
Z٧٠٠٩٨٥	١,٤٠١,٩٦٩,٠٧٥	-٢٠٠,٠٠٠	-٢٠٠,٠٠٠	صافى رصيد التشغيل (الإيرادات - المصروفات)

١٤/١٢/١١

رحمة الله على باكر
مدير عام ديوان الحسابات

٢٠١٢/١٢

عصام الدين أحمد الطيب
مدير إدارة الحسابات الختامية