

أهمية تقويم أداء وحدات الدولة بأستعمال معلومات النظام المحاسبى الحكومي (دراسة ميدانية لإراء العاملين فى الجامعة المستنصرية)

** إلهام هاشم محمد

* أ. حسن عبدالكريم سلوم

المسخلص

ان النظام المحاسبى الحكومي أصبح أداة مهمة من أدوات الدولة في توفير المعلومات التي تساعد الجهاز الحكومي على إدارة الموارد الاقتصادية للدولة وإنجاز المهام والبرامج الموكلة له عبر موازنة الدولة بكفاءة وفاعلية، كما يهدف إلى المساعدة في تقويم الأداء الحكومي من خلال توفير المعلومات اللازمة عن البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية والتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المحددة لها وتحقيق النتائج المتوقعة منها. وكذلك يعد نظام المعلومات الكمي الرئيسي للوحدات الخدمية والذي يسعى الى تحقيق الرقابة المالية والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة وإنفاقها بالأغراض المخصصة لها والتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات. كما يعد القاعدة الأساسية لتوفير البيانات والمعلومات المالية المفيدة التي تخدم عملية إعداد الموازنة وخطط التنمية ومتابعة تنفيذها والرقابة عليها، وكذلك لقياس كفاءة الاجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة.

Abstract

The accounting system of government has become an important tool of the state to provide information that will help the government apparatus to manage the economic resources of the state and accomplish the tasks and programs entrusted to him through the state budget efficiently and effectively , and aims to assist in the evaluation of government performance by providing the necessary information about the programs and activities carried out by government units and ensure achievement of objectives and specific programs and achieve its expected results . As well as quantitative information system is the main service units , which seeks to achieve financial control and make sure not to exceed the funds appropriated and spent purposes allocated to them and compliance with laws , regulations and instructions . It is also the basis for the provision of data and useful financial information that serve the process of preparing the budget and development plans and follow up their implementation and control , as well as to measure the efficiency of government agencies in the implementation of the budget.

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .
** باحثة .

مقبول للنشر بتاريخ 2014/5/5
مستل من رسالة ماجستير

مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث في عدم وجود او انعدام تقويم الاداء في الوحدات الحكومية. وستحاول الدراسة الاجابة عن التساؤلات الآتية :

1. مادور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا ضمن الموازنة العامة للدولة؟
2. ماهي اوجه تطوير الموازنة العامة للدولة وكذلك النظام المحاسبي الحكومي والتي تؤدي الى المساهمة في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا؟

اهمية البحث

تعد الموازنة العامة للدولة الاداة الرئيسية في تحقيق انجازات الاداء العام والوسيلة التي تستخدمها السلطة التشريعية للاستدلال على كفاءة اجهزتها سواء التشريعية او التنفيذية والرقابية من خلال النظر الى مدخلات ومخرجات هذه الموازنة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وبرزت اهمية البحث في معرفة دور الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد حاليا في تقويم اداء الوحدات الحكومية وما يحتاج اليه كلاهما من تطوير، وان تقويم الاداء هو الوسيلة لمعرفة كفاءة الوحدات الحكومية في انفاقها للاعتمادات المخصصة لها ضمن الموازنة ومعرفة مدى تحقيقها لاهدافها المخططة.

اهداف البحث

من اهم الاهداف التي يسعى اليها البحث الى تحقيقها:

1. التعريف بالموازنة العامة للدولة من حيث المفهوم والاهداف والاسس المتبعة في اعدادها.
2. التعريف بالنظام المحاسبي الحكومي من حيث مفهومه واهدافه واهم العناصر المكونة له.
3. التطرق الى مفهوم تقويم الاداء من حيث التعريف والاهداف والاساليب والطرق المتبعة.
4. بيان دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا.
5. تقديم المقترحات التي تساعد في تطوير الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي.

فرضية البحث

تقوم الفرضية الاساسية للبحث على ان للنظام المحاسبي الحكومي دوراً أساسياً في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا ضمن الموازنة العامة للدولة، ويختلف هذا الدور حسب نوع الموازنة المطبقة للدولة.

مصادر جمع البيانات والمعلومات

لغرض تحقيق أهداف البحث فقد تم الاعتماد بالجانب النظري على مجموعة من المراجع العربية والأجنبية منها : الكتب والدوريات والبحوث والرسائل والاطاريح . فضلا عن استخدام الشبكة العالمية للمعلومات (الانترنت) للحصول على أحدث المصادر بغية اغناء الجانب النظري . أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على الاستبانة فضلاً عن المقابلات الشخصية مع موظفين الجامعة المستنصرية عينة البحث.

الجانب النظري للبحث

أولاً : الموازنة العامة للدولة

ان فكرة الموازنة العامة هي فكرة موجودة منذ قديم الزمان حيث ان الشعوب القديمة عرفت الانشطة الاقتصادية والتجارية وفكرت في تنظيم شؤونها بصور مختلفة من انواع العد او الترقيم والحساب او الانظمة الحسابية بصورة بدائية. حيث ان هناك الألواح الطينية المسجلة فيها الامور المالية من عهد اجدادنا البابليين والتي يعود تاريخها إلى سنة (3600) ق.م وتعد اقدم ما عرف عن الموازنة (سلوم، 2001: 41). ولقد تطور مفهوم الموازنة العامة للدولة مع تطور نشاطات الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، حيث ان زيادة حجم نشاطات الحكومة بصورة كبيرة ادى الى ظهور حاجة ملحة لتطوير اجراءات الموازنة العامة وتصنيفها بشكل يلبي لادارة المالية للحكومة احتياجاتها من البيانات والمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسة المالية والاقتصادية واعداد خطط التنمية الاقتصادية وتقييم كفاءة وفعالية الاداء (الحجاوي، 2004: 159). ان بناء الموازنة الحكومية هو فن الجمع بين الإيرادات والمصروفات الحكومية لتقرير مبلغ الموازنة الذي ينفق على كل نشاط ضروري، وبناء موازنة مناسبة يساعد في تحديد صحة وتوازن المالية الحكومية (101: najafi&ahmadkhani,2012). والموازنة

هي الجزء المهم من مسؤوليات التخطيط والمراقبة للمديرين، وتجسد خطط الإدارة لتلبية توقعات الجمهور (Wilson & et al, 2010: 529). وتعد الموازنة معياراً لقياس الكفاءة والفعالية، كما تمثل السياسة العامة التي تنطوي على أهم الأهداف، ووسائل تحقيق هذه الأهداف كما تحددها السلطة التشريعية. فضلاً عن وصفها إطاراً للعمليات، فهي غالباً ما تمثل وثيقة قانونية لأنواع معينة من المنظمات، كما في الوحدات الحكومية. والواقع أن الموازنة لها قوة القانون في معظم الحكومات (Ives & et al, 2009: 56). وهناك عدة تعاريف للموازنة نذكر منها مايلي:

- عرفها قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 (بانها برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات والصفات العينية للحكومة).
- ((العنصر الأساسي للتخطيط المالي والرقابة و عمليات التقييم للحكومات)) (Granof, 2004: 78).
- ((الموازنة هي تقدير رسمي للموارد التي تخطط المنظمة لإتفاقها لأغراض محددة خلال فترة زمنية محددة (عادة سنة مالية) والوسائل المقترحة لاقتناء هذه الموارد)) (Ives & et al, previous source: 56).
- ((الرأي القانوني للموازنة انها خطة للعملية المالية تجسد تقدير النفقات المقترحة لمدة معينة من الزمن والوسائل المقترحة لتمويلها. وتعتبر كأجهزة مساعدة للإدارة في تشغيل المنظمة بفعالية أكثر)) (Wilson & et al, previous source: 530).
- ((هي عملية تخصيص الموارد النادرة بين المطالب غير المحدودة، والموازنة تسن بقانون رسمي كخطة عملية لفترة محددة، وكحد أدنى يجب ان تحتوي هذه الخطة معلومات عن انواع وكميات النفقات المخصصة واغراضها ووسائل تمويلها)) (Freeman & et al, 2011: 121).

ومن خلال مجموعة التعاريف السابقة للموازنة العامة يمكن القول ان الموازنة العامة هي ((وثيقة قانونية وخطة مالية اقتصادية سياسية تقدر فيها نفقات الدولة وإيراداتها للسنة المالية المقبلة، تقوم على اساس التخطيط والتنسيق لمجموعة من الاهداف والبرامج التي تسعى الدولة لتحقيقها ضمن اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهي بذلك تعد اداة رقابية وتقويمية مهمة للجهاز الحكومي من خلال مقارنة ماتم تنفيذه بما كان مقرر له في الموازنة)).

أهداف الموازنة العامة

يمكن تلخيص اهداف الموازنة في ثلاثة اهداف رئيسية (حماد والبحر، 1990: 75-77):

أ- أهداف تخطيطية

- تهدف الموازنة الى المعاونة في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات وذلك من خلال:
 1. حصر احتياجات وحدات الجهاز الحكومي خلال المدة القادمة.
 2. حصر الموارد ومصادر التمويل الأخرى.
 3. الربط والتنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
 4. التنسيق والتوفيق بين وحدات الجهاز الحكومي.
 5. وضع البرنامج الزمني للتنفيذ.

ب- أهداف رقابية

- تهدف الموازنة إلى المعاونة في تحقيق ورقابة أكثر فعالية على عمليات التنفيذ من خلال:
 1. قياس الاداء الفعلي للبرامج والانشطة الحكومية.
 2. متابعة البرامج والانشطة الحكومية.
 3. تقييم الاداء بمقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية بتقديرات الموازنة وتحليل الفروق واقتراح الاجراءات التصحيحية.
 4. الرقابة على اصول وممتلكات الوحدة والمحافظة عليها.
 5. المعاونة في تخفيض وضغط وضبط وترشيد الانفاق الحكومي.
 6. التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية منها والادارية.

ج- أهداف سلوكية

- تهدف الموازنة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة من خلال:
 1. التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار.
 2. تحقيق التوافق بين اهداف الفرد واهداف الوحدة، بين المصلحة الخاصة والعامة.
 3. زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين..
 4. افساح المجال للعاملين للمشاركة في اعداد الموازنة ووضع اهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من سلطات أعلى.
 5. توفير اساس عادل للثواب والعقاب.

6. زيادة فعالية الاتصال بين المستويات الادارية المختلفة وخاصة الاتصالات من اسفل الى أعلى.
7. تحقيق التغذية الاسترجاعية (المرتدة) بما يمكن الرؤساء من التعرف على حقيقة ما يجري في اماكن العمل وادراك حقيقة شعور العاملين واحساسهم.

دورة الموازنة:

يقصد بدورة الموازنة المراحل التي تمر بها عملية الموازنة العامة للدولة، وهي:

1- مرحلة التحضير والاعداد:

تعد هذه المرحلة من اهم المراحل واعقدها وتؤثر بشكل مباشر على بقية المراحل وترتبط بها ارتباطا مباشرا حيث كلما كان الاعداد جيد ومطابق للأهداف التي تبغي السلطة تحقيقها كانت المصادقة سهلة وسريعة لعدم الحاجة الى المناقشات المطولة وكلما كانت الموازنة منتظمة ومحللة وفق اسلوب علمي صحيح كان التنفيذ جيد ومرن وكلما كانت الموازنة معدة وفق اسلوب تضمن الرقابة عليها كانت المرحلة الاخيرة ممكنة من حيث تنفيذ انواع الرقابة عليها وباشكالها المختلفة (سلوم، مصدر سابق: 69).

وتبدأ مرحلة التحضير والاعداد بالتعرف على التوجهات او الاطار الذي يجب ان تعد الموازنة على اساسه، ويتم هذا التعرف من خلال توجهات السلطة التشريعية وايضا من خلال التعليمات التي يصدرها وزير المالية متضمنة القواعد الواجبة الاتباع في اعداد الموازنة عن الفترة القادمة (حماد والبحر، مصدر سابق: 94).

2- مرحلة التشريع او الاعتماد:

بعد تقديم مشروع الموازنة للسلطة التشريعية و مناقشة و اجراء التعديلات المقترحة عليه يتم المصادقة على المشروع ، و يصبح المشروع قانون يسمى قانون الموازنة العامة للسنة المختصة حيث يتم فحصها و مناقشتها في البرلمان على ثلاث مراحل :-

المرحلة الاولى : تتم مناقشتها مناقشة عادية و تناقش فيها سياسة الحكومة .
المرحلة الثانية : تتم مناقشتها مناقشة تفصيلية اذ تناقش فيها ابواب الموازنة بصورة تفصيلية
المرحلة الثالثة : وفيها يقترح المجلس على مشروع الموازنة بكامله (احمد، 2008: 42).

3- مرحلة التنفيذ :

ويقصد بتنفيذ الموازنة العامة، العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات، وانفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات، وكلما كان تحضير واعداد الموازنة العامة محكما ودقيقا وموضوعيا كلما كان تنفيذ الموازنة العامة متطابقا مع الواقع العملي وقريبا جدا من الارقام الواردة في الموازنة العامة. ولا تقتصر مرحلة تنفيذ الموازنة العامة على تحصيل الإيرادات العامة وانفاق النفقات العامة، بل تتناول كذلك المتابعة والرقابة لأثار العمليات المالية في الاقتصاد القومي، واتجاهات تطبيق الموازنة نحو الاهداف الاقتصادية والمالية المنشودة حتى تستطيع الدولة من خلال المتابعة والرقابة، تعديل سياسة الإيراد وسياسة الانفاق في الوقت المناسب (الخطيب وشامية، 2003: 310).

4- مرحلة الرقابة وتقويم الاداء:

بعد ان تتم دورة الموازنة المتمثلة بالتحضير والاعتماد والتنفيذ تبدأ مرحلة اخرى هي مرحلة لا بد للموازنة من المرور بها وهي مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من حسن ادارة الاموال العامة ومن مدى انطباق تقديرات الموازنة على ماتحقق منها فعلا فالسلطة التنفيذية قد تخرج عن الحدود التي حددها لها قانون الموازنة والتعليمات الصادرة بخصوصها من السلطة التشريعية عند المصادقة على الموازنة ومن هنا تأتي اهمية الرقابة على تنفيذ موازنة الدولة حتى يتم التنفيذ ضمن الحدود والتوجيهات العامة الصادرة من السلطة التشريعية (العلي، 2009: 383).

وللرقابة انواع متعددة فمن حيث الزمن تقسم على رقابة سابقة للتنفيذ او لاحقة له او تكون اثناء التنفيذ، ومن حيث المصدر تقسم الى رقابة ادارية (ذاتية) وبرلمانية (تشريعية) ومستقلة وتصنف ايضا الى رقابة داخلية واخرى خارجية .

وتركز نظم المحاسبة الحكومية التقليدية على الرقابة المالية القانونية ولا تعطي الاهتمام لمراجعة وتقييم النتائج الا ان التطور الحديث في مجال الموازنات والمحاسبة الحكومية اديا الى تطوير عمليات الرقابة بحيث تشمل ايضا تقييم النتائج وقياس كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والانشطة الحكومية (اسماعيل وعدس، 2010: 156).

تقويم الموازنة :

هي من احدث طرق الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، فلا تكتفي بمتابعة الجوانب الشكلية للنفقات العامة التي تشكل محور الرقابة الحسابية، وانما تسعى الى وضع معايير وانماط تتخذ اساسا للمراجعة، والكشف عن اخطاء او اسراف في استخدام الموارد المالية المتاحة، فهي تتضمن مراجعة حسابات تكاليف الاعمال، ومقارنتها بما كان مقدرا لها، وكذلك مراجعة نتائج الاعمال، والعائد منها ومقارنتها بما كان مستهدفا منها،

وتمتد الرقابة التقييمية لتشمل قياس المنفعة التي تكون قد عادت على المجتمع من تنفيذ البرامج والمشروعات العامة المدرجة في الموازنة العامة، كما تسعى الى تقييم النشاط الحكومي سعياً وراء رفع الكفاءة وتحسين مستوى الاداء (الخطيب وشامية، مصدر سابق: 326). والغرض منها هو التأكد من تنفيذ الموازنة قد تم طبقاً للسياسة المرسومة وان الاعتمادات التي سبق اعتمادها وقرارها قد تحقق استخدامها في الاغراض التي خصصت لها ولذا فإن تقويم الموازنة ليس الانوع من الرقابة المالية او بعبارة ادق هي رقابة تصحيح. وحتى يتم تقويم الموازنة يتطلب الامر اتمام وضع الحساب الختامي والتقرير المرافق له بالسرعة الممكنة وفي فترة قصيرة وذلك فور الانتهاء من السنة المالية نظراً لان اتمام هذه العملية مسألة حيوية لازمة لتحقيق رقابة فعالة ولتوفير احداث البيانات عن مختلف الكميات والظواهر المالية الفعلية وهو الامر الذي يساعد على تحسين تقديرات الموازنة في المستقبل (العلي، مصدر سابق: 393).

غير ان واقع الامر يكشف ان عملية اعداد الحسابات الختامية قد تستغرق شهوراً في الدول المتقدمة غير انها تستغرق سنوات في البلاد النامية الامر الذي يجعل من عمل المقيم او عملية تقويم الموازنة مجرد عملية ميكانيكية لا تؤدي في الحقيقة الاهداف الاساسية منها. وتتلخص مقومات التقويم في اركان ثلاثة هي:

1. المقارنة :

تتلخص عملية المقارنة في عرض نتائج التنفيذ مقارنة بالمخطط او عرض لنتائج التنفيذ في فترات متماثلة ومهما اختلف اسلوب العرض او شكله او مقوماته وكلما كان العرض واضحاً متضمناً كافة التفاصيل المالية والكمية كانت الفائدة اوفى.

2. تحديد المتغيرات والمسؤوليات :

ولا يكفي ان تتم المقارنات وتعرض الجداول والكشوف بل لا بد ان تحلل النتائج وتوضح الانحرافات او التغيرات بحيث تعرف الاسباب وتحدد المسؤوليات.

3. اتخاذ القرارات :

وحتى يمكن الاستفادة الكاملة من تقارير المتابعة والتقويم يجب ان تحدد مسؤولية اتخاذ القرارات المصححة اولا بأول بحيث تؤخذ النتائج لتدرس وتكون موضع بحث وتحليل وتستخلص منها خبرات يمكن ان يستفاد بها عند وضع الخطط والبرامج الجديدة (العلي، مصدر سابق: 395).

مراحل تطور الموازنة العامة :

يمكن عرض أهم مراحل التطور الحاصلة على الموازنة العامة والتي تعتبر الاساس الجوهري في التغيير هي:-

1- موازنة البنود (التقليدية) :

تعد موازنة البنود من أقدم انواع الموازونات، ولذلك فانها تسمى بالموازنة التقليدية وهي الاكثر شيوعاً واستخداماً في معظم الدول وبضمنها العراق. حيث ان الموازنة التقليدية اتخذت منذ نشوئها اتجاهاً رقابياً وكان الهدف الاساسي لها موجهاً للرقابة على الاتفاق العام (الزويني، 2005: 117). وتعرف موازنة البنود بأنها (الوثيقة التي يتم فيها حصر جميع إيرادات الدولة ونفقاتها بشكل مفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التشريعية ومحاسبة السلطة التنفيذية عن أية تجاوزات مالية لم تعتمد) (الشيخلي، 2007: 22).

ان التوجه الاساسي لموازنة البنود هو الرقابة على النفقات والمسائلة الادارية المحلية، وموازنة البنود لا توفر الية لتقييم المنافع من النفقات الحالية وبالتالي لامبرر لتشجيع المسؤولين على تخصيص مواردها بصورة فعالة (8: 2008, schaeffer&yilmaz).

2- موازنة البرامج والاداء :

تحددت نقطة التحول في اهداف الموازنة العامة من موازنة رقابة الى موازنة الاداء في نهاية العشرينات وبداية الثلاثينات من القرن العشرين، اذ ظهر في الولايات المتحدة الامريكية من ينادي بضرورة ادخال الادارة العلمية الحديثة في مجال الادارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يعهد اليها من اعمال بكفاءة ووفق الخطة المعتمدة التي تسيير عليها الحكومة. ويمكن تعريف موازنة البرامج والاداء بانها (مجموعة الاهداف المقرر على اجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال مدة زمنية مقبلة بعد تفصيلها تبعا للبرامج والانشطة والجهود اللازمة لهذا التحقيق، مع تحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج او نشاط، وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاية) (المهايني، 1995: 80-81).

3- موازنة التخطيط والبرمجة :

نشأ هذا النظام من الموازونات بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة عندما قامت مجموعة من المحللين في مؤسسة (RAND) الأمريكية بطرح هذا النظام واستخدامه اضافة بذلك الوسيلة اللازمة للمساعدة في فهم المشاكل المتعلقة بالدفاع الوطني، وفي عام 1962 تبنت وزارة الدفاع الأمريكية هذا النظام لتطوير نشاطات

التخطيط والمراقبة. وأمر الرئيس جونسون في صيف 1965 لتطبيقه في الولايات المتحدة الأمريكية وفي 1966 بدأت الولايات المتحدة بتطبيقه على موازنة السنة المذكورة.

ويعتمد هذا النظام على الربط والتكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ- الاهداف المطلوب تحقيقها (التخطيط).

ب- وسائل تحقيق الاهداف (البرامج والانشطة).

ت- الاموال المتاحة لتمويل البرامج والانشطة (الموازنة).

أي انها تعتمد على التكامل بين هذه العوامل الثلاثة فتبدأ دورتها بالتخطيط وصياغة الاهداف ثم يلي ذلك تحديد البرامج والانشطة التي تكفل تحقيق هذه الاهداف وبعد ذلك تبحث في مصادر التمويل بالتعرف على الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والانشطة والبرنامج الزمني لذلك. ويمكن ان يعرف هذا النظام بأنه (منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الاموال في وحدات الجهاز الاداري للدولة (الخطيب والمهاني، 2008: 295) (حماد والبحر، مصدر سابق: 122).

4- الموازنة الصفرية:

بسبب الصعوبات التي واجهت كل من نظام البرامج والإداء و التخطيط والبرمجة والتي إدت الى أخفاقات شديدة في الجانب التطبيقي لهما وبسبب ضعف العلاقة بين النفقات المخصصة للأنشطة والمشاريع في موازنة الدولة وبين فاعلية وكفاءة هذه الأنظمة والمشاريع في الموازنة التقليدية ، ظهرت الدعوة الى نظام جديد يعيد النظر في برامج الأنفاق فيلغي ما هو غير ضروري ويعطي الأهتمام الى ما هو ضروري وملح وأساس هذا النظام أطلق عليه تسمية موازنة الأساس الصفري (البغدادي، 2008: 32). ان موازنة الأساس الصفري لاتعطي الأولوية للمشروعات او البرامج تحت التنفيذ او المعتمدة سابقا" على المشروعات الجديدة بل تفترض عدم وجود اية نفقات او خدمات في البداية وبالتالي فهي تقوم بتوزيع التخصيصات المالية الخاضعة للترشيد على المشروعات المختلفة وفقا" للنتائج المتوقعه فإذا تبين من التحليل الاقتصادي ان المشروعات تحت التنفيذ ذات فوائد او منافع قليلة مقارنة بتكاليف اقامتها المرتفعة يتم الغاؤها ولاتخصص لها اية موارد وهذا يعني ان موازنة الأساس الصفري تفترض ان كل مشروع او نشاط يطلب له تخصيص موارد على انه جديد حتى ولو كان قائما ومستمر في التنظيم وذلك حتى يتم الالتزام بتقديم المبررات المذكورة في كل مرة يتم فيها اعداد الموازنة التقديرية ومن ثم يمكن النظر إلى الأساس الموجود بالموازنة الحالية لاي مشروع او نشاط قائم فعلا على انه يعادل الصفر من زاوية اعداد الموازنة المستقبلية (www.mng.kufauniv.com). وعرف مؤتمر الامم المتحدة الذي عقد بالدنمارك عام 1967 الموازنة الصفرية (بانها نظام يفترض عدم وجود اية خدمة او نفقات في البداية، والاخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة، او اكثر الطرق فاعلية، للحصول على مجموعة من المخرجات ووضع الاطار الذي يمكن بموجبه تقييم فاعلية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقا لهذه الاعتبارات) (اسماعيل وكراجة، 1987: 60).

5- الموازنة التعاقدية:

يمكن اعتبار الموازنة التعاقدية هي الموجه الاخيرة من موجبات اصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة ولقد كانت اول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996م. اما مفهوم الموازنة التعاقدية فهو ان تكون العلاقة بين الاجهزة التنفيذية والحكومية علاقة تعاقدية يتم بمقتضاها تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محددة تدفعها الحكومة قبل واثناء وبعد تنفيذها على ما اتفق عليه اي انها نظام لعقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة. وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل كلفة ممكنة وفي الوقت المناسب بشرط ان تحقق تلك البرامج والمشاريع الاهداف المخطط لها (www.koshak.net).

ثانيا: النظام المحاسبي الحكومي

النظام المحاسبي الحكومي هو النظام الذي يقوم بوظائف المحاسبة الحكومية فهو يعمل بموجب اطار من المبادئ والاسس والقواعد ، الهدف من وضعها السيطرة على الموارد المالية للدولة وتنظيم نفقاتها بموجب محددات خطة الموازنة ولذلك يعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه (مجموعة من الاسس والقواعد والاجراءات المحاسبية التي تحكم التصرفات المالية غير الهادفة للربح والداخله ضمن الموازنة العامة للدولة والتي تخضع لاحكام الدستور والقواعد والتعليمات المالية المركزية) (كلو، 1994: 9).

وعن طبيعة النظام المحاسبي الحكومي فهو نظام متكامل للرقابة والمعلومات يأخذ مدخلاته من البيئة بعناصرها السياسية، والنشريعة، والاقتصادية، والادارية، ويتولى العمليات المالية التي تعكس تنفيذ الموازنة، والسياسات المختلفة التي تجسدها، اي العمليات المتعلقة بنشاط الادارة العامة. والنظام المحاسبي

الحكومي يتابع النشاط الحكومي في قطاع الخدمات وهو نشاط محكوم بتحقيق المصلحة العامة، ويخضع للمساءلة القانونية (المبيضين، 1999: 33). كما يعد النظام المحاسبي الحكومي الجيد من المتطلبات الرئيسية لامداد الادارة الحكومية بالبيانات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات كونه نظاما للمعلومات، ولم تعد مهمة النظام المحاسبي الحكومي في العصر الحديث قاصرة على ان يكون دليلا للتصرفات المالية ومرشدا للسلوك في المساءلة القانونية فحسب، بل يجب النظر اليه على انه وسيلة مساعدة في ممارسة مهمة الادارة الحكومية في مختلف المجالات، نظرا لما له من قدرة عظيمة على تزويد العمل الاداري بالحقائق المفيدة (سرايا، 1998: 17). وعلى الرغم من ان الاسس والمبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية متشابهة في مختلف الدول الا ان النظام المحاسبي في كل دولة له خصوصيته التي تعكس النظام الاقتصادي والاداري للدولة وانواع الموازنات المستخدمة ووظائف النظام المحاسبي واحتياجات الادارات العامة. (حماد والبحر، مصدر سابق: 5)

ومن خصائص النظام المحاسبي الحكومي: (بيرة، 2009: 26-27)

1. ان ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع المتطلبات الدستورية والقانونية للدولة.
2. ان يوضع النظام المحاسبي الحكومي بصورة مرتبطة بالموازنة العامة للدولة ويتحقق التكامل بينهما، لظهور مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.
3. تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الاهداف والاعراض التي خصصت من اجلها الاموال وتوضيحها، وتحديد الجهات الادارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وانفاقها في تنفيذ البرامج.
4. تساعد في تسهيل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
5. تطوير النظم المحاسبية بطريقة تسمح بالرقابة الادارية الفعالة للاموال والبرامج.
6. ان يسهل اظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية من خلال قياس الايرادات وتحديد تكاليفها.
7. تلبية الحاجة الى المعلومات المالية الاساسية لتطوير التخطيط والبرمجة والمراجعة وتقويم الأداء بشكل مادي ومالي.
8. يجب ان يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة للتحليل الاقتصادي وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

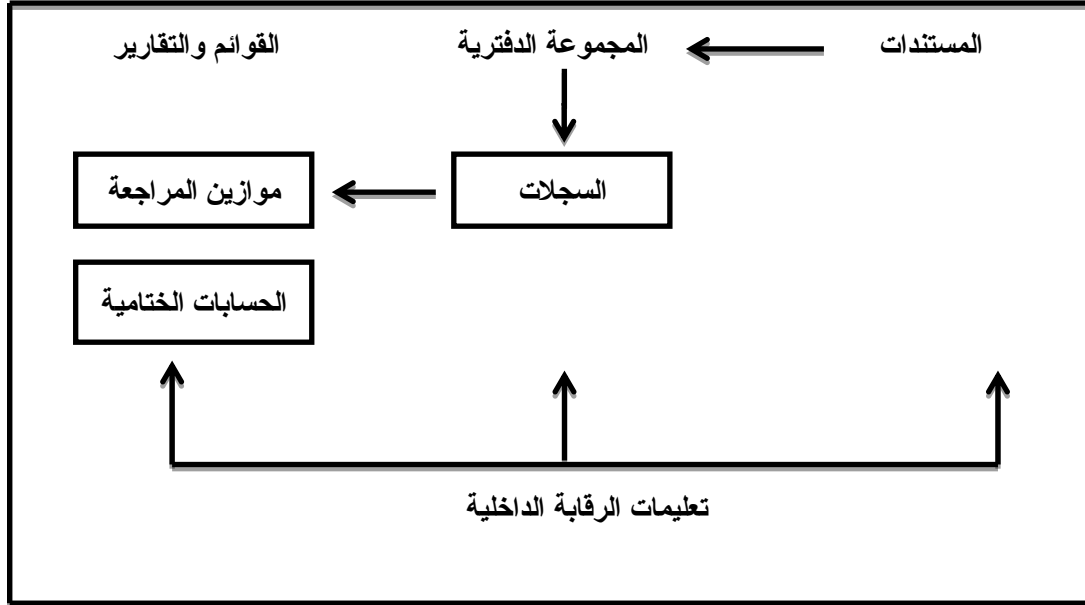
كما يمكن تحديد اهداف النظام المحاسبي الحكومي بما يأتي:

1. التسجيل الكامل لجميع معاملات النشاط الحكومي والتثبت من صحة القيود المحاسبية في السجلات باتباع اسلوب القيد المزدوج في التسجيل (المهاني، مصدر سابق: 16).
2. توفير البيانات اللازمة التي يحتاجها الراي العام للاطلاع على الوضع المالي للدولة (الصانغ، 1989: 19).
3. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: ويقصد بالمساءلة تقديم تفسيرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطات التشريعية او أي جهة لها الحق في طلب ذلك، ويمكن حصر اهداف المساءلة في الاتي:
 - أ- المسائلة المالية، من خلال بيان مدى الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن اداء الوحدة الحكومية.
 - ب- المسائلة الادارية، وذلك من خلال بيان ان الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون اسراف وان الوحدة الحكومية تراعي الاعتدالية في عملها.
 - ت- المسائلة عن الاداء، وذلك من خلال بيان مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والانشطة الخاصة بالوحدة الحكومية.
4. توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة، وذلك من خلال:
 - أ- توفير معلومات لمقارنة نتائج نشاط العام الحالي مع الاعوام السابقة.
 - ب- بيان العلاقة بين المدخلات والمخرجات في العمليات والانشطة التي تقوم بها الوحدة الحكومية.
 - ت- اظهار أي قيود قانونية او تعاقدية على موارد الوحدة الاقتصادية الحكومية واي مخاطر اخرى محتملة.
5. توفير معلومات تفيد في تقييم اداء الوحدة الحكومية من خلال بيان كلفة الخدمات المقدمة ومقارنتها باسعار تقديمها وكذلك من خلال بيان قدرة الوحدة الحكومية على تخفيض الكلف والاستغلال الامثل للمواد المخصصة لها (عبد الله، 2004: 13) (السقا والسندي، 2010: 132-133).
6. اعطاء صورة واضحة عن المركز المالي في نهاية السنة المالية وبيان مقدار العجز او الوفرة للسنة الحالية والمتراكم للدولة (سلوم، مصدر سابق: 10).
7. توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الايرادات العامة واستخداماتها (المبيضين، مصدر سابق: 36).
8. بما ان المحاسبة الحكومية هي كافة عمليات اثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية للجهات المختلفة، وعليه فان النظام المحاسبي الحكومي يجب ان يحقق الاهداف السابقة، وذلك عن طريق توفير المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير الضرورية. ومن هنا فان النظام المحاسبي الحكومي يتألف من عناصر اربعة:

1. المستندات: التي تغطي النشاط وتحدد دور كل منها بدقة وبالشكل الذي يتفق مع استمرار حركة العمل.
2. الدفاتر: التي تسمح بتسجيل وتبويب اوجه النشاط الحكومي بالشكل الذي يمكن من متابعة تنفيذ النشاط وفرض الرقابة عليه.
3. التقارير المالية: التي تقدم في فترات دورية والتي تهدف الى متابعة تحصيل الإيرادات وصراف النفقات.
4. مجموعة تعليمات الرقابة الداخلية: التي توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤولية (اسماعيل وكراجة، مصدر سابق: 115). وكما في الشكل الآتي :

الشكل (1)

عناصر النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: من اعداد الباحثين

اسس التسجيل والقياس في النظام المحاسبي الحكومي

توجد ثلاثة اسس رئيسية لتسجيل عمليات الاتفاق العام الحكومي وتحصيل الإيرادات العامة:

- اساس الاستحقاق.

- اساس النقدي.

- اساس الاستحقاق المعدل او النقدي المعدل.

يتم اختيار الاساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق عدة معايير منها انواع البيانات المالية اللازمة ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية، وادارة الاموال العامة، وكذلك مستوى تطور المحاسبة في الدولة، واسلوب استخدام الحسابات الالكترونية في اثبات حركة الاموال العامة.

(الخطيب والمهاني، مصدر سابق : 75)

وفيما يأتي مفهوم هذه الاسس :

1- اساس الاستحقاق:

طبقاً لهذا الاساس يتم الاعتراف وتسجيل الآثار المالية للمعاملات والاحداث الاخرى في المدة التي حدثت فيها هذه المعاملات والاحداث بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقد، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات في الفترة التي اكتسبت فيها بصرف النظر عن قبضها . ويعد تطبيق اساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي احد العوامل المؤثرة والمهمة التي تساعد في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي بشكل كبير، وجعل التقارير المالية الحكومية اكثر شفافية عن القرارات والعمليات التي تقوم بها الحكومة (عبد الرضا، 2009: 49-50). ويتمتع أساس الاستحقاق بأنه يقدم صورة حقيقية للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي لإعداد الموازنة العامة للسنة القادمة وفق أي من الأساليب الحديثة للموازنات التقديرية، ويوفر معلومات عن كافة العمليات وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية بما يحقق القابلية للمقارنة بين مدة وأخرى ، كما ويسهل عملية قياس كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية. إلا أن ما يعاب على هذا الأساس صعوبة التطبيق في الوحدات الحكومية لحاجة تنفيذه إلى كادر محاسبي كفوء وتأخير في إصدار الحسابات الختامية لحين إجراء كافة التسويات اللازمة بالمستحقات مما يربك لإعمال الحسابية وغموض للمركز المالي للدولة لتأخر تحديد النتائج الفعلية لكل سنة مالية، وإلقاء ستار كثيف على

المخالفات المالية وتأخر البيانات لإعداد تقديرات الموازنة العامة، والتوسع في الإنفاق الحكومي لاستغلال المتبقي من الاعتمادات المخصصة وغير المصروفة في نهاية السنة، ويعطي فرصة في التلاعب والتأثير على النتائج، ويخضع للاعتبارات الشخصية والحكومية (سلوم ودرويش، مصدر سابق: 25-26).

2- الأساس النقدي:

هو ان التحصيل الفعلي يعد الأساس لأثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعد الأساس لأثبات المصروفات. فالعبارة في التسجيل هو التحصيل والدفع النقدي الفعلي دون الأخذ في الاعتبار ما قد يكون مستحقاً من المصروفات والإيرادات، أو ما قد يكون دفع مقدماً من المصروفات أو قبض مقدماً من الإيرادات (حسنين، 1978: 12). ومن مميزات هذا الأساس سهولة التطبيق، والابتعاد عن التقدير الشخصي حيث يكون موضوعياً في قياس النتائج، والسرعة في إعداد الحساب الختامي لعدم الحاجة للتسويات الجردية، كما يوفر الرقابة الفعالة على حركة السيولة النقدية وهو ما يساعد في عملية التخطيط المالي، ومن عيوبه عدم اظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم، وصعوبة إجراء المقارنات من سنة لأخرى وهو ما ينعكس على عمليات التخطيط الكلي (محمود، 2011: 66) ولا يساعد على تنفيذ أي من الموازنات الحديثة مثل موازنة البرامج والأداء والتخطيط والبرمجة أو الصفرية، ولا يقدم هذا الأساس نتائج عن نشاط الوحدات لقياس كفاءة الأداء (المهاني وسلوم، 2007: 102) ولا يوفر قاعدة موحدة للمقارنة السليمة بين حسابات الفترات المالية المختلفة (المبيضين، مصدر سابق: 60).

3- الأساس المختلط (أساس الالتزام أو النقدي المعدل أو الاستحقاق المعدل):

كانت الحكومات تسير بصفة تقليدية على الأساس النقدي، لكن لعيوبه السابق ذكرها بدأت تخرج عن هذا الأساس متخذة في ذلك بعض الحيلة والحذر (الشوبكي وابوشماله، 2012: 41). ويقوم هذا الأساس على اثبات عناصر النفقات وفقاً لاساس الاستحقاق، اي اثبات المستحقات (الالتزامات) من النفقات التي التزمت الدولة بها خلال العام ولم تستطع دفعها خلال الدورة المالية، واثبات الإيرادات بالاساس النقدي (الشحادة وآخرون، 2011: 80). ومن مميزاتة تلافى مشكلة ابطال الاموال المعتمدة للوحدات في الموازنة في نهاية السنة المالية وذلك لارتباطه بنظرية الاموال المخصصة، ويساعد في الحفاظ على حقوق الغير الذين تم الالتزام معهم خلال السنة المالية، ويوفر المعلومات عن الالتزامات التي ارتبطت بها الوحدة وفي نفس الوقت يبين مستوى تنفيذ الوحدة للانشطة المسؤولة عن تنفيذها، ويعتبر من افضل الاسس للرقابة على الزيادة والنقصان في المصروفات (سلوم، مصدر سابق: 391)، فضلاً عن انه يؤدي الى اظهار الحسابات الختامية بصورة اكثر واقعية من الاساس النقدي نتيجة الأخذ بالالتزامات التي تحققت ولم تدفع (الشحادة وآخرون، 2011: 81). اما الانتقادات الموجهة له فهي انه يحتاج الى كادر مؤهل لاجراء التسويات القيدية المطلوبة، ويعرض التوازن النقدي الى الخطر اضافة الى انه سيحدث فرقا كبيراً بين الرصيد النقدي والرصيد الدفترى وبذلك يكون الحساب الختامي اكثر بعدا من اعطاء مؤشرات فعالة لاغراض مراقبة السيولة النقدية للخزينة العامة.

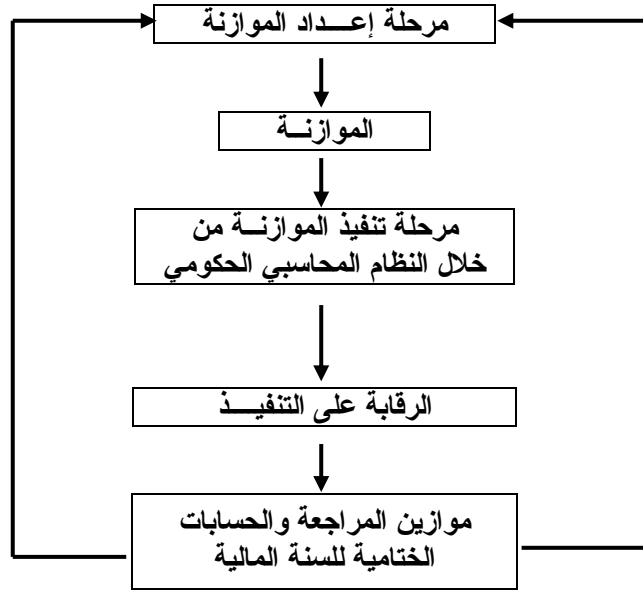
العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي

توصف العلاقة بين الموازنة العامة والمحاسبة الحكومية بانها علاقة تكاملية تعتمد التداخل والتزامن فيما بينهما فالموازنة العامة كونها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث ان البرامج والانشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام (حماد والبحر، مصدر سابق: 31).

كما يمثل نظام المحاسبة الحكومية نظاماً فرعياً داخل نظام الموازنة العامة، حيث ان المحاسبة الحكومية هي مجموعة القواعد التي تلتزم بها الجهات الادارية الحكومية في اعداد وتنفيذ الموازنة العامة، ونظام المراقبة الداخلية واظهار وتحليل النتائج المتمثلة في المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات، بحيث تعطي التقارير الصادرة عن النظام المحاسبي الحكومي، صورة دقيقة عن اداء الوحدة ومصروفاتها وإيراداتها (المهاني، 1995: 84). وتظهر أهمية العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي في العمليات إعداد وتحضير الموازنة وتنفيذها والرقابة على تنفيذها يعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية (السقا والسندي، مصدر سابق: 136). والشكل التالي يبين دورة الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي:

الشكل (2)

دورة الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي



المصدر: (سلوم ودرويش، مصدر سابق: 22)

ويتضح من الشكل السابق ان اعداد وتحضير الموازنة واعتمادها وما يسبق ذلك من عمليات التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات الفعلية في السنوات المالية الماضية وعن الفترة المنقضية في السنة الحالية، وما يوفره ايضا من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج، ومن تقارير مقارنة بين التقديرات وما انجز فعلا وتحديد الانحرافات، والملاحظات عن المشاكل والمعوقات والمخالفات (حماد والبحر، مصدر سابق: 32).

ثالثا: تقويم الأداء

يعرف التقويم بأنه (تقويم أنشطة الوحدة الاقتصادية ومن ضمنها النشاط المالي، الإداري، الفني ..الخ من خلال النتائج المتحققة ومقارنتها بما هو مستهدف للوقوف على الانحرافات سواء كانت إيجابية لتعزيزها أم سلبية لتحديد أسبابها وتجاوزها مستقبلاً وغالباً ما تكون المقارنة بين ما هو مستهدف وما هو متحقق خلال مدة زمنية تكون عادة سنة) (بيرة، مصدر سابق: 39). وتقويم الأداء هو (شكل من أشكال الرقابة ويركز على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها من كافة الجهود المبذولة وبمختلف المستويات الإدارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق الوحدة لأهدافها باستخدامها الموارد المتاحة أفضل استخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية) (دليل الرقيب المالي، 2008: 2). ويعتبر تقويم الاداء عملية جزئية في نطاق نشاط اداري واسع واشمل هو الرقابة والعلاقة بين تقويم الاداء والرقابة يتمثل في ان تقويم الاداء يمثل احد مراحل عملية الرقابة وينطوي على قياس الاداء الفعلي مقارنة بالمعايير المحددة مقدما. وتتطلب عملية تقويم الاداء توافر العوامل الآتية:

- اختيار اساليب ومعايير ومؤشرات التقويم بحيث تكون نتائجه واقعية ومحقة للهدف والرقابة.
- الاقتناع باهمية وضرورة تقويم الاداء الامر الذي يؤدي الى تقبل النتائج.
- بساطة نظام تقويم الاداء باختبار عدد من المؤشرات والمعايير التي تختبر الاداء الفعلي بحيث تركز على الالم فالمهم.
- استمرارية تقويم الاداء مثل استمرار الرقابة اي تتم بصفة دورية حتى يمكن مواجهة الانحرافات وتجنب اثارها السلبية.
- شمول تقويم الاداء لنواحي نشاط الوحدة الرئيسية والفرعية.
- يجب ان يتوفر نظام جيد للتغذية العكسية في الوحدة يساعد على اتخاذ قرارات جيدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حال انحرافها (دلال، 2005: 47).
- وتعد عملية تقويم الاداء من العمليات التي تكتنفها بعض الصعوبات الاساسية التي منها تحديد المعايير المساهمة في الاداء الفعال و غير الفعال وكذلك تحديد اداء الفرد و مدى مسؤوليته عن هذا الاداء الفعلي داخل المنظمة (احمد، مصدر سابق: 117).

- وفضلاً عما تقدم يمكن توضيح أهمية تقويم الأداء في الوحدات الحكومية من خلال الجوانب الأساسية التي تسهم في توضيحها وهي: (بيرة، مصدر سابق: 42)
1. ما إذا كانت الوحدة الحكومية تقوم فعلاً بتنفيذ النشاطات أو البرامج المخولة لها قانوناً وأن التنفيذ يتم بالطريقة المقررة له وأن تلك النشاطات أو البرامج تحقق الأهداف المحددة لها بفاعلية.
 2. ما إذا كانت البرامج والنشاطات تدار والنفقات تصرف بكفاءة وبطريقة اقتصادية وفعالة ووفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.
 3. ما إذا كانت الموارد تراقب بصورة مناسبة ويتم استخدامها بكفاءة وبصورة فعالة واقتصادية.
 4. ما إذا كانت جميع الإيرادات والمدخلات يتم تحصيلها وتبريرها بصورة مناسبة.
 5. ما إذا كانت الوحدة تتبع في نظامها المحاسبي أساليب وإجراءات تتفق مع المبادئ والأسس المحاسبية المعمول بها.
 6. ما إذا كانت البيانات المالية للوحدة توضح بصورة متاحة الأنشطة التي قامت بها .
 7. أن الفروع التي تعتمد على المؤشرات والمعايير في قطاع الإدارة الحكومية هي تلك الوحدات التي تقدم خدمات التنمية الاجتماعية والتي تشمل دواوين الوزارات ومؤسسات التعليم والصحة والعدل والرعاية الاجتماعية والأمن الداخلي وغيرها.
- وقد عرف تقويم الاداء الحكومي بأنه عملية تقرير منظم ومرتب للحكم على كيفية انتاج وتوزيع الخدمات الحكومية التي تم انجازها بطريقة توضح مدى كفاءتها ومدى فعاليتها. كما ان هناك متطلبات لتقويم الاداء الحكومي ومنها الاتي: (دلّال، مصدر سابق: 49)
1. توفير معلومات عن الاهداف التي تسعى الوحدة الحكومية الى تحقيقها وذلك لاغراض قياس الفعالية في الوحدة الحكومية محل التقويم.
 2. توفير معلومات عن معايير الاداء لمختلف الانشطة بالوحدة الحكومية لامكانية مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط وتحديد الفروق واسبابها واتخاذ القرارات المصححة.
 3. توفير معلومات عن التكاليف المخططة ونتائج البرامج المتوقعة والانشطة المراد متابعتها بالوحدة الحكومية .
 4. توفير المعلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية للانشطة بالوحدة الحكومية لامكانية مقارنة التكاليف الفعلية بالمخطط وتحديد انحرافات التكلفة وتفسيرها لتحديد المسؤولين عنها ومحاسبتهم بهدف الوصول الى كفاءة الاداء الحكومي.
 5. توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الخاصة بتحسين كفاءة وفعالية العمل عن طريق تحسين الخطط الحالية وتعديل الخطط المستقبلية.
 6. توفير معلومات يمكن الاستفادة منها في توفير اساس عادل للمقارنات الرأسية والافقية عن اداء الوحدة الحكومية ومدى نجاحها في تحقيق اهدافها.
- وتتمثل خطوات واجراءات تقويم الاداء بما يلي (دليل الرقيب المالي، 2008: 5-6)
1. تحديد المعايير والأهداف المرغوب تحقيقها .
 2. قياس الأداء الفعلي بموجب المعايير المحددة واستخراج الانحرافات وتحليلها.
 3. اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومتابعتها.
 4. وتمر عملية تقويم الأداء بمراحل رئيسة يمكن إيجازها بالآتي: (دليل تدقيق الاداء، 2006: 8-10)
 5. المسح الاولي.
 6. جمع الحقائق والبيانات.
 7. مرحلة تصنيف البيانات وتحليلها.
 8. مرحلة التحقق من البيانات.
 9. مرحلة تحديد الحلول المقترحة والمفاضلة بينها.
 10. مرحلة التقرير.

الجانب التطبيقي

تتضمن هذه الدراسة معرفة دور النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا والتي تم تطبيقها في الجامعة المستنصرية باعتبارها من الوحدات غير الهادفة للربح. وقد استخدم الباحثان مجموعة من الوسائل للحصول على المعلومات وكما يأتي:

1. المقابلات الشخصية لبعض افراد عينة البحث والتداول حول الموضوع.
2. واستكمالاً للبحث اعدت استمارة الاستبيان ووزعت في الجامعة والكليات التابعة لها.
3. وبلغ عدد الاستمارات الموزعة 60 استمارة وتم استعادة 52 استمارة والباقي غير مسترد اي ان نسبة عدد الاستمارات المعادة بلغت 86.6% من مجموع عدد الاستمارات الموزعة.

حيث وزعت على ثلاث فئات هم الاكاديميون (استاذ، استاذ مساعد، مدرس، مدرس مساعد) والتنفيذيون (م.حسابات اقدم، مدير حسابات، م. مدير حسابات، محاسب، م. محاسب) والرقابيون (مدير الرقابة والتدقيق الداخلي، مراقب حسابات اقدم، مراقب حسابات) في الجامعة كما يبين الجدول رقم (1) الاتي :

جدول (1)

توزيع وحدات مجتمع الدراسة بحسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	العدد	النسبة المئوية
اكاديمي	20	38.5
تنفيذي	18	34.6
رقابي	14	26.9
المجموع	52	100

وقد تضمنت الاستمارة ثلاث محاور كل محور يتضمن مجموعة من العبارات كما تضمنت الاستمارة الاسئلة الخاصة بالمعلومات العامة عن المجيب عن الاستمارة وشملت العنوان الوظيفي والمؤهل العلمي وسنوات الخدمة وطبيعة العمل. والجدول التالي يمثل توزيع وحدات مجتمع الدراسة بحسب المؤهل العلمي:

جدول (2)

توزيع وحدات مجتمع الدراسة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه أو مايعادلها	14	27
ماجستير أو مايعادلها	12	23
بكالوريوس	23	44
دبلوم عالي	1	2
دبلوم	2	4
المجموع	52	100

من خلال الجدول اعلاه نرى أن أعلى نسبة والبالغة 44 % هي لحملة شهادة البكالوريوس والبالغ عددهم 23 من وحدات مجتمع الدراسة ال 52 ، تليها 27% لحملة الدكتوراه وما يعادلها و23% لحملة الماجستير وما يعادلها وهذا التنوع في الشهادات العلمية يعد مؤشرا ايجابيا كما يدل على ان الجامعة بيد قيادات كفوءة ورسينة علميا. وتليها حملة شهادة الدبلوم العالي والدبلوم بنسبة 2% و4% على التوالي . والجدول التالي يمثل توزيع وحدات مجتمع الدراسة بحسب سنوات الخدمة:

جدول (3)

توزيع وحدات مجتمع الدراسة بحسب سنوات الخدمة

سنوات الخدمة	العدد	النسبة المئوية
10-5	20	38.4
15-11	1	2
20-16	5	9.6
21-فاكثر	26	50
المجموع	52	100

يعكس الجدول اعلاه عدد سنوات الخدمة لافراد مجتمع الدراسة وقد شكل الذين لديهم خدمة (21-فاكثر) النسبة الاعلى حيث بلغت 50% واغلبهم كانوا من الاكاديميين والرقابيين وهذا يثبت أن مجتمع الدراسة من ذوي الخبرة والممارسة العملية، تليها الذين لديهم خدمة (5-10) بنسبة 38.4% واغلبهم من التنفيذيين وهذه الخدمة لاتعتبر قليلة في مجال تنفيذ الحسابات في الجامعة.

عرض النتائج وتحليلها :

1- المحور الاول (دور الموازنة العامة في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا) :

يوضح الجدول رقم (4) النسب المئوية لقرارات محور دور الموازنة العامة في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا في الجامعة المستنصرية ،يلحظ على اجابات المبحوثين بان هناك ادراكا من قبل أفراد مجتمع الدراسة لهذا الدور اذ تشير النتائج الى أن نسبة اتفاق مجتمع الدراسة بلغت (64.79%) و تشير الى وجود اتفاق عادل لهذا المحور الذي يشكل أحد الأسس المهمة في تقويم الاداء، في حين اشار (16.5%) من المبحوثين لعدم الاتفاق.

جدول (4)

النسب المئوية لمحور دور الموازنة العامة في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا

ت	اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		العبارات	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
1	80.8	42	19.2	10	-	-	-	-	ينبغي أن يكون العاملين في مجال تخطيط وإعداد الموازنة من أصحاب الخبرة بالأسس الحديثة لإعداد الموازنات والتخطيط المالي.	
2	51.9	27	36.5	19	7.7	4	-	-	يتطلب تخطيط وإعداد موازنة الجامعة حالياً مشاركة المسؤولين الإداريين مع الأكاديميين المتخصصين.	
3	51.9	27	30.8	16	15.4	8	1.9	1	مشاركة الأكاديميين والإداريين في إعداد الموازنة ينعكس ايجابياً على كفاية التخطيط.	
4	65.4	34	23.1	12	9.6	5	1.9	1	يتطلب تخطيط وإعداد الموازنة وجود علاقة تكاملية بين جهات التخطيط والتنفيذ والرقابة.	
5	17.3	9	40.4	21	21.2	11	15.4	8	يتم تحديد فقرات الموازنة في الجامعة اعتماداً على احتساب تكاليف البرامج والأنشطة.	
6	23.1	12	36.5	19	21.2	11	19.2	10	أسلوب تخطيط وإعداد الموازنة حالياً لا يربط التخصيصات بأداء أو إنجاز محدد.	
7	44.2	23	28.8	15	13.5	7	9.6	5	أسلوب تخطيط وإعداد الموازنة حالياً يشجع على زيادة الإنفاق بدلاً من الترشيد لأن التقويم يكون على أساس تنفيذ التخصيصات السنوية.	
8	15.4	8	48.1	25	17.3	9	13.5	7	الأساس التقليدي المتبع في تخطيط موازنة الجامعة حالياً يمكن أن يركز على تحقيق غرض الرقابة الفعالة على النفقات والإيرادات.	
9	9.6	5	32.7	17	34.6	18	17.3	9	يساهم تطبيق الأساس التقليدي في إعداد وتنفيذ الموازنة في الحصول على مؤشرات مالية عن كفاية وفاعلية تنفيذ موازنة الجامعة.	
10	17.3	9	36.5	19	19.2	10	17.3	9	إن حجم التخصيصات المقررة في الموازنة تلبي عادة أغراض الوحدات الحكومية الممولة مركزياً كما ونوعاً.	
11	25.0	13	28.8	15	21.2	11	17.3	9	ينظر المسؤولون في الجامعة باهتمام للموازنة باعتبارها أداة تخطيط وتنفيذ وتقييم ورقابة.	
12	32.7	17	40.4	21	17.3	9	9.6	5	الموازنة أداة هامة للاتصالات الإدارية وذلك عن طريق تقارير الرقابة وتقييم الاداء.	
13	11.5	6	36.5	19	25.0	13	23.1	12	الموازنات التقديرية معده بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية ويمكن ان تراجع الانحرافات المهمة.	
14	9.6	5	26.9	14	32.7	17	23.1	12	تساهم موازنة الجامعة بشكلها الحالي في توفير البيانات والمعلومات الكافية لأغراض قياس الكفاءة والفاعلية.	
15	11.5	6	23.1	12	30.8	16	25.0	13	تساعد الموازنة الحالية على الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.	
16	9.6	5	46.2	24	23.1	12	15.4	8	تعكس موازنة الجامعة الأهداف المرجو تحقيقها بصورة رقمية قابلة للقياس.	
17	53.8	28	36.5	19	7.7	4	-	-	ينبغي تطوير أسلوب الموازنة الحالي من خلال البدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء.	
	31.21		33.58		18.67		12.32		متوسط النسب	
				64.79						
							16.5			

2- المحور الثاني (دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا):
يوضح الجدول رقم (5) النسب المئوية لفقرات محور دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا في الجامعة المستنصرية، يلحظ على اجابات المبحوثين بان هناك تأييدا واضحا من قبل أفراد مجتمع الدراسة لهذا الدور إذ تشير النتائج الى أن نسبة اتفاق مجتمع الدراسة بلغت (75.53%) و تشير الى وجود اتفاق عادل لهذا المحور الذي يشكل أحد الأسس المهمة في تقويم الاداء، في حين اشار (9.61%) من المبحوثين لعدم الاتفاق.

جدول (5)

النسب المئوية لمحور دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا

ت	العبارات		اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق	
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1	19	36.5	20	38.5	6	11.5	6	11.5	1	1.9
2	25	48.1	20	38.5	5	9.6	2	3.8	-	-
3	15	28.8	14	26.9	12	23.1	7	13.5	4	7.7
4	19	36.5	18	34.6	11	21.2	3	5.8	1	1.9
5	16	30.8	24	46.2	8	15.4	3	5.8	1	1.9
6	13	25.0	22	42.3	10	19.2	5	9.6	2	3.8
7	17	32.7	19	36.5	10	19.2	3	5.8	3	5.8
8	16	30.8	26	50.0	7	13.5	3	5.8	-	-
9	26	50.0	14	26.9	8	15.4	3	5.8	1	1.9
10	30	57.7	16	30.8	2	3.8	4	7.7	-	-
11	32	61.5	14	26.9	3	5.8	3	5.8	-	-
12	6	11.5	22	42.3	14	26.9	9	17.3	1	1.9
13	30	57.7	16	30.8	4	7.7	2	3.8	-	-
14	22	42.3	19	36.5	8	15.4	3	5.8	-	-
		39.27		36.26		14.83		7.7		1.91
										9.61
										75.53

3- المحور الثالث (تقويم الاداء) :

يوضح الجدول رقم (6) النسب المئوية لفقرات محور تقويم الاداء، يلحظ على اجابات المبحوثين بان هناك ادراكا من قبل أفراد مجتمع الدراسة لهذا المحور إذ تشير النتائج الى أن نسبة اتفاق مجتمع الدراسة بلغت (63.02%) و تشير الى وجود اتفاق عادل لهذا المحور، في حين اشار (13.99%) من المبحوثين لعدم الاتفاق.

جدول (6)
النسب المئوية لمحور تقويم الاداء

ت	العبارة		اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق	
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1	32	61.5	16	30.8	4	7.7	-	-	-	-
2	5	9.6	24	46.2	14	26.9	8	15.4	1	1.9
3	3	5.8	19	36.5	18	34.6	11	21.2	1	1.9
4	10	19.2	15	28.8	13	25.0	10	19.2	4	7.7
5	10	19.2	15	28.8	15	28.8	10	19.2	2	3.8
6	19	36.5	25	48.1	6	11.5	2	3.8	-	-
7	14	26.9	18	34.6	9	17.3	8	15.4	3	5.8
8	9	17.3	18	34.6	16	30.8	8	15.4	1	1.9
9	30	57.7	15	28.8	6	11.5	-	-	1	1.9
10	10	19.2	24	46.2	15	28.8	3	5.8	-	-
11	9	17.3	22	42.3	16	30.8	5	9.6	-	-
12	9	17.3	26	50.0	14	26.9	3	5.8	-	-
13	7	13.5	19	36.5	14	26.9	8	15.4	4	7.7
14	9	17.3	27	51.9	7	13.5	5	9.6	4	7.7
		24.16		38.86		22.92		11.12		2.87
				63.02						13.99

ومن خلال ما أظهرته نتائج الاستبانة من النسب المرتفعة بالاتفاق على محاورها يمكن قبول فرضية البحث بأن للنظام المحاسبي الحكومي دور في تقويم الاداء للوحدات الممولة مركزيا ضمن الموازنة العامة للدولة.

الاستنتاجات:

1. إن عجز موازنة البنود (التقليدية) اسهم في عجز الموازنة العامة لان تكون اداة فعالة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
2. ان تطور مفهوم الموازنة واستخدامها كأساس لترشيد الانفاق الحكومي ومتابعة انفاق التخصيصات المالية التي يتم اعتمادها من خلال هذه الموازنة ومدى كفاءتها لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والتي يتم تخطيطها مركزياً يؤكد على ضرورة تطوير اسس تخطيط الموازنة واعدادها وتنفيذها.
3. ان المجال الرئيسي لتطبيق الموازنة هو النظام المحاسبي الحكومي وهناك ترابط وثيق بينهما .
4. إن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة هي علاقة تكاملية، وبالتالي فإن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة من حيث أسس تخطيطها واعدادها وتنفيذها، وسينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية.
5. إن عملية تقويم الاداء هي مقارنة الاداء الفعلي مع معايير محددة مسبقاً لتحديد الانحرافات في الاداء والاقتراحات المناسبة للوصول إلى أهداف الوحدة الحكومية بكفاءة وفاعلية واقتصادية .
6. أكدت الاستبانة إن الاستمرار في استخدام الأساس التقليدي في تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة في الوحدات الممولة مركزيا يحد من كفاءتها وفعاليتها في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ويقلل من فرص تحسين أدائها .

التوصيات:

1. ضرورة تطوير اسلوب الموازنة الحالي نوع اخر من الموازنات كأن تكون موازنة البرامج والاداء في تخطيط واعداد ايرادات وتخصيصات الجامعة وبما يخدم عملية تقويم الاداء.
2. تضمين النظام المحاسبي الحكومي عدد من المتطلبات بهدف ترصينه ورفعته إلى المستوى الذي يحقق الرقابة المالية إلى جانب توفير المعلومات اللازمة لأغراض تقويم الأداء.
3. التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لضمان فاعلية اكبر للنظام المحاسبي الحكومي وتمكينه من تقديم معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرار وتقويم الأداء.
4. دعم نظام التقويم والقائمين بهذه العملية بخبرات كفوءة وتأهيل الإدارات العليا من الجامعة (مدراء الرقابة والتدقيق ورؤساء الاقسام) التي تساعدهم في عملية تقويم الاداء .
5. ضرورة وجود متابعة مستمرة لتنفيذ فقرات الموازنة من قبل قسم مختص بالادارة المالية مما يعكس على تقويم الاداء.

المصادر:**أولاً: المصادر العربية:**

- 1- دليل تدقيق الاداء، ديوان الرقابة المالية، 2006.
- 2- دليل الرقيب المالي، ديوان الرقابة المالية، 2008.
- 3- الصانع، حنا رزوقي الصانع، المحاسبة الحكومية، الكتاب الاول، الطبعة الثانية المنقحة، مطبعة المعارف بغداد، 1969.
- 4- حماد، البحر، احمد هاني حماد، و حصة محمد البحر، اصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت، الطبعة الاولى ذات السلاسل، الكويت، 1990.
- 5- الخطيب و شامية، خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الاولى دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2003.
- 6- العلي، عادل فليح، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج 1، الطبعة الاولى، مكتبة الجامعة واثراء للنشر والتوزيع عمان، الاردن، 2009.
- 7- سلوم، حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، الجامعة المستنصرية، 2001.
- 8- حسنين، عمر حسنين، المحاسبة الحكومية والقومية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1978.
- 9- اسماعيل وعدس، اسماعيل خليل اسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، الطبعة العربية، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.
- 10- المبيضين، عقلة محمد يوسف المبيضين، "النظام المحاسبي الحكومي و ادارته"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
- 11- سرايا، محمد السيد، " المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
- 12- الحجاوي، حسام ابو علي، (الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 13- اسماعيل وكراجة، مدحت محمد اسماعيل، عبد الحليم كراجة، (المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق)، دار الامل للنشر والتوزيع، اربد، 1987.
- 14- المهاني، محمد خالد المهاني، (المحاسبة الحكومية)، منشورات جامعة دمشق، 1995.
- 15- الخطيب والمهاني، خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، (المحاسبة الحكومية)، دار وائل للنشر، 2008.
- 16- الشحادة وآخرون، عبد الرزاق قاسم الشحادة، سمير ابراهيم البرغوثي، عطا الله محمد القطيش، مراد مصلح الردايدة، (المحاسبة الحكومية)، زمزم ناشرون وموزعون، 2011.
- 17- الشويكي وابوشماله، يونس عليان الشويكي، احمد محمد ابو شمالة، (المحاسبة الحكومية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012.
- 18- محمود، رافت سلامة محمود، (المحاسبة الحكومية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2011.
- 19- السقا والسندي، زياد هاشم، علي مال الله، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد جامعة تكريت، العدد 17 لسنة 2010.
- 20- سلوم ودرويش، حسن عبد الكريم، حيدر محمد، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ - دراسة تحليلية للموازنة العراقية 2005-2007، الجامعة المستنصرية، 2007.
- 21- المهاني وسلوم، محمد خالد، حسن عبد الكريم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، العدد 65 لسنة 2007.
- 22- الزويني، خديجة جمعة مطر، الخصصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية 2006.
- 23- الشبخلي، اشواق عبد الرحمن، مدى فاعلية نظام -التخطيط - البرمجة - الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي، اطروحة دكتوراة محاسبة جامعة بغداد 2007.

- 24- احمد، ميادة عبد الحسين، تقويم كفاءة استخدام التخصيصات المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، رسالة ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2008.
- 25- عبد الرضا، خليل ابراهيم، رقابة مصروفات المشاريع الاستثمارية في ظل الموازنة الاتحادية في العراق، محاسبة قانونية المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2009.
- 26- دلال، امة العلي عبد الله عبد الله، تقييم اداء الجامعات الحكومية اليمنية بهدف تحسين الكفاءة والفعالية، رسالة ماجستير محاسبة جامعة عين شمس مصر 2005.
- 27- بيره، ندى كاكي، تقويم كفاية وفاعلية النظام المحاسبي في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لتحقيق اهداف دائرة البعثات والعلاقات الثقافية، رسالة ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2009.
- 28- كلو، يوسف سالم يوسف كلو، تقييم وتطوير النظام المحاسبي في المستشفيات الحكومية (بالطبيق على المستشفى العام في الموصل)، رسالة ماجستير محاسبة جامعة الموصل، 1994.
- 29- البغدادي، احمد محمد علي احمد، النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004، محاسبة قانونية المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008 .
- 30- عبد الله، علي مال الله، تصميم نظام محاسبي حكومي لمشروع ري الجزيرة الشمالي، رسالة ماجستير محاسبة جامعة الموصل، 2004.

ثانيا: المصادر الاجنبية:

- 1- Wilson, Reck&Kattelus, Earl R., Jacqueline L., Susan C., Accounting for Governmental & Nonprofit Entities, McGraw-Hill, 2010.
- 2- Lves, Johnson, RazeK&Hosch, Martin, Laurence, Joseph R., Gordon A., Introduction to Governmental and Not –for-profit Accounting, Pearson International Edition, sixth Edition, 2009.
- 3- Granof, Michael H., Government and Not –for-profit Accounting-concepts and practices, John Wiley&sons, Inc, Third Edition, 2005.
- 4- Freeman, Shoulders, Allison, Patton & Jr., Robert J., Craig D., Gregory S., Terry K., G. Robert Smith, Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice, Pearson International Edition, Ninth Edition, 2011.
- 5- Najafi&Ahmadkhani, Manouchehr, Ahmad, The advantage of using operational budgeting on governmental organization, Management Science Letters, 2012.
- 6- Schaeffer & Yilmaz, Michael, Serdar, Strengthening Local Government Budgeting and Accountability, Policy Research Working Paper, 2008.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

- 1- www.mng.kufauniv.com/teaching/redhasahib/door4.doc
- 2- كوشك، طارق بن حسن، " موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام " صحيفة عكاظ العدد 937 في www.koshak.net/tariq/articles – 1424/11/18