



THE ROLE OF, AND DISCLOSURE, GOVERNANCE TRANSPARENCY IN ACTIVATING THE IMPLEMENTATION OF PROGRAM AND PERFORMANCE BUDGETING, AS AN ALTERNATIVE TO ITEM BALANCING

Prof. Radwan Shaghri

Dean, Faculty of Business Administration

Jinan University

Radwan.choughri@jinan.edu.lb

Researcher Taha Hameed Abdulghafoor

Jinan University

Faculty of Business Administration

Tahaalklaide77@gmail.com

Supervisor Prof. Hazem El Benni

Jinan University

hazemelbenni@gmail.com

| Article history: | Abstract: |
|--|---|
| Received: 14 th April 2025 Accepted: 11 th May 2025 | This study aims to achieve integration between the principles of governance and the adoption of the application of program and performance budgeting, to achieve the application of the accrual basis, as an alternative to the adoption of the application of the classic item budget that embraces the cash basis, which is considered the cornerstone for encouraging chaos and corruption. To arrive at the results, the field study relied on 70 questionnaires distributed to the study sample, which included academics interested in government accounting, system users working in government accounting units, and representatives of the Ministry of Finance. The study concluded that the integration between the principles of public sector governance and the dimensions of the program and performance budget, represented by (application of the accrual basis, development of the characteristics of the quality of government financial statements), has a significant and positive impact on the effectiveness of planning and control, eliminating corruption, and achieving the element of equality in the distribution of financial allocations in the general budget. |
| Keywords: principles of governance, program and performance budgeting | |

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق التكامل بين مبادئ الحوكمة واعتماد تطبيق موازنة البرامج والأداء ولغرض تحقيق تطبيق أساس الاستحقاق، كبديلة عن الاعتماد في تطبيق موازنة البنود الكلاسيكية التي تحتضن الأساس النقدي الذي يعتبر الحجر الأساس لتشجيع حالة الفوضى والفساد، وللوصول إلى نتائج الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع 70 استمارة استقصاء على عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة الحكومية ومستخدمي النظام من العاملين بالوحدات الحسابية الحكومية وممثلي وزارة المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مبادئ حوكمة القطاع العام وأبعاد موازنة البرامج والأداء والمتمثلة في (تطبيق أساس الاستحقاق، تطوير خصائص جودة القوائم المالية الحكومية) والتي لها تأثيراً معنوياً وإيجابياً في فاعلية التخطيط والرقابة، والقضاء على الفساد وتحقيق عنصر المساوات في توزيع التخصيصات المالية في الموازنة العامة.

- تم استخدام التحليل الوصفي (التكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري)، لوصف وتشخيص متغيرات الدراسة.
 - وتم استخدام تحليل معامل الارتباط لاختبار علاقة الارتباط ومن ثم إجراء تحليل الانحدار المتعدد لتبسيط الضوء بين دور مبادئ حوكمة القطاع العام وانعكاسا تعمي دور موازنة البرامج والأداء.
 - كشفت نتائج البحث عن وجود ارتباط معنوي وتكامل بين مبادئ الحوكمة بأبعادها مع موازنة البرامج والأداء.
- الكلمات المفتاحية:
- الحوكمة. Governance.

- حوكمة القطاع العام. Public sector governance
- موازنة البرامج والأداء. Program and performance budgeting .
- الموازنة التقليدية (البند). Traditional budgeting (items) .
- الإفصاح. Disclosure .
- الشفافية. Transparency .

المقدمة. Introduction

يمكن القول إن التطورات التي شهدتها العقود الأخيرة قد نقلت الموازنة من مجرد كونها خطة مالية تتعلق بعملية تحصيل الموارد وإنفاقها ضمن إطار زمني محدد، تحاول التوفيق بينهما فحسب إلى حالة أخرى أصبحت فيها تمثل وسيلة للتخطيط والتنسيق والتحفيز والاتصال والرقابة وتقويم الأداء، وإن أسلوب التخطيط وإعداد الموازنة العامة ومدى تفعيل عملية المشاركة في هذه العملية من قبل المستويات الإدارية المختلفة، وطبيعة ومصادر البيانات الضرورية لذلك ونوعية الاتصالات المطلوبة وطبيعة الأهداف المراد تحقيقها من العمليات المختلفة تشكل إطاراً لما يمكن اعتباره نموذج الموازنة المستخدم.

وبما أن القطاع الحكومي من القطاعات المهمة في الدولة لما يقوم به من تنمية على جوانب متعددة ومنها الجانب الاقتصادي والاجتماعي، حيث فرض عصر العولمة الكثير من التغيرات في جميع مجالات الحياة التي كان انعكاسها واضحاً على الأسواق العالمية والمحلية، لذلك أصبح من الضروري مواكبة التطور في العصر الحديث لدعم وتعزيز الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي في كافة الجوانب لغرض الوصول إلى الأهداف التي تؤدي إلى التميز والارتقاء، وضرورة اتباع أفضل المعايير والممارسات العالمية في المجال الحكومي وتطبيق مؤشرات الأداء والاعتماد عليها في المؤسسات الحكومية. وعليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى بيان دور حوكمة القطاع العام في تفعيل دور وتطبيق موازنة البرامج والأداء لتكون بديلة عن الموازنة التقليدية المطبقة حالياً في العراق.

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: - مشكلة البحث. Research Problem

يعد نظام الحوكمة أحد الأساليب الحديثة التي تعتمد عليها كافة المؤسسات الدولية، فلها دورها البارز في تطوير كافة الإجراءات والأنظمة المالية والإدارية في الوحدات الحكومية، من خلال توفير قاعدة بيانات مالية شاملة تدعم إدارة وصنع القرارات المالية في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المالية تتدفق ما بين الوزارات والوحدات الحكومية ووزارة المالية ضمن بيئة تقنية آمنة، وتعاين الموازنة العامة في العراق من عجز شديد نتيجة قدم نظام التخطيط والاعداد وعدم كفايته وفاعليته للتعامل مع المستقبل باعتباره محض تكرار للماضي وغياب الأفق الإستراتيجي وتخلفه عن مواكبة الدول المتطورة في هذا المجال، ووسط محدودية الموارد المتاحة نجد إن هناك اسرافاً كبيراً وإنفاقاً غير عقلاني يزيد من حدته.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول بأن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على التساؤل الآتي: - هل يحقق التكامل بين تطبيق مبادئ الحوكمة وموازنة البرامج والأداء على زيادة فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة؟

وسوف يحاول الباحث الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية والتي تمثل عناصر المشكلة:

- هل يمكن تفعيل دور الحوكمة وتطبيقها في المؤسسات الحكومية العراقية؟
- هل يحقق نظام الحوكمة أهدافه في ظل الاعتماد على موازنة البنود الكلاسيكية؟
- هل يمكن تفعيل مبدأ الشفافية في الكشف عن متحصلات الدولة ونفقاتها؟
- هل يمكن تفعيل دور الإفصاح عن كافة العمليات المالية والإفصاح عن بيانات التقارير المالية؟
- هل إن لموازنة البرامج والأداء دور فعال لتخطيط ورقابة عناصر الموازنة العامة للدولة؟
- هل الموازنة البرامج والأداء دور فعال في تحقيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لأهدافه بدون تطبيق نظام الحوكمة ومبادئه؟

ثانياً: أهمية البحث. Research Importance

نظراً لأهمية إدارة الموازنة العامة للدولة التي تجمع بين أكثر من حقل من العلوم المالية، والإدارية، والسياسية، وما أضافه مفهوم الحوكمة من قيم في إدارة الموازنة العامة للدولة من شأنها إحداث التطور في أداء المؤسسات الحكومية من أجل تحقيق التنمية المستدامة من خلال توفير عامل الاستقرار المالي والسياسي، الذي ينبع من خلاله تحليل امكانية تأثير مبادئ الحوكمة (الشفافية والإفصاح) في تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء لتخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة، كبديلة عن الموازنة التقليدية المعمول بها حالياً في العراق، حيث تُعتبر الحوكمة الطريقة التي تمارس بها السلطة إدارة موارد البلد الاقتصادية والاجتماعية بهدف التنمية الاقتصادية، كونها العامل المؤثر على الاستخدام الأمثل للموارد، وتحفيز فاعلية القطاع العام في تحقيق الأهداف العامة، وتأتي أهمية الدراسة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية والكشف عن حالات التضييل والغش والفساد لما له من تأثير إيجابي يؤدي إلى اعتبارها كرقب على المسؤولين والعاملين أصحاب العلاقة.

ثالثاً: أهداف البحث. Research Objectives

- تركز أهداف البحث على إيجاد الأسس والأساليب اللازمة لتجاوز المشكلة والتي يجدها الباحث بأنها تكمن في ما يلي:
- تحديث آليات تخطيط وإعداد الموازنة من خلال التوجّه إلى تطبيق مبادئ الحوكمة في إدارة المالية العامة بشكل عام ومحاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء لتكون بديلة عن الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، التي فقد خواصها مقارنة بالتطورات السريعة في دول العالم.
 - بيان مدى إيجابية انعكاس مبادئ الحوكمة في تفعيل دور موازنة البرامج والأداء من خلال استخدامها كأساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي الذي رافق موازنة البنود وهو العامل الرئيس في انتشار حالات التضييل والغش والفساد والمحسوبية في توزيع التخصيصات المالية.
 - كما يهدف البحث الى تفعيل دور الاعلام بمختلف وسائله المتاحة لمراقبة وللمتابعة في تطبيق مبادئ الحوكمة المتمثلة بـ (الشفافية والافصاح - سيادة القانون - المشاركة - المسائلة - تحقيق العدل والمساوات) ذلك باعتبار الاعلام السلطة الرابعة في البلاد ولما له القدرة على كشف حالات التلاعب والفساد ومحاسبة المسؤولين.

رابعاً: فروض البحث، Research Hypotheses

انطلق البحث في ثلاث فرضيات رئيسة مفادها دور مبادئ الحوكمة (الإفصاح والشفافية)، في إعداد موازنة القطاع العام بالاعتماد على موازنة البرامج والأداء، لتكون بديلة عن طريقة إعداد الموازنة الكلاسيكية المعتمدة حالياً في العراق، وهي (موازنة البنود)، التي باتت ارض خصبة للسراق والفاستدين.

ومن خلال ما جاء أعلاه يمكن صياغة الفرضيات الثلاثة الرئيسية للدراسة وكما يلي:

1. الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد تأثير معنوي للحوكمة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح) في تفعيل دور موازنة البرامج والأداء بأبعادها (أساس الاستحقاق، قياس الأداء والفاعلية).

ويتفرع منها فرضيتان فرعيتان:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد تأثير معنوي للحوكمة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح) في تفعيل دور أساس الاستحقاق، في إعداد الموازنة العامة.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد تأثير معنوي للحوكمة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح) في تفعيل دور قياس الأداء والفاعلية، في إعداد الموازنة العامة.

2.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد تأثير معنوي للموازنة التقليدية (موازنة البنود)، في تفعيل عملية تخطيط وإعداد الموازنة العامة.

خامساً: حدود البحث.

- أ. الحدود الموضوعية للدراسة: تناولت الدراسة موضوع دور مبادئ الحوكمة الإفصاح والشفافية، في تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء بديلاً عن موازنة البنود التقليدية، وبيان ومدى إمكانية الإدارة المالية من الالتزام بالتطبيق ومحاولة التطور، وما هو دور الاعلام والصحافة في تفعيل دور الشفافية والإفصاح.
- ب. الحدود المكانية: "تم تطبيق الاختبار للنظام المقترح في بيانات المؤسسات الحكومية في وزارة المالية، لأنها تُعتبر الجهة المباشرة التي تعني بموضوع الدراسة، ولما لها من أهمية وما تملكه من الأدلة والبيانات والمعلومات والملاكات البشرية".
- ج. **الحدود الزمانية:** تمّثلت في الاعتماد على البيانات الخاصة ما بعد وقوع الاحتلال على العراق سنة 2003 ومروراً بدراسة النتائج لغاية سنة الفترات الحالية القريبة بشكل عام.
- سادساً: مصادر البيانات والمعلومات.
- لغرض تغطية الجانبين النظري والعملي لهذا البحث، فقد تم الاعتماد على المصادر الآتية للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة:

- أ. الدوريات والكتب العربية والأجنبية.
- ب. البحوث ودراسات.
- ج. الوثائق الرسمية والتعليمات الخاصة بالوزارة عينة البحث.
- د. الزيارات والدراسة الميدانية، والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذوي العلاقة في الوزارة عينة البحث.
- د. الاستبيان- للاطلاع على وجهات نظر المعنيين بشؤون موضوع البحث.

المراجعة النظرية

أولاً: مفهوم الحوكمة:

أحدث مفهوم الحوكمة ثورة كبيرة في الميدان الاقتصادي والأكاديمي، من خلال التطورات المستمرة في نظرياته وتطبيقاته إلى أن تمَّ تَبَيُّه لأكثر من جهة دولية وكبار الهيئات العالمية، ويعتبر تطوره نتاجاً لبروز العديد من الظواهر الاقتصادية والمالية التي تَفَشَّت في سبعينيات وثمانينيات القرن الماضي، وقد كان هذا المفهوم محلَّ اهتمام العديد من المؤسسات والهيئات الدولية والإقليمية والجهات المانحة الدولية¹.

ويعتبر تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي هو التعريف الأشمل والأعم حيث عرَّفت الحوكمة على أنَّها (ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة وتسيير شؤون الدولة على كافة المستويات "وتتضمن الآليات والعمليات والمؤسسات التي يَتِمَّكن المواطنون من خلالها التعبير عن مصالحهم وممارسة حقوقهم وأداء واجباتهم والتفاوض حول خلافاتهم، وزيادة المدخلات².

1. مفهوم حوكمة القطاع العام Governance in the Public Sector

ظهر مفهوم حوكمة القطاع العام في تسعينات القرن الماضي في ظل مجاميع نادت بمجتمع قائم على الإفصاح والشفافية في التعامل وتفعيل دور سيادة القانون وتبادل واحترام التنوع وتنميته³، ويشير المفهوم أيضاً إلى النشاط الذي تزاوله الإدارة لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة، ونظراً لارتباط استخدام هذا المفهوم في العديد من الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في مختلف الأصعدة وعلى المستوى الكلي والجزئي⁴، فقد حَقَّقَ مفهوم الحوكمة استخداماً ذا نطاق واسع للإدارة العامة المعاصرة، وبات محل أنظار واضعي النظريات التي وصفوها على أنَّها مفهوم تنظيمي وُجِدَ لغرض توجيه المدراء بنقل الممارسات الإدارية من الدولة البيروقراطية إلى ما يسمى بالدولة الهيكلية أو ما يُطلق عليه أيضاً بـ الحوكمة كطرف ثالث⁵.

3. مبادئ حوكمة القطاع العام:

أ. يُعَدُّ مصطلح الإفصاح والشفافية مبدأً مترابطاً مع نظام أو مفهوم الحوكمة سواء حوكمة القطاع العام أو حوكمة الشركات، فهما وجهان لعملة واحدة يُؤثِّرُ كُلُّ منهما في الآخر ويتأثَّرُ به، فالحوكمة تهدف إلى تحقيق إفصاح عادل ومستوى شفافية عالٍ من خلال نقل البيانات الصحيحة في التقارير المالية⁶، وفي المقابل إذا ما تَوَقَّرَ إفصاح وشفافية بمستوى مقبول، فذلك يُؤدِّي إلى تفعيل دور ومفهوم الحوكمة، فكلاهما يسعى إلى حماية الأموال والممتلكات من التصرفات غير القانونية وغير الشرعية⁷.

ب. مبدأ سيادة القانون: هي عملية ممارسة تدعم المساواة بين جميع المواطنين أمام القانون وتمنع الاستخدام التعسفي للسلطة⁸.

وهناك أهمية لمبدأ سيادة القانون يتعدى تأثيرها الفرد لتشمل المجتمع وقطاع الأعمال، وإن ارتفاعه في أيِّ بلد يُساعد على خلق ثقة بين الجهات التنفيذية الحكومية من جهة وبين والأفراد من جهة أخرى. يساعد المبدأ في تحقيق العدل والمساواة في تطبيق القوانين فهو يُعتبر عنصراً مهماً من عناصر الحوكمة الرشيدة⁹، وبنفس الوقت فهو يُعَيِّم أداء السلطات الثلاث لأيِّ دولة وكما يلي:

- السلطة التشريعية: وهي إقرار الأجهزة لأنظمة ذات جودة وتخدم الغرض الذي أُفِرَّ التنظيم من أجله.
- السلطة التنفيذية: تنفيذ الأنظمة واللوائح من قِبَل الحكومة ممثلة بالشرطة والأجهزة الحكومية الأخرى.

¹ IFAC International Federation of Accountants, Public Sector Committee, **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective** International Public Sector Study, New York, United States of America, 2001: p 1-3.

² برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، **رؤية جديدة لنظام إدارة الدولة والمجتمع**، نيويورك، شعبة إدارة التنمية والحاكمة، مكتب تطوير سياسات التنمية، 1997، ص 05.

³ عبوس، إيمان مخبر، بحث بعنوان (آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الموازناتي، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 42، العدد 10، 2019، ص 350.

⁴ يوسف، حمد، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، ورقة بحثية مقيدة للمؤتمر العربي الأول الثالث حول: متطلبات حوكمة الشركات واسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007 منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2007، ص 28.

⁵ المجلس الاقتصادي والاجتماعي، إنعاش الإدارة العامة: توجيهات استراتيجية للمستقبل "لجنة الخبراء المعنية بالإدارة العامة _ الدورة الرابعة. البند 3 من جدول الأعمال المؤقت _ الأمم المتحدة، نيويورك 2005.

⁶ عبد الملك، أحمد رجب، **إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشودة ببورصة الأوراق المالية** - دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان - مصر، 2006، ص 41.

⁷ Mekar Meilisa Amaliam, Enhancing Accountability and Transparency in the Public Sector: A Comprehensive Review of Public Sector Accounting Practices, The Es Accounting and Finance, Vol. 1, No. . Dharmawangsa University, 2023, p160.

⁸ خويلد، ابراهيم وصاحب، وليد، **جودة مؤشرات الحوكمة وأثرها في التقليل من تقلبات صافي الاستثمار الأجنبي المباشر**، [Munich Personal RePec](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/109308/)، موقع الانترنت، <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/109308/>، 2019، ص 4.

⁹ صابير، محمد عبد العليم، أثر مؤشرات الحوكمة على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في عينة من الدول العربية خلال الفترة (2000 – 2020)، مرجع سابق، ص 194.

- السلطة القضائية، مدى تطبيق الأنظمة على كل مكونات المجتمع، ولا أحد فوق النظام أو مستثنى¹⁰.
ج. مبدأ المشاركة: يعتبر مبدأ المشاركة كأحد المبادئ الرئيسية في الحكومة، الذي يتعين بدوره إشراك الأفراد والمنظمات غير الحكومية في صياغة الأنظمة والقوانين العامة، وخاصة على المستوى المحلي والمساهمة في التنفيذ، والرقابة على التنفيذ تساعد لغرض تعزيز جودة الحكم وتحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات الحكم الرشيد.
د. مبدأ المساواة من قبل السلطة التشريعية وجميعيات المجتمع المدني بإقرارها صراحة في القوانين مع ضمان فعاليتها بناءً على تقارير السلطة التنفيذية المختلفة، وتقارير المجلس الأعلى للمحاسبة التي تبين الاختلالات والأخطاء المرصودة خلال دورة الموازنة مما يعطي صلاحية مسائلة لكل وبدون استثناء¹¹.

ثانياً: موازنة البنود (التقليدية):

1. مفهوم موازنة البنود:

تعتبر الموازنة التقليدية أقدم صور الموازنة العامة في جانب التطور التاريخي، والأكثر شيوعاً واستعمالاً في معظم دول العالم وتمتاز بالبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، وبالتالي يسهل فهمها من جانب غير المتخصصين¹²، ولقد اتخذت منذ نشوئها اتجاهاً رقابياً، وكان الهدف الأساسي لها موجهاً للرقابة على الإنفاق العام، وهذا الأساس يُعدّ طبيعياً للأفكار التي رافقت مفهوم الدولة الحارسة، والتي ينبغي أن يكون برنامجها الاقتصادي محدداً بحدود وظائفها وفق الأفكار الكلاسيكية التي كانت سائدة في ذلك العصر، فقد ركزت السلطة التنفيذية الى تقليل النفقات وزيادة الإيرادات لأقصى حد ممكن لغرض الوصول إلى وضع الموازنة التي تميزها السلطة التشريعية لتنفاذ الآثار الاقتصادية التي يمكن أن تترتب على العجز فيها¹³.
وقد عرفت بأنها "أداة للرقابة على أموال الدولة من أجل توجيهها إلى أغراض محددة، ولذا تم تقسيم الموازنة إلى فصول رئيسية وبنود حسب الغرض من الصرف وتقسيم كل بند إلى فروع"¹⁴.
وعرفت أيضاً بأنها "تقدير مفصل ومعتمد لمصروفات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقيمة مبنية على إيرادات ومصروفات سنين سابقة، ومعدل بالتغيرات المتوقعة والتي لها تأثير على أرقام الموازنة في العام القادم ومخازنة من جانب السلطات التشريعية"¹⁵.

2. علاقة الموازنة التقليدية بالأساس النقدي.

إن الموازنة التقليدية تعتبر نظاماً يعتمد على تقديرات النفقات والإيرادات بناءً على البيانات التاريخية، بينما الأساس النقدي يركز على تسجيل المعاملات المالية عند حدوثها، والعلاقة التي تربط بينهما تكمن أن الموازنة التقليدية تعتمد على تستخدم الأساس النقدي في عملية تحديد إيراداتها وفي توزيع نفقاتها، الأمر الذي يترتب عليه بعض النقاط الرئيسية حول هذه العلاقة:
1. يؤدي الاعتماد على الأساس النقدي إلى عدم وضوح في الصورة المالية العامة، حيث لا يعكس الالتزامات المستقبلية.
2. يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مستندة إلى معلومات مالية شاملة.
3. تركز على الأرقام المالية القصيرة الأجل.
4. يسجل المعاملات المالية عند حدوثها، مما يعني أن الإيرادات والنفقات تُعترف بها فقط عند استلام النقد أو دفعه.

3. الانتقادات الموجهة لهذا النوع من الموازنات (التقليدية).

بالرغم من سهولة وفهم وإعداد الموازنة على وفق أسلوب موازنة البنود من قبل الأطراف المستخدمة له إلا أن هنالك الكثير من الانتقادات وجهت لهذا الأسلوب فهي تُعدّ غير منطقية كونها تتعامل مع المداخلات وتهمل المخرجات، ولا تظهر العلاقة بينهما فضلاً عن النتائج، وتتجاهل الأمور التي تثير الجدل المتمثلة بـ (القضايا السياسية) ومستوى الخدمة المقدمة ذلك كونها تركز على عملية الانفاق على المداخلات فقط¹⁶، كما أنها تهمل التخطيط، وعدم توفيرها للمعلومات والبيانات في دعم القرارات وخاصة وظيفة التخطيط. فهي تُعدّ قاصرة عن أداء دورها في عملية التخطيط والاهتمام بكفاءة تخصيص استخدام المال العام، كما أنها لا تُوضّح للمسؤولين كيفية الحكم على أداء وتحقيق الأهداف القومية، وبذلك فإن ظهور الأساليب الحديثة لتخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة تعتبر أحد الحلول لتجاوز بعض السلبيات التي وجهت إلى أسلوب موازنة البنود ولضمان كفاية تخطيطها وتنفيذها.

ثالثاً: موازنة البرامج والأداء:

أدّى توسع الوظيفة الحكومية إلى جعل الموازنة التقليدية أو الموازنة الكلاسيكية إلى موازنة عديمة الفائدة، مقابل البرامج الحديثة والمتعددة الأغراض¹⁷، ويمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازنات بأنها تعتبر خطة لغرض توضيح الأهداف المحددة للوحدات العامة مُعيرة عنها في شكل برامج ومشروعات محددة، وتبويب حسب الوظائف الرئيسية المتبعة في الوحدات، وبالتالي يتم تحديد البرامج

¹⁰ . Arndt and Oman, 2006; Haftel and Thompson, 2006; Repucci, 2011

¹¹ . (صندوق النقد الدولي "النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة" إعداد إدارة شؤون المالية العامة - بالتعاون مع إدارات أخرى، بموافقة السيد بيترس. هيلر، 1997، ص 55.

¹² . فوزي عطوي، «المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة»، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص: 323.

¹³ . أشواق عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 24.

¹⁴ آدم مهدي احمد، مفاهيم المالية العامة، دار بدار غريب للطباعة، القاهرة 2001، ص. 98، 99.

¹⁵ عبد السلام احمد عبد الله، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة 2000، ص 49.

¹⁶ Iwaskow, "Program Budgeting: Planning, Programming, Budgeting", in Handbook of Budgeting, Sixths Edition, Wiley & Sons Inc, 1999:729.

¹⁷ . Nguyen, H. P" Performance budgeting: Its rise and fall". Maxwell School a/Citizenship and Public Affairs, Syracuse University, Syracuse, NY. (2007): N96.

التي تم ادراجها كل حسب وظيفتها، مع جواز إمكانية الإدارة بتنفيذ أكثر من برنامج كما يمكنها تنفيذ أكثر من إدارة برنامج واحد، وبالتالي سوف تتم عملية التنبؤ طبقاً لطبيعة النفقة أي ان اثناء عملية التنفيذ لا بد من تمويل البرامج، وذلك تدرج اعتمادات كل برنامج طبقاً لطبيعته¹⁸.

1 مفهوم موازنة البرامج والأداء:

وهي تعتبر نظام يهدف إلى تطوير وتحسين اليات الإنفاق العام ذلك عن طريق ربط كافة الاعتمادات المالية مع النتائج المستهدفة. وينصب تركيزها على تحقيق الأهداف المرسومة من خلال تقييم الأداء وقياس النتائج، الامر الذي يساعد بدوره الى توجيه عملية الإنفاق الحكومي بشكل أكثر فعالية.

"وهناك العديد من الباحثين والكتاب الذين يميزون بين مصطلحين (موازنة الأداء)، (Performance Budget) وبين موازنة البرنامج (Program) بينما هماك بعض الباحثين يستخدمون مصطلح موازنة الأداء وموازنة البرنامج بصيغة متبادلة¹⁹، وهناك فريق ثالث قام بتسميتها موازنة البرامج والأداء (Programme Performance Budget)". وبالتتبع التاريخي لتطور الموازنة العامة وجد الباحث، انه قد اعتمدت هذه التسمية لأول مرة في عام 1949، ذلك من خلال تقرير لجنة هوفر الأولى، (First Hoover Commission)²⁰.

2. أسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء:

أدى قصور تطبيق الأسلوب التقليدي المعروف باسم موازنة البنود إلى التفكير في تطبيق أسلوب أفضل ولزيادة الاهتمام بنوعية الخدمة الحكومية وضرورة التأكد من القيام بها وتحسين الرقابة عليها²¹.
اما في ظل الاعتماد على تطبيق موازنة البنود (الموازنة التقليدية) فيتم فيها الاهتمام بالاعتمادات، حيث يتم فيها التأكد بأن الصرف قد تم في حدود الاعتمادات المدرجة للأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وقد تمت في ظل اللوائح والقوانين السارية، دون أن تولي اهتماماً أساسياً للأهداف بالعائد والفاعلية الاقتصادية والاجتماعية للإنفاق أو الربط بين علاقة المدخلات من الموارد المتاحة بالمخرجات، لكن مع تزايد العجز وتفاقم الدين العام بدأ الاهتمام بالمقابل أو العائد المتحصل من هذا الإنفاق سواء كان لأغراض أداء عمل او تقديم خدمة معينة، يأتي هذا في ضل موازنة البرامج والأداء وبالمزامنة مع تطبيق مبادئ الحوكمة، فمن خلاله يتم التركيز على الأهداف وفاعلية الأداء وكلفة العمل مقابل تقديم الخدمة²².

3. مزايا موازنة البرامج والأداء:

هناك عدة نقاط تتجلى في فوائد هذه الموازنة وهي:

- أ. مرونتها في توزيع التخصيصات بموجب الأهمية النسبية لكل نشاط مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- ب. تعطي صورة واضحة عن الأعمال المنتجة التي تتضمنها الموازنة السنوية المنصرفة وكذلك الأعمال التي لم يتم إنجازها وأسباب ذلك، مما يؤدي إلى العمل الجاد من أجل تحسين الإنجاز وتطويره²³.
- ج. تساعد الأجهزة الرقابية في تحديد المسؤولية والمساءلة عن الأداء²⁴.
- د. تقوم بتوفير البيانات للبرلمان والتي من خلالها يتم الحكم على مدى كفاءة وفاعلية الوزارات والأجهزة (الإدارات) الحكومية في إنجاز مهامها.
- هـ. تمكن الوحدة الإدارية من استغلال مواردها نحو أهداف واضحة مما يساعد المدراء في تلك الوحدات على فهم وتقدير مساهمة تلك الوحدة في تحقيق الأهداف الكلية على مستوى التنظيم بشكل عام.
- و. إن اعتماد التخصيصات وتوزيع الموارد للبرامج الجاري تنفيذها بناء على نتائج تقارير الأداء الداخلية والخارجية توضح مدى كفاءة وفاعلية تلك الوحدة في إنجاز أهدافها²⁵.

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

التحليل الإحصائي لبيانات الاستبانة واختبار الفرضيات

عرض البيانات وتحليلها

¹⁸ . حسن عبد الكريم سلوم، (الموازنة العامة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة)، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، 2007، ص 107.

¹⁹ . (West, W. F. (2011). "Program budgeting and the performance movement: The elusive quest for efficiency in government". Georgetown University Press:38.

²⁰ . وتسمى لجنة تنظيم الفرع التنفيذي الحكومي، وهي اول من قام بتسمية موازنة الأداء..

²¹ . مطاوع، احمد كمال مطاع وآخرون، دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام اجارة المعلومات الحكومية، لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة، بحث منشور، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2022، ص 12.

²² . مسعودي، علي، أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2019، ص 53.

²³ . Wentzel, Kristin Wentzel, "The Influence of Fairness preemptions and Goal Commitment on Managers". Performance in a Budget Setting, lasalle University, 2002:284.

²⁴ . حسن عبد الكريم سلوم، النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، مصدر سابق، ص 108.

²⁵ . صلاح صاحب البغدادي، "الموازنة العامة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 1998، ص 52.

نظراً لأهمية موضوع الدراسة فقد تمّ اللجوء إلى اختيار عيّنة مُختَصّة ومماسّة لموضوع الدراسة من الخبراء والأساتذة والأكاديميين وموظفي وزارة المالية والعديد من الموظفين العاملين بوزارات الدولة في العراق بغية الوصول إلى رأي يعبر تعبيراً على درجة من الصدق والموثوقية عن واقع حال موضوع الدراسة ومن وجهة نظر هذه الوحدات، ولتحقيق هدف الدراسة فقد اقتضت العيّنة على أصحاب التخصص في هذا الموضوع فقط لكونهم على علم ودراية وتماس مباشر بدراسة نظام الحوكمة وبالتحديد ممن لديهم أيضاً خبرة في تسجيل البيانات وترحيلها واستخراج بيانات القوائم المالية الشهرية والسنوية من خلال النظام المحاسبي الحكومي.

أولاً: وصف عيّنة الدراسة

1. التحصيل الدراسي):
يوضح الجدول رقم (1) تحليل التحصيل الدراسي لعيّنة الدراسة.

الجدول (1)
وصف عيّنة الدراسة (التحصيل الدراسي)

| التسلسل | التحصيل الدراسي | العدد | النسبة |
|---------|-----------------|-------|--------|
| 1 | دكتوراه | 17 | 24% |
| 2 | ماجستير | 24 | 34% |
| 3 | دبلوم عالي | 4 | 6% |
| 4 | بكالوريوس | 25 | 36% |

2. الاختصاص العام والدقيق):
يوضح الجدول رقم (2) تحليل للاختصاصات عيّنة الدراسة.

الجدول (2)
وصف عيّنة الدراسة (الاختصاص العام والدقيق)

| التسلسل | الاختصاص العام والدقيق | العدد | النسبة |
|---------|--------------------------|-------|--------|
| 1 | محاسبة | 37 | 53% |
| 2 | مدقق حسابات | 13 | 19% |
| 3 | محاسب قانوني | 8 | 11% |
| 4 | قانون | 7 | 10% |
| 5 | تكنولوجيا وعلوم الحاسبات | 5 | 7% |

أما اختصاصات عيّنة الدراسة فقد احتل اختصاص المحاسبة أعلى النسب حيث بلغت نسبته (53%)، تلاها تخصص المدقق بسببة (19%)، وجاءت مشاركة المحاسب القانوني بنسبة (11%) أما تخصص القانون فقد جاء بنسبة (10%) وأخيراً حصل تخصص هندسة وبرمجيات الحاسوب بنسبة (7%).

ثانياً: اختبار جودة مقياس البحث:

يهدف هذا المبحث إلى تحليل البيانات الأولية التي قام الباحث بتحصيلها وجمعها واختبار وملاءمة جودة مقياس البحث في ضوء الفقرات الآتية:

1. اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات البحث.

إن الهدف الرئيس من هذا التحليل هو معرفة توزيع البيانات، إضافة إلى معرفة فيما إذا كانت الاختبارات التي سُنستخّدم هي الاختبارات المعلمية، أو الاختبارات الالامعلمية (Sekarann and Bougie, 2016)، وفي حالة كون البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً فيمكن استخدام التحويلات الرياضية المتعددة على بيانات المتغيرات، بهدف تحسين مستوى التوزيع الطبيعي ومن ثم إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية (Hair et., al., 2010:71)، وعليه سيجري اختبار البيانات بالاعتماد على اختبار (Kolmogorov-Smirnov) وكما هو موضح في الجدول (3).

| Kolmogorov-Smirnov | | | المتغيرات |
|--------------------|----|-----------|--------------------|
| Sig. | DF | Statistic | |
| 0.200 | | 0.066 | حوكمة القطاع العام |

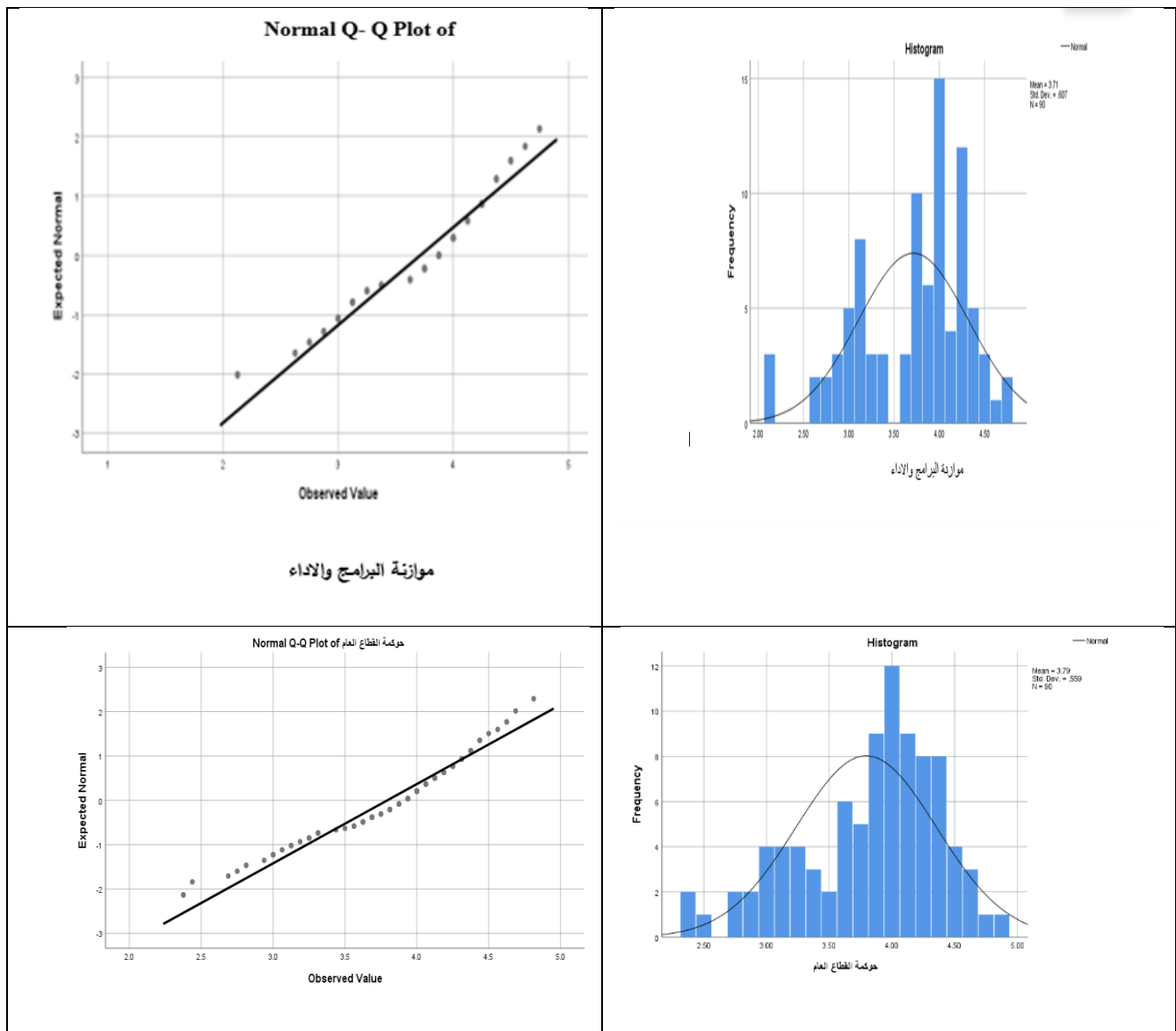
| | | | |
|-------|--|-------|------------------------|
| 0.200 | | 0.098 | موازنة البرامج والاداء |
|-------|--|-------|------------------------|

جدول (3) اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات البحث باستخدام (Kolmogorov-Smirnov)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يُتَّضح من قيمة مستوى الدلالة لاختبار (Kolmogorov-Smirnov) لمتغيرات البحث أن قيم إحصائية الاختبار للمتغيرات بلغت (0.098، 0.066)، على التوالي لمتغيرات الدراسة، في حين بلغت مستوى المعنوية الاحتمالية لإحصائية الاختبار (0.200، 0.066) على التوالي، وهي أعلى من المستوى المعياري البالغ (0.05) وبالتالي فهو غير دال معنويًا، وهذا يعني بأن جميع متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن استخدام الإحصاءات المعلمية في التحليل والاختبار، والشكل (1) يوضح منحني التوزيع الطبيعي للمتغيرات.

الشكل (1) يوضح منحنيات التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث



شكل (1) منحنيات التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

2. اختبار وجود مشكلة التعدد الخطي.

جرى تحليل هذا الاختبار لكونه يفترض بعدم وجود علاقة ارتباط عالية بين الأبعاد المستقلة، بمعنى فيما بينها (De Vaus, 2002)، لأنه في حالة وجود علاقة ارتباط عالية بين الأبعاد المستقلة، سيكون لدينا مشكلة ما يسمى بالتعدد الخطي

(Multicollinearity)، لذا عندما يرتبط مُتَغَيَّران مستقلان بمستوى عال فيما بينها، ينبغي أن نتخلص من أحدهما عند التحليل لأن الارتباط العالي فيما بينهما يدلّ على أنهما يقيسان نفس الشيء (Bordens and Abbott, 2017)، لذا يمكن الكشف عن هذه المشكلة من خلال عامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor-VIF) وقيمة (Tolerance) (DeVaus, 2002)، وعليه يجب أن تكون قيمة (Tolerance) (0.10) أو أكبر، ومعكوسها عامل تضخم التباين (VIF) ينبغي أن يكون (5) أو أدنى كمؤشّر لعدم وجود التعدّد الخطي (Hair et. al., 2019)، وللتأكد من وجود أو عدم وجود هذه المشكلة فإن الباحث قام بإجراء هذين الاختبارين، وكما يظهر في الجدول (4).

جدول (4) اختبار VIT و Tolerance لمُتَغَيَّرات البحث

| المُتَغَيَّرات | البعد | VIF | Tolerance | القرار |
|--------------------------|----------------|-------|-----------|----------------------|
| مبادئ حوكمة القطاع العام | الشفافية | 2.582 | 4210. | عدم وجود تعددية خطية |
| | الافصاح | 2.220 | 0.333 | عدم وجود تعددية خطية |
| موازنة البرامج والاداء | أساس الاستحقاق | 1281. | 5580. | عدم وجود تعددية خطية |
| | قياس الاداء | 1151. | 9350. | عدم وجود تعددية خطية |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

3. صدق أداة قياس البحث.

قُسمَت هذه الفقرة إلى خمسة محاور لغرض التأكد من صدق أداة القياس (الاستبانة)، إذ تمّ التأكد من صدق المحتوى الظاهري، الثبات والتناسق بين مُكوّنات المقياس (Alpha Cronbach)، التناسق الداخلي (Split-half)، كفاية حجم العيّنة (KMO) Kaiser-Meyer-Olkin، صدق البناء لاختبار أداة القياس.

أ. صدق المحتوى الظاهري للأداة (الاستبانة):

تمّ توزيع أسئلة الاستبانة على 85 مستبين وقد تم جمع 70 استبانة صالحة منها، وقدمت إلى عدد من المُحكّمين كما هو ظاهر في الملحق (1) من أصحاب الخبرة والاختصاصات المتنوّعة وقد بلغ عددهم (8) محكّمًا لغرض بيان آرائهم بمدى وضوح فقرات الاستبيان وترابطها و مقدار ملاءمتها لقياس مُتَغَيَّرات البحث، وقد قام الباحث بتصميم الاستبانة من أجل استطلاع آراء المُحكّمين لغرض بيان صحة العبارات من الجانب الذي يصاغ فيه المحتوى الفكري وتصحيح ما ينبغي تصحيحه، وبناءً على ذلك قام الباحث بإجراء بعض التعديلات في ضوء الآراء التي أبداهها المُحكّمون وصياغة بعض العبارات التي وجد المُحكّمون ضرورة إعادة صياغتها لتكون أكثر وضوحاً وتناسقاً، وكانت النتائج النهائية لأداة الاستبانة وتمّ اعتماد على الفقرات التي حازت على قبول (80%) من السادة المُحكّمين.

ب. اختبار الثبات:

إنّ الثبات يدلّ إلى مدى الاتّساق الداخلي للمقياس، والذي يشير إلى أنّ الأسئلة تُركّز جميعها على غرض عام يُراد قياسه، واحتمالية الحصول على النتائج نفسها عند تكرار المقياس نفسه مرة أخرى (Oppenheim, 1992)، ويستخدم الثبات لتحديد إلى أي مدى يمكن لنا تكرار استخدام المقياس وتبقى النتائج كما هي، واستقرار المقياس مع مرور الوقت، إذ تتشابه نتائج المقياس بمدة أو فترة زمنية مختلفة، ويستخدم معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس الاتّساق الداخلي لفقرات المقياس و أبعاده ومُتَغَيَّراته والمقياس ككلّ (De Vaus, 2002) وتتراوح قيمة (Cronbach's Alpha) بين (0-1) وينبغي أن تكون مساوية أو أعلى من (0.70) لكي تُعتبَر ذات اتّساق داخلي مقبول (Hair et. al., 2019)، ويمكن توضيح اختبار ثبات أداة القياس (الاستبانة) كما مبين في الجدول (5).

جدول (5) اختبار Alpha Cronbach لمُتَغَيَّرات البحث

| المتغيرات والابعاد | Alpha Cronbach |
|--------------------|----------------|
| الشفافية | 8470. |

| | |
|-------|----------------|
| 9020. | الافصاح |
| 8820. | أساس الاستحقاق |
| 9270. | قياس الاداء |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

ومن بيانات الجدول (6) يتبين أن قيم معامل الصدق والثبات للمتغيرات والأبعاد أكبر من (0.70)، وهذا يدل على أن المتغيرات والأبعاد تتمتع باتساق داخلي مناسب، أما معامل الاتساق الداخلي (Cronbach's Alpha) للمقياس بشكل إجمالي فقد بلغت قيمته (0.889)، إذ تمتع بتقييم عالٍ وتشير هذه النتائج إلى أن مقياس البحث الحالي (الاستبانة) تمتع بمستوى ثبات جيد، وهذا دليل على مدى الاتساق الداخلي له، وثبات فقراته، ودليل على مدى إمكانية تكرار المقياس ووجود النتائج نفسها، وبالتالي يمكن إجراء الاختبارات الإحصائية الأخرى بناءً على هذه النتائج.

ج. التناسق الداخلي للمقياس (التجزئة النصفية) (Split-half Reliability Tests):

يُعد التناسق الداخلي للمقاييس مؤشراً لمدى تجانس مكونات المقياس الذي يقيس مفهوماً معيناً أو نظرية معينة، بمعنى آخر ينبغي أن تكون الأسئلة مترابطة فيما بينها كمجموعة تقيس مفهوماً ما، وأن يفهم المستقصي منه المعنى الإجمالي من المقياس ومن كل سؤال من الأسئلة المكونة له (سيكاران، 2009: 294)، ويمكن التعرف على مدى التناسق الداخلي للمقياس عن طريق التعرف على الارتباط بين الأسئلة المكونة من خلال اختبارات الثقة في نصفي المقياس (Split-half Reliability Tests) وهذا ما سوف يعتمد عليه الباحث والذي يتلخص بإيجاد معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية في الاستبانة ويتم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة (Spearman-Brown)، وقد وجد عند تطبيق هذه الطريقة أن معامل الارتباط للاستبانة بلغ (0.882)، وهذا يعني أنها بمقاييسها المختلفة ذات ثبات عالٍ ويمكن اعتمادها في أوقات مختلفة ولأفراد أنفسهم وسوف تعطي النتائج نفسها، وكما يظهر في الجدول (6).

جدول (6) اختبار التجزئة النصفية للمتغيرات البحث

إعداد
بالاعتماد
برنامج

| القيم | التفاصيل | الاجزاء | الاختبارات |
|--------------------------------|------------------|----------------------------|------------------|
| 8850. | Value | Part 1 | Cronbach's Alpha |
| | N of Items | | |
| | Value | Part 2 | |
| | N of Items | | |
| | Total N of Items | | |
| Correlation Between Forms | | | |
| 0.898 | Equal Length | Spearman-Brown Coefficient | |
| | Unequal Length | | |
| Guttman Split-Half Coefficient | | | |

المصدر:
الباحث
على
SPSS

د. كفاية حجم العينة:

جرى استخدام هذا الاختبار لغرض التأكد من كفاية حجم العينة من خلال اختبار (KMO) (Kaiser-Meyer-Olkin) الذي ينبغي أن تكون القيمة أكبر من (0.50) من أجل أن تكون العينة كافية وهذا يُعد شرطاً أساسياً يجب تحقيقه، وكذلك استخدام اختبار (Bartlett) فهو مؤشر يدل للعلاقة بين المتغيرات، إذ ينبغي أن يكون مستوى الدلالة لهذه العلاقة أقل من

(0.05) حتى يمكن التأكد من أن هذه العلاقة دالة إحصائية (Yong and Pearce, 2013:90) مع اختبار وجود الارتباطات المقبولة بين فقرات الاستبانة على شرط معنوية قيمة (Chi-Square) للدلالة من مقبولة معاملات الارتباط المذكورة، وكما مبين في الجدول (7).

جدول (7) اختبار KMO واختبار Bartlett Test بالاعتماد على Chi-Square

| المتغيرات | اختبار KMO | Bartlett Test | Sig. المعنوية |
|----------------|------------|---------------|---------------|
| الشفافية | 0.725 | 186.002 | 0.000 |
| الافصاح | | | |
| أساس الاستحقاق | 0.771 | 95.284 | 0.000 |
| قياس الاداء | | | |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يُتَبَيَّن من خلال الجدول (7) أن جميع قيم اختبار (KMO) هي أكبر من (0.50) وبالتالي تُعَدَّ قِيَمٌ جَيِّدة وتُشير إلى أن حجم العيّنة كافٍ وملئم من أجل إجراء التحليلات الإحصائية، وكما يظهر في الجدول اختبار (Bartlett) التي تشير إلى وجود المعنوية وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) والتي تشير إلى أن نتائج مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة واحدة، إذ يُمكن أن نستنتج بصورة عامة من النتائج السابقة أن حجم العيّنة كان كافياً وهو مؤشِّر جيد لإجراء التحليلات الإحصائية اللاحقة.

ثالثاً. عرض وتحليل النتائج:

إن نتائج استجابات عيّنة البحث تُعَبِّر عن الاتجاهات الأولية الخاصة بتلك العيّنة حول مُتَغَيِّرات البحث، وبالتالي يعطي تصوُّراً عن مدى الانسجام إجابات عيّنة البحث من عدمه، ولأجل الوصول لهذا الهدف يتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لوصف اتجاهات إجابات العيّنة ومدى التشبُّث بينها، ولعل أهم هذه الأساليب هي مقياس النزعة المركزية والمُتَمَثِّلَة بـ (المُتَوَسِّطَات الحسابية، الانحرافات المعيارية، ومعاملات الاختلاف).

وبما أن أداة البحث مُصمَّمة وفق مقياس (Likert) الخماسي (5 درجات للموافقة)، مَكَّن ذلك من تحديد مدى موافقة أفراد العيّنة على فقرات الأداة من عدمها، إذ كانت درجات الموافقة للمقياس هي (5) أتفق تماماً، (4) أتفق، (3) محايد، (2) لا أتفق، (1) لا أتفق تماماً، ووفقاً لذلك فإن طول الفئة (0.8) والنتيجة عن الفرق بين درجات الموافقة الأعلى والأدنى (1-5) مقسوماً على أعلى درجة موافقة (5)، بناءً على ذلك فتكون درجة الموافقة منخفضة جداً إذا كانت الأوساط الحسابية لها بين (1 - 1.8)، ومنخفضة إذا كانت الأوساط الحسابية بين (1.81 - 2.6)، ومعتدلة إذا كانت الأوساط الحسابية بين (2.61 - 3.4)، ومرتفعة إذا كانت الأوساط الحسابية بين (3.41 - 4.2)، ومرتفعة جداً إذا كانت الأوساط الحسابية بين (4.21 - 5)، وكالاتي:

1. تحليل استجابات عيّنة البحث حول مُتَغَيِّر الحوكمة.

تناول الباحث في هذا المُتَغَيِّر بعدين أساسيين وهي (الشفافية، الافصاح)، وسيتم تحليل استجابات عيّنة البحث الخاصة بهذه الأبعاد وكالاتي:

أ. عرض النتائج حول الشفافية

يَعَكِّسُ الجدول (8) وسيطاً حسابياً إجمالاً لِمُتَغَيِّر الشفافية بلغ (3.67) وهي قيمة مرتفعة يُؤكِّد وجوب تطبيق مبدأ شفافية الحوكمة ذلك لانعدام وجودها حالياً أثناء كافة العمليات الاقتصادية والادارية وانعدامها في عملية تحصيل الإيرادات وعملية إعداد الموازنة العامة أيضاً مما يتولد عنه بيانات مالية مضللة والتي تتأثر من خلال تطبيق الأسلوب النقدي الذي يساعد بدوره على الفساد والتضليل والمحابات، وكان الانحراف المعياري (0.821) ومعامل الاختلاف لهذا المُتَغَيِّر (22.34) وتُشير إلى انسجام عالٍ في إجابات أفراد العيّنة.

جدول (8) عرض النتائج حول بُعْد الشفافية

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الموافقة | الترتيب |
|---|--------|---------------|-------------------|----------------|----------|---------|
|---|--------|---------------|-------------------|----------------|----------|---------|

| | | | | | | |
|--------|--------|-------|-------|------|--|---|
| 1 | مرتفعة | 15.94 | .5950 | 3.77 | تفتقر القوانين والتعليمات المالية الحالية في القطاع العام الى الشفافية والافصاح الكامل عن البيانات المالية. | 1 |
| 2 | مرتفعة | 24.32 | .9030 | 3.75 | من المعتقد ان مبدأ الشفافية يوفر بيانات دقيقة، الذي يساعد بدوره في تحسين عملية التخطيط وصناعة القرار، ويساهم ايضاً في تحديد الأولويات بشكل أكثر فعالية . | 2 |
| 3 | مرتفعة | 24.59 | .9120 | 3.72 | ان تطبيق مبدأ الشفافية من شأنه ان يساعد في الكشف عن أي ممارسات التلاعب او فساد أو إساءة استخدام للموارد، الامر الذي يؤدي من خلاله إلى تحسين الكفاءة والعدالة في توزيع الموارد. | 3 |
| 4 | مرتفعة | 27.22 | .9810 | 3.67 | هناك خلل واضح في الإعلان عن المشاريع المخطط لتنفيذها وبيان نسب التنفيذ أو الإنجاز في نهاية السنة المالية. | 4 |
| مرتفعة | | 22.34 | 0.821 | 3.67 | المجموع | |

ب. عرض النتائج حول مبدأ الإفصاح في البيانات.

يَعكسُ الجدول (9) وسطاً حسابياً إجمالياً لِمَتَغَيَّرَ الإفصاح في البيانات المالية، فقد بلغ (3.79) وهي قيمة مرتفعة مما يؤكد بأن تطبيق مبدأ سيادة القانون له أهمية كبيرة مما يتولد عنه جوانب إيجابية عدة، وبلغ الانحراف المعياري (0.724) ومعامل الاختلاف لهذا المَتَغَيَّر (19.10) كما اكدت إجابات افراد العينة الى وجود انسجام عالي تأييداً لما جاء في أسئلة الاستبانة.

جدول (9) عرض النتائج حول مبدأ الإفصاح في البيانات

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الموافقة | الترتيب |
|---|--|---------------|-------------------|----------------|----------|---------|
| 1 | يجعل مبدأ الإفصاح كافة الإجراءات المالية المُمَثِّلَة بـ (تخطيط وإعداد الموازنة، تحديد التخصيصات الخ..) واضحة وخالية من التلاعب. | 3.73 | .8580 | 22.97 | مرتفعة | 4 |
| 2 | يساعد الإفصاح المالي في تحسين الرقابة على عمليات تخطيط وإعداد الموازنة العامة | 3.66 | .6530 | 17.75 | مرتفعة | 2 |
| 3 | إن تفعيل دور الإفصاح يعكس دوره إلى التزام العاملين بالتشريعات والضوابط المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية. | 3.95 | .5970 | 15.12 | مرتفعة | 1 |

| | | | | | | |
|---------|--|------|--------|-------|--------|---|
| 4 | يعزز مبدأ الإفصاح الثقة المتبادلة بين الحكومة والموازنين | 3.85 | 0.8150 | 21.31 | مرتفعة | 3 |
| المجموع | | 3.79 | 0.724 | 19.10 | مرتفعة | |

2. تحليل استجابات عينة البحث حول مُتَغَيِّر موازنة البرامج والإداء:

تناول الباحث في هذا المُتَغَيِّر بُعْدَيْن أساسيين وهما (أساس الاستحقاق - قياس الأداء والفاعلية)، وسيتم تحليل استجابات عينة البحث الخاصة بهذين البعدين وكالآتي:

أ. عرض النتائج حول البعد الأول أساس الاستحقاق:

يُعَكِّسُ الجدول (10) وسطاً حسابياً إجمالياً لِمُتَغَيِّر أساس الاستحقاق بلغ (3.65) وهي قيمة مرتفعة يُؤكِّد من خلالها تأييد تطبيق أساس الاستحقاق كبديل عن الأساس النقدي الذي يساعد على الغش والتضليل، وكان الانحراف المعياري (0.801) ومعامل الاختلاف لهذا المُتَغَيِّر (21.94) مما تشير إلى وجود انسجام عالي في إجابات أفراد عينة الاستبيان.

جدول (10) عرض النتائج حول بعد أساس الاستحقاق

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الموافقة | الترتيب |
|---------|--|---------------|-------------------|----------------|--------------|---------|
| 1 | يلعب مبدأ أساس الاستحقاق دور مهم في تحسين دقة وشفافية تخطيط واعداد الموازنة العامة | 3.64 | 0.6230 | 17.22 | مرتفعة | 1 |
| 2 | يُعتبر مبدأ الاستحقاق أداة حيوية لضمان إعداد موازنة عامة تعكس الواقع المالي وتساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة. | 3.67 | 0.8970 | 24.25 | مرتفعة | 2 |
| 3 | يساعد مبدأ الاستحقاق في تقديم صورة أوضح عن الأداء المالي للجهات الحكومية عن كافة عمليات الإنفاق وتبويب التخصيصات المالية | 3.72 | 0.9360 | 25.13 | مرتفعة | 3 |
| 4 | يمكن صانعي القرار من التخطيط بشكل أفضل للمستقبل، حيث يمكنهم رؤية التزاماتهم وإيراداتهم المتوقعة بشكل أكثر دقة. | 3.58 | 0.9100 | 26.00 | مُتَوَسِّطَة | 4 |
| المجموع | | 3.65 | 0.801 | 21.94 | مرتفعة | |

ب. عرض النتائج حول البعد الثاني قياس الأداء والفاعلية.

يُعَكِّسُ الجدول (11) وسطاً حسابياً إجمالياً لِمُتَغَيِّر قياس الأداء والفاعلية بلغ (3.67) وهي تعتبر قيمة مرتفعة يؤكد من خلالها تأييد تطبيق موازنة البرامج والأداء لما لها من دور فعال في إمكانية قياس فاعلية وأداء المؤسسات الحكومية جراء أي عملية إنفاق يتم القيام بها الأمر الذي يؤدي إلى الحفاظ على المال العام، وكان الانحراف المعياري (0.727) ومعامل الاختلاف لهذا المُتَغَيِّر (20.01) وهو ما تشير إلى وجود انسجام عالٍ في إجابات أفراد العينة.

جدول (11) عرض النتائج حول البعد قياس الأداء والفاعلية

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الموافقة | الترتيب |
|---------|--|---------------|-------------------|----------------|----------|---------|
| 1 | تساهم عملية قياس الأداء والفاعلية في تقييم كفاءة استخدام الموارد وتحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال مؤشرات الأداء. | 553. | 665.0 | 18.59 | مرتفعة | 2 |
| 2 | قياس الأداء والفاعلية هي عملية مهمة تهدف إلى تقييم مدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من الأنشطة والعمليات المختلفة في المؤسسات الحكومية. | 813. | 758.0 | 19.73 | مرتفعة | 3 |
| 3 | قياس الأداء يساعد في تحديد مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للمؤسسة من خلال النتائج المستخرجة عن أدائها وفعاليتها خلال فترة زمنية معينة | 83.8 | 818.0 | 20.87 | مرتفعة | 4 |
| 4 | يوفر قياس الأداء بيانات دقيقة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على الحقائق والأرقام المبتخرجة. | 623. | 555.0 | 15.19 | مرتفعة | 1 |
| المجموع | | 3.67 | 0.727 | 20.01 | مرتفعة | |

3. عرض نتائج متغير الموازنة التقليدية (موازنة البنود).

يتبين من بيانات الجدول (12) الخاصة بالنتائج الوصفية لإجابات عيّنة البحث حول علاقة الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، بجودة القوائم المالية، بأن أفراد العيّنة يميلون إلى الاتفاق في إجاباتهم وبمستوى (مرتفع) بوسط حسابي عام قدره (3.67)، وكان انسجام إجابات أفراد العيّنة عاليًا يَعبّرُ عن الانحراف المعياري (0.76)، وبمعامل اختلاف بلغ (17.62%)، والذي بدوره يُؤكّد بافتقار الموازنة الحالية (موازنة البنود) إلى مُؤشّرات عديدة والمُتمثّلة بـ (عدم وضوح التعليمات والمؤشرات المالية للوضع الاقتصادي- افتقار الوضوح والموثوقية في القوائم المالية التي تعد بموجب الموازنة التقليدية - فقدان التطبيق الفعلي لفقرات تعليمات تنفيذ الموازنة العامة - افتقار الأهداف المراد تحقيقها في الموازنة - اعتمادها على تطبيق الأساس النقدي في عملية التخصيص).

جدول (12) النتائج حول تطبيق الموازنة التقليدية في اعداد الموازنة العامة

| ت | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الموافقة | الترتيب |
|---|--------|---------------|-------------------|----------------|----------|---------|
|---|--------|---------------|-------------------|----------------|----------|---------|

| | | | | | | |
|---------|---|------|-------|-------|--------|---|
| 1 | تفتقر الموازنة الحالية إلى مؤشرات عامة رئيسة معتمدة في تحديد موقع الحكومة المالي عند تقديم الموازنة السنوية | 3.91 | .6810 | 17.43 | مرتفعة | 2 |
| 2 | إن أسلوب تخطيط وإعداد الموازنة بموجب الموازنة التقليدية حالياً يعاني من أوجه قصور وتخلّفها عن مواكبة الموازنات الحديثة أهمها تساعد على الفساد والتقدير العشوائي للنفقات | 3.72 | .7190 | 19.18 | مرتفعة | 4 |
| 3 | لا يتم توضيح الأهداف المراد تحقيقها من قبل برامج الحكومة في وثائق الموازنة | 3.72 | .7190 | 19.18 | مرتفعة | 4 |
| 4 | لا يوجد نظام إنذار مبكر للنفقات المفرطة | 3.81 | .8850 | 27.15 | مرتفعة | 5 |
| 5 | يعاني من أوجه قصور وتخلّفها عن مواكبة الموازنات الحديثة أهمها تساعد على الفساد والتقدير العشوائي للنفقات | 3.73 | 0.885 | 23.15 | مرتفعة | 5 |
| 6 | تفتقر الموازنة التقليدية إلى المرونة اللازمة للتكيف مع التغيرات في الظروف الاقتصادية أو الاحتياجات الفعلية | 3.7 | 0.719 | 19.18 | مرتفعة | 4 |
| 7 | عدم ربط التخصيصات بأداء أو إنجاز عمل محدد | 3.72 | 0.719 | 19.18 | مرتفعة | 4 |
| 8 | تركز على عملية المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة التي تربط بينهما. | 3.82 | 0.885 | 27.15 | مرتفعة | 5 |
| 9 | تكون التقديرات المستخدمة في إعداد الموازنة التقليدية غير دقيقة، مما يؤدي إلى وجود صعوبة في عملية التخطيط المالي المستقبلي. | 3.72 | 0.681 | 17.15 | مرتفعة | 4 |
| 10 | عدم وجود آلية لمراقبة الأداء قد يؤدي إلى استمرار الإنفاق على البنود غير الضرورية | 3.75 | 0.719 | 17.4 | مرتفعة | 1 |
| المجموع | | 3.67 | 0.76 | 16.62 | مرتفعة | |

رابعاً: اختبار وتحليل فرضيات البحث.

يمثل المبحث الحالي خارطة طريق للوصول إلى إجابات مُحَدَّدة لما تمّ طرحه سابقاً في منهجية البحث، ويتَّحدّد هدف الإجابة المُراد الوصول إليها من خلال التأكيد أو نفي (وجود تأثير لمبادئ حوكمة القطاع العام في تفعيل دور تطبيق موازنة البرامج والاداء)، في أبعادها المتمثلة (الشفافية - الإفصاح - الأساس النقدي - قياس الأداء والفاعلية)، ومن أجل ذلك تمّ اختبار التأثير المُتَّعَد بين أبعاد ومُتَغَيَّرات البحث، للتأكد من قيم كل من (F, t, R^2, β, P) للنماذج المُختَبَرة، والوقوف على معنوية هذه النماذج بالاعتماد على قيمة (Sig.)، والفقرات أدناه تُوضِّح ذلك:

1. نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الاولى:

تهدف الفرضية لاختبار علاقة التأثير بين متغير الحوكمة المتغير المستقل بأبعادها مع متغير موازنة البرامج والاداء (المتغير التابع)، والجدول (13) يوضح نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (13) نتائج اختبار تأثير الانحدار المتعدد للحوكمة بأبعادها موازنة البرامج والاداء

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS) و (SPSS) N=

| الفرضية الرئيسية | المسار | Stzd-β | t | P | R ² – F- Sig. | القرار |
|------------------|------------------------------------|--------|--------|-------|---|--------------|
| | الحوكمة <<< موازنة البرامج والاداء | 0.912 | 17.266 | 0.000 | 298.116 F= R ² = 0.772 Sig.= 0.000 | قبول الفرضية |

من خلال نتائج الجدول (13) يتبين وجود تأثير دال معنوي لمبادئ لحوكمة في تفعيل دور تطبيق موازنة البرامج والاداء، اذ بلغت قيمة (F) (298.116) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (3.92)، كما بلغ مستوى المعنوية للنموذج (0.000)، اما عن قيمة معامل التفسير (R²) فقد بلغ (0.772)، ما يعني بان الحوكمة تفسر ما نسبته (77%) من التغيرات التي تطرأ على موازنة البرامج والاداء، وبخصوص معادلة التنبؤ (Stzd-β) فقد بلغت قيمها (0.912)، وبالتالي فان زيادة (الحوكمة) بمقدار وحدة واحدة يزيد من تأييد استخدام موازنة البرامج والاداء بمقدار (91%)،

- **واستناداً لما تقدم تقبل الفرضية الرئيسية الاولى:** (تؤثر الحوكمة بأبعادها (الشفافية، الافصاح) تأثيراً معنوياً في تفعيل دور موازنة البرامج والاداء بأبعادها (أساس الاستحقاق، قياس الأداء والفاعلية).
واما بخصوص نتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية للبحث فهذه الفرضيات هو اختبار ابعاد الحوكمة (المتغير المستقل) بأبعادها مع متغير موازنة البرامج والاداء (المتغير التابع) بأبعادها، وكالاتي:

جدول (14) نتائج اختبار تأثير الانحدار المتعدد للحوكمة بأبعادها في موازنة البرامج والاداء بأبعادها

| الفرضية الفرعية | المسار | Stzd-β | t | P | R ² – F- Sig. | القرار |
|-----------------|------------------------------------|--------|-------|-------|--|--------------|
| الاولى | الشفافية <<< أساس الاستحقاق | 0.121 | 0.825 | 0.528 | 35.158F= 421R ² = 0. 00Sig.= 0.0 | تقبل الفرضية |
| | الافصاح <<< أساس الاستحقاق | 0.064 | 0.158 | 0.841 | | |
| الثانية | الشفافية <<< قياس الأداء والفاعلية | .0690 | .5160 | .6070 | F= 22.900 R ² = 0.519 Sig.= 0.000 | تقبل الفرضية |
| | الافصاح <<< قياس الأداء والفاعلية | 0.292 | 1.992 | 0.050 | | |

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS) و (SPSS) N=

- أ. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يتبين من الجدول (14) بأن قيمة (F) بلغت (35.158) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (3.92)، وأن مستوى الدلالة (0.000)،
- وبذلك تقبل الفرضية الفرعية الأولى: (تؤثر الحوكمة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح) تأثيراً معنوياً في أساس الاستحقاق)، أما عن قيمة (R^2) فقد بلغت (0.421)، أي أن ما نسبته (42%) من التغيرات التي تطرأ على أساس الاستحقاق يمكن تفسيره بدلالة الحوكمة، وأن النسبة المتبقية تعود لمتغيرات أخرى لم تعرف ولم تدخل في نموذج الانحدار للبحث الحالي، وعلى مستوى الأبعاد الفرعية للحوكمة فلم يكن تأثير (الشفافية والإفصاح) تأثيراً دال معنوياً.
- ب. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يتبين من نتائج الجدول (14) بأن هنالك تأثير دال معنوي لأبعاد الحوكمة في قياس الأداء والفاعلية، إذ بلغت معنوية نموذج الانحدار (0.000)، فيما بلغت قيمة (F) (22.900) وهي أكبر من قيمتها الجدولية.
- وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الثانية: (تؤثر الحوكمة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح)، تأثيراً معنوياً في قياس الأداء والفاعلية)، وقد بلغ معامل القوة التفسيرية للنموذج (R^2) (0.519) وهذا يستدل به إلى أن الحوكمة تفسر حوالي (52%) من تفعيل تباين عملية قياس الأداء والفاعلية، فيما تركت النسبة المتبقية لمتغيرات أخرى لم تدخل ضمن نموذج الانحدار الحالي.
2. نتائج اختبار الفرضية الثانية: تهدف الفرضية الثانية لاختبار علاقة التأثير الموازنة التقليدية في تفعيل دور تخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة، والجدول (15) يوضح نتائج اختبار هذه الفرضية.
- جدول (15) نتائج اختبار تأثير الانحدار المتعدد بين الموازنة التقليدية (موازنة البنود) للقطاع العام في متغير الحوكمة

المصدر: من أعداد الباحث من خلال برنامج (AMOS) و (SPSS) N=

| الفرضية الرئيسية | المسار | Stzd- β | t | P | R ² - F- Sig. | القرار |
|------------------|--|---------------|-------|-------|---|-------------|
| الأولى | الموازنة التقليدية (موازنة البنود) <<< فاعلية تخطيط وإعداد الموازنة العامة | 0.15 | 2.960 | 0.218 | F= 2.154 R ² = 0.091 Sig.= 0.154 | رفض الفرضية |

من خلال نتائج الجدول رقم (15) يتبين من أن نتائج الإجابات جاءت بعدم وجود تأثير للموازنة التقليدية للقطاع العام (موازنة البنود) ذلك لعدم امكانيتها بتفعيل عملية التخطيط والإعداد في الموازنة العامة للدولة حتى وإن تم تطبيق الحوكمة، ذلك لأسباب عدة ومن أهمها أن الموازنة التقليدية تعتمد على بيانات تاريخية، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تعتمد على معلومات قديمة، وبالتالي قد تؤثر سلباً على جودة البيانات في القوائم المالية،

أن تركيز الموازنة التقليدية ينصب على الأرقام فقط دون الأخذ في الاعتبار على العوامل النوعية التي قد تؤثر بدورها على الأداء المالي، وعلى خصائص بيانات القوائم المالية (الموثوقة والملائمة).

إضافة فإنها تعتمد دور الحارس في عملية الانفاق حيث ينصب تركيزها بالرقابة على عدم تجاوز التخصيصات أثناء عملية الصرف بالنسبة للمؤسسات الحكومية تاركة خلفها أهم عامل وهو العائد والتكلفة وقياس عامل الأداء ومقابلة الكلفة بالمنفعة، ويعد اعتمادها للأساس النقدي في عملية تخصيص النفقات من أهم العوامل السلبية التي من شأنها أن تساعد على التحايل والغش، بالإضافة إلى وجود أمور عدة تم تفصيلها في متن الدراسة، فقد بلغت قيمة (F) (2.154) وهي أقل من قيمتها الجدولية (3.92)، كما بلغ مستوى الدلالة للنموذج (0.091)، أما عن قيمة معامل التفسير (R^2) فقد بلغ (0.154)، ما يعني بأن الموازنة التقليدية للقطاع العام تفسر ما نسبته (15%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ جودة البيانات في القوائم المالية وعجزها أن قياس الأداء، ويترك تفسير باقي التغيرات لعوامل أخرى غير داخلية ضمن نموذج الانحدار في البحث الحالي، وبخصوص معادلة التنبؤ (Stzd- β) فقد بلغت قيمتها (0.15)، وبالتالي فإن زيادة قدرة الموازنة في القطاع العام بمقدار وحدة واحدة يزيد من جودة القوائم المالية بمقدار (15%).

- واستناداً لما تقدم ترفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة: (لا تؤثر الموازنة التقليدية تأثيراً معنوياً في تفعيل عملية تخطيط وإعداد الموازنة العامة. وهو ما يؤكد هدف الدراسة بتطبيق مبادئ الحوكمة في عملية تفعيل تخطيط وإعداد الموازنة العامة.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

يتضمن هذا المبحث مجموعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ضوء الدراسات النظرية والعملية والتي يمكن تلخيصها بالآتي:

1. توضح نتائج التحليل الإحصائي صحة الفرض الأول للدراسة وفروضه الفرعية بأن أبعاد الحوكمة تؤثر تأثيراً مباشراً ومعنوياً وإيجابياً في فاعلية تطبيق موازنة البرامج والأداء.

2. يتبين من نتائج التحليل الاحصائي بوجود تأثير معنوي وإيجابي للتكامل بين كل بعد من ابعاد الحوكمة مع ابعاد موازنة البرامج والأداء.
3. أكدت الاستبانة بوجود تأثير في ضل مبادئ الحوكمة كونه يوفر رؤية مالية مستقبلية، حيث يتم على ضوء ذلك امكانية اتخاذ القرارات المناسبة، بسبب دقة البيانات والمعلومات المقدمة للمؤسسة، ونتائج الأنشطة المختلفة ويسهم أيضاً في رفع كفاءة الإدارة المالية، بسبب وجود رقابة فاعلة على عملية الإنفاق والاستهلاك، ويسهم في وضع تقديرات حول الفترات المالية المستقبلية.
4. أكدت الاستبانة إن تطبيق مبادئ الحوكمة في تفعيل أدوات السياسة المالية التي تعتمد لغرض تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء، سوف يعزز فاعليتها في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وضمن فرص تحسين أدائها كونه يقلل من فرص الغش والاحتيال والمحسوبية في علمية توزيع التخصيصات، وتحفيز موثوقية البيانات لغرض رد الإدارة بالتقارير والبيانات الرشيدة.
5. تعتبر مبادئ الحوكمة أساسية في تعزيز جودة القوائم المالية، حيث تساهم في تحسين الشفافية والإفصاح في فيها.
6. من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة، التي تؤدي الى تقليل المخاطر المرتبطة بالممارسات المحاسبية غير السليمة وتحسين الشفافية والإفصاح عن كافة العمليات المالية.
7. إن الاعتماد على مبادئ الحوكمة يؤدي الى تقديم معلومات ذات جودة حول الموارد الاقتصادية المتاحة الامر الذي يسهل عملية اعداد موازنة البرامج والأداء.
8. يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة، وتقديم معلومات حول التغيرات في الموارد التي تمتلكها الدولة وبيان كافة الالتزامات.
9. يساعد على تقديم معلومات حول الأداء الاقتصادي وبهذا يعتبر مراعات جودة التقارير المالية امر بالغ الأهمية في الحد من عمليات التلاعب والاحتيال.
10. يؤدي الى توفير معلومات دقيقة وواضحة عن كافة البيانات المالية للمستثمرين وأصحاب المصلحة.
11. إن الاعتماد على تطبيق اليات حديثة في السياسة المالية العراقية لا يعني ان تكون هناك مواكبة صحيحة والحصول على بيانات مالية موثوقة ونتائج جيدة، ما لم يتم العمل على تحقيق ذلك بصورة جادة من قبل الوحدات المسؤولة.
12. إن الاستمرار في اتباع الأساس التقليدي القديم يعد أحد أهم الأسباب التي تشجع انتشار حالات الغش والتلاعب والفساد المالي والإداري، والذي يفقد من موثوقية بيانات التقارير المالية وعدم إمكانية الاعتماد عليها.

ثانياً: التوصيات

- في ضوء الاستنتاجات التي توصلت اليها من الاستنتاجات الامر الذي يمكننا ان نضع بعض التوصيات التي يجب أن تؤخذ بالاهتمام وكالاتي:
1. إن الوضع الاقتصادي في العراق وبالتحديد بعد احداث 2003، قد تغيرت تغيراً ملحوظاً، وما تركته من آثار سلبية تصاعدية في تراكمها على كافة جوانب الحياة الاقتصادية، توجب الامر على السلطة السياسية والمالية العناية باستخدام الموارد المالية والملاكات البشرية المتوفرة في المؤسسات العامة، أي إن هناك ضرورة ماسة لمحاولة استخدام الوسائل الممكنة لغرض ترشيد استخدام هذه الموارد وبشكل يضمن الكفاءة العالية واستخدام كافة الأساليب المتاحة لغرض تحقيقها، ومحاولة التوصل الى الآلية التي تمكن من الاستفادة القصوى من معطياتها لغرض تذليل الواقع السلبي ومحاولة النهوض بالاقتصاد والتنمية من خلال الاعتماد على تطبيق الأساليب الحديثة والاستفادة من تجارب الدول المتطورة في هذا الجانب.
 2. أعد هذه البحث في محاولة من الباحث لطرح إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة وما يعكسه ذلك على تطبيق موازنة البرامج والأداء باعتبارها موازنة حديثة تعتمد في التقديرات على أساسا الاستحقاق ويقاس من خلالها كلفة المنفعة مقابل الخدمة المؤداة، ولمحاولة من الباحث ان يبين سلبيات اعتماد الموازنة التقليدية في عملية التخطيط والاعداد، وعلي غرار ذلك يوصي الباحث بضرورة المتابعة والاستمرار في عملية البحث عن نتائج تطبيق هذا النظام في المؤسسات الحكومية والاقتصادية، التي تقرر تبنيه ولتعرف على ما يترتب جراءه من احداث في عملية اتخاذ القرار وإمكانية تخفيض التكاليف واعتماد مبدأ قياس (الكلفة مقابل المنفعة) لفترة معينة من السنوات على ان تكون مقارنة القياس قبل وبعد التطبيق.
 3. نوصي بضرورة التعاون والعمل على التنسيق من خلال اعتماد الية تنظيمية واحدة والبحث على ان يكون عملها كفريق متحد تحت إشراف واستشارة الجهات العليا المسؤولة، والمطالبة برفع يد الجهاز السياسي الثقيلة عن عملية التخطيط والاعداد بجانبها الفني الصرف.
 4. ضرورة البحث والتطور والاهتمام بممارسة الأسس النظرية الحديثة من خلال اعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة من قبل الجهاز السياسي والأجهزة التنفيذية، مع مراعات ضرورة التوعية بهذا الشأن، واصطلاح "وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي" إضافة الى دورها الفني في إيضاح ذلك لرجال السياسة.
 5. بالرغم من عدم وجود الأجواء المناسبة حالياً التي توافق تطبيق نظام الحوكمة بأبعادها، وبالرغم من المحاولات المتكررة من قبل الحكومة ووزارة المالية العراقية الاعتماد على الحوكمة ورغم عدم الوصول الى نتائج ايجابية، إلا إنه لا يمنع من المحاولة بصورة مستمرة من قبل كافة المؤسسات الحكومية وعلى مراحل مترافقة بتهيئة كافة السبل اللازمة لإنجاح تطبيقه في العراق.
 6. العمل على تضمين "النظام المحاسبي الحكومي" العامل في العراق بعدد من المتطلبات بهدف رفعه الى المستوى الذي يرتقي الى تحقيق الرقابة المالية والتحقق من شرعية وقانونية التصرفات المالية مع الاخذ بالاعتبار توفير المعلومات اللازمة لأغراض تقويم فاعلية البيانات في كافة التقارير المالية.
 7. ضرورة التركيز في إعداد التقارير على مقاييس كفاية الأداء لمؤسسات الدولة في تخمين خطط خدماتهم على ان يكون ممزوجاً مع المخرجات لمحاولة قياس نسب التطور في تحقيق الأهداف والغايات التي تم تحديدها مسبقاً.

8. تبني نظام الحوكمة في وزارة المالية وتعميمه في كافة مؤسسات الدولة الحكومية لغرض تحقيق تنمية اقتصادية على مستوى يرتقي مع ما يمتلكه العراق من ماضي وحضارة وما يمتلكه من ثروات طبيعية وملاكات بشرية تؤهله ان يكون في مستوى الدول المتقدمة، ذلك من خلال توفير آلية واضحة للإدارة يتبين فيها جميع البرامج والأنشطة التي تم تنفيذها لهذا الغرض.
9. محاولة القيام بدراسة وتطوير بدائل متعددة وبضمها الخطط البحثية للرسائل والاطاريح العلمية لغرض تحقيق الأهداف التي تم رسمها بكفاية وفاعلية أكثر من خلال الاعتماد على تفعيل الاتفاقيات العلمية بين كافة الوزارة العراقية مع الوزارة المناظرة لها في الدول الأخرى، لغرض الاستفادة من التجارب، وتوأمة الجامعات العراقية فيما بينها وأشركها أيضاً مع الجامعات في الدول الأخرى، ومن خلال استقدام الكفاءات والخبرات المتطورة في مؤتمرات ودورات تنظيمية تقام على نحو متتابع خلال أشهر السنة المتتالية.
10. محاولة استقدام الخبرات العراقية المقيمين خارج القطر اسوة مع الخبرات الأجنبية المشار إليها في أعلاه ولنفس الأسباب، بما يتطلبه ذلك من خلق الاجواء المناسبة للاحتفاء بتلك الخبرات باعتبارهم ثروة وطنية والاستفادة من خبراتهم وتجاربهم لتطوير وتنمية الاقتصاد العراقي وخدمة الصالح العام.

مصادر البحث:

1. آدم مهدي احمد، مفاهيم المالية العامة، دار بدار غريب للطباعة، القاهرة. 2001.
2. الشبخلي، أشواق عبد الرحمن الشخلي، مدى فاعلية نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي، أطروحة دكتوراه فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2007.
3. المجلس الاقتصادي والاجتماعي، إنعاش الإدارة العامة: توجيهات استراتيجية للمستقبل " لجنة الخبراء المعنية بالإدارة العامة - الدورة الرابعة. البند 3 من جدول الأعمال المؤقت _ الأمم المتحدة، نيويورك 2005.
4. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، رؤية جديدة لنظام إدارة الدولة والمجتمع، نيويورك، شعبة إدارة التنمية والحاكمية، مكتب تطوير سياسات التنمية، 1997.
5. حسن عبد الكريم سلوم، (الموازنة العامة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة)، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والسبعون، 2007.
6. سلوم، حسن عبد الكريم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، الجامعة المستنصرية، 2001.
7. خويلد، ابراهيم وصاحب، وليد، جودة مؤشرات الحوكمة وأثرها في التقليل من تقلبات صافي الاستثمار الأجنبي المباشر، [Munich Personal RePEc Archive](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/109308/)، موقع الانترنت، <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/109308/>، 2019.
8. صابر، محمد عبد العليم، أثر مؤشرات الحوكمة على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في عينة الدول العربية، دراسة تحليلية قياسية، أبو قسر - الإسكندرية، مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، المجلد 59، العدد 3، 2022.
9. صلاح صاحب البغدادي، "الموازنة العامة وأسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 1998.
10. صندوق النقد الدولي "النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة" إعداد إدارة شؤون المالية العامة - بالتعاون مع إدارات أخرى، بموافقة السيد بيترس. هيلر، 1997.
11. عبد السلام احمد عبد الله، أساسيات المحاسبة الحكومية، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2000.
12. عبد الملك، أحمد رجب، إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشودة بورصة الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان - مصر، 2006.
13. عبوس، ايمان مخبر، بحث بعنوان (آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الموازاني، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 42، العدد 10، 2019.
14. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبة وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
15. مسعودي، علي، أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2019.
16. مطاوع، احمد كمال مطاوع وآخرون، دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام اجارة المعلومات الحكومية، لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة، بحث منشور، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2022.
17. يوسف، حمد، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، ورقة بحثية مقيدة للمؤتمر العربي الأول الثالث حول: متطلبات حوكمة الشركات واسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007 منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2007.

18. Arndt and Oman, 2006; Haftel and Thompson, 2006; Repucci, 2011.
19. IFAC International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector Study, New York, United States of America, 2001.
20. Iwaskow, "Program Budgeting: Planning, Programming, Budgeting", in Handbook of Budgeting, Sixths Edition, Wiley & Sons Inc, 1999:729.
21. Mekar Meilisa Amaliam, Enhancing Accountability and Transparency in the Public Sector: A Comprehensive Review of Public Sector Accounting Practices, The Es Accounting and Finance, Vol. 1, No. Dharmawangsa University, 2023.
22. Nguyen, H. P" Performance budgeting: Its rise and fall". Maxwell School a/Citizenship and Public Affairs, Syracuse University, Syracuse, NY, 2007.



23. Wentzel, Kristin Wentzel, "The Influence of Fairness preemptions and Goal Commitment on Managers". Performance in a Budget Setting, lasalle University.
24. West, W. F. (2011). "Program budgeting and the performance movement: The elusive quest for efficiency in government". Georgetown University Press: