

## دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم أداء الوحدات الحكومية من خلال تنفيذ الموازنة العامة للدولة

م.د محمد فاضل نعمة الياسري

م.م أزهار عبد صبار

المعهد التقني /كربلاء

### المخلص:-

ركز البحث على مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الحالي على تحقيق الشفافية والمساءلة المحاسبية عن الأموال وتقويم كفاءة الأداء من خلال الإنفاق الحكومي للأموال المعتمدة في الموازنة العامة، و أن يخضع الإنفاق الحكومي للتحليل المالي والاقتصادي والأخذ بنظر الاعتبار موضوع الشفافية كمسألة وطنية وأدراجها ضمن سلم أولويات واهتمامات الحكومة، إذ لا يزال الهدف الرئيس من عملية إعداد التقارير المالية هو لتحقيق الرقابة على الأموال والتأكد من أن عمليات الصرف والتحصيل تتم وفقاً للنظم والتعليمات المالية الصادرة وعدم تجاوز الاعتمادات المخصصة في بنود الموازنة العامة للدولة وإنفاقها في الأغراض المحددة لها، وعدم تركيزها على تحقيق الرقابة على العمليات وتقويم مدى كفاية وفاعلية الأداء الحكومي بالشكل الذي يُمكن عن طريقه تحقيق المساءلة العامة للحكومة، وقد توصل الباحثان إلى جملة من الاستنتاجات Conclusions من أهمها الآتي:-

إن الارتفاع في الإنفاق الحكومي انصب على الموازنة التشغيلية بشكل أساس، وهو ما يشكل مؤشراً خطيراً في دولة نامية كالعراق تحتاج إلى موارد كبيرة وهائلة لإعادة الأعمار ابتداء من البنى التحتية كالإسكان والطرق والجسور والتعليم وانتهاءً في إعادة هيكلة ومتطلبات التنمية البشرية بالإضافة إلى توفير الحد الأدنى لمستويات معيشة تليق بإنسان في بلد متخّم بالموارد.

١. تسهم الإيرادات غير النفطية بأقل من ٨ % من إجمالي الإيرادات العامة وهذا يعكس هيمنة الإيرادات النفطية على إجمالي الإيرادات وتدني مساهمة الأنشطة غير النفطية طبيعة الاختلال الكبير والمستديم الذي تعاني منه الموازنات العراقية منذ عدة عقود والتي تُؤثر بدورها مدى هشاشة الاقتصاد العراقي وتبعيته المتزايدة لسلعة النفط.

## أما التوصيات Recommendations فهي:-

١. ينبغي وجود نظام محاسبي حكومي كفؤ للمتابعة وتقويم الأداء يمكن من خلاله متابعة تنفيذ الأنشطة المختلفة، وكشف الانحرافات، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح أولاً بأول، ورصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها، وترسيخ السبل اللازمة التي ساهمت في إيجادها بما يحقق رقابة كفوة وفاعلة في الوحدات الإدارية، و تطوير الأسس والأساليب المالية المستخدمة في تخطيط وإعداد وتنفيذ الموازنة العامة، وذلك باعتماد تحليل التكلفة / المنفعة أساساً لتحديد الاعتمادات المالية التي تخصص لبرامج الوحدات الحكومية بعده أسلوباً رشيداً للاختيار.
٢. إذا ما أريد إنجاز متطلبات الوحدات الحكومية في أداء مهامها الوظيفية، ينبغي نشر الوعي القضائي ومحاربة الفساد المالي والإداري بكافة أشكاله ودعم جهود استقرار الأمن وتطبيق سيادة القانون، وإعادة النظر بهيكل الإنفاق العام لصالح النفقات الاستثمارية وكذلك تقليص حجم النفقات العامة لغرض إحداث تنمية حقيقية في البلد.

## المقدمة Introduction

يشهد المجتمع الدولي تطوراً في جميع مجالات المعرفة العلمية والتكنولوجية والانفتاح على العالم وبالتحديد على صعيد المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، و انعكس هذا التطور كذلك على دور الجهاز المالي الحكومي في الدولة إذ أصبح يهدف بشكل أساسي إلى حفظ كيان الدولة وتأمين سلامتها وتحقيق أقصى درجات الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين، كما اتجهت التطورات الحديثة في مجال المحاسبة الحكومية وخرجت عن كونها مجرد عملية تسجيل وتصنيف وتبويب للعمليات المالية للدولة، إذ أصبحت المحاسبة الحكومية نظاماً متخصصة للمعلومات المحاسبية (منتجاً وموصلاً للمعلومات) تعالج البيانات المتعلقة بالأنشطة الحكومية لتوفير معلومات ملائمة لمختلف أصحاب المصالح لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم هذا من جانب، ومن الجانب الآخر لتحقيق الشفافية والمساءلة العامة وتقويم الأداء للحكومة خصوصاً في الجزء التنفيذي منها مما يضمن المحافظة على المال العام وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاءة وفعالية. ونظراً لأن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي تظهر على شكل تقارير وقوائم مالية تفصح عن مستوى كفاية انجاز البرامج والأنشطة الحكومية المرسومة في الموازنة العامة للدولة خلال سنة مالية، مما أثار هذه المسألة اهتمام جميع المنظمات المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية في البحث عن الكيفية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية ستلزمها طبيعة العمليات في الوحدات الحكومية، بحيث تُعبر تلك التقارير بصدق وحيادية وأمانة عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة تُساعد في تقويم مدى كفاية وفعالية تقويم الأداء للأنشطة والبرامج الحكومية المخططة. ونظراً لأهمية هذا الموضوع وما يعانيه النظام المحاسبي الحكومي في العراق من أوجه ضعف عديدة تنعكس سلباً على تقويم الأداء النهائي وعلى مستوى الدولة كلها، وعدم تركيزه على تحقيق الرقابة على العمليات وتقويم الأنشطة والبرامج التي تقوم بها الوحدات الحكومية وتركيزه فقط على رقابة الأموال والتحقق من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة للوحدات الحكومية وإنفاقها في الأغراض المخصصة والتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهاز الحكومي، فضلاً عن أوجه الضعف في مستوى إظهار وإشهار المعلومات للمستخدمين المختلفين واقتصارها لخدمة حاجات جهات محددة، لهذه الأسباب فقد اختير هذا الموضوع الحيوي والبحث فيه لغرض التعرف على تلك الأساليب وإمكانية الاستفادة منها في تحديث وتحسين دور الأنظمة المحاسبية الحكومية سعياً باتجاه تحقيق دولة ذات شفافية أمام جميع الأطراف أصحاب المصالح يسودها الثقة والتعاون المشترك بين أبناء الشعب والحكومة التي تمثله.

**رابعاً: فرضية البحث**

يَسْتَد هذا البحث الى فرضية مفادها ( للنظام المحاسبي الحكومي المعتمد دور رئيسي في تقديم المعلومات عن العمليات المالية التي قامت بها الدولة خلال السنة المالية وإظهار حجم النفقات والإيرادات الصحيحة للدولة وتقييم الأداء عن طريق الإتفاق الهادف والمبرمج للموازنة العامة للدولة واعتماد الموارد الاقتصادية الحكومية كأساس لقدرتها الإتفاقية).

**خامساً: أساليب جمع البيانات والمعلومات:**

لغرض الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية ولغرض تحقيق أهداف هذا البحث أَعْتَمَدَ الباحثان على طرق مختلفة لجمع البيانات والمعلومات وكما يأتي:-

**أولاً: الجانب النظري:**

من أجل أغناء الجانب النظري لهذا البحث أَعْتَمَدَ الباحثان على العديد من المصادر العربية والأجنبية من كتب ودوريات ومقالات وبحوث محاسبية وأهم الدراسات السابقة المنشورة وغيرها من الوثائق ذات الصلة بموضوع البحث وحيثياته، هذا فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (INTERNET) والاطلاع على آخر المستجدات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث.

**ثانياً: الجانب التطبيقي:**

١. أَعْتَمَدَ الباحثان في الحصول على البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي على التقارير السنوية الصادرة عن وزارة التخطيط ووزارة المالية والموازنات العامة للسنوات ٢٠٠٦-٢٠١٢ م، وذلك لأغراض الدراسة والتحليل للوصول إلى مؤشرات يمكن من خلالها ربط الإطار النظري بالجانب التطبيقي و التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بدور النظام المحاسبي الحكومي في تقييم الأداء موضوع البحث.
٢. قام الباحثان من خلال المقابلات الشخصية مع ذوي الخبرة والاختصاص في بعض الدوائر الحكومية المحلية للتزود بمعلومات يمكن الاستفادة منها في تطبيق البحث أعلاه وكذلك للحصول على معلومات نعتقد إنها مهمة عن كيفية الإتفاق وسياقات العمل الصحيحة المتبعة ضمن حدود النظام المحاسبي الحكومي من أجل أغناء الجانب النظري للبحث.



## ثالثاً: دراسة ( العركوب، ٢٠٠٠)

كان عنوان هذه الدراسة هو " الإنفاق الحكومي والتضخم " استهدف الباحث من دراسته بيان مدى مساهمة النفقات الحكومية في تفاقم مشكلة التضخم معتمداً على المنهج التحليلي الاقتصادي لتسع دول نامية واستنتج من خلالها بان الإنفاق الحكومي ومعدل نمو عرض النقد والدين الأجنبي لهم أثار معنوية على معدلات التضخم لخمس دول من أصل تسع دول، واستنتج أيضاً بان تأثير الإنفاق الحكومي على معدلات التضخم لم يكن على الدوام إيجابياً بل سلبياً في الدول التي يتسم جهازها الإنتاجي إلى حد ما بمرونة تمكنه من استيعاب الزيادة الحاصلة في الإنفاق الحكومي أو الطلب.

## رابعاً: دراسة ( كداوي ، ٢٠٠٥ ب )

هذه البحث بعنوان " علاقة الإنفاق الحكومي بالأداء الاقتصادي في سلطنة عمان " لقد اختبر الباحث من خلال هذا البحث علاقة الإنفاق الحكومي بالأداء الاقتصادي في سلطنة عمان للمدة ١٩٨٠-٢٠٠٢ بهدف تحديد طبيعة الدور الذي تمارسه الدولة ونظامها المحاسبي عبر إنفقاتها على الاقتصاد القومي ومعرفة اتجاه وحجم التأثير، وقد توصل الباحث إلى نتيجة مهمة مفادها أن للنفقات الحكومية في سلطنة عمان أثراً إيجابية على الاقتصاد القومي إلا أن مستوى تأثيرها كان ضعيفاً لاسيما المباشرة منها.

## خامساً: دراسة ( Manoochehri : 1999 )

جاءت هذه الدراسة بعنوان *Overcoming Obstacles to Developing effective Performance Measures* وتشير الدراسة بان التنافس العالمي المتزايد يفرض على الوحدات الاقتصادية أن تعدل وتكيف نفسها مع البيئة الجديدة باستعمال منظومة جديدة من معايير الأداء، تعمل على توجيه ومراقبة تقدم الوحدات الاقتصادية تجاه الأهداف الإستراتيجية، بحكم إن المعايير المالية التقليدية غير كافية وغير فعالة، فهي محكومة بمبادئ محاسبية بدأت تفقد ملاءمتها بوصفها أداة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، كما تشير الدراسة إلى ضرورة تجاوز المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً في نظم القياس، وذلك باعتماد أساليب جديدة منها بطاقة الدرجات المتوازنة بوصفها عنواناً جديداً لطرق القياس تعمل بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً نظراً للمرجعية القانونية والمهنية للمبادئ المحاسبية.

## ١-٢ مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية

جاء في تقرير لجنة مفاهيم المحاسبة في القطاع العام التابع لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA إن مفهوم الوحدة المحاسبية "يعد أحد المفاهيم الأساسية والضرورية للمحاسبة، وإذا كانت المحاسبة نظاماً للمعلومات، فإن مفهوم الوحدة المحاسبية يحدد نطاق هذا النظام ويحدد المجالات والأنشطة التي تُجمع عنها المعلومات المحاسبية والتي تعد عنها التقارير المالية" (السلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠: ٤٤).

كذلك تُعد الوحدة المحاسبية الحكومية دائرة نشاط معين يُلزم إخضاعها للمنهج العلمي المحاسبي وحسب طبيعة ذلك النشاط، ومن المعروف إن الوحدة المحاسبية تختلف في طبيعتها من عدة وجوه فقد تختلف من حيث الشكل التنظيمي أو القانوني أو قد تختلف من حيث النطاق أو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه (الشيرازي، ١٩٩٠: ١٧٩)، ونتيجة لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية على هذا النحو نجد تعدداً في النظريات الخاصة بها، فقد ظهرت نظريات عدة تفسر مفهوم الوحدة المحاسبية في تنظيمات قطاع الأعمال وأهم هذه النظريات هي نظرية أصحاب المشروع ونظرية الشخصية المعنوية، وقد تمحورت هاتين النظريتين حول نقطتين أساسيتين هما (الهور، ١٩٩٨: ١٦) :-

- أ- تشغيل البيانات المالية للتوصل إلى صافي الربح أو الخسارة.
  - ب- رأس المال عنصر أساسي لا بد من توافره في أي وحدة اقتصادية.
- وبناء عليه يجب أن يصمم النظام المحاسبي للوحدة التنظيمية الهادفة إلى تحقيق الربح ليراعى ذلك، أما بالنسبة للأنشطة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة للربح فأنها ذات طبيعة خاصة اتسمت بمجموعة من الخصائص ميزتها عن التنظيمات الهادفة لتحقيق الربح وأهم هذه الخصائص (حماد والبحر، ١٩٩٠: ٤٤) هي :-
- ١- إن الوحدة الإدارية الحكومية لا يملكها فرد أو أفراد معينون بل تعود للدولة أو الشعب.
  - ٢- يصعب النظر إلى الوحدات الإدارية كشخصية اعتبارية مستقلة تماماً عن شخصية الدولة أو الوحدات الإدارية الأخرى.
  - ٣- غياب مفهوم رأس المال لديها.
  - ٤- عدم وجود علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها.

لذا فقد عجزت النظريتان السابقتان في تشغيل وقياس وإظهار طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية مما أدى إلى ظهور نظرية تتلاءم مع طبيعة أنشطة الوحدات الإدارية الحكومية، وهي نظرية الأموال المخصصة لتقدم تفسير أكثر شمولية وملائمة لطبيعة ومفهوم الوحدات الإدارية الحكومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، واستطاعت أن تسد الفجوة أو الثغرات في مفاهيم النظريتين السابقتين، وتقوم هذه النظرية على أساس أن القدرة الاتفاقية لأية وحدة محاسبية تتحدد في نطاق الاعتمادات المخصصة أو الأموال التي تُوضع تحت تصرفها كما ونوعاً، بغض النظر عن الموارد الناشئة عن الأعمال أو الخدمات التي تقدمها الوحدة (الصانع، ١٩٧٢: ١٦)، وتقدم النظرية هذه وحدة تشغيلية **Operational Unit** بدلاً من الوحدة القانونية والاقتصادية موجهة حسب النشاطات **Activities Oriented** كأساس للمعالجات المحاسبية وإعداد التقارير، ويتضمن هذا المجال (الذي سمي بالمال) مجموعة من الموجودات والتعهدات والقيود المفروضة عليها معبرة عن وظائف أو أنشطة معينة (القاموسي، ٢٠٠٠: ١٣١)، وعلى هذا الأساس تُعرف الوحدة المحاسبية وفقاً



هذا وقد اشترط دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة ١٩٨٧، بأن تكون مسؤولية الإشراف والرقابة هي المعيار الأساسي لتحديد نطاق الوحدة الحكومية (لارسن وموسشن، ١٩٩٢: ٨٨٢). لذا يُلاحظ في بعض الدول إن محاسبة الأموال تتم على مستوى الولاية أو المدينة، وتمثل هذه الولاية أو المدينة وحدة محاسبية حكومية يتم الإفصاح عن تقاريرها وقوائمها المالية بشكل مستقل وتشتمل على عدد من التنظيمات الإدارية التي تخضع لها سواء بالتمويل أو الإدارة أو الرقابة، وتتعدد الأموال وفقاً للغرض منها، ومعظم مواردها من الضرائب (السلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠: ٤٨)، وفي دول أخرى تتم محاسبة الأموال على مستوى الحكومة كلها، ونادراً ما تتعدد الأموال ومعظم مصادرها من إيرادات الثروة الطبيعية، ويرى الباحثان إن المحاسبة على الأموال بشكل لا مركزي على مستوى المحافظات وتوسيع صلاحياتها، أو الأقاليم ومن ثم على مستوى الدولة كلها أفضل من المحاسبة على الأموال على مستوى الدولة فقط. فإذا كان المال على مستوى المحافظة أو الإقليم يستخدم في تمويل مئات التنظيمات الحكومية الفرعية، بينما إذا كان على مستوى الدولة يتعدى ذلك في تمويل الآلاف من التنظيمات الرئيسية والفرعية، وبالتالي فإن المحاسبة على الأموال بشكل لا مركزي تمكن من إعداد تقارير وقوائم مالية بسهولة وسرعة أكثر وتركيز، مما يمكن من تحقيق الرقابة على الأموال بشكل أكثر إحكاماً من الرقابة على الأموال على نطاق الدولة، وعلى العموم في كلتا الحالتين يعتبر المال وحدة مالية ومحاسبية وهو عندئذ موضوع للقياس والإفصاح المحاسبي، بصرف النظر عن التنظيمات الرئيسية والفرعية التي تستخدم المال.

وبشكل عام تُقسم الأموال التي تسيطر عليها الحكومة إلى ثلاث مجاميع رئيسية كما جاءت في دراسة المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA في الولايات المتحدة الأمريكية وكما يأتي :-

#### أولاً: الأموال الحكومية

تشمل الأموال الحكومية خمسة أنواع رئيسية من الأموال التي يمكن إن تستعملها الحكومة في تقديم الخدمات الأساسية إلى الشعب، ويمكن التمييز بين هذه الأنواع المختلفة من الأموال وذلك بالاستناد إلى طبيعة مصادر مواردها المالية أو أنواع الأنشطة الممولة من تلك الموارد (Jeter & Chaney, 2001: 815) (Fischer, et al., 2002: 15 - 8) و هي كالآتي:-

١. المال العام: ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد العامة ماعدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر، ويوصف المال العام عادة بأنه مال العمليات، أو المال الجاري عكس الأموال الأخرى المخصصة أو المحددة لغرض معين أو محدد.

٢ - أموال الإيراد المخصص: وتخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معين تخصص قانوناً للإتفاق على أغراض محددة.

٣- أموال المشروعات الرأسمالية: تخصص أموال المشروعات الرأسمالية للمحاسبة عن الموارد التي تخصص للحصول على التسويلات الرأسمالية الأساسية.

٤- أموال خدمة الدين: وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها لغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة.

٥- الأموال الدائمة أو المستمرة: وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي حددت قانونياً لإجراء تحسينات عامة أو خدمات تستفيد منها عقارات معينة مقابل فرض رسوم خاصة عليها.

## ٢.٢ مفهوم النظام المحاسبي الحكومي The Concepts Government Accounting

تعد المحاسبة الحكومية أداة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً وكذلك أصبحت أداة مهمة لتقويم أداء الحكومة ومصدراً للمعلومات المحاسبية، وقد عُرِف النظام المحاسبي الحكومي على أنه إطار عام يتضمن مجموعة من العناصر المترابطة والتي تتفاعل وتعمل سوياً طبقاً لمجموعة من الأسس والمعايير وطرق المحاسبة وطبقاً لسلسلة من العمليات المحاسبية وباستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات والطرق وذلك لإعطاء معلومات محاسبية تساعد في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة (شحاته، ٢٥:٢٠٠١)، كما يُعد النظام المحاسبي الحكومي الأداة الرئيسية والوحيدة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة و الركيزة الأساسية التي تستند عليها الموازنة في مراحلها المختلفة في التحضير للأعداد و التنفيذ والمراقبة، وعليه يصعب تصور وجود نظام محاسبي حكومي دون أن يشمل على الموازنة العامة من الناحية العملية (السلطان، أبو المكارم، ٩٨، ١٩٩٠) ولضمان التوزيع الأمثل للموارد المخصصة ورقابة أداء الوحدات الحكومية في استغلال تلك الموارد المخصصة لها يتطلب الأمر توفير معلومات عن الأداء المالي للوحدات الحكومية وكلفة الخدمات التي تقدمها ومدى كفاءة وفاعلية واقتصادية البرامج التي نفذتها خلال المدة المحددة، وهنا تبرز أهمية نظام المعلومات المحاسبية في ضمان دقة وملائمة المعلومات المطلوبة والتدفق السليم لها بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد والرقابة الفاعلة على أداء الوحدات الحكومية. إن أي نظام محاسبي ليس هدفاً في حد ذاته وإنما وسيلة لتوفير معلومات على شكل تقارير وقوائم مالية تستخدم لتلبية حاجات المستخدمين لتلك المعلومات، ويعد النظام المحاسبي الحكومي من أهم أدوات الدولة في توفير المعلومات الضرورية واللازمة لطوائف متعددة من المستخدمين عن طريق التقارير والقوائم المالية والتي ينظر إليها كخلاصة لأداء الحكومة، أو بتعبير أدق ببيان مقدرتها في مجال تدبير وتنمية واستخدام الأموال العامة، وإن الهدف الرئيس منه المساعدة في نهاية المطاف هو تقويم الأداء المالي للحكومة، أي بمعنى بيان الكيفية التي تصرف بها الحكوم بالأموال العامة المعهودة إليها أو المؤتمنة عليها

(Sallo , 1997 : 1)

وقد ازدادت أهمية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي في الوقت الحاضر نتيجة لتأثيرات التي يمكن إن تحدثها هذه المعلومات في جميع ميادين التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فأصبح من غير الممكن التفكير بالتنمية في أي قطاع اقتصادي أو اجتماعي من دون توفير أنظمة المعلومات الملائمة لها

(برهان، ١٩٩٤ : ١١).

إن فالنظام المحاسبي الحكومي نظاماً أساسياً متخصصاً في إنتاج المعلومات في الوحدات الحكومية، عليه لا بد أن يواكب هذا النظام التطور الهائل في أنظمة المعلومات الأخرى، لكي يتلاءم مع التغيرات السياسية والاقتصادية الحالية التي يشهدها العراق، إذ تغيرت طبيعة ومهام الوحدات الاقتصادية الحكومية وتغيرت حاجات الإدارة العامة للدولة من البيانات والمعلومات لكي تحقق أهدافها وخططها ولتتمكن من المحافظة على



كما ولا بد التمييز بين مفهومين متقاربين هما التقويم والتقييم إذ إن مفهوم التقويم (Evaluation) لغوياً يعني إصلاح أو تحسين الشيء أما مفهوم التقييم (valuation) فإنه يعني تثمين قيمة الشيء. (السراج : ١٩٩٠، ٢٢٦- ٢٢٧) وتنبع أهمية تقويم الأداء من ندرة الموارد الاقتصادية وزيادة حدة التنافس عليها من قبل الوحدات الاقتصادية وكيفية توزيعها بهدف الحصول على أعلى عائد ممكن من هذه الموارد وأخذ مكانه خاصة بالنسبة للوحدات المعاصرة على اختلاف أنواعها، وذلك لما له من أهمية متميزة في الكشف عن مدى تحقيقها لأهدافها، وفي هذا الصدد يمكن إيجاز أهمية تقويم الأداء بالجوانب الآتية: (الحسيني ، ٢٠٠٠ : ٢٣٣) و(فهيم وموسى، ١٩٧٦ : ٥٨-٦٠)

١. يعد تقويم الأداء مقياساً لمدى نجاح الوحدة الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغرض تحقيق أهدافها، فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة ومن ثم فهو اشمل من أي منهما في تعزيز أداء الوحدة الاقتصادية بمواصلة البقاء والاستمرار في العمل.
٢. تقويم الأداء يُظهر مدى أسهام الوحدة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع في الوقت والجهد والمال.
٣. يوفر نظام تقويم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية فضلاً عن أهمية هذه المعلومات للإطراف الخارجية.
٤. يظهر تقويم الأداء التطور الذي حققته الوحدة في مسيرتها نحو الأفضل أو التحول نحو الأسوأ، وذلك عن طريق نتائج الأداء الفعلي زمنياً في الوحدة الاقتصادية من مدة لأخرى ومكانياً بالوحدات المتماثلة.
٥. يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والوحدات المختلفة وهذا بدوره يدفع الوحدة لتحسين مستوى أدائها.
٦. يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة في الخطط والعمل على إيجاد نظام سليم وفعال للاتصالات والحوافز.
٧. توضح عملية تقويم الأداء المركز الاستراتيجي للوحدات ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها، ومن ثم تحدد الآليات وحالات التغيير المطلوبة لتحسين المركز الاستراتيجي لها.
٨. تعكس عملية تقويم الأداء درجة المواءمة والانسجام بين الأهداف والاستراتيجيات المعتمدة وعلاقتها بالبيئة التنافسية للوحدة الاقتصادية.



الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من حيث شكل ومحتوى وتوقيت إعداد التقارير المالية بحيث تكون أكثر فاعلية في توفير المعلومات عن الإيرادات والمصروفات إلى مستخدمي تلك التقارير والتي تمكنهم من تقويم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها الدولة، ففي بادئ الأمر ظهرت الموازنة العامة كوسيلة لتحقيق الرقابة المالية على الإيرادات والنفقات العامة (الناغي، ١٩٨٤: ٣٢) للتأكد من تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين ثم إنفاقها في الأغراض المخططة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها وكان يطلق عليها حينئذ موازنة الرقابة أو موازنة البنود (الموازنة التقليدية)، وعلى الرغم من إن هذه الموازنة تحقق هدف الرقابة في تجنب الأنفاق الزائد عن الاعتمادات المخصصة إلا أن العديد يعتقد بأنها مدخل غير جيد للتخطيط والتقييم (Beams, 2000 : 736) وجاء هذا الاعتقاد لكون موازنة البنود تعتمد في تبويب نفقاتها على تبويب نوعي / إداري ثلاثي الأبعاد، فالاعتمادات تبويب وفقاً لنوعها ويعاد تبويبها وفقاً لطبيعتها، ثم تربط هذه الاعتمادات بالتنظيمات الحكومية كمراكز مسؤولية، ومن الواضح إن هذا الأسلوب الثلاثي يركز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما (السلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠: ١١٢).

وبذلك فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يفصح عن مدى اقتصادية وكفاءة وفاعلية استخدام الموارد الاقتصادية الحكومية، وعدم إمكانية توفير المعلومات اللازمة لمتابعة وتقويم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة مما أسفر ذلك بالنتيجة عن انخفاض مستوى كفاية الإدارات الحكومية في أداء وظائفها، والجدير بالذكر إن هذا الهدف التقليدي للموازنة العامة للدولة يعكس ظروفًا تاريخية معينة، إذ كان التوازن بين إيرادات الدولة ونفقاتها من القواعد المهمة في ظل النظرية الاقتصادية، وكان يسود اتجاه بعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وإن يقتصر دورها على الخدمات السيادية والاجتماعية، كونها دولة حارسة و مسؤولة عن تأمين الدفاع والأمن وإدارة المرافق العامة (العبيدي والبغدادي، ٢٠٠٠: ٢٠٩).

وقد تطورت الموازنة متأثرة بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية وتبني الفلسفة الكينزية كمرحلة ثانية والتي تقتضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية (العبيدي وآخرون، ١٩٩٨: ٢٢)، وبالشكل الذي يحقق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي، وقد أدت هذه الأفكار إلى تحول الدولة إلى راعية بدلاً من دولة حارسة فانعكس، ذلك بطبيعة الحال على موازنة الدولة (البغدادي، ١٩٩٨: ١٦)، وتم تطويرها من موازنة البنود إلى موازنة أكثر تقدماً سميت (موازنة البرامج والأداء) وقد عرفت موازنة البرامج والأداء بأنها "مجموعة الأهداف المقررة على أجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال مدة زمنية مقبلة، بعد تخطيطها على وفق البرامج والأنشطة والجهود اللازمة لهذا التحقيق ومع تحديد الكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج أو نشاط وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاية" (مرعي، ١٩٨٠: ٣٧٥). وقد كان لتطبيق موازنة البرامج والأداء الأثر الكبير في تحسين النظام المحاسبي الحكومي للدول التي طبقت هذا النوع من الموازنة، إذ تحول الاهتمام من مجرد الإفصاح عن المعلومات التي تساعد في فرض الرقابة على الأموال والتحقق من إنفاق الاعتمادات المخصصة في الأوجه المخصصة لها وعدم تجاوزها إلى الإفصاح عن المعلومات التي تساعد

الأجل وتقويم نتائج الأهداف الإستراتيجية للدولة، وكذلك فإن أسس تخطيط وإعداد هذه الموازنة ساعدت على توفير المعلومات التي تحقق المساءلة المالية على العمليات والأموال وتقويم أداء الوحدات الحكومية.

وفي مرحلة رابعة من مراحل تطور الموازنة العامة للدولة وبخاصة بعد أن أعطى نظام التخطيط والبرمجة والموازنة PPBS كل ما يمكن إعطائه من مزايا وفوائد اقتصادية تتناسب مع المرحلة الاقتصادية والسياسية التي طبقت فيه (العبيدي وآخرون، ١٩٩٨: ٤٠) برزت الموازنة الصفريّة كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة. وتعرف الموازنة الصفريّة بأنها " نظام يدعو إلى تحليل شامل ودقيق لكل البرامج والأنشطة سواء كانت مستمرة أو جديدة من دون النظر إلى الالتزامات السابقة التي ارتبطت بها الإدارات الحكومية وفي ضوء ترتيب هذه الأنشطة والبرامج حسب أهميتها وكفاءتها وإنتاجيتها تعطي الأولوية في الاعتمادات المالية التي ستخصص في السنة المالية الجديدة للأنشطة والبرامج الأكثر أولوية" (الكرخي، ١٩٩٩: ٧٤٩)، ولتطبيق نظام الموازنة الصفريّة دوراً كبيراً في تطوير وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من خلال توفير البيانات والمعلومات التي تفصح عن تقويم الأداء وكلفته ونتائجه في كل نشاط حكومي والتي تساعد في تعزيز الوظيفة الرقابية والمساءلة على العمليات وتخصيص الموارد الحكومية في برامج وأنشطة تخدم اقتصاد البلد.

أن تصنيفات النظام المحاسبي الحكومي متطابقة إلى حد ما مع تصنيفات الموازنة العامة للدولة على اعتبار أن التقارير المالية التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة هما أداتان متكاملتان بيد الإدارة العامة للوحدات الحكومية تساعد في تحقيق أهدافها.

ومن خلال ما سبق ذكره يرى الباحثان في هذا المحور إن التطورات التي طرأت على نظام الموازنة العامة للدولة في بعض الدول كان لها التأثير الكبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي نتيجة للعلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي، وعليه فإذا ما أرادت الدولة أن تحسن نظامها المحاسبي الحكومي بصورة عامة وتقويم الأداء بصورة خاصة يجب أن تبدأ أولاً بتطوير موازنتها من موازنة البنود إلى إحدى صيغ الموازنة المتطورة سابقة الذكر حسب طبيعة البيئة التي تلاؤمها وبالشكل الذي يجعل النظام المحاسبي الحكومي أكثر شفافية Transparency عن مدى كفاية وفاعلية الأداء المالي للدولة.

أن الموازنة العامة للدولة تتضمن عنصرين أساسيين هما التقدير والاعتماد، الأول يتمثل في تقدير الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصل عليها السلطة التنفيذية، وكذلك النفقات العامة التي سوف يتم إنفاقها لغرض إشباع الحاجات العامة للشعب خلال مدة سنة، أما الاعتماد فيتمثل في حق السلطة التشريعية في الموافقة أو عدم الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية المتعلقة بحجم الإيرادات والنفقات العامة على حد سواء، وبعد رسم السياسات والاستراتيجيات العامة وتحديد الأهداف المرجوة لابد من تقويم مصادر الإيرادات وأوجهه الإتفاق بشكل سليم :-

### أولاً: تقويم مصادر تمويل الإيرادات العامة

لغرض تقويم الأداء لمصادر تمويل الإيرادات العامة في الموازنة العامة الدولة يتبغى دراسة وتحليل الإيرادات لعدد من السنوات السابقة وصولاً لعام ٢٠١٢ من خلال الجدول الآتي:-  
(جدول رقم ١)

#### تحليل الإيرادات (تريليون دينار)

نوع الإيرادات	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
الإيرادات النفطية	٥١,٧	٧٦,٩	٤٣	٥٣,٢	٦١,٩	٧٢,٦
الضرائب والرسوم	٠,٧٩	٠,٨٢	١,٩٨	١,١٧	١,٣٤	١,٥٧
الفوائد	٠,٣٥	٠,٣٩	٠,٨٤	٠,٤٣	٠,٥٢	٠,٦
أرباح الشركات العامة	٠,٣٢	١	٢,٩	٢	٢,٢	٢,٤
الإيرادات غير الضريبية	١,٤	١	١,٦	١,٥	١,٥٧	٠,٩٧
إجمالي الإيرادات	٥٤,٦	٨٠,٢	٥٠,٤	٥٨,٣	٦٧,٥	٧٨,١
معدل النمو السنوي الإجمالي للإيرادات %	سنة أساس	٤٦,٩	-٣٧,١٦	١٥,٦٨	١٥,٧٨	١٥,٧١
الأهمية النسبية للإيرادات النفطية إلى إجمالي الإيرادات %	٩٤,٦٩	٩٥,٨٩	٨٥,٣٢	٩١,٢٥	٩١,٧٠	٩٢,٩٦
الأهمية النسبية للإيرادات غير النفطية إلى إجمالي الإيرادات %	٥,٢٤	٤,٠٠	١٤,٥٢	٨,٧٥	٨,٣٤	٧,٠٩

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على موازنات السنوات السابقة)



## ثانياً: تقويم إجمالي النفقات في الموازنة العامة

من الجدول رقم (٢) في أدناه يمكن ملاحظة إجمالي الإنفاق التشغيلي والاستثماري ومعدلات النمو في حجم الإنفاق العام للسنوات من ٢٠٠٧-٢٠١٢ وكالاتي:-

(جدول 2)

تحليل النفقات العامة (تريليون دينار)

التفاصيل	2007	2008	2009	2010	2011	2012
إجمالي النفقات التشغيلية	32,3	61,3	54,1	52,9	58,8	62,3
إجمالي النفقات الاستثمارية	6,7	30,7	10	10	16,3	17,7
إجمالي النفقات العامة	39	92	69,1	67,9	75,1	80
نسبة التشغيلية إلى إجمالي النفقات	82,82	66,63	78,29	77,91	78,30	77,88
نسبة الاستثمارية إلى إجمالي النفقات	17,18	33,37	14,47	14,73	21,70	22,13
معدل النمو السنوي للنفقات التشغيلية	%89	%11-	%2-	%11	%5	
معدل النمو السنوي للنفقات الاستثمارية	%358	%67,4	%0,0	%63	8,59	

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على موازنات السنوات السابقة)

يتضح من الجدول أعلاه ما يأتي:-

١. إزدادت النفقات العامة بصورة عامة، وإذا ما أخذنا بنظر الاعتبار السنوات الثلاث الأخيرة وهي سنوات نعتقد إنها أكثر استقراراً من السنوات التي سبقتها، فإن معدل النمو في النفقات العامة هو (16%) للمدة (2009-2012) وهو معدل يقل كثيراً عن معدل النمو المتوقع في أسعار النفط مع بقاء إنتاج وتصدير كمية النفط ثابت.
٢. على الرغم من استقرار النفقات التشغيلية للسنوات الأربعة الأخيرة عند 78% من إجمالي النفقات، إلا أنه نعتقد إنها ما زالت تشكل نسبة عالية ينبغي تخفيضها، وهذا مؤشر يدل على عدم حصول تصحيح لهيكل الإنفاق الحكومي على مدى السنوات السابقة، وبالنتيجة كان ذلك على حساب النفقات الاستثمارية التي ما تزال تراوح عند نسبة 22% من إجمالي الموازنة العامة للدولة لينعكس سلباً على تلبية متطلبات البنى التحتية التي تحتاج إلى حملة أعمار واسعة النطاق، لكي تساهم في خفض

**-الموازنة الاستثمارية:-**

وهي الموازنة التي تُعبر عن نشاط الحكومة في حقل التنمية الاقتصادية والاجتماعية فهي تمثل بوجه خاص أساس التخصيصات التي تُعتمد على تغطية الإنفاق الرأسمالي، وهي من الناحية المالية لا تختلف عن النفقات في الموازنة الجارية إلا من خلال الحجم وطبيعة المشروعات التي تحتويها.

أما فيما يتعلق بتوزيع التخصيصات المعتمدة في الموازنة الاستثمارية، فقد لجىء المشرع العراقي بوضع آلية لتوزيع الاعتمادات في أنحاء البلد، إذ يُعد حجم السكان هو المرجع الحاسم في هذا الأمر، وهي مسألة قد تُخالف المعايير الدولية الشائعة والمعتمدة في كثير من دول العالم، والتي تُؤكد على الأهمية الحيوية لقياس درجات الحرمان الاقتصادي والاجتماعي للمجاميع السكانية كمؤشر سليم وصحي لتأمين العدالة بين السكان.

ومما تجدر الإشارة إليه إن نسب الانجاز الخاصة بالوزارات للموازنة العامة للدولة تشير إلى مستويات متدنية من الانجاز، ففي عام ٢٠٠٦ كان معدل الانجاز لجميع الوزارات هو ٢٠%. وان نسب انجاز الموازنة لعام ٢٠٠٧ كانت بنسبة ٦٠%، وازداد تدريجياً حتى وصل إلى الـ ٦٥% في سنة ٢٠١٠، بمعنى إن ٣٥% من الأموال المخصصة للوزارات كموازنة استثمارية تعود إلى خزينة الدولة دون جدوى.

أما في عام ٢٠١١ فيرى الباحثان أن نيبين نسب الانجاز في الموازنة الاستثمارية ولكل وزارة أو جهة غير مرتبطة بوزارة وبالاعتماد على التقرير الصادر من وزارة المالية بتاريخ ٢٤/٤/٢٠١٢ كونها الأقرب للواقع خاصة وإنها معنية بموضوع صرف الأموال ومتابعة صرفها ثم استعادة غير المصروف أو المدور وهنا سوف نعلم تماماً كم من المبالغ تم صرفها وكم أعيدت من خلال الجدول الآتي:-

19	وزارة العلوم والتكنولوجيا	%45,3
20	وزارة الزراعة	%76,45
21	وزارة الثقافة	%39,18
22	وزارة العدل	%37,74
23	وزارة الدفاع	%35,82
24	وزارة الهجرة والمهجرين	%80,60
25	وزارة التجارة	%69,27

المصدر: ( تقرير وزارة المالية في ٢٤-٤-٢٠١٢ )



## المبحث الرابع

## النتائج والمقترحات

## أولاً: النتائج

إن أهم الأسباب التي أدت إلى ضعف دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي كنظام فعال لتقويم كفاءة الأداء إنما يعود إلى عدم تطبيق المستجدات في المحاسبة الحكومية، على الرغم من تأكيد العديد من الأبحاث على فاعلية هذه المستجدات في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية وإصدار التشريعات الخاصة بتطبيقها، إلا أن الكثير من هذه المستجدات لم تطبق نظراً للظروف البيئية التي يعيشها الجهاز الحكومي العراقي والتي أدت إلى ضعف إحساس مدراء الوحدات الحكومية العراقية والعاملين في أقسام الرقابة الداخلية والحسابات بأهمية تطبيق هذه المستجدات لأنها غالباً ما تجلب لهم أعباء إضافية دون أي تحسن في منافعهم أو بسبب عدم امتلاكهم الكفاءة المطلوبة لتطبيقها.

لا يزال الهدف الرئيس من عملية إعداد التقارير والقوائم المالية هو لتحقيق الرقابة على الأموال والتأكد من أن عمليات الصرف والتحصيل تتم وفقاً للنظم والتعليمات المالية الصادرة من الدولة وعدم تجاوز الاعتمادات المخصصة في بنود الموازنة العامة للدولة وإنفاقها في الأغراض المحددة لها، وعدم تركيزها على تحقيق الرقابة على العمليات وتقويم مدى كفاية وفاعلية الأداء الحكومي بالشكل الذي يمكن من خلال تحقيق المساءلة العامة للحكومة.

إن موازنة البنود (الموازنة التقليدية) المعتمدة في العراق تعتمد في تبويب نفقاتها على تبويب نوعي/ إداري ثلاثي الأبعاد، فالاعتمادات تبوب وفقاً لنوعها ويُعاد تبويبها وفقاً لطبيعتها، ثم تربط هذه الاعتمادات بالتنظيمات الحكومية كمراكز مسؤولية، ومن الواضح إن هذا الأسلوب الثلاثي يركز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما، وهذا ما ينعكس سلباً على تقويم الأداء كمحصلة نهائية.

إن قياس تقويم كفاءة وفاعلية أداء المؤسسات الحكومية يواجه صعوبة كبيرة خصوصاً مع وجود هدف عام وغير محدد بدقة مع إنتاج خدمات ومنتجات يصعب قياس كفاءتها وفعاليتها من ناحية الكم أو النوع، لذلك كان لا بد أن تلعب الحكومة دوراً مهماً لإيجاد تشريعات مناسبة تسهم في خلق بيئة صحية شفافة، فضلاً عن إيجاد نظام قضائي مُحكم لسد الثغرات ولمواجهة الفساد المالي والإداري.

حقق الناتج الإجمالي GDP بالأسعار الثابتة نمواً بمعدل (٢,١%) في بلد معدل النمو للسكان فيه بحدود (٣%) وبهذا يكون الاقتصاد قد تخلف بمعدل (١% تقريباً)، في حالة عدم توافر بدائل متاحة أخرى للناتج القومي الإجمالي تبقى الموارد المالية المتاحة للحكومة محدودة وحاجاتها غير محدودة، مهما إزدادت الاعتمادات المالية في الموازنة العامة للدولة إذ لا تلبى متطلبات ورغبات المجتمع.

من خلال دراسة الموازنة العامة للدولة وللسنوات الأخيرة تبين إن الرواتب تشكل الباب الرئيسي في الموازنة التشغيلية الذي يجب إعادة النظر به وهنا يجب التمييز بين رواتب موظفي الدولة وفق معيارية مقادير الرواتب والمواقع الوظيفية التي يشغلها الموظفون. فواقع الحال يشير إلى إن أعلى الرواتب تنحصر في الوظائف العليا للدولة ابتداءً من المديرين العامين صعوداً حتى القيادات العليا.

تسهم الإيرادات غير النفطية بأقل من ٨% من إجمالي الإيرادات العامة وهذا يعكس هيمنة الإيرادات النفطية على الإيرادات العامة وتدني مساهمة الأنشطة غير النفطية طبيعة الاختلال الكبير والمستديم الذي تعاني منه

- القرار بالبيانات والمعلومات اللازمة للحكم على كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف.
٧. بالإمكان تقويم أداء الوحدات الحكومية، من خلال تطوير الأسس والأساليب المالية المستخدمة في تخطيط وإعداد وتنفيذ الموازنة العامة، وذلك باعتماد تحليل التكلفة / المنفعة أساساً لتحديد الاعتمادات المالية التي تخصص لبرامج الوحدات الحكومية باعتباره أسلوباً رشيداً للاختيار، على الرغم من إن الاعتماد على جانب واحد للأداء أو مؤشر واحد رغم أهميته قد لا يكفي للوصول إلى تقويم عادل للأداء.
٨. إذا ما أريد إنجاز متطلبات الوحدات الحكومية في أداء مهامها الوظيفية، ينبغي نشر الوعي الفضائي ومحاربة الفساد المالي والإداري بكافة أشكاله ودعم جهود استقرار الأمن وتطبيق سيادة القانون، وإعادة النظر بهيكل الإتفاق العام لصالح النفقات الاستثمارية وكذلك تقليص حجم النفقات العامة لغرض إحداث تنمية حقيقية في البلد.
٩. ينبغي توفير الدعم الكامل لمشاريع القطاع الصناعي العام، وعدم وضع أية قيود أمام التطور الاقتصادي في البلاد بالاتجاه الذي يؤدي إلى تنوع مصادر الدخل لاسيما وان التطور الصناعي هو المفتاح لأي تطور لاحق في القطاعات الاقتصادية الأخرى.
١٠. وأمام المهام الكبيرة والمتعددة التي تتطلبها عملية التنمية كان بالإمكان أن تزداد التخصيصات الاستثمارية بمقادير ونسب أكبر فيما لو تم تخفيض تخصيصات النفقات التشغيلية الجارية.
١١. وأخيراً إن عملية تقويم الأداء يمثل وسيلة لتتبع كيفية أداء الأعمال بكفاءة وفاعلية، إلا إن الاعتماد على جانب واحد لتقويم الأداء أو مؤشر واحد على الرغم من أهميته لا يكفي للوصول إلى تقويم عادل لأداء الوحدات الحكومية.

١١. بريمكاند، أ.بريمكاند ، " المحاسبة الحكومية الفعالة " . (ترجمة) حسن بن عبد الرحمن، الرياض : مركز الطباعة والنشر بمعهد الإدارة العامة، ١٩٩٩.
١٢. الكرخي مجيد عبد جعفر، " الموازنة العامة للدولة " . بغداد : مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، ١٩٩٩.
١٣. كيسو وويجانت، دونالد كيسو ، وجيري ويجانت، " المحاسبة المتوسطة". (ترجمة) احمد حامد حجاج وسلطان المحمد السلطان، الرياض : دار المريخ للنشر، ١٩٩٩.
١٤. لارسن وموشس، جون لارسن ون . موشس ، "المحاسبة المتقدمة". (ترجمة) وصفي أبو المكارم ، الرياض: دار المريخ للنشر، ١٩٩٢.

## الدوريات:

١. برهان، محمد نور ، "إدارة أنظمة المعلومات الحكومية". من منشورات الأمم المتحدة، ١٩٩٤.
٢. سلوم، حسن عبد الكريم (الأسس المحاسبية وأثرها على حساب قياس النتيجة في النظام المحاسبي الحكومي) مجلة كلية الإدارة والاقتصاد \_الجامعة المستنصرية\_ العراق\_ العدد (١٨) لسنة ١٩٩٤.
٣. العبيدي والبغدادي، ماهر موسى، وصلاح صاحب ، "الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، المجلد السابع / العدد الثالث والعشرين، ٢٠٠٠ .
٤. فهمي ، سمير بياوي وموسى ، احمد محمد ، "مشاكل وحدود استخدام النسب المالية في تقييم الأداء" مجلة المحاسب ، العدد الرابع، ١٩٧٦.
٥. كداوي طلال محمود، تحليل الإتفاق الحكومي في سلطنة عمان خلال المدة ١٩٨٠-٢٠٠٢، مجلة الإداري، العدد ١٠٠، سنة ٢٠٠٥.أ.
٦. كداوي طلال محمود، علاقة الإتفاق الحكومي بالأداء الاقتصادي في سلطنة عمان خلال المدة ١٩٨٠-٢٠٠٢، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٢٧ ، العدد ٧٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٥. ب .
٧. مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ،تونس: السنة الخامسة عشرة -العدد ٢٨، يونيو ١٩٩٦.
٨. هاشم محمد عبد الله العركب، الإتفاق الحكومي والتضخم : دراسة قياسية لبلدان نامية مختارة للفترة ١٩٧٣-١٩٩٣، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٢٢ ، العدد ٥٩، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٠ .



8. Jeter, Debra C. and Chaney, Paul K., "Advanced Accounting" . N. Y.: JONGN Wiley & Sons. Inc,2001.
9. Kieso, Donald E.and Weygandt, Jerry J., "Intermediate Accounting" , 8th Ed, by : John wiley & Sons, Inc,1995.
10. Rathname P.V.& Raju, Datla Hanumantha, "Rathnam's Budgeting" , Himalay. Publishing House Bombay,1994.
11. Manoochehri, Gus, "Overcoming Obstacles to Developing Effective Performance Measures," Work Study, Volume. 48, Number. 6, 1999.
12. Pahler, Arnold J.and Mori, Joseph E., Advanced Accounting ".7th Ed. Harcourt, Inc,2000.
13. Vatter, William J.,"The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports", the University of Chicago Press, Midway Reprint,1974.