

أهمية تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية

دراسة ميدانية على وزارة المالية بولاية غرب كردفان

أ. موسى عيسى محمد بابكر

جامعة غرب كردفان - السودان
dr.musa1967@hotmail.com

The importance of developing the governmental accounting system in Sudan to achieve the economical development-Field study –Ministry of Finance-West Kordufan State

Mr. Musa aissa Mohamed babiker
University West Kordufan; Soudan

Received:2017 Accepted: 2017 Published: 2017

ملخص:

أبانت الدراسة أهمية تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية، تمثل سؤال الدراسة في هل يؤدي تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية ؟، اختبرت الدراسة فرضيتان هما: الأول هناك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات التنمية الإقتصادية، الثاني تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان يوفر معلومات ملائمة تساهم في إتخاذ قرارات فاعلة لتحقيق التنمية الاقتصادية. تم توزيع (40) إستبانة على المحاسبين العاملين بوزارة المالية ولاية غرب كردفان بالسودان، وقد إستجاب (35) فرداً منهم بنسبة 88%. استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي SPSS الذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة، من نتائج الدراسة: هناك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان يساهم في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الحكومية، التنمية الاقتصادية، موازنة البرامج والأداء، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

Abstract :

This study investigated the importance of developing the governmental accounting system in Sudan to achieve the economical development, the research question: Does the developing of the governmental accounting system in leads to achieve the economical development? The study tested two hypotheses which are: there are many problems facing the governmental accounting system which obstacles its efficiency in rendering suitable data for taking relevant economical development decisions, developing governmental accounting system helps to render suitable data that can contribute effectively in taking decisions of economical development. (40) questionnaires randomly distributed among accountants working in ministry of Finance – west Kordofan state- Sudan,(35) of them collected as 88%.Statistical Package For Sciences program(SPSS) used for analyzing data, some of the study results are: there are many problems facing the recent governmental accounting system which obstacles its efficiency in rendering suitable data for taking relevant economical development decisions, developing Sudanese governmental accounting system helps in rendering suitable data that can contribute effectively in taking relevant decisions of economical development.

Key words: Governmental Accounting, Economical Development, Programs and Performance Budget, Accounting and Auditing Profession.

I. تمهيد:

تعتبر عملية التطوير من الأنشطة المهمة والتي من خلالها تتمكن الوحدات من التعرف على مواضع الخلل والعمل على معالجتها خاصة في ظل ندرة الموارد والطلب المتزايد من المواطنين تجاه الحكومات لتقديم خدمات جودة عالية بصورة مستمرة، تعاني الكثير من الوحدات الحكومية من مشاكل خاصة بعملية تقديم هذه الخدمات بالصورة المثلى ويرجع ذلك لعدة عوامل من بينها عدم توافر المعلومات الملائمة للإدارات بصورة كافية لتعدد أوجه القصور في طرق إعداد وتقديم البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة مما يعيق عملية التنمية وهذا يتطلب تبني تطبيق توجهات معاصرة أكثر ملاءمة في نظم المحاسبة تفي بهذا الغرض.

1. إشكالية الدراسة:

هل يؤدي تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية؟

2. هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لتحقيق الآتي:

- ✓ بيان أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي ومدى الحاجة إليه لضمان الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة؛
- ✓ تقييم النظام المحاسبي الحكومي في السودان من حيث مدى ملاءمته لأغراض توفير المعلومات الملائمة على ضوء الأهداف الحديثة للنظام المحاسبي الحكومي؛
- ✓ تقديم المقترحات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

3. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

- ✓ خدمة الجهات المستخدمة للبيانات المحاسبية الحكومية ومن بينها وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، المجلس الوطني، ديوان المراجعة العامة، ديوان الحسابات، إضافة للأجهزة التخطيطية والرقابية ذات الصلة؛
- ✓ تقديم التوصيات الملائمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي في السودان.

4. فرضيات الدراسة:

- ✓ هناك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.
- ✓ تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان يوفر معلومات ملائمة تساهم في إتخاذ قرارات فاعلة لتحقيق التنمية الاقتصادية.

5. منهجية الدراسة:

تم إتباع المنهج الإستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات، والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وأدبيات الدراسة، والمنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي بأسلوب العينة العشوائية لمعرفة الدور الذي يمكن أن يساهم به تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية ٩

6. مصادر جمع بيانات الدراسة:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

✓ البيانات الأولية: عن طريق الإستبانة.

✓ البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل العلمية والتقارير.

7. حدود الدراسة:

✓ الحدود المكانية: عينة المحاسبين العاملين بوزارة المالية – ولاية غرب كردفان- السودان.

✓ الحدود الزمانية: العام 2016م لحدثة بيانات الدراسة.

8. الاطار النظري والدراسات السابقة :

8. 1 - النظام المحاسبي الحكومي:

8. 1. 1- مفاهيم: فيما يلي بعض المفاهيم والخصائص والأهداف المرتبطة بالنظام المحاسبي الحكومي التي يساعد فهمها على قراءة واقع النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية في السودان ، وما يرتبط به من أداء حكومي:

يعرف النظام المحاسبي بأنه "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة ، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة ، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي (حجازي ، 1995 ، 197٠)¹. يتضح أن هناك عناصر يرتكز عليها النظام المحاسبي هي:

أ. المستندات المالية: ويعبر عنها بمدخلات النظام المحاسبي وهي تمثل المرحلة الأولى لهذا النظام

ب. السجلات المالية: ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو عملية المعالجة والتشغيل وهي المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي

ت. التقارير والقوائم المالية: ويعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي وتمثل المرحلة الثالثة من مراحل النظام المحاسبي.

ث. الكادر البشري المؤهل الذي يقوم بعملية التشغيل.

ج. الأدوات المساعدة في تنفيذ عمليات التشغيل والحفظ والإسترجاع للبيانات والمعلومات.

8. 1. 2- أهداف النظام المحاسبي الحكومي:

يهدف النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق العديد من الأهداف تتمثل في (United Nations, 1970, 12-13)²:

- ✓ تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنظمة الحكومة المختلفة.
- ✓ تمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها، وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على الموجودات.
- ✓ تقييم أداء الحكومة بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة
- ✓ المساهمة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعداد الحسابات القومية من خلال توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي.
- ✓ يعتبر أداة السلطة التنفيذية لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها.
- ✓ يوفر سجلاً تاريخياً متكاملاً لكافة الأحداث الاقتصادية التي قامت بها الحكومة ومؤسساتها المختلفة بحيث يمكن الرجوع إليه عند الضرورة.
- ✓ يمثل شبكة الاتصال الرئيسية والرسمية بين الجهاز التنفيذي وأجهزة الرقابة الخارجية وعلى رأسها السلطة التشريعية.
- ✓ يمثل النظام الموحد للمعلومات الذي تلتزم به المؤسسات الحكومية كافة.

8. 1. 3- خصائص النظام المحاسبي الحكومي الفعال :

تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفعالية يتطلب توافر عدة خصائص تتمثل في (حجازي، 1995، 200)³:

- ✓ أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- ✓ أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة.
- ✓ أن تنظم الحسابات بطريقة تعبر بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة.
- ✓ أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة
- ✓ أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
- ✓ أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية، وكيفية التعامل فيما بينها.
- ✓ الحاجة إلى تطوير الأساس المحاسبي المطبق في المحاسبة الحكومية (عبد الخالق، 1993، 106)⁴.

✓ ضرورة استخدام نظم المعلومات ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي (جمعة، 269، 1995)⁵. فإذا ما توفرت هذه الخصائص للنظام المحاسبي الحكومي مع وضوح أهداف هذا النظام فإنه يسهم بشكل كبير في تحقيق رقابة فعالة على المؤسسات الحكومية.

سوف يقوم الباحث بمناقشة البنود أعلاه كما يلي:

8. 1. 3. 1- طرق وأساليب التحصيل:

تتمثل طرق وأساليب التحصيل التي تعنيها هذه الدراسة في (التقنية الملائمة، البنيات التحتية، الشبكات والاتصالات والتأمين وتوعية المواطن) البعد الاعلامي والتوعية. وقد قامت وزارة المالية والاقتصاد السودانية عبر ديوان الحسابات بخطوات جريئة في هذا الصدد من أهمها نظام التحصيل الالكتروني الذي بدأ تطبيقه بصورة إلزامية في 2015/7/1م، مما يعني أن الحكومة شرعت بالفعل في تطوير المجموعة المستندية والدفترية وتقليل تكلفتها، ورغم الهنات التي صاحبت تطبيقه لكنه يعد خطوة في الاتجاه الصحيح لضبط الإيرادات، مع ذلك فإنه استمراره ونجاحه يتطلب توافر بعض المقومات منها: تطوير وتقوية وتأمين شبكات الاتصال؛ تدريب وتأهيل العاملين بصورة مستمرة؛ توفير معينات العمل من أجهزة ومعدات؛ ورفع وعي المواطنين من خلال أجهزة الإعلام المختلفة بأهمية وفاعلية التحصيل الالكتروني.

هذا التوجه يعتبر اتجاهاً جيداً يعضد التوجه نحو تطوير نظام المحاسبة الحكومية من حيث وإستخدام أساليب متطورة للأداء ولكن يقتضي الأمر عدم التركيز على الإيرادات فقط وإنما يجب الإتجاه نحو تطوير أساليب الصرف أيضاً حتى تكون العملية متكاملة.

8. 1. 3. 2- التحول إلى الأساس النقدي بدلاً عن أساس الاستحقاق:

وفقاً لإسلوب الأساس النقدي يتم الاعتراف والمقارنة بين المصروفات الفعلية والإيرادات الفعلية دون النظر إلى واقعة إستحقاق المصروف أو الإيراد. رغم إن البعض يفضل إستخدام هذا الإسلوب في المحاسبة الحكومية وذلك لإختلاف طبيعة التمويل في الوحدات الإدارية الحكومية عنها في قطاع الأعمال، وسهولة تفهم ووضوح القوائم المالية المبنية على هذا الأساس، إلا أن هناك إعتبارات عديدة تحبذ عدم الأخذ بهذا الأساس منها ما يلي (الزهيري، 2003، ص 57)⁶:

✓ عدم إفصاح هذا الأساس عن المجهودات المبذولة خلال فترة المحاسبة نتيجة التداخل في قياس نتائج الأعمال من سنة لأخرى وعدم صلاحيته للمقارنات بين السنوات المختلفة.

✓ لا يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الأنشطة المختلفة مما يؤدي إلى إنعدام المساءلة والمسؤولية.

- ✓ لا يهتم بتوفير المعلومات اللازمة للحكم على كفاءة وفعالية الجهاز الإداري في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المنشودة ، وذلك لأنه يقيس جانباً واحداً من النشاط الاقتصادي الحكومي.
- ✓ لا يصلح لقياس نتائج الأنشطة الحكومية والحكم عليها خاصة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية وزيادة الإنفاق الحكومي (شرف ، 1987 ، ص43)⁷ .

8. 1. 3- التحول من موازنة الاعتمادات إلى موازنة البرمجة والتخطيط:

حتى يتم التطور المنشود في النظام المحاسبي الحكومي في السودان يقتضي الأمر التحول من موازنة الاعتمادات إلى موازنة التخطيطية والبرمجة ، ويرجع ذلك لعدة عدة أوجه قصور يعاني منها الأسلوب التقليدي لإعداد موازنة البنود والاعتمادات منها (عليان ، 2009 : 55-56)⁸ :

- ✓ غياب النظرة الاستراتيجية والبرمجة في توزيع الموارد على الأنشطة والاستخدامات المختلفة؛
- ✓ تعتمد الرقابة على الموارد على الرقابة الإجرائية والشكلية دون النظر للعائد من النفقة أو الأداء الذي تحقق.
- ✓ عدم توافر مؤشرات أو معدلات للأداء لقياس مدى التقدم في الإنجاز وتحقيق الأهداف .
- ✓ وقد أوضح (حماد ، 2005: 233)⁹ أهم عيوب موازنة البنود في الآتي:
- ✓ إن عمل زيادة ستمرة في كل موازنة بالمقارنة بالموازنة السابقة يؤدي إلى أن تصبح طلبات الموازنة أكبر من الأموال المتاحة وهذا يضطر الإدارة العليا غالباً إلى البحث عن أموال إضافية.
- ✓ صعوبة ترجمة الأهداف طويلة الأجل إلى خطط عمل موازنات
- ✓ تكون المشكلات الأساسية ومجالات القرارات غير واضحة تماماً.
- ✓ تكون البدائل غير محددة (مجموعة واحدة من الأرقام) تعرض بدون تحديد وسيلة بديلة لأداء الوظيفة أو مستويات تحويل بديلة (وخاصة مستويات أقل)
- ✓ صعوبة إعداد الموازنات والعمليات بما يتفق مع الأوضاع المتغيرة فعلاً.
- ✓ تكون عمليات المقاصة بين الأهداف طويلة الأجل والبرامج واحتياجات التشغيل والأرباح الغير محددة بوضوح، والأموال اللازمة للتطوير المشروعات الجديدة تكون غالباً هي أول ما يتعرض للتحقيق.
- ✓ أنعكس اتباع نهج موازنة البنود على مضمون ومخرجات النظام المحاسبي كما يلي (هندي ، 2007: 158-159)¹⁰ :
- ✓ تلبية احتياجات الجهات الإدارية الحكومية بما يمكنها من إعداد التقارير تبرهن بمقتضاها على إلزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات ، ومن حيث قيامها بتحصيل الإيرادات من مصادرها المختلفة والصرف على بنود محددة سلفاً وبمقادير معينة ، أي أن النظام يركز على رقابة الصرف عن طريق الإيرادات أو التفويضات الممنوحة لرؤساء تلك الإدارات، بغض النظر عن نتيجة النشاط .

- ✓ الإهتمام بتسجيل الإعتمادات المخصصة وحركة الصرف الفعلي، وتحديد المتبقي من هذه الإعتمادات بعد كل إلتزام أو عند كل عملية صرف، لتوفير معلومات أساسية لإدارة الوحدة الحكومية تضمن لها التحرك في الحدود التي وضعتها الموازنة. وتقديم تقارير للجهات الرقابية عن هذا الإنفاق كل فترة زمنية، بغض النظر عن ربط الإنفاق بما تم إنجازه من أعمال أو أداءه من خلال الفترة أي أن محور المحاسبة هو المدخلات بغض النظر عن المخرجات.
- ✓ يعتمد النظام المحاسبي على التبويب النوعي لعناصر الاستخدامات والموارد في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع، كل ذلك حسب نوع النفقة وأنواع الإيراد مع إهمال العلاقة بين أوجه الإنفاق وبين الأنشطة المرتبطة بها كما أن هذا التبويب لا يعكس مدى التغير في عناصر التكلفة بالزيادة أو النقص في علاقتها بحجم الخدمات المؤداة .
- ✓ أن الأساس النقدي يحكم استخدام الحسابات، فمجموعة السجلات تتضمن كافة المدفوعات بإعتبارها مصروفات بغض النظر عن تأريخ إستلام واستخدام السلعة الموردة أو الخدمة المؤداة، كما أن ما تم قيده بهذه السجلات يتضمن المتحصلات الفعلية سواء كانت تخص الفترة أم فترات سابقة .
- ✓ تتضمن التقارير الحكومية المقارنة بين تقديرات الموازنة والتنفيذ الفعلي وبيان الإنحرافات وذلك على مستوى أنواع المصروفات والإيرادات الأمر الذي يدل على أن هذه التقارير لا توفر معلومات عن تكلفة البرامج التي تم إنجازها، ولا تعكس العلاقة بين كمية الخدمات المنجزة وتكلفتها.
- ✓ يعمل النظام المحاسبي في إطار مجموعة من اللوائح والتعليمات تهتم أحكامها بكيفية تحقيق الرقابة المالية دون الإهتمام بأهداف أخرى لا تقل أهمية عن ذلك مثل قياس وتقييم دور الوحدة في تقديم خدماتها للمواطنين أو قياس كفاءة الإنفاق الحكومي.
- يلاحظ أن إهتمام النظام المحاسبي الحكومي في ظل نظام الموازنة التقليدية ينصب إهتمامه إلى الرقابة القانونية على الإنفاق بغض النظر عن الإهتمام بالنتائج التي تحققت وهذا لا يكفي وحده لترشيد الإنفاق الحكومي.

8. 2 - موازنة التخطيط والبرامج:

8. 2. 1- تعريف موازنة التخطيط والبرامج:

عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة (المحمود، 2005 : 13)¹¹ موازنة البرامج والأداء بأنها هي مجموعة من الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد، إن هذا النظام

يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية و يهيء قاعدة أفضل لإتخاذ القرارات .

جدير بالذكر أن موازنة البرامج والأداء تجمع بين شقين أساسيين هما (هندي ، 2007:16)¹²:

(1) **موازنة البرامج**: وتتعلق بالوظائف الأساسية للحكومة والبرامج التي تندرج تحت كل وظيفة ، وكذلك الأنشطة المكونة لكل برنامج دون أن يمتد ذلك إلى بيان الوحدات الإدارية التي تقوم بالتنفيذ.

(2) **موازنة الأداء**: وتختص بالوحدة الحكومية التنفيذية مهما كان حجمها. وتركز على وسائل الإنجاز أكثر من الإنجاز ذاته. ويستند إعدادها إلى بناء معدلات أداء وتحديد لوحات الأداء ، وبالتالي فإنها تقدم بيانات أو معلومات تفصيلية عن الأداء.

هناك عدة مبررات دفعت للتحويل من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لعل من أهمها (المحمود ، 2005:12)¹³:

- ✓ إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة في المجال الحكومي؛
- ✓ ظهور أنظمة وأجهزة للرقابة المالية منفصلة عن جهاز الموازنة مثل أجهزة الرقابة العليا (ديوان المراجعة القومي) وأنظمة الرقابة المصرفية.
- ✓ الإهتمام بنوعية الخدمة و الإرتقاء بها.
- ✓ تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق الرقابة الداخلية في المجال الحكومي والاستعانة بالأسس والقواعد المحاسبية في تحقيق الرقابة المالية.
- ✓ تطوير أنظمة وإجراءات المشتريات والمخازن دون استخدام موازنة الدولة في تحقيق هذه الأهداف.

8. 2. 2- مميزات موازنة البرامج والأداء :

يتميز أسلوب موازنة البرامج والأداء بعدة مميزات لعل من أهمها (العمري ، 2005: 34)¹⁴ ، (رضوان، 2000:131)¹⁵ و(اللوزي ، 1997: 61)¹⁶ :

- ✓ توسيع صلاحيات المديرين في مجال التخطيط والرقابة والمساهمة في تطبيق مبدأ المساءلة والمسئولية.
- ✓ تقسيم العمليات إلى وظائف والوظائف إلى برامج ، ومن ثم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من الأنشطة لتحقيق أهداف البرنامج .
- ✓ تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة فترات زمنية ، وتنسيق هذه البرامج لمنع الإزدواجية.
- ✓ تساعد على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
- ✓ الإستخدام الأمثل للموارد من خلال توزيع الإعتمادات على المهام والنشاطات وفق أهميتها النسبية.
- ✓ المساهمة في مجالات رسم السياسات وتطوير الخطط الاقتصادية والإصلاح طويل الأجل.

8.2.3- أهداف موازنة البرامج والأداء:

تهدف موازنة البرامج والأداء لتحقيق الآتي: (غالي، 2007، ص 4-5)¹⁷:

- ✓ تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة المؤداة بما يتبع ذلك من رفع فاعلية وجدوى الإنفاق العام.
- ✓ تحقيق الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقاً للقوانين والقرارات المنشئة أو المنظمة لها وفقاً لخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- ✓ الإستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية.
- ✓ الكشف عن مراكز المسؤولية التي تتضاءل جدواها لإدماجها أو إلغائها.
- ✓ ترشيد تكاليف إنجاز النشاط الجاري وتكاليف المشروعات الإستثمارية وإختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية.
- ✓ إستقصاء وتحليل أسباب الإنحرافات في تنفيذ برامج النشاط وفي معدلات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين إنحرافات مرتبطة بكمية الخدمات العامة المحققة ومستوى جودتها أو مرتبطة بتشكيلة هذه الخدمات أو مرتبطة بتكلفة هذه الخدمات أو مرتبطة بكفاءة مراكز المسؤولية. هذا في مجال الأداء الإداري للدولة والهيئات العامة أما على مستوى الإقتصاد القومي فتشتمل ما يلي:
- تعميق فاعلية الإنفاق لتأمين جدواه المالية و الإقتصادية والاجتماعية وتعظيماً لآثاره الإيجابية على الناتج القومي وعلى المجتمع وتحجيماً لأي آثار سلبية على الإقتصاد القومي.
- الإتجاه العالمي ينظر للموازنة العامة للدولة باعتبارها وثيقة سياسية توضح ما الذي تنوي الحكومة القيام به ومدى إستجابتها لمطالب المواطنين.
- موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء سوف تجد من التهرب الضريبي، لأن المواطن سوف يكون مطمئناً على فاعلية إنفاق ما يدفعه من ضرائب للحكومة.
- تجنب الآثار التضخمية التي تترتب على عدم إسترداد الإنفاق العام أو عن قصور جدواه.
- ذبوع المفاهيم المرتبطة بقضايا الإدارة الفعالة لشئون الدولة والمجتمع. مثل الشفافية والرقابة والمساءلة بما يحقق تقدم الوطن ويرتقي بشأن المواطن.
- إتجاه عالمي نحو قياس الأثر من الإنفاق من خلال، رفع كفاءة الإنفاق على الدعم، قياس فاعلية الإنفاق، تحديد القيمة التي يتم الحصول عليها من إنفاق المال.
- تعميق ولاء المجتمع والذي يساهم في تحمل القدر الأكبر من أعباء تمويل التنمية.

8. 2. 4- متطلبات تنفيذ موازنة البرامج والأداء :

هناك عدة متطلبات يجب توافرها لتنفيذ موازنة البرامج والأداء هي (محمود، 2004، ص 9)¹⁸ و(الخزيمي، 2010، ص 15)¹⁹

- ✓ الانتقال من التبيويب الإداري لتبيويب الأداء حتى يمكن ربط التبيويب حسب البرامج والنشاط بتبيويب تكاليف الأداء
 - ✓ إتباع أساس الاستحقاق إذ أن حساب تكلفة الوحدة يتطلب أخذ جميع التكاليف في الحسبان وإجراء التسويات الجردية اللازمة .
 - ✓ تحضير الموازنة في صورة برامج وأنشطة وتكاليف تنفيذها حتى يمكن مقابلة الخدمات المؤداة بالمبالغ التي تمثل تكاليف موزعة على أبواب الموازنة .
 - ✓ تحديد معدلات الأداء لكافة الأنشطة و استخدام مؤشرات إحصائية واضحة .
 - ✓ التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
 - ✓ تطبيق الأنظمة الإلكترونية .
 - ✓ تطبيق نظام حسابات التكاليف.
 - ✓ نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى القيادات العليا لتعريفهم بأهمية ذلك التوجيه ومتطلباته
 - ✓ نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء للمحاسبين الذين سيطبقون موازنة البرامج والأداء وكذلك للمعنيين بإعداد الموازنة السنوية بكافة الوحدات التنظيمية .
 - ✓ الإستعانة بالخبرات في هذا المجال.
 - ✓ وضع تشريعات للمحاسبة والمساءلة.
- يرى (المحمود ، 2005، ص 13)²⁰ أن موازنة البرامج والأداء تتطلب توفير المقومات التالية:
- تحديد الأهداف قصيرة وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات التي من أجلها تم طلب الأموال.
 - إقتراح البرامج التي تتناسب مع كل اختصاص وتحديد المشروعات أو الأنشطة تحت كل برنامج بغية تحقيق الأهداف في نطاق الاختصاصات المختلفة.
 - تحديد تكاليف البرامج والأنشطة المختلفة .
 - تحديد الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج .
 - تحديد مصادر وحجم الأموال المحصلة .
- يرى (عليان ، 2009، ص 61)²¹ أن من أهم متطلبات تفعيل موازنة البرامج ما يلي:
- ✓ نشر ثقافة التخطيط وتقييم الأداء والإلمام بمفهوم موازنة البرامج والأداء.
 - ✓ تبني الإدارة العليا لتطبيق هذه الأساليب ومنهج التحديث.

- ✓ إعداد كوادر بشرية مؤهلة لتطبيق موازنة البرامج وأن يشمل هذا التأهيل البعد المعرفي والمهاري والسلوكي .
 - ✓ إيجاد قاعدة بيانات وتحقيق تكامل وميكنة لنظام المعلومات .
 - ✓ تطوير نظام المحاسبة الحكومية و إعماده على أساس الإستحقاق.
 - ✓ تصميم وتطبيق نظام للتكاليف لتفعيل نظام المعلومات حتى يمكن قياس القيم المضافة لسلسلة القيمة للمنظمة.
 - تحديد معايير للجودة الشاملة للأنشطة والوظائف المختلفة .
 - ✓ ربط الأجر بالإنتاج – الأداء ، من خلال نظام للحوافز يتصف بالشفافية والعدالة ويربط بين أهداف العاملين بأهداف المنظمة.
 - ✓ تحديد واضح للمهام والرؤى والإستراتيجيات.
 - ✓ تحديد مؤشرات ومقاييس للأداء المالية وغير المالية مما يمكن من قياس الكفاءة، الفعالية، الإنتاجية، الجودة، التوقيت، وكذلك قياس الأهداف بأبعادها الثلاثة، المخرجات والنتائج والأثر.
 - ✓ تطوير الهيكل التنظيمي للمنظمة مع تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات للمستويات الإدارية المختلفة وكذلك تحديد المجالات القرارية لكل مستوى إداري وتبسيط الإجراءات .
 - ✓ وجود نظام فعال للتغذية العكسية يقود لقرارات تصحيحية ويحقق مفهوم التعلم والنمو المستمر.
 - ✓ تحديد معايير واضحة ومعلنة لإختيار القيادات بدءاً من مدير إدارة حتى رؤساء القطاعات.
8. 2. 5- تطوير نوعية ومكونات التقارير المالية الحالية لتوفير معلومات ذات كفاءة أعلى:
- تعد التقارير والقوائم المالية من المقومات الرئيسة للنظام المحاسبي الحكومي، حيث تمكن من توفير البيانات والمعلومات للإدارات الحكومية لإتخاذ القرارات المالية والإدارية المناسبة، ويجب أن تقوم الوحدة الحكومية بإعداد هذه التقارير المالية التي تعكس الأداء المالي والمركز المالي للوحدة الحكومية خلال الفترة وحدد المعيار رقم (1) الصادر عن لجنة القطاع العام في منظمة (IFAC) أهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية في (IFAC.IPSAS1,2003:8) 22 :
- ✓ تقديم معلومات عن مصادر الأموال وأوجه إستخدامها في الوحدات الحكومية.
 - ✓ تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل نشاطاتها والوفاء بالتزاماتها.
 - ✓ تقديم معلومات عن مصادر النقدية التي استخدمتها الوحدة الحكومية في تمويل نشاطاتها والوفاء بالتزاماتها النقدية
 - ✓ تقديم معلومات عن المركز المالي للوحدة الحكومية والتغيرات التي طرأت عليه.
 - ✓ تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية من حيث تكاليف الخدمات المقدمة، الكفاءة، الإنجازات.

يقوم النظام المحاسبي الحكومي في السودان بإعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية والتي تشمل الموقف المالي الشهري، الخلاصة الحسابية الشهرية، أما القوائم المالية فتشمل قائمة الحسابات الختامية للدولة ولتحقيق هذه الأغراض فقد عرض المعيار مجموعة من التقارير والكشوفات المالية التي يجب على الوحدة الحكومية أن تعدّها وهي: قائمة الوضع المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الموجودات والأرباح وقائمة التدفق النقدي. كما حث البيان رقم (34) بعنوان "الكشوفات المالية الأساسية ومناقشة وتحليل الإدارة للحكومات المحلية والولايات" الصادر عن GASB في يونيو 1998م، والذي اعتبره البعض بأنه أكثر التغيرات أهمية في تاريخ المحاسبة الحكومية حيث يمثل تحولاً دراماتيكياً في أسلوب تقديم المعلومات عن الوحدات الحكومية إلى المجتمع²³ (Jetter&Chanay, 2001, 812) على إعداد هذه التقارير.

8.3 - تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في السودان:

هناك ضرورة ملحة لتطبيق معايير المحاسبة الحكومية في السودان بعد تعديلها بحيث تصبح ملائمة للبيئة المحلية، وتعد المعايير المحاسبية المكون العملي والأخير للإطار المفاهيمي للمحاسبة بحكم تأثيرها وإرتباطها المباشر بالممارسة المحاسبية وتحظى بإهتمامات كبيرة داخل وخارج المحاسبة ربما يفوق سواها من قضايا ومفاهيم، وبالنظر إلى الدور المفترض للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، فقد تم تناول تلك المعايير من جوانبها المختلفة بهدف التعرف على أهميتها ومجالات الاستفادة الممكنة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي (المفضل، 2008، 126)²⁴. كما يمكن أن تساهم هذه المعايير من خلال تطبيق أساس الاستحقاق، على تحقيق الفوائد الآتية²⁵ (Frans Van, 2008, 3-4):

- 1- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام.
 - 2- التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال التطبيق المعقول للمعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق.
 - 3- توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج.
 - 4- تحسين الاتساق وقابلية الكشف المالية للمقارنة نتيجة للمتطلبات التفصيلية والإرشادات الواردة في كل معيار.
- إن الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يقتضي الأمر التدرج لتبني هذه المعايير، لأن عملية اعتماد هذه المعايير تتطلب إعادة تقويم السياسات المحاسبية والتي تعد من العناصر الهامة لاعتماد IPSAS، كما أنها ستحدد معظم التغيرات الأخرى التي يتعين إدخالها، التي تؤثر على النظام، العمليات التشغيلية، الإجراءات، جمع البيانات، نظام الرقابة الداخلية والتدريب (United Nations Development Programme, 2009, 2)²⁶ حيث تعبر السياسات المحاسبية على مستوى المنشأة عن "مجموعة من أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية". ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق

المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد (الشيرازي ، 1990 ، 100)؛²⁷ وقد ناقش (Hughes (2007,1)²⁸ النهج المتدرج لإعتماد IPSAS الذي يمكن إستخدامه في الدول النامية – والسودان بالضرورة من بينها – للمساعدة في عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي؛ ويرى الباحث أنه يمكن إتباع إستراتيجية التدرج للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الإستهقاق لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان من خلال إعتماد مايلأئم البيئة السودانية من معايير المحاسبة الحكومية الدولية ، خاصة وأن التطبيق الناجح لمعايير المحاسبة الدولية يتطلب ترسيخ الوعي بأهمية تطبيق هذه المعايير من خلال الدورات التدريبية والبرامج التعليمية بصورة مستمرة ومتواصلة وإضافة موظفين متخصصين في المحاسبة ومؤهلين للتعامل على أساس الإستهقاق وهذا يتطلب فترة زمنية معقولة وملائمة ، فضلاً عن طبيعة ومدى ملائمة النظام المحاسبي القائم وخصائص ومتطلبات البيئة التي سيعمل فيها النظام. رغم صعوبات الانتقال ومتطلباته إلا أن هذا الأساس له منافع واسعة في ظل النظام الإتحادي في السودان لأهميتها في مسألة الحكومات المحلية ولأثية وعلى مستوى المحليات، إذ أن المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المعدة على أساس الإستهقاق تسمح للمستخدمين بالآتي:

(IFAC,2011, 12)²⁹:

1- تقييم المسألة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة وتوزيع تلك الموارد.

2- تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.

3- إتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد أو الدخول معها في صفقات تجارية.

إن إعداد التقارير على أساس الإستهقاق يمكن من:

1- إظهار كيفية قيام الوحدة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.

2- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على إستمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة إلتزاماتها.

3- يظهر المركز المالي للوحدة والتغيرات في المركز المالي.

4- يعطي الوحدة الفرصة لإظهار النجاح في إدارة مواردها.

5- مفيد في تقييم أداء الوحدة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها إنجازاتها.

8. 4- إهتمام بتدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

المحاسبة كمهنة من المهن تعتمد في تطورها على مخرجات التعليم المحاسبي ، والبناء الصحيح لا يكون إلا من خلال التعبير والتطوير المستمر والتكامل بين عمليتي الدراسة والتطبيق العملي ، وهذا يتطلب إعادة النظر في المناهج الدراسية وتطويرها مع ضرورة أن يتأثر بالمعايير الدولية والمناهج الدراسية المهنية العالمية؛ كما أن التعليم المحاسبي الجيد يجب أن يؤدي في النهاية إلى إخراج محاسب مؤهل أكاديمياً ملتزم بالموضوعية والصدق والأمانة والنزاهة والشفافية عند تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين ، وهذا مادعا المنظمات المهنية إلى إصدار التوصيات

بأهمية العناية ببرامج التعلم والتعليم المحاسبي لإعداد وتأهيل محاسبين ذوي معرفة ومهارات بصورة علمية ، ومن بين هذه المنظمات المهنية المهتمة بالأمر الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation for Professional Accountant (IFAC) الذي أصدر في أكتوبر 2003م ستة معايير دولية للمحاسبين المهنيين تمكنهم من الإلمام بمقتضيات المهنة منها المعيار رقم (3) بعنوان مهارات مهنية (IFAC,2003,54)³⁰ والذي يتضمن تطوير خمس مجموعات من المهارات تندرج تحت العناوين الرئيسية التالية:

- 1- مهارات ذهنية: هي مهارات تمكن المحاسب من تحصيل المعارف المحاسبية اللازمة لحل مشاكل العمل، وتقع هذه المهارات في ستة مستويات.
 - 2- مهارات فنية ووظيفية: هي مهارات تمكن المحاسب من خلق خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء.
 - 3- مهارات شخصية: هي مهارات تمكن المحاسب من التعلم وتهذيب سلوكه وتغيير اتجاهاته بما يلائم بيئة العمل.
 - 4- مهارات التعامل مع الآخرين والإتصال بهم: وهي مهارات تمكن المحاسب من الإتصال والعمل مع الآخرين لصالح منفعة العمل.
 - 5- مهارات تنظيمية وإدارة الأعمال: هي مهارات تمكن المحاسب من فهم مظاهر سير العمل في بيئة عمله، لأنه أصبح جزء من فريق صنع القرار.
- تأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة وما يمكن أن تقدمه من فوائد للمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه منها (عبدالكريم ، 2008 ، 12)³¹:
- 1- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة ببيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
 - 2- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة من ذوي المصالح.
 - 3- مهنة المحاسبة من موقعها القريب من القطاعات الاقتصادية قادرة على أن تؤدي دوراً فعالاً في مساعدة المسؤولين في اتخاذ قرارات بناءه على أسس علمية وكمية سليمة تعتمد بشكل رئيسي على ما يقدمه المحاسب.
 - 4- تحتاج ممارسة العمل المحاسبي لكوادر مهيأة وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي.
 - 5- المحاسبة كمهنة أساسها القياس وتوصيل النتائج لمن يهمهم موضوع القياس ، ولأن المحاسب مسؤول عن أداء عمليتي القياس والتوصيل ، كان لابد من إمتلاكه بعض السمات والمهارات التي تكفل له جودة الأداء ، وتسمح له من خلال تطويرها التميز في هذا الأداء ، حتى يتحقق نجاحه في إخلاء مسؤوليته بالكيف اللائم للبيئات التي يعمل بها.
8. 5- الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة وسوف يتناولها الباحث وفق التسلسل التاريخي لحدوثها ومن ثم التعليق عليها للمقارنة بينها وبين الدراسة الحالية لبيان أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف ومحاولة تغطية الجزء الذي لم تتم تغطيته في الدراسات السابقة وذلك كما يلي:

• **دراسة (حجر، 2000م)³² بعنوان " النظام المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية - التطبيق ومتطلبات**

التطوير (مدخل النظم) هدفت الدراسة إلى دراسة الأسس النظرية والجوانب العملية في نظم المعلومات المحاسبية لاستخلاص مقومات أو أركان النظام المحاسبي، ومن ثم تقييم النظام المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية في ضوء تلك المقومات، إضافةً إلى صياغة إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء مقومات النظام، وبما يتناسب ومفاهيم الموازنات والبيئة اليمنية، ومتطلبات التوجه نحو الإصلاح المالي والإداري، من نتائج وتوصيات الدراسة : الاستمرار في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الراهن وعدم إدخال نظام المحاسبة الإدارية سوف يؤدي إلى الجمود في عقلية الكوادر البشرية التي تتعامل مع ذلك النظام ويحد من متابعة التطورات الجديدة في أساليب الإدارة والتحلي، في النظام المحاسبي القائم الإنفاق لا يرتبط بالإنجاز، لذلك يجب تغيير الوضع الراهن بما يلزم الحكومة أكثر في تنفيذ برامج معينة، وأداء محدد في مختلف الوحدات، في النظام المحاسبي القائم يؤثر نفوذ المسؤولين في الوحدة الحكومية إلى حد كبير في تحديد حجم الإنفاق المخصص للوحدة دون أن يتبع ذلك أية أساليب مساءلة.

• **دراسة (Schick.2001)³³ : تناولت الدراسة أن النظام المحاسبي كي يكون ملائماً لمفهوم الكفاءة**

والفاعلية يجب أن يكون نظام معلومات نفعي من خلال الإفصاح عن الأصول المالية والمادية، إجمالي الالتزامات، صافي الثروة، المصروفات والإيرادات بالإضافة لبيان إلى أي مدى تم استخدام الموارد الإقتصادية بطريقة فعالة وبكفاءة، وإلى أي مدى كانت السياسات المالية في صالح دافعي الضرائب ، ولهذا قد يكون من المناسب لتطوير نظم المحاسبة الحكومية أن يتم التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق والتحول من نظام الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج.

• **دراسة (ندا، 2002)³⁴ : بعنوان تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليتماشى مع موازنة**

البرامج والأداء، هدفت الدراسة إلى إقتراح تطبيق بعض الأساليب المحاسبية المستخدمة في النظم المحاسبية المطبقة في القطاع الخاص والتي أثبتت كفاءتها وفعاليتها في القطاع الحكومي وذلك بهدف تطوير النظام المحاسبي المستخدم في القطاع الحكومي في جمهورية مصر العربية بحيث يمكن أن يؤدي دوراً كبيراً في تحسين كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية، من نتائج الدراسة عدم مقدرة النظام الحالي على تقييم أداء الوحدات الحكومية ، وكذلك أداء العاملين في هذه الوحدات، اتباع النظام الحالي للأساس النقدي

واعتماده على نظام رقابة داخلية دقيق يعتبر من جوانب القصور والضعف في هذا النظام، من توصيات الدراسة تطبيق محاسبة التكاليف وتطبيق الموازنات التخطيطية في الوحدات الحكومية.

● **دراسة (حماد، 2005):**³⁵ تمثلت مشكلة الدراسة في: ما مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين لمواكبة متطلبات التنمية في المرحلة الجديدة بعد الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة؟، هدفت الدراسة لاقتراح تطبيق بعض الأساليب المحاسبية التي نجح تطبيقها في بلدان أخرى، والمطبقة أيضاً بنجاح في القطاع الخاص، بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين بما يؤدي لزيادة وكفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: التخلي عن تطبيق الأسس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي والتحول تدريجياً نحو أساس الاستحقاق.

● **دراسة (القطيش، 2011):**³⁶ بعنوان تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، هدفت الدراسة لبيان مدى الحاجة للأخذ بأسلوب تدقيق الأداء، ودراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأردن لتلبية أغراض تدقيق الأداء وتقديم المقترحات لتطويره، توصلت الدراسة إلى قصور النظام الحالي في توفير المعلومات الملائمة لتدقيق كفاءة وفاعلية الأداء، كما تبنت ضرورة تطوير أسلوب التدقيق الحالي بالتوجه إلى استخدام تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني.

● **دراسة (يوسف، 2013م):**³⁷ تناولت عوامل استراتيجيات تحسين الإصلاح المالي والإداري الحكومي في جمهورية مصر العربية، اهتمت الدراسة باستعراض بعض المتغيرات المحاسبية والإدارية التي تؤثر في منظومة الإصلاح الحكومي وما يتعلق بها من اتجاهات حديثة تضمنها الفكر المحاسبي والإداري من خلال الاتجاه نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام. توصلت الدراسة إلى العديد من المتغيرات التي تؤثر على منظومة الإصلاح المالي والإداري منها المركزية في الأداء، التقيد بإعتمادات الموازنة، الإفصاح عن الأصول المالية والمادية للوحدة، إعداد القوائم المالية السنوية وأن أهم العوامل ذات التأثير الموجب هو توافر الرقابة المركزية على الأداء.

● **دراسة (أمين، 2013):**³⁸ بعنوان نحو تطوير نظم الرقابة المالية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، دراسة ميدانية، هدفت هذه الدراسة للتعرف على الأسباب والدوافع والمشكلات التي تحد من فاعلية نظم الرقابة المالية في الوحدات الإدارية الحكومية في مواجهة الممارسات الفاسدة بتلك الوحدات، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: النظام المحاسبي الحكومي في مصر غير كاف لتحقيق أهدافه نظراً للقصور الذي يعانيه في أدواته وأساليبه المختلفة خاصة في مجال تقييم الأداء الحكومي مما يستلزم تطوير النظام

المحاسبي الحكومي ليحقق أهدافه ، قصور وسائل المساءلة في المخالفات المالية من حيث المساءلة ومحاسبة الموظفين ومحاكمتهم عند ارتكاب المخالفات.

• دراسة (Burno,2014)³⁹ : أكدت على أهمية تحقيق التجانس بين النظام المحاسبي الحكومي ونظام إعداد الموازنة من خلال أدوات وأساليب تدعم برامج الإصلاح الإداري على أن يتم ذلك بالتطبيق على الوحدات الإدارية بشكل لا مركزي وصولاً للمستوى الفدرالي، كما أشارت للإصلاحات التي يجب أخذها في الاعتبار في نظام الإدارة العامة حتى يمكن تحقيق الكفاءة والفاعلية في النظام المالي الحكومي وبالتالي إمكانية تحقيق المساءلة عن النتائج المحققة ومن تلك الإصلاحات إجراء تغييرات إدارية من خلال تحديد علاقة السلطة بالمسؤولية والقدرة على المساءلة ، تغييرات محاسبية سواء من حيث العمل على تطبيق أساس الاستحقاق أو تطوير نظام التقارير المالية وغير المالية وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، تغييرات في إعداد الموازنة من خلال التحول من نظام الموازنة على أساس المدخلات إلى نظام الموازنة على أساس المخرجات.

التعليق على الدراسات السابقة: نظام المحاسبة الحكومية المطبقة يعاني من العديد من أوجه القصور منها:

- ✓ لا توفر معلومات ملائمة تمكن من اتخاذ القرارات الحكومية.
- ✓ لا تمكن من التعرف على التدفقات النقدية بالوحدات الحكومية بطريقة تمكن من ترتيب أولويات السداد للمستحقين.
- ✓ لا توفر معلومات تمكن من التعرف على البرامج والأنشطة ومتابعة تنفيذها ونجاحها.
- لا تستخدم محاسبة التكاليف وتقنياتها لتحديد تكلفة المشروعات والبرامج لأغراض تقييم الأداء وتحديد أوجه القصور لمعالجتها وتلافيها مستقبلاً.

II - الطريقة والأدوات:

تم إتباع المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات ، والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وأدبيات الدراسة ، والمنهج الاستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة ، والمنهج الوصفي التحليلي بأسلوب العينة العشوائية الممثلة في عينة المحاسبين العاملين بوزارة المالية - ولاية غرب كردفان- السودان لمعرفة الدور الذي يمكن أن يساهم به تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية. مستعملين في ذلك مصادر جمع البيانات ، إذ تتمثل البيانات الأولية: عن طريق الإستبانة.

البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل العلمية والتقارير.

III - الدراسة الميدانية

III. 1- مجتمع وعينة وأداة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الوحدات المحاسبية بوزارة المالية ولاية غرب كردفان أما عينة الدراسة تتمثل في المحاسبين العاملين في الوحدات المحاسبية بوزارة المالية ولاية غرب كردفان -جمهورية السودان تم إختيارها عشوائياً ، قام الباحث بتوزيع (40) إستبانة على المستهدفين ، وقد إستجاب (35) فرداً بما يعادل 88% من المستهدفين ، فيما يختص بالصدق الظاهري تم عرض الإستبانة على المحكمين المختصين في مجال المحاسبة ، اما الثبات والصدق الإحصائي فقد إعتد الباحث على طريقة الفا كرونباخ حيث بلغ معامل ثبات الإستبانة بأستخدام الفا كرونباخ 0.84 كما في الجدول رقم(1) ، أما صدق الاتساق الداخلي فقد تم الإعتماد على معامل إرتباط بيرسون عن طريق حساب معدل إرتباط كل فرض من فروض الدراسة مع المعدل الكلي لفروض الدراسة كما موضح في الجدول رقم (2)، واعتمدت الدراسة علي استخدام البرنامج الإحصائي SPSS الذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences لتحليل بيانات الدراسة.

III. 2- تفرغ البيانات وتحليلها:

الجدول (1) معامل ثبات الفا كرونباخ

Reliability Statistics			
Cranach's Alpha	Part 1	Value	.839
		N of Items	15 ^a
	Part 2	Value	.841
		N of Items	15 ^b
	Total N of Items		30

المصدر : بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

الجدول (2) معامل إرتباط بيرسون

Correlations

هناك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.			
هناك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.	Pearson Correlation	1	.837**
	Sig. (1-tailed)		.05
	N	35	35
تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان يوفر معلومات ملائمة تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية.	Pearson Correlation	.837*	1
	Sig. (1-tailed)	.05	
	N	35	35
. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).**			

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

يتضح من معامل ثبات الفا كرونباخ ومعاملات ارتباط بيرسون في الجدول رقم (1) إن الإستبانة تتميز بقدر معقول من الثبات والصدق الذي يجعل التحليل الإحصائي مقبولا ، حيث إستخدم الباحث الإساليب الإحصائية التالية: التكرارات، النسب المئوية، الوسيط، الإنحدار البسيط.

الجدول (3) توزيع أفراد العينة حسب العمر

	الفئة العمرية	Frequency	Percent
Valid	25واقل من 30	15	42.9
	30واقل من 40	14	40.0
	40واقل من 50	6	17.1
	Total	35	100.0

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

الجدول (4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

	المؤهل العلمي	Frequency	Percent
Valid	دبلوم وسيط	6	17.1
	بكالوريوس	17	48.6
	دبلوم عالي	4	11.4
	ماجستير	8	22.9
	Total	35	100.0

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

الجدول (5) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

	التخصص العلمي	Frequency	Percent
Valid	محاسبة	34	97.1
	إدارة	1	2.9
	Total	35	100.0

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

الجدول (6) توزيع أفراد العينة حسب الوضع الوظيفي

	الوضع الوظيفي	Frequency	Percent
Valid	مدير مالي	8	22.9
	مدير حسابات	6	17.1
	مراجع حسابات	11	31.4
	محاسب	10	28.6
	Total	35	100.0

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

الجدول (7) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

		Frequency	Percent
Valid	5 فأقل	8	22.9
	أكثر من 5 وأقل من 10	4	11.4
	أكثر من 10 وأقل من 15	7	20.0
	أكثر من 15	16	45.7
	Total	35	100.0

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

IV- النتائج ومناقشتها:

1 - عرض وإختبار الفرضية الأولى: هنالك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.

الجدول (8) تحليل الإنحدار البسيط لمعرفة تأثير المشكلات التي تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان على توفير معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.

البيان	R	R ²	B	F	Sig
هنالك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.	0.610	0.372	1.923	7.812	0.023

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

يتضح من الجدول رقم (8) وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي التي أوضحت وجود مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات التنمية

الإقتصادية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.610 وبمعامل تحديد 0.373 ، وبلغت درجة المشكلات 1.923 ، كما بلغت قيمة F المحسوبة 7.812 ومستوى معنوية 0.023 وهى دالة إحصائية عند مستوى 0.05 وبالتالي تحقق صحة الفرضية الأولى للدراسة.

2 - عرض وإختبار الفرضية الثانية: تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان يوفر معلومات ملائمة تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية .

الجدول (9) تحليل الإنحدار البسيط لمساهمة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان في توفير معلومات ملائمة لتحقيق التنمية الاقتصادية .

البيان	R	R ²	B	F	Sig
الارتباط	معامل التحديد	معامل الإنحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة	
تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان يوفر معلومات ملائمة تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية.	0.314	0.089	1.798	6.224	0.016

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS 2016م

يتضح من الجدول رقم (9) وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي التي أوضحت مساهمة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في السودان في توفير معلومات ملائمة لتحقيق التنمية الاقتصادية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.314 وبمعامل تحديد 0.089 ، وبلغت درجة المساهمة 1.798 ، كما بلغت قيمة F المحسوبة 6.224 ومستوى معنوية 0.016 وهى دالة إحصائية عند مستوى 0.05 بالتالي تحقق صحة الفرضية الثانية.

IIV - الخلاصة:

مما سبق تم التوصل الى:

- ✓ هنالك عدة مشكلات تواجه النظام المحاسبي الحكومي في السودان تحد من فاعليته في توفير معلومات ملائمة تمكن من اتخاذ قرارات ملائمة لتحقيق التنمية الاقتصادية.
 - ✓ تطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في السودان يساهم في توفير معلومات ملائمة تساعد في إتخاذ قرارات التنمية الاقتصادية.
 - ✓ عدم ملائمة الأساس النقدي في توفير معلومات ملائمة وكافية عن طبيعة الأنشطة الحكومية.
 - ✓ لا يتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات المحاسبية الحكومية في السودان.
- بناء على نتائج التحليل، وعطفاً على ما سبق، يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تأخذ بها منها:

- ✓ ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي في السودان لعدم فاعليته في توفير معلومات ملائمة تمكن من اتخاذ قرارات راشدة للتنمية الاقتصادية؛
- ✓ ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الحكومية بعد تعديلها بما يتلاءم مع البيئة السودانية؛
- ✓ أهمية استخدام أساس الاستحقاق كأسلوب للقياس في الوحدات الحكومية بدلاً عن الأساس النقدي الذي اتضح عدم ملائمته في توفير معلومات ملائمة.

الهوامش والإحالات:

- 1- حجازي، محمد احمد(1995)، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ،الأردن، الطبعة الثانية.
- 2- United Nations (1970), A manual for Governmental Accounting, (New York: U.N., United Nations Development Programme, UNDPs IPSAS adoption strategy, 2009.
- 3- حجازي، محمد احمد(1995)، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ،الأردن، الطبعة الثانية.
- 4- عبد الخالق، طارق فتحي عمر(199)، استخدام النموذج الأمثل للرقابة لتقييم أداء الوحدات العامة غير الهادفة للربح " دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير: جامعة القاهرة ، كلية التجارة.
- 5- جمعة، أحمد حلمي(1995)، القياس المحاسبي لتكاليف ومنافع الاضرابات العمالية في الوحدات الاقتصادية وأثره علي التقارير المحاسبية، رسالة دكتوراة، بورسعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة.
- 6- الزهيري، خالد عبد المنعم(2003)، إطار محاسبي مقترح لاستخدام نظم دعم القرار في ترشيد النفقات الحكومية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، الاسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- 7- شرف، حسين(1987)، المحاسبة الحكومية والقومية، دار النهضة العربية.
- 8- عليان، عبدالرحمن(2009)، تحديث الإدارة الحكومية تفعيل دور كل من موازنة البرامج وتقييم الأداء المتوازن، التكاليف والمحاسبة الإدارية تصدر عن الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العدد الأول، السنة(38)، نوفمبر.
- 9- حماد، أكرم إبراهيم(2005)، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الفلسطينية، غزة: آفاق للطباعة والنشر.
- 10- هندي، نصر(2007)، دور نظام المعلومات المالية والإدارية في إعداد موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، الجمهورية العربية السورية ، 25-27 يوليو (تموز).
- 11- المحمود، عبد المنعم صالح مصطفى(2005) ، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، جامعة فلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع 15-16/3/2005/جامعة فلادلفيا الأردن .
- 12- هندي، نصر(2007)، دور نظام المعلومات المالية والإدارية في إعداد موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، الجمهورية العربية السورية ، 25-27 يوليو (تموز).
- 13- المحمود، عبد المنعم صالح مصطفى(2005) ، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، جامعة فلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع 15-16/3/2005/جامعة فلادلفيا الأردن .
- 14- العمري، عطا محمود(2005) ، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين(الأونروا) في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 15- رضوان، عبد الباسط(2000)، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للإقتصاد والإدارة، العدد (14)، المجلد الأول.
- 16- اللوزي ومراد، سليمان، فيصل(1997)، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- 17- غالي، نرمن طلعت(2007)، دراسة عن موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة، مجلة البحوث المالية، المجلد الأول، صادر عن الإدارة المركزية للبحوث والتنمية الإدارية ، جمهورية مصر العربية .
- 18- محمود، صلاح محمد(2004)، موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي ، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ، القاهرة: جمهورية مصر العربية ، 15-17 مارس.
- 19- الخزيمي، محمد(2010)، موازنة البرامج والأداء، المالية مجلة تصدرها بلدية دبي، 23/10 الموافق 14 ذو القعدة 1431هـ.
- 20- المحمود، عبد المنعم صالح مصطفى(2005) ، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، جامعة فلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع 15-16/3/2005/جامعة فلادلفيا الأردن .

- ²¹ - عليان، عبدالرحمن(2009)، تحديث الإدارة الحكومية تفعيل دور كل من موازنة البرامج وتقييم الأداء المتوازن، التكاليف والمحاسبة الإدارية تصدر عن الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العدد الأول، السنة(38)، نوفمبر.
- ²² - IFAC Education Committee (2003), IEs 1-6 International Education Standards for Professional Accountants. October.
- ²³ - Schick, I, 2001, Transforming the Public Sector, <https://www.ssc.govt.nz/ispirt/Transforming.asp>.
- ²⁴ - المفضل، إبراهيم عبدالقدوس أحمد(2008)، المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراة في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الاقتصاد -جامعة دمشق.
- ²⁵ - Van, Frans (2008), Public Sector Accounting Standards: Strengthening Accountability and improving governance-(Public Sector)
- ²⁶ - United Nations (1970), A manual for Governmental Accounting, (New York: U.N., United Nations Development Programme, UNDP/IPSAS adoption strategy, 2009.□
- ²⁷ - الشيرازي، مهدي عباس(1990)، النظرية المحاسبية، مطبعة ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
- ²⁸ - Hughes, Jesse W.(2007) Transitioning from Current Basis to Full Accrual Basis of Accounting for Government in Developing Countries., Journal of Government Financial Management, vol 56, issue: 3.
- ²⁹ - IFAC, "Study No.14 (2011): Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities", 3th Edition.
- ³⁰ - IFAC Education Committee (2003), IEs 1-6 International Education Standards for Professional Accountants. October.
- ³¹ - عبدالكريم، بويقوب(2008)، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية.
- ³² - حجر، عبد الملك إسماعيل(2000)، النظام المحاسبي في الجمهورية اليمنية - التطبيق ومتطلبات التطوير (مدخل النظم)، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العددان الثالث عشر والرابع عشر، سبتمبر-مارس.
- ³³ - Schick, I, 2001, Transforming the Public Sector, <https://www.ssc.govt.nz/ispirt/Transforming.asp>.
- ³⁴ - ندا، محمد صبري إبراهيم(2002)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليتماشى مع موازنة البرامج والأداء، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة: أكتوبر.
- ³⁵ - حماد، أكرم إبراهيم(2005)، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الفلسطينية، غزة: آفاق للطباعة والنشر.
- ³⁶ - القطيش، حسن فليح (2011)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة في إدارة الأعمال نالجامعة الأردنية، المجلد 7، العدد الأول.
- ³⁷ - يوسف، أحمد محمود(2013م)، عوامل استراتيجيات تحسين الإصلاح المالي والإداري الحكومي، حالة جمهورية مصر العربية، مجلة المحاسبة المصرية، تصدر عن كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الخامس، السنة الثالثة.
- ³⁸ - أمين، أشرف أحمد محمد(2013)، نحو تطوير نظم الرقابة المالية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة المصرية، تصدر عن كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الخامس، السنة الثالثة.
- ³⁹ - Burno, A., 2014, Harmonizing Budgeting and Accounting: The case of Italy, Open Journal of Accounting, January (<https://www.scrip.org/ojacct>).