



كلية التجارة
قسم : المحاسبة

"دراسة تحليلية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق
منظومة الحكومة الإلكترونية لأغراض التخطيط و الرقابة وتقييم الأداء"
- دراسة تطبيقية علي وزارة المالية الكويتية -

إعداد

د/ علاء الدين عبد العزيز فهمي
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

أ.م.د/ ياسر إبراهيم داود
أستاذ مساعد بقسم الاقتصاد
و وكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

وضحه علي سالم العلي
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

٢٠٢١م – ١٤٤٢هـ

مستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مواطن القصور في النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية بدولة الكويت في ظل التوجه نحو الحكومة الإلكترونية من أجل تحديد مجالات التطوير المطلوبة لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية من المعلومات، ودراسة تحليلية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فقد تبورت مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحالي المبني على موازنة البنود في تلبية احتياجات المستخدمين من النظام ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت الذي يعتمد على موازنة البنود من خلال إيجاد آليات واضحة ومعلنة تساهم في تحسين أداء الأعمال المالية والمحاسبية وأحكام الرقابة عليها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية نتائج المحور الأول عدم وجود وعي لدى العاملين بوزارة المالية بأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والاتجاهات الحديثة في نظم المعلومات المحاسبية الحكومية بلغ نسبته حوالي (60%)، وإيضاً ان عدم الاهتمام بارتفاع تكلفة تشغيل النظام التقليدي ليست من الأهمية بنسبه (56.40%)، تم التوصل إلى ملخص نتائج المحور الثاني أفادت بأن تطبيق الحكومة الإلكترونية يساهم في زيادة الدقة في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بنسبه (82.80%)، كما ان يعتبر تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوزارة من أهم متطلبات تطبيق الحكومة الإلكترونية بنسبه (71.60%)، وان المحاسبية الحكومية وظيفة هامة في تنظيم قواعد المعلومات العامة كأحد المتطلبات الهامة للحكومة الإلكترونية بنسبه (72.80%)، في حين ان تطبيق الحكومة الإلكترونية يتطلب تطوير نظم قواعد بيانات المحاسبية الحكومية بنسبه (46.80%)، التوصل إلى ملخص نتائج المحور الثالث وجود مؤشرات مالية تظهر نتائجها في القوائم المالية لأغراض قياس أداء الخدمات المقدمة إلكترونياً بنسبه (73.40%)، في حين جاءت اقل الآراء فيما يتعلق وجود مؤشرات غير مالية لأغراض قياس الأداء الخدمات المقدمة إلكترونياً بنسبه (65.40%).

مفاهيم ومصطلحات الدراسة

١- مفهوم تطوير النظام المحاسبي الحكومي

مارست الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم وظائف جديدة وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تساهم في متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كان دورها قاصراً على أداء وظائف الدولة التقليدية . وتعتمد الوحدات الحكومية في ذلك على نظام المعلومات المحاسبية، لأن التخطيط الجيد والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات المحاسبية التي تساهم في التطوير تعتمد على نظام المعلومات المحاسبية القادر على توفير بيانات ومعلومات موثوقة ويعول عليها من قبل الوحدات الحكومية. إن إصلاح الجهاز الحكومي يبدأ من إصلاح نظام المعلومات المحاسبية وقد أجرت معظم دول العالم محاولات لتطوير النظم المحاسبية في أجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة الوحدات الحكومية واستجابة للتغيرات السياسية الاقتصادية فضلاً عن الاستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل .

٢- مفهوم التخطيط

ويُعرّف التخطيط بأنه صياغة فرضيات حول وضع معين، ويعتمد على استخدام تفكير دقيق؛ بهدف اتخاذ القرار المناسب حول تطبيق سلوك ما في المستقبل.

٣- مفهوم الرقابة

وتُعرّف الرقابة بأنها: تنفيذ السلطة المعتمدة على الإشراف على سلوك ما، أو تنظيم تطبيق العملية ذات الطبيعة الميكانيكية، أو التحقق من نجاح شيء ما؛ وذلك عن طريق تنفيذ مقارنة بين مجموعة من المعايير.

٤- مفهوم تقييم الاداء

عبارة عن عملية مهمة تُنفذها الإدارات في مختلف أشكال المنشآت، وتحرص على أن تشمل كافة المستويات التنظيمية في المنشأة، فتبدأ من عند الإدارة العليا وتنتهي بالموظفين في كافة الأقسام، ويعتمد نجاح تقييم الأداء في تحقيق الهدف الخاص به على تنفيذه بطريقة دقيقة ونظامية عن طريق تفعيل دور مشاركة كافة الأطراف المرتبطة بهذه العملية

٥- مجالات ومحاور التطوير

- أ- تحديد مقاييس الأداء للخدمات الحكومية
- ب- وضع نظام تكاليف في المحاسبة الحكومية.
- ت- اعتماد النظام المحاسبي الحكومي على اساس الاستحقاق .
- ث- تطبيق التقارير المالية في القطاع الخاص على الوحدات الحكومية .
- ج- وضع معايير محاسبية تحكم النظام المحاسبي الحكومي .

٦- كيفية قياس التحسن في الرقابة وتقييم الاداء

- أ- تخفيض زمن اداء الخدمة
- ب- تخفيض تكلفة اداء الخدمة
- ت- قياس رضا المواطنين عن اداء الوحدات الحكومية
- ث- التقدم في مؤشرات التنافسية والشفافية الدولية
- ج- انخفاض حالات الغش والفساد في المؤسسات الحكومية

أولاً : المقدمة

في عام ٢٠١٠ استبقت الكويت دول المنطقة بوضع رؤية للتحويل إلى مركز مالي وتجاري والتخلي تدريجياً عن اقتصاد النفط، ووزعت أهداف هذه الرؤية على ٥ خطط خمسية تنتهي في سنة ٢٠٣٥. مستندة إلى ٥ أهداف استراتيجية و٧ ركائز تتحقق من خلال ١٦٤ مشروعاً تمويلاً بينها ٣٠ استراتيجية والركائز هي: إدارة حكومية فاعلة، اقتصاد بيئي، بنية تحتية متطورة، بنية معيشية مستدامة، رعاية صحية عالية الجودة، رأس مال بشري إبداعي ومكانة عالمية متميزة. سيكون التمويل بنظام الشراكة ٥٠% للمواطنين، و٢٦% للمستثمر الأجنبي، و٢٤% للحكومة.^(١)

ويعتبر النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجهاز الإداري للدولة على درجة عالية من الأهمية في تنفيذ رؤية الكويت ٢٠٣٥ حيث أنه مطالب بتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى جهات عديدة من أهمها:

١. السلطة التنفيذية متمثلة في الحكومة ووحدات الحكم المحلي لتنفيذ الموازنة
٢. السلطة التشريعية متمثلة في المجالس النيابية للتأكد من تنفيذ ماتم تخطيطه واعتماده
٣. السلطة القضائية للاستدلال والتأكد في حالة وجود قضايا تريبج أو فساد مالي
٤. الأجهزة الرقابية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات
٥. المستثمرون والإطراف الأخرى

ومع تزايد دور الدولة في الأونة الأخيرة سواء بهدف الرقابة على الأسواق أو التدخل لإحداث توازن في السوق، وتوفير السلع والخدمات لمحدودي الدخل، وعمل البنية التحتية الأساسية، وتوفير الخدمات الأساسية للمواطن، وفي ظل ثورة تكنولوجيا المعلومات أصبحت هناك حاجة ملحة لتقييم مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي الكويتي في صورته التقليدية ووضع اليات للحد منها ليلبي متطلبات المواطنين والمستثمرين، حيث ان النظام المحاسبي الحكومي الحالي يركز بصفة أساسية على تحقيق الرقابة المالية للتأكد من تحصيل الإيرادات وتوريدها، وان الصرف تم في حدود الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة للدولة دون تجاوز، وان الإنفاق تم وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة، دون الاهتمام بقياس كفاءة الأنشطة والبرامج التي قامت الحكومة بانجازها خلال الفترة المالية، والأساس الذي يمكن اتباعه لقياس فاعليتها خاصة في ظل اتجاه الوحدات الحكومية نحو تطبيق معايير الاعتماد^(٢).

ويتضح مما سبق أهمية وحتمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الكويتي حيث ينتفع من هذا النظام العديد من الأجهزة الحكومية والسلطات التشريعية والرقابية والتنفيذية، ومع تزايد حجم الطلب على مخرجات هذا النظام من خلال الزيادة المضطردة في أعداد المستفيدين، فأنة ينبغي العمل على تطوير هذا النظام ليواكب التطور الكبير في شتى المجالات، واستغلال التقدم الحالى في تكنولوجيا المعلومات لتطوير هذا النظام ليكون أكثر سرعة، ودقة، ويوفر الوقت والمجهود والتكلفة، بما يخدم ويحقق الاهداف المرجوة منه.

ثانياً : مشكلة الدراسة

تلعب الانظمة المحاسبية الحكومية دوراً مهماً في الرقابة على مؤسسات القطاع العام، فهي تؤدي الى التأكد من أن الاموال المخصصة قد تم استخدامها بشكل قانوني كما انها تتيح الفرصة اذا ما تم تصميمها بشكل سليم الى معرفة ما اذا كان هذا الاستخدام قد تم بشكل يتسم بالمسؤولية والكفاءة المأمولة، وما اذا كان قد ادى الى تحقيق الاهداف المرجوة، كما أن التصميم الامثل للنظام المحاسبي الحكومي يساهم بشكل كبير في تحفيز المؤسسات الحكومية نحو تنفيذ بنود الموازنة العامة والتعاملات المالية بشكل يتسم بالشفافية، وقدر ملائم من الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه التعاملات، كما ينبغي ايضا التأكد من أن أنظمة المحاسبة الحكومية قد تم تصميمها بشكل يتيح الرقابة المسبقة على الاجراءات المالية داخل الجهة الحكومية ذاتها كخط

(١) مجلس الوزراء، رؤية الكويت ٢٠٣٥ بدون ناشر، ٢٠١٠، ص ٣.

(٢) د. حسن احمد عبد الرحمن، " تطوير اسلوب اعداد الموازنة العامة في مصر (اطار مقترح)"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الاول، الجزء الاول، ٢٠١١، ص ٦٨.

دفاع أول، وأن مثل هذه الاجراءات لا تخالف الانظمة واللوائح، وهو ما يساهم حتما في الحد من المخالفات المالية للجهة الحكومية والمساهمة في منع حوادث الفساد المالي بأشكاله المختلفة. حيث أن النظام المحاسبي الحكومي الحالي يركز على موازنة البنود التي تقوم على تحقيق الرقابة المالية للتأكد من تحصيل الإيرادات وتوريدها وأن الصرف تم في حدود الإعتمادات المقررة في الموازنة العامة للدولة دون تجاوز. وتتمثل أهم المعوقات التي تجسد مظاهر الجمود بالنظام المحاسبي الحكومي المبني على موازنة البنود فيما يلي: (١)

١. صعوبة تحديد مقاييس الأداء لبعض الخدمات غير الملموسة مثل (الدفاع، العدل، الأمن).
٢. عدم وجود نظام تكاليف في المحاسبة الحكومية؛ مما يحول دون قياس تكاليف الخدمات.
٣. اعتماد النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي وليس على أساس الاستحقاق.
٤. ضعف التقارير المالية الحكومية واقتصارها على الحساب الختامي للدولة.
٥. عدم وجود معايير محاسبية تحكم النظام المحاسبي الحكومي.

ومن عيوب استخدام موازنة البنود أنها تؤدي إلى رقابة زائدة على حساب عملية التخطيط والتقييم، فهي تهمل التخطيط العلمي، وتعتمد في بناءها على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، حيث يتم نقل الأنشطة من سنة إلى أخرى سواء كانت هذه الأنشطة مناسبة أو غير مناسبة، وهذا يؤدي إلى عدم وضوح الأهداف التي يجب على الدوائر المختلفة تحقيقها، كما أنها تهتم فقط بالاحتياجات قصيرة الأجل.

وقد تناولت إحدى الندوات بدولة قطر في مارس ٢٠١٦ تحليل التطور التاريخي للمحاسبة الحكومية في الدولة من حيث التشريعات والقوانين والقرارات والدراسات وتقارير الإصلاح، وكذلك تحديد أهم المشاكل والمعوقات التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي المعتمد على موازنة البنود. (٢)

وهدفت الندوة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتحديد العوامل التي تساعد على نجاح التطبيق وتحديد أهم المنافع والفوائد المرجوة منها والطريقة المناسبة للتطبيق.

وفي سبيل ذلك تم اجراء دراسة شاملة نظرية وميدانية اشتملت على تحليل الدراسات والتقارير السابقة ومراجعة التشريعات والقوانين والقرارات ذات الصلة بالمحاسبة الحكومية. وبينت نتائج هذه الدراسة أن هناك ضرورة لتطوير النظام الحالي ليتواءم مع المستجدات الحديثة، ومن أهم مجالات التطوير التي تم الإشارة إليها :

- ١- تطبيق أساس الاستحقاق
- ٢- اتباع معايير المحاسبة الحكومية الدولية مع التدرج في تطبيق المعايير الدولية حتى تنجح عملية اتباع تلك المعايير.

كما تبين أن النظام المحاسبي الحكومي يعاني من كثير من المشاكل والمعوقات نظرا لطبيعته التقليدية، وتمت الإشارة إلى أن أهم المشاكل هي عدم وجود مؤشرات لقياس الأداء، وعدم وجود برامج للتدريب والتعليم المستمر للمحاسبين، وعدم فعالية وحدات التدقيق الداخلي، وقصور التشريعات والقوانين، ونقص في الكفاءات المؤهلة.

كما أن تصميم أنظمة المحاسبة الحكومية ينبغي أن يضع في عين الاعتبار أهمية استغلال المعلومات الواردة بخصوص التعاملات المالية لأغراض اتخاذ القرارات الادارية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة.

مما لا شك فيه إن تطوير الجهاز الحكومي والتغلب على مظاهر الجمود يستلزم إعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي بشكل جزري بما يتفق مع متطلبات التحول إلى اليات السوق والتقدم الذي تشهده البيئة الاقتصادية .

(١) د. هدى حمدان محمد ، " اطار مقترح لعلاج مظاهر الجمود وعدم الكفاية في نظام المحاسبة الحكومية في ظل تطبيق الحكومة الالكترونية (دراسة ميدانية) "، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، يولية ٢٠٠٨ ، ص ٢٥٦

(٢) د. خالد الخاطر والدكتور أحمد سباعي، ندوة "واقع المحاسبة الحكومية ومستقبلاً في دولة قطر"، جريدة الشرق، بتاريخ مارس ٢٠١٦.

وفى ضوء ما سبق فقد تبلورت مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحالي المبني على موازنة البنود في تلبية احتياجات المستفيدين من النظام ومن هنا ظهرت الحاجة الى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت الذي يعتمد على موازنة البنود من خلال إيجاد آليات واضحة ومعننة تساهم في تحسين أداء الأعمال المالية والمحاسبية وأحكام الرقابة عليها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ١- ما هي طبيعة النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل تطبيق الحكومة الإلكترونية؟
- ٢- ما هي اهم مظاهر الجمود بالنظام المحاسبي الحكومي الكويتي بوزارة المالية في ظل تطبيق الحكومة الإلكترونية؟
- ٣- ما اثر تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية الكويتية على النظام المحاسبي الحالي؟
- ٤- ما هي الإجراءات والضوابط المنهجية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء المعايير الدولية؟
- ٥- هل يساهم تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية في تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؟

ثالثاً: الدراسات السابقة

تم تقسيم الدراسات السابقة إلى نوعين من الدراسات وذلك على النحو التالي :

أ. الدراسات باللغة العربية

ومن اهم هذه الدراسات مايلي :

(١) دراسة ابراهيم موسى، ٢٠١٧^(١) (العراق)

بعنوان: نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المفومات الأساسية اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية العراقية والمساهمة في تطويرها، من خلال تقديم نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في مديرية بلدية النجف الأشرف.

أما متغيرات الدراسة فتمثلت في اطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء كمتغير مستقل ، والنظام المحاسبي الحكومي الحالي كمتغير تابع ، أما مجتمع الدراسة فيتمثل في مديريات وزارات والهيئات الحكومية في دولة العراق واقتصرت عينة البحث على مديرية النجف.

ومن أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال البحث هي على النحو الآتي:
أولاً: الاستنتاجات ١. إن عملية إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق تتم على وفق أسلوب موازنة البنود (التقليدية) والتي بموجبها يتم مراقبة الوحدات الحكومية في عدم تجاوزها للتخصيصات الموضوعة لها وأن يتم صرفها في الأغراض المخصصة لها، دون أن تعبر اهتماماً لتقييم مدى تحقيق الأهداف التي صرفت من أجلها الاعتمادات. ٢. إن النظام المحاسبي الحكومي في العراق القائم على تطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي، لا يوفر المعلومات والبيانات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بمهامها وتحقيق أهدافها، لذلك فإن هذا النظام بحاجة إلى تطوير.

ثانياً التوصيات: ١. ضرورة التحول من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية العراقية لكونها تزود متخذي القرار بالمعلومات والبيانات المالية والإدارية، التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بالمهام الموكلة إليها وتحقيق أهدافها. ٢. ضرورة التحول من الأساس النقدي المستخدم في موازنة البنود إلى أساس الاستحقاق والذي يعد أحد متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء. ٣. وضع مؤشرات أداء لكل نشاط من أنشطة البرامج لكي يتم قياس الكفاءة والفاعلية والجودة في أداء البرامج وبالتالي الوحدة الحكومية ككل وبذلك تتم الرقابة عليها.

١- ابراهيم موسى ، " نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء ، دراسة تطبيقية على مديرية النجف "، مجلة القادسية للعلوم الادارية ، العراق ، مجلد ١٩، العدد ١، ٢٠١٧

(٢) دراسة سعود غصاب ، ٢٠١٧^(١) (الكويت)

بمعنوان: دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت"

هدف البحث إلى اتباع أساليب متطورة في إعداد الموازنات؛ والأخذ بأساس الاستحقاق المحاسبي عند قياس نتائج المعاملات الحكومية؛ والتركيز على قياس تكاليف البرامج والأنشطة الحكومية المختلفة؛ والتحقق من كفاءة وفعالية الأداء الحكومي ومعالجة أوجه القصور في تنفيذ الخطط والبرامج.

وفي الوقت الحالي فإن النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت يعتمد على إعداد موازنة الرقابة وتطبيق الأساس النقدي عند إجراء عمليات القياس المحاسبي؛ الأمر الذي أدى إلى قصور النظام المحاسبي عن أداء دوره في القياس والتقييم ومعالجة أوجه الخلل نظراً لقصور الوسائل والأدوات المستخدمة ومن ثم ضعف التقارير المالية الناتجة عنه.

وتماشياً مع التطورات الجارية وتلافياً لأوجه القصور الحادثة ومعالجتها فإن هناك حاجة ملحة لمعالجة الاختلالات الهيكلية وإعداد برنامج شامل لإدارة الموارد المالية للدولة يقوم على مركات ومطالبات لمحاو متعددة ومسارات واضحة موضوعية لمواجهة تلك التحديات والاختلالات لترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق المساءلة المالية وقياس كفاءة وفعالية استخدام ذلك الإنفاق.

أما متغيرات الدراسة فتمثلت في معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية كمتغير مستقل ، تطوير التقارير المالية كمتغير تابع ، أما مجتمع الدراسة فيتمثل في مديريات ووزارات والهيئات الحكومية في دولة الكويت واقتصرت عينة البحث على مدينة الكويت.

وقد عرض الباحث إطاراً مقترحاً لتطوير التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت وحدد أهدافه ومبرراته ومقومات تطبيقه والذي تم بناؤه من خلال تحليل وتقويم النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت وتحديد أوجه القصور فيه واختيار معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية التي تناسب البيئة الكويتية. وتم اختبار الإطار المقترح من خلال دراسة تطبيقية لقياس وتحليل الأثر المتوقع من تطبيقه وما يترتب عليه من تطوير في أساليب العرض والقياس والإفصاح المحاسبي وإضفاء الثقة على البيانات والمعلومات المالية.

(٣) دراسة مريم صالح ، ٢٠١٦^(٢) (ليبيا)

بمعنوان: تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الانتوساي"

هدفت الدراسة إلى تقييم نظام المحاسبة الحكومية في الجهاز الإداري الليبي ، وذلك بغرض تزويد الإدارة ببعض الضمانات حول فعاليتها، ولا يمكن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية؛ إلا بتوفر مكونات النظام وعملها بكفاءة وفعالية في العمليات التشغيلية والتقارير المالية وأن يتم الإمتثال والإلتزام بها. من هنا كان الدافع لدى الباحثة نحو اختيار المعايير المناسبة والمنهجية الملائمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في "الوحدات الحكومية الليبية" بحيث يتم الكشف عن مواطن الضعف أو القصور في النظام ؛ مما يؤثر طبيعياً الحال على جودة التقارير المالية، ومدى منفعة المعلومات التي تقدم لمستخدمي التقارير المالية، وبالتالي تؤثر على قدرتهم في إتخاذ القرارات، وذلك من خلال تطبيقه لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

(INTOSAI) وفق آجال محددة. لتحقيق رقابة فعالة على المال العام وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة للأداء المالي الحكومي، مما يساعد على توفير آليات تساهم في الحد من عجز الموازنة وترشيد الإنفاق، ناهيك عن توحيد ممارسات وإجراءات الرقابة والتحسين المستمر للنظام المحاسبي الحكومي، ولأن كل عنصر من عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر

١ سعود غصاب ، " دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٧

١- مريم صالح ، " تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الانتوساي " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦

دراسة تحليلية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

متفاوت ويختلف عن الآخر، وهذا يعني أننا بحاجة إلي وزن كل عنصر بشكل مختلف لتحسين مصداقية وموضوعية تقييم النظام.

أما متغيرات الدراسة فتمثلت في نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية كمتغير مستقل ، واعتبرت عينة البحث على إحدى الوحدات الحكومية الليبية.

(٤) دراسة وليد عبد الرحمن ، ٢٠١٦ (١) (مصر)

بعنوان: تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأستيعاب المحاسبة عن المال العام"
يهدف البحث إلى تحقيق الاهداف التالية :

أ- تقديم اطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق المحاسبة عن المال العام .

ب- توفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام .

وخلص البحث إلى العديد من النتائج اهمها :

أ- ان المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي لا تكفي لتحقيق الرقابة الفعالة على المال العام .

ب- لا بد من اجراء تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي الحالي واهم هذه التعديلات تطبيق اساس الاستحقاق

أما متغيرات الدراسة فتمثلت في تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي كمتغير مستقل ، معوقات التطوير كمتغير تابع ، أما مجتمع الدراسة فيتمثل في الوحدات الحكومية المصرية واقترنت عينة البحث على إحدى الوحدات الحكومية المصرية .

(٥) دراسة احمد على غازي ، ٢٠١٦ (٢) (ليبيا)

" بعنوان: تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي في ضوء عقود البناء والتشغيل BOT، دراسة تطبيقية

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي في ضوء عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية، بغرض استيعاب عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية في النشاط الحكومي. وأظهرت اهم نتائجها أن النظام المحاسبي الحكومي الليبي يشوبه العديد من القصور، واعتماده على أساس قياس لا تساعد على مواكبة المستجدات المعاصرة، وأن عقود B.O.T تساهم في تخفيف العبء عن كاهل الموازنة.

وتمثلت متغيرات الدراسة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي كمتغير مستقل ، عقود البناء والتشغيل كمتغير تابع ، أما مجتمع الدراسة فيتمثل في الوحدات الحكومية الليبية واقترنت عينة البحث على إحدى الوحدات الحكومية التي تطبق نظام عقود البناء والتشغيل وخلصت الدراسة إلى النظام المحاسبي الليبي الحالي يشوبه العديد من الانتقادات والعيوب من اهمها استخدام الاساس النقدي في التسجيل والقياس المحاسبي ، عدم وجود معايير محاسبية حكومية ليبية ، عدم وجود نظام لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية. وأوصت الدراسة بضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وتطوير القوانين واللوائح المالية.

١-وليد عبد الرحمن ابراهيم ، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأستيعاب المحاسبة عن المال العام "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، ٢٠١٦

٢-احمد على غازي ، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي في ضوء عقود البناء والتشغيل BOT، دراسة تطبيقية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مجلد ٤٠، عدد ٢، ٢٠١٦

ب- الدراسات باللغة الإنجليزية

ومن اهم هذه الدراسات مايلي :

١- دراسة (joydeep,2017) " (U S A)

بعنوان: "Public and private expenditures on health in a growth model"

النفقات العامة والخاصة في مجال الصحة – نموذج للنمو

تناولت الدراسة نموذج مقترح لقياس النفقات العامة والعمل على تخفيضها في مجال الصحة العامة، واعادة توجيه الاستثمارات الصحية في برامج الوقاية والتوعية بدلا من برامج العلاج المباشر.

وتمثلت متغيرات الدراسة في النفقات العامة والخاصة في مجال الصحة كمتغير مستقل ، نموذج للنمو كمتغير تابع ، اما مجتمع الدراسة فيتمثل في الوحدات والهيئات الحكومية واقتصرت عينة البحث على احدى الجهات التابعة لوزارة الصحة وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات اهمها :

١- ضرورة ربط الرسوم المحصلة بسبب البيئة والصحة بالانفاق المباشر على الصحة مباشرة .

٢- ضرورة وضع نموذج لقياس النفقات في مجال الصحة وقياس العائد المتوقع من هذه النفقات

٢- دراسة (li,jun, 2016) " (CHINA)

بعنوان: "The cost of mining production projects and methods of control theory"

تكلفة انتاج المناجم (التصميم والاساليب) وفقا لنظرية الرقابة

تناولت الدراسة ترشيد النفقات العامة في المشاريع الصغيرة في دولة الصين حتى تستطيع ان تحافظ على ريادتها في مجالي الاقتصاد والتصنيع ، وتمثلت متغيرات الدراسة في تكلفة انتاج المناجم كمتغير مستقل ، نظرية الرقابة كمتغير تابع ، وطبقت الدراسة على أفراد أصحاب ومديرين احد المشروعات العامة الصغيرة الخاصة بالمحاجر والمناجم في دولة الصين حيث افترضت الدراسة ان ترشيد النفقات العامة في مجال المحاجر يتطلب تحليل تكاليف الانتاج لتحديد كفاءة الاعمال وتحسين القدرة التنافسية العالمية .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها :

١- يمكن استخدام عوامل انتاج بديلة للعوامل الحالية تحقق تكلفة انتاج اقل .

٢- تخفيض التكاليف يساعد الشركات على تحقيق فوائد اقتصادية في الاجلين القصير والطويل

٣- يمكن وضع نموذج اقتصادي لتقدير تكلفة الانتاج في المشروعات الحكومية

٤- الاستفادة القصوى من الانتاج تؤدي إلى ترشيد النفقات العامة

كما قدمت الدراسة العديد من التوصيات اهمها :

1-joydeep, qiao ,(2017) " Public and private expenditures on health in a growth model",journal of economic dynamics and control ,Juny,vol.31 ,No.8,pp.2519-2535

1-li , jun ,(2016) " The cost of mining production projects and methods of control theory", master, south west jiatong university china.

- ١- ضرورة استخدام الاساليب الحديثة في ترشيده النفقات العامة .
- ٢- ضرورة استخدام اساليب للتنبؤ باتجاه التكاليف في المستقبل .
- ٣- ضرورة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في القطاع الحكومي .

(3) دراسة (De Beelde, Sarens, 2016) ⁽¹⁾ (Belgium)

بعنوان: **Internal Audit priorities in Belgium: A quantitative analysis of " characteristics, evolutions and clusters**

اولويات المراجعة الداخلية للحسابات في بلجيكا : التحليل الكمي للخصائص والتطورات والتجمعات

هدفت إلى توضيح دور المراجعين الداخليين في عملية إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية وإجراء مقارنة بين فهم المراجعين الداخليين في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبلجيكا لدورهم في عملية إدارة المخاطر واختار الباحث مجتمع الدراسة المراجعين الداخليين، واستنتجت الدراسة أنه في حالة بلجيكا فإن المراجعين الداخليين يركزون كل اهتمامهم على تصحيح أية عيوب في نظام إدارة المخاطر الخاص بشركاتهم ويلعبون دوراً محورياً في نشر الوعي والإدراك وصياغة نظام ملائم لإدارة المخاطر في شركاتهم، أما في الحالة الأمريكية فقد كانت التقديرات الموضوعية للمدققين الداخليين وأرائهم بخصوص إدارة المخاطر جزءاً جوهرياً من متطلبات النظرة الحديثة عن المراجعة الداخلية ومتطلبات قانون Sarbanes – Oxley. وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال تفعيل دور المراجعين الداخليين .

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة يتضح للباحثة ما يلي:

- ١- ركزت غالبية الدراسات السابقة على كل من:
 - تطبيق موازنة الأداء والبرامج - تطوير التقارير المالية - الرقابة الداخلية على الوحدات الحكومية
 - تطوير النظام المحاسبي الحكومي - واقع النظام المحاسبة الحكومية - تطوير نظام المعلومات المحاسبية - تطوير القياس والإفصاح في المحاسبة الحكومية والكفاءة والشفافية بالنظام الحكومي - تخفيض النفقات العامة وترشيدها - المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وتقصير قاعدة Oxley.
- ٢- وقد تناولت بعض الدراسات السابقة كل من:
 - ضرورة التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
 - ضرورة التحول من الأساس النقدي في القياس إلى أساس الإستحقاق.
 - ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية.
 - تعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة للأداء والمعايير المنهجية لتقييم نظام الرقابة الداخلية والرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام.
 - عدم وجود نظام للتكاليف في الوحدات الحكومية.
 - توفير الكوادر المؤهلة ودعم القيادات العليا لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الحكومية.
 - الحاجة إلى تطوير نظم المعلومات المحاسبية التي تعمل على رفع كفاءة العمليات المختلفة.
 - ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في ترشيده الأنفاق.

2-Gerrit Sarsens and Ignance De Beelde, 2016; **Internal Audit priorities in Belgium: A quantitative analysis of characteristics, evolutions and clusters**, March .

- تطوير نموذج لقياس نظم المعلومات من حيث كفاءة النظام وفاعلية المعلومات وكفاءة الخدمة.
 - تقييم الأداء الحكومي المعتمد على تكنولوجيا المعلومات من خلال تنفيذ استراتيجيات الحكومة الإلكترونية.
 - ٣- تجاهلت الدراسات السابقة كل من:
 - تحديد الآثار السلبية والإيجابية لإدخال نظام ميكنة العمل الحكومي واستخدام تكنولوجيا المعلومات في التطبيقات المحاسبية على تطوير النظام المحاسبي الحكومي
 - تحديد اوجة القصور في النظام المحاسبي الحكومي الحالي في دولة الكويت والتي تشكل عقبة أمام تطوير النظام المحاسبي الحكومي .
 - تحديد المعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي ومحاولة الحد من هذه المعوقات .
 - بيان مدى فعالية استخدام أدوات وأساليب إدارة التكلفة في تطوير النظام المحاسبي الحكومية مع تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية .
 - تحديد المحاور الرئيسية لنجاح تطوير النظام المحاسبي الحكومي.
 - تحديد تكلفة المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية .
 - تحديد الرؤية والاستراتيجية والاهداف المتعلقة بالوحدات الحكومية وترجمتها إلى مجموعة متكاملة من الأنشطة.
 - ٤- سوف تهتم هذه الدراسة بتناول كلاً من:
 - استخدام الأساليب المستحدثة والمتطورة والاستفادة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتطوير أساليب إدارة وتقييم الأداء بالوحدات الحكومية حيث سيتم العمل على انتقال اسلوب الموازنة من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء وتحديد الرؤية الإستراتيجية والأهداف المتعلقة بالوحدات الحكومية وترجمتها إلى مجموعة متكاملة من الأنشطة.
 - الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والتحول إلى الميكنة كخطوة لتطبيق الحكومة الإلكترونية حيث سيتم تحديد الآثار السلبية والإيجابية لإدخال نظام ميكنة العمل الحكومي واستخدام تكنولوجيا المعلومات في التطبيقات المحاسبية للعمل على تطوير النظام الحكومي.
 - استخدام أساليب متطورة لقياس وتقييم الأداء بالاستفادة من تطبيق نظام التكاليف بالجهاز الحكومي وبيان مدى فعالية أدوات وأساليب إدارة التكلفة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي مع تطبيق النظام لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والعمل على تحديد تكلفة المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.
- رابعا : أهداف الدراسة:**
- تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:
١. الكشف عن طبيعة النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل تطبيق الحكومة الإلكترونية .
 ٢. التعرف على اهم مظاهر الجمود بالنظام المحاسبي الحكومي الكويتي بوزارة المالية في ظل تطبيق الحكومة الإلكترونية .
 ٣. التعرف على اهم اثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية الكويتية على النظام المحاسبي الحكومي.
 ٤. بيان الإجراءات والضوابط المنهجية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء المعايير الدولية.
 ٥. الكشف عن مدى مساهمة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية في تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

خامساً: أهمية الدراسة

تنقسم أهمية الدراسة إلى أهمية علمية وعملية؛ كما يلي:

أ: الأهمية العلمية

تتبع أهمية البحث من أنه يمثل امتداداً للعديد من الدراسات التي دارت حول مداخل وأساليب وأدوات تحديث وتطوير النظام المحاسبي الحكومي . لكنه في نفس الوقت يمثل اتجاهاً مستحدثاً؛ من حيث دراسة المعوقات ومظاهر الجمود التي تحول دون تفعيل هذا التطوير، كما أنه يستخدم الأدوات المتطورة والأساليب المستحدثة، والاستفادة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وما يستتبعه من ضرورة تطوير أساليب إدارة وتقييم الأداء بالوحدات الحكومية.

ب: الأهمية العملية

تظهر هذه الأهمية من خلال المساهمة في كلاً من :

1. ترشيد الإنفاق الحكومي وما يستتبعه من خفض العجز الحكومي وإدارة التكلفة في الوحدات الحكومية .
2. سهولة تتبع حركة النفقات والإيرادات الحكومية.
3. حسن استخدام الموارد وتوزيعها على الوحدات الاقتصادية.
4. تحقيق أهداف الدولة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
5. سرعة ودقة اتخاذ القرارات لمستخدمي المعلومات التي يفرزها النظام.

سادساً: فروض الدراسة:

تتمثل فروض الدراسة في كل من:

1. لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية.
2. لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن آثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي .
3. لا توجد إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن الإجراءات والضوابط المنهجية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء المعايير الدولية.
4. يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

سابعاً : منهج الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث، سيتم الاعتماد على عدة مناهج بحثية متكاملة لتحقيق الهدف من البحث؛ وفي سبيل ذلك يستخدم البحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج التطبيقي، وذلك كما يلي:

- 1- **المنهج الاستقرائي:** ذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة المعاصرة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.
- 2- **المنهج الاستنباطي:** الذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الكويتي واليات تطويره.
- 3- **المنهج التطبيقي:** الذي يهدف إلى تطوير النظام المحاسبي في إحدى الوحدات الحكومية الكويتية ويعتمد التطوير المقترح على العناصر التالية :
- تحديد الرؤية والاستراتيجية والاهداف المتعلقة بالوحدات الحكومية وترجمتها إلى مجموعة متكاملة من الأنشطة والبرامج.
- استخدام أدوات وأساليب إدارة التكلفة في تطوير النظام المحاسبي الحكومية
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية .
- تطبيق اساس الاستحقاق عند قياس تكلفة الوحدة.
- وضع اساس لحساب الاهلاك للأصول الحكومية .
- الاستعانة بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي الكويتي

ثامناً :حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في حدود موضوعية ومكانية وزمنية؛ كما يلي:

أ- حدود موضوعية:

ستقتصر الدراسة على تحديد مظاهر الجمود التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت، والعمل على إزالتها، وتطويرها .

ب- حدود مكانية:

تقتصر الدراسة على موازنة إحدى الوحدات الحكومية المتمثلة في وزارة المالية الكويتية.

ج- حدود زمنية:

ستقتصر الدراسة على تناول موازنة عامي (٢٠١٧/٢٠١٨) ، (٢٠١٩/٢٠٢٠) لبيان كيفية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الكويتي

تاسعاً : مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة كل المفردات التي يمكنها ان تحقق هدف البحث وتشمل وزارة المالية بقطاعاتها المختلفة (ادارة الحسابات العامة – ادارة التوجيه المحاسبي – ادارة موازنة الوزارات – ادارة التخطيط المالي – ادارة السياسة المالية – ادارة الاصول الحكومية- ادارة الشراء والتخزين – ادارة الشؤون الضريبية- ادارة الحاسب الالى) ، كما يشمل مجتمع الدراسة العاملين الإداريين بالقطاع الإداري للدولة .

نظراً لضخامة حجم مجتمع الدراسة وانتشاره بكافة محافظات دولة الكويت، فقد اعتمد الباحث على موازنة مدينة الكويت، كما اعتمد الباحث على عينة من العاملين الإداريين بالقطاع الإداري للدولة في إحدى الجهات الخدمية .

اختبار الفروض:

فروض الدراسة :

يركز الباحث على اختبار ٤ فرضيات رئيسية، بهدف تناول مختلف أبعاد مشكلة الدراسة وأهداف محاور "تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء" وذلك كما يلي:

الفرض الأول: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية.

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن آثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي.

الفرض الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

الفرض الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي.

وفيما يلي إثبات الفرضيات البحثية:

الفرض الأول: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

اختبار "ت" لعينة واحدة (One Sample T) لتحديد مدى مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية.

جدول رقم (١)

قياس الفروق بين بنود "مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية" باستخدام اختبار ت عينة واحدة "One Sample Test"

المحور	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	درجات الحرية	القرار	
						الدالة	مستوى المعنوية
مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية	٢٠٦	٣.٥٥	٠.٣١	٢٥.١٤٧	٢٠٥	**	دالة

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١

* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥

- يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- ل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي عن القيمة المحايدة المختبرة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢٥.١٤٧)، بمتوسط حسابي للعينة (٣.٥٥)، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). بمعنى الاتفاق على وجود مظاهر للجمود في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت في ظل الحكومة الإلكترونية مما يثبت ان العبارات التي توضح الفرض البحثي (مظاهر الجمود في النظام المحاسبي الحكومي في ظل الحكومة الإلكترونية)، ذات دلالة إحصائية.

- إثبات الفرضية:

- يتم قبول الفرض الإحصائي البديل بوجود مظاهر للجمود في النظام المحاسبي الحكومي في ظل الحكومة الإلكترونية،

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن آثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- اختبار "ت" لعينة واحدة (One Sample T) لتحديد مدى تأثير تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي.

جدول رقم (٢)

قياس مدى وجود اختلافات بين آراء المستقصى منهم بشأن آثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي باستخدام اختبار ت عينة واحدة "One Sample Test"

المحور	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	درجات الحرية	القرار	
						الدالة	مستوى المعنوية
لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن آثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي	٢٠٦	٣.٥٤	٠.٢٩	٢٦.٣٠٦	٢٠٥	**	دالة

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١

* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥

- يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي عن القيمة المحايدة المختبرة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢٦.٣٠٦)، بمتوسط حسابي للعينة (٣.٥٤)، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). بمعنى التحقق من آثار تطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي.

٢- مما يثبت ان العبارات التي توضح الفرض البحثي مدى التحقق من وجود آثار لتطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي ، ذات دلالة إحصائية .

- إثبات الفرضية:

- يتم قبول الفرض الإحصائي البديل بوجود تأثير لتطبيق الحكومة الإلكترونية بوزارة المالية على النظام المحاسبي الحكومي.

الفرض الثالث: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

متغيرات الفرض:

تطوير النظام المحاسبي الحكومي (متغير مستقل)

- تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (متغير تابع)

تم اختبار الفرض: من خلال معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

أولاً: معامل الارتباط بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

- استخدام معامل ارتباط بيرسون .

جدول رقم (٣)

العلاقة بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء باستخدام معامل ارتباط بيرسون

المتغيرات	معامل الارتباط (r)	مستوى المعنوية	النتيجة (الدلالة)
تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء	**٠.٨٠١	**٠.١	دالة

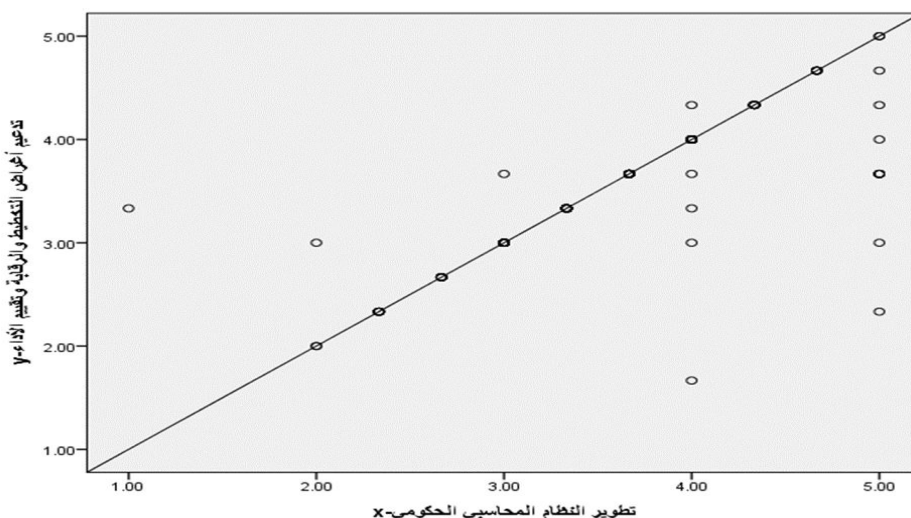
**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

من الجدول السابق يتضح الآتي:

١- توجد علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٨٠١) بمستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

٢- وهذا يدلنا على انه كلما تم تفعيل جميع جوانب وقواعد تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية كلما أدى ذلك الى نتائج ايجابية على مستوى دعم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

الشكل التالي يوضح نموذج الانتشار بين نقاط التقاط المتغير المستقل والتابع



إثبات الفرضية:

نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

ثانياً:- تحليل الانحدار الخطي البسيط **Simple Linear regression** لقياس اثر تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

جدول رقم (٤)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تأثير تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

معامل التحديد R^2	قيمة "ف" F. test		قيمة "ت" t. test		المعلمة المقدره β_i	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
64.2%	**0.01	365.853	**0.01	7.454	1.005	الجزء الثابت تأثير تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوزارة المالية وتدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء
			**0.01	19.127	0.801	

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05).

١ - معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل (تطوير النظام المحاسبي الحكومي) يفسر (٦٤.٢%) من التغير الكلي في المتغير التابع (تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء). وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ - اختبار معنوية المتغير المستقل.

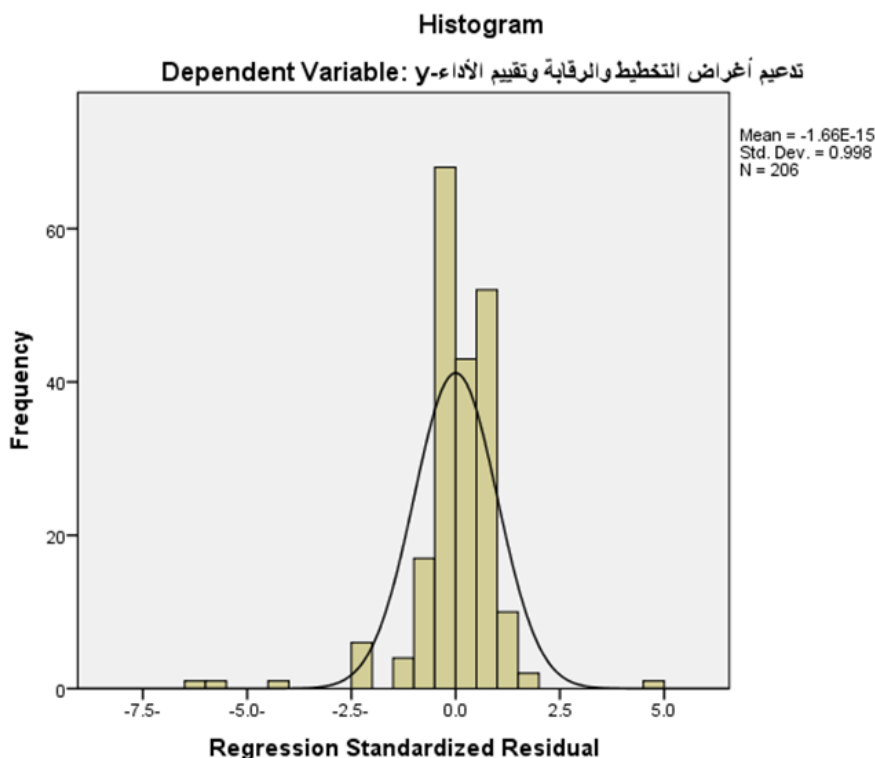
باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تطوير النظام المحاسبي الحكومي)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء)، حيث بلغت قيمة "t" (١٩.١٢٧) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

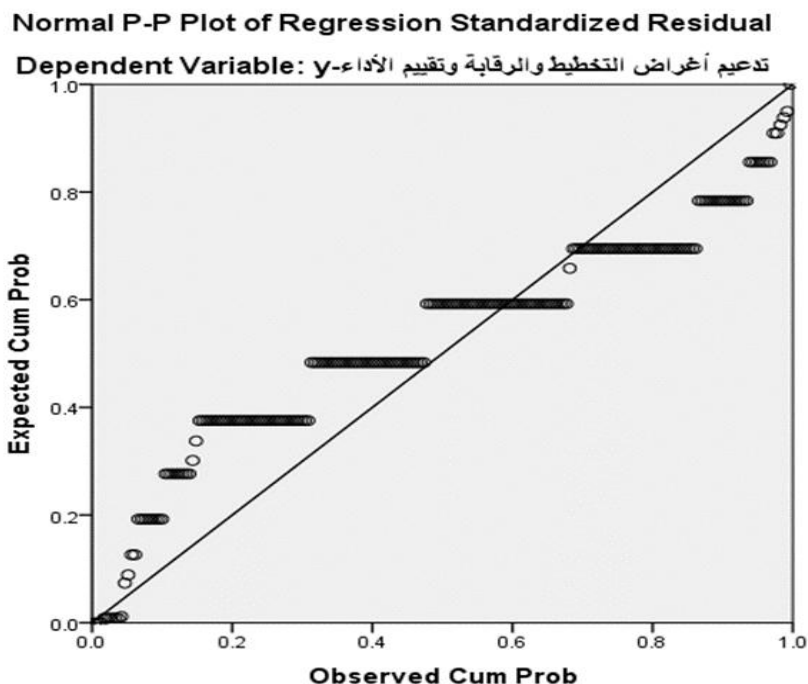
٣ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٣٦٥.٨٥٣) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠.٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

٤ - اختبار اعتدالية المتغير التابع :-

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري ٠.٩٩، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطي. كما يلي في المدرج التكراري





٥ - معادلة النموذج:

تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء = $0.1005 + 0.801$ تطوير النظام المحاسبي الحكومي

ومن نموذج العلاقة الإنداريه السابق ، يمكن التنبؤ بدرجات " تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء" ، من خلال قياس مؤشرات تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن:-

كل زيادة في مؤشرات تطوير النظام المحاسبي الحكومي قدرها (٠,٨٠١) تؤدي الى زيادة تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بمقدار واحد صحيح

مما من خلال نموذج الاتحدار السابق فنجد ان معامل β (الارتباط) لأبعاد تطوير النظام المحاسبي الحكومي له نسبة تأثير جوده حيث بلغ (٠.٨٠١)، على بعد تدعيم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ويعتبر هذا التأثير معنوي.

الفرض الرابع: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين أبعاد تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

متغيرات الفرض:

-تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية (متغير مستقل)

- تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي(متغير تابع)

-تم اختبار الفرض: من خلال معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الاتحدار الخطي البسيط كما يلي:

دراسة تحليلية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

أولاً: معامل الارتباط بين بعد تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وبعد تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

- استخدام معامل ارتباط بيرسون .

جدول رقم (٥)

العلاقة بين (أثر تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي) باستخدام معامل ارتباط بيرسون

النتيجة (الدالة)	مستوى المعنوية	معامل الارتباط (r)	المتغيرات
دالة	**٠.١	**٠.٨٣٥	تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

من الجدول السابق يتضح الآتي:

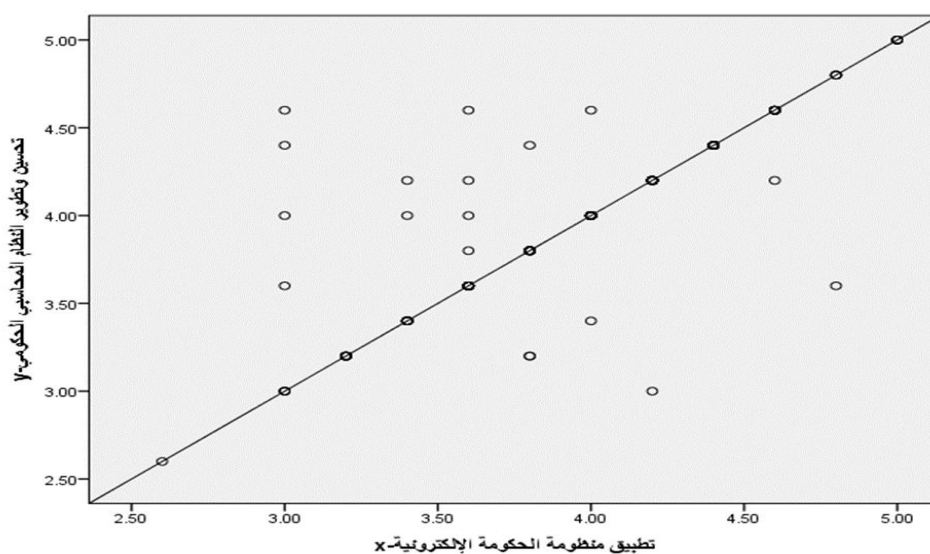
- توجد علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٨٣٥) بمستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

- مما يدلنا على الارتباط الجيد والفعال فكلما تم الالتزام وسن القوانين واللوائح لتفعيل تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية، كلما أدى ذلك وانعكس بالإيجاب على تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

- إثبات الفرضية:

نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

الشكل التالي يوضح نموذج الانتشار بين نقاط التقاط المتغير المستقل والتابع



ثانياً:- تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

جدول رقم (٦)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تأثير تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

معامل التحديد	قيمة "ف"		قيمة "ت"		المعاملات المقدره	المتغير المستقل
	F. test		t. test			
R ²	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	β_i	
٦٩.٨%	**٠.٠١	٤٧٠.٥١٤	**٠.٠١	٥.٠٥٤	٠.٧٦١	الجزء الثابت
			**٠.٠١	٢١.٦٩١	٠.٨٣٥	تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥).

١ - معامل التحديد (R²)

نجد أن المتغير المستقل (تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية) يفسر (٦٩.٨%) من التغير الكلي في المتغير التابع (تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي). وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ - اختبار معنوية المتغير المستقل.

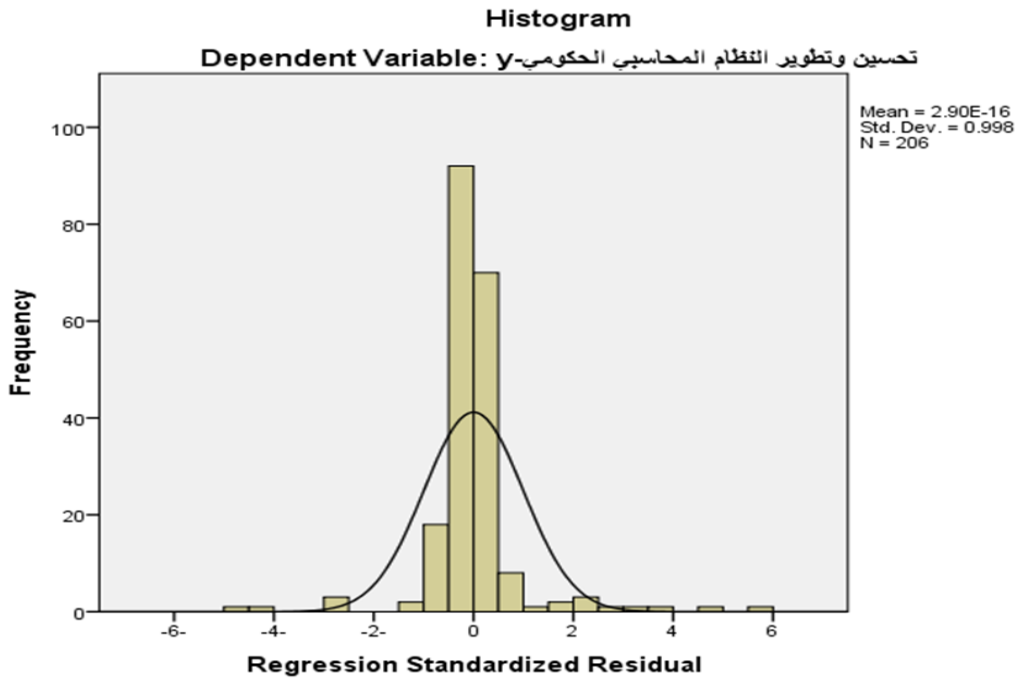
باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي)، حيث بلغت قيمة "ت" (٢١.٦٩١) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

٣ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

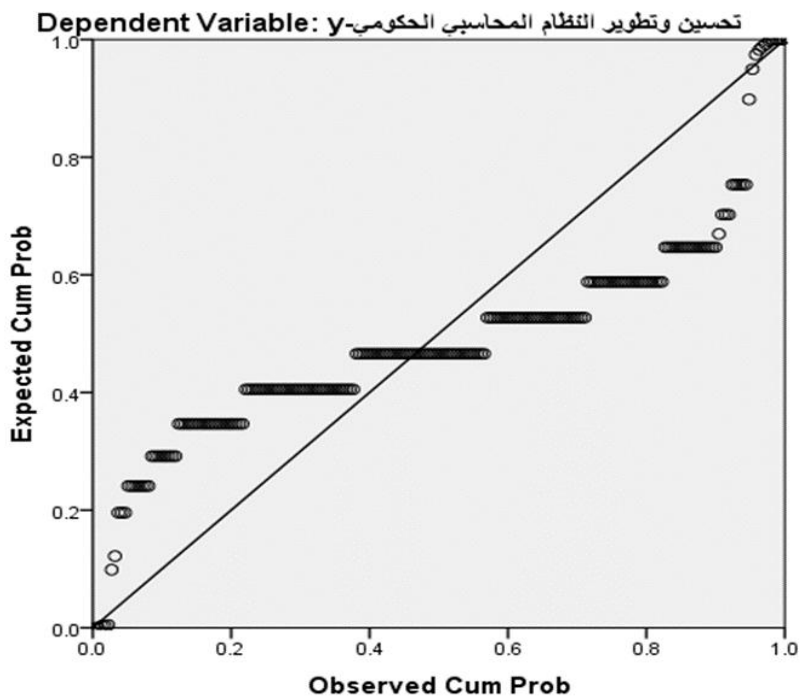
لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة إختبار (F-test) هي (٤٧٠.٥١٤) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠.٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على بعد تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي

٤ - اختبار اعتدالية المتغير التابع :-

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري ٠.٩٩، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطي. كما يلي في المدرج التكراري



Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



٥ - معادلة النموذج:

تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي = $0.761 + 0.835$ تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية

ومن نموذج العلاقة الإنحداريه السابق ، يمكن التنبؤ بدرجات "تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي" ، من خلال قياس مؤشرات تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية ، وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن :-

كل زيادة في مؤشرات تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية قدرها (٠,٨٣٥) تؤدي الى زيادة تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي بمقدار واحد صحيح

ومن خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل β (الارتباط) تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية تأثير جيد حيث بلغ (٠,٨٣٥)، على بعد تحسين وتطوير النظام المحاسبي الحكومي يعتبر هذا التأثير معنوي.

النتائج :

توصلت الباحثة إلى عددٍ من النتائج الخاصة بقطاع الإدارات المالية محل الدراسة. ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي:

أولاً: عدم وجود وعي لدى العاملين بوزارة المالية بأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والاتجاهات الحديثة في نظم المعلومات المحاسبية الحكومية بلغ نسبته حوالي (٦٠%)، وايضا ان عدم الاهتمام بارتفاع تكلفة تشغيل النظام التقليدي ليست من الأهمية بنسبه (56.40%)

ثانياً: أن تطبيق الحكومة الإلكترونية يساهم في زيادة الدقة في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بنسبه (82.80%)، كما ان يعتبر تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوزارة من أهم متطلبات تطبيق الحكومة الإلكترونية بنسبه (71.60%)، وان المحاسبية الحكومية وظيفة هامة في تنظيم قواعد المعلومات العامة كأحد المتطلبات الهامة للحكومة الإلكترونية بنسبه (72.80%)،، في حين ان تطبيق الحكومة الإلكترونية يتطلب تطوير نظم قواعد بيانات المحاسبية الحكومية بنسبه (46.80%).

ثالثاً: وجود مؤشرات معيارية للكفاءة التكاليف/ الإنجاز عن أداء الخدمات المقدمة إلكترونياً بنسبه (82.80%)، كما يجب وجود مؤشرات مالية تظهر نتائجها في القوائم المالية لأغراض قياس أداء الخدمات المقدمة إلكترونياً بنسبه (73.40%)، في حين جاءت اقل الاراء فيما يتعلق وجود مؤشرات غير مالية لأغراض قياس الأداء الخدمات المقدمة إلكترونياً بنسبه (65.40%).

رابعاً: أهمية حوسبة نظم المعلومات المحاسبية الحكومية يوفر قاعدة بيانات محاسبية يمكن على أساسها قياس فاعلية وكفاءة النظام المحاسبي الحكومي والحكومة الإلكترونية بنسبه (84.20%)، وايضا أهمية مساهمه تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية على استمرار وتطوير تقنية النظام المحاسبي الحكومي بالوزارة بنسبه (80.60%)، في حين ان وجود فعال لتأثير تطبيق الحكومة الإلكترونية على أركان النظام المحاسبي الحكومي بنسبه (78.60%)، واختلاف الاراء لحد ما فيما يتعلق بما يترتب على تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية في نظامي المحاسبة والموازنة العامة الحاليين إلى زيادة الفجوة المعلوماتية بين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية واحتياجات الوزارة من المعلومات المحاسبية بنسبه (68.80%).

التوصيات

وفي ضوء النتائج السابقة فقد قامت الدراسة بتقديم مقترح لعلاج أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت على النحو التالي:

- ١- اتباع معايير المحاسبة الحكومية الدولية مع التدرج في تطبيق المعايير الدولية حتى تتجس عملية اتباع تلك المعايير.
- ٢- ضرورة التحول من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية الكويتية لمساعدته الوحدات الحكومية على القيام بالمهام الموكلة إليها وتحقيق أهداف
- ٣- ضرورة التحول من الأساس النقدي المستخدم في موازنة البنود إلى أساس الاستحقاق
- ٤- اختيار معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية التي تناسب البيئة الكويتية. وما يترتب عليه من تطوير في أساليب العرض والقياس والإفصاح المحاسبي وإضفاء الثقة على البيانات والمعلومات المالية.
- ٥- زيادة مستوى المساءلة والشفافية، وتحسين عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء.
- ٦- تفعيل دور الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي للدولة كأداة للرقابة المالية بشكل فعال
- ٧- التغلب على معوقات تطوير الموازنة العامة للدولة لأحداث التطوير والتحديث المطلوب لقيام الموازنة العامة بدورها المنشود
- ٨- تنفيذ استراتيجيات الحكومة الإلكترونية التي تحقق فعالية جودة المعلومات والتوجه نحو تطوير كل من (التقارير المالية، تطوير النظام المحاسبي الحكومي، تطوير نظام المعلومات المحاسبية، تطوير القياس والإفصاح في المحاسبة الحكومية والكفاءة والشفافية بالنظام الحكومي، تخفيض النفقات العامة وترشيدها).
- ٩- تقييم الأداء الحكومي المعتمد على تكنولوجيا المعلومات من خلال تنفيذ استراتيجيات الحكومة الإلكترونية
- ١٠- تحويل جزء من الموازنة العامة إلى برامج تستهدف مراعاة الجوانب الاجتماعية والاقتصادية من حيث إصلاح التعليم وتحسين الرعاية الصحية وتوفير المزيد من فرص العمل.

المراجع

١. ابراهيم موسى ، " نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء ، دراسة تطبيقية على مديرية النجف "، *مجلة القادسية للعلوم الادارية* ، العراق ، مجلد ١٩، العدد ١، ٢٠١٧
٢. احمد على غازي ، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي في ضوء عقود البناء والتشغيل BOT، دراسة تطبيقية "، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مجلد ٤٠، عدد ٢، ٢٠١٦
٣. حسن احمد عبد الرحمن ،" تطوير اسلوب اعداد الموازنة العامة في مصر (اطار مقترح) "، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ،جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الاول، الجزء الاول ، ٢٠١١ ، ص ٦٨ .
٤. د. خالد الخاطر والدكتور أحمد سباعي، ندوة "واقع المحاسبة الحكومية ومستقبلاً في دولة قطر"، جريدة الشرق، بتاريخ مارس ٢٠١٦.
٥. د. هدى حمدان محمد ، " اطار مقترح لعلاج مظاهر الجمود وعدم الكفاية في نظام المحاسبة الحكومية في ظل تطبيق الحكومة الالكترونية (دراسة ميدانية) "، *مجلة البحوث التجارية* ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، يولية ٢٠٠٨ ، ص ٢٥٦
٦. سعود غصاب ، " دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت "، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٧
٧. مجلس الوزراء ، رؤية الكويت ٢٠٣٥ بدون ناشر ، ٢٠١٠ . ص ٣.
٨. مريم صالح ، " تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الاتنوساي "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦
٩. وليد عبد الرحمن ابراهيم ، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأستيعاب المحاسبة عن المال العام "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، ٢٠١٦
10. Gerrit Sarsens and Ignance De Beelde, 2016; **Internal Audit priorities in Belgium: A quantitative analysis of characteristics, evolutions and clusters**, March .
11. joydeep, qiao ,(2017) " **Public and private expenditures on health in a growth model**" ,journal of economic dynamics and control ,Juny,vol.31 ,No.8,pp.2519-2535
12. li , jun ,(2016)" **The cost of mining production projects and methods of control theory**" , master, south west jiatong university china.