

## إطار محاسبي مقترح لمؤشرات قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت (دراسة تطبيقية)

لولوه يوسف الملا<sup>1</sup>, محمد حسين أحمد<sup>2</sup>, عبدالرحمن مصطفى الفرماوي<sup>3</sup>

<sup>1</sup>باحثة بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان

<sup>2</sup>أستاذ بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان

<sup>3</sup>مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان

### ملخص البحث

يعتبر قياس الأداء المؤسسي الحكومي خطوة أساسية لتقييم النظام المؤسسي الحكومي، وتهتم الحكومات بقياس أداء مؤسساتها لخلق علاقة قوية بينه وبين تحقيق استراتيجياتها وأهدافها، لذا فإن الأمر يتطلب وجود مؤشرات جيدة لقياس وتقييم ذلك الأداء حتى يتبين من خلالها نقاط القوة والضعف والتركيز عليها وتصحيحها للتقدم نحو تحقيق الأهداف المرصودة.

يهدف البحث إلى عرض مؤشرات قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي في بعض الدول بصفة عامة، للتوصل بصفة خاصة إلى مؤشرات تلائم بيئة العمل الحكومية في دولة الكويت.

الكلمات المفتاحية: الاداء, المؤسسى, النظام, الحكومي.

Measurement of government institutional performance is an essential step for evaluating the government institutional system, governments are interested in measuring the performance of their institutions to create a strong relationship between it and the achievement of their strategies and objectives therefore, it is necessary to have good indicators to measure and evaluate that performance in order to adopt the strengths and weaknesses, focus on them and correct them in order to progress towards achieving the set goals.

The research aims to present indicators for measuring and evaluating governmental institutional performance in some countries in general, in order to reach in



particular, indicators that fit the governmental work environment in the State of Kuwait.

**Key words:** Performance, institutional, system, governmental.

### مقدمة

يعد الأداء المؤسسي الحكومي الاتجاه الأحدث والأبرز انتشارا وسط التنافس الدولي للحكومات لتقديم الأفضل، ويرتبط ذلك ارتباطا وثيقا بالتخطيط الاستراتيجي الذي يحقق الأهداف المنشودة، الأمر الذي تزداد معه الحاجة إلى قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي ويتطلب ذلك وجود مؤشرات ومقاييس تحدد المسار نحو تحقيق الأهداف، فتعتبر تلك المؤشرات أداة لتقييم وتحسين للأنشطة التي تقوم بها الحكومة من خلال تقييم المدخلات والمخرجات والعمليات الإنتاجية التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي.

### أ- الدراسات السابقة

#### 1-دراسة (2021) Fazekas, Mihály, and Ágnes Czibik

**"Measuring regional quality of government: the public spending quality index based on government contracting data."**

تناولت الدراسة تطوير جودة الخدمات الحكومية عبر الاتحاد الأوروبي وأن تلك الجودة تؤثر على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية ويكون ذلك من خلال الاستثمار في الطرق السريعة والبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى مؤشرات جديدة في الاتحاد الأوروبي تقيس جودة الخدمات الحكومية تتمثل في الشفافية، وسهولة المقارنة مع معلومات الحكومات الأخرى في الاتحاد الأوروبي، والكفاءة الإدارية ومحاربة الفساد، وأن تلك الجودة تتحقق في غياب الفساد وتوافر بيئة قانونية فعالة ونظام قضائي مستقل وقدرة مؤسسية وإدارية قوية تنعكس على تقليص العبء الإداري وتحسين نوعية التشريع.

#### 2-دراسة (2017) Hussain Elenezi and others

**"Factors Affecting the Adoption of e-Government in Kuwait: A Qualitative Study"**



تتناول الدراسة العوامل التي قد تساهم في تحسين أداء مؤسسات الحكومة الإلكترونية في دولة الكويت، وإنه من وجهة نظر الحكومة فإنه يمكن أن يقاس مستوى ذلك الأداء بمستوى استخدام المواطنين لمبادرات الحكومة الإلكترونية والذي يعكس سهولة الوصول للمعلومات وتحقيق التحسن المستمر في الخدمات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى عدة جوانب تحقق فوائد أفضل للحكومة الإلكترونية ومنها تقليل التكاليف وتحقيق رضا العملاء ومقاومة المحسوبية والواسطة، وأيضاً أضافت الدراسة أنه لقياس أداء المؤسسة يجب أن يتم التركيز على تطبيق مؤشرات الأداء **KPI Key Performance Indicated**.

### 3-دراسة محمد بن علي بن مسعود تيوك (2016) " فاعلية الأداء المؤسسي في المنظمات الحكومي "

تناولت الدراسة مفهوم فاعلية الأداء المؤسسي ويقصد به قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها وذلك يتطلب وجود ثقافة منسجمة ومتوافقة مع الاستراتيجية المرصودة، كما تناولت النماذج التي تقيسه، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك نماذج متعددة تستخدم في قياس ذلك الأداء منها ما يلي:

- النماذج التقليدية مثل نموذج موارد النظام والذي يركز على الموارد من خلال استغلال المنظمة لبيئتها، ونموذج الهدف الذي يقيس قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها والتعرف على مدى التقدم في الأداء، وكذلك نموذج العمليات الداخلية الذي يركز على كفاءة العمليات التشغيلية.

- النماذج المعاصرة مثل النموذج المحاسبي الذي يعطي أوزان متساوية نسبياً لأطراف التعامل مع المنظمة، ونموذج القوة الذي يبحث على أفضل طرف من أطراف التعامل واشباع حاجاته ورغباته، ونموذج العدالة الاجتماعية والذي يبحث عن رضا الأطراف عن طريق اشباع حاجاته ورغباته، والنموذج التطوري والذي يقصد به أن تختار المنظمة النموذج المناسب لظروفها في تحديد أطراف التعامل الأكثر أهمية ثم تقوم بعملية قياس الأداء.

### 4-دراسة هالة مرغني (2015)

#### " أثر تبني نموذج التميز المؤسسي في تطوير الأداء بالمؤسسات الحكومية "

تناولت الدراسة مفهوم القياس والتقييم وهو عبارة عن جمع معلومات وملاحظات كمية عن الموضوع المراد قياسه، فيتم تقدير الأشياء والمستويات تقديراً كمياً، وفق إطار معين من المقاييس المدرجة، وذلك اعتماداً على الفكرة السائدة بأن كل شيء يوجد بمقدار يمكن قياسه ، أما التقويم فيعني أن المنظمة ينتج عنها معلومات تفيد في اتخاذ قرار أو إصدار حكم على قيمة معينة، كما تعني إلى معرفة مدى النجاح ونقاط القوة أو الفشل في تحقيق الأهداف، لإمكانية تقويمها و التمكن من تحقيق الأهداف المنشودة بأحسن صورة ممكنة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة واضحة بين مؤشرات ودلائل متعددة تتمثل في التزام القيادة والتوجه



الاستراتيجي، وكفاءة العاملين والعمليات حيث يعتبر المورد البشري طاقة فكرية وابداعية، وكذلك كفاءة واستخدام الموارد من جهة وبين تطوير الأداء المؤسسي الحكومي من جهة أخرى.

5- دراسة (Jazayeri, M. and Ahmed, H (2016)

**"Institutional analysis of management accounting change in local government: Through three, institutional levels in Middle East case study"**

تناولت هذه الدراسة سلسلة التغيرات التي شهدتها إمارة أبو ظبي وقد كانت سلسلة من التغييرات في مختلف جوانب الرقابة الإدارية، وهذه التغييرات الإدارية تتعلق بالخطة الاستراتيجية ومؤشرات الأداء والميزانية الصفرية والهيكل التنظيمي أي إدخال إدارة عامة جديدة، وتهدف الدراسة إلى تحليل عمليات التغيير في القطاع الحكومي وإضفاء الطابع المؤسسي، وأن ذلك يتطلب قياس للأداء حيث أن قياس الأداء غير الواضح وراء فشل العديد من الخطط الاستراتيجية.

#### تقييم الدراسات السابقة والفجوة البحثية

تناولت الدراسات السابقة مفهوم قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي وتأثيره على جودة الخدمات الحكومية، وأن ذلك الأداء يتطلب القياس والتقييم فلا بد من التوصل إلى مؤشرات تقي ذلك الطلب، وتشير الدراسات إلى أن تلك المؤشرات تختلف من دولة إلى أخرى بحسب الظروف والبيئات التي تحيطها وتسود فيها، فهناك مؤشرات اتبعتها دول الاتحاد الأوروبي تقيس جودة الأداء الحكومية، وتشير الدراسات أيضا إلى نماذج متعددة مثل مؤشرات الأداء Key Performance Indicated KPI ومؤشرات نماذج تقليدية تتمثل في نموذج موارد النظام ونموذج الهدف ومؤشرات نماذج معاصرة تتمثل في النموذج المحاسبي ونموذج القوة ونموذج العدالة الاجتماعية وغيرها، وإن كانت أغلب الدراسات السابقة تناولت العديد من تلك المؤشرات إلا أنه لا يمكن الاعتماد عليها لاختلاف بيئة العمل الحكومية في دولة الكويت.

#### **ب- مشكلة البحث والتساؤلات**

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وجود مؤشرات تقيس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت، فهناك مؤشرات متعددة اتبعتها بعض الدول إلا أنها تناسب بيئات وظروف عمل حكومية معينة ولا يمكن تعميمها على جميع الدول، فيصعب إيجاد معادلة محددة لوضع مؤشرات قياس وتقييم تتماشى مع معطيات التقارير المالية الحكومية للدول، وفي ضوء ذلك يمكن للباحثة طرح التساؤلات التالية ومحاولة الإجابة عنها لتكون بمثابة المدخل المقترح للدراسة: -



- 1- هل يمكن إيجاد مؤشرات تقيس وتقيم الأداء المؤسسي الحكومي في القطاع الحكومي في دولة الكويت؟
  - 2- ما هي المؤشرات الممكن استخدامها لقياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت؟
  - 3- هل المؤشرات التي ستقترح يمكن أن تقيم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت وتبين نقاط القوة والقصور لتصحيحه للاقتراب من تحقيق الأهداف والاستراتيجيات؟
- لذا تسعى الباحثة إلى إيجاد مؤشرات ومعلومات محاسبية لقياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت، مع الأخذ بالاعتبار الاستفادة من الاتجاهات المتعددة التي تناولت ذلك.

### ج- أهمية البحث

تتمثل في بيان دور مهم في كل من المجالين العلمي والعملية كما يلي: -

- فمن الناحية العلمية (الأكاديمية)، تقدم الدراسة إطار علمي لمؤشرات ومقاييس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت على وجه الخصوص، وللدول الأخرى المشابهة في الخصائص الحكومية بصفة عامة، وهذه المؤشرات سوف يترتب عليها إمكانية تقييم الأداء المؤسسي الحكومي والوقوف على نقاط القوة والضعف وتمكن الحكومة من تقويم وتصحيح وتحسين أدائها المؤسسي.

كما تبدو أهمية البحث في ملائمتها مع رؤية دولة الكويت المنبثقة من تصور الدولة بتحقيق " كويت جديدة بحلول عام 2035" والتي تهدف بتحويل الكويت إلى مركز مالي وتجاري جاذب للاستثمار والتخلي تدريجياً عن اقتصاد النفط، والطموح إلى رفع المؤشرات التنافسية العالمية لتكون الكويت ضمن أفضل 35 دولة في العالم.

- أما من الناحية العملية (الدراسة التطبيقية)، تبدو أهمية البحث في اختبار وتطبيق المؤشرات والمقاييس التي اختارها على بيئة الأعمال الكويتية، وإمكانية الاستعانة بتلك المؤشرات والمقاييس في البيئات الحكومية للدول التي تتشابه مع البيئة الحكومية الكويتية بما يحقق الجودة في التقارير المالية الحكومية وتحسين الأداء المؤسسي الحكومي.

### د- أهداف البحث

يهدف إلى تحقيق هدف رئيسي وهو تحسين التقارير المحاسبية الحكومية بحيث تساعد في عملية صنع القرار والاقتراب من تحقيق الاستراتيجيات والأهداف المرصودة، وينبثق من هذا الهدف أهداف فرعية أخرى هي: -

- تحديد مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي يتم العمل من خلالها إلى تقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت، والوقوف على الإخفاقات حتى يتم تطويره وتحسينه.



- العمل على إجراء دراسة تطبيقية للمؤشرات والمقاييس التي تقيس الأداء وتقييمه وذلك بالتطبيق على الموازنات والحسابات الحكومية لدولة الكويت.

#### هـ - فروض البحث

اعتمادا على مشكلة البحث واتساقا مع أهدافها وأهميتها، تسعى الباحثة لاختبار صحة أو خطأ الفروض التالية: -

- 1- اختبار صحة أو خطأ الفرض القائل بأن " يمكن قياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت "
- 2- اختبار صحة أو خطأ الفرض القائل بأن " يمكن تقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت "

#### و - منهجية البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافها وأهميتها، فقد اعتمدت الباحثة على كل من المنهجين التاليين: -

- المنهج الاستنباطي، يعتمد على تناول العديد من الدراسات العلمية التي يتضمنها الفكر المحاسبي فيما يخص الأداء المؤسسي الحكومي ومؤشراته وقياسه وتحليلها للوصول إلى المعرفة يقينية بشأنها.
- المنهج الاستقرائي، يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لإيجاد مؤشرات ومقاييس تطبق على بيئة الأعمال الكويتية من أجل تقييم الأداء المؤسسي الحكومي وتطويره وتحسينه.

#### ز - حدود الدراسة

**الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على تناول ملامح النظام المحاسبي الحكومي إلى للتوصل إلى مؤشرات قياس وتقييم للأداء المؤسسي الحكومي.

**الحدود الزمانية:** تنحصر فترة دراسة التقارير المالية على السنوات المالية الخمسة محل الدراسة من 2017/2016 إلى 2021/2020.

#### س - تنظيم الدراسة

يتناول البحث النقاط التالية: -

- أولاً: طبيعة قياس الأداء المؤسسي الحكومي.
- ثانياً: مؤشرات قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي.
- ثالثاً: الدراسة التطبيقية.
- رابعاً: النتائج والتوصيات.



خامساً: المراجع والمصادر.

### أولاً: طبيعة قياس الأداء المؤسسي الحكومي

تزداد أعباء الدولة ومهامها مع التقدم في الوقت، ويزداد اهتمام الحكومات بقياس أداء مؤسساتها وخلق علاقة قوية بينه وبين تحقيق استراتيجياتها، وحول طبيعة قياس الأداء المؤسسي الحكومي تناولت العديد من الدراسات مفهومها وأهدافها ومزاياها وصعوباتها وأوجه القصور بها، ويمكن توضيح ذلك كما يلي: -

#### 1- مفهوم قياس الأداء المؤسسي الحكومي

يعبر قياس الأداء المؤسسي الحكومي عن قدرة الدولة على تحقيق أهدافها واستراتيجياتها المرصودة، ويقاس ذلك الأداء في ضوء بيئة وظروف العمل (عبدالرحيم.2019. ص 55)، كما يعتبر هذا القياس عملية جمع وتحليل وافصاح عن معلومات حول أداء الحكومة لرؤية إذا ما تم تحقيقه هو مماثل لما كان مخطط له، فهو يساعد المؤسسات الحكومية على تطوير التكامل بين التخطيط الاستراتيجي وصياغة الأهداف (Sofyani and others.2018. P 152) ، فأصبح مفهوم قياس الأداء مفهوما محوريا في عملية التحكم على فعالية الإجراءات والسياسات العامة للمنظمات، وعليه يصبح قياس هذا الأداء نقطة مرجعية رئيسية يتم من خلالها التنسيق بين مختلف المجالات (التعليم والصحة والشرطة ، ...إلخ) ، كما يفترض أن يتم القياس والتقييم بصورة مستمرة وذلك لرصد الصعوبات التي تعرقل الوصول إلى الأهداف وتشخيصها والتوجيه بكيفية حلها وتفاديها مستقبلا (Florence. 2020.p 2).

لذا ترى الباحثة بأن قياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي أصبح ضرورة ومدخلا حديثا لتحسين الأداء والوقوف على جوانب القوة والقصور في أداء الحكومة من خلال توفيره للمعلومات التي تدعم القرارات المتعلقة بتقييم الأداء المؤسسي الحكومي وتطويره.

#### 2- مزايا قياس الأداء المؤسسي الحكومي

يحقق قياس الأداء المؤسسي الحكومي وخصوصا في الجانب المالي منه العديد من المزايا والتي تتمثل بعض منها في تحقيق أكبر قدر من المساواة في كيفية استخدام الموارد وإدارة الأصول، وقياس الكفاءة والإنتاجية وتحديد تكلفة الخدمات العامة وسهولة تقديرها، كما أنها تقدم تقييما ماليا لبدائل الخصخصة والاقتراض، كما يمكن ذلك من معرفة وضع الأجيال القادمة وتحقيق العدالة بينهم وبين الجيل الحاضر في توزيع الأعباء (حجير. 2019. ص 278)، وتعد عملية قياس الأداء المؤسسي وتقييمه خطوة أساسية لتقييم النظام الحكومي المؤسسي حيث يعتبر أداة للتعرف على مستوى الأداء في ضوء المقاييس والمؤشرات التي يتم





تحديدها مسبقاً، وهذه العملية ينتج عنها العديد من الانحرافات بعضها مسموح به والبعض الآخر غير مسموح (Al shobaki and others. 2018.p106).

ترى الباحثة بأن قياس الأداء المؤسسي يتميز بتوفير قاعدة بيانات توفر المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ وإنتاج معلومات عن مدى الاقتراب من الأهداف، وكذلك معلومات مرتدة تعالج انحرافات الأداء إن وجدت.

### 3- الصعوبات والمعوقات التي تواجه قياس الأداء المؤسسي الحكومي

تتعدد مزايا قياس الأداء المؤسسي الحكومي وبالرغم من ذلك توجد العديد من الصعوبات التي تعترضه، ويمكن تقسيمها إلى فرعين رئيسيين هما التالي: -

أ- صعوبات تتعلق بالجوانب الإدارية في الجهاز الحكومي وتتمثل في الازدواجية في معظم الأعمال والافتقار إلى التنظيم السليم وعدم التوصيف الدقيق لواجبات ومسؤوليات أعمال الوحدات الحكومية، بجانب أن تلك الوحدات تقدم خدمات من الصعب قياسها لأنها غير كمية (حسين. 2019. ص 43)، كما أن الدور المعقد للقطاع الحكومي وما يصاحبه من تعقيد البيئة الاقتصادية والاجتماعية وتأثيرات النظام السياسي يصعب معه تحديد الأهداف وبالتالي صعوبة بناء مؤشرات لقياس أدائه (Dianna. 2014.p 41)، بجانب ذلك فإن الخدمات التي تقدمها الحكومة تتصف بطبيعة غير ملموسة فلا يتم تشغيلها من أجل الربح، فيصعب معها وضع مؤشرات واضحة لقياس الأداء الحكومي (Roge,Lennon. 2018.P:3).

ب- صعوبات تتعلق بأوجه القصور التي أنتجتها المحاسبة الحكومية وتتعلم بأركان إطار المحاسبة الحكومية (المجال والهدف)، ومكونات ذلك الإطار (المفاهيم والفروض والمبادئ)، ويمكن تناول تلك الصعوبات كما يلي: -

- يعتبر مجال المحاسبة الحكومية التقليدية هو إطار نظرية الأموال المخصصة التي أدت إلى أمور عديدة أهمها انتفاء العلاقة بين إيرادات الوحدة ومصروفاتها، كما أنها أدت إلى عدم التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية مما أدى إلى عدم احتساب اندثار الأصول الثابتة وبالتالي ترتب عليه مخرجات تمثلت في قوائم وتقارير مالية حكومية غير كاملة ولا يمكن الاعتماد عليها في قياس الأداء المؤسسي الحكومي (طبايية. 2016. ص 92).

- يشكل عدم الاعتراف في النفقات الرأسمالية والأصول الثابتة والموارد الطبيعية والتاريخية والأصول الثقافية، أو الإشارة إليها في الملاحظات أكبر التحديات التي تواجه عملية قياس الأداء المؤسسي الحكومي، وذلك يترتب عليه عدم تسوية وتقنين بعض العقارات وتضارب في سجلات البيانات المالية، وعدم وجود خطط





لصيانة واستبدال أصول القطاع الحكومي الرئيسية، وعليه تكون البيانات الحكومية غير موثوقة وغير قابلة للمقارنة ولا تنفيذ في عملية القياس وصنع القرار (Gourfinkel. 2017.pp 13:14).

- يتمثل القياس في نقطتين الأساس النقدي والموازنات، ويقوم الأساس النقدي على اظهار الوضع المالي وتغيراته ومدى الامتثال للقيود القانونية دون التركيز على تقييم الكفاءة، فهو يفشل في وصف نتائج الحكومة ككل (Salleh and others.2014.PP 172)، ويتم في هذا الأساس الاعتراف بالإيرادات عند استلام النقد وعليه لا يوجد فرق بين النفقات التشغيلية وبين النفقات الرأسمالية، فلا تتوافر البيانات الصحيحة في القوائم المالية حيث تعتبر حركة نقد فقط (Ouda.2016.P 53).

- مرت الموازنات بمراحل عديدة ونتج عنها عدة نماذج وهي موازنة البنود وموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرامج والموازنة الصفرية والموازنة التعاقدية، وبالرغم من ذلك فإن جميع تلك النماذج من الموازنات واجه العديد من الصعوبات والتحديات (Boso and others.2017.p 2)، وتضيف الباحثة بأن الموازنات السابقة تركزت في كيفية صرف النفقات دون التركيز على كيفية خلق الموارد خصوصا مع ندرتها، بالإضافة إلى أنها لم توضح مؤشرات ممكن من خلالها قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي.

-يتمثل العرض والافصاح في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في الحساب الختامي للدولة حيث لا ترتبط الموارد بالنفقات، فالإيرادات العامة تودع في الخزانة العامة للدولة بدون تخصيصها لتغطية نفقة معينة (زغلول.2012. ص 447)، كما أن عدم ادراج التكوين الرأسمالي لفترات مقبلة واعتباره نوع من النفقات التشغيلية على مدار فترة الموازنة أدى إلى عدم التمكن من ربط الأهداف العامة للدولة بالموازنات التقديرية وعدم وجود مقاييس ومؤشرات موجهة في الميزانية لتقييم ومتابعة تنفيذ الخطط والأهداف الاستراتيجية (عبدالسلام وآخرون. 2019. ص 22).

تعلق الباحثة أن غياب قياس وتقييم الأداء الحكومي في أغلب الأنظمة المحاسبية الحكومية يرجع إلى ما تم تحليله سابقا بأن الأنظمة المتبعة في إعداد الموازنات التقديرية لا تساعد على ربط أهداف الدولة بها ولا تساعد على تقييم الأداء المؤسسي الحكومي، كما أن الأساس النقدي المتبع في تنفيذ الموازنة الحكومية لا يسمح بعمل مقارنات صحيحة بين سنوات الموازنات وذلك لتداخل الأنشطة في أكثر من سنة مالية، كما أن السبب الرئيسي أيضا وراء غياب قياس وتقييم الأداء الحكومي يكمن في الأهداف غير الربحية للمحاسبة الحكومية التي يصعب معها القياس الكمي للأداء، كما تضيف الباحثة بأنه هناك صعوبة كبرى وهي في توافر الموارد والإيرادات التي تحقق الأهداف وتنجزها وما ينتج عنه صعوبة قياس وتقييم الأهداف المرصودة.

### ثانياً: مؤشرات قياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي

تتخذ أغلب الحكومات في مختلف دول العالم مقاييس ومؤشرات متنوعة لقياس الأداء المؤسسي الحكومي وبما يتوافق مع طبيعة بيئتها الداخلية والخارجية، فلا توجد معادلة لمعرفة مؤشرات ثابتة أو مستقرة، وتعتبر تلك المؤشرات وسائل لقياس التقدم نحو الأهداف التي ترصدها الحكومة Bala and Koxhaj. 2017.p (279).

تعرض الدراسة بعض المؤشرات التي اعتمدها PEFA The Public Expenditure and Financial Accountability، وكذلك جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية بغرض التوصل إلى وضع مؤشرات تناسب بيئة العمل الحكومية الكويتية وتقييم الأداء المؤسسي للتمكن من تحقيق الأهداف والرؤى المستقبلية "نحو كويت جديدة بحلول عام 2035". تناولت PEFA عدة مؤشرات لقياس أداء الانفاق والمساءلة تمثلت في الآتي (الانفاق العام والمساءلة المالية. 2018.ص 10):

- مؤشر موثوقية الموازنة: يشير إلى نسبة الثقة في الإيرادات المحققة والمصروفات المحققة إلى ما تم تقديرها وتبين مقدار الانحراف.
- مؤشر شفافية المالية العامة: يجب أن تتفق موازنة الحكومة وحساباتها مع المعايير الدولية في التصنيف الاقتصادي والوظيفي للمعاملات وأن يتصف بالوضوح والشفافية والاتساق والفعالية والشمولية والقابلية للمقارنة.
- مؤشر إدارة الأصول: ترفع تقارير حول مخاطر المالية العامة التي تظهر نتيجة لأوضاع الاقتصاد والالتزامات الطارئة والمخاطر الخارجية والكوارث الطبيعية والأنشطة خارج الموازنة.
- مؤشر وضع الموازنة استناداً إلى السياسات: يقيس قدرة الدولة على تطوير التنبؤ بالأحوال المالية وكذلك القدرة على تقييم وتطوير الأثر المالي لسياسة الانفاق والإيرادات التي تدعم تنفيذ الأهداف المالية للحكومة.
- مؤشر قابلية التنبؤ والرقابة في تنفيذ الموازنة: يقيس مدى قدرة الحكومة على التنبؤ بالالتزامات والمتطلبات النقدية وتوفير معلومات موثوق بها حول وفترة الأموال المدرجة في الموازنة.
- مؤشر المحاسبة ورفع التقارير: يقيم هذا المؤشر مدى التسوية المنتظمة للحسابات، كما يقيم مدى شمولية ودقة توقيت المعلومات المتعلقة بتنفيذ الموازنة واعدادها وتقديمها واتساقها مع مبادئ ومعايير المحاسبة المقبولة بشكل عام.
- مؤشر الفحص والمراجعة الخارجية: يقيم العناصر الرئيسية للمراجعة الخارجية ويحدد مدى الالتزام بمعايير المراجعة، ويركز على الفحص التشريعي للتقارير المالية الحكومية.

- تتوعد الأهداف في رؤية مصر 2030، فقد وضعت لكل هدف مجموعة من المؤشرات، ويركز هدف "حوكمة مؤسسات الدولة والمجتمع" على عدة مؤشرات خاصة تتلاءم مع قياسه وتقييمه، فاستعانت جمهورية مصر العربية في هذا الهدف بمؤشرات الحوكمة وفقا للبنك الدولي وهي (فاخر. 2018. ص ص 32:33):
- مؤشر المشاركة والمساءلة: تمكن الشعب من التعبير عن رأيهم وتصحيح الأخطاء وتعزيز التلاحم الاجتماعي وزيادة ثقة الشعب ويكون ذلك من خلال القنوات المؤسسية.
  - مؤشر الاستقرار السياسي: يرتبط بشرعية السلطة الحاكمة والخضوع طوعية للقواعد القانونية وغياب أعمال العنف السياسي وقدرة الدولة على أداء التزاماتها تجاه المواطنين (هادي. 2018. ص 127).
  - مؤشر فعالية الحكومة: يقيس مدى جودة الخدمات الحكومية والخدمة المدنية واستقلاليتها بعيدا عن الضغوط السياسية وعملية صياغة وتنفيذ السياسات العامة، مما ينعكس على بناء ثقة حقيقية بين أفراد المجتمع والحكومة (خضري. 2014. ص4).
  - مؤشر الجودة التنظيمية: يقيس مدى قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات ولوائح سليمة تشجع وتفتح المجال أمام تنمية القطاع الخاص.
  - مؤشر سلطة القانون: وتتمثل بوجود سلطات مستقلة مهنية تطبق القانون بشكل محايد، وهذا يتطلب وجود قواعد واضحة لكل اجراء يتم في جميع مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
  - مؤشر التحكم والفساد: يحد من مظاهر الفساد المتعددة بوضع استراتيجية وطنية لمكافحة لتأثيره السلبي على محاور التنمية المستدامة والاقتصاد المصري ككل.
- أما المملكة العربية السعودية فقد رصدت لرؤيتها 2030 والتي تضمنت العديد من المحاور قسمت بدورها إلى أهداف عديدة ومحاور، فقد كانت المؤشرات المتعلقة بهدف تعزيز فاعلية الحكومة ضمن برنامج تحقيق التوازن المالي كالتالي (vision2030.gov.s):
- مؤشر فائض/ عجز الميزانية: وهو عبارة عن الفائض أو العجز كنسبة مئوية من إجمالي إيرادات الدولة.
  - مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي: وتمثل نسبة انحراف الميزانية الفعلية عن المخططة.
  - مؤشر الاستدامة المالية: إجمالي الدين كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات.
  - مؤشر احتياطات الحكومة: نسبة الاحتياطات المالية الحكومية بالنسبة إلى الميزانية السنوية.
  - مؤشر الإيرادات غير النفطية: نسبة الإيرادات غير النفطية من إجمالي الإيرادات الحكومية.
  - مؤشر الانفاق الحكومي: نسبة الانفاق الرأسمالي من إجمالي الانفاق.

ترى الباحثة، وخصوصاً أن دولة الكويت تسعى لتحقيق رؤية كويت جديدة بحلول 2035، فإنه من الضروري الأخذ بالاعتبار مؤشرات قياس الأداء المؤسسي الحكومي التي تحتاجها بيئة الأعمال الكويتية، وقد تبلورت تلك المؤشرات في الآتي:

- مؤشر نسب الثقة: ويشير إلى نسبة الثقة في الإيرادات المحققة والمصروفات المحققة إلى ما تم تقديرها.
- مؤشر مصداقية الموازنة: ويقصد به مقارنة الإيرادات الفعلية بالمصروفات الفعلية بغرض الوصول إلى نسبة الانحراف وانضباط المالية العامة وتقديم خدمات تتسم بالكفاءة.
- مؤشر التوزيع الاستراتيجي للموارد: يرتبط التوزيع الاستراتيجي بنواحي متعددة، أهمها تخصيص الإيرادات لبرامج محددة تقيسها الحكومة وتوافق عليها السلطة التشريعي، فيجب أن تكون هناك دراسة دقيقة على توزيع الموارد الاستراتيجي، حيث أن عدم نظامية التنفيذ قد تؤدي إلى إعادة توزيع للموارد غير مخطط له، فتسهل تحويل تلك الموارد والاستحواذ عليها إلى بنود منخفضة الأولوية.
- مؤشر كفاءة الإنفاق الحكومي، ويقصد به توجيه الدولة للإيرادات ونسب أوجه الإنفاق والمصروفات، حيث يهدف المؤشر إلى استدامة الموارد والأصول والموجودات ونشر ثقافة كفاءة الإنفاق بين مختلف المستويات الإدارية في الجهات الحكومية.
- مؤشر الأداء المستقبلي: ويعطي دلالة عالية على حرص الدولة على توفير حياة مستقرة ومستدامة للأجيال المستقبلية وتحقيق اقتصاد مزدهر مستدام في ظل دولة مزدهرة، حيث أن المورد النفطي قابل للنضوب.
- مؤشر تنوع مصادر الموارد: ويبين نسبة مشاركة المورد النفطي والمورد غير النفطي إلى إجمالي الموارد، فهو يقيس نسبة تنوع مصادر الموارد إلى الإجمالي.

#### رابعاً: الدراسة التطبيقية

##### تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الأول واختباره:

يختص هذا الفرض باختبار صحة أو خطأ الفرض القائل بأنه " يمكن قياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت" وذلك باختباره على مؤشرات قياس الأداء التي حددت لملائمتها للبيئة الحكومية في دولة الكويت.

أولاً: مؤشر نسبة الثقة



يقيس الجدول التالي بيانات الإيرادات المحققة ومقارنتها ببيانات الإيرادات المقدرة على خمس سنوات محل الدراسة والمبلغ بالمليون دينار، وقياس نسبة الثقة كالتالي:

### جدول رقم (1) الخاص بتوضيح مؤشر الثقة

مقارنة الإيرادات الفعلية بالإيرادات المقدرة بالمبلغ بالمليون دينار

البيان	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
الإيرادات المحققة	13,100	16,000	20.559	17.220	10.520
الإيرادات المقدرة	10.238	13,344	15.089	15.812	7.503
نسبة الانحراف*	%28	%20	%36	%9	%40
نسبة الثقة	%72	%80	%64	%91	%60

المصدر: الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية

نسبة الانحراف (الإيرادات المحققة-الإيرادات المقدرة /الإيرادات المقدرة)

نسبة الثقة هي (100 - نسبة الانحراف)

ب-نسبة المصروفات الفعلية إلى المصروفات المقدرة خلال 5 سنوات محل الدراسة يقيس الجدول التالي بيانات المصروفات الفعلية على مدى خمس سنوات محل الدراسة والمبلغ بالمليون دينار، وقياس نسبة الثقة كالتالي:

### جدول رقم (2) الخاص بتوضيح مؤشر الثقة

مقارنة المصروفات الفعلية بالمصروفات المقدرة بالمبلغ بالمليون دينار

البيان	/2016	/2017	/2018	/2019	/2020
	2017	2018	2019	2020	2021



21.293	21.140	23.905	20.847	19.019	المصرفيات الفعلية
بدون مخصص احتياطي الأجيال	بدون مخصص احتياطي الأجيال				
21.555	22.500	21.500	19.900	18.892	المصرفيات المقدرة
%1	%6	--	--	--	نسبة انحراف موجبة
--	--	%11	%5	%1	نسبة انحراف سالبة
%99	%94	%89	%95	%99	نسبة مؤشر الثقة

(المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية)

\* نسبة انحراف موجبة (المصرفيات الفعلية أقل من المصرفيات المقدرة)

\*\* نسبة انحراف سالبة (المصرفيات الفعلية أكبر من المصرفيات المقدرة)

ثانياً: مؤشر مصداقية الموازنة

يقارن الجدول التالي بين الإيرادات الفعلية بالمصرفيات الفعلية بغرض قياس نسبة الفرق بينهما وانضباطية

المالية العامة وقياس مصداقية الموازنة كالتالي:

جدول رقم (3) الخاص بتوضيح مؤشر مصداقية الميزانية

مقارنة الإيرادات المحققة بالمصرفيات الفعلية بالمليون دينار

/2020	/2019	/2018	/2017	2016	البيان
2021	2020	2019	2018	/	



				2017	
10.520	17.22 0	20.559	16,00 0	13,1 00	جملة الإيرادات المحققة
21.293	21.14 0	23.905	20.84 7	19.0 19	جملة المصروفات الفعلية
10.773) (	) 3.920 (	(3.346)	) 4.847 (	) 5.91 (9	قيمة العجز أو الفائض المحقق
(%51)	(%19)	(%14)	(%30)	%45) (	*نسبة مؤشر المصدقية

(المصدر: الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية)

نسبة مؤشر المصدقية: نسبة العجز أو الفائض (قيمة الفائض أو العجز إلى الإيرادات المحققة/100)

ثالثاً: مؤشر التوزيع الاستراتيجي للموارد

يوضح الجدول التالي قياس أنواع المصروفات الفعلية من واقع الحسابات الختامية لدولة الكويت على مدى 5 سنوات محل الدراسة بالمليون دينار وإيجاد نسبة مئوية % لكل مصروف إلى المصروفات الإجمالية كالتالي:

جدول رقم (4) الخاص بمؤشر التوزيع الاستراتيجي للموارد

البيان	/2016 2017	/2017 2018	/2018 2019	/2019 2020	/2020 2021
المرتبات/تعويضات العاملين والمنافع الاجتماعية	7,371 %41.63	7,812 %40.590	8.167 %37.38	8.545 %40.4	8.293 %39



2.874 %13.5	3.193 %15	3.000 %13.73	2,810 %14.603	2,281 12.88 %	المستلزمات السلعية والخدمات/ السلع والخدمات
1.743 %8.19	2.301 %11	2.613 %12	2,505 %13.015	2,215 %12.51	المشاريع الإنشائية والصيانة والاستثمارات العامة/ النفقات الرأسمالية
5.989 %28	5.872 %27.77	6.672 %30.54	5,010 %26.033	4,913 %27.7	الإعانات والمنح (المدفوعات التحويلية الداخلية والخارجية)
2.394 %11	1.230 %5.82	1.397 %6.4	1,108 %5.758	2,215 %12.51	المصرفات المختلفة والمدفوعات التحويلية
21.293 %100	21.140 %100	21.849 %100	19,247 %100	17,708 %100	اجمالي المصرفات

المصدر الباحثة بالاعتماد على بيانات وزارة المالية في دولة الكويت

رابعاً: مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي

يقيس الجدول التالي كل من الإيرادات والمصرفات المقدرة بالاعتماد على الموازنة التقديرية لدولة الكويت على مدى 5 سنوات محل الدراسة بالمليون دينار وإيجاد نسبة الفرق بين مقدر الإيرادات ومقدر المصرفات/ مقدر الإيرادات، كالتالي:

جدول رقم (5) مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي

البيان	/2016 2017	/2017 2018	/2018 2019	/2019 2020	/2020 2021	المتوسط
الإيرادات	10,238	13,344			7.053	



12.307		15.812	15.089			المقدرة
	21.555			19,900	18,892	المصروفات
20.869		22.500	21.500			المقدرة
(8.56 )	(14.502)	) (6.688	6.411)	( 6,556)	( 8,654 )	الفرق بين مقدر الإيرادات ومقدر المصروفات
%82	%206	%42.3	%42.5	%49.131	%70.714	نسبة الفرق بين مقدر الإيرادات ومقدر المصروفات/ مقدر الإيرادات

#### المصدر الباحثة بالاعتماد على بيانات وزارة المالية في دولة الكويت

يوضح الجدول التالي بيان مستوى التغير في البيانات الفعلية لكل من الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية إلى الإيرادات الفعلية، كالتالي:

جدول رقم (6) مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي نسبة الفرق بين الإيرادات الفعلية إلى المصروفات الفعلية/

#### الإيرادات الفعلية

المتوسط	/2020	/2019	/2018	/2017	/2016	البيان
	2021	2020	2019	2018	201	



نسبة الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية/الإيرادات الفعلية	(%45)	(%30)	(%14)	(%19)	(%51)	(%31.8)
---	-------	-------	-------	-------	-------	---------

المصدر الباحثة بالاعتماد على بيانات وزارة المالية في دولة الكويت

#### خامسا: مؤشر الأداء المستقبلي

يتناول هذا المؤشر حرص الدولة على توفير حياة آمنة ومستقرة ومستدامة للأجيال الحالية والمستقبلية، ويمكن تناوله من خلال التالي:

#### أ- صندوق الأجيال القادمة

تخصص دولة الكويت بحسب قانون 106 سنة 1976 نسبة 10% من إجمالي الإيرادات العامة سنويا وإيداعه في صندوق الأجيال القادمة ويقاس الجدول التالي رقم مخصصات ذلك الصندوق خلال 5 سنوات محل الدراسة والمبالغ بالمليون دينار، كالتالي:

#### جدول رقم (7) مخصصات صندوق الأجيال

البيان	/2016 2017	/2017 2018	/2018 2019	/2019 2020	/2020 2021	المجموع
اجمالي الإيرادات	13,100	16,000	20,560	17,220	10,520	77,400
مخصص صندوق الأجيال القادمة	1,310	1,600	2,056	لم يتم استقطاع مخصص لصندوق	لم يتم استقطاع مخصص لصندوق	16,756

	الأجيال القادمة	الأجيال القادمة				
--	--------------------	--------------------	--	--	--	--

المصدر الباحثة بالاعتماد على بيانات وزارة المالية في دولة الكويت

ب- صندوق احتياطي المال العام

يعتبر هذا الصندوق المستودع الرئيسي لكل إيرادات دولة الكويت من العائدات النفطية وغيرها، وتجيز الدولة السحب لتغطية حالات العجز، والجدول التالي يبين نتيجة الفائض أو العجز على صندوق الاحتياطي العام على 5 سنوات محل الدراسة بالمليون دينار.

جدول رقم 8 صندوق الاحتياطي العام

صندوق الاحتياطي العام	/2016 2017	/2017 2018	/2018 2019	/2019 2020	/2020 2021	نتيجة الفائض أو العجز على مدى 5 سنوات
الفائض	-	-	-	-	-	
العجز	5,918	4,848	3,346	3,920	10,772	عجز مبلغ (28.804)

المصدر الباحثة بالاعتماد على بيانات وزارة المالية في دولة الكويت

سادسا: مؤشر تنوع مصادر الموارد

يبين الجدول التالي النسبة المئوية لمساهمة كل نوع من أنواع الإيرادات إلى متوسط إجمالي الإيرادات والمبالغ بالمليون دينار كويتي، كالتالي:

جدول رقم (9) مؤشر تنوع مصادر الموارد

البيان	الإيرادات النفطية	الضرائب والرسوم	إيرادات أخرى	إيرادات التخلص من الأصول غير التشغيلية
متوسط نوع كل إيراد على 5	15.112	529	1.471	13



				سنوات
16.480				متوسط إجمالي الإيرادات على 5 سنوات
%0.08	%9	%3.21	%88.19	نسبة متوسط كل إيراد/ متوسط إجمالي الإيرادات

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات وزارة المالية في دولة الكويت

يتبين من تحليل المؤشرات على بيانات المنظومة الحكومية لدولة الكويت صحة الفرض الأول "يمكن قياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت".

#### تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثاني واختباره

يختص هذا الفرض باختبار صحة أو خطأ الفرض القائل بأنه " يمكن تقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت" وذلك باختباره على مؤشرات قياس الأداء التي حددت لملائمتها للبيئة الحكومية في دولة الكويت.

أولاً: مؤشر نسبة الثقة

يمكن الاعتماد على إحدى الأساليب الرياضية لتقييم نسبة الثقة بين الإيرادات الفعلية بالإيرادات المقدرة، وذلك باستخدام طريقة خرائط المتوسط لتحديد التباين والانحراف كما يوضحه الجدول التالي رقم (10):

#### جدول رقم (10) واختبار وتقييم نسبة الثقة بالنسبة للإيرادات

البيان	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
الوسط الحسابي	48	68	76	79	73
متوسط المتوسطات	مجموع الوسط الحسابي ل 5 سنوات/مجموعها = 69				
الحد	LCL = متوسط المتوسطات + Zs				
الأعلى	69 + ( 0.577 * 5 ) = 72				

	LCL
$UCL = \text{متوسط المتوسطات} - Zs$	الحد الأدنى
$66 = (0.577 * 5) - 69$	UCL

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية يوضح الجدول السابق كل من الحد الأدنى والحد الأعلى أن نسبة الثقة بالقيمة لفترة الدراسة تقع ما بين (66: 72) للمقارنة بين الإيرادات الفعلية والإيرادات المقدرة والتباين بينهما، وأن أغلب القراءات لا تقع بين هذين الحدين ما عدا السنة المالية 2018/2017، وعليه يتم تقييم تلك البيانات بأنها لا تحقق الثقة في التقارير المالية.

كما يمكن الاعتماد على ذات الأسلوب الرياضي - طريقة خرائط المتوسط - لتقييم نسبة الثقة بين المصروفات الفعلية بمصروفات المقدرة، وذلك لتحديد التباين والانحراف كما يوضحه الجدول التالي:

#### جدول رقم (11) واختبار وتقييم نسبة الثقة بالنسبة للمصروفات

البيان	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
الوسط الحسابي	93	94	94	94	95
متوسط المتوسطات	مجموع الوسط الحسابي ل 5 سنوات/مجموعها = 94				
الحد الأعلى	$LCL = \text{متوسط المتوسطات} + Zs$				
LCL	$96.885 = (0.577 * 5) + 94$				
الحد الأدنى	$UCL = \text{متوسط المتوسطات} - Zs$				
UCL	$91.115 = (0.577 * 5) - 94$				

--	--

### الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية

يوضح الجدول السابق كل من الحد الأدنى والحد الأعلى أن نسبة الثقة بالقيمة لفترة الدراسة تقع ما بين الحدين ( 91.115 : 96.885 ) للمقارنة بين المصروفات الفعلية والمصروفات المقدرة والتباين بينهما، وعليه فإن جميع القراءات تقع بين هذين الحدين، لذا فإن بيانات جدول مؤشر الثقة بالنسبة للمصروفات تحقق الثقة ظاهريا في بيانات التقارير المالية، ولكن تجدر الإشارة إلى أن السنتين الماليتين 2020/2019 و 2021/2020 تحققت نسب مؤشر الثقة 94% و 99% على التوالي ولم يتم تخصيص أي مبالغ لصندوق احتياطي الأجيال القادمة والذي أقر بقانون رقم 31 سنة 1978 ، بسبب تداعيات جائحة كورونا -COVID-19 وتدني أسعار برميل النفط وتأثير ذلك على اقتصاد دولة الكويت والعالم أجمع.

### ثانيا: مؤشر مصداقية الموازنة

يقيم جدول السابق رقم (3) الخاص بقياس مؤشر مصداقية الموازنة قيمة العجز بين الإيرادات المحققة إلى جملة المصروفات المحققة، وتبين نسبة العجز أو الفائض، وباعتبار أن البيانات تحقق المصداقية في الموازنة عند نسبة تباين للعجز أو الفائض لا تتعدى 10%، فإن تلك البيانات لا تحقق مصداقية في التقارير المالية.

### ثالثا: مؤشر التوزيع الاستراتيجي للموارد

بالاعتماد على الجدول السابق رقم (4) يتم تقييم هذا المؤشر بما يوضحه الجدول التالي والذي يبين متوسط توزيع الإيرادات على 5 سنوات محل الدراسة، كالتالي:

### جدول رقم 12 تقييم مؤشر التنوع الاستراتيجي للموارد

البيان	المرتبات وتعويضات العاملين	المستلزمات السلعية والخدمات	المشاريع الإنشائية والصيانة	الإعانات والمنح الخارجية	المصروفات المختلفة والمدفوعات التحويلية
المتوسط	39.8%		11.34%	28%	8.3%





		13.94%	
--	--	--------	--

### الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية

- يتم تقييم مؤشر التوزيع الاستراتيجي للموارد من خلال ما سبق بالنقاط التالية:
- تشكل نسبة تعويضات العاملين والمنافع الاجتماعية نسبة كبيرة بلغت 39.8% وهو ما يرمي إلى التوسع في الدور الاجتماعي للدولة.
  - تشكل نسبة مبالغ الدعم والتحويلات نسبة كبيرة بلغت 36.3% وهو ما يعكس سياسة الدولة في تحقيق الاستقرار الداخلي وتعزيز العلاقات الخارجية.
  - لم يتبين توزيع الموارد على استراتيجيات وسياسة الكويت نحو " كويت جديدة 2035".
  - يعكس هذا التوزيع للإيرادات اعداد الموازنة في دولة الكويت طبقا لموازنة البنود التقليدية.

### رابعا: مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي

- يتم تقييم هذا المؤشر من الجدول رقم (5) والجدول رقم (6) بالنقاط التالية:
- تفاوتت نسب تقدير الإيرادات إلى تقدير المصروفات بنسب كبيرة، وكانت أقلها السنة المالية 2014/2013 و 2015/2014 ثم قفز الفرق في النسبة بشكل متفاوت جدا، ويرجع السبب إلى التقلبات في أسعار النفط حيث كانت في أوج ارتفاعها سنة 2014/2013 ثم انخفض سعره بشكل ملحوظ سنة 2016/2015.
  - شكل متوسط نسبة الفرق بين الإيرادات المقدر والمصروفات المقدر إلى الإيرادات المقدر 41.714%، وهي نسبة تؤدي إلى علاقة غير واضحة بين الإيرادات المقدر إلى المصروفات المقدر.
  - يظهر نسبة متوسط الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية إلى الإيرادات الفعلية 28.792%.
  - يمول العجز طبقا للسياسة المالية في دولة الكويت والذي يظهر كفرق بين زيادة المصروف عن الإيرادات من صندوق الاحتياطي العام، وإن استمرار هذا التمويل سوف يؤدي إلى ضالة هذا الصندوق وتعرضه للنفاذ.
  - يعكس هذا المؤشر أنه لا علاقة بينه وبين الأداء المؤسسي الحكومي وإن الأمر يتعلق جميعه بأسعار النفط عالميا، مما يتطلب الكثير من الإصلاحات في النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت.



جدول رقم (13) تقييم مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي

البيان	/2016 2017	/2017 2018	/2018 2019	/2019 2020	/2020 2021	المتوسط
نسبة الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية/الإيرادات الفعلية	(%45)	(%30)	(%14)	(%19)	(%51)	(%31.8)

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع وزارة المالية

يوضح الجدول السابق رقم (13) تحليل ومقارنة بين مستوى التغير الناتج عن الفرق بين كل من الإيرادات والمصروفات الفعلية من واقع الحسابات الختامية لدولة الكويت على مدى 5 سنوات محل الدراسة، وقد تبين الآتي:

- بدأت الأوضاع في الاستقرار وانخفض نسبة الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية بعد تجاوز أزمة انهيار أسعار النفط ما بين 2011 إلى 2016 وارتباطه بالربيع العربي وتنامي الوفرة بالمعروض، وكان ذلك واضحاً في السنة المالية 2019/2018 والسنة المالية 2020/2019 حيث انخفضت نسبة الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية إلى 14% و 19%.

- تسببت الضغوط الاستثنائية التي فرضتها تداعيات جائحة كورونا المستجد COVID-19 وما صاحبها من تدهور حاد في أسعار النفط وانخفاض حصة إنتاج النفط الكويتي في ضوء اتفاقيات منظمة أوبك، بإعادة تقدير السعر التحوطي لبرميل النفط في الميزانية من 55 دولار إلى 30 دولار، مما أدى إلى انخفاض إجمالي الإيرادات العامة التقديرية في العام المالي 2021/2020.

- سبق وأن تم تحليل نمط المصروفات الفعلية إلى أنواعها المختلفة، حيث تبين تمسك الدولة في الانفاق على الجانب الاجتماعي والذي يتمثل في نهجها المستمر في التوظيف، كما ظهر واضحا نهج الدولة أيضا في سياستها الخارجية من خلال ضخامة الصرف على المنح والإعانات والتحويلات الخارجية. ترى الباحثة مما سبق أن مؤشر كفاءة الانفاق الحكومي في دولة الكويت يتطلب العديد من الإصلاحات في النظام المحاسبي الحكومي وخصوصا أن دولة الكويت لم تكن من الدول المنافسة في هذا المؤشر العالمي الاقتصادي، كما هو الحال في بعض دول مجلس التعاون الخليجي وهي المملكة العربية السعودية التي احتلت المركز السابع في هذا المؤشر في منتدى الاقتصاد العالمي " دافوس"، مما يبين وجود قصور فيما يخص كفاءة الانفاق الحكومي في دولة الكويت.

#### خامسا: مؤشر الأداء المستقبلي

يتم تقييم هذا المؤشر بتناول التالي:

#### أ- صندوق الأجيال القادمة

- يحقق هذا المؤشر لدولة الكويت الريادة في مجال المحاسبة الجيلية، حيث يعتبر مصروف أساسي من ضمن المصروفات المعتمد بالدولة، إلا أنه يعتمد اعتماد كلي على أسعار النفط العالمية. -ينوه إلى أن السنوات المالية 2016/2017 و 2017/2018 و 2018/2019 حققت العجز الموضح بالجدول السابق رقم (7) بعد استقطاع مخصص صندوق الأجيال القادمة، أما السنة المالية 2019/2020 و 2020/2021 فقد كان العجز الموضح بدون تخصيص استقطاع صندوق الأجيال القادمة. - ينوه إلى أن السنوات المالية 2016/2017 و 2017/2018 و 2018/2019 حققت العجز الموضح بالجدول السابق رقم (7) بعد استقطاع مخصص صندوق الأجيال القادمة، أما السنة المالية 2019/2020 و 2020/2021 فقد كان العجز الموضح بدون تخصيص استقطاع صندوق الأجيال القادمة. - أثرت نتيجة الحسابات الختامية لدولة الكويت على صندوق الاحتياطي العام بإجمالي عجز بلغ 28.804 مليون دينار على مدى سنوات البحث محل الدراسة. - لم يتبين من استقطاع مبالغ لصندوق الأجيال القادمة لأية مساهمة في أداء مؤسسي حكومي يضاف إلى التنوع في إيرادات الدولة.

#### ب- صندوق احتياطي المال العام



-ارتبطت مخصصات صندوق الاحتياطي العام بالفائض أو بالعجز ارتباطا وثيقا بمعدلات أسعار النفط عالميا.

- يظهر الجدول رقم (8) متوسط عجز صندوق الاحتياطي العام على مدى 5 سنوات محل الدراسة بلغ 14.507 مليون دينار، ويظهر هذا العجز المتنامي ضعف الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت.

-ارتبطت مخصصات صندوق الاحتياطي العام بالفائض أو بالعجز ارتباطا وثيقا بمعدل سعر برميل النفط في السوق العالمي، فيحقق عجز متنامي طوال السنوات المالية محل الدراسة، بلغ هذا العجز أقصاه عام 2021/2020 مبلغ 10.772 مليون دينار كويتي، وكان نتيجة انعكاسات جائحة كورونا COVID-19 على اقتصاد دولة الكويت والعالم أجمع، كما أثرت نتيجة الحسابات الختامية لدولة الكويت على صندوق الاحتياطي العام بإجمالي عجز بلغ 28.804 مليون دينار على مدى سنوات البحث محل الدراسة.

- يتم تقييم هذا المؤشر بأنه لم يضيف أو يحقق أية إضافة للأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت.

#### سادسا: مؤشر تنوع مصادر الموارد

يتم تقييم هذا المؤشر من خلال بيانات الجدول رقم (9) ويتضح التالي:

-يشكل متوسط نسبة الاعتماد على المورد النفطي إلى إجمالي الموارد بأكثر من 88 % على 5 سنوات محل الدراسة.

- تشكل جميع الموارد الأخرى غير النفطية والمتمثلة بالضرائب والرسوم وإيرادات التخلص من الأصول التشغيلية والإيرادات الأخرى متوسط نسبة تقل عن 10% من إجمالي الموارد.

- لا يتحقق هذا المؤشر على منظومة العمل الحكومية في دولة الكويت، ويتمثل ذلك واضحا في الأزمة الاقتصادية العالمية جراء جائحة كورونا COVID 19 2020، فقد أبرزت هذه الجائحة خطورة الاعتماد على مورد وحيد للإيرادات يشكل أكثر من 88 % من مجموع الإيرادات الكلية، وإن تلك الأزمة التي تمر بها دولة الكويت والعالم أجمع بلورت الخطوات الأساسية لتنوع الإيرادات ليس فقط غير النفطية، بل يستوجب معها تنوع مصادر الإيرادات التي تحقق الاكتفاء الذاتي من خلال الاستثمار في الزراعة والصناعات التحويلية وتصنيع المنتجات المستوردة داخل الدولة.

يتبين من تحليل المؤشرات على بيانات المنظومة الحكومية لدولة الكويت صحة وقبول الفرض الثاني "يمكن تقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت".



### خامسا: النتائج والتوصيات

#### أ. النتائج النظرية

- يصبح قياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي ضرورة ومدخلا لتحسين الأداء والوقوف على جوانب القوة والضعف في أداء الحكومة للتغلب على الصعوبات التي تواجهه.
- يحقق وجود مؤشرات ومقاييس جيدة قياس الأداء المؤسسي الحكومي وتقييمه، حيث يبين مدى العلاقة بين الأداء الفعلي بالمخطط له.
- تبين المؤشرات والمقاييس الانحرافات الموجودة في النظام المحاسبي الحكومي وتحقق الإجراءات التصحيحية بشأنه.
- تتعدد أنماط مؤشرات الأداء المؤسسي الحكومي بحسب البيئات المختلفة للدول، فلا يسهل انشاء مؤشرات لعملية القياس والتقييم تكون صالحة في جميع الأوقات والأماكن.
- توصلت الدراسة إلى مؤشرات لقياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت وتمثلت في مؤشر نسبة الثقة، ومؤشر مصداقية الموازنة، ومؤشر التوزيع الاستراتيجي، ومؤشر كفاءة الانفاق الحكومي، ومؤشر الأداء المستقبلي، ومؤشر تنوع مصادر الموارد، وتم قياسها على مخرجات الميزانية التقديرية والحساب الختامي لدولة الكويت وتم التوصل إلى تقييمها والوقوف على نقاط القوة والضعف للتمكن من معالجتها.

#### ب. نتائج الدراسة التطبيقية

- قبول الفرض القائل بأنه "يمكن قياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت".
- قبول الفرض القائل بأنه " يمكن تقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت".

#### ت. التوصيات

- ضرورة الاهتمام بوضع مؤشرات ومقاييس لقياس وتقييم الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت بصفة خاصة وعلى مستوى الدول بصفة عامة، مع ضرورة تنقيحها بصفة مستمرة بحسب التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال الحكومية.



▪ ضرورة الاهتمام بربط تقييم الأداء الحكومي بأداء النظام المحاسبي الحكومي، حيث تعتبر مخرجات هذا النظام المكون الأساسي لقياس وتقييم هذا الأداء والعمل على تصحيحه بما يمكن من تحقيق أهداف الدولة المرصودة.

▪ ضرورة الاهتمام بالبعد التعليمي والتدريبي في فهم واستيعاب مقومات قياس الأداء المؤسسي الحكومي وتقييمه وفهم مكونات النظام المحاسبي الحكومي.

### ▪ المراجع والمصادر

#### أ. المراجع العربية

- 1- عبدالرحيم، عبدالرحيم محمد. "الخرائط الاستراتيجية كمدخل لتحقيق التوافق وقياس الأداء المؤسسي في المؤسسات الحكومية". المجلة العربية للإدارة مصر، مجلد 39، عدد 2، 2019.
- 2- حجير، حسن السيد. "أثر العمل بنموذج الإدارة العامة الجديدة على مقياس الأداء الحكومي". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية جامعة الإسكندرية مصر، العدد الثاني المجلد الثالث مايو 2019.
- 3- حسين، رامز رمضان محمد. "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة". المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس مصر، المجلد العاشر العدد الرابع الجزء الأول سنة 2019.
- 4- طبايبي، سليمة. كتاب "النظرية المحاسبية" مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رمح) المملكة الأردنية عمان الطبعة الأولى 2016.
- 5- زغول، خالد سعد. "كتاب المالية العامة". كلية القانون الكويتية العالمية، دولة الكويت الطبعة الثالثة 2012. حقوق الطبع محفوظة للمؤلف ولكلية القانون الكويتية العالمية.
- 6- عبدالسلام، عبدالله وآخرون. "كتاب المحاسبة الحكومية النظرية والتطبيق". كلية التجارة جامعة القاهرة مصر سنة 2019.
- 7- الانفاق العام والمساءلة المالية. إطار تقييم إدارة المالية العامة. "تحسين إدارة المالية، تعزيز التنمية المستدامة". 2018.



<https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-alanfaq-alam-walmsalt-almalyt-atar-tqyym-adart-almalyt-alamt-thsyn-adart-0>

8- فاخر، أماني. "المحددات المؤسسية لتدفقات التجارة الدولية: دراسة تطبيقية على مصر". المجلة العربية للإدارة مجلد 38 العدد 2 يونيو 2018 مصر.

9- هادي، سهيل "الاستقرار السياسي دراسة في المؤشرات وعوامل التحقيق" دراسات وأبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية الجزائر مجلد 10 عدد 3 سبتمبر 2018 السنة العاشرة.

10- خضري، ياسمين " " .الموقع الحالي لمصر على خريطة المؤشرات الدولية والمحلية للحكومة الرشيدة ومكافحة الفساد.

<http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/9da37e71-a5f7-453f-a360-f18a80bbcad0.pdf>

11- الموقع الرسمي لرؤية المملكة العربية السعودية 2030

<https://vision2030.gov.sa/ar/programs/FSDP>

12- وزارة المالية الإمارات العربية المتحدة. " تقرير الأداء المالي عن تنفيذ الميزانية العامة للحكومات الاتحادية للنصف الأول من السنة المالية 2013 " .

#### ب- المراجع الأجنبية

- 1- SOFYANI, Hafiez; AKBAR, Rusdi; FERRER, Rodiel C. "20 years of performance measurement system (PMS) implementation in Indonesian local governments: Why is their performance still poor?". Asian Journal of Business and Accounting, 2018, 11.1.
- 2- Jany-Catrice, Florence., 2020. "A Political Economy of Performance Measurements". Social Work & Society, 18(1).
- 3- AL SHOBAKI, Mazen J., et al. "The Role of Measuring and Evaluating Performance in Achieving Control Objectives-Case Study of" Islamic University". 2018.





- 4- Diana, M.I.H.A.I.U., 2014. "**MEASURING PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR: BETWEEN NECESSITY AND DIFFICULTY**". Studies in Business & Economics, 9(2).
- 5- Røge, K.M. and Lennon, N.J., 2018. "**A study on the criteria of internal transparency, efficiency and effectiveness in measuring local government performance**". Financial Accountability & Management, 34(4).
- 6- Gourfinkel, D., 2017. "**Regional Study on the Management, Control, and Recording of Fixed Assets: Latin America and the Caribbean**". World Bank.
- 7- Salleh, K., Ab Aziz, R. and Abu Bakar, Y.N., 2014. "**Accrual accounting in government: Is fund accounting still relevant?**". Procedia-Social and Behavioral Sciences, 164.
- 8- Ouda, H.A., 2016. "A Practice-Relevant Approach for Revenues Recognition in the Public Sector Entities: A Practitioner's Perspective". International Journal of Governmental Financial Management, 16(2).
- 9- BUSO, Marco; MARTY, Frédéric; TRAN, Phuong Tra. Public-private partnerships from budget constraints: Looking for debt hiding?. International Journal of Industrial Organization, 2017, 51.
- 10- Bala, A. and Koxhaj, A., 2017. "Key performance indicators (KPIs) in the change management of public administration". European Scientific Journal, ESJ, 13(4).