

بناء نموذج موازنة لقياس وتطوير الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي بدولة الكويت (دراسة ميدانية)

لولوه يوسف الملا¹, محمد حسين أحمد², عبدالرحمن مصطفى الفرماوي³

¹باحثة بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان

²أستاذ بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان

³مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان

الملخص:

تعتبر الموازنة وثيقة سياسية مركزية للحكومة تعكس جوانب متعددة منها الجانب الاجتماعي والاقتصادي والسياسي والقانوني وغيره، ومع وجود نماذج غير مطورة للموازنات تنتهجها الحكومات فإنه يصعب معها الوصول للأهداف والاستراتيجيات، فعدم ملاءمة الموازنة الحكومية لأدائها المؤسسي المستهدف يشكل العائق الأكبر نحو تحقيق الأهداف والرؤى المرصودة، الأمر الذي يستدعي معه بناء واقتراح نموذج للموازنة يقيس الأداء المؤسسي الحكومي ويسعى إلى تطويره مراعيًا بذلك الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل دولة. تسعى دولة الكويت إلى تحقيق رؤية "كويت جديدة 2035" وتبحث تلك الدراسة بناء نموذج موازنة مطور يساعد على قياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت وتطويره.

الكلمات المفتاحية: النموذج المحاسبي، تطوير الاداء الحكومي، دولة الكويت.

Research Summary

The budget is a central political document for the government that reflects multiple aspects, including the social, economic, political, legal and other aspects, with undeveloped models of budgets pursued by governments, it is difficult for them to reach goals and strategies, the inadequacy of the government budget for its targeted institutional performance constitutes the biggest obstacle towards achieving the set goals and visions, this calls for building and proposing a budget model that measures



government institutional performance and seeks to develop it, taking into account the internal and external conditions surrounding each country.

The State of Kuwait seeks to achieve the vision of "New Kuwait 2035", and this study looks to build a developed budget model that helps measure government institutional performance in the State of Kuwait and develop it.

Key words: Accounting model, government performance development, State of Kuwait.

مقدمة

ترصد الدول أهداف واستراتيجيات لتحقيقها فهي بذلك تحتاج إلى أدوات عديدة، وأن أهم أداة لمتابعة تحقيق تلك الأهداف هي وجود نظام محاسبي حكومي يتضمن موازنة تتلاءم معها بحيث تقيس وتطور الأداء المؤسسي الحكومي، فالتطور في أدوار الدولة وتطلعاتها يتطلب التطور أيضا في نماذج الموازنات الحكومية.

أ- الدراسات السابقة

1-دراسة -دراسة محمد عبدالرضا كاكولي (2018)

" تطوير موازنة البرامج والأداء بهدف إحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي " تناولت الدراسة واقع أساليب الرقابة وتقييم الأداء في القطاع الحكومي الكويتي وتحليل معوقاتها وعيوبها والتي أبرزها اتباع نظام الموازنة التقليدية، توصلت الدراسة إلى أنه يمكن احكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي، بالتخلي عن نظام الموازنة التقليدية لما تعانيه من قصور ومشكلات حيث تفتقر موازنة البنود للرقابة على البرامج والمشاريع، ويتطور مقومات النظام المحاسبي والمالي الحكومي الكويتي وما يتبعه من تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية يتحقق التكامل والدقة في قياس الأداء.

2- دراسة إيهاب محمد يونس (2021)

" تطبيق موازنة البرامج والأداء بين الواقع والمأمول حالة مصر " تناولت الدراسة مدى تطبيق جمهورية مصر العربية لنظام موازنة البرامج والأداء والذي تم الإعلان عنه في موازنة العام المالي 2015/2014، وتم التوصل إلى أنه لا يوجد تحول حقيقي إلى موازنة البرامج والأداء في مصر وإنما اقتصر الأمر على مجرد محاولات محدودة للتحول إلى موازنة البرامج والأداء ولم يتم أيضا تحديد مدى زمني



للتحول الجديد، ولم يتم التعديل في النظام المحاسبي للدولة والذي يعتبر حجر الأساس للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء، كما لم يتم الاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي طبقت موازنة البرامج والأداء، أوصلت الدراسة إلى ضرورة قيام وزارة المالية المصرية بدراسة متعمقة لتجارب الدول التي سبقت للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء، وضرورة استكمال عملية الإصلاح الإداري وإعادة هيكلة الأجهزة الإدارية لضمان حسن التنفيذ، وتحديد البرامج الرئيسية والفرعية لكل وحدة إدارية ووضع معايير لقياس الأداء الخاص بها.

3-دراسة (TOBING, Yosua Lusopatia and others (2021)

" Tariff Setting as Investment Guarantee on Public to Private Cooperation in Infrastructure Developmen"

تناولت الدراسة توضيح أهمية الموازنة التعاقدية بين الحكومة والقطاع الخاص للتغلب على ندرة الموارد المالية وصعوبة توفرها وكذلك لخفض الانفاق الحكومي والتكاليف الهائلة المطلوبة لتنفيذ مشاريع البنية التحتية، وتشمل تلك المشاريع الطرق السريعة والسكك الحديدية والموانئ البحرية والمطارات ومعدات النقل والكهرباء ومنشآت الغاز وغيرها، ويطلق على تلك الشراكة PPP public to private participation، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة استخدام هذا النوع من الموازنات، وأن هناك متطلبات لتنفيذها تتمثل أهمها في تطوير الأنظمة والتشريعات المالية والرقابية بشكل يتناسب مع هذا النوع من الموازنات.

4-دراسة محمد عمر زيدان وعاطف آدم بخيت (2019)

دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الانفاق (دراسة ميدانية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس- جامعة نجران)

تناولت الدراسة الموازنة العامة للدولة وأهدافها وأنواعها، وركزت على الموازنة الصفرية بأنها الطريقة التي تتمثل في اجراء تقييم شامل ومنتظم لجميع البرامج والمشاريع التي تتضمنها وثيقة الموازنات العامة سواء كانت مشروعات جديدة أو قائمة من العام السابق وذلك لضمان استخدام الموارد المتاحة بطريقة أفضل، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية يساعد المؤسسات العامة في رفع كفاءة التخطيط المالي من خلال التغلب على عدم التأكد ومواجهة التغييرات التي قد تحدث في المؤسسة، كما أنه يوفر قدر أكبر من المرونة للإدارة العليا لإعادة توزيع الموارد المالية ويساهم في ترتيب أولويات الانفاق العامة، كما أنه يساعد في تنمية مهارات العاملين في مجال التخطيط، ويتطلب ذلك العمل على تطوير النظام المحاسبي في المؤسسات العامة لضمان استخدام الأساليب المحاسبية في مجال التخطيط والرقابة والتغلب على ضعف الموارد المالية وضمان



ترتيب أولويات الانفاق العام والتحقق من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، كما يتطلب إجراء دراسات متعلقة بالتنظيمات العملية لتنفيذ أسلوب الموازنة الصفرية وبناء نماذج قابلة للتطبيق، مع ضرورة الأخذ بالاعتبار طبيعة المؤسسة والأنشطة التي تنطبق عليها.

5- دراسة (Meily Surianti and Abdul Rahman Dalimunthe (2017)

"THE IMPLEMENTATION OF PERFORMANCE BASED BUDGETING IN PUBLIC SECTOR (INDONESIA CASE: A LITERATURE REVIEW"

تناولت الدراسة وضع الحالة في دولة إندونيسيا، فهناك حاجة إلى تحسين الأداء الحكومي لمواجهة المطالب المتعددة من الجمهور نحو المزيد من الانفاق بالرغم من أن الجمهور لا يرغب في دفع المزيد من الضرائب، مما دفع ذلك إلى إجراء تغييرات جذرية في نظام الإدارة العامة أهمها: التغييرات الإدارية / التغييرات المحاسبية / تغييرات في الميزانية، فتناولت الدراسة تطوير الموازنة العامة وربطها بالمهام المطلوب تنفيذها من خلال الموارد المتاحة مع الحد من الإنفاق الزائد في القطاع الحكومي، وتوصلت إلى أنه لا بد من استخدام التدابير الحكومية لإدارة وتحسين الأداء من خلال زيادة المسؤولية العامة، وتحسين الإدارة من أجل أداء أفضل، وتحسين وزيادة الموارد والمخصصات، ولتحقيق ذلك فإنه لا بد من تنفيذ الميزانية على أساس الأداء والبرامج ، وأنه لا بد من الفهم الكامل للميزانية وتطويرها بجميع مكوناتها ومراحلها من اعداد واعتماد وتنفيذ والاشراف والتحقق من حساباتها.

تقييم الدراسات السابقة والفجوة البحثية

تناولت الدراسات السابقة مفهوم الموازنات العامة وأهميتها وأنواعها، ووضحت المزايا والصعوبات التي تعوقها وإن كانت أغلب هذه الدراسات لم تربط بين الأداء المؤسسي الحكومي ونوعية الموازنة المطبقة دولياً، وتحاول هذه الدراسة التوصل إلى بناء نموذج للموازنة يربط بين الأداء المؤسسي الحكومي ويساعد على قياسه في دولة الكويت وتطويره بغرض تحقيق أهداف الدولة واستراتيجيتها.

ب- مشكلة البحث والتساؤلات

تتمثل مشكلة الدراسة في قصور نماذج الموازنات في النظام المحاسبي الحكومي عن توفير معلومات تمكن من قياس وتقييم الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي، فلا يزال المفهوم التقليدي للموازنة الحكومية هو القائم مستندا على مبدأ التوازن المالي والتأكد من أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المدرجة، مما يشكل عدم وضوح في خطط الدولة المستقبلية التي تتمثل في الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وغيرها، وفي ضوء ذلك فإنه يمكن للباحثة طرح التساؤلات التالية ومحاولة الإجابة عنها لتكون بمثابة المدخل المقترح للدراسة: -



- 1- هل المقارنة بين نماذج الموازنات الحكومية الموجودة حالياً تسهم في التوصل إلى نموذج موازنة لقياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في دولة الكويت؟
- 2- هل التوصل إلى نموذج موازنة مقترح يستطيع قياس وتقييم الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في دولة الكويت ويسهم في تطويره؟
- لذا تسعى الباحثة إلى بناء نموذج للموازنة يقيس ويطور الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت، مع الأخذ بالاعتبار الاتجاهات المتعددة التي تسعى إلى ذلك.

ج- أهمية البحث

- تتمثل في بيان دور مهم في كل من المجالين العلمي والعملية كما يلي: -
- فمن الناحية العلمية (الأكاديمية)، تقديم نموذج محاسبي مقترح يقيس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي لدولة الكويت مع التوضيح أن هذا النموذج المحاسبي يأخذ بتطوير النظام المحاسبي الحكومي.
- أما من الناحية العملية (الدراسة الميدانية)، تبدو أهمية البحث في تقييم الآراء المختلفة حول النموذج المحاسبي المقترح ومدى تمكنه من قياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في دولة الكويت، وإمكانية الاستعانة بذلك النموذج في البيانات الحكومية للدول التي تتشابه مع البيئة الحكومية الكويتية بما يحقق الجودة في التقارير المالية الحكومية وتحسين وتطوير الأداء المؤسسي الحكومي.
- كما تبدو أهمية البحث في ملامته 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.

د- أهداف البحث

- يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية: -
1. وضع نموذج مقترح لقياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي بدولة الكويت يراعي ما تشهده بيئة الأعمال من تغيرات وعوامل تؤثر على الأجهزة الحكومية.
 2. العمل على إجراء دراسة ميدانية واستقصاء رأي المختصين والمهتمين لاختبار نموذج الموازنة المقترح لقياس الأداء في القطاع وبيان مدى قدرته على تطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت وتطوير الأداء المؤسسي بما يحقق تحقيق الأهداف والرؤى المستقبلية لدولة الكويت.

هـ- فروض البحث



اعتمادا على مشكلة البحث واتساقها مع أهدافها وأهميتها تسعى الباحثة لاختبار الفرض الأساس " يحقق النموذج المحاسبي المقترح التوجه العلمي والعملى نحو تحقيق قياس الأداء المؤسسي بالقطاع الحكومي في دولة الكويت" من خلال الفروض الفرعية التالية:

- 1- "يقدم النموذج المحاسبي المقترح المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد في تقييم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت".
- 2- "يمكن الاعتماد على تطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء لتحقيق الأداء المؤسسي الحكومي".
- 3- "يعتمد على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح في تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها".

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 نماذج الموازنات الحكومية وتحليلها للوصول إلى معرفة يقينية بشأنها.
 - المنهج الاستقرائي، يعتمد على إيجاد نموذج موازنة مناسب يطبق على بيئة الأعمال الكويتية من أجل قياس وتطوير الأداء المؤسسي الحكومي وتحسينه.

ز- تنظيم البحث

يتناول البحث النقاط التالية: -

- أولاً: نماذج موازنات قياس الأداء المؤسسي الحكومي.
- ثانياً: اعتبارات اقتراح نموذج موازنة لقياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي بدولة الكويت.
- ثالثاً: النموذج المحاسبي المقترح لقياس الأداء المؤسسي الحكومي
- رابعاً: الدراسة الميدانية.
- خامساً: النتائج والتوصيات.
- سادساً: المراجع والمصادر

أولاً: نماذج موازنات قياس الأداء المؤسسي الحكومي.



يهدف قياس وتقييم الأداء المؤسسي إلى المساهمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال توفير الشفافية والموثوقية في المعلومات المالية التي تعرض في الموازنات الحكومية ونتائجها لتعزيز عملية اتخاذ القرار وتحفيز العمل الإيجابي للتوافق مع الأهداف المرصودة من خلال إدارة الموارد وقياس التمويل الكلي على مستوى الدولة وكذلك قياس البنية التحتية (Aldeniji. 2020.P 94)، وتناولت العديد من الآراء مفهوم وأنواع الموازنات الحكومية، كما يلي:

1- مفهوم الموازنة الحكومية

تعتبر الموازنة العامة للدولة انعكاس لاتجاه وأداء مؤسسات الدولة حيث يعتبر أساس لأهم أنظمتها السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وأيضا تعبر عن آليات تمويل خدماتها وأنشطتها وبرامجها وكيفية توزيعها، فهي الأداة الأكثر تأثيرا على حياة المواطنين حيث تعتبر مشاركتهم واجبة في صياغة واعداد السياسات المختلفة للدولة والرقابة عليها (عبدالدايم. 2016. ص 260)، كما تمثل الموازنة العامة للدولة خطة مستقبلية في صورة كمية لما يجب أن يكون عليه الأداء الحكومي خلال فترة مقبلة تحقيقا للأهداف المبتغاة بالوحدات الإدارية، (فايد. 2015. ص 325)، وتلعب الموازنات دورا مركزيا في المؤسسات الحكومية الاقتصاد، فالموازنة العامة مصطلح شامل يستخدم للإشارة إلى مجموعة الوثائق وعمليات صنع القرارات والإجراءات ذات الصلة المرتبطة بهم، كما تقر الحكومة من خلال الموازنة كم تتفق وعلى ماذا، وتستطيع قصر النفقات على الإيرادات المتاحة ومنع الإفراط في انفاقها، ويتم وصفها اليوم بأنها وسائل للإعلام والسياسات الهامة وأجهزة التحكم والإدارة الأساسية وقنوات للمساءلة، كما أنها تصنع عملية اتخاذ القرارات (Saliterer. 2018.P 142).

ترى الباحثة بأن مفهوم الموازنة الحكومية يتخطى اعتبارها مجموعة من الجداول الحسابية التي تتعلق بالإيرادات المتوقع الحصول عليها ومصروفات الخدمات التي تقدمها الحكومات إلى مفهوم أوسع وأشمل، فهو مفهوم له أبعاد متعددة تعكس جوانبه الأساسية، فبالإضافة إلى الجانب المحاسبي هناك جانب اجتماعي يؤثر على حياة المواطنين وجانب إداري يتمثل في توزيع المسؤوليات على السلطات التنفيذية والتشريعية وتحقيق الانسجام بينهم، وجانب قانوني يعكسه ما تمر به الموازنة من مراحل متعددة من بداية اعدادها وتشريعها وتنفيذها ومن ثم المصادقة عليها وتقديمها إلى السلطة التشريعية بالمواعيد المحددة وطرق واختصاصات الرقابة عليها بالإضافة إلى الجانب الاقتصادي والذي يمثل الكفاءة في تخصيص الموارد وتعميم التوازن وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

2- أنواع نماذج الموازنات الحكومية



تأثرت الموازنة العامة تأثيراً كبيراً بزيادة دور الدولة في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية، وتوالى الإصلاحات والتطورات على الموازنة العامة فتكونت الموازنة التقليدية وهي ما تسمى بالموازنة البنود وموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية (شعبيث.2014. ص 91)، ثم تمثل آخر تطور لها بالموازنة التعاقدية والتي ركزت على الشراكة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في تنفيذ المشاريع الحكومية (ياسين. 2018. ص 37)، تتناول الباحثة تلك الأنواع من الموازنات من حيث مفهومها ومزاياها وصعوباتها بغرض التوصل لنموذج موازنة حكومي يقيس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت ويطوره.

- **موازنة البنود التقليدية**، تعرف بأنها الموازنة التي تركز تركيزاً تاماً على الاعتمادات التي تدرج في بداية السنة المالية في الموازنة العامة للدولة، ومن ثم التأكد من أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المدرجة في الميزانية وفي الأغراض المخصصة لها وأن الصرف تم وفقاً للوائح والقوانين والنظم، يتميز هذا النموذج ببساطة اعداده وسهولته حيث يكون التقدير على أساس المتوسط الحسابي لعدد من السنوات السابقة (التركيت والحشان. 2015. ص 6)، إلا أن هناك محاولات عديدة تدعو إلى التخلص من تلك الموازنة لما تشكله من صعوبة في التعرف على البرامج الحكومية وصعوبة قياس كفاءة الوحدات الحكومية المختلفة، فإعدادها يكون على أساس متوسط تقديرات عدد من السنوات المالية السابقة، فلا يعبر ذلك عن الاحتياجات الفعلية المرجوة للسنة الحالية كما تفتقر إلى آلية ضمان ربط عمل أجهزة الدولة بأهداف التخطيط، وعدم وجود معايير لقياس الأداء وتحليل التكاليف فلا يتم مراعاة السياسة المالية للدولة وبذلك تفشل الموازنة بعد تنفيذها في انجاز الأهداف المرسومة (الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول. 2015. ص 3)

- **موازنة البرامج والأداء Performance Budgeting**، توأكب تلك الموازنة نشاط الدولة وتحاول ربط عملية التخطيط بالموازنة العامة لها وتتلافى أوجه القصور في موازنة البنود التقليدية، فهي تقسم نشاط الدولة إلى برامج وأنشطة واجبة التنفيذ وتبين الغرض من التخصيصات المالية لها، وبذلك تعمل على تحسين المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي (Clark and others. 2017.p2)، فهي تشير إلى معلومات التمويل وعلاقته بالمرجات والنتائج التي تهدف إلى تحسين الأداء، وهناك عدة أسباب تؤيد استخدام هذا النوع من الموازنات، فهي توفر أساس معلوماتي يسمح لواضعي السياسات دراسة الخيارات واتخاذ أفضلها وتوجيه الاستثمارات نحو حاجتها الفعلية بين الأولويات المتنافسة، كما أنها تحسن المساءلة السياسية، وأداة تحدث تغييرات في سلوك الوحدات الحكومية لتتنافس مع بعضها البعض في التغلب على ندرة الأموال العامة. Marti. (2019.p:314-315)، وبالرغم من ذلك لم تخلو موازنة البرامج والأداء من الانتقاد أيضاً حيث لم تربط تنفيذ

الأهداف في الوحدات الحكومية بالأهداف الاستراتيجية للدولة، بالإضافة إلى صعوبة تنفيذها وتكلفتها العالية وحاجتها إلى الدراسات المستمرة لتقييم الأعمال (Ouda. 2015.p 55).

- **موازنة التخطيط والبرمجة**، جاءت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة نتيجة الحاجة الضرورية لربط برامج الحكومة بالخطة العامة للدولة، فهي ظهرت لمعالجة القصور في موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف العليا للدولة، فهي تجمع بين ثلاثة أبعاد وهي التخطيط والتنفيذ والرقابة (المشهوروي ودرويش. 2018. ص 288)، وتتميز بتقييم الانفاق على أساس تحقيق الأهداف، وتأخذ في الاعتبار تحقيق الأهداف طويلة المدى، ولكن هذه الطريقة لم تخلو أيضا من **القصور والانتقاد** والتي أهمها بأنها تركز على تحقيق الأهداف دون التركيز على كيفية تحقيقها، كما أنها تحتاج إلى تنفيذ نظام فعال لجمع البيانات حتى يسهل في عملية اتخاذ القرارات، كما يصعب مع هذا النموذج تقييم التأثير طويل المدى لبرامج الانفاق (Plaček and others. 2020.PP 3:4).

- **الموازنة الصفرية**، تتطلب تلك الموازنة أن تخضع جميع أنشطة الحكومة لمراجعة دورية في محاولة لحل مشكلة اعتماد الميزانية على بيانات الفترة الماضية، فمن الضروري عند اعداد تلك الميزانية أن تتشارك جميع المستويات الإدارية ((Ibrahim. 2019.p 324)، ويتميز هذا النموذج بتحسين فاعلية الانفاق في تحقيق الأهداف الحكومية، وذلك يتضمن تحديد الأهداف لمراكز الخدمة ثم ربطها بالأهداف العامة للإنفاق الحكومي كما يستبعد المتناقضات في أهداف الوحدات الحكومية من خلال مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في تحديد الأهداف واعداد القرار وكيفية تنفيذه وتحقيق التوزيع الفعال للموارد بين الوظائف المختلفة والتقييم المستمر وتخصيص الموارد حسب ترتيب الأولويات، ورغم ذلك فإن هناك بعض **الصعوبات** التي تواجه تلك الموازنة، أبرزها أنها تستلزم مجهودات كبيرة وتوفر مجموعة من الكوادر المدربة والمؤهلة تأهليا علميا وعمليا لاستخدامها، كما يتطلب وجود نظام معلومات متكامل في الوحدات الحكومية وأيضا أنها تستغرق وقتا طويلا جدا في اعدادها، وقد يدخل في ترتيب الأولويات وحزم القرارات اللجوء إلى التدخل والحكم الشخصي (Al-attara and others. 2020.pp (248:249).

- **الموازنة التعاقدية**، وتعتبر أحدث أسلوب لإعداد الموازنة العامة للدولة، فهو ترتيب تنص فيه الحكومة إلى انشاء بنية تحتية طويلة الأجل وتحتاج إلى استخدام كثيف لرأس المال، ويكون مزيج تمويلي من الحكومة والقطاع الخاص، ومن ثم يكون التشغيل من قبل القطاع الخاص بموجب امتياز طويل الأجل أو عقد إيجار، ويتميز هذا النوع بخلق ترتيبات تعاقدية يتم نقل المخاطر - وإن كانت ليست جميعها - من القطاع الحكومي إلى القطاع



الخاص كوسيلة للتغلب على صعوبة التمويل، ولتسريع المنافسة وتحسين كفاءة التشغيل وتكاليفه، كما يسمح للقطاع الحكومي الاستفادة من الخبرات والابتكار التقني للقطاع الخاص، وبالرغم من ذلك فإن هناك معوقات عديدة أهمها أنها تتطلب إدارة مالية متطورة تستخدم أساليب حديثة في إدارة الإيرادات العامة والنفقات العامة وإدارة الدين العام، وارتفاع تكاليف تطبيقها حيث تحتاج إلى إخضاع البرامج والمشاريع إلى دراسات مستفيضة لدراسة الجدوى الاقتصادية وتحتاج أيضا إلى كوادر مؤهلة ومدربة تقوم بتنفيذ ومتابعة تطبيق البرامج والمشاريع، فالحكومات تنفرد إلى المعرفة المؤسسية لتصميم تلك النوع من التعاقدات طويلة الأجل. (Alexandru and others. 2015.pp 8:10).

وتعلق الباحثة بأن جميع أنواع نماذج الموازنات التي تم تناولها ركزت في كيفية الإنفاق حسب النظم واللوائح المعمول بها دون التركيز على كيفية خلق الموارد وخصوصا مع ندرتها، كما أنها لم تبين كيفية إجراء المقارنات والتحليلات التي توضح مدى الاقتراب من تحقيق أهداف واستراتيجيات الدولة.

ثانيا: اعتبارات اقتراح نموذج موازنة لقياس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي بدولة الكويت.

تتناول الباحثة في هذا الجانب تحديد الاعتبارات التي يجب الاعتماد عليها في تصميم النموذج المحاسبي المقترح لقياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت وتطويره، وتتمثل في التالي:

- توضيح استراتيجية تنفيذ رؤية الكويت 2035 في النموذج المقترح، فقد رصدت دولة الكويت أهداف استراتيجية طويلة المدى لتنفيذ رؤية كويت جديدة عام 2035 تحتوي على 7 ركائز بارزة، يندرج تحت كل ركيزة عدة مشاريع رئيسية (newkuwait.gov.kw).

- التغلب على القصور الحالي في محدودية الموارد، وأهمه ما تشكله الإيرادات النفطية ذات الطبيعة الناضبة، والتي بلغت نسبتها 90% من إجمالي الإيرادات، والأخذ بمفهوم التنويع الاقتصادي وخلق قاعدة اقتصادية صلبة ومتنوعة ومتكاملة قادرة على الاستجابة لجميع التغيرات المحلية والدولية، ولعل أوضحها ما تمر به دولة الكويت والعالم أجمع من تداعيات أزمة وباء كورونا المستجد COVID-19.

- التغلب على القصور الحالي في تضخم النفقات، فيجب تحقيق أكبر استفادة ممكنة من الانفاق الحكومي لتطوير كفاءة الأداء المالي الحكومي، فيظهر أن متوسط المصروفات على باب المرتبات وتعويضات العاملين والمنافع الاجتماعية يشكل نسبة كبيرة اتسمت بالتضخم على مدار سنوات الدراسة، ويمكن استغلال تلك النفقات واعتبارها بمثابة استثمارات في رأس المال البشري، كما يجب إبراز الانفاق الحكومي وزيادته على مشروعات البنية التحتية، وتوجيه الانفاق وتشجيعه نحو جذب بيئة استثمارية تفعل القطاعات غير النفطية الأخرى.



- تطوير أساليب القياس المحاسبي الحكومي، فيجب أن يتم التعامل مع أساليب قياس محاسبية أخرى غير التكلفة التاريخية لبعض بنود الموازنة التقديرية تحديدا لتعكس الواقع الاقتصادي لهذه الموارد والنفقات كاتباع القيمة العادلة والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرهما.
- التوسع نحو الإفصاح المحاسبي الحكومي، ويمثل الإفصاح المحاسبي بصفة عامة توضيح لبنود وعناصر تتضمنها التقارير المالية بما يجعله بمثابة مستوى إضافي للمعلومات المالية والمعلومات غير المالية والتي لها أثر مالي على طبيعة البنود والعناصر التي يتم عرضها بالقوائم المالية.
- متطلبات أخرى، مراعاة اطلاع الجمهور على المعلومات المالية الحكومية الأساسية وسهولة توصلهم لها وفهمها من أجل مشاركتهم في إجراءات اعداد الميزانية وتنفيذها، والإفصاح الكافي عن المعلومات التي يتطلع لتحقيقها الحكومة والشعب، وخصوصا فيما يتعلق بتنفيذ رؤية " كويت جديدة بحلول 2035".
- تناولت الباحثة تحديد الجوانب التي يجب الاهتمام بها لكي يصبح تصميم ومن ثم تطبيق النموذج المحاسبي أمر واقعي وفعال في أداء المهام والأعمال المرجوة منه.

ثالثا: النموذج المحاسبي الحكومي المقترح لقياس الأداء المؤسسي الحكومي.



جدول رقم (1) النموذج المحاسبي المقترح لقياس الأداء المؤسسي الحكومي

1 / النفقات العامة													2 / الإيرادات العامة				
كود	القطاع	المبلغ المخصص (مليون دينار كويتي)	المبلغ المنصرف (مليون دينار كويتي)	مؤشر الإنجاز	أفضل مؤشر	كود		القطاع	المبلغ المقدر (مليون دينار كويتي)	المبلغ الفعلي (مليون دينار كويتي)	مؤشر الإنجاز	أفضل مؤشر					
						رئيسي	فرعي										
1/1	قطاع التنمية الاجتماعية	xxx	xxx	%xx	%xx	1/2		قطاع التنمية الاجتماعية	xxx	xxx	%xx	%xx					
1/1/1	برامج ضمان الحقوق الاجتماعية	xxx	xxx	%xx	%xx	1/1/2		رسوم خدمات برامج ضمان الحقوق الاجتماعية	xxx	xxx	%xx	%xx					
2/1/1	برامج التعليم العام والعالي والجامعي	xxx	xxx	%xx	%xx	2/1/2		رسوم خدمات برامج التعليم العام والعالي والجامعي	xxx	xxx	%xx	%xx					
3/1/1	برامج الرعاية الصحية ووقاية المجتمع	xxx	xxx	%xx	%xx	3/1/2		رسوم برامج الرعاية الصحية ووقاية المجتمع	xxx	xxx	%xx	%xx					
4/1/1	برامج المعاشات	xxx	xxx	%xx	%xx	4/1/2		رسوم برامج المعاشات	xxx	xxx	%xx	%xx					

%XX	%XX	xxx	xxx	رسوم برامج أخرى	5/1/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج أخرى	5/1/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	القطاع النفطي		2/2	%XX	%XX	xxx	xxx	القطاع النفطي		2/1
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج الاستكشاف والإنتاج داخل الكويت	1/2/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الاستكشاف والإنتاج داخل دولة الكويت	1/2/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج النفط الخام	2/2/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج النفط الخام	2/2/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج الصناعات النفطية	3/2/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الصناعات النفطية	3/2/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج الوقود البيئي	4/2/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الوقود البيئي	4/2/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج أخرى	5/2/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج أخرى	5/2/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	قطاع الشؤون الحكومية		3/2	%XX	%XX	xxx	xxx	قطاع الشؤون الحكومية		3/1
%XX	%XX	xxx	xxx	رسوم برامج الديوان الأميري	1/3/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الديوان الأميري	1/3/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	رسوم برامج الرقابة الإدارية	2/3/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الرقابة الإدارية	2/3/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	رسوم برامج الرقابة المالية	3/3/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الرقابة المالية	3/3/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	رسوم برامج الشؤون المحلية	4/3/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج الشؤون المحلية	4/3/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	رسوم برامج أخرى	5/3/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج أخرى	5/3/1	

%XX	%XX	xxx	xxx	قطاع الاستثمار والصناديق المستقبلية	4/2	%XX	%XX	xxx	xxx	قطاع الاستثمار والصناديق المستقبلية	4/1
%XX	%XX	xxx	xxx	10% عائدات استثمارات في برنامج مخصصات صندوق الأجيال القادمة	1/4/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برنامج صندوق الأجيال القادمة	1/4/1
%XX	%XX	xxx	xxx	10% عائدات استثمارات في برنامج مخصصات صندوق الاحتياطي العام	2/4/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برنامج صندوق الاحتياطي العام	2/4/1
%XX	%XX	xxx	xxx	10% عائدات استثمارات في برنامج مخصصات صندوق إدارة الأزمات والكوارث الطبيعية	3/4/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برنامج صندوق إدارة الأزمات والكوارث الطبيعية	3/4/1
%XX	%XX	xxx	xxx	عائدات استثمارات في برنامج استثمارات الحكومة في قطاع الأعمال	4/4/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برامج استثمارات الحكومة في قطاع الأعمال	4/4/1

%XX	%XX	xxx	xxx	عائدات استثمارات أخرى	5/4/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج استثمارية أخرى	5/4/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	قطاع البنية التحتية		5/2	%XX	%XX	xxx	xxx	قطاع البنية التحتية		5/1
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج تطوير منظومة النقل البري	1/5/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج تطوير منظومة النقل البري	1/5/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج تطوير منظومة النقل البحري	2/5/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج تطوير منظومة النقل البحري	2/5/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج تطوير منظومة النقل الجوي	3/5/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج تطوير منظومة النقل الجوي	3/5/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج تطوير البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات	4/5/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج تطوير البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات	4/5/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات تطوير وزيادة الطاقة الإنتاجية للطاقة الكهربائية والمائية	5/5/2		%XX	%XX	xxx	xxx	تطوير وزيادة الطاقة الإنتاجية للطاقة الكهربائية والمائية	5/5/1	
%XX	%XX	xxx	xxx	مردودات برامج أخرى	6/5/2		%XX	%XX	xxx	xxx	برامج أخرى	6/5/1	

%XX	%XX	xxx	xxx	القطاع التمويلي	6/2	%XX	%XX	xxx	xxx	القطاع التمويلي	6/1
%XX	%XX	xxx	xxx	مبالغ المساهمات المجتمعية	1/6/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برامج المساهمات المجتمعية	1/6/1
%XX	%XX	xxx	xxx	مبالغ البرامج التأمينية	2/6/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برامج تأمينية، 1% تأمين من المؤمن عليهم و 1% حصة صاحب العمل	2/6/1
%XX	%XX	xxx	xxx	مبالغ برنامج الزكاة	3/6/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برنامج الزكاة	3/6/1
%XX	%XX	xxx	xxx	مبالغ برامج أخرى	4/6/2	%XX	%XX	xxx	xxx	برامج أخرى	4/6/1
%XX	%XX	xxx	xxx	اجمالي برامج الإيرادات		%XX	%XX	xxx	xxx	اجمالي برامج النفقات	

رابعاً: الدراسة الميدانية

تسعى الباحثة لاختبار الفرض الأساس " يحقق النموذج المحاسبي المقترح التوجه العلمي والعملى نحو تحقيق

قياس الأداء المؤسسي بالقطاع الحكومي في دولة الكويت" باختبار الفروض الفرعية التالية:

1-الفرض الفرعي الأول: " يقدم النموذج المقترح المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد في تقييم وتطوير

النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت".

تم تحليل نتائج التحليل الاحصائي للأراء المختلفة باستمرار الاستقصاء كالتالي:

جدول رقم (2)

Chi- كا- تربيع- Square		الإحصاءات الوصفية		نسبة استجابة عينة الدراسة					يقدم النموذج المقترح المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد في تقييم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت
المفوضية	القيمة X^2	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معتزض جدا	معتزض	محايد	موافق	موافق جدا	
0.0	278.09	0.577	4.48	-	0.3 %	3.2 %	44.8 %	51.7 %	1-يحقق تطوير النظام المحاسبي الحكومي خطوة مهمة في تبني الأداء المؤسسي الحكومي وما يعكسه من تحقيق الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية.
0.0	357.37	0.689	4.40	0.3 %	0.6 %	7.9 %	41.3 %	49.9 %	2- يربط برامج ومشاريع كل قطاع بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها ومتابعة التنفيذ خلال فترة الموازنة.
0.0	328.19	0.807	4.33	0.6 %	3.8 %	6.3 %	40.7 %	48.6 %	3- تعمل المعلومات المقدمة على مساعدة الجهات الحكومية في الأعمال الرقابية والاشرفية ومن ثم

تقييم أداء الوحدات الحكومية.									
0.0	306.74	0.549	4.50	0.3 %	-	0.6 %	47%	52.1 %	4- تحقق المعلومات المالية وغير المالية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية كالملاءمة والتمثيل الصادق من خلال واقعيتها وقدرتها على التنبؤ وأهميتها النسبية للقرارات.
0.0	392.01	0.653	4.36	0.6 %	0.3 %	5 %	50.8 %	43.2 %	5- تحقق المعلومات المالية الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية كقابلية للفهم والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب والقابلية للمقارنة (الفترة الماضية والفترة الحالية)
0.0	307.16	0.529	4.45	-	0.3 %	0.6 %	52.4 %	46.7 %	6- تعمل المعلومات المقدمة على تحديد مسؤوليات كل قطاع من قطاعات الدولة بما يعكس ربط الأداء المؤسسي بالوحدات الحكومية بكل من الأهداف المحققة والموضوعة على السواء.
0.0	407.3	0.512	4.68	-	0.3 %	1.3 %	28.4 %	70 %	7- تعمل المعلومات المقدمة على معاونة ومساعدة القائمين والمسؤولين على تحقيق الرقابة المستمرة على الأداء الحالي الفعلي لقطاعات الدولة المختلفة.

0.0	571.59	0.333	4.60	0.6 %	2.8 %	0.9 %5	39.7 %	55.5 %	8- يعتمد على تقييم الأداء المؤسسي بالجهات الحكومية على اجراء مقارنات رأسية بين القطاعات (لفترة الواحدة) وبعضها البعض ومقارنات أفقية بين القطاعات (لفترة سابقة).
-----	--------	-------	------	----------	----------	-----------	-----------	-----------	---

يوضح الجدول السابق الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة بفرض المعلومات المالية وغير المالية المقدمة من قبل النموذج المحاسبي المقترح، إذ يتبين موافقة معظم افراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بهذا المحور، ويبدو ذلك في ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل فقرة (أكبر من 3)، وقد جاء ترتيب أهم تلك الفقرات كما يلي: -

يحقق تطوير وتقييم النظام المحاسبي الحكومي لتبنى الأداء المؤسسي الحكومي وما يعكسه على تحقيق الاهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية. (وسط حسابي: 4,48)

يعتمد تقييم الأداء المؤسسي بالجهات الحكومية على اجراء مقارنات رأسية بين القطاعات (لفترة الواحدة) وبعضها البعض ومقارنات أفقية بين القطاعات (لفترة سابقة). (وسط حسابي: 4,60)

-تحقق المعلومات المالية وغير المالية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية كالملاءمة والتمثيل الصادق من خلال واقعيتها وقدرتها على التنبؤ وأهميتها النسبية للقرارات. (وسط حسابي: 4,50)

-تعمل المعلومات المقدمة على تحديد مسؤوليات كل قطاع من قطاعات الدولة بما يعكس ربط الأداء المؤسسي بالوحدات الحكومية بكل من الأهداف المحققة والموضوعة على حدا السواء. (وسط حسابي: 4,45)

-يربط برامج ومشاريع كل قطاع بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والاقتصادية وغيرها ومتابعة التنفيذ خلال فترة الموازنة. (وسط حسابي: 4,40)

كما يوضح الجدول السابق التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستقصاء والتي تتعلق بمحور المعلومات المالية وغير المالية المقدمة من قبل النموذج المحاسبي المقترح، ولاختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة تم استخدام اختبار كا - ترييغ، إذ يوضح الجدول السابق ما يلي: -

توجد فروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من الفقرات المتعلقة بهذا المحور وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل فقرة، وتشير نتيجة اختبار كا- تربيع إلى أن هذه الفروق تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث أن مستوى المعنوية أقل من 5%، ومن ثم فإن الغالبية يرون أن النموذج المحاسبي المقترح يقدم معلومات مالية وغير مالية تعتبر أساسية في لقياس الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت. يتضح من النتائج السابقة أن هناك اتفاق على أن المعلومات المالية وغير المالية المقدمة من قبل النموذج تسهل قياس الأداء المؤسسي الحكومي وتساعد في تطويره، وعليه يتم قبول الفرض الفرعي الأول "يقدم النموذج المقترح المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد في تقييم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت".

2- الفرض الفرعي الثاني: " يمكن الاعتماد على تطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء لتحقيق الأداء المؤسسي الحكومي".

تم تحليل نتائج التحليل الاحصائي للآراء المختلفة باستمرار الاستقصاء كالتالي:

جدول رقم (3)

Chi- كا- تربيع Square		الإحصاءات الوصفية		نسبة استجابة عينة الدراسة					يمكن الاعتماد على تطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء لتحقيق الأداء المؤسسي الحكومي"
المعنوية	القيمة X2	الانحراف الوسط	الحسابي	معرض جدا	معرض	محايد	موافق	موافق جدا	
0.0	452.61	0.633	4.54	0.6 %	0.6 %	3.8 %	35.3 %	59.9 %	1-يعمل على تحديد البرامج المطلوب تنفيذها وما تتضمنه من أنشطة ومشاريع تستهدف استراتيجية واهداف الدولة المختلفة.
0.0	436.49	0.593	4.49	0.3 %	0.3 %	2.2 %	44.8 %	52.4 %	2- يمكن الاعتماد عليه في هيكلة مؤسسات وقطاعات الدولة بشكل مرن وأفضل من أسلوب موازنة البنود، إذ يتم التعامل مع جهاز مركزي

									مرن لمتابعة الأداء المؤسسي الحكومي.
0.0	210.37	0.899	3.96	0.6 %	15 %	6.3 %	46.6 %	29.4 %	3- يمكن الاعتماد عليه في هيكله مؤسسات وقطاعات الدولة بشكل مرن وأفضل من موازنة البنود، إذ يتم تشكيل لجنة مستقلة منخصصة من السلطة التشريعية والتنفيذية لمتابعة الأداء المؤسسي الحكومي.
0.0	436.99	0.599	4.50	0.3 %	0.3	2.5 %	42.9 %	53.9 %	4- تحقق العلاقة الترابطية بين كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، من خلال أن تقوم الأخيرة بمتابعة كافة المراحل المختلفة للموازنة بشكل يتسم بالتفصيل مقارنة بالأساليب التقليدية.
0.0	272.26	1.043	4.12	6.6 %	0.3 %	8.2 %	44.2 %	40.7 %	5- يتطلب التعامل مع هذا الأسلوب وتطبيقه توافر مجموعة من الكوادر المحاسبية والتدقيقية، نظرا لأنها تعد من الأساليب المتطورة والحديثة.
0.0	455.73	0.570	4.41	6.6 %	0.3 %	8.2 %	54.6 %	43.5 %	6- تتضمن العديد من المقاييس والمعدلات الخاصة بكل من الأداء المالي والأداء غير المالي بما يساهم في متابعة مستوى التقدم والانتاج.

0.0	553.36	0.552	4.65	0.3 %	0.3 %	0.9 %	31.2 %	67.3 %	7- يعتبر الاعتماد على هذا الأسلوب بمثابة نظام محاسبي حكومي متطور وبداية نحو الربط بين العمل المحاسبي والتنفيذي والرقابي بصورة تنعكس على تحسين الأداء بالجهات الحكومية ماليا وغير ماليا.
0.0	390.81	0.711	4.37	0.3 %	3.3 %	2.2 %	48.3 %	46.1 %	8- يتطلب تطوير العمل وفقا لاسلوب موازنة البرامج والأداء توافر مجموعة من المقومات مادية وتكنولوجية وموارد بشرية.

يوضح الجدول السابق الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة بالفرض الفرعي الثاني " يمكن الاعتماد على تطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء لتحقيق الأداء المؤسسي الحكومي"، إذ يتبين موافقة معظم افراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بهذا المحور، ويتضح ذلك من ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل فقرة (أكبر من 3)، إذ جاء ترتيب أهم تلك الفقرات كما يلي:-

- يعتبر الاعتماد على هذا الاسلوب بمثابة نظام محاسبي متطور وبداية نحو الربط بين العمل المحاسبي والتنفيذي والرقابي بصورة تنعكس على تحسين الأداء بالجهات الحكومية ماليا وغير ماليا (وسط حسابي: 4,65).

- يعمل على تحديد البرامج المطلوب تنفيذها وما تتضمنه من أنشطة ومشاريع تستهدف استراتيجية وأهداف الدولة المختلفة (وسط حسابي: 4,54).

تحقق العلاقة الترابطية بين كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، من خلال أن تقوم الأخيرة بمتابعة كافة المراحل التنفيذية اثناء المراحل المختلفة للموازنة بشكل يتسم بالتفصيل مقارنة بالأساليب التقليدية (وسط حسابي: 4,50).

كما يوضح الجدول السابق التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستقصاء والتي تتعلق بمحور أهمية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، واختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة تم استخدام اختبار كا - تربيع، إذ يوضح الجدول السابق ما يلي: -

توجد فروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من الفقرات المتعلقة بمحور أهمية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل فقرة، وتشير نتيجة اختبار كا - تربيع إلى أن هذه الفروق تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث أن مستوى المعنوية أقل من 5%، ومن ثم فإن الغالبية يرون أن أهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء في النموذج المحاسبي المقترح الذي يقيس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في دولة الكويت.

يتضح من النتائج السابقة أن هناك موافقة على أهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء في النموذج المحاسبي المقترح الذي يقيس الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في دولة الكويت، وعليه يتم قبول المحور الثاني " يمكن الاعتماد على تطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء لتحقيق الأداء المؤسسي الحكومي"

3- الفرض الفرعي الثالث: "يعتمد على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح في تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها".

تم تحليل نتائج التحليل الاحصائي للآراء المختلفة باستمرار الاستقصاء كالتالي:

جدول رقم (4)

Chi- Square	الإحصاءات الوصفية	نسبة استجابة عينة الدراسة	يعتمد على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح في
كا- تربيع			



مستوى المعقولة	القيمة X2	الانحراف الوسط	الحسابي الوسط	معتزض جدا	معتزض	محايد	موافق	موافق جدا	تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها
0.0	441.09	0.814	4.49	0.6 %	3.8 %	5.4 %	26.8 %	63.4 %	1-تعد القطاعات الحكومية في الدولة موازاناتها على أساس تحديد واضح للأهداف الاستراتيجية في ضوء خطط ورؤية الدولة.
0.0	654.59	0.783	4.63	0.3 %	4.4 %	3.8 %	14.8 %	76.7 %	2-تعتبر مرحلة اعداد الموازنة المرحلة الأهم لمخططي السياسات في الدولة، حيث تمثل الخطة التي تبين مدى التزام الحكومة بتنفيذ برامجها.
0.0	699.96	0.878	4.63	3.5 %	0.6 %	4.1 %	12.9 %	78.9 %	3- يعتبر أسلوب موازنة البرامج والأداء المنتهج في النموذج المحاسبي المقترح أداة إدارية توجه الحكومة حول كيفية تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجيتها.
0.0	303.05	0.538	4.43	-	0.3 %	1.3 %	53.9 %	44.5 %	4-تعتمد الموازنة العامة للدولة ماليا بحيث تغطي أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها.
0.0	631.25	0.883	4.60	3.5 %	0.6 %	4.1 %	16.4 %	75.4 %	5- ترتب مرحلة تشغيل النموذج المحاسبي المقترح وتحدد القطاعات المولدة للإيرادات والموارد والتي تعتمد عليها الدولة

في تمويل احتياجاتها.									
0.0	628.22	0.628	4.68	0.9 %	0.9 %	0.3 %	24.6 %	73.2 %	6- يتضمن النموذج المقترح مؤشرات أداء يتم من خلالها تقييم أداء كل قطاع حكومي وبرامجه الرئيسية.
0.0	365.95	0.976	4.36	2.5 %	4.7 %	6.6 %	26.8 %	59.3 %	7- يعد تقييم أداء كل قطاع أساس العمل نحو تعديل وتصحيح وبيان الاختلافات بين ما تم التخطيط له وما تم تطبيقه من برامج ومشاريع وأنشطة تم رصدها في مرحلة اعداد الموازنة.
0.0	468.16	0.757	4.54	0.6 %	0.3 %	9.1 %	24.6 %	65.3 %	8- يتوضح وتحدد تقارير النموذج المحاسبي المقترح ما تم إنجازه من البرامج والأنشطة على مستوى كل قطاع حكومي وتمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات المستقبلية نحو تحقيق أهداف الدولة واستراتيجيتها.

يوضح الجدول السابق الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة بالمشور الثالث " يعتمد على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح في تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها "، إذ يتبين موافقة معظم أفراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بهذا المشور، ويتضح ذلك من ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل فقرة (أكبر من 3)، وقد جاء ترتيب أهم تلك الفقرات كما يلي: -

-ترتب مرحلة تشغيل النموذج المحاسبي المقترح وتحدد القطاعات المولدة للإيرادات والموارد والتي تعتمد عليها الدولة في تمويل احتياجاتها ونفقاتها. (وسط حسابي: 4,68).

-تعتمد الموازنة العامة للدولة ماليا بحيث تغطي أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجيتها. (وسط حسابي: 4,63).

-تعتبر مرحلة اعداد الموازنة المرحلة الأهم لمخططي السياسات في الدولة، حيث تمثل الخطة التي تبين مدى التزام الحكومة بتنفيذ برامجها. (وسط حسابي: 4,63).

-يتضمن النموذج المحاسبي المقترح مؤشرات أداء يتم من خلالها تقييم أداء كل قطاع حكومي وبرامجه الرئيسية. (وسط حسابي: 4,60).

كما يوضح الجدول السابق التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستقصاء والتي تتعلق بالفرض الفرعي الثالث "يعتمد على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح في تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها"، واختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة تم استخدام اختبار كا - تربيع، إذ يوضح الجدول السابق ما يلي: -

-توجد فروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من فقرات خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح، وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل فقرة، وتشير نتيجة اختبار كا - تربيع إلى أن هذه الفروق تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث أن مستوى المعنوية أقل من 5%.

يتضح من النتائج السابقة أن هناك موافقة بأن على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح، وعليه يتم قبول الفرض الفرعي الثالث يعتمد على خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح في تحقيق أهداف وبرامج خطط الدولة واستراتيجياتها".

يتضح من النتائج السابقة أن هناك موافقة على الفروض الفرعية الثلاثة المتعلقة بالنموذج المحاسبي المقترح للتطبيق على دولة الكويت، وعليه يتم قبول الفرض الثالث القائل "يحقق النموذج المحاسبي المقترح التوجه العلمي والعملي نحو قياس الأداء المؤسسي بالقطاع الحكومي في دولة الكويت".

خامسا: النتائج والتوصيات

أ. النتائج النظرية

- تجاهل تطوير نموذج الموازنة الحكومي في دولة الكويت يؤدي إلى قصور في جودة المعلومات والتقارير المالية.
- يتطور الأداء المؤسسي الحكومي في دولة الكويت بتطوير أحد أهم أدواته وهو تطوير النظام المحاسبي الحكومي.



- تفنقر نماذج الموازنة التقليدية إلى اعداد جيد للموازنة العامة للدولة فلا تحقق المرونة والملاءمة في التعامل مع المتغيرات والأوضاع المحيطة.
- تركز أغلب أنواع الموازنات في كيفية الانفاق حسب النظم واللوائح المعمول بها دون التركيز على كيفية خلق الموارد وخصوصا مع ندرتها.

ب. النتائج الميدانية

- قبول الفرض القائل بأن "يمكن بناء نموذج محاسبي لقياس الأداء المؤسسي في دولة الكويت".
- قبول الفرض القائل "يمكن قياس وتقديم أداء مؤسسي حكومي أفضل في دولة الكويت من خلال اتباع نموذج الموازنة المقترح"

ت. التوصيات

- ضرورة وضع استراتيجية متكاملة لتطوير الأنظمة الحكومية بما فيها تطوير نموذج موازنة يحقق كفاءة وفاعلية الأداء المؤسسي على مستوى الدولة.
- انشاء منظومة متكاملة لإدارة الأداء المؤسسي الحكومي يستطيع الربط بين أولويات الوحدات الإدارية مع أولويات الحكومة بما يعزز ويطور الأداء المؤسسي الحكومي وتحقيق أهداف الدولة الاستراتيجية.
- ضرورة تحقيق الكفاءة بتنويع مصادر الإيرادات مع تحقيق كفاءة في الانفاق الحكومي بشقيه التشغيلي والرأسمالي بما يحقق وفورات توجه للتوسع في مشاريع أخرى، وكذلك تقديم دعم لازم للأجهزة الحكومية لتمكينها من الالتزام بسقوف الانفاق المخصصة لها في الموازنة.



المراجع والمصادر

أ. المراجع العربية

- 1- عبدالدايم، أحمد حمدي. "الحكومة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة بمصر دراسة تحليلية 2000-2014". المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية مصر جامعة قناة السويس كلية التجارة الإسماعيلية المجلد السابع ملحق العدد الرابع 2016.
- 2- فايد، عادل طه أحمد. " تطوير اعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط" مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس مصر المجلد 19 العدد 1 سنة 2015.
- 3- شعبيث، سندس. " دراسة تحليلية لأسباب عدم إقرار الموازنة العامة في العراق للعام 2014". مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية المحور الاقتصادي المجلد 6 العدد 1.
- 4- ياسين، أيام. " إمكانية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة للتخطيط والرقابة في الموازنة الاستثمارية". مجلة جامعة حماة سوريا المجلد الأول العدد الخامس 2018.
- 5- التركيت، سعود والحشان، خالد. "دور موازنة البرامج والأداء وتطبيق أساس الاستحقاق في زيادة كفاءة الموارد العامة للدولة". بحث مقدم لديوان المحاسبة الكويتي، سنة 2015.
- 6- دراسة مرصد الموازنة العامة وحقوق الانسان. "الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول". أوراق السياسات 12 مارس 2015.

ب. المراجع الأجنبية

- 1- ADENIJI, Adeyinka Samson. "Performance Measurement and Good Governance: An Evaluation of Singaporean Experience and Lesson for Nigeria". Journal of Global Social Sciences, 2020, 1.4.
- 2- Saliterer, I., Sicilia, M. and Steccolini, I., 2018. "Public budgets and budgeting in Europe: State of the art and future challenges". In The Palgrave handbook of public administration and management in Europe. Palgrave Macmillan, London.
- 3- Clark, C., Menifield, C.E. and Stewart, L.M., 2018. "Policy diffusion and performance-based budgeting". International Journal of Public Administration, 41(7), pp.528-534.



- 4- Martí, C., 2019.” **Performance Budgeting and Medium-Term Expenditure Frameworks: A Comparison in OECD Central Governments**”. Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice, 21(4), pp.313-331.
- 5-Ouda, H.A., 2015. “**Technical Challenges Facing the Implementation of Performance Budgeting and Accrual budgeting**”. International Journal on Governmental Financial Management, 15(2).
- 6- Plaček, M., Nemeč, J., Ochrana, F., Půček, M. and Vaceková, G. ”**Budgeting and Public Finance**”.Springer Nature Switzerland AG 2020 A. Farazmand (ed.), Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance.
- 7-Ibrahim, M.M., 2019. “**Designing zero-based budgeting for public organizations**”. Problems and Perspectives in Management, 17(2).
- 8- Al-attara, H.A., Mashkourb, S.C. and Hassanc, M.G.”**Zero-Based Budget System and its Active Role in Choosing the Best Alternative to Rationalise Government Spending**”. International Journal of Innovation, Creativity and Change. www.ijicc.net Volume 13, Issue 9, 2020.
- 9- Alexandru and others.” **A Guide to Public-Private Partnerships1 (PPPs): What Public Procurement Specialists Need To Know**”.2015.

ج- المواقع الإلكترونية

1-موقع رؤية كويت جديدة

<https://www.newkuwait.gov.kw>

2-موقع وزارة المالية دولة الكويت

<https://www.mof.gov.kw/auctform.aspx>

