الموازنة التعاقدية ودورها في تحسين المساءلة المحاسبية والادارية وكفاءة الرقابة على المال العام اللازم لإعادة اعمار قطاع غزة

اعتدال محمد الحلو

الملخص:

يهدف البحث لمعرفة اثر استراتيجية الموازنة التعاقدية على التطبيقات المحاسبية وملائمتها للمعايير المحاسبية عند عرض القوائم المالية واهميتها لتحقيق المساءلة المحاسبية والادارية والجودة العالية في التنفيذ وتحسين الاداء للجهاز الحكومي الفلسطيني وقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لهذا الغرض واستخدمت قائمة الاستقصاء كاداة رئيسية لجمع البيانات، وبلغت عينة الدراسة بالمسح الشامل (١٢٠)، كما تم استخدام برنامج التحليل الاحصائي (spss) كرزمة احصائية لإدخال ومعالجة البيانات واختبار الفرضيات. وتوصلت نتائج البحث الى ان الموازنة التعاقدية تحسن المساءلة المحاسبية والادارية وهذا يدل على ان هذا الاسلوب يمكن ذوي العلاقة من مراقبة ومحاسبة المسئولين والمتعاقدين بشان نتائج او مخرجات العقد حسب شروط التعاقد، وكذلك تحسن كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الاداء الحكومي وذلك من خلال معالجة الانحرافات والاسراف وتوجيه الاداء نحو تحقيق الفاعلية والكفاءة وتسهيل اتخاذ القرارات الحكومية بشان الانفاق والاستثمار. وقد اوصت الباحثة بنشر الثقافة والتوعية اللازمة لتطبيق الموازنة التعاقدية في الاوساط الادارية عامة والاوساط المالية خاصة، كما اوصت بضرورة تطوير عمليات الدفع الكترونيا وقيد الالتزامات ومعالجتها في مواعيدها المستحقة وذلك من خلال نظام المعلومات المحاسبية والادارة المالية.

Abstract

The research aims to identify the impact of contract budget strategy on accounting applications. In addition, the research identifies its alignment with accounting standards when presenting financial statements and its importance for achieving accounting and managerial accountability and high quality in implementing and improving the performance of Palestinian governmental system. The researcher used the analytical descriptive methodology for this purpose and used questionnaire as the main instrument of data collection. Through comprehensive survey, study sample consisted of 120 individuals. Furthermore, the SPSS was used for entering and processing data and testing hypotheses. The results of study indicate that contract budget improves accounting and managerial accountability. In turn, this result shows that this method enables those in charge to control and hold officials responsible for public finance. In addition, it helps to improve governmental performance through tackling deviations and waste, directing performance towards achieving efficiency and effectiveness and facilitating governmental decisions regarding spending and investment. The researcher recommends to spread culture and awareness which is required to apply contract budget in public managerial communities and financial private communities. In addition, she recommends to develop electronic payment processes, entering and processing liabilities at their due times using accounting information and financial management system.

مقدمة:

تعتبر الموازنة التعاقدية احدث انواع الموازنات التي تم تطبيقها بداية من قبل وزارة المالية النيوزيلندية في عام ١٩٩٦ كمحاولة لإعادة تشكيل الموازنة العامة على انها نظام عقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة المركزية بمعنى ان تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية امام الجميع قطاع خاص وعام بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج باقل تكلفة وبالوقت المحدد (كوشك، ٢٠١٣)، ومن اهم ميزات الموازنة التعاقدية انها ساعدت في اعادة صياغة طرق اعداد الموازنة العامة بربط الموازنة بالخطط الاستراتيجية للدولة.(سلوم والمهاني، ٢٠٠٧)، اضافة لما للموازنة التعاقدية من اثر ايجابي على التطبيقات المحاسبية وعرض القوائم المالية بعدالة ومساهمتها في مد نظام محاسبة المسؤولية ومعايير رقابة كفاءة الاداء بكافة المعلومات المناسبة (باقر شكارة،٢٠١٠).

الجزء الاول: الاطار العام للبحث

مشكلة البحث:

يتطلب نظام الموازنة في فلسطين ضرورة التفكير بالحلول المجدية التي تواكب متطلبات العصر والتطورات الحديثة بالاقتصاديات وتوزيع الموازنة عبر نظام مالي متطور يهدف الى دعم الاولويات وليس الوزارات (اليمني، ٢٠١٢)، ولو نظرنا للموازنة الفلسطينية نجدها تبتعد عن الهدف الرئيسي لها كونها مرآة للسياسات المالية لأنه ليس من المهم تحقيق التوازنات المالية الشكلية بين الايرادات والنفقات بل يجب ان يتعدى هذا الامر لتحقيق التوازن لاقتصادي والتوازن الاجتماعي. (عبد الكريم، ٢٠٠٩)، وتعاني الحكومة الفلسطينية من زيادة الانفاق العام و العجز المتزايد كل عام في موازنتها، وقد حذر البنك الدولي من استمرار العجز المتفاقم في موازنة السلطة الفلسطينية حيث بلغ العجز ١.١ مليار دولار في موازنة العام ٢٠١٢ حسب تقرير وزارة المالية الفلسطينية.

ان اعتماد الاسلوب التقليدي للموازنة في ظل المتغيرات الجديدة سيكون غير فاعل في قياس كفاءة الاداء الحكومي (بمعنى انه لا يلبي احتياجات ومتطلبات المجتمع الفلسطيني وخصوصا حاجة البيئة الفلسطينية لإعادة الاعمار والتي تتطلب

موازنة لا تقل عن ٧ مليار دولار حسب الاحصائيات الدولية).وعليه يمكن تحديد المشكلة فيما ياتي:-

- لا يوجد تخطيط إستراتيجي واضح لإعداد الموازنة لدى الجهاز الحكومي الفلسطيني وهذا ينعكس بالسلب على مشاريع اعادة الاعمار والمشاريع التطويرية.
- ان الموازنة تستخدم كاداة انفاق وليس كاداة ادارة وهذا ادى الى زيادة الانفاق العام لدى الجهاز الحكومي الفلسطيني واستمرار العجز العام المتراكم في الموازنة العامة.
- عدم اعتماد الاساليب الحديثة في التدقيق على اوجه الصرف العامة وقصور المساءلة عن الفاعلية والكفاءة.

ويمكن صياغة المشكلة في السؤال الاتي:-

هل يتم اعداد الموازنة العامة للجهاز الحكومي الفلسطيني وفق خطط استراتيجية وسياسات مالية واقتصادية واضحة تلبي متطلبات الاعمار؟ وهل يتم استخدام اساليب حديثة للتدقيق على اوجه الصرف وتقويم كفاءة الاداء؟

فرضيات البحث:

١- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تحسين المساءلة المحاسبية والادارية للجهاز الحكومي الفلسطيني واستراتيجية الموازنة التعاقدية.

٢- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين كفاءة الرقابة على المال العام وسهولة تقويم
الاداء للجهاز الحكومي الفلسطيني واستراتيجية الموازنة التعاقدية.

٣- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التطبيقات المحاسبية وملائمتها للمعايير المحاسبية والرقابة الاستراتيجية ومعايير استراتيجية الموازنة التعاقدية.

أهداف البحث:

١- التعرف على مفهوم وواقع استراتيجية الموازنة التعاقدية واهيتها في التطبيق لدى الاجهزة الحكومية.

٢- اختبار العلاقة بين تطبيق الموازنة التعاقدية وبين تحسين مستوى المساءلة المحاسبية والادارية للأجهزة الحكومية.

٣- اختبار العلاقة بين تطبيق الموازنة التعاقدية وبين تحقيق الرقابة على المال العام وسهولة تقويم الاداء الحكومي.
٤- معرفة الاثر الذي تحققه استراتيجية الموازنة التعاقدية على التطبيقات المحاسبية وملائمتها للمعايير المحاسبية عند عرض القوائم المالية.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث اهميته من خلال ما يلي:

الاهمية العلمية:

أ- ان تطبيق الموازنة التعاقدية كنظام لتطوير الموازنة العامة يهدف الى تطوير منظومة العمل المالي الحكومي وتفعيل التقنيات الحديثة لإدارة الموارد الحكومية والعمل على تحقيق النقلة النوعية في الاداء المالي الحكومي ضمن اطار الرؤية الاستراتيجية للحكومة ووفق افضل التطبيقات والمعايير العالمية وتعزيز الدور التنافسي من الناحية الاقتصادية والمالية والاجتماعية وتحقيق مؤشرات اداء متميزة.
ب- يساعد هذا الموضوع في التعرف على افضل الاساليب والاستراتيجيات التي يمكن للوحدات الحكومية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ومعالجة الانحرافات.

الاهمية التطبيقية:

١- تنبع اهمية البحث من خلال اهمية الموازنة العامة للجهاز الحكومي الفلسطيني ودورها في خدمة ما يقارب من ٤.٥ مليون نسمة وحاجة الحكومة لتوضيح مهامها بخصوص مشاريع اعادة الاعمار والتي تتم بموجب التعاقد وتكون قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ مالية محددة تدفعها الحكومة قبل واثناء وبعد تنفيذ الاتفاق.
٢- يستطيع القائمون على اعداد الموازنة العامة من خلال الدراسة معرفة اهمية نظام الموازنة التعاقدية في تحديد التكاليف الخاصة بالبرامج والمشاريع الحكومية وتحديد سبل الرقابة عليها.

الجزء الثاني: الاطار النظري والدراسات السابقة

اظهرت العديد من الدراسات التي اجريت على بيئة العمل الحكومي ان تطبيق الموازنة التعاقدية يعمل على الارتقاء بمستويات الاداء الحكومي ويسهم في تحسين

المساءلة المحاسبية والادارية بموجب الاجراءات التعاقدية والتي تضمن تحديد تكلفة مسبقة وفق خطة موضوعة ودراسات استرشاديه موثقة بنتائج محددة ووفق جداول زمنية معينة.

اولا: الموازنة التعاقدية ودورها في تحقيق المساءلة المحاسبية والادارية:

إن الموازنة التعاقدية حديثة النشأة وهي أخر ما توصل إليه التطور في الموازنات الحكومية وقد كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزيلندية في عام (١٩٩٦)، وقد انتقلت فيما بعد إلى دول العالم المتقدم مثل أمريكا وكندا وذلك في سنة (١٩٩٨). وقد عرفها (ROBINSON MARC 2000,) بأنها تحويل العلاقة بين الحكومة ووكالاتها من علاقة تمويل إلى علاقة شراء، ويعتبر أن فكرة التعاقد أمر أساسي لإدارة القطاع العام، ويقول الكاتب أن الموازنة التعاقدية تعتمد على النتائج بدلاً من النواتج وأنها مزيجا من عنصرين: الأول- إعادة بناء الحكومة على أساس السوق والثاني-موازنة البرامج، ويرى (ابو النور، ٢٠١٠) بأنها" محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة للدولة على أنها نظام عقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة المركزية، بمعنى أن تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع عام وخاص) بغية الفوز بمتعاقدين لتنفيذ البرامج والمشاريع بكفاءة وفاعلية ووفقا للأهداف المخططة وفي الوقت المناسب، وبرهن كل من (Cleland & Ireland, 2006) على أن القصد من الموازنة التعاقدية هو خلق المنافع العامة والأصول طويلة الأجل مثل مشاريع البنية التحتية وغيرها... فالموازنة التعاقدية تقدم تفاصيل احتياجات التنمية طويلة الأجل للحكومات وتنشئ عملية موحدة بصدد وضع الخطة لسنوات متعددة وتحويلها إلى برامج وتقدم تفاصيل عن المشاريع التي تنوي تنفيذها على مدار السنين لتعرض كعطاءات. **و قد استنتجت الباحثة التعريف التالي للموازنة التعاقدية "**

هي موازنة الاتفاقيات المنعقدة وفق شروط ومعايير واهداف استراتيجية مدروسة من قبل اصحاب المصلحة بهدف الحصول على خدمات او تحقيق نتائج ذات نوعية وكمية وكيفية واضحة ومحددة مسبقا وبمدة زمنية معينة، بموجبها يتم تقييم الاداء والتمكن من المساءلة بغاية تحقيق اعلى درجة من الكفاءة والفاعلية للبرامج والمشاريع الحكومية المنجزة سواء كانت خدمية او انشائية او استثمارية او غيرها ".

متطلبات تطبيق الموازنة التعاقدية:

١. تغيير طريقة الإدارة التقليدية التي لا تتماشى مع الموازنة التعاقدية، بمعنى تبني المفهوم المعاصر للإدارة العامة the new public management ويعرف على أنه ربط الموارد المالية المتاحة بمخرجات محددة بأسلوب تنافسي بحيث يتم تجنب الإهدار في تنفيذ المخرجات المستهدفة، وبشكل أكثر وضوحا هو (عبارة عن طريقة حديثة لإعادة تنظيم الأجهزة في القطاع العام، بما يجعل أسلوب إدارتها وسياسة إعداد تقاريرها وطرقها المحاسبية المستخدمة أقرب ما تكون إلى تلك المستخدمة في القطاع الخاص).

٢. الحاجة إلى التخطيط الاستراتيجي المحكم والذي يعمل على تحديد دقيق للنواتج المطلوب تحقيقها بكفاءة وكذلك تحديد الأسعار أو التكاليف التي تعكس تكلفة النواتج بكفاءة (Robinson marc 2000).

٣. التحول من نظام التعاقد الموحد Single-primeإلى نظام التعاقد المتعدد Multiple-prime لمساعدة الحكومة على إدارة مشاريعها بسهولة وبساطة، ولحماية صغار المقاولين (Milwaukee,wi,2013).

٤. تهيئة البيئة المناسبة التي تتيح العمل بأسلوب الموازنة التعاقدية.

٥. الخضوع إلى التشريع: للموازنة جانب تشريعي لا يتم العمل به ما لم تصبح كقانون ويتم الإجماع عليه وتصادق عليه السلطة التشريعية، وعليه فإن تنفيذ الموازنة يتم بشكل قانوني ويخضع للتعليمات التي تصدرها الجهات الرسمية المختصة.

٦. وجود دراسة محدثة عن التكلفة: يعتمد وضع تخصيصات الموازنة على الكلف الموضوعة لكل برنامج كما أن حسابات التكاليف ضرورية لاستخدامها كمقياس عند تحليل العطاءات وترسيه العقود.

٧. إعداد التعليمات والشروط: ان وجود الشروط والمواصفات وجدول الكميات والخرائط وغير ذلك معد بوضوح فضلا عن وجود المرونة في العمل من خلال إعطاء الرخص الكافية للتسهيل تبعا للمواصفات المطلوبة.

وتستخلص الباحثة من ذلك ما يلي:

إن الموازنة التعاقدية لا تقتصر على موظفي القطاع الحكومي لتنفيذ البرامج والمشاريع الخاصة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية وإنما هي تعمل ضمن نموذج اللامركزية في التنفيذ بحيث تتيح الفرصة للتنافس بما يؤدي إلى انجاز البرامج والمشاريع الخدمية والتطويرية بأعلى جودة وكفاءة ممكنة ويتم ذلك بناء على تحديد شروط ومواصفات مسبقة وإعداد دراسات تحتوي على تكلفة تقديرية يتم الاعتماد عليها عند ترسية البرنامج أو المشروع.

أهداف التعاقد:

من أهم الأهداف لعملية التعاقد من قبل الطرفين حسبما حددها world health (organization ,regional office for the western pacific, 2004)

١. التحكم بالإنفاق العام من قبل المزود والمشتري حيث أن المشترين يستقبلوا كمية ثابتة من التمويل (ميزانيات تغطية).
٢. التشجيع لقبول التعاقدات للملتزمين ضريبيا وهنا تحرك بالالتزام بنظام الدفع الضريبي.
٣. من خلال عملية التعاقد والرقابة عليها يتم تجميع الكثير من البيانات المفيدة والمهمة
للأغراض الإدارية ومن هنا تعم الفائدة.
٤. التعاقد قاد إلى وضوح أعظم للمورد من خلال تخصيص الخدمات داخل التعاقدات.
٥. التعاقد أتاح فرصا لأنماط جديدة لتزويد الخدمة.

ومن خلال الأهداف السابقة ترى الباحثة:

أن العملية التعاقدية تمنع التهرب الضريبي وهذا بدوره يحسن الإيرادات للدولة ثم أن عملية التعاقد تعمل على تخصيص الخدمات المطلوبة وتوصيفها بدقة وهذا يسهل تقييم النتائج وابتكار أساليب جديدة لتزويد الخدمة.

الانتقادات التي توجه للموازنة التعاقدية:

نظرا لحداثة هذا النموذج فلم تظهر عيوبه حتى الان، الا ان (كوشك،٢٠١٣) حدد العيوب التالية:

١. غياب الكثير من المعلومات عن السوق واسعاره عن القطاع العام مما يجعل دخوله في منافسة تعاقدية مع القطاع الخاص امرا محفوفا بالمخاطر.
٢. عدم وجود دراسات جدوى للمشاريع والبرامج الحكومية.
٣. هناك مشاريع لا يقبل عليها القطاع الخاص وبالتالي لابد ان تسند للقطاع العام مثل المشاريع الخدمية منخفضة التكلفة.
٤. حداثة الموازنة التعاقدية وعدم توافر الخبرات اللازمة لها وكذلك عدم كفاية المعلومات.

ولكن هناك عيوب خاصة بالتعاقد في المؤسسات الحكومية وذكر منها (Roberts and Violeta,2010) و(Irene Rubin,2006) ما يلي:

١. تفريغ القطاع العام من الموظفين في المدى الطويل وهذا يؤدي إلى تدمير مؤسسات القطاع العام لعدم قدرتها على تقديم خدمات معينة.
٢. بالنسبة للموظفين العاميين غالبا ما يأخذ المتعاقد البعض منهم، أما البقية فيتقاعدون وهذا يؤثر على مدفوعات التقاعد، وموظفون آخرون ينتقلون إلى أقسام أخرى كبدائل عن توظيفات جديدة أو يضافون إلى القوة العاملة الموجودة مما يؤدي إلى زيادة التكاليف في الأقسام أو البرامج الأخرى، وهذا يؤدي إلى زيادة طاقم التوظيف ذو الخلفية والتدريب الخاطئ.
٣. انتشار الفساد والاحتيال ونقل وظائف القطاع العام إلى القطاع الخاص.

مزايا الموازنة التعاقدية

هناك العديد من المزايا الخاصة بالموازنة التعاقدية التي أدلى بها الباحثين مثل (سلوم، ودرويش ٢٠٠٩)، و(كوشك، ٢٠٠٣)، و(عثمان ٢٠١١)

١. ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تقف في وجه الإدارات الحكومية.
٢. عملت على إعادة النظر في صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد على ربط الموازنة بالخطط التنموية للدولة.
٣. ساعدت على تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية بكفاءة واقتصادية وفاعلية.
٤. أدت إلى توصيل المخرجات المطلوبة إلى المواطنين مع ترشيد الإنفاق العام.
٥. وهناك مزايا خاصة بالتعاقدات في المؤسسات الحكومية.

ذكرها (Robertas and violeta ,2010) كما يلي:

أ- التعاقدات الحكومية تؤدي إلى مزيد من الكفاءة للخدمات المقدمة و موفرة للتكلفة.

ب- التعاقدات الحكومية تقود إلى إدارة أفضل للموازنة العامة واللامركزية في إدارة الخدمات العامة.

ج- التعاقدات الحكومية تعمل على زيادة استخدام الأسواق وتشجيع المنافسة بين مؤسسات القطاع العام.

د- التعاقدات الحكومية تمكن من التغلب على المسائل البيروقراطية بسهولة اكبر وان التعاقد لخدمة معينة أسرع وأسهل من إجراءات تعيين موظفين جدد لتقديم خدمة معينة.

١- وحسب تقرير (lessons from new zealand ,2004)

بخصوص التعاقدات في وزارة الصحة تبين ما يلي:

أ- تخصيص الخدمة أصبح منفصلا أكثر وإضافيا، والمتعاقدين أكدوا أن التعاقدات شجعتهم على التركيز على تحسين نوعية وجودة الاهتمام أو العناية بالخدمة رغم تخوفهم من احتمالية أن يكون التعاقد خاسر.

ب- أن التعاقد أتاح فرص لأساليب جديدة لتزويد الخدمة من قبل المزودين.

ج- أن تطوير المعايير الخاصة بالبنود والشروط اللازمة للعملية التعاقدية طور نمط وأسلوب التعاقد وجعلها أسهل وأبسط وأقل تكلفة وأكثر تعاوناً.

د- أن تنوع الأساليب التعاقدية قاد إلى تطور الرقابة والمسؤولية حيث أن الرقابة والمسؤولية جزء مهم من أساسيات الإجراءات التعاقدية وهذا ما تتطلع إليه الإدارة العامة في الدولة وهذا بدوره قاد إلى امتلاك أنظمة معلومات جيدة لدعم الرقابة.

٢- تساعد عملية التعاقد للبرامج والمشاريع في سهولة التقدم للجهات المانحة للحصول على الدعم المالي وهذا يدعم الموازنة العامة للدولة (Erik & athers,2007)

٣- مشروع التعاقد يساعد الجهات الحكومية على مسح ومراقبة التقدم في تحقيق الأهداف من خلال النتائج المتوفرة وهذا يسمح للجهات الحكومية حجب دفعات

المقاولين المتعاقدة معهم إذا كانت النتائج غير مرضية ولا تظهر أي تقدم (Erik & athers, 2007)

٤- وحسب (Milwaukee,wi,2013) فإن التعاقد المتعدد (Multiple-prime syste) يساعد الحكومة على إدارة مشاريعها بطريقة سهلة وبسيطة ويعمل على حماية صغار المقاولينsubcontractors من قبل الحكومة.

ترى الباحثة أن الموازنة التعاقدية تعتبر الأسلوب الأفضل لمواجهة التطورات الإدارية والاقتصادية الحديثة والتوجه اللامركزي في إدارة الدولة الذي من مقوماته اعتماد نظام الإدارة بالأهداف وهو وضع وتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها بشكل يتناسب مع المستويات التنظيمية وتحديد مقاييس النتائج، ومن خلال الموازنة التعاقدية يتحقق البعد الاستراتيجي الذي يضمن زيادة الإيرادات من خلال التخطيط البعيد الأمد والذي ينعكس بالإيجاب على تمويل البرامج الحكومية وتنفيذها حسب معايير الكفاءة وهنا يتحقق التوازن الاستراتيجي بين إيرادات ونفقات الموازنة.

وترى الباحثة ان اعتماد العملية التعاقدية عامل مهم في نجاح جهود إعادة اعمار قطاع غزة بما يضمن تحقيق الشفافية والمساءلة، حيث الحاجة إلى برامج عمل ومشاريع متنوعة ومتعددة خدمية وتطويرية وتنموية وكذلك الحاجة إلى التعاقدات لكافة هذه البرامج والمشاريع لتتمكن السلطة من إعادة إعمار القطاع بعد تعرضه لثلاثة حروب متتالية خلال ثماني سنوات، وقد قدرت حاجة قطاع غزة من الأموال لإعادة الإعمار والعودة إلى ما قبل الحروب والحصار بحوالي (٧,٨) مليار دولار حسب إحصائيات المجلس الاقتصادي الفلسطيني للتنمية والإعمار – بكدار– غزة.

الدراسات السابقة:

ورقة عمل (كوشك، ٢٠١٣)

عنوان ورقة العمل: "الموازنة العامة للدولة.. التطوير أصبح ضرورة -الموازنة التعاقدية" أفضل نموذج يمكن تبنيه في السعودية.

هدف ورقة العمل:

١- تقديم اقتراح من قبل كوشك أن الملائم للمملكة السعودية أن تتبنى نموذج حديث من نماذج الموازنة العامة أسوة ببقية دول العالم التي طورت موازناتها بما يتماشى مع احدث النظريات العلمية والتقنية الحالية وان تبدأ من حيث انتهى العالم.

٢- تقديم توضيح عن مفهوم الموازنة التعاقدية واهدافها ومزاياها والانتقادات الخاصة بها.

أهم نتائج ورقة العمل:

لقد استنتج كوشك أن النموذج الأفضل للمملكة العربية السعودية هو الموازنة التعاقدية حيث تساعد على حسن استغلال المال العام وتوزيعه بالإضافة إلى انها تمنع اختلاسه وهي أحدث انواع الموازنات ومستخدمة حاليا في الكثير من دول العالم المتقدم بدء من كندا والولايات المتحدة مرورا بأوروبا واليابان والصين وانتهاء بنيوزيلندا.

دراسة (باقر شكارة، ٢٠١٠)

عنوان الدراسة "إستراتيجية إعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"

أهداف الدراسة:

١- السعي إلى إعداد موازنة الحكومات المحلية بإستراتيجية تستند إلى نظام الموازنة التعاقدية لتحقيق الجودة المطلوبة ضمن تكلفة البرامج والتوقيت الملائم.

٢- وضع الأسس التي تستطيع الحكومات من خلالها الرقابة وتقويم الأداء لبيان مدى قدرتها على تحقيق أهدافها ونجاح إستراتيجيتها.

٣- التوجه نحو نظام الموازنة التعاقدية يحقق إستراتيجية تخفيض تكلفة البرامج بالجودة المطلوبة والتوقيت الملائم لكونه يستند إلى نظام محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء.

أهم نتائج الدراسة:

١- تعاني الموازنة العامة للدولة والحكومات المحلية من ضعف في إستراتيجيتها

٢- الحاجة إلى تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتتلاءم مع الاحتياجات الإدارية

٣- إن صياغة إستراتيجية الموازنة لا تتم بتحليل معلومات القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي الحكومي كمصدر يفي بالاحتياجات الحالية والمستقبلية، فالمعلومات التي يتم الحصول عليها من قوائم المحاسبة المالية غير كاملة بحد ذاتها بل يجب ربطها بمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي.

٤- أظهرت الدراسة الحاجة إلى أنظمة الموازنة الحديثة التي تعد الموازنة توظيفاً للأموال بهدف تحقيق البرامج الموضوعة.

دراسة (الهلالي، ٢٠٠٨)

عنوان الدراسة: "دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقويم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي ".

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مشكلة البحث الرئيسية والتي تتمثل في عدم اهتمام القائمين على إعداد الموازنة بالأهداف الإستراتيجية والتركيز على الأهداف قصيرة الأجل إلى حد كبير وهذا ناجم عن فلسفة وأسلوب الإدارة التي تأخذ بالأهداف قصيرة الأجل التي تكون أكثر إلحاحا لما لها من تأثير مباشر على معايير قياس الأداء.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

استنتج الباحث أن إعداد الموازنة الصفرية في تطوير الموازنة العامة للدولة وأن الأهداف طويلة الأجل هي الإطار الذي تصاغ فيه الأهداف قصيرة الأجل لتحقيق الكفاءة والفاعلية في أداء الأنشطة الحكومية وذلك بتحديد الأولويات من البرامج الحكومية وإلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل. **أما الإجراءات العملية التي اعتمدها الباحث في التطبيق** فهو إعادة دراسة الخارطة التنظيمية للوحدات البلدية وتحويلها إلى مجموعات قرارية وهي البنية الأساسية التي ترتكز عليها مستويات الموازنة الصفرية.

دراسة (Jiahuan, 2013)

عنوان الدراسة "مقررات التعاقد في الخدمات الصحية"

How Political are government contracting decisions? An Examination of Human service contracting determinants

أهداف الدراسة:

١- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تحفز أو تعوق المدراء العامون لوضع التعاقد على جداول أعمالها؟

٢- وتسعى هذه الدراسة لاستكشاف القوى المحركة في قرارات التعاقد مع الحكومة وتحديداً في الخدمات الإنسانية.
٣- وتهدف هذه الدراسة إلى إضافة المعرفة من خلال المؤلفات التحفيزية للتعاقد.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

١- وأشارت الدراسة إلى أن مجموعة من الدراسات أثبتت أن القرارات التعاقدية الأمريكية كانت في مأمن من التدخل السياسي، وهناك دراسات أخرى أثبتت أن المبررات السياسية لعبت دوراً كبيراً في التعاقد للخدمات الحكومية الالكترونية.
٢- تشير الدراسة إلى أن التعاقدات الحكومية لتوفير السلع والخدمات العامة رغم إنها عملية صعبة، إلا أنها أصبحت ممارسة شائعة في جميع المستويات الحكومية.
٣- أن التعاقد لخدمة الإنسان هو عنصر هام ومتميز مع الحكومة وتقدم غالبية الخدمات الإنسانية من خلال العقود الممولة من القطاع العام، ومعظم هذه العقود تتم مع المنظمات غير الربحية (NGO).

دراسة (violeta Kavaliauskaite & Robertas Jucevicius, 2010)

عنوان الدراسة " جاهزية المؤسسات العامة للتعاقد "

"Readiness of public institutions for contracting"

أهداف الدراسة:

ستتناول هذه الدراسة ثلاثة اهداف :

١- مناقشة الآراء المؤيدة والمعارضة للآثار المترتبة على التعاقد في المؤسسات العامة.
٢- الكشف عن المحددات الرئيسية لاستعداد الفرد للتعاقد في المؤسسات العامة.
٣- فحص قدرة المؤسسات العامة لإدارة عملية التعاقد

وقد استخدم الباحثان: التحليل المنهجي والتحليل المنطقي وأساليب التوليف.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

ومع كل هذه الأدلة التجريبية لفوائد التعاقد في المؤسسات العامة والتي تتمثل في إعطاء قدر أكبر من الكفاءة وتحسين نوعية الخدمات ووفورات في التكاليف والحد من احتكار الحكومة في تقديم الخدمات وزيادة فرص الأعمال للقطاع الخاص

والمرونة من المؤسسات العامة في تقديم الخدمات للمواطنين، إلا إن المعارضين يشككون في هذه الأدلة بحجة الخطر الذي يهدد القطاع العام جراء الفساد والاحتيال ونقل وظائف القطاع العام إلى القطاع الخاص ومشكلة تفريغ القطاع العام.

دراسة (Erik & athers, 2007)

عنوان الدراسة " برهان من كمبوديا عن التعاقدات في مجال الصحة "

Contracting Health Evidence from cambodia

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح فكرة التعاقد الكمبودية في سنة ١٩٩٩ مع المنظمات غير الحكومية (NGO) لإدارة الخدمات الصحية الحكومية في خمس مقاطعات مؤهلة للتعاقد، وقد حددت الأهداف التالية للتعاقد:

١- تحسين إدارة الخدمات الصحية على مستوى المقاطعات.

٢- تحسين صحة الطفل والأم وغيرها، وقد غطت عملية التعاقد عدد السكان الذي يقارب على (١,٢٦) مليون نسمة، وهنا وضعت إدارة خدمات الرعاية الصحية الحكومية مناقصة تنافسية للمنظمات المؤهلة مثل المنظمات غير الحكومية (NGO)، والشركات الخاصة والجامعات في حين بقيت المناطق التي لم تخضع للتعاقد تدار من قبل الموظفين المحليين التابعيين لوزارة الصحة التي تتم عملية المقارنة معها، تم فتح العطاءات في المرافق العامة وتم التعاقد مع الأقل سعر والأكثر جودة، وأعتمد ذلك على نوعية الموظفين الرئيسية المقترحة وخبرة المقاول لتشغيل المشروع ونوعية خطة إدارة المقاول وقد تحسنت النتائج المستهدفة بنحو5.بالنسبة للمقارنة بالمناطق التي لم يتم التعاقد فيها.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

١- أدى برنامج التعاقد إلى توافر الخدمة على مدار ٢٤ ساعة وانخفاض مستوى الغياب وزيادة الزيارات الإشرافية.

٢- مشروع التعاقد ساعد وزارة الصحة على مسح ومراقبة التقدم في تحقيق الأهداف من خلال النتائج المتوفرة وهذا سمح لوزارة الصحة بحجب دفعات للمقاولين إذا كانت النتائج غير مرضية ولا تظهر أي تقدم.

٣- كما ساعدت عملية التعاقد لمشاريع الصحة في التقدم بسهولة للجهات المانحة للحصول على الدعم المالي وهذا يدعم الموازنة العامة للدولة.

الجزء الثالث: اسلوب ومنهجية البحث

بناء على طبيعة الدراسة والاهداف التي تسعى الى تحقيقها فقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من اجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة بل يتعداه الى التحليل والربط والتفسير للوصول الى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد استخدمت الباحثة مصدرين اساسيين للمعلومات

١- **المصادر الثانوية:** اتجهت الباحثة في معالجة الاطار النظري للبحث الى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والاجنبية ذات العلاقة والدوريات والمقالات والتقارير والابحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

٢- **المصادر الاولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأت الباحثة الى جمع البيانات الاولية من خلال الاستبانة كاداة رئيسية للبحث صممت خصيصا لهذا الغرض.

مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بانه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث وبناءا على مشكلة الدراسة واهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من المدراء الماليين والمحاسبين العاملين في اقسام الموازنة لدى الوزارات الحكومية الفلسطينية بالإضافة الى موظفي دائرة الموازنة في المجلس التشريعي ومجموعة من الأكاديميين والمهتمين بالموازنة العامة للدولة.

اداة الدراسة:

تم اعداد استبانة حول الموازنة التعاقدية ودورها في تحسين المساءلة الحسابية والادارية وكفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء للجهاز الحكومي الفلسطيني.

وتتكون مجالات الدراسة من ١٧ فقرة موزعة على ثلاث مجالات.

المجال الاول: تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الاداء الحكومي ويتكون من (٦) فقرات.

المجال الثاني: تحسين المساءلة المحاسبية والادارية ويتكون من (٧) فقرات.

المجال الثالث: معايير استراتيجية الموازنة التعاقدية وتتكون من (٤) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة حسب جدول (١).

جدول رقم (١)
مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	٥	٤	٣	٢	١
التصنيف	بدرجة كبيرة جدا	بدرجة كبيرة	الى حد ما	بدرجة غير مقبولة	بدرجة غير مقبولة جدا

صدق الاستبانة:

١- **صدق المحكمين "الصدق الظاهري"** عرضت الباحثة الاستبانة على مجموعة من المحكمين تالفت من متخصصين في مجالات المحاسبة والاحصاء وقد استجابت الباحثة لاراء المحكمين وقامت باجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

٢- **الصدق البنائي: structure validily**

يعتبر الصدق البنائي احد مقاييس صدق الاداة الذي يقيس مدى تحقق الاهداف التي تريد الاداة الوصول اليها وبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة ويبين الجدول التالي (٢) معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة احصائيا عند مستوى معنوية.٠٥ = وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضع لقياسه.

جدول (٢) معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المجال	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمه الاحتمالية
	مدى تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي	٠.٨٩٤	٠.٠٠٠
	مدى تحسين المساءلة المحاسبية والإدارية	٠.٨٩٥	٠.٠٠٠

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية "٢٣" تساوي ٠.٣٩٦

ثبات الاستبانة: Reliability

يقصد بثبات الاستبانة ان تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبانة اكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، او بعبارة اخرى ان ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم اعادة توزيعها على الافراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة من خلال.

- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدمت الباحثة طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (٣) التالي أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ (٠.٩٢٦٤) مما يطمئن الباحثة على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (٣)

معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
مدى تحسين المساءلة المحاسبية والإدارية	٧	٠٩٢٥٤
مدى تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي	٦	٠.٩٢٧٤
جميع المحاور	**١٣**	**٠.٩٢٦٤**

المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

١- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (٥ - ١ = ٤)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (٤ ÷ ٥ = ٠.٨).

٢- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

٣- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة.

٤- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة.

٥- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

٦- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

٧- معادلة سبيرمان براون للثبات.

٨- اختبار كولومجروف- سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)

٩- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "٣"

الجزء الرابع: تحليل ومناقشة نتائج التحليل ونتائج اختبار الفرضيات

لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية في تحسين درجة المساءلة المحاسبية والإدارية للجهاز الحكومي الفلسطيني بالنسبة لتطبيق الموازنة التعاقدية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٤) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول (مدى تحسين المساءلة المحاسبية والإدارية) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

١- في الفقرة رقم (١) بلغ الوزن النسبي (٧٨.٢٠%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إن "المساءلة المحاسبية والإدارية تمكن ذوي العلاقة من مراقبة ومحاسبة المسئولين والمتعاقدين بشأن نتائج أو مخرجات العقد حسب شروط التعاقد".

٢- في الفقرة رقم (٢) بلغ الوزن النسبي (٧٨.٠٢%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إنه " المساءلة المحاسبية والإدارية تساعد في مطابقة الانجازات المتحققة مع الأهداف المرسومة أو المرغوبة".

٣- في الفقرة رقم (٣) بلغ الوزن النسبي (٧٥.٦٨%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أكبر من (٠.٠٥) مما يدل على إنه "المساءلة المحاسبية والإدارية تعمل على رفع كفاءة استخدام الأموال وتحقيق الفاعلية من النتائج المحققة".

٤- في الفقرة رقم (٤) بلغ الوزن النسبي (٧٥.٥٠%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إنه " المساءلة المحاسبية والادارية تساعد في تحليل الانحرافات في الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب".

٥- في الفقرة رقم (٧) بلغ الوزن النسبي (٧٤.٧٧%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إنه "المساءلة المحاسبية والإدارية تعتمد على أعمال محددة النتائج لتسهيل عملية المساءلة".

٦- في الفقرة رقم (٦) بلغ الوزن النسبي (٧٤.٠٥%) القيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إنه "المساءلة المحاسبية والإدارية تقوي السلطة القضائية وهيئات الرقابة العامة من خلال المراجعة والمتابعة".

٧- في الفقرة رقم (٥) بلغ الوزن النسبي (٧٢.٦١%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على إنه "المساءلة المحاسبية والإدارية تقوي آليات المساءلة الأفقية والرأسية للدولة عن طريق حماية استقلالية أجهزة الإشراف العامة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني(مدى تحسين المساءلة المحاسبية والإدارية) تساوي (٣.٧٨) والوزن النسبي يساوي (٧٥.٥٥%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (٦٠%) وقيمة t المحسوبة تساوي (١٢.١٤٤) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (١.٩٨) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية في تحسين درجة المساءلة المحاسبية والإدارية للجهاز الحكومي الفلسطيني بالنسبة لتطبيق الموازنة التعاقدية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

بالنظر إلى الجدول رقم (٤) التالي **تبين للباحثة** أن أسلوب الموازنة التعاقدية له اثر كبير في تحسين المساءلة المحاسبية والإدارية حيث بلغ متوسط الوزن النسبي للفقرة الأولى والثانية (٧٨%) وهذا يدل على أن هذا الأسلوب يعمل على تمكين ذوي العلاقة من مراقبة ومحاسبة المسئولين والمتعاقدين بشان نتائج أو مخرجات العقد حسب شروط التعاقد وكذلك يساعد في مطابقة الانجازات المتحققة مع الأهداف المرسومة أو المرغوبة.

أما البندين الثالث والرابع فقد حققا متوسط وزن نسبي (٧٥.٥%) وهذا يعني أن هذا الأسلوب يعمل على رفع كفاءة استخدام الأموال وتحقيق الفاعلية من النتائج المحققة وكذلك يساعد في تحليل الانحرافات في الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب.

جدول رقم (٤)
تحليل فقرات المحورالاول
(مدى تحسين المساءلة المحاسبية والادارية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمه الاحتمالية
١	تمكن ذوي العلاقة من مراقبة ومحاسبة المسئولين والمتعاقدين بشأن نتائج أو مخرجات العقد حسب شروط التعاقد.	٣.٩١	٠.٧٢٠	٧٨.٢٠	١٣.٣٠٦	٠.٠٠٠
٢	تساعد في مطابقة الانجازات المتحققة مع الأهداف المرسومة أو المرغوبة.	٣.٩٠	٠.٦٦٠	٧٨.٠٢	١٤.٣٨٢	٠.٠٠٠
٣	تعمل على رفع كفاءة استخدام الأموال وتحقيق الفاعلية من النتائج المحققة.	٣.٧٨	٠.٨٨٨	٧٥.٦٨	٩.٢٩٥	٠.٠٠٠
٤	تساعد في تحليل الانحرافات في الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب.	٣.٧٧	٠.٨٢٨	٧٥.٥٠	٩.٨٦١	٠.٠٠٠
٥	تقوي اليات المساءلة الأفقية والرأسية للدولة عن طريق حماية استقلالية أجهزة الإشراف العامة.	٣.٦٣	٠.٩٢٤	٧٢.٦١	٧.١٩٣	٠.٠٠٠
٦	تقوي السلطة	٣.٧٠	٠.٩١٠	٧٤.٠٥	٨.١٣١	٠.٠٠٠

	القضائية وهيئات الرقابة العامة من خلال المراجعة والمتابعة					
٧	تعتمد على اعمال محددة النتائج لتسهيل عملية المساءلة.	٣.٧٤	٠.٩٤١	٧٤.٧٧	٨.٢٧٠	٠.٠٠٠
	جميع الفقرات	**٣.٧٨**	**٠.٦٧٤**	**٧٥.٥٥**	**١٢.١٤٤**	**٠.٠٠٠**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " ٠.٠٥" و درجة حرية " ١١٠" تساوي ١.٩٨.

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في درجات تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي بالنسبة لتطبيق الموازنة التعاقدية عند مستوى دلالة (0.05 $\geq \alpha$).

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٥) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول (مدى تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

١- في الفقرة رقم (١) بلغ الوزن النسبي (٧٨.٩٢%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على أن اسلوب الموازنة التعاقدية "يعمل على إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة".

٢- في الفقرة رقم (٦) بلغ الوزن النسبي (٧٨.٠٢%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على أن اسلوب الموازنة التعاقدية يمنح "الرقابة على المال العام ويسهل على الحكومة اتخاذ القرار بشأن الإنفاق والاستثمار".

٣- في الفقرة رقم (٥) بلغ الوزن النسبي (٧٧.٨٤%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على أن اسلوب الموازنة التعاقدية يمكن من " التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقا للخطط الموضوعة".

٤- في الفقرة رقم (٣) بلغ الوزن النسبي (٧٦.٩٤%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على أن اسلوب الموازنة التعاقدية "

يعالج أوجه الانحراف والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة ".

٥- في الفقرة رقم (٢) بلغ الوزن النسبي (٧٥.٨٦%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على أن اسلوب الموازنة التعاقدية يعمل على " تحدد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال والاستغلال".

٦- في الفقرة رقم (٤) بلغ الوزن النسبي (٧٥.٥٠%) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على أن اسلوب الموازنة التعاقدية يعمل على " تحصيل الموارد كما هو مقرر لها".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الاول (مدى تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي) تساوي (٣.٨٦) والوزن النسبي يساوي (٧٧.١٨%) هي أكبر من الوزن النسبي المحايد (٦٠%) وقيمة t المحسوبة تساوي (١٢.٦٧٤) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (١.٩٨) والقيمة الاحتمالية تساوي (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في درجات تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي بالنسبة لتطبيق الموازنة التعاقدية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يتضح للباحثة من خلال تحليل الجدول رقم (٥) التالي أن الموازنة التعاقدية تعمل على تحقيق الهدف الاستراتيجي والمتعلق بتحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي ويتضح ذلك من تحقيق البنود المتعلقة بهذا الهدف ومن أهمها ضمان إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة ومعالجة أوجه الانحراف والإسراف وتوجيه الأداء نحو تحقيق الفاعلية والكفاءة، وكذلك تسهيل اتخاذ القرارات الحكومية بشأن الإنفاق والاستثمار والتحقق من أوجه الإنفاق.

جدول رقم (٥) تحليل فقرات المحور الثاني
(مدى تحسين كفاءة الرقابة على المال العام وتقويم الأداء الحكومي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمه الاحتمالية
١	تضمن التاكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة.	٣.٩٥	٠.٧٣٧	٧٨.٩٢	١٣.٥٣١	٠.٠٠٠
٢	تحدد اسباب التبذير والإسراف وسوء	٣.٧٩	٠.٩٤٥	٧٥.٨٦	٨.٨٣٩	٠.٠٠٠

	الاستعمال والاستغلال.					
٣	تعالج اوجه الانحراف والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة	٣.٨٥	٠.٩٠٧	٧٦.٩٤	٩.٨٤٢	٠.٠٠٠
٤	تعمل على تحصيل الموارد كما هو مقرر لها.	٣.٧٧	٠.٨٢٨	٧٥.٥٠	٩.٨٦١	٠.٠٠٠
٥	تتحقق من ان الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطط الموضوعة	٣.٨٩	٠.٩٣٨	٧٧.٨٤	١٠.٠٢٢	٠.٠٠٠
٦	تسهل على الحكومه اتخاذ القرار بشأن الإنفاق والاستثمار.	٣.٩٠	٠.٨٨٤	٧٨.٠٢	١٠.٧٤٠	٠.٠٠٠
جميع الفقرات		٣.٨٦	٠.٧١٤	٧٧.١٨	١٢.٦٧٤	٠.٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " ٠.٠٥" و درجة حرية " ١١٠" تساوي ١.٩٨

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير استراتيجية الموازنة التعاقدية وبين التطبيقات المحاسبية وملائمتها للمعايير المحاسبية والرقابة الاستراتيجية.

وهنا تعمل الباحثة على تحليل العلاقة الارتباطية بين معايير المتغير المستقل (استراتيجية الموازنة التعاقدية) والمتغيرات التابعة (التطبيقات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، والرقابة الاستراتيجية) ولبيان هذه العلاقة تم استخدام مصفوفة ارتباط سبيرمان حسب الجدول التالي:

جدول (٦)

معامل ارتباط سبيرمان

استراتيجية الموازنة التعاقدية X	معامل الارتباط	التطبيقات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية تحقيق الرقابة الاستراتيجية y
معيار الجودة والكفاءة	٨٣%	
معيار التكلفة	٩٣%	

معيار الوقت معيار المرونة	%٨١ %٥٧	

اظهر الجدول رقم (٦) ان هناك علاقة ارتباط قوية بين معايير استراتيجية الموازنة التعاقدية (X) وبين التأثير على التطبيقات المحاسبية وتحقيق الرقابة الاستراتيجية (Y) وكانت المؤشرات كما يلي:

١- وجود علاقة ارتباط قوية بين معيار التكلفة وبين التطبيقات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية وتحقيق الرقابة الاستراتيجية بنسبة ارتباط (٩٣%) وهذا يدل على
ان اعداد الموازنة التعاقدية يتم بموجب تكاليف معيارية وتحليل البدائل وتقليل الانحرافات.

٢- ان هناك علاقة ارتباط قوية بين معيار الجودة والكفاءة وبين التطبيقات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية وتحقيق الرقابة الاستراتيجية بنسبة ارتباط (٨٣%) وهذا يدل على ان الموازنة التعاقدية تحقق مستويات عالية من الجودة عند التطبيق.

٣- ان معيار الوقت حصل على درجة ٨١% وهذا يدل على ان الموازنة التعاقدية تعتبر الوقت اداة معيارية لتنفيذ البرامج والمشاريع المتعاقد عليها.

٤- اما معيار المرونة فقد حصل على اقل المؤشرات وهو معدل ٥٧% وهذا يعني ان المرونة في العمل والتغيير الجزئي في تنفيذ الموازنة التعاقدية له اثر محدود.

ومن خلال المؤشرات والمعايير السابقة تستخلص الباحثة ان تطبيق الموازنة التعاقدية له اثر ايجابي على التطبيقات المحاسبية حيث انها تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية وبالإمكان عرض الموازنة التعاقدية في قوائم مالية تعبر بعدالة وصدق وافصاح كافي، وان نظام استراتيجية الموازنة التعاقدية يعمل على تحقيق رقابة استراتيجية من خلال تطبيق محاسبة المسئولية.

النتائج:

١- إن تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية له اثر كبير في تحسين المسائلة المحاسبية والإدارية من خلال تمكينه لذوي العلاقة من مراقبة ومحاسبة المسئولين

والمتعاقدين بشان نتائج أو مخرجات العقد حسب شروط التعاقد وقدرته على مطابقة الانجازات مع الأهداف المرسومة.

٢- يعد نظام الموازنة التعاقدية الأنسب لتطوير الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية وتسهيل تقويم أداء الوحدات الحكومية وخصوصا في مرحلة اعادة الاعمار لقطاع غزة.

٣- ان تطبيق الموازنة التعاقدية له اثر ايجابي على التطبيقات المحاسبية حيث انها تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية وتعمل على عرض الموازنة ضمن قوائم مالية تعبر بعدالة وصدق وافصاح كافي، و تحقيق الرقابة الاستراتيجية من خلال تطبيق محاسبة المسئولية.

٤- تبتعد الوازنة التعاقدية عن الغموض والتعقيدات وتعمل على تحويل مسار الحكومة من الإنفاق إلى الإنتاج.

٥- إن أسلوب الموازنة التعاقدية يعتمد على دلائل وإثباتات لتقدير التكاليف تتمثل في عقود الاتفاقيات ودراسات الجدوى وغيرها، أي انه لا يعتمد على تقديرات عشوائية تخمينية.

التوصيات:

على ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة النظرية والميدانية التي أجرتها الباحثة حول الموازنة التعاقدية فقد تمكنت من الخروج بالتوصيات التالية:

١- العمل على تجهيز كادر وتزويده بالخبرة اللازمة في مجال التخطيط الاستراتيجي ليتمكن من صياغة أهداف للأجهزة الحكومية في شكل نتائج محددة قابلة للقياس الكمي، ويقود إدارة التحول من النظام القديم إلى أسلوب الموازنة التعاقدية وذلك من خلال عقد دورات متخصصة في هذا المجال وعلى يد خبراء أكفاء.

٢- التحديث المستمر للتشريعات التي تنظم العقود والعطاءات الحكومية وتوفر المناخ الملائم لتطوير العمل ورسم الاستراتيجيات وصياغة الخطط لإعداد مشروع الموازنة التعاقدية بحيث يتم تحديد دقيق للأعمال والتكاليف اللازمة لانجاز المشروع ومتابعته بشكل يضمن إتمام كافة المتطلبات الخاصة باعادة الاعمار وفق جدول زمني محدد.

٣- ضرورة تطوير عمليات الدفع الكترونيا وقيد الالتزامات ومعالجتها في مواعيدها المستحقة وذلك من خلال نظام المعلومات المحاسبية والادارة المالية.

المراجع:

اولا: المراجع العربية:

١- باقر شكارة موفق، استراتيجية الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية، مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العرق، ٢٠١٠.
٢- عثمان حسن زكي، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية باسلوب موازنة البرامج والاداء دراسة ميدانية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، صر، ٢٠١١.
٣- المهايني، محمد خالد (٢٠٠٨) الموازنة العامة للدولة في سوريا الواقع والافاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد السادس عشر، العدد الاول دمشق، سوريا.
٤- الهلالي، دور النظمة المحاسبية الحكومية في تقويم الاداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال النفاق الحكومي، ٢٠٠٨.
٥- سلوم عبد الكريم حسن، درويش محمد حيدر، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ – دراسة تحليلية للموازنة العراقية ٢٠٠٥-٢٠٠٧، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، ٢٠٠٩.
٦- عبد الكريم، نصر موسى نائل وشاح، الموازنة الفلسطينية ١٩٩٥- ٢٠٠٠ دراسة تحليلية للتطورات والاتجاهات في السياسة المالية، مجلة جامعة النجاح للابحاث (العلوم الانسانية) المجلة الرابع عشر، الضفة الغربية، فلسطين، ٢٠٠٨.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

1- **Beniamin Loevinsohn, Performance based contracting for health service in developing countries, World Bank, 2008.**
2- **By lu, Jiahuan ,How political are government contracting decision ?, An Examination of human service contracting determinants ,Academic Journal article from public Administration Quarterly,vol.37,No.2013.**
3- **Cleland & Ireland ,2006 , Project Management.**
4- **Erik Bloom, Elizabeth King,Indu Bhushan ,Michael Kremer , David clinging smith Contracting Health Evidence from Cambodia ,2007.**
5- **Granof , Michael (2007) " Government and not - for – profit accounting:**
concepts and practices " Fourth Edition ,Joho Wiley& Sons, Inc., United States.

6- Irene Rubin, budgeting for contracting in local government, public budgeting and finance 2006.
7- Marc Robinson, contract budgeting,2000
8- Violeta Kavaliauskaite ,Roberta's Jucevicius, (2010), Readiness of public institution for contracting, Economics and Management,.
9- World health organization, reglonal office for the western pacific (2004), contracting for health services, lessons from new zealand.
10- Worthington & Goldsman, contracting with the federal Government.1998.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

١. كوشك، الموازنة العامة للدولة.. التطوير اصبح ضرورة ، مجلة التنمية الادارية، ادارة العلاقات العامة، العدد ١١١، ٣٠ نوفمبر ٢٠١٣:
http://www.tanmia-idaria.ipa.edu.sa/Article.aspx?Id=644.
٢. البنك الدولي يحذر من تفاقم عجز الموازنة الفلسطينية ٢٠١٢:
www.nuqudy.com/
٣. أبو النور يحذر من تنفيذ توصيات "صندوق النقد" إعداد الموازنة الجديدة إهدار للمال العام، الأهرام العربي، بقلم السيد رشاد، ٢٠١٠ تم استرجاعه في، ٢٠١٤/١٠/٨ على الرابط:. http://digital.ahram.
org.eg/articles.aspx?Serial=87559&eid=4384

رابعاً: ورشات العمل والمقابلات الشخصية

١- اياد خالد الشوربجي، ٢٠١٣، " تصور حول امكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء "، الادارة العامة للموازنة - غزة - فلسطي