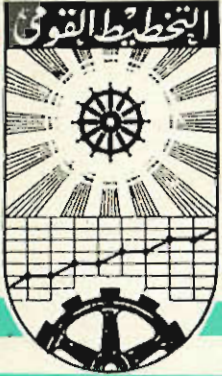


جمهورية مصر العربية



مَعْمَدُ المِخطِيطِ القومِى

مذكرة خارجية رقم (١٤٨٩)

التحليل المالى لبيانات المحاسبة الحكومية
بالتطبيق على
الجمهورية العربية اليمنية

أعداد

د. السيد المتولى العرسى الدسوقي

أكتوبر ١٩٨٨

بسم الله الرحمن الرحيم

التحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية
بالتطبيق على
الجمهورية العربية اليمنية
=====

دكتور
السيد المتولي المرسي الدسوقي
خبير المحاسبة بالمعهد القومي للإدارة العامة
بمنحها

وأستاذ المحاسبة المساعد
بكلية التجارة - جامعة المنصورة ج . م . ع

=====

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة :

تحتل وظيفة التحليل المالى مكانا بارزا فى نظرية المحاسبة حيث تهتم الأخيرة بجمع وتوجيه وتبويب وتسجيل وتصنيف وعرض وتحليل الأحداث المالية التى تقع بالوحدة الاقتصادية. (١)

وقد استخدم التحليل المالى بشكل متقدم وفعال - الى حد ما - فى الوحدات الاقتصادية وذلك بهدف رفع كفاءة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحقيق كل من الكفاءة والكفاءة الانتاجية بشكل عام وكفاءة تدبير وتخطيط واستخدام الاموال والرقابة عليها بشكل خاص. (٢)

والتحليل المالى لبيانات المحاسبة الحكومية فى حاجة دائمة ومستمرة للتطوير لإنتاج معلومات ومؤشرات تفيد على مستوى القطاع الحكومى . وهذا يخفف من حدة ما كان يرمى به من أنه يقتصر على مجموعة من التقارير الدورية ، وبغض النسب التحليلية ولكن الأخيرة استخدمت بطريقة غير منهجية أى دون تحديد أهداف للتحليل ، وإطار للبيانات وربط النسب بها . (٣)

وبالنظر الى الوحدة الادارية الحكومية فى ضوء نظرية الامسوال المخصصة فإنه يمكن القول بوجود وحدة محاسبية تمثل محورا للعمليات المالية والتقارير وان كانت هذه الوحدة المحاسبية تنفرد بخصائص معينة نظرا لمباشرتها نشاط حكوميا له هو الآخر مجموعة من الخصائص. (٤)

و يهدف هذا البحث الى زيادة فاعلية الوحدات الادارية الحكومية وذلك بإنتاج معلومات ومؤشرات من خلال استخدام أساليب التحليل المالى على بيانات المحاسبة الحكومية وايضا على الموازنة العامة للدولة حيث ان الضخامة الحكومية والموازنة العامة للدولة ^{عنصرين} تتكونان / متلازمين من نظام متكامل (٥) للرقابة المالية تكفل التحقق من ان الاموال العامة تستخدم فى تحقيق اغراضها.

كما ان استخدام الاساليب والادوات المتعارف عليها في التحليل المالي - بعد تطويرها بما يتناسب وطبيعة الأنشطة والبيانات في المحاسبة الحكومية - يضيف الى مميزات التحليل المالي مجالا جديدا وهاما . ويمكن ان يعتبر هذا البحث بمثابة نواة لظهور مجال جديد للمحاسبة يمكن ان يدلل على (المحاسبة الادارية في الوحدات الحكومية) .

و يعتمد هذا البحث على كل من الاسلوب المكتبي او النظري في البحث من خلال المراجع والابحاث العلمية المتخصصة في هذا المجال ، وكذلك على الاسلوب التطبيقي على بيانات المحاسبة الحكومية في الجمهورية العربية اليمنية . وعلى ذلك يمكن أيضا القول بأن البحث يجمع بين الطريقتين الاستنباطية والاستقرائية حيث يتناوب الباحث استخدامها بحسب الحاجة وبما يحقق اهداف البحث .^(٦)

و ينصرف هذا البحث الى امكانية استخدام اساليب التحليل المالي بعد تطويرها - على بيانات الحاسبة الحكومية سواء على مستوى الموازنة العامة او على مستوى الوحدات الادارية الحكومية في الدول النامية بشكل عام وفي الدول العربية بشكل خاص . ثم يطبق ذلك على الموازنة العامة في الجمهورية العربية اليمنية وعلى وحدة ادارية حكومية بها وعلى ذلك يخرج عن دائرة هذا البحث موازنة القطاع العام والقطاع المختلط التي قد تكون ملحقه بالموازنة العامة للدولة لانها تمثل وحدات اقتصادية .

ومن الناحية الزمنية يهتم هذا البحث ببيانات سنوات ١٩٨٣ - ١٩٨٤

١٩٨٥ فقط وذلك حتى يخرج البحث في عدد مناسب من الصفحات والاسان

البيانات عن تلك المدة هي التي توفرت للباحث .

ويقوم هذا البحث على مجموعة من الفروض الأساسية تتمثل في إمكانية القول بقصور بيانات المحاسبة الحكومية بشكلها الحالي عن متطلبات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من معلومات. وأنه بالإمكان تطوير مفهوم وأدوات التحليل وأساليب التحليل المالي لتشمل بيانات المحاسبة الحكومية وإمكان تطبيق ذلك على بيانات المحاسبة الحكومية في الجمهورية العربية اليمنية.

وبذلك فإن هذا البحث يتكون مما يلي :

الفصل الأول : بيانات المحاسبة الحكومية وإمكانية امتداد التحليل المالي لها .

المبحث الأول : أنظمة المحاسبة الحكومية الحالية وقصورها

عن إنتاج ما يلزم من معلومات .

المبحث الثاني : إمكانية تطوير التحليل المالي ليشمل

بيانات المحاسبة الحكومية .

الفصل الثاني : أساليب التحليل المالي المقترحة للموازنة العامة للدولة

والمؤسسات الإدارية الحكومية .

المبحث الأول : أساليب التحليل المالي المقترحة على مستوى الموازنة

العامة للدولة .

المبحث الثاني : أساليب التحليل المالي المقترحة على مستوى الموازنة

العامة للدولة والمؤسسات الإدارية الحكومية .

الفصل الثالث : تطبيق التحليل المالي على بيانات المحاسبة الحكومية

في الجمهورية العربية اليمنية .

المبحث الأول : التحليل المالي لبيانات الموازنة العامة

والحساب الختامي في الجمهورية العربية اليمنية

المبحث الثاني : التحليل المالي لبيانات المعهد القومي للإدارة

العامة بالجمهورية العربية اليمنية .

الفصل الاول

بيانات المحاسبة الحكومية وامكانية

امتداد التحليل المالي إليها

يلزم بحث ما اذا كانت انظمة المحاسبة الحكومية المعمول بها حاليا في الدول العربية - باعتبارها من الدول النامية - تفي باحتياجات متطلبات الادارة العامة من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وفي حالة ثبوت قصور هذه الانظمة المحاسبية عن الوفاء بتلك المتطلبات ينتقل الاهتمام الى امكانية تطوير مفهوم وادوات واساليب التحليل المالي بحيث يمتد ليشمل بيانات المحاسبة الحكومية . وعلى ذلك فإن هذا الفصل ينقسم الى بحثين هما :

البحث الاول

انظمة المحاسبة الحكومية الحالية وقصورها

عن انتاج ما يلزم من معلومات

تتباين انظمة المحاسبة الحكومية المطبقة حاليا في الدول العربية وان كانت هذه الانظمة لا تختلف كثيرا من حيث الجوهر ، ويتمثل هذا التباين في اختلاف الاجراءات المحاسبية من ناحية وفي نظام القيد المتبع من ناحية اخرى وان كانت هذه الانظمة تشترك في كونها تعاني نقصا شديدا من ناحية اعداد وتوفير البيانات والمعلومات الضرورية والتي يمكن ان تساعد الادارة العامة في مباشرة مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بكفاءة عالية (٧) وقد اهتمت احدى الدراسات بضرورة متابعة نتائج العمليات المالية (٨)

في وحدات الادارة الحكومية ، ومن ثم ركزت على التقارير المالية الدورية سواء اليومية او الشهرية او السنوية والزمّت ادارة الحسابات المركزية باعداد تقارير يومية وشهرية عن وضع السيولة النقدية للخزينة العامة للدولة متضمنة التدفقات الخاصة بها للفترات المقبلة وفق العوامل الاساسية المؤثرة في السيولة

النقدية حسب الظروف الخاصة بكل دولة .

كما ألزمت نفس الدراسة إدارة الحسابات المركزية بتقديم تقارير متابعة شهرية أو عند الطلب تتضمن تحليلا للبيانات المحاسبية والمؤشرات ذات الأهمية الخاصة في حدود تطبيق الخطة المالية والانحرافات السلبية والإيجابية والاقتراحات التي تراها بشأنها . وأكدت على إلزام نفس الإدارة بتقديم دراسة تحليلية لنتائج تنفيذ الموازنة السنوية ترفق بالحساب الختامي وتوضح الانحرافات السلبية والإيجابية التي تعكسها الكثوف النهائية لحسابات قياس النتيجة والمركز المالي على مستوى جميع الوحدات المحاسبية الحكومية .

ومن المصروف السابق يمتن للباحث ان يذكر مايلي من ملاحظات :-

- ١- أن هناك اتفاق على ان انظمة المحاسبة الحكومية في الدول العربية تمنى نقما في امكانية انتاج المعلومات اللازمة لرفع كفاءة الادارة العامة . وذكرت هذه الحقيقة أمام ١٦ دولة وجة عربية عام ١٩٨٠م .
 - ٢- أن جهودا ومحاولات بذلت لرفع كفاءة هذه الانظمة المحاسبية وأسست عن تقديم نظام محاسبي حكومي موحد للدول العربية بهدف المساعدة على انتاج المزيد من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لدفع عملية التنمية الى الامام من ناحية وتحقيق التكامل العربي من ناحية اخرى .
 - ٣- أن الاهتمام بالتقارير الدورية وتقارير المتابعة كان واضحا وان محور الاهتمام كان منصبا على السيولة النقدية ومحاولة وضع ضوابط للنفقات الخاصة بها في النفقات المقبلة . وكذا الاهتمام بالبيانات المحاسبية واستنتاج مؤشرات خاصة منها واعداد دراسات تحليلية عن تنفيذ الموازنة سنويا .
- غير انه لم يحدد بشكل واضح نوع واساليب التحليل ممكنة الاستخدام أو نوع المؤشرات والنسب المطلوبة ، وربما يكون ذلك الابهام مقصودا

لشباب الاجتهاد والبحث ولتحقيق المرونة بما يكفل لكل دولة ان تختار
مناسبتها . وهذا مادفع الباحث الى الاهتمام بهذا الموضوع ومحاولة
تقديم أساليب مناسبة للتحليل .

٤- أن النص على ضرورة تقديم هذه التقارير والتحليل لم يقتصر فقط
على مستوى ادارة الحسابات المركزية - في وزارة المالية أو الخزنة
حسب ماتم فيها كل دولة - ولكن انصرف الازام ايضا الى مستوى الوحدات
المحاسبية الحكومية . حيث يجب ان تقدم كل من هذه الوحدات دراسة
تحليلية عن نتائج تنفيذها لخايتها المالية مرفقة بالحسابات الختامية
السوية . الى جانب ما قد يدلب منها من تقارير متابعة تفصيلية
خلال السنة المالية .

وهي الباحث ان من شأن ذلك امكان بل وضرورة استخدام الاساليب
التحليلية على كل من البيانات المحاسبية التجميعية للوحدات المحاسبية
الحكومية وكذا على المستوى الجزئي لكل وحدة .

ويؤكد حقيقة تزايد الحاجة الى المعلومات من أنظمة المحاسبة الحكومية
يوما بعد يوم أن اعتمد الموانئين أصبح منصبا على اهم الاهداف
والنتائج التي تحققها الادارة الحكومية .

ومن ثم فإن اهتمام المسؤولين يجب ان ينصرف تلقائيا وبالضرورة الى
التركيز على هذه الاهداف والنتائج (٩) . وهذا من شأنه ان يلقي اعباء
ومسؤوليات اضافية على ادارته المالية الحكومية بضرورة الانطلاق
والتطور لانتاج معلومات اضافية وتحليلية دقيقة عن مدخلات وانشطة
واهداف ونتائج الوحدات الادارية الحكومية .

كما انه بالنظر الى التطور الكبير الذي حدث في المحاسبة وكذا في
مراجعة برامج وأنشطة وظائف الوحدات الادارية الحكومية بما يكفل انتاج
معلومات تفيد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . كل هذا
قد وسع من دائرة اهتمام المراجعة الحكومية لتشمل مدى تحقيق الادارات
الحكومية لأهدافها وتوضح ما اذا كانت تلك الوحدات تعمل بطريقة
اقتصادية وبكفاءة ام لا (١٠) .

ويمكن ان يستخلص الباحث من كل ما تقدم ان أنظمة المحاسبة الحكومية
بشكلها الحالي - وبخاصة في الدول العربية - لا تفي بالمعلومات المطلوبة
واللازمة للوصول بالادارة العامة الى مستوى الكفاءة الأمثل . الامر الذي
يستدعي ضرورة البحث عن اساليب تحليلية لتشغيل تلك البيانات المحاسبية
لتنتج المزيد من المعلومات والمؤشرات الهامة عن تقييم ما تم انجازه
من اهداف ونتائج وما يلزم تخطيطه ، وترشيد عملية الاختيار من بين اساليب
البدائل المتاحة .

وقبل ان يتعرض الباحث لامكانية تطوير مفهوم واادوات واساليب التحليل
المالى ليمتد الى بيانات المحاسبة الحكومية . يود ان يشير الى ثبوت
صحة النرض الاول وهو : قصور بيانات المحاسبة الحكومية بشكلها الحالي
عن متطلبات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من معلومات .

المبحث الثاني

امكانية تطوير التحليل المالى ليشمل بيانات المحاسبة الخنوميسية

اصح من الضروري ان يهتم المحاسبون فى الوحدات الحكومية
باستخدام الاساليب التحليلية التى تنتج معلومات تفيد فى رفع كفاءة الادارة
الحكومية خاصة وان الاموال التى تخصص للوحدات المحاسبية الحكومية تمثل
اموالا عامة تحتاج الى مزيد من العناية وحسن التوجيه والاستخدام (١١) .

ومن الملاحظ انه غالبا ما يتم استخدام نفس المفاهيم الاقتصادية
فى تحليل انشدة الحكومة حتى ولو كان بعض هذه الانشطة ذو طابع
اجتماعى او سياسى وذلك من منطلق ان الموارد الاقتصادية نادرة بطبيعتها
ومن ثم يلزم حسن توجيهها واستخدامها .

ومن المفيد فى هذا الصدد التنويه الى ان المنفعة الاقتصادية
الشردية تقوم على فرض استقلال دالة الاشباع لفرد معين عن الاخر ، ففى
حين ان دوال الاشباع للوحدات الادارية الحكومية تكون متداخلة
بعضها البعض حيث ان تقييم وتحسين الاداء فى وحدة معينة يؤثر بالضرورة على
بقية الوحدات . كما ان القوانين والتشريعات تمثل قيودا اساسية على الفرد
ولكنها بالنسبة للدولة ليست كذلك حيث يمكن تعديل ما يلزم منها . اذا ما تأكد
ان فى ذلك مصلحة عامة . كما ان الفرد عندما يحدد اهدافه ووسائل تحقيق
تلك الاهداف يكون ذلك فى ضوء معلومات خاصة به ويكون اكثر دراية بها اذا ما قورن
ذلك بالوحدات الادارية الحكومية مما يؤكد على اهمية وضرة توافر المعلومات
لتلك الوحدات (١٢) .

وعلى الرغم من اختلاف طبيعة واهداف الادارة المالية فى الوحدات
الحكومية عنها فى الوحدات الاقتصادية الا انه يمكن القول بان هناك

ثمة ارضية مشتركة بينهما ، ذلك ان كلا منهما ينشأ في مجال ترشيد استخدام الاموال ، كما انهما يتفقان ذات الوظائف الادارية بصورة عامة ، وهذا بدوره يجعل من الضروري العمل على تطبيق المفاهيم العلمية المستقرة في الادارة المالية على الوحدات الادارية الحكومية (١٣) على ان يكون وانما هذه تطبيق هذه المناهج طبيعة النشاط والاندفاع المرتبطة بالوجدة الادارية الحكومية .

ويمثل التحليل المالي بالضرورة جزءاً أساسياً من المفاهيم العلمية المستقرة في الادارة المالية ، واذا كان من الملاحظ ان التحليل المالي غالباً ما يرتبط بوحدة اقتصادية معينة او مجموعة وحدات متماثلة داخل القطاع او على مستوى قطاع معين اي ان هناك وحدة او كيان معين يدور حوله هذا التحليل ، فانه في المحاسبة الحكومية يوجد ايضا مفهوم الوحدة المحاسبية والذي يستند الى مجموعة الموارد والاعتمادات المخصصة لانجاز اهداف معينة (١٤) وعلى ذلك فانه يمكن ان ينصرف التحليل المالي ايضا في المحاسبة الحكومية الى نفس مفهوم الوحدة المحاسبية .

ويمكن التعرف على امكانية تطوير التحليل المالي ليشمل بيانات المحاسبة الحكومية وذلك من خلال دراسة وتحليل مفهوم واهداف التحليل المالي من ناحية وادواته واساليبه من ناحية اخرى وذلك على النحو التالي :-

أولاً :- مفهوم واهداف التحليل المالي (١٥)

يتمثل التحليل المالي في تحديد العوامل المؤثرة على كل من تمويل وتمويل المنشأة وذلك من خلال البيانات المحاسبية ويمثل التحليل المالي اهمية كبيرة للقوائم والتبويب المالية ومن المهم جدا التمييز بين الاساليب الداخلية والخارجية للتحليل المالي. أي تلك الاساليب التي تستخدم داخل المنشأة وما يتاح لها من بيانات أيا كان نوعها ، وتلك التي تستخدم بها جهات أخرى خارج المنشأة في حدود تلك البيانات والقوائم المنشورة .

وتعتبر الموازنة العامة ' مرحلة من مراحل تشغيل الخطة الاقتصادية من ناحية ، كما انها خلية مالية من ناحية اخرى (١٦) وعلى ذلك فانه يمكن ان يتصرف مفهوم التحليل المالي ايضا الى كل من بيانات الموازنة العامة وبيانات المحاسبة الحكومية الاخرى.

اما عن اهداف التحليل المالي فان تلك الاهداف تختلف من وحدة اقتصادية قطاع عام الى وحدة اقتصادية قطاع خاص وكذلك تختلف اساليب ومعايير التحليل المالي باختلاف المستويات الادارية سواء داخل المنشأة او على المستوى القومى .

ومن ثم يمكن القول ايضا بان اهداف هذا التحليل يجب ان تأخذ بنابها خاصا ومميزا فى الوحدات الادارية الحكومية، ويهدف التحليل المالي ايضا الى تقييم اداء الوحدة المحاسبية ومعرفة مدى نجاحها فى تنفيذ الخطط والبرامج المسندة اليها وكذلك محاولة التنبؤ بالمستقبل والاسهام فى توفير مايلزم من معلومات لرفع كفاءة الادارة المالية.

ويمكن للباحث ان يذكر اهم اهداف التحليل المالي فى الوحدات الادارية الحكومية فيما يلى :-

- اختبار مدى كفاءة العمليات التشغيلية والتنفيذية المختلفة .
- المساعدة فى الحكم على مدى ملاءمة السياسات المالية المتبعة .
- المساعدة فى تخطيط السياسات المالية على مستوى القطاع الحكومى .
- المساعدة فى الحكم على مدى كفاءة الوحدة الادارية الحكومية فى استخدام الاموال العامة او جباية وتحصيل الايرادات .

(١١)
ثانياً : أدوات واساليب التحليل المالي (١٢) :

=====

=====

تمثل القوائم المالية والملخصات والتقارير المادة الخام التي
يمكن اخضاع مابها من بيانات لاساليب التحليل المالي ، وعلى
ذلك يمكن القول بان الادوات الأساسية للتحليل المالي هي :-

- البيانات التفصيلية المحاسبية والمالية والدورية.
- تقارير التنفيذ للخطط والبرامج الموضوعية.
- تقارير نتائج الاعمال الجارية الفترية والدورية.
- القوائم المالية الفترية والدورية.
- وهذه تمثل أدوات تحتوي على بيانات مالية ومن ثم
يمكن اجراء التحليل المالي عليها باساليبه وفنونه المختلفة
والمستعدة ومن اهم هذه الاساليب مايلي :-
- الدراسة المقارنة للقوائم المالية.
- اعداد وتحليل قوائم التدفق المالي والنقدي.
- اعداد وتفسير النسب المالية.

ويورد الباحث ان يشير الى ان الفصل بين ادوات واساليب

التحليل المالي ليس امر سهلا وذلك لان نتائج تحليل معين يمكن استخدامها
باعتبارها اداة تحتوي على مجموعة من البيانات يمكن اخضاعها
لتحليل اخر باساليب اخرى ومن ثم يكون الفصل بين الادوات والاساليب
مسألة نسبية مثل الفصل بين البيانات والمعلومات.

ويتوقف عمق التحليل المالي وشموله على مجموعة

من الاعتبارات من اهمها (١٨) :-

- الهدف من التحليل ونوع المعلومات المطلوبة فقد يكون التحليل
يهدف تقييم الاداء او التخطيط والرقابة أو اتخاذ القرارات .

- نفذت وجهة نظر القائم بالتحليل ، فالامر يختلف من وجهة نظر الادارة عن الاطراف الأخرى ومن وجهة نظر المستثمر عن الدائن المقرض عن المواطن ... الخ
- ٣- درجة الانتماء بالوحدة الاقتصادية او المحاسبية واسميتها داخل القطاع الذى تنتمى اليه وماتساع به فى الناتج القومي وباتقدمه من خدمات عامية.
- ٤- البيانات المتاحة لمن يقوم بالتحليل سواء كانت بيانات كمية او كيفية اجمالية او تحليلية ... الخ
- وباستقراء ماتقلام يمكن للباحث استنتاج مايلي:-
 - ان مفهوم الوحدة المحاسبية يصلح ان يكون اساسا يتركز عليه التحليل المالى وعلى ذلك فان الوحدات الادارية الحكومية فى ضوء مفهوم الوحدة المحاسبية فى المحاسبة الحكومية يمكن ان تكون محورا للتحليل المالى ..
 - يؤدى التحليل المالى للبيانات المحاسبية الى استكشاف العوامل المؤثرة على التنفيذ وكذا العوامل المؤثرة على التمويل الحسابى
 - يمكن ان يتم التحليل المالى على المستوى الداخلى والخارجى للانشطة الحكومية ، كما يمكن ان تقوم بعض الجهات الاجنبية بهذا التحليل لمصرف كفاءة توجيه واستخدام القروض والمساعدات التى تقوم بدورها تلك الجهات او الحكومات
 - تختلف اهداف التحليل المالى فى الوحدات الادارية الحكومية عنها فى الوحدات الاقتصادية

يمكن ان تختلف اساليب ومعايير التحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية باختلاف المستويات الادارية الموحدة الحكومية وكذا باختلاف النشاط الذي تباشره الوحدة.

وعلى ذلك فانه من الممكن تطوير التحليل المالي ليشمل بيانات المحاسبة الحكومية وذلك بتطوير اساليب التحليل بما يتناسب والاهداف وانشطة الوحدات الادارية الحكومية . وهذا ما سيتناوله الباحث في الفصل التالي .

(١٤)
الفصل الثاني

أساليب التحليل المالي المقترحة للموازنة العامة

للدولة وللوحدات الادارية الحكوميه

1990年12月12日

تنتج المحاسبة الحكومية بيانات على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية وكذلك على مستوى المصلحة والوزارة المختصة وتتجمع هذه البيانات على مستوى القيداع الحكومي ككل في الموازنة العامة بالتقديرات وعلى مستوى الحساب الختامي للموازنة العامة بمباحث

وباستطلاع ما جاء بالانظام المحاسبي الحكومي الموحد للـدول

العربية يتضح ان ماتتبعه معظم الدول العربية حاليا من أنظمة
للمحاسبة الحكومية لا يبعد كثيرا عن هذا النظام ، وان كان ليس هو مما
الامر الذي يمكن معه اعتبار ذلك النظام الموحد بمثابة ركيزة اساسية
للتحليل المالي ، وتنعكس فائدة ذلك تلقائيا على النظم المحاسبية
الحكومية التي تتبعها الدول العربية فعلا ، وهذا بدوره لا يمنع كالدولة
من استحداث وتطوير اساليب تتكون اكثر مناسبة لتحليل بيانات المحاسبة
الحكومية ببساطة

وقد رأى الباحث استكشاف وعرض وتدريب أساليب التحليل

المالى المتنازعة لبيانات المحاسبة الحكومية من خلال محامين اساسيين

1. 1. The first part of the paper is a review of the literature on the topic.

(١٥)
المبحث الأول
أساليب التحليل المالي المقترحة على
مستوى الموازنة العامة للدولة
=====

من المعروف ان كلا من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للموازنة العامة مكملان للحلقة المالية التي تحيط بها بعدد النشاط المالي الحكومي خلال حركة الضرورية ومن المقارنة بين ارقام الموازنة العامة وأرقام الحساب الختامي يمكن الحكم على مدى صحة تقديرات الموازنة من ناحية وعلى صحة الانجاز الفعلي للوحدات الادارية الحكومية من ناحية أخرى . ومن ثم يصبح تحليل ارقام وبيانات الحساب الختامي ضروريا ومكملا لتحليل بيانات الموازنة ذاتها .

ومن نافلة القول الاشارة الى ان هناك بعض اساليب التحليل المالي تصلح فقد على مستوى الموازنة العامة والحساب الختامي وذلك نظرا لتوازن جانبي كل منهما من ناحية وامكانية الربط بين مكونات وعناصر الجانبين من ناحية أخرى . ومن أهم تلك الاساليب مايلي :-

أولاً: المصادر والاستخدامات المالية :-

=====

ويعتبر هذا الاسلوب من أهم ما يستخدم في تقييم اداء الادارة المالية ويرى الباحث امكان انصراف هذا الاسلوب ايضا الى الادارة المالية العامة (١٩) ويمكن باستخدامه انتاج معلومات مفيدة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لان الموازنة العامة يمثل جانب منها مصادر للتمويل العام ويمثل الجانب الآخر اوجه استخدامات لتلك المصادر ويتم ذلك بشكل تقديري ، كما ان الحساب الختامي ماهو الا تعبير فعلي عن تلك المصادر والاستخدامات . (٢٠)

ومن المعروف انه عند اعداد قائمة التدفقات المالية لمنشأة معينة يتم ذلك غالبا بمقارنة ميزانيتين متتاليتين لتلك المنشأة على ان يتبع مايلي :- (٢١)

- ١- اعداد صافي التغيير في الارصدة التي تؤول إلى رأس المال
الصافي ، أي الامول والخصوم المتداولة بما في ذلك الارصدة المدينة
والدائنة الأخرى ، وينتقل على الناتج صافي التغيير في صافي
رأس المال الصافي.
- ٢- يؤخذ ناتج الخطوة السابقة مع التغييرات التي حدثت في الأصول
والخصوم الشائنة ويعد ملخص نهائي بمصادر الاموال وأوجه استخداماتها.
- ٣- تمثل ميزانية المنشأة همزة الوصل التي تربط بين سنتين ماليتين
أما بنود النفقات والإيرادات فتقفل في أ. خ. ويصير منها برصيد
أما إن يكون صافي ربح أو صافي خسارة وعلى ذلك أما إن يثبت
ضمن الخصوم أو الأصول.
- ولكن بتأمل ما يحدث في المحاسبة الحكومية يتضح أنه لا يتم
التمييز بين مشتريات الوحدة الإدارية الحكومية من أصول شائنة
أو متداولة في حسابات خاصة ولكن تعتبر جميع المبالغ الواردة
بالموازنة العامة أما نفقات أو إيرادات وما يحدث من تغييرات
إلى أبواب فهو تقسيم فرعي فقط وعلى ذلك يتم إظهار هذه
النفقات والموارد المتعلقة في نهاية السنة المالية في الحساب
الختامي ويتم إقفالها نهائياً مع حسابات الخزنة والبنك المركزي،
ومن ثم فإنه لا يمكن القول بوجود علاقة تدفق مالي بين مؤسسة
وأخرى وذلك على الأقل من الناحية المحاسبية مقارنة مع ما يحدث
في ميزانيات المنشآت الاقتصادية.
- ويمكن الانتفاع بمزايا تطبيق التدفقات المالية على مستوى
الموازنة العامة للدولة وذلك عن طريق اعداد قائمة بجميع ممتلكات

الوحدات الادارية الحكومية من اصول ثابتة وفيها اذا ما عليها من التزامات ثم توضيح أثر الاتفاق والايراد العام على تلك القائمة. وبذلك يمتن القول باظهار العلاقة بين كل من الموازنة العامة للدولة وقائمة ممتلكات والتزامات القطاع الحكومي ، وهذا يحقق مزيدا من الرقابة على ممتلكات القطاع الحكومي والتزاماته

والى ان يتم اعداد القائمة المقترحة يرى الباحث انه يمكن الاستفادة من مقارنة الموازنات العامة لعامين متتاليين على النحو التالي :-

- ١- ماتسفر عنه المقارنة من زيادة في النفقات العامة فانما يمثل زيادة في اوجه الاستخدامات .
 - ٢- ماتسفر عنه المقارنة من زيادة في الإيرادات العامة فانما يمثل زيادة في مصادر الأموال .
- وبمقارنة العنصرين السابقين يمكن التوصل الى ما يسمى التفسير في المصادر والاستخدامات
- ٣- ماتسفر عنه المقارنة من نقص في النفقات يمثل اتجاها انكماشيا في الانفاق العام .
 - ٤- ماتسفر عنه المقارنة من نقص في الإيرادات يمثل اتجاها انكماشيا في الموارد العامة .
- وبمقارنة العنصرين السابقين يمكن التوصل الى ما يسمى التفسير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد ومن المقرر ان يتم اعداد كل من :-

مستشفى التفسير في المصادر والاستخدامات

ومما في التفسير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد ،
وبالتالي ينتج عن المقارنة بين العوامل السابقة في الشكل
التحليلي والفهمي معلومات تفسير في مجالات تحسين التخطيط
مستقبلا ، وفي الرقابة واتخاذ القرارات

ويلزم استخدام هذا الأسلوب التحليلي في ضوء الحقائق
التالية :-

١- مصادر التمويل: يمكن ان تكون تلك المصادر داخلية او خارجية
=====

ولكن يلزم مراعاة مايلي :-

(١) مصادر تمويل داخلية :-

وتأخذ هذه المصادر مفهومها مختلفا عن ذلك المتعارف عليه
في المنشآت الاقتصادية ، حيث انها في الموازنة العامة تشمل
التمويل المحلي من داخل الدولة وذلك مثل الضرائب والرسوم والدومين
وتمن بيع بعض الاموال التي تستثنى عنها الوحدات الادارية الحكومية الخ

(ب) مصادر تمويل خارجية :

وينصرف المفهوم هنا الى المصادر التي يتم الحصول عليها
من خارج الدولة سواء كانت عن طريق المنظمات العالمية المتخصصة
في الاقراض والتمويل او عن طريق الدول الاخرى . وهذه المصادر يمكن
ان تأخذ شكل قروض او مساعدات او تسهيلات ... الخ

ومن الضروري جدا تقييم مصادر التمويل المتاحة
سواء كانت داخلية او خارجية . ويعتبر ذلك من اهم عمل

ومسؤوليات الإدارة المالية العامة ، ويلزمها في هذا
العدد وضع معايير للتقييم والمفاضلة بين البدائل المتاحة
ومن هذه المعايير الحائد الاجتماعي بأنواعه والحائد الاقتصادي
والدعم السياسي ودور ~~الهيئة~~ المخاداة وما يفرضه المقرضون من شروط... الخ (٢٢)

وإذا ما تم التفسير عن تذبذب ومضارب الاقتراض بالرمز ت . ق
وهي الحائد بأنواعه وحسب المعايير المختارة بالرمز ع . ث فيمكن
القول انه عندما يكون :-

ت . ق > ع . ث يمكن الاقتراض

ت . ق < ع . ث عدم الاقتراض

ت . ق = ع . ث الاقتراض عند الضرورة ولمدة مؤقتة

ولاشك في ان الألمان ان من أهم الصفوات التي تواجه هذا التحليل

تتم في ان جهاز السوق لا يعكس الاتجاهات الحقيقية للطلب على
رأس المال الاجتماعي ، وذلك بالرغم من انه يمثل ركيزة أساسية
لعملية التنمية لما يولده من عائد اجتماعي ، ومن ثم يصبح
من الضروري تحرى الدقة والموضوعية عند تقدير العائد لضمان
سلامة توجيه المال المستثمر فيه وان يكون ذلك طبقا لخريضة
تحدد بدقة ووضح الأولويات القومية للاستثمار الاجتماعي على
اساس من الربحية الاجتماعية (٢٣) .

ويرى بعض المفكرين انه يمكن قياس العائد الاجتماعي الناتج

من منشأة عامة وبالتالي من الاستثمارات الاجتماعية عن طريق قياس
واستدلال استعداد ورغبة المستهلكين لتلك المنافع العامة في دفع
قيمة معينة لها وليس الدفع الفطري (٢٤) .

ويُلزم الالتزام بترشيد استخدامات الاموال في الموازنة العامة للدولة حيث ان الاتصال في ذلك يترتب على اثار سلبية ليس فقط على انشاء وتحقيق الاهداف ولكن يترتب ايضا على الاموال ذاتها الامر الذي يلزم معه ضرورة الاستناد الى اقصى حد ممكن من نتائج الدراسات والبحوث التي تم التوصل اليها في مجال رشح كفاءة توجيه واستخدام المال العام .

ويمكن تلخيص استخدامات الاموال بشكل اجمالي في الموازنة العامة الى (٢٥) :

(١) استخدامات جارية:-

وتشمل ما تنفقه الدولة من مرتبات واجور وما في حكمها وكذا قيمة مشتريات المستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لتمكين الوحدات الادارية الحكومية من مباشرة نشاطها بنجاح لذلك ما تنفقه الدولة من نفقات تحويلية جارية بقصد اعادة توزيع الدخل او تحقيق اهداف اخرى مالية او اجتماعية او اقتصادية او سياسية

ويمكن ترشيده هذه الاستخدامات الجارية عن طريق :-

١- الانتقاء بالاتفاق الضروري، وتجنب الاتفاق الترفي ، خاصة في الدول النامية ذات الموارد الاقتصادية والمالية المحدودة .

٢- العمل على استخدام الطاقة البشرية والموارد البشرية المتاحة لدى الوحدات الادارية الحكومية وذلك بتأهيلها التدرجية والتشغيلية بأفضل ما يمكن لرفع الخدمات العامة كماً ونوعاً .

٣- انتاج معلومات كافية ودقيقة عن المصارف الحكومية ومحتوياتها والعمل على ترشيده المشتريات وملاءمة هذه المصارف بالمصارف واهداف التكامل

في سد احتياجات الوحدات الإدارية الحكومية من بعضها البعض

١٠ - الالتزام باعداد مغللات اداء مدروسة ومناسبة وشهريه وحسنة

النشاط ووحدة الاداء بشكل دقيق

- اعداد اكثر من بديل، لتحقيق الاهداف واختيار انسبها .

- اجراء الدراسات المتقارنة لتكلفة الاداء بالوحدات الادارية

الاندرومية المتماثلة داخل الدولة وهذا إجراء مقارنات مع الدول

الآخري ذات الظروف المتشابهه

(ب) استخدِامات رَأْسِمالِيَّةٌ :-

ريمنڊن ايضاً ترشيد الانفاق الرئسمالى (الاستثمار)

عن طريق اعداد الموازنة الاستثمارية على ان يراعى فيها:-

— التجانس بين المصادر والاستخدامات الاستثمارية .

الدراسة المسبقة والسلامية الخيشية سداده القروى مستقبلا

حتى لا يبق شئ ذلك فيهما بعد على المركز المالي للدولة.

دراسة الآثار المتوقعة للتنظيم على كل من الائتلاف والموارد

الاستثمارية ، حيث تزداد معدلات التمتع في الدول النامية

عنها في الدول المتقدمة (٢٦).

- دراسة عناصر المخاطرة على الاستخدامات الاستثمارية العامة

وانحكاس ما قد يحدث من متغيرات اقتصادية واجتماعية

وسياسية داخلية او خارجية عليهم السلام

٢٠ - استخدام أسلوب تقييم المشروعات عند ترتيب الأولويات ضمن
الاستثمارات العامة ، وذلك في ضوء المعلومات الكافية
عن الخلفيات الاجتماعية ومعايير توزيع الاستثمارات العامة (٢٧)

ومن الضروري طبعا اجراء تحليل لهيكل التمويل العام وذلك من خلال مصادر الاموال وواجه استخداماتها وكذلك الامر بالنسبة للحساب الختامي للموازنة العامة.

هذا بالإضافة الى أهمية المعلومات الناتجة من مقارنة الموازنات العامة لنفس الدولة وايضا حساباتها الختامية "للتعرف على مقدار الزيادة او النقص في مختلف انواع النفقات والموارد العامة وتحليل هذه التغيرات ومعرفة اسبابها وتفسيرها وكذا مقارنة تلك التغيرات مع مستوى التغيرات في الخدمات العامة مع مراعاة ضرورة استبعاد أثار التضخم على أرقام النفقات والإيرادات موضع التحليل.

ثانيا: الموازنة النقدية :-

=====

يترتب على الموازنة العامة للدولة ضرورة حدوث تدفقات نقدية من وإلى الخزنة العامة ومن ثم يلزم تخطيط هذه التدفقات واعداد موازنة لها . ويمكن الحصول على بيانات التدفق النقدي السلي من حسابات الخزنة العامة والبنك المركزي .

وتهتم الوحدات الاقتصادية باعداد الموازنات النقدية وتتبع في ذلك مجموعة من الاجراءات لتحديد مصادر الحصول على ائبيانات والارغام التي تساعد في اعداد تلك الموازنات كما انها تعد موازنات نقدية قصيرة وطويلة المدى لتفادي حدوث عجز نقدي او فائض نقدي بأكثر من المطلوب (٢٨).

ويرى الباحث أهمية ضرورة اعداد موازنة نقدية على مستوى القطاع الحكومي حيث انه لايتكفى ان يكون مجموع الاموال المحصلة خلال السنة من مختلف انواع الإيرادات كافيا لتغطية مجموع الاستخدامات

أو المبروفات ، ولكن تبقى مشكلة التوقيت والتوافق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية أثناء شهر أو أسابيع السنة.

فقد تزيد التدفقات النقدية الخارجة من الخزنة العامة في بعض الشهور عن تلك الداخلة إليها ، فتلجأ الحكومة إلى إصدار أذون على الخزنة العامة لتغطية هذا العجز **المؤقت** وهذه الظاهرة فـي حد ذاتها يمكن أن تؤدي إلى حدوث تضخم مفتعل كان يمكن تلافيه بأعداد موازنة نقدية تروغ التدفقات من وإلى الخزنة العامة لمعرفة أوقات العجز والاستعداد لاتخاذ مايلزم من إجراءات مناسبة ويمكن للمباحث أن يقترح بعضاً من هذه الإجراءات فيصـيـلـيـ:

- تشجيع المتحصلات النقدية من الإيرادات العامة عن طريق التوسع في نظام الدفع بالحوالات البريدية ، وفتح مكاتب متباعدة للحصول في مناطق رشي أوقات تناسب المواطنين وبمالية يوش على حرة نشاطهم اليومى (٢٩).

- تقرير حواجز لتشجيع المواطنين على سرعة سداد ما عليهم من أموال : **للحالة كالمطالع** نسبة سماح معينة ولحرة بمحدودة بما يحقق تغطية هذا العجز النقدي المؤقت .
- أرجاء سداد الديون المستحقة على الوحدات الإدارية الحكومية :
- ملء الرواتب وما في حكمها ، لمدة معينة وبدراسة أيضاً :
- منح ائدائن ميزة سراء ذات نقدية أو مبنوية .

- التخلص بالبيع من بعض مالى الحكومة من أوراق مالية أو مالى :
الوحدات الإدارية الحكومية من ائدائن متراكمة بالموازن وراكده أو من آلات رسـاـرات .

- ائدائن الدائنين شيكات مؤجلة الدفع لمدد معينة وذلك بعد اقتناع الدائنين على أن لا تلجأ الوحدات الإدارية الحكومية لمشـلـل

المبحث الثاني

اساليب التحليل المالي المقترحة سواء على

مستوى الموازنة العامة او الوحدات الادارية الحكومية

=====

يهتم بهذا العلم باستكشاف وعرض تلك الاساليب التي تسمح

للتحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية بشكل عام سواء كان ذلك

على مستوى الموازنة العامة او الحساب الختامي لها او على مستوى الوحدات

الادارية الحكومية التي تشكل في مجموعها القطاع الحكومي.

وتمثل النسب المالية نوعاً من اساليب التحليل المالي

ذات المرونة الكبيرة حيث يصلح استخدامها مع كافة انواع البيانات

المحاسبية وغير المحاسبية.

وتستمد النسب المالية اهميتها من ان اي رقم من الارقام

الواردة في القوائم والتقارير المالية لا يدل في حد ذاته على شيء

سهم ولا يقدم معلومات مفيدة ولكن يمكن ادراك اهمية هذا الرقم اذا تمت

مقارنته بغيره من الارقام او نسب اليها ، وتزداد اهمية النسب

المالية ودلالاتها عندما يتم ضبط ارقام عن ثوابت تربطها ببعضها علاقات

معينة (٢٥) .

ويرى الباحث انه يمكن اشتقاق عدد لانهاض من النسب المالية

المختلفة في مجال التعامل مع البيانات المحاسبية ولكن السهم تحديد

الهدف من عملية التحليل واختيار النسب الاكثر ملائمة لتحليل هذا الهدف.

ومن الضروري التنبيه الى ان النسب المالية يمكن ان تعطي

مؤشراً ودلالة معينة عن الظاهرة محل البحث والتحليل ولكنها ليست حاسمة

في المشكلة ولا تحلها ومن ثم يلزم الاستعانة بالبحث عن اسباب المشكلة ومعالجتها

أولاً: مجموعة نسب مالية لجانب النفقات:

النسبة	المعدل
الأجور والمرتببات/ المصروفات الجارية	انصبة الأجور والمرتببات في النشاط الجاري الحكومي
الأجور والمرتببات/ اجمالي الاستخدامات	انصبة الأجور والمرتببات في مجموع النشاط الحكومي.
المصروفات العامة / المصروفات الجارية	انصبة وحجم المشتريات الحكومية للنشاط الجاري ^(٣٢) الحكومي

النسبة	المادة
المصروفات التحويلية /	دور الدولة في إعادة توزيع الدخل
المصروفات الجارية	ومساعدة أنشطة وجهات معينة
	وانمية ذلك بالنسبة للنشاط
	الجاري الحكومي
المصروفات التحويلية /	انمية التحويلات الجارية الى
اجمالي الاستخدامات	مجموع الانفاق الحكومي
المصروفات الجارية ككل /	حجم النشاط الجاري وانميته
اجمالي الاستخدامات	بالنسبة لمجموع النشاط
	الحكومي
المصروفات الاستثمارية /	مقدار ما تضيفه الدولة من
اجمالي المصروفات	استثمارات في القطاع الحكومي
الرأسمالية	من انفاقها الاستثماري
التحويلات الرأسمالية /	مقدار التسييدات والاقتصاد
اجمالي المصروفات	من الانفاق الرأسمالي
الرأسمالية	للحكومي
اجمالي المصروفات	انمية وزن الانفاق الرأسمالي
الرأسمالية / اجمالي	الى الانفاق الحكومي
الاستخدامات	ككل

ثانيا : مجموعة نسب مالية لجانب الإيرادات :-

=====

وتصلح تلك المجموعة للاستخدام سواء على مستوى
 الموازنة العامة والحساب الختامي او على مستوى الوحدات
 الادارية الحكومية وتزداد اهمية هذه المجموعة في تلك
 الوحدات ذات الطبيعة الإيرادية اكثر من كونها ذات طبيعة
 انفاقية ويذكر الباحث بعض النماذج من هذه المجموعة على
 سبيل المثال :-

النسبة	الم - دل - ول
الايادات السيادية / الايادات الجارية	اهمية وموقع الايادات السيادية بالنسبة للايادات الجارية
الايادات السيادية / اجمالي الايادات	اهمية الايادات السيادية بالنسبة للايادات الحكومية بشكل عام.
الايادات الخدمية / الايادات الجارية	اهمية الايادات تقابل الخدمات تؤديها الدولة الى نشاطها الجارية.
الايادات الخدمية / اجمالي الايادات	اهمية الايادات في مقابل ما تؤديه الدولة من خدمات الى اجمالي الايادات الحكومية
ايادات اموال الدولة / اجمالي الايادات	اهمية ايادات اموال واملاك الدولة بالنسبة لايادات موازنة القطاع الحكومي
الايادات الجارية / اجمالي الايادات	اهمية وحجم النشاط الجاري ومدى تناسق مع النشاط الكلي في القطاع الحكومي
الايادات الرأسمالية / اجمالي الايادات الرأسمالية حسب نوعها قروض وتسهيلات	اهمية كل مورد رأسمالي الى مجموع الايادات الرأسمالية.
اجمالي الايادات الرأسمالية / اجمالي الايادات	اهمية وحجم النشاط الرأسمالي الى مجموع النشاط في القطاع الحكومي.

ثالثاً : مجموعة نسب مالية للنفقات والإيرادات معا :

وتوضح هذه المجموعة العلاقة بين النفقات الجارية والائيرادات الجارية من ناحية وكذا العلاقة بين النفقات الرأسالية من ناحية أخرى . كما انها تهتم أيضا بتحليل مكونات كل مجموعة من النفقات مع مكونات تلك المجموعة من الإيرادات ذات العلاقة أو **الصلة** ويذكر استخدام هذه النسب أكثر كفاءة وتكاملا على مستوى الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي، اما على مستوى الوحدات الادارية الحكومية فانه قد يكون من الصعب ومن غير المفيد الربط بين النفقات والائيرادات حيث لا توجد علاقة سببية مباشرة بين ما تتحمله الوحدة الادارية الحكومية من نفقات وما تحصله من إيرادات .

ويذكر الباحث نماذج من هذه النسب على سبيل المثال :-

النسب	المستند
الايرادات الجارية / النفقات الجارية	مقدرة وكفاءة الايرادات الجارية على تغطية النفقات الجارية وما قد يكون هناك من فائض أو عجز في شكل نسبة كفاية الايرادات السيادية لتغطية (٢٣) المرتبات والاجور التي يدفعها التلغج الخنوم.
الايرادات الخدمية / المصروفات الخامسة	مدى كفاية ما تحصل عليه الحكومة من ايرادات عن خدمات تولد ديها في تغطية المصروفات العامة للقطاع الحكومي. مدى كفاية الايرادات الرأسمالية على تغطية الانفاق الرأسمالي ومن حين يدر المجز ان الى أين تنحج الزيادة
الايرادات الرأسمالية / المصروفات الرأسمالية	

وحيث ان كلا من الايرادات الرأسمالية والمصروفات الرأسمالية تتكون من عناصر اساسية فانه يمكن اجراء مزيد من التحليل على مستويات اكثر تفصيلا واصل نسبة ما تحصل عليه الحكومة من قروض وتسهيلات ومساعدات اجنبية الى الانفاق على المشاريع الاستثمارية اي :-

القروض والتسهيلات والمساعدات / الانفاق على المشاريع
الاستثمارية، توضح هذه النسبة مقدار ما يوجه من القروض والتسهيلات والمساعدات الى تمويل المشروعات الاستثمارية الجديدة او القائمة حيث قد تدل هذه الملاحظة في بعض الاحيان الى نسبة ضئيلة جدا مما يدل على ان ما يتقرر من ديون وما يتم الحصول عليه من مساعدات يوجه فقط اما لسداد اقساط وفوائد قروض سابقه او الى الانفاق الجارية وهذا من شأنه ان يجعل الدولة تدور في حلقة الاستدانة والتهريب عليها الخروج منها .

ويتضح ان النسب السابقة اشتمت بكل من التقسيم النوعي والاداري ولكن من الممكن انهما امتداد التحليل بالنسب المالية ليشمل ايضا التقسيم الوظيفي والجغرافي والاقتصادي لكل من النفقات والايرادات العامة .
وهكذا فان تنوع ابعاد التحليل بالنسب المالية ينتج كما هائلا من المعلومات التي تفيد في مجالات المقارنة وتقييم الاداء .
والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

رابعاً : مجموعة نسب وتحليل مالية وغير مالية على مستوى الوحدة الادارية الحكومية :-

=====

يجب ان تهتم جميع الوحدات الادارية الحكومية باجراء المزيد من التحليل على بياناتها وانشطتها ، وان تضم كل وحدة دليلا لانواع الانشطة والمهام والخدمات التي تقوم بتقديمها للمواطنين ويساعد ذلك في امكان تحليل وتقييم هذه الانشطة وتحسين مستويات الاداء .

ويتفق الباحث مع وجهة النظر القائلة بأنه لتحقيق التكامل في التحليل المالي يلزم ان يمتد هذا التحليل ليشمل بيانات ومعلومات اخرى غير مالية بالإضافة الى تلك المالية . وعلى ذلك فإنه يلزم الاهتمام بالتقارير المالية وغير المالية التي تفيد في مجال تحليل المالي (٣٤٠) .

ومن رأى الباحث ان ذلك يكون اكثر ضرورة في الوحدات الادارية الحكومية لتحقيق العمق والشمولية في التحليل المالي واستغلال الاستفادة بما ينتج من مؤشرات ومعلومات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث ان أنشطة الوحدات الادارية الحكومية لا تقف عند البعد المالي فقط ولكنها تتجاوز الى ابعاد اخرى اجتماعية واقتصادية وسياسية.

وفي نهاية هذا المبحث يستطيع الباحث ان يقول بأنه امتنع تطوير مفهوم وا أدوات واساليب التحليل المالي ليشمل بيانات المحاسبة الحكومية سواء تمثل ذلك في اسلوب تحصيل مصادر الاموال واوجه استخداماتها او في اسلوب الموازنة النقدية او النسب المالية على اختلاف انواعها .

وعلى ذلك يخص الفصل التالي لتطبيق هذه الاساليب على بيانات المحاسبة الحكومية في الجمهورية العربية السورية اليمينية .

الفصل الثالث

تطبيق التحليل المالي على بيانات المحاسبة الحكومية
في الجمهورية العربية اليمنية

=====

اتساقاً مع المنهج الذي عرضه الباحث في الفصلين السابقين فإنه يتم تطبيق التحليل المالي على بيانات المحاسبة الحكومية في ج.ع.ي. وذلك على مستويين أساسيين ، الأول مستوى الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي عن الفتره من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م . والثاني على مستوى احدى الوحدات الاداريه المكونه في الجمهورية العربية اليمنية وهو المعهد القومي للادارة العامة . وبذلك يتكون هذا البحث من بحثين هما :

البحث الاول

التحليل المالي لبيانات الموازنة العامة
والحساب الختامي في ج.ع.ي

=====

وجد الباحث انه من المناسب عرض البيانات التي سيجري عليها التحليل سواء تمثل ذلك في بيانات الموازنة العامة للدولة او الحساب الختامي ، ولذلك قام الباحث بتفريغ تلك البيانات في الجدولين التاليين واكتفى في بذكر البيانات على مستوى الابواب في هذا الجزء من البحث حيث ينصب التحليل على كل من الهيكل التمويلي والتغيرات في النفقات والايادات وانعكاسها على التدفقات المالية وتفسيرها ، ثم مقارنة ما جاء بالموازنة العامة مع ما جاء بالحساب الختامي ومحاولة تفسير الاختلافات بينهما وقياس دقة التقدير وذلك باستخدام مقياس احصائي مناسب وعلى الانحراف المعياري للبيانات الفعلية عن المخططه .

وعلى ذلك يعرض الباحث في الفصل الرابع لبيانات الموازنة العامة للدولة في ج.ع.ي عن الفترة من ١٩٨٣م - ١٩٨٥م وكذا بيانات الحساب الختامي . ثم يتيح ذلك اجراء عمليات التحليل.

الموارد

الاستعدادات

三

اعتبر صافي العجز مصدراً من مصادر التمويل.

تمثل هذه الموازنات أنشطة الاجهزة الادارية الحكومية بالذلة ولذلك لا تتضمن القطاع العام والمختلط .

بيان بإرقام الحساب الختامي للموازنة العامة في ج.ع.و عن الفترة من ٨٣/١٩٨٥م
(الأرقام بملايين الريالات) (٣٦)

النفقات الفعلية

الإيرادات الفعلية

١٩٨٣	١٩٨٤م	١٩٨٥	بيان	١٩٨٣	١٩٨٤	١٩٨٥	بيان
٢١٤٧	٢٢٧٣	٢٧١٧	الباب الأول : المرتبات والأجور وفي حكمها	٣٦٦٠	٣٧٦٣	٤٣٥٤	الباب الأول : الإيرادات السيادية
٤٣٨	٤٤٥	٥٢٦	الباب الثاني : النفقات السلعية والخدمية	١٦٧	١٨٢	٢٢٨	الباب الثاني : الإيرادات الخدمية
٥٥٢	٥٥٧	٦٥٩	الباب الثالث : النفقات التحويلية الجارية	٥٧٧	٧٢٣	٧٤٩	الباب الثالث : إيرادات الدولة
٣٠٦٤	٢٥٦٥	٢٦٢١	نفقات غير مبررة	-	-	-	-
٦٢٠١	٥٨٤٠	٦٥٢٣	إجمالي النفقات الجارية	٤٤٠٤	٤٦٦٨	٥٣٣١	إجمالي الإيرادات الجارية
١٣٦٧	١٣٦٤	١٢٦٦	الباب الرابع : النفقات	٤	١٠	١٠	الباب الرابع : الإيرادات الرأسمالية
٨٠٧	٩٠٩	٨٧٠	الباب الخامس : التحويلات	٨٢	٧٥	١٧٨	الباب الخامس : حصة القروض والتسهيلات الاقتصادية والمساعدات
٢١٧٤	٢٢٧٣	٢١٣٦	إجمالي النفقات الرأسمالية	٨٦	٨٥	١٨٨	إجمالي النفقات الرأسمالية
-	-	-	-	٣٨٨٥	٣٣٦٠	٣١٤٠	المجزء الفعلي في الموازنة
٨٣٧٥	٨١١٣	٨٦٥٩	الإجمالي العام للنفقات	٨٣٧٥	٨١١٣	٨٦٥٩	الإجمالي العام للإيرادات

ملاحظات : تم التقريب لأقرب ما يمكن صحيح

عن الفترة من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م.

١٩٨٥	١٩٨٤	١٩٨٣	بـ
٦٨٣	٦٥٣	٦٠٨	التمويل من الموارد الجارية
١٧	١٩	١٨	التمويل من الموارد الرأسمالية
٣٠	٣٢٨	٣٧٤	" بالعجز
١٠٠	١٠٠	١٠٠	

عن الفترة من ١٩٨٣م إلى ١٩٨٥م

١٩٨٥ %	١٩٨٤ %	١٩٨٣ %	بـيـنـان
٦١٫٦	٥٧٫٥	٥٢٫٦	التمويل من موارد الجارية
٢٫٢	١	١	" من موارد الرأسمالية
٣٦٫٢	٤١٫٥	٤٦٫٨	التمويل بالعجز
١٠٠	١٠٠	١٠٠	

التركيب النسبي للهيكل المخطط للاستخدامات (الانفاق) في ج.ع.و عن

الفترة من ١٩٨٣ - ١٩٨٥ م.

١٩٨٥ %	١٩٨٤ %	١٩٨٣ %	بيان
٦٣٥	٦٤	٥٨١	الاتفاق الجاري
٣٣,٥	٣٦	٤١,٩	الاتفاق الرأسمالي
١٠٠	١٠٠	١٠٠	

* ويمكن التوصل الى الانحراف المعياري للفروق البيانات الفعلية و -
المخططات في شكل نسب مئوية ، مرة بالنسبة للايرادات واخرى بالنسبة

للنفقات كما يلي :

الانحراف المعياري للبيانات الفعلية عن المخططة كنسب مئوية عن الهيكل التمويلي للفترة
من ١٩٨٣ الى ١٩٨٥ م

السنة	١٩٨٣				١٩٨٤				١٩٨٥			
	مخطط	فعلي	فرق	مربع الفرق	مخطط	فعلي	فرق	مربع الفرق	مخطط	فعلي	فرق	مربع الفرق
التمويل من الموارد الجارية	٦٠٨	٥٦٦ - ٨٢	٦٧٢٤	٦٥٣	٥٧٥ - ٧٢٨	٦٠٨٤	٦٨٣	٦١٦ - ٦٧٢	٤٤٨٩			
التمويل من الموارد الراسمالية	١٢٨	١ - ٢٨	٢٤	١٢٩	١ - ٩	٨١	١٧	٢٢٢ - ٢٥	٢٥			
التمويل بالعجز	٣٧٤	٤٦٤ + ٩	٨١	٣٢٨	٤١٥ + ٨٧	٧٥٦٩	٣٠	٣٦٢ + ٦٢	٣٨٤٤			
	١٠٠	١٠٠	صفر	١٤٨٦٨	١٠٠	١٠٠	صفر	١٣٧٣٤	١٠٠	١٠٠	صفر	٨٣٥٨
	الانحراف المعياري				الانحراف المعياري				الانحراف المعياري			
	$\% ٧٠.٤ = \frac{١٤٨٦٨}{٣}$				$\% ٦٧.٧ = \frac{١٣٧٣٤}{٣}$				$\% ٥٠.٨ = \frac{٨٣٥٨}{٣}$			

ويمكن التوصل الى متوسط الانحراف المعياري للفروق عن الفترة من ١٩٨٣ الى ١٩٨٥ في تقرير الهيكل التمويلي
للايرادات ويمكن استخدام كاساس مقبول - الى حد ما - لقياس دقة تقديرات ارقام او نسب الموازنه العامه
ومدى ما هو مسموح به - الى حد ما ايضا - لاختلاف الهيكل التمويلي الفصلي عن المخطط ، ومن شأن ذلك ان
يرفع من كفاءة التخطيط مستقبلا وان يحدث نوعا من الرقابة على التنفيذ في شكل حدود دنيا وعليا .

(٣٨)

ولابد من إيجاد متوسط الانحراف المعياري للشقوق عن الهيكل النسبي للتمويل في الفترة من ٨٣ - ٨٥ م فإنه من المفضل اتباع طريقة الوسط الهندسي (٣٨) بدلاً من الوسط الحسابي لأن الانحراف المعياري لكل سنة ممثل في شكل نسبة مئوية ، وعلى ذلك يكون :

الوسط الهندسي للانحرافات المعيارية عن الفترة من ٨٣ - ٨٥ م

$$\sqrt[3]{7.04 \times 6.77 \times 5.8} =$$

$$\sqrt[3]{(7.04 + 6.77 + 5.8)}$$

$$\sqrt[3]{19.68} = 2.70$$

الوسط الهندسي = ٦.٤٣ %

وبالتابع نفس الاجراءات يمكن التوصل الى متوسط الانحراف المعياري لاختلاف نسب الاستخدامات الفعلية عن النسب المخططة لكل من (الاستخدامات الجارية والرأسمالية) .

ويبلغ الوسط الهندسي للانحرافات المعيارية عن الفترة من ٨٣ الى ٨٥ م نسبة ١٠.٤٣ %

ويتضح من ذلك ان مدى الاختلاف في التركيب الهيكلي للنفقات الفعلية عن المخططة يكون اعلى من مدى الاختلاف في لتركيب الهيكلي للايرادات الفعلية عن المخططة . مما يدل على ضرورة توجيه الاهتمام بمراعاة الدقة في تقدير النفقات وكذلك ضرورة الالتزام عند الانفاق بما هو مخطط .

ثانيا : تحليل التغيرات في النفقات والايادات :

يمكن اجراء تحليل التغيرات في النفقات والايادات العامة وذلك على كل من المستوى التخطيطي والفعلى ، فعلى المستوى التخطيطي تتم مقارنة ارقام الموازنة العامة لسنة معينة مع ارقام الموازنة العامة للسنة السابقة . وعلى المستوى الفعلى تتم مقارنة ارقام الحساب الختامى لسنة معينة مع ارقامه للسنة السابقة . وهكذا يمكن مقارنة التغيرات المخططة لسنة معينة مع التغيرات الفعلية لنفس السنة سواء النفقات او الايرادات .

ومن هذه المقارنات يمكن التوصل الى :

- ١ - صافي التغير في المصادر والاستخدامات .
- ٢ - صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد .

وبمقارنة الحصرين السابقين تخطيطيا مع ما حدث فعلا يمكن الوصول إلى الانحرافات في صافي التغير الفعلي عن المخطط ويفيد ذلك في التخطيط مستقبلا وكذا في الرقابة على التنفيذ .

ويوضح الباحث النتائج السابقة فيما يلي :

التغيرات المخططة في النفقات والإيرادات عن الفترة من ٨٣ / ١٩٨٥ م
(الأرقام بملايين الريالات) .

التغير في سنة ١٩٨٥ عن ١٩٨٤	التغير في سنة ١٩٨٤ عن ١٩٨٣ م	بيان
		التغيرات في الاستخدامات: =====
٤٨٥ +	١٦١ +	الباب الأول : المرتبات والاجور ومائى حكمتها
٦٥ +	١٣ -	الباب لثانى : النفقات السلعية والخدمية
٨٧ +	٢٥ -	الباب الثالث : النفقات التحويلية الجارية
٧٤ +	١٢ +	غير مبوبة
١٠٢ +	٥٨١ -	الباب الرابع : النفقات الاستثمارية
٤٢ -	١٤٩ -	الباب الخامس : التحويلات الرأسمالية
٧٧١ +	٥٩٥ -	الاجمالى العام لتطور النفقات =====
		التغيرات في الموارد : =====
٦٢٥ +	٢٧ -	الباب الأول : الإيرادات المركزية والسيادية
٦٧ +	٣٥ +	الباب الثانى : الإيرادات الخدمية
٨٠ +	١٢ -	الباب الثالث : إيرادات املاك الدولة
-	-	الباب الرابع : الإيرادات الرأسمالية
-	-	الباب الخامس : حصيلة القروض والتسهيلات الائتمانية والمساعدات
١ -	٥٩١ -	صافى عجز الموازنة العامة
٧٧١ +	٥٩٥ -	الاجمالى العام لتطور الإيرادات =====

وسبق ان اوضح الباحث انه يرى ان الزيادة في النفقات تمثل استخدامات وان الزيادة في الايرادات تمثل مصادر (٣٩)

ولذلك يمكن حساب صافي التغير في المصادر والاستخدامات كما يلي :-

التغير في المصادر عام ١٩٨٤ م عن عام ١٩٨٣ م :

١ - زيادة في إيرادات الباب الثاني بمقدار ٣٥ مليون ريال .

التغير في الاستخدامات عام ١٩٨٤ م عن عام ١٩٨٣ :

١ - زيادة في المرتبات والاجور (باب اول) بمقدار ١٦١ مليون ريال

٢ - زيادة في النفقات غير المبوبة بمقدار $\frac{12}{173}$ مليون ريال .

مجموع زيادة الاستخدامات $\frac{12}{173}$ مليون ريال

وبذلك يكون صافي التغير في المصادر والاستخدامات متمثلاً في :-

زيادة الاستخدامات عن المصادر بمبلغ ١٧٣ - ٣٥ = ١٣٨ مليون ريال
كما انه يمكن حساب صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات
والموارد كما يلي :

الانكماش في نفقات عام ١٩٨٤ عن عام ١٩٨٣ :

١ -	الباب الثاني : نفقات ملحقية وخدمية	١٣ -	مليون ريال
٢ -	الباب الثالث : نفقات تحويلية جارية	٢٥ -	" "
٣ -	الباب الرابع : النفقات الاستثمارية	٥٨١ -	" "
٤ -	الباب الخامس : التحويلات الرأسمالية	١٤٩ -	" "
	مجموع الاتجاهات الانكماشية في النفقات	٧٦٨ -	" "

الانكماش في إيرادات عام ١٩٨٤ م عن عام ١٩٨٣ م :

١ -	الباب الاول : إيرادات مركزية وسيادية	٢٧ -	مليون ريال
٢ -	الباب الثالث : إيرادات املاك الدولة	١٢ -	" "
٣ -	صافي عجز الموازنه	٥٩١ -	" "
	مجموع الاتجاهات الانكماشية في الموارد	٦٣٠ -	" "

وبذلك يكون صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد

٧٦٨ - (٦٣٠ -) = ١٣٨ مليون ريال

وبنفس الطريقة يمكن تحديد مافي التغير في المصادر والاستخدامات وكذا

وتكون النتيجة النهائية لتشيريات ١٩٨٥م عن عام ١٩٨٤م كما يلي :

٢ - صافي التفسير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد يبلغ ٤١ مليون ريال اتجاه انكماش في الانفاق .

ويمكن اعداد جدول بالتغيرات الفعلية في النفقات والايادات عن الفترة من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م من خلال الحساب الختامي كما يلي :

التفجير في سنة ٨٥ م عن ٨٤ م	التفجير في سنة ٨٤ م عن ٨٣ م	بيان
٤٤٤ +	١٢٦ +	<u>التفجيرات في الاستخدامات :</u>
٨١ +	٧ +	الباب الاول : المرتبات والاجور ومافى حكمها
١٠٢ +	٥ +	الباب الثانى : النفقات السلمية والخدمية
٥٦ +	٤٩٩ -	الباب الثالث : النفقات التحويلية غير مبوبة
٩٨ -	٣ -	الباب الرابع : النفقات الاستثمارية
٣٩ -	١٠٢ +	الباب الخامس : التحويلات الرأسمالية
٥٤٦ +	٢٦٢ -	الاجمالى العام للتفجير فى الانفاق
=====	=====	
٥٩١ +	١٠٣ +	<u>التفجير فى الإيرادات :</u>
٤٦ +	١٥ +	الباب الاول : الإيرادات المركزية والسيادية
٢٦ +	١٤٦ +	الباب الثانى : الإيرادات الخدمية
-	٦ +	الباب الثالث : إيرادات املاك الدولة
١٠٣ +	٧ -	الباب الرابع : الإيرادات الرأسمالية
٥٢٥ -	٧ -	الباب الخامس : حصيله القروض واستهلاكات والتسهيلات الائتمانية
٥٤٦ +	٢٦٢ -	الاجمالى العام للتفجير فى الإيرادات

وبتطبيق نفس المصاعيم السابقة على زيادة المصروفات والايرادات وكذا على انكماش او نقص كل من النفقات والايرادات يتضح مايلي :

ان تحليل البيانات الفعلية ينتج عنه :

١ - صافي التغير في المصادر والاستخدامات الفعلية لعام ١٩٨٤م عام ١٩٨٣م يبلغ ٣٠ مليون ريال زيادة في المصادر عن الاستخدامات .

٢ - صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد يبلغ ٣٠ مليون ريال انكماش في الموارد وبأجراء نفس التحليل لتغيرات عام ١٩٨٥م عن عام ١٩٨٤م يتضح ان :

١ - صافي التغير في المصادر والاستخدامات الفعلية لعام ١٩٨٥م عن عام ١٩٨٣م يبلغ ٨٣ مليون ريال زيادة في المصادر عن الاستخدامات

٢ - صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد يبلغ ٨٣ مليون ريال انكماش في الموارد .

ويمكن في نهاية هذا النوع من التحليل اعداد جدول مقارنة نهائي عن الفترة من ١٩٨٣م حتي ١٩٨٥م البيان ماحدث فعلا مع ما كان مخططا على النحو التالي :

تغيرات عام ١٩٨٥ عن ١٩٨٤		تغيرات عام ١٩٨٤ عن ١٩٨٣		بيان
مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	
٧٦٦	٧٧٢	٢٢٠	٣٥	زيادة في المصادر (ايرادات)
٦٨٣	٨١٣	٢٤٠	١٧٣	" " الاستخدامات (نفقات)
٨٣	٤١	٣٠	١٣٨	صافي التغير في المصادر
١٣٧	٤٢	٥٠٢	٧٦٨	نقص او انكماش في النفقات
٢٢٠	١	٥٣٢	٦٣٠	نقص او انكماش في الايرادات
٤٢	٤١	٣٠	١٣٨	صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية للنفقات والايرادات

وبالطبع يمكن بمقارنة الارقام الفعلية مع ما كان مخططا معرفة ما اذا كان التنفيذ متمشيا مع الخطة ام انه يبعد عنها وهذا يعطي مؤشرا لبحث اسباب هذه الاختلافات .

ثالثا : اعداد الموازنة النقدية :

=====

ولاغداد الموازنة النقدية في القطاع الحكومي يلزم ان تتوفر بيانات فعلية وتخطيطية عن التدفقات النقدية وتوقيت تلك التدفقات ، ونظرا لعدم وجود تلك البيانات فان الباحث يكتفي بما ذكره عن الموازنة النقدية في الجزء النظري من هذا البحث .

ويومي الباحث بضرورة توفير البيانات عن التدفق النقدي في القطاع الحكومي حتي يمكن الاستفادة من مزايا الموازنة النقدية .

رابعا : النسب المالية :

=====

عرى الباحث مجموعة من النسب المالية التي تملح للنفقات والايادات ولجانبيين معا وذلك في المباحث السابقة .

ويصرف الباحث هنا نماذج من تلك النسب ومايمكن ان يستدل منها وتفسيرها وما تعجلة من مؤشرات وعلى ذلك على النحو التالي:

١ - نماذج من النسب المالية لجانب النفقات:

=====

" النسب التخطيطية والفعلية " نسب مئوية "

١٩٨٥		١٩٨٤		١٩٨٣		بيان
تخطيطي	فعلي	تخطيطي	فعلي	تخطيطي	فعلي	
٤١٦	٤٧	٣٩	٤٤	٣٤٦	٤٢	الاجور والمرتبات ومافى حكمها
						المصروفات الجارية
٣١٣	٣١٢	٢٨	٢٨٢	٢٥٦	٢٤٤	الاجور والمرتبات ومافى حكمها
						اجمالى الاستخدامات
٢٠	٢٤٧	٣١٦	٢٦١	٢٦١	٢٤٢	المصروفات غير المسبقة
						اجمالى الاستخدامات
						التحويلات الرأسمالية
٤٠٧	٢٣٦	٤٠	٣٣٨	٣٧	٢٢٧	اجمالى المصروفات الرأسمالية

(٤٤)

ويتضح من النسب السابقة ان المرتبات والاجور ومافى حكمها يبلغ الانفاق المخطط عليها ما بين ٤٢٪ و ٤٧٪ بالنسبة للمصروفات الجارية وما بين ٢٤ر٤٪ و ٣١ر٢٪ بالنسبة لاجمالى الاستخدامات ، وان هذه النسب فى تزايد مستمر مما يدل على اهمية الانفاق على الاجور والمرتبات وكذا اهمية العنصر البشرى فى الوحدات الادارية الحكومية .

وتأتى نسبة الانفاق من الفعلى على المرتبات والاجور الى اجمالى الاستخدامات متفقته تقريبا مع ما كان مخططا وان كانت نسبتها الفعلية الى المصروفات الجارية تأتى اقل مما كان متوقعا ويمكن تفسير ذلك الى حدوث تغير فى هيكل الانفاق الفعلى على المصروفات الجارية مما كان مخططا مما يجعل الاجور لا تحتل نفس الوزن الذى كان مخططا لها . وهذه ظاهره تستدعى الى تفسير محافظة على هيكل النفقات الجارية ودور الاجور بها ، وقد يسفر الامر عن معدلات دوران سريعة فى العمل فى الجهاز الادارى للدولة وعدم شغل الدرجات طوال الوقت فى السنة وبحث اثار ذلك على الاداء الحكومى .

اما عن المصروفات غير المبوبة فان الانفاق المخطط عليها يتراوح ما بين ٢٤ر٢٪ و ٢٦ر٢٪ من اجمالى الاستخدامات ويأتى الانفاق الفعلى عليها ليكون ما بين ٣٠٪ و ٣٦ر٦٪ وان كانت النسبة الفعلية فى تناقص مستمر ولكن هذه الظاهرة ايضا تحتاج الى تفسير ودراسة ويمكن ان يقوم بذلك الهيئات المسؤولة عن هذا الانفاق او الهيئات الرقابية ذات الاختصاص نظرا لحساسية هذا النوع من النفقات .

وتبلغ نسبة التحويلات الرأسمالية المخططة ما بين ٣٢ر٧ / و ٣٥ر٨ / لاجمالى المصروفات الرأسمالية وتتراوح النسبة الفعلية ما بين ٣٧٪ و ٤٠ر٧٪ وتعطي هذه النسبة مؤشرا على توزيع اجمالى المصروفات الرأسمالية ما بين التحويل والاستثمار .

نسب مشوية

ويتضح من النسب السابقة ان الايرادات السيادية تحتل نسبة تكاد تكون ثابتة وهي ٧٩٪ من الايرادات الجارية وذلك على المستوى التخطيطي ولكن النسبة الفعلية تتراوح ما بين ٨٠٪ و ٨٣٪ وهذا يعطي مؤشرا علي ان تلك الايرادات تحتل مكانا هاما في الايرادات الجارية وان لم يتحقق منها ما ياتي بنسبة اعلى من المخطط .

وايرادات املك الدولة تحتل حوالى ٠.٩٪ من الايرادات الكلية ولكن النسبة الفعلية تنأتى دون النسبة المخططة وهذا يعطى مؤشرا لضرورة اعطاء مزيد من الرقابة على تلك الايرادات .

أما عن حصيلّة القروض والتسهيلات والمساعدات في القطاع الحكومي فأنها تمثل نسبة ضئيلة لا تصل إلى ٢ ٪. بالنسبة للإيرادات الأجمالية، وهذا قد يعطي مؤشرا على أن ما تحصل عليه الدولة من قروض ومساعدات توجّهه نسبة محدودة منه فقط إلى القطاعات الإدارية الحكومية والباقي يوجه لنواحي أخرى في القطاعات الاقتصادية.

٣ - نماذج من النسب المالية لجانبي النفقات والايادات معا : (٤٠)

" النسب التخطيطية والفعليه " نسب مئوية

١٩٨٥		١٩٨٤		١٩٨٣ م		بيان
مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	
٨١٧٧	١٠٥٦	٨٠	١٠١٨	٧١	١٠٤٦	الايادات الجارية
						النفقات الجارية
١٦٠٢	١٧٣٤	١٦٥٥	١٨٢٧	١٧٥٥	١٩٧٨	الايادات السيادية
						المرشبات والاجور وما في حكمها
						الايادات الخدمية
٤٣٣	٧١٨	٤١	٦٧٤	٣٨	٥٨٤	المصروفات العامة اى نفقات سالمية وخدمية .
						الايادات الرأسمالية .
٨٨	٥٣	٣٧	٥٤	٣٩	٤٣	المصروفات الرأسمالية

ويتضح من النسب السابقة انه يخطا دائما على ان الايادات الجارية يجب ان
تغطي عن النفقات الجارية ولكن ما يحدث فعلا ان النفقات الجارية تزيد عن
الايادات الجارية . وهذه ظاهرة تستحق البحث والدراسة الموقوفة على كفاءة
اجهزة التحصيل او ان يأتى التقدير قريبا من الواقع .

كما يلاحظ ان الايرادات السيادية على مستوى التخطيط القبطي الاجور ويفيض منها ما بين ٧٣ر٤ ٪ و ٩٧ر٨ ٪ من قيمة الاجور ولكن ما يحدث فعلا ان الايرادات السيادية لم تصل في الفترة محل البحث الى ما يزيد عن ١٧٠ر٥ ٪ من الاجور . وهذه ايضا ظاهرة تستحق البحث ومكملة للظاهرة المذكورة في الفقرة السابقة .

كما يتضح انه يخطأ على ان تفد اي الايرادات الخدمية ما بين ٥٨ر٤ ٪ و ٧١ر٨ ٪ من النفقات السلعية والخدمية ولكن ما يحدث فعلا لا يتجاوز ٤٣ر٣ ٪ وهذه ايضا ظاهرة مكملة للظاهرتين السابقتين .

وحيث ان الايرادات الرأسمالية لا تغطي الا نسبة هزيلة من المصروفات الرأسمالية فان ذلك يعدل مؤشرا الى لجوء الحكومة للتمويل بالعجز وقد سبق توضيح ذلك .

(٤٨)
المبحث الثاني

التحليل المالي لبيانات المعهد القومي للإدارة العامة

بالجمهورية العربية اليمنية

=====

لقد اختار الباحث المعهد القومي للإدارة العامة كنموذج لأحد الوحدات الإدارية الحكومية التي يمكن أن يطبق عليها التحليل المالي وذلك نظرا لتعدد وتنوع الخدمات التعليمية والتدريبية التي يقدمها وانتشارها في كل من صنعاء وتعز والحديدة من خلال فروعها في تلك المدن ولسهولة الحصول على البيانات حيث يحاضر الباحث فيه لطلبة الدراسات العليا .

ويعرض الباحث جدولا يلخص مختلف أنشطة المعهد بفروعه خلال السنوات من ١٩٨٣م إلى ١٩٨٥م ثم ينطلق من هذا العرض إلى أساليب التحليل المالي المناسبة .

ومن خلال ذلك الجدول ومع أخذ متوسط مدة كل برنامج في الحسبان يمكن تحويل كل برنامج إلى عدد من الساعات ، كما أنه مع أخذ عدد المستفيدين من كل برنامج في الحسبان يمكن الوصول إلى عدد الساعات/خدمة لجميع المستفيدين . وبذلك تكون وحدة قياس الأداء في كل برنامج هي ساعة خدمة / شخص .

فمثلا لو عقدت ندوة وحضرها ٥٠ شخصا وكانت مدة الندوة

١٦ ساعة . فإن عدد ساعات الأداء بالمقياس المقترح تكون ٥٠ شخص ×

١٦ ساعة خدمة = ٩٠ ساعة خدمة / شخص .

وحيث أن متوسط الوقت المستنفذ في كل برنامج كما يلي (٤١)

- متوسط وقت الندوة ١٦ ساعة .
- متوسط وقت الحلقة الدراسية ٣٣ ساعة .
- متوسط وقت الدورة التدريبية القصيرة ١٠٠ ساعة .
- متوسط وقت الدورة التدريبية الطويلة ٥٧٥ ساعة .

- متوسط وقت دور الطباعة ٣٢ ساعة .
- متوسط وقت دورة اللغة الأجنبية ٣٢ ساعة .
- متوسط وقت الدراسة في السنة في الدبلوم المتوسط ٦٠ ساعة .
- متوسط وقت الدراسة في السنة في الدبلوم العالي ٣٥ ساعة .

ومن رأى الباحث انه يمكن بناء على الجهد المبذول في كل ساعة اداء والمستوى الذى تزدى فيه يمكن اعتبار ان الساعة في الدبلوم المتوسط تعادل ساعتين في الدورات العادية الاخرى (دورات تدريبية قصيرة واولية) كما انه يمكن اعتبار الساعة في الدبلوم العالي تعادل ساعتين في الدبلوم المتوسط ويمكن معاملة ساعات الدورات كآنها دراسية عليها وهذا ما بعد بقصد الحصول على ساعات خدمة متجانسة لجميع أنشطة المعهد لتحقيق الدقة في القياس والتحليل .

وعلى ذلك تكون فقط الترجيح كما يلي :

- * الدورات التدريبية ١
- * الدبلوم المتوسط ٢
- * الدبلوم العالي والدورات ٤

وعلى هذا يمكن تحويل جدول البرامج المنفذة والذي يظهر في الصفحة التالية الى جدول اخر يمثل ساعات اداء متجانسة ساعة خدمة / شخص .
والذى يظهر بعد الجدول الاول مباشرة وذلك على النحو التالي :

جدول يوضح البرامج المنفذة بالمعهد القوي للإدارة العامة بصنعاء والفروع عن الفترة من ١٩٨٣ إلى ١٩٨٥ (٤٣)

رقم البرنامج والمكان	برامج تدريبية																				برامج تعليمية			
	دورات										دورات تدريبية										دورات لغات			
	حلقات دراسية					دورات تدريبية قصيرة					دورات إدارة مكتبية					دورات لغات					دورات لغات			
	١	٢	٣	٤	٥	١	٢	٣	٤	٥	١	٢	٣	٤	٥	١	٢	٣	٤	٥	١	٢	٣	٤
سما	١٠	٥٢١	٥٢١	٥٢١	٥٢١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١
١٩٨٣	١٠	٥٢١	٥٢١	٥٢١	٥٢١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١	١٠١
١٩٨٤	١٣	٤٠١	٤٠١	٤٠١	٤٠١	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨	١٠٨
١٩٨٥	٨	٢٣١	٢٣١	٢٣١	٢٣١	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢	٦٢
١٩٨٣	١	٣٧	٣٧	٣٧	٣٧	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠
١٩٨٤	٢	٤٨	٤٨	٤٨	٤٨	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
١٩٨٥	٢	٤٤	٤٤	٤٤	٤٤	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
١٩٨٣	٢	٦٨	٦٨	٦٨	٦٨	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦	١٦
١٩٨٤	١	٣٩	٣٩	٣٩	٣٩	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
١٩٨٥	٢	٧٦	٧٦	٧٦	٧٦	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

(٥٥)

- ويلاحظ على المتدرب في السجل التالي:
- (١) ان هناك حضور في عدد البرامج التي يشار إليها وتختلف هذه المصنفات سواء برسماء او برسم.
 - (٢) ان عدد الشحنة من هو تحت الحد المسموح والتخرج من التدويرات الخاصة والدورات التدريبية القصيرة.
 - (٣) يبدأ التخرج من البرامج القصيرة والدورات المكتبية والتدريبات.
 - (٤) ان بيان المواضع من البرامج القصيرة والدورات لغات المكتبية والتدريبات بانواعها بيان غرضي حيث يعجب تحديد مقرر وحدة الدفعة.
 - (٥) المتخرجون في كل برنامج بيان ديو برسم لانه يجعل على متابعة من المعهد بذلك.

ويعد هذا القدر من التحليل والمرتب يمكن تلخيص ساعات الاداء لـ مختلف الأنشطة في مختلف فروع المعهد القوي للإدارة العامة كالتالي :

البرامج المنفذة والكامل	برامج تدريبية		برامج تعليمية					البحاث واستشارات وزيارات ميدانية			اجمالي ساعات الفعالية*
	ساعات مختصة	ساعات مواصلة	ساعات مخرجين	ساعات محققين	ساعات مواصلة	ساعات مخرجين	ساعات محققين	استشارات	زيارات	اجمالي	
مجموع	١٩٨٣	٥٩٥٥٨٧	٥٠٠٦٤٧	٣٨٨٣٤٧	١٤٣٢٠٠	١١١٠٠٠	٥٠٤٠٠	١٥٢٤٠	١٠٨٠	١٦٨٢٤	(٥٥٥٥٧)
١٩٨٤	٤١١٤٠٨	٣٦٣٩٦٨	٣٢٤٩١٨	١٨٩٦٠٠	١٥٥٨٠٠	٦٦٨٠٠	٤٥٦٠	٥٢٤	٤٦٠٨	١٥٦٢	(٤٠١٣٠)
١٩٨٥	١٠٣٦٤٣٥	٩٢٥٠٥٥	٧٦٩١٥٠	٧٧١٤٠٠	٦٨٠٤٠٠	٢٤٦٢٠٠	٢٤٠	١٨٠	١٦٠	٥٨٠	(١٠١٥٩٣٠)
مجموع	١٩٨٣	١٩٣٧٤٨	١٧٩٠٢٨	١٦٦٥٤٨	١١٦٤٠٠	١٠٢٠٠٠	—	—	—	—	١٦٦٥٤٨
١٩٨٤	١٥٨٥٩٢	١٥٧٣١٢	١٥٥٣٩٢	١٦٠٨٠٠	١٣٢٠٠٠	٥٨٨٠٠	—	—	—	—	٢١٤١٧٢
١٩٨٥	١٦٥٢٥٦	١٦١٧٢٦	١٦١٧٠٧	٢٣٥٢٠٠	١٦٩٢٠٠	٤٨٠٠٠	—	—	—	—	٢٠٦٧٠٧
الحديثة	١٩٨٣	٤٧٧٣٢	٤١٦٥٣	٣٨٩٦٢	٦٨٤٠٠	٩٠٠٠٠	—	—	—	—	٣٨٩٦٢
١٩٨٤	٦٧٧٤٦	٥٤٨٩٦	٤٤٥٣١	١٧٤٠٠	١٤٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	—	—	—	—	٩٢٥٣١
١٩٨٥	١٦٠٢٨٩	١٣٢٤٨١	١٠٩٤٧٤	٢٢٠٨٠٠	١٦٨٠٠٠	٥٢٨٠٠	—	—	—	—	١٦٢٢٧٤

ملاحظات

المقصود بساعات الفعالية هي الساعات المرتبطة بالبرامج المنفذة على مستوى جميع الفروع وكذا ساعات الابحاث والاستشارات والزيارات الميدانية .
يمكن الوصول الى ساعات الخدمة فعالية على مستوى جميع الفروع خلال المدة من ١٩٨٣ الى ١٩٨٥ كالتالي :
- في عام ١٩٨٣ ساعات خدمة فعالية ٦٦١١١١ ساعة - في عام ١٩٨٤ ساعات خدمة فعالية ٧٠٨٠٣٣ ساعة -
- في عام ١٩٨٥ ساعات خدمة فعالية ١٣٨٧٩١١ ساعة -

وقد تم حساب عدد الساعات المتجانسة على مستويات ثلاثة :

المستوى الاول :	ساعات خدمه / شخصي	لجميع الماتحقين
المستوى الثانى :	ساعات خدمة / شخصي	المواصلين
المستوى الثالث :	ساعات خدمة / شخصي	المتخرجين

هذا يعطى العديد من المؤشرات التى تفيد فى التحليل والاستنتاج كما سيتضح ذاك فيما بعد .

اما بالنسبة للاستشارات والبحوث فانه يلزم تقييم البحوث أو الاستشارة ومستوى البحث والاستشارة وعلى ذلك يمكن توضيح كيفية تحويل ما قام به المعهد من استشارات وبحوث خلال المدة من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م كما يلي : (٤٤) (تحويلها الى ساعات خدمة متجانسة)

فى عام ١٩٨٣ م :
=====

١ - برامج الأبحاث :

- بحث للجهة (أ) استغرق حوالى ٦ أشهر وعدد الباحثين (٥٥)

٢ بواقع ٤ ساعات يوميا ونقط الترجيع ٤

ساعة / خدمة	٥٧٦٠	(٤ × ٤ × ٢ × ٣٠ × ٦)
ساعة خدمة	١٤٤٠	- بحث للجهة (ب)
" "	١٨٠٠	- بحث للجهة (ج)
" "	٤٨٠	- بحث للجهة (د)
" "	١٤٤٠	- بحث للجهة (هـ)
" "	٤٣٢٠	- بحث للجهة (و)
ساعة خدمه	١٥٢٤٠	

٢ - نفس المنهج مع برامج الاستشارات .

٣ - نفس المنهج مع برامج الزيارات الميدانية .

وأمكن للباحث تلخيص ساعات الاداء لمختلف الأنشطة فى مختلف

فروع المعهد القومى للادارة العامة وذلك عن الفترة من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م

فى الجدول السابق مباشرة .

وعلى ذلك فإنه يمكن استنتاج العديد من المؤشرات من خلال البيانات المذكورة
في الجدول السابقة . مثلاً عدد ساعات خدمة طُحَقِين ، وعدد ساعات خدمة مواصليين ،
وعدد ساعات خدمة متخرجين ، ويمكن معرفة نسبة المواصليين إلى الطُحَقِين من خلال هذه
الساعات عدد ساعات مواصليين . كما أنه يمكن معرفة نسبة المتخرجين إلى المواصليين من خلال
عدد ساعات طُحَقِين
هذه الساعات أيضاً عدد ساعات متخرجين
عدد ساعات مواصليين

ويعرض الباحث الجدول التالي لهذه النسب في كل من البرامج التدريبية والبرامج التعليمية
في صنعا وتمز والحديدة .

ملاحظات	برامج تعليمية						برامج تدريبية		نسبة البرنامج إلى البرنامج الكلي
	إجمالي نسبة البرامج التعليمية	دبلومات متوسطة		دبلومات عالية		نسبة المتخرجين إلى المتدربين	نسبة المتدربين إلى المتدربين		
		نسبة البرامج التعليمية إلى البرامج التعليمية	نسبة البرامج التعليمية إلى البرامج التعليمية	نسبة البرامج التعليمية إلى البرامج التعليمية	نسبة البرامج التعليمية إلى البرامج التعليمية				
الدبلوم المتوسط منتان ولم يكن تخريج منه أحد عام ١٩٨٣ م تظهر نسبة النجاح في الدبلوم المتوسط داعماً منخفضة لا تليق بنسب عدد الناجحين إلى عدد المقيدين سواء بالصف الأول أو بالصف الثاني . وطبعاً ترتفع هذه النسبة إذا تم نسب عدد الناجحين إلى عدد المقيد بالصف الثاني فقط .	٪٨٠	—	٪٧٧	٪٨٠	٪٧٩	٪٧٧	٪٨٤	صنعا ١٩٨٣	
	٪٤٣	٪٣١	٪٨٥	٪٦٠	٪٧٨	٪٨٩	٪٨٨٥	١٩٨٤	
	٪٢٦	٪٢٦	٪٨٠	٪٢٩	٪٩٠	٪٨٣	٪٨٩٥	١٩٨٥	
تمز	—	—	٪٨٨	—	—	٪٩٣	٪٩٢	١٩٨٣	
وتتطلب هذه الملاحظات على جميع فروع المعهد سواء بصنعا وتمز أو الحديدة	٪٤٥	٪٤٥	٪٨٢	—	—	٪٩٩	٪٩٩	١٩٨٤	
	٪٢٨	٪٢٨	٪٧٢	—	—	٪١٠٠	٪٩٨	١٩٨٥	
الحديدة	—	—	٪٩١	—	—	٪٩٤	٪٨٧	١٩٨٣	
	٪٣٩	٪٣٣	٪٨٣	—	—	٪٨١	٪٨١	١٩٨٤	
	٪٨٥	٪٨٥	٪٧٦	—	—	٪٨٣	٪٨٣	١٩٨٥	

ويلاحظ من الجدول السابق أن نسبة التسرب بشكل عام تقع في البرامج التدريبية عنها في البرامج التعليمية
التعليمية ربما يرجع ذلك إلى طول مدة البرامج التعليمية عن البرامج التدريبية ، وكذلك لأن الدراسة في
البرامج التعليمية تخضع لـ أنظمة تقييم دقيقة . أما البرامج التدريبية فربما يكفي أن يحضر المتدرب مادة
التدريب المطلوبة .

يوجد ان حول الباحث أنشطة المعهد وبرامجه سواء في المركز الرئيسي او الفروع الى ساعات ادا في شكل ساعات خدمة متجانسة ، يتناول بالعرض النفقات الفعلية ويكتفى بعرضها على مستوى الابهاب ، ويمكن طبعا التدرج بالتدليل الى مستوى البنود والانواع ، وذلك يمكن استنتاج متوسط تكلفة الساعة خدمة

جدول يوضح المنصرف الفعلي (نفقات تجارية عن الاعوام) (٤٦)

١٩٨٣ وحتى ١٩٨٥ موزعا حسب الابهاب وفروع المعهد

(الجبال بالريال اليمني)

بيان السنة والابهاب	فروع - صناعات	فروع - تميز	فروع - الجديدة	اجمالي الفعلي
١٩٨٣				
الباب الاول : المرتبات والاجور وما في حكمها	٤٥١٦٥٦٨	٦٢٦١٠٩	٥١٠٢٨٣	٥٧٢٢٩٦٠
الباب الثاني : مصروفات سلمية وخدمية	١٢٢٨٠١٣٤	٧٦٧٢٥	٦٠١٧١٥	١٩٥٨٥٧٤
الباب الثالث : مصروفات تحويلية تجارية	١٠١٨٠٦	١٨٠٠	١٤٠٠	٢٣٠٠٦
اجمالي المنصرف من الموازنة	٥٨٩٦٥٠٨	٧٠٤٦٣٤	١١١٣٣٩٨	٧٧١٤٥٤٠
مبالغ اخرى من البنك الدولي والاتحاد ولا تدخل بميزانية الدولة	٣٢٧٦٠٠	٥١٨٧٠٠	٥٦٧٨٤٠	١٤١٤١٤٠
اجمالي المنصرف الفعلي	٦٢٢٤١٠٨	١٢٢٣٣٣٤	١٦٨١٢٢٣٨	٩١٢٨٦٨٠
١٩٨٤				
الباب الاول : المرتبات والاجور وما في حكمها	٤٣٤١٢٣٤	٨٥٩٥٨٣	٧٧٧٣٠٠	٥٩٨٦١١٧
الباب الثاني : مصروفات سلمية وخدمية	١١٦١٤٣٢	٧٩٥١١	٧٨٠٦٧	١٣١٩٠١٠
الباب الثالث : مصروفات تحويلية تجارية	١٢٦٦٤	٢٠٠٠	١٧٥٠	١٧٤١٤
اجمالي المنصرف من الموازنة	٥٥٢٤٣٣٠	٩٤١٠٩٤	٨٥٧١١٧	٧٣٢٢٥٤١
مبالغ اخرى من البنك الدولي والاتحاد ولا تدخل بميزانية الدولة	٣٦٠٠٠	٥٧٠٠٠	٦٢٤٠٠٠	١٥٥٤٠٠٠
اجمالي المنصرف الفعلي	٥٨٨٤٣٣٠	١٥١١٠٩٤	١٤٨١١١٧	٨٨٧٦٥٤١
١٩٨٥				
الباب الاول : المرتبات والاجور وما في حكمها	٥٠١١٦٦٢	٩٨٧٦٥٨	٦٦٢٢٣٥	٧٠٧٩٠٥٥
الباب الثاني : مصروفات سلمية وخدمية	١٣٥١٤٦٥	٨٧٨٠٧	٨٠٣٠٨	١٥١٩٦١٠
الباب الثالث : مصروفات تحويلية تجارية	١٤٢٠٠	١٨٠٠	٢٠٠٠	١٨٠٠٠
اجمالي المنصرف من الموازنة	٦٤٦٤٨٥٧	١٠٧٧٢٦٥	١٠٧٤٥٤٣	٨٦١٦٦٦٥
مبالغ اخرى من البنك الدولي والاتحاد ولا تدخل بميزانية الدولة	٤٦٨٠٠٠	٧٤١٠٠٠	٨١١٢٠٠	٢٠٢٠٢٠٠
اجمالي المنصرف الفعلي	٦٩٣٢٨٥٧	١١٨١٨٢٦٥	١١٨٥٧٤٣	١٠٦٣٦٨٦٥

أما عن النفقات الاستثمارية * الباب الرابع * فانها اجمالية وليست موزعة حسب فروع المعهد وقد كان المنصرف الفعلي من هذا الباب في الأعوام الثلاثة على التوالي كما يلي :

١٢٥٥٨١١ ريال - ١٢٧١٤٠ ريال - ١٤٤٤٥٠ ريال

و- ا. ذلك يمكن التوصل الى متوسط تكلفة الساعة عند استخدام ١٩٨٤ في صنعا ايضا وفي تعمر والحديدة وطس
اساس ساعات الفعالية ويخلص الباحث هذه المستويات في الجدول التالي :

جدول يوضح متوسط تكلفة الساعة خدمة خلال الفترة
(١٧)

من ١٩٨٣ وحتى ١٩٨٥ في مختلف الفروع

بيان السنة وعنصر النفقة	فرع صنعاء	فرع تعمر	فرع الحديدة	المتوسط الاجمالي	ملاحظات
١٩٨٣	فلس ريال	فلس ريال	فلس ريال	المتوسط الاجمالي لجميع الفروع بحسب	
متوسط الساعة اجور	١٠ ٩	٣ ٧٦	٩ ١٣	٨ ٦٦	عن طريق جمع الاجور مثلا في كل الفروع
مستلزمات	٢ ٨	٤٦	١٥ ٤٣	٢ ٩٥	ويتم المجموع على مجموع ساعات الفعالية
م. تحويلية	-	١	٤	-	في جميع الفروع
١٩٨٣	١٢ ٩٤	٤ ٢٥	٢٨ ٥٢	١١ ٦٥	ففي عام ١٩٨٣ يكون المتوسط الاجمالي
١٩٨٤	- ٧٢	٣ ١٢	١٤ ٥١	٢ ١٥	للفروع ١١ ٦٦ ريال كمال
١٩٨٥	١٣ ٦٦	٧ ٢٧	٤٣ ١١	١٣ ٨٠	١٦٠ ٢٢٣٢٠٥٠ = ٨٦٦
١٩٨٤	١٠ ٨٤	٤ ١	٨ ٤٠	٨ ٤٥	وهكذا مع بقية المتوسطات
متوسط الساعة اجور	١٢ ٩٠	٣ ٢٧	٨ ٨٤	١ ٨٦	مقارنة تطور المتوسط الاجمالي لجميع
مستلزمات	٣	١	٢	٢	الفروع
م. تحويلية	٧٧	٣٩	٢٦	٣٣	ريال فلس
١٩٨٣	١٣ ٧٧	٤ ٣٩	١ ٢٦	١٠ ٣٣	١٢ ٨٠ ١٩٨٣
١٩٨٤	٩٠	٢ ٦٥	٦ ٧٤	٢ ٢٠	١٢ ٥٣ ١٩٨٤
١٩٨٥	١٤ ٦٧	٧ ٤	١٦	١٢ ٥٣	١٢ ٥٣ ١٩٨٥
١٩٨٥	٥ ٠٢	٤ ٧١	٦ ١١	٥ ١٠	وهناك انخفاض مستمر في المتوسط
متوسط الساعة اجور	١ ٣٣	- ٤٢	- ٥٠	١ ٩	نظرا لان الانفاق لا يزيد بنسبة كبيرة
مستلزمات	١	١	١	- ١	من سنة لا يفرق هذا من ناحية ومن
م. تحويلية	٦ ٣٦	٥ ١٤	٦ ٦٢	٦ ٢٠	ناحية اخرى نظرا لزيادة ساعات
١٩٨٣	٤٦	٣ ٦٧	٥	١ ٤٦	فعالية الخدمة
١٩٨٤	٦ ٨٢	٨ ٨١	١١ ٦٢	٧ ٦٦	

ويلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- تطور متوسط تكلفة الساعة خدمة في فرع صنعاء كمال :
عام ١٩٨٣ ١٦٦٦ ريال ، عام ١٩٨٤ ١٦٦٦ ريال ، عام ١٩٨٥ ١٦٨٢ ريال
ويلاحظ ان متوسط التكلفة قد انخفض بشكل ملحوظ وذلك نظرا لزيادة ساعات فعالية الخدمة .

- تطور متوسط تكلفة الساعة خدمة في فرع تعمر كمال :

عام ١٩٨٣ ٣٧٧ ريال ، عام ١٩٨٤ ١٦٨٢ ريال ، عام ١٩٨٥ ١٦٨٢ ريال

ويلاحظ ان متوسط التكلفة قد ارتفعت نسبة معدودة في عام ٨٥ عن ساكنات عليه عام ١٩٨٤ م ويرجع ذلك
لان ساعات فعالية الخدمة لم يرتفع بشكل ملحوظ ولان الدبلوم المتوسط ومدته سنتان هو المشلل للبرامج
التعليمية في الفرع ولا توجد دراسات علمية (مدتها سنة واحدة) .

- تطوّر متوسط تكلفة الساعة خدمة في فرع الحديد كما يلي:-
 عام ١٩٨٣ م ٤٢١١ ريال ، عام ١٩٨٤ م ١٦٦ ريال ، عام ١٩٨٥ م ١٢٦٢ ريال

ويلاحظ ارتفاع متوسط التكلفة في السنة ٨٣ وقد اخذ بعين ذلك في
 الأفضاض نظراً لزيادة ساعات فصالية الخدمة.

ويمكن الوصول الى متوسط تكلفة الساعة خدمة (ساعة فصالية)
 للثلاث سنوات من ١٩٨٣م وحتى ١٩٨٥ م وذلك من كل باب من ابواب الموازنة
 الجارية وكذا ١٢٥ من البنك الدولي وغيره كما يلي :

في سنة : -

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الأول = $\frac{٥٠٢ + ١٠٨٤ + ١٠٠٩}{٣}$ = ٨٦٥ ريال

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الثاني = $\frac{٢٨١ + ٢١١ \times ٢٣٣}{٣}$ = ٢٣٤ ريال

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الثالث = $\frac{٠٤ + ٠٣ + ٠١}{٣}$ = ٠٣ ريال

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من البنك الدولي وغيره = $\frac{٧٢ + ٩٠ + ٤٦}{٣}$ = ٦٩ ريال

مجموع متوسط تكلفة الساعة خدمة
 ١١٧١

في سنة : -

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الأول = $\frac{٣٧٦ + ٤٠١ + ٤٧١}{٣}$ = ٤١٦ ريال

" " " " " " الثاني = $\frac{٤٦ + ٣٧ + ٤٢}{٣}$ = ٤١ ريال

" " " " " " الثالث = $\frac{٠٢ + ٠١ + ٠١}{٣}$ = ٠١ ريال

" " " " " " البنك الدولي وغيره = $\frac{٣١٢ + ٢٦٥ + ٣٦٧}{٣}$ = ٣١٥ ريال

مجموع متوسط تكلفة الساعة خدمة
 ٧٧٣

فـ فرع الحديقة :-

متوسط تأليفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الاول	=	١٣٠٩ + ٨٤ + ٦١١	فـ ريال
		٢	
" " " " " " " " الثاني	=	١٥٤٢ + ٨٤ + ٥٠	٥٩
		٣	
" " " " " " " " الثالث	=	٠٤ + ٠٢ + ٠١	٠٢
		٣	
" " " " " " " " البنك الدولي	=	١٤٥٩ + ٦٧٤ + ٥٠	٨٧٧
		٣	
مجموع متوسط تأليفة الساعة خدمة		٢٣٠٥٨	

ويمكن اعتبار هذه المتوسطات بمثابة اساس لتقدير مصروفات او نفقات الموازنة العامة وذلك الى ان يتم اعداد مساهير مناسبة لمشمل هذه الخدمات ومن المصروف انه في حالة تقدير وضع مساهير يمكن الاعتماد على متوسط التكاليف الفعلية مع ترشيدها ومقارنتها بالمتوسطات التي تنتم في الوحدات الادارية المشاملة .

ويتضح من مقارنة البيانات السابقة ان اعلى متوسط تكلفة ساعة خدمة فحالية تحدث في فرع العيدين على الرغم من تماثله الى حد ما من ناحية النشاط مع فرع تعز ، الامر الذي يستوجب بحث اسباب مثل هذه الظاهرة ، وقد حدث في عام ١٩٨٥م ان انخفض متوسط تكلفة الساعة خدمة في هذا الفرع ليصل الى ١١٦٢ ريال بدلا من ١٦ ريال في سنة ١٩٨٤م وهذا يدل على التحسن فظلا ولرأى متوسط الثلاث سنوات يحصل بتكلفة الساعة خدمة الى ٢٣٠٥٨ في هذا الفرع .

اما بالنسبة لنفقات الباب الرابع " نفقات استثمارية " فهذه النفقات ليست مرتبطة بالنشاط الجاري للبعد وقد امكن للمباحث الحصول عليها بشكل اجمالي وليست موزعة على الفروع .

ولذلك يقترح الباحث ان تحدد عدد سنوات مناسبة توزع عليها تلك النفقات كاسلاك . لا يمكن استخراج نصيب كل ساعة خدمة منها ويفضل ان يعد بيان تفصيلي للتوزيع على المباني والآلات والسيارات والتجهيزات .. الخ

لا يمكن تحديد عدد مناسبة لكل نوع من هذه الأصول في هذا المجال
من الخدمات. (٤٨)

ويستمر بيع نفقات الباب الرابع في السنوات الثلاثة موزع التحليل

يتبين انها على النحو التالي :-

١٢٥٥٨١١ ريال - ٩٢٧٩٤٠ ريال - ١٤٤٤٤٥٠ ريال

ويستخرج من ذلك انها متقاربة من سنة لآخرى ولذلك يمكن معرفة نصيب

كل ساعة فاعلية على مستوى جميع الفروع بشكل اجمالي من هذه

النفقات لاستخدامها كدور عند تقدير هذه النفقات في سنوات قادمة

نفقات الباب الرابع :-

مجموع ساعات فاعلية الفروع

عام ١٩٨٣ م ١٢٥٥٨١١ ريال = ٦٥ ر ١ الساعة / فاعلية
٧٦١١١١ ساعة

عام ١٩٨٤ م ٩٢٧٩٤٠ ريال = ٣١ ر ١ الساعة / فاعلية
٧٠٨٠٣٣ ساعة

عام ١٩٨٥ م ١٤٤٤٤٥٠ ريال = ١٠٤ ر ١ الساعة / فاعلية
١٣٨٧٩١١ ساعة

وبذلك يكون المتوسط خلال السنوات الثلاث السابقة من النفقات الاستثمارية
الساعة فاعلية هو ٣٣ ر ١ ساعة / فاعلية .

نتائج وتوصيات البحث :-

=====

أولاً: النتائج :-

=====

١- استنتاج المباحث ما يلي :-

أ- أن بيانات المناسبة الحكومية يتركها الجالي لانتج المعلومات

الكافية واللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٢- يمكن حساب متوسط تكلفة كل طالب سواء في البرامج التدريبية او البرامج

التعليمية وكذا متوسط تكلفة كل استشارة او بحث او زيارة ميدانية .

فمن سبيل المثال يمكن تحديد متوسط تكلفة كل وحدة من النماذج

السابقة ومن عام ١٩٨٥ م في الجدول التالي :-

أمثلة عن متوسط التكلفة الفعلية لكل وحدة من الوحدات المستفيدة

من البرامج عام ١٩٨٥ م

وصف الوحدة المتكلفة	عدد الساعات	نقطة التوزيع	ساعات متجانسة	متوسطات متوسطة	متوسطات الوحدة (التكلفة)	ملاحظات
طالب دراسات عليا (مخرج)	٢٥٠	٤	١٤٠٠	٦٨٢	٦٥٤٨	فرع صنعاء مدة الدراسة سنة واحدة
طالب بعلوم متوسطة (مخرج)	٦٠٠	٢	١٢٠٠	٦٨٢	٨١٨٤	" " " " " "
مشارك في ندوة	١٦	٤	٦٤	٦٨٢	٤٣٦٥	" " " " " "
" في حلقة دراسية (مخرج)	٣٣	١	٣٣	٦٨٢	٢٢٥	" " " " " "
" في دورة قصيرة	١٠٠	١	١٠٠	٦٨٢	٦٨٢	" " " " " "
" " دورة تاريخية	٥٧٥	١	٥٧٥	٦٨٢	٣٩٢١	" " " " " "
" " " " " " " "	٣٢٠	١	٣٢٠	٦٨٢	٢١٨٢٥	" " " " " "
" " " " " " " "	٣٢٠	١	٣٢٠	٦٨٢	٢١٨٢٥	" " " " " "
بحث تم عام ١٩٨٥ م	٦٠	٤	٢٤٠	٦٨٢	١٦٢٧	" " " " " "
استشارة تمت ٨٨	٤٥	٤	١٨٠	٦٨٢	١٢٢٨	" " " " " "
زيارة ميدانية ٨٨	٤٠	٤	١٦٠	٦٨٢	١٠٩١	" " " " " "

واذا ما قبل العرض القائل بان متوسط تكلفة الساعة/فعالية في الثلاث

سنوات سابقة يعتبر اساسا مناسباً للتكاليف التقديرية فان هذا المتوسط

في فرع صنعاء كان (١١٧١ ريال) ومعنى ذلك ان هناك توفير

في كل ساعة عام ١٩٨٥ م بمقدار (١١٧١ - ٦٨٢ = ٤٨٩ ريال) .

٤- يمكن اجراء الجدول السابق لكل فرع من الفروع وعمل مقارنة بين متوسط

تكلفة الوحدة في البرامج المماثلة في كل الفروع ودراسة اسباب الاختلافات

واتخاذ مايلزم من اجراءات.

٥ - يمكن من البيانات السابقة - وبافتراض قبول متوسط تكلفة الساعة خدمة/غداقية للسنوات الثلاث ٨٣ الى ١٩٨٥م - اعداد موازنة البرامج والاداء حسب البرامج المخططة وليس حسب الابواب والبنود ثم تحويل هذه الموازنة الى موازنة ابواب وبنود ويوضح الباحث ذلك في مثال مبسط كمايلي :-

بافتراض ان المعهد القومي للادارة العامة بصنعاء يريد في عام ١٩٨٦م

ان يحدد بحثا ميدانيا عن كيفية ربط حسابات التكاليف في الوحدات

الاقتصادية بالقطاع العام والمختلط بالنظام المحاسبي الموحد. (ويشمل

البرنامج طبعا تصميم نظام التكاليف) .

وبفرض ايضا ان المرحلة الاولى تشرط بثلاث مؤشرات نشاطها

مقارب حتى يصلح النظام التكاليفي المقترح لها .

وبدراسة مايتطلبه هذا البرنامج من امكانيات تبين مايلي :-

يحتاج الى عدد ٢ خبراء متخصصين في علم التكاليف (اساتذة جامعة) .

يحتاج الى عدد ٥ فريقي بحث من مدرسي المعهد القومي بصنعاء .

يحتاج تنفيذه الى ثلاثة اشهر والعمل ٦ ساعات يوميا .

فانه بناء على المعلومات السابقة يمكن تقدير تكاليف البرنامج

المقترح فيمايلي :-

عدد الساعات :-

٣ اشهر x ٣٠ يوم x ٧ خبراء x ٦ ساعات يوميا x ٤ نقط ترجيح ^(٤٩) = ١٥١٢٠ ساعة اداء

ومتوسطات الساعة عن الثلاث سنوات السابقة في فرع صنعاء ١١٢١ ريال

وبذلك تكون التكلفة المتوقعة للبرنامج المذكور هي ١٦٢٠٥٥ ريال

ويمكن بهذا تحويل هذه التكلفة الى ابواب الميزانية

كمايلي :-

ساعات اداء البرنامج x متوسط تكلفة الساعة خدمة عن الثلاث سنوات

السابقة من كل باب :-

الباب الأول:	١٥١٢٠ ساعة	$8760 \times$	130788	ريـال
الباب الثاني:	١٥١٢١ ساعة	$2324 \times$	30381	ريـال
الباب الثالث:	١٥١٢٠ ساعة	$0.3 \times$	404	ريـال
من البنية الدولية				
وغيره:	١٥١٢٠ ساعة	$0.69 \times$	10432	ريـال
مجموع تكاليف البرنامج:			177000	ريـال
			=====	

ونعني بذلك بيمتكن البدء بموازنة البرامج والأداء ثم الانتهاء الى موازنة
الأنشآت والبنية التحتية.

٦- يفيد هذا الأسلوب في تعزيز وتسهيل عملية الرقابة سواء كانت
داخلية من نفس أجهزة الوحدة الإدارية الختومية او خارجية
من الأجهزة الأخرى المتخصصة . لان عملية الرقابة ترتبط دائما اولا بالبرامج
والأنشطة ومدى تحقيقها ومستوى هذا التحقيق . ومن ثم يلزم ان
يساهم في مباشرة عملية الرقابة متخصصون في البرامج والأنشطة
التي تتم الرقابة عليها وان تتوفر عملية الرقابة لتشمل ابداء
مراقب بوجهة نظره والاجراءات المناسبة للعلاج وليس فقط تعديد
الاشغالات والمخالفات .

٧- يساهم هذا الأسلوب كثيرا في مرحلة اعتماد الموازنة حيث يكون امام
السلطة التشريعية (خاصة اللجان المختصة) دراسات علمية ومنطقية
عن مجريات واسباب المطلوب من الاعتماد وبعد ذلك يسهل ايضا مباشرة
السلطة التشريعية لحقها في الرقابة على اداء السلطة التنفيذية .

٨- يساهم مثل هذا الأسلوب التحليلي مع اخذ مختلف البدائل الممكنة
لتنفيذ البرنامج او الاداء في الحساب ، يساهم في تطبيق أسلوب الموازنة
على اساس البدء من الصفر (الموازنة الصفرية) حيث يمكن النظر الى
مختلف البرامج والأنشطة كأنها تباشر من البداية ودراسة احتمالات وآثار
الاستثناء من بعضها او تأجيله وكان الباحث يود ان يكون هناك امتنع من
الوقت لتوضيح هذه النقطة العملية .

٩- يفيد هذا الأسلوب التحليلي في تكوين مصفوفات مستوى الانفاق ومستوى
الخدمة أي تكوين مصفوفة الشئقة / الفعالية لاجراء المفاضلة بين
مختلف المستويات في مرحلة التخطيط والمقارنة بعد التنفيذ ولعل
تعدد فروع المعهد القومي للإدارة العامة في ج.ع.و يثري تطبيق
هذه الطريقة عمليا . حيث توجد خدمات متماثلة في مختلف الفروع

٣- يوصى الباحث بضرورة قيام المنظمة العربية للعلوم الادارية بمبادرة لوضع اطار مقترح للتحليل المالى لبيانات المحاسبة الحكومية بحيث تلتزم الدول العربية باعداد تقارير وبيانات فى ضوء ذلك الاطار لاجراء مزيد من الدراسات المقارنة ووضع تصورات ومقترحات محددة لسياكل التمويل الموارث العامة للدول العربية او على الاقل سياكل تمويل لكل مجموعة ذات ظروف متقاربة من الدول العربية.

٤- يوصى الباحث بضرورة الاهتمام باعداد قوائم لمجموعة ممتلكات الوحدات الادارية الحكومية من اصول ثابتة وغيرها وكذا ماعليها من التزامات تحقيقا للرقابة والمتابعة على هذه الممتلكات العامة من ناحية ولمعرفة آثار التدفقات المالية عليها من ناحية اخرى . على أن تدخل هذه القوائم ضمن نظم المحاسبة الحكومية . ولو فى اطار من القيود الرقابية والنظامية .

٥- يوصى الباحث بضرورة توشير بيانات عن التدفقات النقدية للقطاع الحكومى لامكان مباشرة التخطيط النقدى فى ذلك القطاع ولامكان اتخاذ القرارات المناسبة من خلال الموازنة النقدية . وذلك لتحقيق الاستقرار النقدى والتخفيف من حدة التضخم .

- Eldon S. Hendrikson, "Accounting Theory", Homewood, III.: Richard D. Irwin, Inc., 1965, P. 95.

(١)

(٢) د . سيد الهوارى ، " الادارة المالية ، مبادئ اتخاذ قرارات " ، مكتبة عين شمس ، ١٩٧٦ ، ص ٣

(٣) د . مبارك حجير ، " الميزانيات الحكومية العربية وعلاقتها بالتخطيط الاقتصادي " ، مكتبة الأنجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٧١ ، ص ٧٢ - ٨٠

(٤) د . محمد عبد العزيز أبو رمان ، " نظرية المحاسبة الحكومية " ، طبعة أولى ، مكتبة الأنجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ١٣ - ١٤

(٥) د . موسى صادق الدين الشربيني محجوب ، " الموازنة العامة وعلاقتها بالتخطيط الاقتصادية " ، رسالة دكتوراه ، القاهرة ، كلية الحقوق جامعة عين شمس ، ١٩٧١ ، ص ١١٤

(٦) د . محمد منيف حمودة ، " البحث العلمي ، أصول وقواعد البحث وكتابة التقارير والبحوث " ، الطبعة الثانية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٦٢ - ٦٣

(٧) يراجع في ذلك :

أ - د . مبارك حجير ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٢ - ١٨٠
 ب - المنظمة العربية للعلوم الادارية ، " النظام المحاسبي الحكومي الموحد للسودان العربية " ، الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة من ١٦ - ٢١ أبريل (حزيران) ، ١٩٨٠ ، ص ٤٠

(٨) المنظمة العربية للعلوم الادارية ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٥ - ٣٧

(٩) د . سيد الهوارى ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٥

- (١٠) - Felix Fameranz & James C. Gele, "Auditing Development", Journal Of Accounting And Finance, Winter, 1981, P. 163.

(١١) د . السيد الحولى العرسى ، " المحاسبة الحكومية " ، مكتبة الجلاء الجديدة ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٣ - ٦

- (١٢) - Harold M. Groves & Robert L. Bish, "Financing Government", 7th Edition , New York, 1973, P. 513.

(١٣) د . محمد العربي أحمد ، " ترشيد مصادر الاموال واستخدماتها كمدخل لتحسين كفاءة الادارة في المنظمات الاقتصادية ، دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية في اليمن " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة صنعاء ، العدد السادس ، ١٩٨٦ ، ص ٤٥

(١٤) د . محمد أحمد خليل ، د . عبد الحى موسى ، " المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة " ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٣٦٤

(١٥) يراجع في ذلك :

- أ - John J. Hampton, "Financial Decision Making", Prentice-Hall Of India Private Ltd., New Delhi, 1980, P. 107.

ب - د . محمد رشاد الحلاوى ، " التحليل المالي في النظام المحاسبي الموحد في ج . ع . ي دراسة انتقادية " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة صنعاء ، العدد الاول ، أكتوبر ١٩٧٩ ، ص ٦١ - ٦٨

(١٦) د . موسى صادق الدين الشربيني ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٥

(١٧) د . جمال أحمد توفيق ، د . محمد صالح الحناوى ، " الادارة المالية ، أساسيات وتطبيقات " ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٨٠ ، ص ٨٢

(١٨) المرجع السابق ، ص ٨٤

- Ezra Solomon And John Pringle, "Financial Management", Goodyear Co., 1978, P. 78.

(١١)

(٢٠) د . عبد الله حسين بركات ، " مصادر تمويل خطط التنمية الاجتماعية والاقتصادية " في ج . ع . ي . ، رسالة دكتوراه ، مكتبة الكاتب العربي ، دمشق ١٩٨٥ ، ص ٢٥ - ٣٠

(٢١) د . جميل احمد توفيق ، د . محمد صالح الحناوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٥ - ١١٢

(٢٢) د . محمد العربي احمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٨ - ٦٠

(٢٣) د . عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد ، " تخصيص الموارد في نطاق الاختيار الاجتماعي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الاول ١٩٨٥ ، ص ١٥٢

(٢٤) د . سيد الهواري ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣١

(٢٥) المنظمة العربية للعلوم الادارية ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢١ - ٢٢

(٢٦) - John Lintner, "Inflation And Security Returns", Journal Of Finance, May, 1975, PP.259-280.

(٢٧) - UNIDO, "Guide Lines For Project Evaluation", 1972, Code No., IO/SER. (٢٧)

(٢٨) - John H. Goodwin, Jr., "Determining Monetary Needs Through Cash Budgeting", In, "The Financial Managers Job", Edited By Elizabeth Marting And Robert E. Finley, Taraporevala Publishing Industries, Private Ltd., India, 1977, PP. 137-150.

(٢٩) - John G. Lamb, "Functions, Techniques And Tools Of Cash Management", In, "The Financial Managers Job", Op. Cit., P.163.

(٣٠) د . جميل احمد توفيق ، د . محمد صالح الحناوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٢

(٣١) - John J. Hampton, Op. Cit., P.108.

(٣٢) يقصد هنا بالمشتريات كافة الانواع من بضائع وستلزمات سلعية وغذائية وغيرها بشروط أن تكون متعلقة بالنشاط الجارى الحكوى .

(٣٣) يرى الباحث أن هناك شبه تشابه من حيث الحقبة والالتزام بين الإيرادات السيادية والتي تحصلها الدولة جبرا بأختبارها صاحبة السيادة وبين الاجور والعربات السيادية تدفعها الدولة وتحتل نفقات حتمية لابد وأن تصددها الدولة للموظفين والعاملين فالإلتزام بالتحويل فى الاولى وحتمية السداد فى الثانية يمثل جانب من التشابه .

(٣٤) د . محمد عثمان اسماعيل حميد ، " اساسيات التمويل الادارى واتخاذ القرارات الاستثمارية " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ١٨

(٣٥) المصدر : الموازنات العامة للدولة فى الجمهورية العربية السورية ، قطاع الموازنات العامة والحسابات الختامية بوزارة المالية .

(٣٦) نفس المصدر السابق

(٣٧) من المفروض أن تستخدم الدولة إيراداتها من القطاع العام والمختلط فى تغطية هذا التمويل بالعجز أو جزء كبير منه .

(٣٨) د . ابراهيم محمد مهدى ، " مقدمة الاحصاء " ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ١٩٨٥ ، ص ٢٤٠ - ٢٤١

(٣٩) يمكن الرجوع الى البحث الثماني المطلوب الاول فى هذا البحث .

(٤٠) لا يقصد الباحث هنا تخصيص موارد معينة لنفقات معينة ولكنها دراسة للعلاقات فقط .

(٤١) المصدر : قسم الاحصاء والمتابعة بالمعهد القومى للإدارة العامة بطنطا .

(٤٢) اعتمد الباحث فى ذلك على معدل الاجر الذى يدفع فعلا فى ساعة الاداء فى كل مستوى من هذه المستويات وذلك مع التقريب .

- د. رشاد الحملاوى ، " التحليل المالى فى النظام المحاسبى الموحد فى
ج ٥٠٤٠. دراسة انتقادية " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة
صنعا ، العدد الاول ، أكتوبر ١٩٧١ .

- د. موسى غمار الدين الشربيني محجوب ، " الموازنة العامة وعلاقتها بالخطية
الاقتصادية " ، رسالة دكتوراه منشورة ، كلية الحقوق جامعة عين شمس ، ١٩٧١ .

٢ - مراجع اجنبية :

- Eldon S. Hendrikson, "Accounting Theory", Homewood, III.: Richard D. Irwin, Inc., 1965.
- Elizabeth Marting And Robert E. Finley, "The Financial Managers Job", Taraporevala Publishing Industries, Private Ltd., India, 1977.
- Ezra Solomons And John Pringle, "Financial Management", Goodyear Co., 1978.
- Felix Pameraz & James C. Gole, "Auditing And Finance", Winter, 1981.
- Harold M. Grovers & Robert L. Bish, "Financing Government", 7th Edition, Holt Rinehart And Winston Inc., New York, 1973.
- John J. Hampton, "Financial Decision Making", Prentice-Hall Of India Private Ltd., New Delhi, 1980.
- John Winter, "Inflation And Security Returns", Journal Of Finance , May, 1975.
- John Sheehan, "The Economics Of Education", London, George Allen & Unwin Ltd., 1973.
- UNIDO, "Guide Lines For Project Evaluation", 1972, Code No., IO/3ER.