



معهد التخطيط القومي  
Institute of National Planning

## إعادة إصدار

بمناسبة الاحتفال بمرور خمسة وستين عامًا  
على تأسيس المعهد

الإصدار رقم (29)

التحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية  
بالتطبيق على الجمهورية اليمنية

السيد المتولي المرسي الدسوقي

أكتوبر 1988



نوفمبر 2025

## تقديم

يحتفل معهد التخطيط القومي في العام الحالي 2025 بمرور خمسة وستين عامًا على تأسيسه، ذلك الصرح العظيم والعريق والذي تأسس في مطلع الستينيات من القرن العشرين، ويمثل حقبة مضيئة في مسيرة التخطيط والتنمية في مصر، والتي عاصرت العديد من التطورات التخطيطية في الأدوات والأساليب والتجارب والخبرات، وقد ساهم المعهد فيها عبر العقود الماضية بنصيب كبير وهام في إثراء الفكر والعمل التخطيطي في كافة مجالات ومناحي التنمية.

وقد تميزت تلك المسيرة الحافلة بعطاء العديد من قامات وخبراء التخطيط والتنمية الوطنيين من أبناء المعهد، والذين كانت لهم إسهامات أيضًا على المستويين الدولي والإقليمي، ودعموا هذه المسيرة الحافلة بقيم العطاء والإخلاص والتجرد الوطني جنبًا إلى جنب مع قيم المهنية والعمل الدؤوب والجاد، والخبرات التخطيطية والتنمية المتميزة، والانفتاح على كافة خبرات ومدارس التنمية في مناطق ودول العالم المختلفة، ولا يزال خبراء وباحثي المعهد يمثلون رأس المال الفكري التخطيطي والتنموي الحقيقي والمتفرد في هذه المسيرة.

يتشرف الجيل الحالي من أبناء معهد التخطيط القومي بمعاصرة ومعايشة العيد الخامس والستين لهذا الصرح العريق كبيت خبرة وطني وأول مركز فكر تم تأسيسه على المستويين الوطني والإقليمي، ويأمل أن يستمر في مسيرة العمل والعطاء المتميز، وأن يسير على درب الأجداد والآباء في استكمال وإثراء مسيرة الفكر التخطيطي والعمل التنموي على كافة المستويات الوطنية والإقليمية والدولية.

يأتي إعادة إصدار جانب من المنتجات العلمية للمعهد عبر تاريخه الممتد، ضمن فعاليات وأنشطة احتفالية المعهد بالعيد الخامس والستين، وبهدف إلقاء الضوء على نذر يسير من فيض عظيم من تلك المنتجات، سواء للاستفادة منها في واقعنا الحالي، أو لتعريف الأجيال الحالية والأجيال القادمة وكافة الخبراء والمعنيين بقضايا التخطيط والتنمية من داخل وخارج مصر بتراث المعهد المتفرد. وقد اجتهدت لجنة الاحتفالية في مهمة بالغة الصعوبة، وهي قطف بعض من ثمار حديقة المنتجات العلمية للمعهد، والتي تصل لنحو 2500 منتج علمي، وحيث تم الاتفاق بين إدارة المعهد ولجنة الاحتفالية على إعادة إصدار عشرة منتجات فقط لكل عقد زمني، رغبةً في إدراك المزيد من الاطلاع والقراءة المتعمقة لارتشاف رحيق تلك الثمار. وقد تمت آلية الاختيار في ضوء مقترحات المراكز العلمية الثمانية بالمعهد، وبعد مناقشات متعمقة مع جميع رؤساء المعهد السابقين والأساتذة المشاركين بلجنة الاحتفالية، والإدارة العليا للمعهد، وبطبيعة الحال فإن أية منتجات علمية أخرى لم يصادفها إعادة الإصدار لا يعني على الإطلاق أنها أقل أهمية أو ثراءً، ولكن فقط كان لابد من الاختيار المحدود للأسباب سالفة الذكر، وحسبنا في ذلك أن كافة المنتجات العلمية للمعهد منذ تأسيسه عام 1960 متاحة على موقعه الإلكتروني.

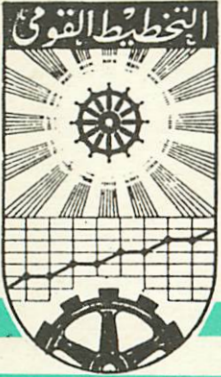
ختامًا، وفي هذه المناسبة التاريخية، أقدم بخالص الشكر والتقدير إلى رئيس وأعضاء مجلس إدارة المعهد لما يقدمونه من دعم مستمر لكافة أنشطة وبرامج عمل المعهد، كما أقدم بخالص الشكر والتقدير لكافة أعضاء الجهازين العلمي والإداري بالمعهد، لكل ما يبذلونه من جهود حثيثة ومحمودة، كل في موقعه، لتحقيق أغراض المعهد وأهدافه الاستراتيجية، متطلعًا لاستكمال المعهد لمسيرته الحافلة بالعطاء، ودعمها بالمزيد من جوانب التطوير والتحديث لكافة المنتجات والأنشطة العلمية والإدارية، وبما يساهم في تعزيز أدوار المعهد المنوطة به، ورفعة وتقدم مصرنا الغالية.

رئيس معهد التخطيط القومي

أ.د. أشرف العربي



# 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 القولي المرسي الدسوقي  
خبير المحاسبة بالمعهد القومي للإدارة العامة  
بمنعها

وأستاذ المحاسبة المساءد  
بكلية التجارة - جامعة المنصورة ج ٠ م ٠ ع

=====



## بسم الله الرحمن الرحيم

### مقدمة :

تحتل وظيفة التحليل المالى مكانا بارزا فى نظرية المحاسبة حيث تهتم الاخيرة بجمع وتوجيه وتسويب وتسجيل وتصنيف وعرض وتطليل الاحداث 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 .

والتحليل المالى لبيانات المحاسبة الحكومية فى حاجة دائمة ومستمرة للتطوير لانتاج معلومات ومؤشرات تفيد على مستوى القطاع الحكومى . وهذا يخفف من حدة ما كان يرمى به من أنه يقتصر على مجموعة من التقارير الدورية ، وبمض النسب التحليلية ولكن الاخيرة استخدمت بطريقة غير منهجية أى دون تحديد أهداف للتحليل والدار للبيانات وربط النسب بها . (٢)

وبالنظر الى الوحدة الادارية الحكومية فى ضوء نظرية الاموال المخصصة فإنه يمكن القول بوجود وحدة محاسبية تمثل محورا للعمليات المالية والتقارير وان كانت هذه الوحدة المحاسبية تنفرد بخصائص معينة نظريا لمباشرتها نشاط حكوميا له هو الآخر مجموعة من الخصائص . (٣)

و يهدف هذا البحث الى زيادة فاعلية الوحدات الادارية الحكومية وذلك بانتاج معلومات ومؤشرات من خلال استخدام اساليب التحليل المالى على بيانات المحاسبة الحكومية وايضا على الموازنة العامة للدولة حيث ان المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة <sup>عنصرين</sup> تتكونان / متلازمين من نظام متكامل (٤)

للرقابة المالية تكفل التحقق من ان الاموال العامة تستخدم فى تحقيق اغراضها

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

و يعتمد هذا البحث على كل من الاسلوب المكتبى او النظرى فى  
البحث من خلال المراجع والابحاث العلمية المتخصصة فى هذا المجال ، وكذلك  
على الاسلوب التطبيقى على بيانات المحاسبة الحكومية فى 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 أساليب التحليل المالى  
بعد تطويرها - على بيانات الحاسبة الحكومية سواء على مستوى الموازنة  
العامة أو على مستوى الوحدات الادارية الحكومية فى الدول النامية بشكل عام  
وفى الدول العربية بشكل خاص . ثم يطبق ذلك على الموازنة العامة فى  
الجمهورية العربية اليمنية وعلى وحدة ادارية حكومية بها وعلى ذلك يخرج عن  
دائرة هذا البحث موازنة القطاع العام والقطاع المختلط التى قد تكون  
ملحقة بالموازنة العامة للدولة لانها تمثل وحدات اقتصادية .

ومن الناحية الزمنية يهتم هذا البحث ببيانات سنوات ١٩٨٣ - ١٩٨٤

١٩٨٥ فقط . وذلك حتى يخرج البحث فى عدد مناسب من الصفحات ولأن

البيانات عن تلك المدة هى التى توفرت للباحث .



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

وبذلك فان هذا البحث يتكون مما يلي :

الفصل الاول : بيانات المحاسبة الحكومية وامكانية امتداد التحليل المالي لها .

المبحث الاول : أنظمة المحاسبة الحكومية الحالية وقصورها

عن انتاج مايلزم من معلومات .

المبحث الثاني : امكانية تطوير التحليل المالي ليشمل

بيانات المحاسبة الحكومية .

الفصل الثاني : أساليب التحليل المالي المقترحة للموازنة العامة للدولة

وللولايات الادارية الحكومية .

المبحث الاول : أساليب التحليل المالي المقترحة على مستوى الموازنة

العامة للدولة .

المبحث الثاني : أساليب التحليل المالي المقترحة على مستوى الموازنة

العامة للدولة والولايات الادارية الحكومية .

الفصل الثالث : تطبيق التحليل المالي على بيانات المحاسبة الحكومية

في الجمهورية العربية اليمنية .

المبحث الاول : 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 المالى للمها

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

### المبحث الاول

انظمة المحاسبة الحكومية الحالية وقصورها

عن انتاج مايلزم من معلومات

تتباين انظمة المحاسبة الحكومية المطبقة حاليا فى الدول العربية وان كانت هذه الانظمة لا تختلف كثيرا من حيث الجودس ، ويتمثل هذا التباين فى اختلاف الاجراءات المحاسبية من ناحية وفى نظام القيد المتبع من ناحية اخرى وان كانت هذه الانظمة تشترك فى كونها تعاني نقصا شديدا من ناحية اعداد وتوفير البيانات والمعلومات الضرورية والتي يمكن ان تساعد الادارة العامة فى مباشرة مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بكفاءة عالية (٧)

(٨) وقد اهتمت احدى الدراسات بضرورة متابعة نتائج العمليات المالية

فى 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 فى 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 التزام نفس الإدارة بتقديم دراسة تحليلية لنتائج تنفيذ الموازنة السنوية ترفق بالحساب الختامي وتوضح الانحرافات السلبية والإيجابية التي تعكسها الكشوف النهائية لحسابات قياس النتيجة والمركز المالي على مستوى جميع الوحدات المحاسبية الحكومية .

ومن العرض السابق يمكن للباحث أن يذكر مايلي من ملاحظات :-

- ١- أن هناك اتفاق على أن أنظمة المحاسبة الحكومية في الدول العربية تعاني نقصا في إمكانية إنتاج المعلومات اللازمة لرفع كفاءة الإدارة العامة . وذكرت هذه الحقيقة أمام ١٦ دولة وجهة عربية عام ١٩٨٠م .
  - ٢- أن جهودا ومحاولات بذلت لرفع كفاءة هذه الأنظمة المحاسبية وأسفرت عن تقديم نظام محاسبي حكومي موحد للدول العربية بهدف المساعدة على إنتاج المزيد من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لدفع عملية التنمية إلى الأمام من ناحية وتحقيق التكامل العربي من ناحية أخرى .
  - ٣- أن الاهتمام بالتقارير الدورية وتقارير المتابعة كان واضحا وأن مجهود الاهتمام كان منصبا على السيولة النقدية ومحاولة وضع تصور للتدفقات الخاصة بها في الشترات المقبلة . وكذا الاهتمام بالبيانات المحاسبية واستنتاج مؤشرات خاصة منها واعداد دراسات تحليلية عن تنفيذ الموازنة سنويا .
- غير أنه لم يحدد بشكل واضح نوع وأساليب التحليل ممكنة الاستخدام أو نوع المؤشرات والنسب المطلوبة ، وربما يتخزن ذلك الابهام مقصودا

لفتح باب الاجتهاد والبحث ولتحقيق المرونة بما يكفل لكل دولة ان تختار  
مناسبها . 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 الخزانة  
حسب ماتسميها كل دولة - ولكن انصرف الازام ايضا الى مستوى الوحدات  
المحاسبية الحكومية . حيث يجب ان تقدم كل من هذه الوحدات دراسة  
تحليلية عن نتائج تنفيذها لخدماتها المالية مرفقة بالحسابات الختامية  
السوية ، الى جانب ما قد يدلب منها من تقارير متابعة تفصيلية  
خلال السنة المالية .

ويرى 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 ان اهتمام الموانئين اصبح 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 الاندماج  
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 وانشطة 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 لاهدافها وتوضيح ما اذا كانت تلك الوحدات تعمل بطريقة  
اقتصادية وبكفاءة ام لا (١٠) .

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

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

## المبحث الثاني

امكانية تطوير التحليل المالي

ليشمل بيانات المحاسبة الحكومية

اصح من الضروري ان يهتم المحاسبون في الوحدات الحكومية باستخدام الاساليب التحليلية التي تنتج معلومات تفيد في رفع كفاءة الادارة الحكومية خاصة وان الاموال التي 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 في تحليل انشأة الحكومة حتى ولو كان بعض هذه الانشطة ذو طابع اجتماعي أو سياسي وذلك من منطلق ان الموارد الاقتصادية نادرة بطبيعتها ومن ثم يلزم حسن توجيهها واستخدامها .

ومن المفيد في هذا الصدد التنويه الى ان المنفعة الاقتصادية الفردية تقوم على فرض استقلال دالة الاشباع لفرد معين عن الاخر ، ففي حين ان دوال الاشباع للوحدات الادارية الحكومية تكون متداخلة بعضها البعض حيث ان تقييم وتحسين الاداء في 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 في ذلك مصلحة عامة . كما ان الفرد عندما يحدد اهدافه ووسائل تحقيق تلك الاهداف يكون ذلك في 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 في الوحدات الحكومية عنها في الوحدات الاقتصادية الا انه يمكن القول بان هناك



شمة ارضية مشتركة بينهما ، ذلك ان كلا منهما ينشطر في مجال ترشيده استخدام الاموال ، كما انهما يطبقان 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 عند تطبيق هذه المناهج طبيعة النشاط والامداد المرتبطة بالوحدة 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 ايضاً مفهوم الوحدة المحاسبية والذي يستند الى مجموعة الموارد والاعتمادات المخصصة لانجاز اهداف معينة (١٤) وعلى ذلك فانه يمكن ان ينصرف التحليل المالي ايضاً 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 تشغيل وتمويل المنشأة وذلك من خلال البيانات المحاسبية ويطلق التحليل المالي اسمية كبيرة للقوائم والنسب 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 تستخدمها جهات أخرى خارج المنشأة في حدود تلك البيانات والقوائم المنشورة .





(١١)  
ثانياً : أدوات واساليب التحليل المالى (١٧) :  
=====

تمثل القوائم المالية والملخصات والتقارير المادة الخام التى يمكن اخضاع مابها من بيانات لاساليب التحليل المالى ، وعلى ذلك يمكن القول بان الادوات الاساسية للتحليل المالى هى :-

- البيانات التفصيلية المحاسبية والمالية والدورية.

- تقارير التنفيذ للخطط والبرامج الموضوعية.

- تقارير نتائج الاعمال الجارية الفترية والدورية.

- القوائم المالية الفترية والدورية.

وهذه تمثل أدوات تحتوى على بيانات مالية ومن ثم

يمكن اجراء التحليل المالى عليها باساليبه وفنونه المختلفة

والمتعددة ومن اهم هذه الاساليب مايلى :-

- الدراسة المقارنة للقوائم المالية.

- اعداد وتحليل قوائم التدفق المالى والنقدى.

- اعداد وتفسير النسب المالية.

ويود الباحث ان يشير الى ان الفصل بين ادوات واساليب

التحليل المالى ليس امر سهلاً وذلك لان نتائج تحليل معين يمكن استخدامها

باعتبارها اداة تحتوى 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 المالى وشموله على مجموعة

من الاعتبارات من اهمها (١٨) :-

- الهدف من التحليل ونوع المعلومات المطلوبة فقد يكون التحليل

بهدف تقييم الاداء او التخطيط والرقابة أو اتخاذ القرارات .

— تدفق 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 الاهتمام بالوحدة الاقتصادية او المحاسبية واسميتها داخل القطاع الذى تنتمى اليه وماتساع به فى الناتج القومي وماتقدمه من خدمات عامية .

٤- البيانات المتاحة لمن يقوم بالتحليل سواء كانت بيانات كمية او كيفية اجمالية او تحليلية ..... الخ .

وباستقراء ماتقبل يمكن للباحث استنتاج مايلى :-

— 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 ..

— يركز التحليل المالى للبيانات المحاسبية الى استكشاف العوامل المؤثرة على التنفيذ وكذا العوامل المؤثرة على التمويل العام .

— يمكن ان يتم التحليل المالى على المستوى الداخلى والخارجى للانشطة الحكومية ، كما يمكن ان تقوم بعض الجهات الاجنبية بهذا التحليل لمعرفة كفاءة توجيه واستخدام القروض والمساعدات التى تقوم بمنحها تلك الجهات او الحكومات .

— تختلف اهداف التحليل المالى فى الوحدات الادارية الحكومية عنها فى الوحدات الاقتصادية .



يمكن ان تختلف اساليب ومعايير التحليل المالى لبيانات  
المحاسبة الحكومية باختلاف المستويات الادارية للوحدة الحكومية  
وكذا باختلاف النشاط الذى تباشره الوحدة.

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

## ( ١٤ ) الفصل الثاني

أساليب التحليل المالي المقترحة للموازنة العامة  
للدولة وللوحدات الادارية الحكومية

=====

تنتج المحاسبة الحكومية بيانات على مستوى الوحدة الادارية الحكومية وكذلك على مستوى المصلحة والوزارة المختصة وتتجمع هذه البيانات على مستوى القطاع الحكومي ككل في الموازنة العامة بالتقديرات وعلى مستوى الحساب الختامي للموازنة العامة بما حدث فعلاً.

وباستطلاع ما جاء بالنظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية يتضح ان ماتبعه معظم الدول العربية حالياً من أنظمة المحاسبة الحكومية لا يبعد كثيراً عن هذا النظام ، وان كان ليس هو تماماً الامر الذي يمكن معه اعتبار ذلك النظام الموحد بمثابة ركيزة اساسية للتحليل المالي ، وتنعكس فائدة ذلك تلقائياً على النظم المحاسبية الحكومية التي تتبعها الدول العربية فعلاً ، وهذا بدوره لا يمنع كل دولة من استحداث وتطوير اساليب تكون اكثر مناسبة لتحليل بيانات المحاسبة الحكومية بهيئتها.

وقد رأى الباحث استكشاف وعرض وتحليل اساليب التحليل المالي المناسبة لبيانات المحاسبة الحكومية من خلال بحثين اساسيين

كما :-



( 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 بهما 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 الأجزاء الفعلية للوحدات الادارية الحكومية من ناحية أخرى . ومن ثم يصبح تحليل ارقام وبيانات الحساب الختامي ضروريا ومكملا لتحليل بيانات الموازنة ذاتها .

ومن نافذة القول الاشارة الى ان هناك بعض اساليب التحليل المالي تصلح فقط 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 الأسلوب من أهم ما يستخدم في تقييم اداء الإدارة المالية ويرى الباحث امكان انصراف هذا الأسلوب ايضا الى الإدارة المالية العامة<sup>(١٩)</sup> 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 مامو بالتعبير فعلى عن تلك المصادر والاستخدامات .<sup>(٢٠)</sup>

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

- ١- اعداد صافى التغيير فى الارصدة التى تؤثر على رأس المال السامل ، أى الامول والخصوم المتداولة بمائى ذلك الارصدة المدينة والدائنة الأخرى ، وينتلق على الناتج صافى التغيير فى صافى رأس المال السامل.
- ٢- يؤخذ ناتج الخطوة السابقة مع التغييرات التى حدثت فى الأصول والخصوم الشابتة ويعد ملخص نهائى بمصادر الاموال وأوجه استخداماتها.
- ٣- تمثل ميزانية المنشأة همزة الوصل التى تربط بين سنتين ماليتين اما بنود النفقات والاييرادات فتقفل <sup>فى</sup> /د/ أ . خ ويحصر عنها برصيد اما ان يكون صافى ربح او صافى خسارة وعلى ذلك اما ان يظهر ضمن الخصوم او الأصول.
- ولكن بتأمل ما يحدث فى المحاسبة الحكومية يتضح انه لا يتم التمييز بين مشتريات الوحدة الادارية الحكومية من أصول شابتة او متداولة فى حسابات خاصة ولكن تحتبر جميع المبالغ الواردة بالموازنة العامة اما نفقات او اييرادات وما يحدث من تقسيم الى ابواب فهو تقسيم مفعى فقط وعلى ذلك يتم اظهار هذه النفقات والموارد المتعلقة فى نهاية السنة المالية فى الحساب الختامى ويتم اقفالها نهائيا مع حسابات الخزانة والبنك المركزى، ومن ثم فانه لا يمكن القول بوجود علاقة تدفق مالى بين سنة وأخرى وذلك على الأقل من الناحية المحاسبية مقارنة مع ما يحدث فى ميزانيات المنشآت الاقتصادية.
- ويمكن الانتفاع بمزايا تحليل التدفقات المالية على مستوى الموازنة العامة للدولة وذلك عن طريق اعداد قائمة بمجموع ممتلكات



الوحدات الادارية الحكومية من اصول شابهة وغيرهـا ونذا ما عليها  
من التزامات ثم توضيح أثر الانفاق 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 لساميين متتاليين  
على النحو التالي :-

١- ماتسفر عنه المقارنة من زيادة فى النفقات العامة فانـــــــــــــــــه  
يمثل زيادة فى أوجه الاستخدامات .

٢- ماتسفر عنه المقارنة من زيادة فى الايرادات العامة فانـــــــــــــــــه  
يمثل زيادة فى مصادر الأموال .

وبمقارنة العنصرين السابقين يمكن التوصل الى صافي  
التغير فى المصادر والاستخدامات

٣- ماتسفر عنه المقارنة من نقص فى النفقات يمثل اتجاها انكماشيا  
فى الانفاق العام .

٤- ماتسفر عنه المقارنة من نقص فى الايرادات يمثل اتجاها انكماشيا  
فى الموارد العامة .

وبمقارنة العنصرين السابقين يمكن التوصل الى صافي  
التغير فى الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد ومن  
المفروفي ان يتعادل كل من :-

مستفي في التغير في المصادر والاستخدامات.

وصافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد .

وبالتبع ينتج عن المقارنة بين العوامل السابقة في الشكل

التحليلي والشملي معلومات تغير في مجالات تحسين الخطيطة

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 :-

مصادر تمويل داخلية :-

(أ)

وتأخذ هذه المصادر مفهومين مختلفين 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

مصادر تمويل خارجية :

(ب)

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 هميم عمل



ومسؤوليات الادارة المالية العامة . ويلزمها في هذا  
العدد وضع معايير للتقييم والمفاضلة بين البدائل المتاحة  
ومن هذه المعايير العائد الاجتماعي بأنواعه والعائد الاقتصادي  
والدعم السياسي ودرجة المخاطرة وما يفرضه المقرضون من شروط... الخ (٢٢)

واذا تمكن التسبير عن تنلفة ومعايير الاقتراض بالرمز ت . ق  
وهن العائد 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

ولا ينبغي عن الاذعان ان من ادم الصعوبات التي تواجه هذا التحليل  
تضمن في ان جهاز السوق لا يعكس الاتجاهات الحقيقية للطلب على  
رأس المال الاجتماعي ، وذلك بالرغم من انه يمثل ركيزة اساسية  
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 لخريطة  
تحدد بدقة ووضوح الاولويات 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  
واستطلاع استعداد ورغبة المستهلكين لتلك المنافع العامة في دفع  
قيمة معينة لها وليس الدفع الفعلي (٢٤) .

ويلزم الانضمام بترشيد استخدامات الأموال في الموازنة العامة للدولة حيث ان الاتصال في ذلك يرقى الى اثار سلبيّة ليس فقط على كفاءة تحقيق الاهداف ولكن يرقى الى الضياع في الأموال ذاتها الامر الذي يلزم معه ضرورة الاستفادة الى اقصى حد ممكن من نتائج الدراسات والبحوث التي تم التوصل اليها في مجال رفع كفاءة توجيه واستخدام المال العام .

ويمكن تقسيم استخدامات الأموال 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 والخدمات اللازمة لتمكين الوحدات الادارية الحكومية من مباشرة نشاطها بخلاف لذلك ما تتحمله الدولة من نفقات تحويلية جارية بقصد اعادة توزيع الدخل او تحقيق اهداف اخرى مالية او اجتماعية او اقتصادية او سياسية

ويمكن ترشيد هذه الاستخدامات الجارية عن طريق :-

... الاكتفاء بالانفاق الضروري وتجنب الانفاق الترفى ، خاصة في الدول النامية ذات الموارد الاقتصادية والمالية المحدودة .

... العمل على استخدام الطاقة البشرية والموارد البشرية المتاحة لدى الوحدات الادارية الحكومية ونذا طاقاتها الخدمية والتشغيلية بأفضل ما يمكن لرفع الخدمات العامة كما وتبذل .

... انتاج معلومات كافية ودقيقة عن المخازن الحكومية ومحتوياتها والعمل على ترشيد المشتريات وسلامة حفظ الامتلاك بالمخازن واحداث التكامل



في سد احتياجات الوحدات الادارية الحكومية من بعضها البعض

- الاهتمام باعداد معدلات اداء مدروسة ومناسبة وتعميق وحسنة النشاط ووحدة الاداء بشكل دقيق.
- اعداد اكثر من بديل لتحقيق الاهداف واختيار انسبها .
- اجراء الدراسات المقارنة لتكلفة الاداء بالوحدات الادارية الحكومية المتماثلة داخل الدولة وكذا اجراء مقارنات مع الدول الاخرى ذات الظروف المتشابهة.

#### (ب) استخدامات رأسمالية :-

- ويمكن ايضا ترشيد الانفاق الرأسمالي ( الاستثمار )
- عن طريق اعداد الموازنة الاستثمارية على ان يراعى فيها :-
- التجانس بين المصادر والاستخدامات الاستثمارية .
- الدراسة المسبقة والعلمية لكيفية سداد القروض مستقبلا حتى لا يؤثر ذلك فيما بعد على المركز المالي للدولة .
- دراسة الاثار المتوقعة للتصخم على كل من الانفاق والموارد الاستثمارية ، حيث تزداد معدلات التصخم في الدول النامية عنها في الدول المتقدمة . ( ٢٦ )
- دراسة عناصر المخاطرة على الاستخدامات الاستثمارية العامة وانعكاس ما قد يحدث من متغيرات اقتصادية واجتماعية وسياسية داخلية او خارجية عليها .
- استخدام اسلوب تقييم المشروعات عند ترتيب الاولويات من الاستشارات العامة ، وذلك في ضوء المعلومات الكافية عن النفقات المنافع 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 لنس 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.

#### ثانياً: 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 البيانات والأرقام التي تساعد في اعداد تلك الموازنات كما انه لا تعد موازنات نقدية قصيرة وطويلة المدى لتفادي حدوث عجز نقدي او فائض نقدي بأكثر من <sup>(٢٨)</sup> الشهر .

ويرى الباحث أهمية **ضرورة** اعداد موازنة نقدية على مستوى القطاع الحكومي حيث انه لا يكتفى ان يتكون مجموع الاموال المحصلة خلال السنة من مختلف انواع الإيرادات كافيًا لتغطية مجموع الاستخدامات



أو المصروفات ، ولكن تبقى مشكلة التوقيت والتوافق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية أثناء شهور 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 فسي حد ذاتها يمكن أن تؤدي إلى حدوث تضخم مفتعل كان يمكن تلافيه بأعداد موازنة نقدية توضح التدفقات من وإلى الخزنة العامة لمعرفة أوقات العجز والاستعداد لاتخاذ مايلزم من إجراءات مناسبة ويمكن للباحث أن يقترح بعضاً من هذه الإجراءات فيميلي:

- تشجيع المتحصلات النقدية من الإيرادات العامة عن طريق التوسع في نظام الدفع بالحوالات البريدية ، وفتح مكاتب متعددة للتحصيل في مناطق وفي أوقات تناسب المواطنين وبماليوثر على حرية نشاطهم اليومي (٢٩).

- تقرير حوافز لتشجيع المواطنين على سرعة سداد ماعليهم من أموال الدولة كإعطاء نسبة سماح معينة ولتقسيط محددة بما يحقق تغطية هذا العجز النقدي المؤقت.

- أرجاء سداد الديون المستحقة على الوحدات الإدارية الحكومية معاد الرواتب ومافي حكما ، لمدة معينة وسدوسة أيضا مقابل منح الدائن ميزة سواء كانت نقدية أو معنوية .

- التخلص بالبيع من بعض مالدى الحكومة من أوراق مالية أو مالدى الوحدات الإدارية الحكومية من اصاب متراكمة بالمفازن وراكسده أو من الات رسيرات .

- إعطاء الدائنين شيكات موجهة الدفع لمدد معينة وذلك بعد اقتناع الدائنين على أن لا تلجأ الوحدات الإدارية الحكومية لمشـ

هذا الاجراء الاثني حالات الضرورة القصوى وبسند اخذ التوجيهات  
اللازمة من وزارة المالية والخزانة .

ويمكن بالدليح في حالة وجود فائض نقدي اتباع السبب  
عكسية لما سبق **وبما** يناسب الحق **في**

ويرى الباحث ان مثل الاجراءات السابقة لاتنقص من سيادة  
الدولة ولا تقلل من اهميتها ولتتبعها ان تزيد من ثقة واحترام المواطنين  
لها خاصة اذا ما **ادركوا** ان هذه الجهود موجهة للحصد من التضخم .



## المبحث الثاني

اساليب التحليل المالي المقترحة سواء على

مستوى الموازنة العامة او الوحدات الادارية الحكومية

=====

يهتم بهذا **الطريق** باستكشاف وعرض تلك الاساليب التي تصلح  
للتحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية بشكل عام سواء كان ذلك  
على مستوى الموازنة العامة أو 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 اى رقم من الارقام  
الواردة في القوائم والتقارير المالية لا يدل في حد ذاته على شيء  
صحيح ولا يتقدم معلومات مفيدة ولكن يمكن ادراك اهمية هذا الرقم اذا تمت  
مقارنته بغيره من الارقام او نسب اليها . وتزداد اهمية النسب  
المالية ودلالاتها عندما يتم نسب ارقام عن ظواهر مترابطة ببعضها علاقتهم  
معينة (٢٥).

ويرى الباحث انه يمكن اشتقاق عدد لانهاضي من النسب المالية  
المختلفة في مجال التعامل مع البيانات المحاسبية ولكن المهم تحديد  
الهدف من عملية التحليل واختيار النسب الاكثر ملائمة لتحقيق هذا الهدف.  
ومن الضروري التنبه الى ان النسب المالية يمكن ان تعكس  
مؤشرات دالة معينة عن الظاهرة محل البحث والتحليل ولكنها ليست سبباً  
في المشكلة ولا حلها ومن ثم يلزم الاستعانة بالبحث عن اسباب المشكلة ومحاولة

أولاً: مجموعة نسب مالية لجانب النفقات:

| النسبة                               | المعدل                                                   |
|--------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| الأجور والمرتبات/ المصروفات الجارية  | أسمية الأجور والمرتبات في النشاط الجارى الحكومى          |
| الأجور والمرتبات/ اجمالى الاستخدامات | أسمية الأجور والمرتبات فى مجموع النشاط الحكومى.          |
| المصروفات العامة / المصروفات الجارية | أسمية وحجم المشتريات الحكومية (٣٢) للنشاط الجارى الحكومى |



| النسبة                                                    | المعدل                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المصروفات التحويلية /<br>المصروفات الجارية                | دور الدولة في اعادة توزيع الدخل<br>ومساعدة انشطة وجهات معينه<br>وانتمية ذلك بالنسبة للنشاط<br>الجاري الحكومى |
| المصروفات التحويلية /<br>اجمالى الاستخدامات               | انتمية التحويلات الجارية الى<br>مجموع الانفاق الحكومى .                                                      |
| المصروفات الجارية ككل /<br>اجمالى الاستخدامات             | حجم النشاط الجارى وانتميته<br>بالنسبة لمجموع النشاط<br>الحكومى .                                             |
| المصروفات الاستثمارية /<br>اجمالى المصروفات<br>الرأسمالية | مقدار ماضيه الدولة من<br>استثمارات فى القطاع الحكومى<br>من انفاقها الاستثمارى                                |
| التحويلات الرأسمالية /<br>اجمالى المصروفات<br>الرأسمالية  | مقدار التسيديات والاقتصاد<br>من الانفاق الرأسمالى<br>للحكومى .                                               |
| اجمالى المصروفات<br>الرأسمالية / اجمالى<br>الاستخدامات    | انتمية وزن الانفاق الرأسمالى<br>الى الانفاق الحكومى<br>ككل .                                                 |

ثانيا : مجموعة نسب مالية لجانب الإيرادات :-

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







(٣٠)

وحيث ان كلا من الايرادات الرأسمالية والمصروفات الرأسمالية تتكون من عناصر اساسية فانه يمكن اجراء مزيد من التحليل على مستويات اكثر تفصيلا والعمل نسبة ماتحصل 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 تدخل هذه الطائفة في بعض الاحيان الى نسبة ضئيلة جدا مما يبدل على ان ما يفتقر من ديون وما يتم الحصول عليه من مساعدات يوجه فقط اما لسداد اقساط وفوائد قروض سابقة او الى الانفاق الجارى وهذا من شأنه ان يجعل الدولة تدور في حلقة الاستدانة والتبعية عليها الخروج منها.

ويتضح ان النسب السابقة انتهت بكل من التقسيم النوعي والاداري ولكن من الممكن تبعا امتداد التحليل با لنسب 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 .

رابعا : مجموعة نسب وتحليلات مالية وغير مالية على مستوى الوحدة الادارية الحكومية :-

=====

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



ويستفسر الباحث مع وجهة النظر القائلة بأنه لتحقيق التكامل في التحليل المالي يلزم ان يمتد هذا التحليل ليشمل بيانات ومعلومات اخرى غير مالية بالاضافة الى تلك المالية . وعلى ذلك فإنه يلزم الانضمام بالتقارير المالية وغير المالية التي تفيد في مجال تحليل المالي (٣٤) .

ومن رأى الباحث ان ذلك يخون اكثر ضرورة في الوحدات الادارية الحكومية لتحقيق الصق والموضوعية في التخطيط المالي وامكان الاستفادة بما ينتج من مؤشرات ومعلومات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث ان أنشطة الوحدات الادارية الحكومية لاتقف عند البعد المالي فقط ولتنها تتجاوز الى ابعاد اخرى اجتماعية واقتصادية وسياسية .

وفي نهاية هذا المبحث يستطيع الباحث ان يقول بأنه امكن تدوين مفهوم وأدوات 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 يختص الفصل التالي لتطبيق هذه الاساليب على بيانات المحاسبة الحكومية في الجمهورية العربية اليمنية .

### 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 المحكمة في الجمهورية العربية اليمنية وهو المعهد القومي  
للادارة العامة . وبذلك يتكون هذا الفصل من بحثين هما :

#### المبحث 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  
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 وهو الانحراف المعياري  
للبيانات الفعلية عن المخططه .

وعلى ذلك يعرض الباحث في البيانات الموازنة العامة للدولة في ج.ع.ي عن  
الفتره من ١٩٨٣م - ١٩٨٥م وكذا بيانات الحساب الختامي . ثم يتبع ذلك اجراء  
عمليات التحليل.







ملاحظات : تم الترتيب الآترب مايزن صحيح

|      |      |      |                                          |      |      |      |                                                              |
|------|------|------|------------------------------------------|------|------|------|--------------------------------------------------------------|
| ٥٨٨٧ | ٨١١٧ | ٦٥٦٧ | إجمالي العام للنفقات                     | ٥٨٨٧ | ٨١١٧ | ٦٥٦٧ | إجمالي إيرادات العام                                         |
| —    | —    | —    | —                                        | ٥٧٧٨ | ٦٣٣٠ | ٣٦١٣ | المعجز الفعلي في الموازنة                                    |
| ٣٨١٨ | ٨٨٦٦ | ٦٣١٨ | إجمالي النفقات الرأسمالية                | ٦٧   | ٥٧   | ٧٧١  | إجمالي النفقات الرأسمالية                                    |
| ٨٠٧  | ٦٠٦  | ٨٧٠  | الباب الخامس : التحويلات                 | ٨٧   | ٥٨   | ٧٨١  | الباب الخامس : حصيلة القروض والتسهيلات الائتمانية والمساعدات |
| ٨٦٨١ | ٣٦٨١ | ٦٦٨١ | الباب الرابع : النفقات                   | ٣    | ١٠١  | ١٠١  | إجمالي إيرادات الرأسمالية                                    |
| ١٠٨٦ | ٠٣٧٥ | ٨٢٥٦ | إجمالي النفقات الجارية                   | ٣٠٣٣ | ٧٦٦٣ | ١٨٣٥ | إجمالي إيرادات الجارية                                       |
| ٣٦٠٨ | ٥٦٥٨ | ١٢٦٨ | نفقات غير مبوبة                          | —    | —    | —    | —                                                            |
| ٨٥٥  | ٨٥٥  | ٦٥٦  | الباب الثالث : النفقات التحويلية الجارية | ٨٨٥  | ٨٨٨  | ٦٣٨  | الباب الثالث : إيرادات الدول                                 |
| ٧٣٣  | ٥٣٣  | ٥٢٥  | الباب الثاني : النفقات السلعية والخدمية  | ٨٦١  | ٦٧١  | ٧٦٢  | إيرادات الخدمية                                              |
| ٨٦١٦ | ٨٨٦٦ | ٨١٨٦ | الباب الأول : المرتبات والحوافز          | ٦٦٦٣ | ٨٦٨٨ | ٣٥٨٣ | إيرادات السيدات                                              |
| ٨٧٥١ | ٣٧٦١ | ٥٧٦١ | بيلان                                    | ٨٧٦١ | ٣٧٦١ | ٥٧٦١ | بيلان                                                        |

( ٣٦ )

النفقات الفعلية

الإيرادات الفعلية

بيان بارقام الحساب الختامي للموازنة العامة في ج.ع.ي عن الفترة من ٨٣/٨٥/١٩٨٥ م  
( ٣٦ ) ( ٣٦ )



( ٣٥ )  
 أولا : تحليلات هيكلية للموارد والنفقات العامة:  
 =====

\* التركيب النسبي للهيكل التمويلي للموازنة العامة للدولة في ج.ع.و

عن الفترة من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م.

| بيــــــــــــــــان          | ١٩٨٣ | ١٩٨٤ | ١٩٨٥ |
|-------------------------------|------|------|------|
| التمويل من الموارد الجارية    | ٦٠ر٨ | ٦٥ر٣ | ٦٨ر٣ |
| التمويل من الموارد الرأسمالية | ١ر٨  | ١ر٩  | ١ر٧  |
| " بالعجز                      | ٣٧ر٤ | ٣٢ر٨ | ٣٠   |
|                               | ١٠٠  | ١٠٠  | ١٠٠  |

\* التركيب النسبي لهيكل التمويل الفعلي للقطاع الحكومي في ج.ع.و  
 عن الفترة من ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م

| بيــــــــــــــــان      | ١٩٨٣ | ١٩٨٤ | ١٩٨٥ |
|---------------------------|------|------|------|
| التمويل من لموارد الجارية | ٥٢ر٦ | ٥٧ر٥ | ٦١ر٦ |
| " من لموارد الرأسمالية    | ١    | ١    | ٢ر٢  |
| التمويل بالعجز            | ٤٦ر٤ | ٤١ر٥ | ٣٦ر٢ |
|                           | ١٠٠  | ١٠٠  | ١٠٠  |

وواضح ان اختلال هيكل التمويل ( بالنقص ) في كل من الإيرادات الجارية والرأسمالية يسبب وبالضرورة زيادة في نسبة التمويل بالعجز (٣٧) كما انه يلزم التنبه الى ان مصادر التمويل المخططة بالموازنة كانت (٨٧١٩) مليون ريال في حين ان المصادر الفعلية جاءت بمبلغ (٨٣٧٥) مليون ريال .. مما يدل على نقص الموارد الفعلية عن المخططة بشكل عام ومنسبة ٤٪ تقريبا وهي نفس نسبة النقص في النفقات الفعلية عن المخططة. ولذلك يلزم بيان الهيكل المخطط والفعلى بالاستخدامات .

\* التركيب النسبي للهيكل المخطط للاستخدامات ( الانفاق ) في ج.ع.و عن  
 الفترة من ١٩٨٣ - ١٩٨٥م

| بيــــــــــــــــان | ١٩٨٣ | ١٩٨٤ | ١٩٨٥ |
|----------------------|------|------|------|
| الانفاق الجارى       | ٥٨ر١ | ٦٤   | ٦٣٥  |
| الانفاق الرأسمالى    | ٤١ر٩ | ٣٦   | ٣٣ر٥ |
|                      | ١٠٠  | ١٠٠  | ١٠٠  |





\* ويمكن التوصل الى الانحراف المعياري لفروق البيانات الفعلية عن المخططة 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 ١٩٨٣م الى ١٩٨٥م

| ١٩٨٥                             |       |      |      | ١٩٨٤                              |       |           |      | ١٩٨٣                              |       |      |      | نوع الإيرادات                 | السنة |
|----------------------------------|-------|------|------|-----------------------------------|-------|-----------|------|-----------------------------------|-------|------|------|-------------------------------|-------|
| مربع الفرق                       | فرق   | فعلي | مخطط | مربع الفرق                        | فرق   | مخطط فعلي | مخطط | مربع الفرق                        | فرق   | فعلي | مخطط |                               |       |
| ٤٤٨٨٩                            | ٦٧٧ - | ٦١٦٦ | ٦٨٣٣ | ٦٠٨٤٤                             | ٧٨٨ - | ٥٧٥٥      | ٦٥٣٣ | ٦٧٣٤٤                             | ٨٣٢ - | ٥٦٦٦ | ٦٠٨٨ | التمويل من الموارد الجارية    |       |
| ٢٥                               | ٥٨ +  | ٢٢   | ١٧   | ٨١                                | ٩ -   | ١         | ١٩   | ٦٤                                | ٨ -   | ١    | ١٨   | التمويل من الموارد الرأسمالية |       |
| ٣٨٩٤٤                            | ٦٢٢ + | ٣٧٢٢ | ٣٠   | ٧٥٦٩                              | ٨٧٧ + | ٤١٥٥      | ٣٢٨٨ | ٨١٦                               | ٩٢ +  | ٤٦٤٤ | ٣٧٢٤ | التمويل بالعجز                |       |
| ٨٣٥٨                             | صفر   | ١٠٠  | ١٠٠  | ١٣٧٣٤                             | صفر   | ١٠٠       | ١٠٠  | ١٤٨٦٨                             | صفر   | ١٠٠  | ١٠٠  |                               |       |
| الانحراف المعياري                |       |      |      | الانحراف المعياري                 |       |           |      | الانحراف المعياري                 |       |      |      |                               |       |
| $\% ٥٥٨ = \frac{٨٣٥٨}{\sqrt{3}}$ |       |      |      | $\% ٦٧٧ = \frac{١٣٧٣٤}{\sqrt{3}}$ |       |           |      | $\% ٧٠٤ = \frac{١٤٨٦٨}{\sqrt{3}}$ |       |      |      |                               |       |

ويمكن التوصل الى متوسط الانحراف المعياري للفروق عن الفترة من ١٩٨٣ الى ١٩٨٥ في تقرير الهيكل التمويلي للإيرادات ويمكن استخدام كأساس مقبول - الى حد ما - لقياس دقة تقديرات ارقام ونسب الموازنه العامه ومدى ماهو مسموح به - الى حد ما ايضا - لاختلاف الهيكل التمويلي الفعلي 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 للفروق عن الهيكل النسبي للتمويل في الفترة من ٨٣ - ٨٥ م فإنه من المفضل اتباع طريقة الوسط الهندسي (٣٨) بدلا من الوسط الحسابي لان الانحراف المعياري لكل سنة ممثل في شكل نسبة مئوية ، وعلى ذلك يكون :

الوسط الهندسي للانحرافات المعيارية عن الفترة من ٨٣ - ٨٥ م

$$\sqrt[3]{2.04 \times 6.77 \times 5.08} =$$

$$\sqrt[3]{(2.04 + 6.77 + 5.08) \div 3}$$

$$\sqrt[3]{(2.04 + 6.77 + 5.08) \div 3} = 4.80826$$

الوسط الهندسي = ٤.٨٠٨٢٦ %

وباتباع 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 ٤.١٠٤ %

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 ومراعاة الدقة في تقدير النفقات وكذلك ضرورة الالتزام عند الاتفاق 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 للنفقات 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 المقارنات السابقة فيما يلي :

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

| التغير في سنة<br>١٩٨٥ عن ١٩٨٤ | التغير في سنة<br>١٩٨٤ عن ١٩٨٣ م | بيان                                                         |
|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|                               |                                 | التغيرات في الاستخدامات:<br>=====                            |
| ٤٨٥ +                         | ١٦١ +                           | الباب الاول : المرتبات والاجور ومافي حكمها                   |
| ٦٥ +                          | ١٣ -                            | الباب لثاني : النفقات السلعية والخدمية                       |
| ٨٧ +                          | ٢٥ -                            | الباب الثالث : النفقات التحويلية الجارية                     |
| ٧٤ +                          | ١٢ +                            | غير مبوبه                                                    |
| ١٠٢ +                         | ٥٨١ -                           | الباب الرابع : النفقات الاستثمارية                           |
| ٤٢ -                          | ١٤٩ -                           | الباب الخامس : التحويلات الرأسمالية                          |
| ٧٧١ +                         | ٥٩٥ -                           | الاجمالي العام لتطور النفقات                                 |
|                               |                                 | =====                                                        |
|                               |                                 | التغيرات في الموارد:<br>=====                                |
| ٦٢٥ +                         | ٢٧ -                            | الباب الاول : الايرادات المركزية والسيادية                   |
| ٦٧ +                          | ٣٥ +                            | الباب الثاني : الايرادات الخدمية                             |
| ٨٠ +                          | ١٢ -                            | الباب الثالث : ايرادات املك الدولة                           |
| -                             | -                               | الباب الرابع : الايرادات الرأسمالية                          |
| -                             | -                               | الباب الخامس : حصيلة القروض والتسهيلات الائتمانية والمساعدات |
| ١ -                           | ٥٩١ -                           | صافي عجز الموازنة العامة                                     |
| ٧٧١ +                         | ٥٩٥ -                           | الاجمالي العام لتطور الايرادات                               |
|                               |                                 | =====                                                        |

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 الثانى بمقدار ٣٥ مليون ريال .  
التغير في الاستخدامات عام ١٩٨٤ م عن عام ١٩٨٣ م :

١ - زيادة في المرتبات والاجور ( باب اول ) بمقدار ١٦١ مليون ريال  
٢ - زيادة في النفقات غير المبوبة بمقدار  $\frac{١٢}{١٧٣}$  مليون ريال .  
مجموع زيادة الاستخدامات  $\frac{١٧٣}{١٧٣}$

وبذلك يكون صافي التغير في المصادر والاستخدامات متمثلا 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 م عن عام ١٩٨٣ م :

١ - الباب الثانى : نفقات سلعية 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 الموازنة - ٥٩١ " "  
مجموع الاتجاهات الانكماشية في الموارد - ٦٣٠ " "

وبذلك يكون صافي التغير في الاتجاهات الانكماشية لكل من النفقات والموارد  
- ٧٦٨ - ( - ٦٣٠ ) = - ١٣٨ مليون ريال





وبتطبيق نفس المفاعيم 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<br>١٩٨٥ عن ١٩٨٤ |      | تغيرات عام<br>١٩٨٤ عن ١٩٨٣ |      | بيــــــــــــــــان                                      |
|----------------------------|------|----------------------------|------|-----------------------------------------------------------|
| مخطط                       | فعلي | مخطط                       | فعلي |                                                           |
| ٧٧٢                        | ٧٦٦  | ٣٥                         | ٢٧٠  | زيادة في المصادر ( ايرادات )                              |
| ٨١٣                        | ٦٨٣  | ١٧٣                        | ٢٤٠  | " " الاستخدامات (نفقات)                                   |
| ٤١                         | ٨٣   | ١٣٨                        | ٣٠   | صافي التغير في المصادر                                    |
| ٤٢                         | ١٣٧  | ٧٦٨                        | ٥٠٢  | نقص او انكماش في النفقات                                  |
| ١                          | ٢٢٠  | ٦٣٠                        | ٥٣٢  | نقص او انكماش في الايرادات                                |
| ٤١                         | ٤٣   | ١٣٨                        | ٣٠   | صافي التغير في الاتجاهات<br>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 :

=====

ولاعداد الموازنة النقدية في القطاع الحكومي يلزم ان تتوفر بيانات فعلية وتخطيطية عن التدفقات النقدية وتوقيت تلك التدفقات ، ونظرا لعدم وجود تلك البيانات فان الباحث يكتفى 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 :

=====

عرض الباحث مجموعة من النسب المالية التي تصلح للنفقات والايادات وللجانبيين معا وذلك في المباحث السابقة .

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

١ - نماذج من النسب المالية لجانب النفقات:

=====

" النسب التخطيطية والفعلية " نسب مئوية "

| بيــــــــــــــــان         |  | ١٩٨٣   |      | ١٩٨٤   |      | ١٩٨٥   |      |
|------------------------------|--|--------|------|--------|------|--------|------|
|                              |  | تخطيطي | فعلي | تخطيطي | فعلي | تخطيطي | فعلي |
| الاجور والمرتبات ومافى حكمها |  | ٤٢     | ٣٤٠٦ | ٤٤     | ٣٩   | ٤٧     | ٤١٠٦ |
| المصروفات الجارية            |  |        |      |        |      |        |      |
| الاجور والمرتبات ومافى حكمها |  | ٢٤٠٤   | ٢٥٠٦ | ٢٨٠٢   | ٢٨   | ٣١٠٢   | ٣١٠٣ |
| اجمالى الاستخدامات           |  |        |      |        |      |        |      |
| المصروفات غير المبررة        |  | ٢٤٠٢   | ٣٦٠٦ | ٢٦٠١   | ٣١٠٦ | ٢٤٠٧   | ٤٠   |
| اجمالى الاستخدامات           |  |        |      |        |      |        |      |
| التحويلات الرأسمالية         |  |        |      |        |      |        |      |
| اجمالى المصروفات الرأسمالية  |  | ٣٢٠٧   | ٣٧   | ٣٣٠٨   | ٤٠   | ٣٣٠٦   | ٤٠٠٧ |

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 متفقه 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 لاتحتل 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 السنه وبحت اثار ذلك على الاداء الحكومى .

اما عن المصروفات غير المبوهة فان الانفاق المخطط عليها يتراوح ما بين ٢٤ر٢ ٪ و ٢٦ر٠ ٪ من اجمالى الاستخدامات ويأتى الانفاق الفعلى عليها ليكون ما بين ٣٠ ٪ و ٣٦ر٦ ٪ وان كانت النسبة الفعلية فى تناقص مستمر ولكن هذه الظاهره ايضا تحتاج الى تفسير ودراسة ويمكن ان يقوم بذلك الهيئات المسئولة عن هذا الانفاق او الهيئات الرقابيه ذات الاختصاص نظرا لحساسية هذا النوع من النفقات .

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





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

" النسب التخطيطية والفعليه " نسب مئوية

| ١٩٨٥  |       | ١٩٨٤ |      | ١٩٨٣ م |      | بيان                                         |
|-------|-------|------|------|--------|------|----------------------------------------------|
| مخطط  | فعلى  | مخطط | فعلى | مخطط   | فعلى |                                              |
| ٨١٧٢  | ١٠٥٦  | ٨٠   | ١٠١٨ | ٧١     | ١٠٤٦ | الايادات الجارية                             |
|       |       |      |      |        |      | النفقات الجارية                              |
| ١٦٠٢٢ | ١٧٣٥٤ | ١٦٥٥ | ١٨٢٧ | ١٧٥٥   | ١٩٧٨ | الايادات السيادية                            |
|       |       |      |      |        |      | الممتلكات واللاجور وما فى حكمها              |
|       |       |      |      |        |      | الايادات الخدميه                             |
| ٤٣٣   | ٧١٨   | ٤١   | ٦٧٤  | ٣٨     | ٥٨٤  | المصروفات العامة اى نفقات<br>سالمية وخدميه . |
|       |       |      |      |        |      | الايادات الرأسمالية .                        |
| ٨٨    | ٥٣    | ٣٧   | ٥٤   | ٣٩     | ٤٣   | المصروفات الرأسمالية                         |

ويتضح من النسب السابقة انه يخطا دائما على ان الايادات الجارية يجب ان  
تخص عن النفقات الجارية ولكن ما يحدث فعلا ان النفقات الجارية تزيد عن  
الايادات الجارية . وهذه ظاهره تستحق البحث والدراسته للموقوف على كفاءة  
اجهزة التحصيل او ان يأتى التقدير قريبا من الواقع .



( ٤٧ )  
كما يلاحظ ان الايرادات السيادية على مستوى التخطيط تغطي  
الاجور ويفيض منها ما بين ٧٣٤٪ و ٩٧٨٪ من قيمة الاجور ولكن ما  
يحدث فعلا ان الايرادات السيادية لم تصل في الفترة محل البحث  
الى ما يزيد عن ١٧٠٪ من الاجور . وهذه ايضا ظاهرة تستحق  
البحث ومكملة المظاهرة المذكورة في الفقرة السابقة .

كما يتضح انه يخطأ على ان تفادي الايرادات الخدمية ما بين  
٥٨٤٪ و ٧١٨٪ من النفقات السلعية والخدمية ولكن ما يحدث فعلا  
لا يتجاوز ٤٣٪ وهذه ايضا ظاهرة مكملة للظاهرتين السابقتين .

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

## التحليل المالى لبيانات المعهد القومى للإدارة العامة

بالجمهورية العربية اليمنية

=====

لقد اختار الباحث المعهد القومى للإدارة العامة كنموذج لاحتداد الوحدات الادارية الحكومية التى يمكن ان يطبق عليها التحليل المالى وذلك نظرا لتعدد وتنوع الخدمات التعليمية والتدريبية التى يقدمها وانتشارها فى كل من صنعاء وتعز والحديدة من خلال فروعها فى 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 الى ١٩٨٥م ثم ينطلق من هذا العرض الى اساليب التحليل المالى المناسبة .

ومن خلال ذلك الجدول ومع اخذ متوسط مدة كل برنامج فى الحسبان يمكن تحويل كل برنامج الى عدد من الساعات ، كما انه مع اخذ عدد المستفيدين من كل برنامج فى الحسبان يمكن الوصول الى عدد الساعات/خدمة لجميع المستفيدين . وبذلك تكون وحدة قياس الاداء فى كل برنامج هى ساعة خدمة / شخص .

فمثلا لو عقدت ندوة وحضرها ٥٠ شخصا وكانت مدة الندوة ١٦ ساعة . فان عدد ساعات الاداء بالمقياس المقترح تكون ٥٠ شخص × ١٦ ساعة خدمة = ٩٠ ساعة خدمة / شخص .

وحيث ان متوسط الوقت المستنفذ فى كل برنامج كوايلي (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 ٦٠٠ ساعة .
- متوسط وقت الدراسة في السنة في الدبلوم العالي ٣٥٠ 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 وطويلة ) كما انه يمكن اعتبار الساعة في الدبلوم العالي تعادل ساعتين في الدبلوم المتوسط ويمكن معاملة ساعات الدورات كأنها دراسية عليها وهذا ما يبعث بقصد الحصول على ساعات خدمة متجانسة لجميع أنشطة المعهد لتحقيق الدقة في القياس والتحليل .

وعلى ذلك تكون نقط الترجيح كما يلي :

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

وعلى هذا يمكن تحويل جدول البرامج المنفذة والذى 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 القومي للإدارة العامة بصنعا والفروع عن الفترة من ١٩٨٣ إلى ١٩٨٥ (٤٣)

| رقم البرنامج<br>والمكان | برامج تدريبية |     |     |     |     |              |     |     |     |     |                     |     |     |     |     | برامج تعليمية      |      |      |      |      |
|-------------------------|---------------|-----|-----|-----|-----|--------------|-----|-----|-----|-----|---------------------|-----|-----|-----|-----|--------------------|------|------|------|------|
|                         | ندوات         |     |     |     |     | حلقات دراسية |     |     |     |     | دورات تدريبية قصيرة |     |     |     |     | دورات إدارة مكتبية |      |      |      |      |
|                         | ١             | ٢   | ٣   | ٤   | ٥   | ٦            | ٧   | ٨   | ٩   | ١٠  | ١١                  | ١٢  | ١٣  | ١٤  | ١٥  | ١٦                 | ١٧   | ١٨   | ١٩   | ٢٠   |
| صنعا                    | ١٠            | ٥٢١ | ٥٢١ | ٥٢١ | ٥٢١ | ٦            | ٥٢١ | ٥٢١ | ٥٢١ | ٥٢١ | ١٠٠                 | ١٠٠ | ١٠٠ | ١٠٠ | ١٠٠ | ١٣٨٦               | ١٣٥١ | ١٣٨٦ | ١٣٨٦ | ١٣٨٦ |
| ١٩٨٣                    | ١٣            | ٤٠١ | ٤٠١ | ٤٠١ | ٤٠١ | ٤            | ٤٠١ | ٤٠١ | ٤٠١ | ٤٠١ | ٨٠                  | ٨٠  | ٨٠  | ٨٠  | ٨٠  | ٢٨٨                | ٢٨٨  | ٢٨٨  | ٢٨٨  | ٢٨٨  |
| ١٩٨٤                    | ٨             | ٢٣١ | ٢٣١ | ٢٣١ | ٢٣١ | ٤            | ٢٣١ | ٢٣١ | ٢٣١ | ٢٣١ | ٦٠                  | ٦٠  | ٦٠  | ٦٠  | ٦٠  | ١٢٢                | ١٢٢  | ١٢٢  | ١٢٢  | ١٢٢  |
| ١٩٨٥                    | ١             | ٢٧  | ٢٧  | ٢٧  | ٢٧  | ١            | ٢٧  | ٢٧  | ٢٧  | ٢٧  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٤٧                 | ٤٧   | ٤٧   | ٤٧   | ٤٧   |
| ١٩٨٣                    | ٢             | ٤٨  | ٤٨  | ٤٨  | ٤٨  | ٢            | ٤٨  | ٤٨  | ٤٨  | ٤٨  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٨                 | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   |
| ١٩٨٤                    | ٢             | ٤٤  | ٤٤  | ٤٤  | ٤٤  | ٢            | ٤٤  | ٤٤  | ٤٤  | ٤٤  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٨                 | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   |
| ١٩٨٥                    | ٢             | ٦٨  | ٦٨  | ٦٨  | ٦٨  | ١            | ٦٨  | ٦٨  | ٦٨  | ٦٨  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٨                 | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   |
| ١٩٨٣                    | ٢             | ٣٩  | ٣٩  | ٣٩  | ٣٩  | ١            | ٣٩  | ٣٩  | ٣٩  | ٣٩  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٨                 | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   |
| ١٩٨٤                    | ٢             | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ١            | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٨                 | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   |
| ١٩٨٥                    | ٢             | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ١            | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ٧٦  | ٢٠                  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٠  | ٢٨                 | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   | ٢٨   |

(٥٥)

وبلاحظ على الجدول السابق مايلي: (١) ان هناك تنوع في عدد البرامج التي ينفذها المعهد سواء رسميا او امونيا .

(٢) ان عدد الشفعة من هو نفسه العدد اسواحل وانتم من التدوا والحداد الدراسة والدورات التدريبية القصيرة .

(٣) بدأ التدرج في البرامج الضوئية والدورات المكتبية والدبلومات .

(٤) ان بيان المواصلي في البرامج الضوئية والدورات للإدارة المكتبية والدبلومات بانواعها بيان مفهر حيث يحجب تحديد مقر وجه الدفعة .

(٥) الشرحون في كل برنامج بيان دقيق وعدد لانه يحمل على شهادة من المعهد بذلك .



ومعد هذا القدر من التحليل والموزن يمكن تخمين ساعات الاداء لاختلاف الانشطة في مختلف فروع السبيل القوس للادارة العامة كالميل :

| البرامج<br>والنشاطات | برامج تدريبية    |                   |                   | برامج تعليمية     |                   |                   | امتحانات |          |          | استشارات وزيارات ميدانية |        |       | اجمال<br>ساعات<br>الانشطة |
|----------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------|----------|----------|--------------------------|--------|-------|---------------------------|
|                      | ساعات<br>للتدريس | ساعات<br>للمناقشة | ساعات<br>للمناقشة | ساعات<br>للمناقشة | ساعات<br>للمناقشة | ساعات<br>للمناقشة | امتحانات | امتحانات | امتحانات | استشارات                 | زيارات | اجمال |                           |
| ١٩٨٣                 | ٥٩٥٥٨٧           | ٥٠٠٦٤٧            | ٣٨٨٣٤٧            | ١٤٢٢٠٠            | ١١١٠٠٠٠           | ٥٠٤٠٠             | ١٥٢٤٠    | ٥٠٤      | ١٠٨٠     | ١٠٨٠                     | ١٠٨٠   | ١٦٨٢٤ | ٤٥٥٥٧١                    |
| ١٩٨٤                 | ٤١١٤٠٨           | ٣٦٣٩٦٨            | ٣٢٤٩١٨            | ١٨٩٦٠٠            | ١٥٥٨٠٠            | ٦٦٨٠٠             | ٤٥٦٠     | ٤٢٤      | ٤٦٠٨     | ٤٦٠٨                     | ٤٦٠٨   | ١٥٦٢  | ٤٠١٣١٠                    |
| ١٩٨٥                 | ١٠٣٦٤٣٥          | ٩٢٥٠٥٥            | ٧٦٩١٥٠            | ٧٧١٤٠٠            | ٦٨٠٤٠٠            | ٢٤٠٠              | ٢٤٠      | ١٨٠      | ١٦٠      | ١٦٠                      | ١٦٠    | ٥٨٠   | ١٠١٥٩٣٠                   |
| ١٩٨٦                 | ١٩٣٧٤٨           | ١٧٩٠٢٨            | ١٦٦٥٤٨            | ١١٦٤٠٠            | ١٠٢٠٠٠            | —                 | —        | —        | —        | —                        | —      | —     | ١٦٦٥٤٨                    |
| ١٩٨٧                 | ١٥٨٥٩٢           | ١٥٧٣١٢            | ١٥٥٣٩٢            | ١٦٠٨٠٠            | ١٣٢٠٠٠            | ٥٨٨٠٠             | —        | —        | —        | —                        | —      | —     | ٢١٤١٦٢                    |
| ١٩٨٨                 | ١٦٥٢٥٦           | ١٦١٧٢٦            | ١٦١٧٠٧            | ٢٣٥٢٠٠            | ١٦٩٢٠٠            | ٤٨٠٠٠             | —        | —        | —        | —                        | —      | —     | ٢٠٦٧٠٧                    |
| ١٩٨٩                 | ٤٧٧٢٣            | ٤١٦٥٢             | ٣٨٦٦٢             | ١٨٤٠٠             | ٩٠٠٠٠             | —                 | —        | —        | —        | —                        | —      | —     | ٣٨٩٦٢                     |
| ١٩٩٠                 | ٦٧٧٤٦            | ٥٤٨٩٦             | ٤٤٥٣٦             | ١٧٤٠٠             | ١٤٤٠٠٠            | ٤٨٠٠٠             | —        | —        | —        | —                        | —      | —     | ٦٢٥٣١                     |
| ١٩٩١                 | ١٦٠٢٨٩           | ١٣٢٤٨٦            | 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 الفعلية على مستوى جميع الفروع خلال الدة من ١٩٨٣ الى ١٩٨٥ كما يلي :

- في عام ١٩٨٣ ساعات خدمة فعالية ٦٦١١١ ساعة - في عام ١٩٨٤ ساعات خدمة فعالية ٧٠٨٠٣٣ ساعة -
- في عام ١٩٨٥ ساعات خدمة فعالية ١٣٨٧٩١١ ساعة -

وقد تم حساب عدد الساعات المقجاسة على مستويات ثلاثة :

|                  |                  |                |
|------------------|------------------|----------------|
| المستوى الاول :  | ساعات خدمه / شخص | لجميع المتحقين |
| المستوى الثانى : | ساعات خدمة / شخص | المواصلين      |
| المستوى الثالث : | ساعات خدمة / شخص | المتخرجين      |

وهذا يعطى العديد من المؤشرات التى تفيد فى التحليل والاستنتاج كما سيتضح ذلك 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 ١٩٨٣م :  
=====

#### 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  | " " (هـ)               |
| " "         | ٤٣٢٠  | - بحث للجهة (و)        |
| ساعة خدمة   | ١٥٢٤٠ |                        |

٢ - نفس المنهج مع برامج الاستشارات .

٣ - ونفس 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 .







بعد ان حول الباحث أنشطة المعهد وبرامجه سواء في المركز الرئيس او الفروع الى ساعات اداء في شكل ساعات خدمة متجانسة، يتناول بالعرض النفقات الفعلية ويكتفى بعرضها على مستوى الابواب، ويمكن طبعا التدرج بالتحليل 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 الابواب وفروع المعهد

( السال بالريال اليمني )

| بيان السنة والا باب                                               | فرع - صنعا | فرع تعز | فرع الحديدة | اجمالي الفعلي |
|-------------------------------------------------------------------|------------|---------|-------------|---------------|
| <b>١٩٨٣</b>                                                       |            |         |             |               |
| <u>الباب الاول : المرتبات والا جور وما في حكمها</u>               | ٤٥٩٦٥٦٨    | ٦٢٦١٠٩  | ٥١٠٢٨٣      | ٥٧٢٣٢٩٦٠      |
| <u>الباب الثاني : مصروفات سلمية وخدمية</u>                        | ١٢٢٨٠١٣٤   | ٧٦٧٢٥   | ٦٠١٧١٥      | ١٩٥٥٨٥٧٤      |
| <u>الباب الثالث : مصروفات تحويلية تجارية</u>                      | ١٦٨٠٠٦     | ١٨٠٠    | ١٤٠٠        | ٢٣٠٠٦         |
| اجمالي المنصرف من الموازنة                                        | ٥٨٩٦٥٠٨    | ٧٠٤٦٣٤  | ١١١٣٣٩٨     | ٧٧١٤٥٤٠       |
| سالح اخرى من البنك الدولي والامم المتحدة ولا تدخل بميزانية الدولة | ٢٢٧٦٠٠     | ٥١٨٧٠٠  | ٥٦٧٨٤٠      | ١٤١٤١٤٠       |
| اجمالي المنصرف الفعلي                                             | ٦١٢٤١٠٨    | ١٢٢٣٣٣٤ | ١٦٨١٢٣٨     | ٩١٢٨٦٨٠       |
| <b>١٩٨٤</b>                                                       |            |         |             |               |
| <u>الباب الاول : المرتبات والا جور وما في حكمها</u>               | ٤٣٤٦٢٣٤    | ٨٥٩٥٨٣  | ٧٧٧٣٠٠      | ٥٩٨٦١١٧       |
| <u>الباب الثاني : مصروفات سلمية وخدمية</u>                        | ١١٦١٤٣٢    | ٧٩٥١١   | ٧٨٠٦٧       | ١٣١٩٠١٠       |
| <u>الباب الثالث : مصروفات تحويلية تجارية</u>                      | ١٣٦٦٤      | ٢٠٠٠    | ١٧٥٠        | ١٧٤١٤         |
| اجمالي المنصرف من الموازنة                                        | ٥٥٢٤٣٣٠    | ٩٤١٠٩٤  | ٨٥٧١١٧      | ٧٣٢٢٥٤١       |
| سالح اخرى من البنك الدولي والامم المتحدة ولا تدخل بميزانية الدولة | ٣٦٠٠٠٠     | ٥٧٠٠٠٠  | ٦٢٤٠٠٠      | ١٥٥٤٠٠٠       |
| اجمالي المنصرف الفعلي                                             | ٥٨٨٤٣٣٠    | ١٥١١٠٩٤ | ١٤٨١١١٧     | ٨٨٧٦٥٤١       |
| <b>١٩٨٥</b>                                                       |            |         |             |               |
| <u>الباب الاول : المرتبات والا جور وما في حكمها</u>               | ٥٠٦٩١٦٢    | ٩٨٧٦٥٨  | ٦٩٢٢٣٥      | ٧٠٧٩٠٥٥       |
| <u>الباب الثاني : مصروفات سلمية وخدمية</u>                        | ١٣٥١٤٩٥    | ٨٧٨٠٧   | ٨٠٣٠٨       | ١٥١٩٦١٠       |
| <u>الباب الثالث : مصروفات تحويلية تجارية</u>                      | ١٤٢٠٠      | ١٨٠٠    | ٢٠٠٠        | ١٨٠٠٠         |
| اجمالي المنصرف من الموازنة                                        | ٦٤٦٤٨٥٧    | ١٠٧٧٢٦٥ | ١٠٧٤٥٤٣     | ٨٦١٦٦٦٥       |
| سالح اخرى من البنك الدولي والامم المتحدة ولا تدخل بميزانية الدولة | ٤٦٨٠٠٠     | ٧٤١٠٠٠  | ٨١١٢٠٠      | ٢٠٢٠٢٠٠       |
| اجمالي المنصرف الفعلي                                             | ٦٩٣٢٨٥٧    | ١١٨١٢٦٥ | 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 - ١٢٧٩٤٠ ريال - ١٤٤٤٤٥٠ ريال



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

جدول يوضح متوسط تكلفة الساعة خدمة خلال الفترة  
(٤٧)

| بيان السنة وعنصر النفقة                         | فرع<br>صنعا | فرع<br>تعمر | فرع<br>الحديدة | المتوسط الاجمالي<br>لجميع الفروع | ملاحظات                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------|-------------|-------------|----------------|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ١٩٨٣                                            | فلس ريال    | فلس ريال    | فلس ريال       | فلس ريال                         | المتوسط الاجمالي لجميع الفروع بحسب<br>عن طريق جمع الاجور مثلا في كل الفروع<br>ويقسم المجموع على مجموع ساعات الفعالية<br>في جميع الفروع                  |
| متوسط الساعة اجور                               | ١٠ ٩        | ٣ ٧٦        | ١٣ ٩           | ٨ ٦٦                             |                                                                                                                                                         |
| " مستلزمات                                      | ٢ ٨١        | ٤٦          | ١٥ ٤٣          | ٢ ٩٥                             |                                                                                                                                                         |
| " م. تحويلية                                    | - ٤         | - ١         | - ٤            | - ٤                              |                                                                                                                                                         |
| ب. من البنك الدولي وغيره                        | ١٢ ٩٤       | ٤ ٢٥        | ٢٨ ٥٢          | ١١ ٦٥                            | في عام ١٩٨٣ يكون المتوسط الاجمالي<br>للفروع ١٦٦ ريال كما يلي                                                                                            |
| اجمالي م. ت. ساعة فعالية                        | - ٧٢        | ٣ ١٢        | ١٤ ٥٦          | ٢ ١٥                             |                                                                                                                                                         |
| من مصروفات جارية                                | ١٣ ٦٦       | ٧ ٣٧        | ٤٣ ١١          | ١٣ ٨٠                            |                                                                                                                                                         |
| ١٩٨٤                                            |             |             |                |                                  |                                                                                                                                                         |
| متوسط ت. الساعة اجور                            | ١٠ ٨٤       | ٤ ١         | ٨ ٤٠           | ٨ ٤٥                             | وهكذا مع بقية المتوسطات                                                                                                                                 |
| " مستلزمات                                      | ١٢ ٩٥       | ٣ ٣٢        | ٨ ٨٤           | ١ ٨٦                             | وهي مقارنة تطور المتوسط الاجمالي لجميع<br>الفروع                                                                                                        |
| " م. تحويلية                                    | - ٣         | - ١         | - ٢            | - ٢                              | الفرع فلس ريال<br>١٣ ٨٠ ١٩٨٣<br>١٢ ٥٣ ١٩٨٤<br>٧ ٦٦ ١٩٨٥                                                                                                 |
| متوسط من مصروفات الموازنة                       | ١٣ ٧٧       | ٤ ٣٩        | ٦ ٢٦           | ١٠ ٣٣                            |                                                                                                                                                         |
| " من البنك الدولي وغيره                         | ٩٥          | ٢ ٦٥        | ٦ ٧٤           | ٢ ٢٠                             |                                                                                                                                                         |
| اجمالي متوسط ت. ساعة<br>فعالية من مصروفات جارية | ١٤ ٦٧       | ٧ ٤         | ١٦ -           | ١٢ ٥٣                            |                                                                                                                                                         |
| ١٩٨٥                                            |             |             |                |                                  |                                                                                                                                                         |
| متوسط ت. الساعة اجور                            | ٥ ٠٢        | ٤ ٧١        | ٦ ١١           | ٥ ١٠                             | وهناك انخفاض مستمر في المتوسط<br>نظرا لان الانفاق لا يزيد بنسبة كبيرة<br>من سنة لاخرى هذا من ناحية ومن<br>ناحية اخرى نظرا لزيادة ساعات<br>فعالية الخدمة |
| " مستلزمات                                      | ١ ٣٣        | - ٤٢        | - ٥٠           | ١ ٩                              |                                                                                                                                                         |
| " م. تحويلية                                    | - ١         | - ١         | - ١            | - ١                              |                                                                                                                                                         |
| متوسط من مصروفات الموازنة                       | ٦ ٣٦        | ٥ ١٤        | ٦ ٦٢           | ٦ ٢٠                             |                                                                                                                                                         |
| متوسط من البنك الدولي<br>وغيره                  | ٤٦          | ٣ ٦٧        | ٥ -            | ١ ٤٦                             |                                                                                                                                                         |
| اجمالي متوسط ت. ساعة<br>فعالية من مصروفات جارية | ٦ ٨٢        | ٨ ٨١        | ١١ ٦٢          | ٧ ٦٦                             |                                                                                                                                                         |

ويلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- تطور متوسط تكلفة الساعة خدمة في فرع صنعا كما يلي :  
عام ١٩٨٣ ١٦٦ ريال ، عام ١٩٨٤ ١٦٦ ريال ، عام ١٩٨٥ ١٦٦ ريال ، عام ١٩٨٦ ١٦٦ ريال  
ويلاحظ ان متوسط التكلفة قد انخفض بشكل ملحوظ وذلك نظرا لزيادة ساعات فعالية الخدمة .

- تطور متوسط تكلفة الساعة خدمة في فرع تعمر كما يلي :

عام ١٩٨٣ ٣٧ ريال ، عام ١٩٨٤ ١٠٤ ريال ، عام ١٩٨٥ ١٠٤ ريال ، عام ١٩٨٦ ١٠٤ ريال

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

- تطرر متوسط تكلفة الساعة خدمة فى فرع الحديد كما يلى :-  
 عام ١٩٨٣ ٤٢١١ ريال ، عام ١٩٨٤ ١٦٠ ريال ، عام ١٩٨٥ ١٦٢٢ ريال

ويلاحظ ارتفاع متوسط التكلفة فى السنة ٨٣ وقد اخذ بهد ذلك فى  
 الاخذوا بنظر الزيادة ساعات فصالية الخدمة .

ويمكن الوصول الى متوسط تكلفة الساعة خدمة ( ساعة فصالية )  
 للثلاث سنوات من ١٩٨٣ وحتى ١٩٨٥ وذلك من كل باب من ابواب الموانئ  
 الجارية وكذا من البنك الدولى وغيره كما يلى :

فى صندوق :-

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الاول =  $١٠٠٩ + ١٠٨٤ + ٥٠٢ = ٢٦٩٥$  ريال

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الثانى =  $\frac{٢٨١ + ٢١٣ \times ٢}{٣} = ٢٣٤$  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 الدولى وغيره =  $٧٢ + ٩٠ + ٤٦ = ٢٠٨$  ريال

مجموع متوسط تكلفة الساعة خدمة  
 ١١٧١

فى صندوق :-

متوسط تكلفة الساعة خدمة للثلاث سنوات من الباب الاول =  $٣٧٦ + ٤٠١ + ٧١ = ٤١٦$  ريال

" " " " " " الثانى =  $٤٦ + ٣٧ + ٤٢ = ١٢٥$  ريال

" " " " " " الثالث =  $٠٢ + ٠١ + ٠١ = ٠١$  ريال

" " " " " " البنك الدولى وغيره =  $١٢ + ٦٥ + ٦٧ = ١٣٥$  ريال

مجموع متوسط تكلفة الساعة خدمة  
 ٧٧٣



### فـرـع الحديـدة :-

|                                                      |   |                                          |        |
|------------------------------------------------------|---|------------------------------------------|--------|
| متوسط ثلاثة الساعات خدمة للثلاث سنوات من الباب الاول | = | $\frac{1309 + 84 + 111}{3} = 171.3$      | ف ريال |
| " " " " " " " "                                      | = | $\frac{1541 + 84 + 50}{3} = 527.0$       | ر م    |
| " " " " " " " "                                      | = | $\frac{04 + 2 + 01}{3} = 0.2$            | ر      |
| " " " " " " " "                                      | = | $\frac{1409 - 174 + 60 + 50}{3} = 877.0$ | ر م    |
| مجموع متوسط تكلفة الساعة خدمة                        |   | <u>2358</u>                              |        |

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

ويستخرج من مقارنة البيانات السابقة ان اعلى متوسط تكلفة ساعة خدمة فعالية تحدث في فرع العديده على الرغم من تماثله الذي حتما من ناحية النشاط مع فرع تعز ، الامر الذي يستوجب بحث اسباب مثل هذه الظاهرة ، وقد حدث في عام ١٩٨٥ م ان انخفض متوسط تكلفة الساعة خدمة في هذا الفرع ليصل الى ١١٦٢ ريال بدلا من ١٦ ريال في سنة ١٩٨٤ م وهذا يدل على التحسن فعلا ولر ان متوسط الثلاث سنوات يصل بتكلفة الساعة خدمة الى ٢٣٥٨ ريال في هذا الفرع .

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

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

لامكان تحديد عدد مناسبة لكل نوع من هذه الاصول في هذا المـجـال  
من الخدمات. (٤٨)

وبناءً على ذلك نفقات الباب الرابع في السنوات الثلاثة مرفوع التحليل  
يتبين انها على البتة الـمـنـجـرى :-

١٢٥٥٨١١ ريال - ٩٢٧٩٤٠ ريال - ١٤٤٤٤٥٠ ريال  
ويستخرج من ذلك انها متقاربة من سنة لآخرى ولذلك يمكن معرفة نصيب  
كل ساعة اداء فعالية على مستوى جميع الفروع بشكل اجمالي من هذه  
النفقات لاستخدامها كمدى شر 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  
للساعة فاعلية هو ٣٣ ر ١ / ساعة / فاعلية .

نتائج وتوصيات البحث :-

=====

أولاً : النتائج :-

=====

١- استنتاج الباحث ما يلي :-

أ- ان بيانات المناسبة الحكومية بشكلها الجالى لاتنتج المعلومات  
الكافية واللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.



ب- انه من الممكن تطوير مفهوم وأدوات واساليب التحليل  
المالى لتشمل بيانات المحاسبة الحكومية.

ج- ان تطبيق اساليب التحليل المالى على بيانات المحاسبة  
التكرمية تنتج مزيدا من المعلومات التى تفيد فى مجالات  
التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٢- يود الباحث الاشارة الى انه يمكن حساب متوسط تكلفـــــــــــــــــة  
الساعة خدمة ليس فقدل على اساس ساعات الفعالية ( اى المتوسط  
للمستخرجين فعلا والبرامج المنفذة ) التى حققت اثارها )  
ولكن يمكن ايضا الوصول الى متوسط تكلفة الساعة خدمة على  
اساس ساعات الملتحقين ثم على اساس ساعات المواصلين  
وطبعا سيكون المتوسط لتكلفة الساعة خدمة اقل ما يمكن اذا  
ماحسب على اساس ساعات الملتحقين ( لانها اكبر ما يمكن ) ثم  
يليه المتوسط على اساس ساعات المواصلين ويكون المتوسط  
اعلى ما يمكن على اساس ساعات فعالية وهماتهم حسابه فعلا فى  
الصفحات السابقة .

ويفيد المتوسط عند المستوى الاول ( ساعات ملتحقين ) فى مرحلة

اعداد الموازنة فهناك بيانات عن الملتحقين بمختلف البرامج  
اثناء اعداد الموازنة ومن ثم يمكن استخدام هذا المؤشر كأساس  
مناسب لاعداد الموازنــــــــــــــــة .

ثم يفيد المتوسط عند المستوى الثانى (ساعات مواصلين) لمعرفة

نسب التسرب ودراسة اسبابها واقتراح الحلول والاجراءات  
المناسبة لمعالجتها والتقليل من اثارها السلبية .

اما المتوسط عند المستوى الثالث (ساعات فعالية ) والذى حسب

المؤشرات والمتوسطات فى الصفحات السابقة على اساسه فانها  
تفيد جدافى الحكم على مدى كفاءة وفعالية الانفاق الحكومى .

٢- يمكن حساب متوسط تكلفة كل طالب سواء في البرامج التدريبية او البرامج التعليمية وكذا متوسط تكلفة كل استشارة او بحث او زيارة ميدانية .

فعل سبيل المثال يمكن تحديد متوسط تكلفة كل وحدة من النماذج السابقة في عام ١٩٨٥ في الجدول التالي :-  
أمثلة عن متوسط التكلفة الفعلية لكل وحدة من الوحدات المستفيدة من البرامج عام ١٩٨٥ .

| وحدة التكلفة             | عدد الساعات | نقطة التخرج | ساعات متجانسة | متوسطات متوسطة (وحدة التكلفة) | ملاحظات                         |
|--------------------------|-------------|-------------|---------------|-------------------------------|---------------------------------|
| طالب دراسات عليا (متخرج) | ٢٥٠         | ٤           | ١٤٠٠          | ٦٨٢                           | فرع صنعاء مدة الدراسة سنة واحدة |
| طالب دبلوم متوسط (متخرج) | ٦٠٠         | ٢           | ١٢٠٠          | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| مشارك في ندوة            | ١٦          | ٤           | ٦٤            | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| " في حلقة دراسية (متخرج) | ٣٣          | ١           | ٣٣            | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| " في دورة قصيرة          | ١٠٠         | ١           | ١٠٠           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| " " دورة تدريبية         | ٥٧٥         | ١           | ٥٧٥           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| " " " " " " " "          | ٣٢٠         | ١           | ٣٢٠           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| " " " " " " " "          | ٣٢٠         | ١           | ٣٢٠           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| بحث تم عام ١٩٨٥ م        | ٦٠          | ٤           | ٢٤٠           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| استشارة تمت ٨٨           | ٤٥          | ٤           | ١٨٠           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |
| زيارة ميدانية ٨٨         | ٤٠          | ٤           | ١٦٠           | ٦٨٢                           | " " " " " "                     |

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 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 - و بافتراض قبول متوسط تكلفة الساعة خدمة/شعالية 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 للإدارة السامة 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 ترتبط بثلاث مؤسسات نشاطها متقارب حتى يصلح النظام التكاليفي المقترح لها .  
وبدراسة مايتطلبه هذا البرنامج من امكانيات تبين مايلي :-

يحتاج الى عدد ٢ خبراء متخصصين في علم التكاليف ( أساتذة جامعة ) .  
يحتاج الى عدده فريق 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 ومتوسط ت . الساعة عن الثلاث سنوات السابقة في فرع صنعاء ١١٧١ ريال وبذلك تكون التكلفة المتوقعة للبرنامج المذكور في ١٧٢٠٥٥ ريال  
ويمكن بعد ذلك 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 = ٨٦٥x ١٣٠٧٨٨ ريال

الباب الثاني: ١٥١٢١ ساعة = ٢٢٤x ٣٥٢٨١ ريال

الباب الثالث: ١٥١٢٠ ساعة = ٠٣x ٤٥٤ ريال

من البنك الدولي

وغيره ١٥١٢٠ ساعة = ٠٦٩x ١٠٤٣٢ ريال

مجموع تكاليف البرنامج ١٧٧٠٥٥ ريال

وبهذا يمتن البدء بموازنة البرامج والاداء ثم الانتهاء الى موازنة  
الاهوار والبنود.

٦- يفيد هذا الاسلوب في تعزيز وتسهيل عملية الرقابة سواء كانت  
داخلية من نفس اجهزة الوحدة الادارية الختومية او خارجية  
من الاجهزة الاخرى المختصة . لان عملية الرقابة ترتبط دائما بالبرامج  
والانشطة ومدى تحقيقها ومستوى هذا التحقيق . ومن ثم يلزم ان  
يساهم في مباشرة عملية الرقابة متخصصون في البرامج والانشطة  
التي تتم الرقابة عليها وان تتوفر عملية الرقابة لتشمل ابداء من  
يراقب بوجهة نظره والاجراءات المناسبة للعلاج وليس فقط تعديده  
الاشياء والمخالفات .

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

٨- يساهم مثل هذا الاسلوب التحليلي مع اخذ مختلف البدائل الممكنة  
لتنفيذ البرنامج او الاداء في الحساب ، يساهم في تنسيق اسلوب الموازنة  
على اساس البدء من الصفر ( الموازنة الصفرية ) حيث يمتن النظر الى  
مختلف البرامج والانشطة كأنها تباشر من البداية ودراسة احتمالات وآثار  
الاستثناء من بعضها او تأجيله وكان الباحث يود ان يكون هناك متسع من  
الوقت لتوضيح هذه النقطة عمليا .

٩- يفيد هذا الاسلوب التحليلي في تكوين مصفوفات مستوى الانفاق ومستوى  
الخدمة أي تكوين مصفوفة التكلفة / الفعالية لاجراء المشاكلة بين  
مختلف المستويات في مرحلة التخطيط والمقارنة بعد التنفيذ ولعمل  
تعدد شروعات المعهد القومي للإدارة العامة في ج.ع.و ي تشرى تدليق  
هذه الخدمة عمليا . حيث توجد خدمات متماثلة في مختلف الشروعات





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 لهيكل التمويل فى الموارد العامة للدول العربية او على الاقل لياكل 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 القواعد الرقابية والنظامية .

٥- يوصى الباحث بضرورة توثيق 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, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1965, P. 95.

( ١ )

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

( ٣ ) د . مبارك حجير ، " العزائيات الحكومية العربية وعلاقتها بالتخطيط الاقتصادى " ، مكتبة الأنجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٧١ ، ص ٢٢ - ٨٠

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

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

( ٦ ) د . محمد عزيز حمودة ، " البحث العلمى ، اصول وقواعد البحث وكتابة التقارير والبحوث " ، الطبعة الثانية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٦٢ - ٦٣

( ٧ ) يراجع فى ذلك :

أ - د . مبارك حجير ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٢ - ١٨٠  
بد الطظمة العربية للعلوم الادارية ، " النظام المحاسبى الحكومى الموحد للسدول العربية " ، الندوة العلمية المتعقبة فى تونس خلال الفترة من ١٦ - ٢١ ابريل ( حزيران ) ١٩٨٠ ، ص ٤٠

( ٨ ) النظمة 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", 7<sup>th</sup> Edition , New York, 1973, P. 513.

( ١٣ ) د . محمد العربى أحمد ، " ترشيد مصادر الاموال واستخداماتها كمدخل لتحسين كفاءة الادارة فى المنظمات الاقتصادية ، دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية فى 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 فى 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 المالى فى النظام المحاسبى الموحد فى ج . ع . ي دراسة انتقادية " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة صنعاء ، العدد الاول ، اكتوبر ١٩٧٩ ، ص ٦١ - ٦٨

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

( ١٧ ) د . جميل 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.

(١١١)

- (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 أحمد توفيق ، د. محمد صالح الحناوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٥ - ١١٢
- (٢٢) د. محمد العربي أحمد ، 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 البهاري ، 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.
- (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 أحمد 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 ومستلزمات سلعية وخدمية وغيرها بشروط أن تكون متعلقة بالنشاط الجارى الحكوى.
- (٣٣) يرى الباحث أن هناك شبة تشابه من حيث الحقبة والالتزام بين الإيرادات السيادية والتي تحصلها الدولة جبراً بأختبارها صاحبة السيادة وبين الاجور والعربات السيادية تدفعها الدولة وتحتل نفقات حتمية لابد وأن تسدد ها الدولة للموظفون والعاملين فالإلتزام بالتحويل فى الاول وحتمية السداد فى الثانية يمثل جانب من التشابه .
- (٣٤) د. محمد عثمان اسماعيل حميد ، " اساسيات التمويل الادارى واتخاذ قسرات الاستثمار " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ١٨
- (٣٥) المصدر : الموازنات العامة للدولة فى الجمهورية العربية اليمنية ، 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 الثا فى المطلب 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 بصنعاء .
- (٤٢) اعتمد الباحث فى ذلك على معدل الاجر الذى يدفع فعلاً فى ساعة الاداء فى كل مستوى من هذه المستويات وذلك مع التقريب .



- (٤٣) مصدر هذا الجهد من قسم الاحصاء والمجاهدة بالمعهد القومى للإدارة العامة بصنعاء .  
 (٤٤) تتركز البحوث والاستشارات حتى الآن فى المركز الرئيسى للمعهد بصنعاء .  
 (٤٥) البحوث لم يجر فى حل من أن يذكر أسماء الجهات التى تعدد البحوث والاستشارات من أجلها  
 (٤٦) أمكن للمباحث الحصول على هذه البيانات من إدارة الحسابات بالمعهد القومى للإدارة العامة بصنعاء

(٤٧) تم حساب المتوسطات بقسمة الانفاق الفعلى بمستوى الارباب على عدد ساعات الفعالية  
 أى المرتبطة بالتخرجين .

(٤٨) John Sheehan, "The Economics Of Education", London, George Allen & Unwin Ltd., 1973, P. 17.

(٤٩) يمكن مراجعة كونه تحويل البحوث والاستشارات الى ساعات أداء فى الصفحات السابقة.

المراجع :

١ - كتب مصرية :

- د . ابراهيم محمد مهدى ، " مقدمة الاحصاء " ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ١٩٨٥ .  
 د . السيد الحجازى العيسى ، " المحاسبة الحكومية " ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ١٩٨٣ .  
 د . جميل احمد توفيق ، " محمد صالح الحناوى ، " الادارة المالية اساسيات وتطبيقات " دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٨٠ .  
 د . سيد الهوارى ، " الادارة المالية منهج اتخاذ قرارات " ، مكتبة عين شمس ، ١٩٧٦ .  
 د . مبارك حبيب ، " الميزانيات الحكومية العربية وعلاقتها بالتخطيط الاقتصادى " ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٧١ .  
 د . محمد احمد خليل ، د . عبد الحى حرمى ، " المحاسبة القوية ونظام حسابات الحكومة " مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٢ .  
 د . محمد عبد العزيز اهورمان ، " نظرية المحاسبة الحكومية " ، طبعة اولى ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٨٢ .  
 د . محمد عثمان اسماعيل محمد ، " اساسيات التجهيل الادارى فى اتخاذ قرارات الاستثمار " دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ .  
 د . محمد عفيفى حمودة ، " البحث العلمى ، اصول وقواعد البحث وكتابة التقارير والبحوث " ، مكتبة عين شمس ( طبعة ثانية ) ، ١٩٨٣ .

٢ - مجلات ومناقش طلبة ونشرات :

- المعهد القومى للإدارة العامة بصنعاء ، تقارير ادارتى الاحصاء والحسابات عن الفترة من ١٩٨٣ - ١٩٨٥ .  
 - المنظمة العربية للمعلوم الادارية ، " النظام المحاسبى الحكومى الموحد للدول العربية " ، الندوة العلمية المنعقدة فى تونس خلال الفترة من ١٦ - ٢١ أبريل ( حزيران ) ١٩٨٠ .  
 د . عبد الله حسون بركات ، " مصادر تجهيل خطط التنمية الاجتماعية والاقتصادية فى ج . ع . ي . ا " رسالة دكتوراه منشورة ، مكتبة الكاتب العربى ، دمشق ، ١٩٨٥ .  
 د . محمد الفلاح عبد الرحمن عبد المجيد ، " تخصيص الموارد فى نظام الاختيار الاجتماعى " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الاول ، ١٩٨٥ .  
 د . محمد العربى احمد ، " تنويع مصادر الاموال واستخداماتها كمدخل لتحسين كفاءة الاداء فى المنظمات الاقتصادية ، دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية فى اليمن " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة صنعاء ، العدد الصادر ، ١٩٨٦ .



- د. رشاد الحملاوي ، " التحليل المالي في النظام المحاسبي الموحد " في  
ج.ع.ى. دراسة انتقادية " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة  
صنعاء ، العدد الاول ، أكتوبر ١٩٧٩ .

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

٣ - 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 Pameruz & James C. Gole, "Auditing And Finance", Winter, 1981.
- Harold M. Grovers & Robert L. Bish, "Financing Government", 7<sup>th</sup> 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 Jinter, "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.





