

# دور الموازنة المفتوحة في تحقيق المسائلة والشفافية وانعكاسها على الفساد الإداري والمالي

م.م. حكيم حمود فليح الساعدي / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

## المستخلص

يقصد بالموازنة المفتوحة أنه يمكن لكل فرد من المجتمع الحصول على معلومات عن الموازنة بالشكل الذي يمكنهم رقابة عمل الحكومة. وقد هدف البحث إلى دراسة مفهوم الموازنة المفتوحة وفوائدها ومحدداتها ودورها في دعم الشفافية وتعزيز المسائلة من أجل الحد من عمليات الفساد الإداري والمالي والذي ينعكس بدوره إيجاباً على الاقتصاد الوطني من خلال توفير معلومات لمختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية والمستفيدين منها سواءً أكانوا أفراداً في المجتمع أم الطبقة السياسية أو أي جهة أخرى حكومية أو غير حكومية مهتمة بتلك المعلومات.

وبهدف تحقيق أهداف البحث تم إعداد استمارة استبيان للوقوف على آراء مجموعة من أساتذة الجامعات والمختصين في هذا مجال المحاسبة والتدقيق من مدققين ومراقبي حسابات، قسمت إلى ثلاثة محاور تضمنت واحد وعشرون سؤالاً.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن الموازنة المفتوحة تعد وسيلة لدعم الشفافية والمسائلة وتشخص حالات الهدر بالأموال العامة وتمكن مختلف مستخدمي المعلومات بمحاسبة السلطة التنفيذية في حال الإخلال بتنفيذ الموازنة وفقاً للأهداف الموضوعية.

وقد لخص الباحث مجموعة من التوصيات منها أن على الحكومة استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة كونها تساهم في الحد من الفساد الإداري والمالي من خلال اطلاع جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية على الكيفية التي صرفت فيها الأموال العامة والذي بدوره يعزز من الشفافية والمسائلة ويساهم في الحد من عمليات الفساد الإداري والمالي.

**المصطلحات الرئيسية للبحث /** الموازنة المفتوحة، الشفافية والمسائلة، الفساد الإداري والمالي.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 90 المجلد 22

الصفحات 480-502

## المبحث الأول / منهجية البحث

### أولاً: المقدمة:

بعد تزايد النشاط الحكومي ومسؤوليات الدولة والنمو المستمر في إيرادات الدولة ونفقاتها، كان الأمل ولا زال في الحصول على أفضل الخدمات وتحقيق الرفاهية الاجتماعية للبلد ولمختلف فئاته؛ كما أن ارتفاع مستوى الفساد الإداري والمالي ببعض مفاصل الدولة، وتزايد حالات الفقر والفجوة الكبيرة التي تولدت بين المستويات والطبقات الاجتماعية للبلد، واختفت أموال من الدولة وخزینتها بالشكل الذي يصعب متابعته بدقة، مما انعكس ذلك على قدرة الدولة في محاربة الإرهاب الذي يعد الفساد الإداري والمالي أحد العناصر الأساس في انتشاره وتمدده في مدن عدة في بلدنا، مما زاد من الحاجة إلى معرفة أوجه الصرف عند تنفيذ الموازنة بشكل يمكن أن يحقق الشفافية وإمكانية مسائلة الأفراد المسؤولين عن إدارة مختلف المؤسسات والوحدات الاقتصادية التابعة للدولة، ويهدف تحقيق المسائلة والشفافية ودعوات الإصلاح في نظام الموازنة ليكون لها بعد رقابي وبما يحقق عناصر التخطيط والكفاءة والفاعلية والاستعمال الأمثل للموارد، وهذا سيتم من خلال تنفيذ فكرة الموازنة المفتوحة.

### ثانياً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بما يلي:

1. عدم قدرة مستعملي المعلومات المحاسبية في الحصول على المعلومات الخاصة بالصرف على مختلف الأبواب بالشكل الذي لا يمكن لأولئك المستعملين من رقابة الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية.
2. اكتناف العمليات المالية الغموض والضبابية Fuzzy وعدم شفافية تلك العمليات.
3. عدم القدرة على مسائلة الأفراد المسؤولين في الوحدات الاقتصادية عن غموض العمليات المالية.
4. عدم القدرة على الحد من عمليات الفساد الإداري والمالي في ظل تطبيق الموازنة بشكلها الحالي.

**ثالثاً: هدف البحث:** يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم الموازنة المفتوحة كأداة للحد من عمليات الفساد الإداري والمالي وتعزيز الاقتصاد الوطني من خلال تدعيم الشفافية وتعزيز المسائلة من مختلف مستعملي المعلومات المحاسبية والمستفيدين منها سواءً أكانوا أفراداً في المجتمع أم الطبقة السياسية أو أي جهة أخرى حكومية أو غير حكومية مهتمة بتلك المعلومات.

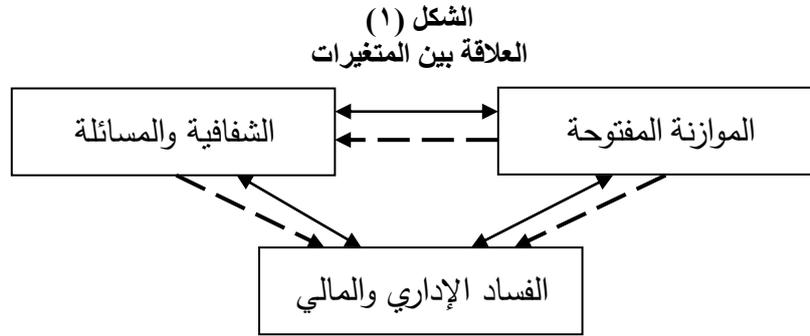
### رابعاً: أهمية البحث: انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه، تتمثل أهمية البحث من خلال:

1. تسليط الضوء على مفهوم الموازنة وأهميتها ودورها وعناصرها الأساسية.
2. التعرف على مفهوم الموازنة المفتوحة وخصائصها ومحدداتها.
3. معرفة دور الموازنة المفتوحة في تحقيق الشفافية والمسائلة.

### خامساً: فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية رئيسة مفادها:

- (إن أسلوب الموازنة المفتوحة له دوراً أساساً في تعزيز الشفافية وتحقيق المسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي) وتنبثق منها الفرضيات الفرعية الآتية:
1. هناك علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة وتحقيق الشفافية والمسائلة.
  2. هناك علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة معنوية بين تحقيق الشفافية والمسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي.
  3. هناك علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة والحد من الفساد الإداري والمالي.
  4. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة وتحقيق الشفافية والمسائلة.
  5. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تحقيق الشفافية والمسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي.
  6. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة والحد من الفساد الإداري والمالي.

والشكل (١) يوضح العلاقة بين المتغيرات



### سادساً: عينة البحث:

عينة البحث اختيرت بصورة عشوائية اقتصر على بعض أساتذة الجامعات، ومجموعة من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية، والجدول (١) يوضح الاستبيانات الموزعة والمستردة من العينة المختارة.

جدول (١) عينة البحث

الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستردة	الاستبيانات المستبعدة	الاستبيانات المحللة
40	38	0	38

وبين الجدول (٢) التحصيل العلمي لعينة الدراسة، وان نسبة حملة الدكتوراه أو ما يعادلها كانت الأعلى إذ بلغت ٣٥% من عينة البحث تليها نسبة حملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها والبالغة ٢٥% ومن ثم حملة البكالوريوس وأخيراً الدبلوم.

جدول (٢) العدد والنسبة المئوية للتحصيل العلمي لعينة الدراسة

العينة	التحصيل العلمي	بكالوريوس	ماجستير أو ما يعادلها	دكتوراه أو ما يعادلها	المجموع
العدد	١	٢٠	١٧	38	
النسبة المئوية	2.63%	52.63%	44.74%	100%	

كما يبين الجدول (٣) عدد سنوات الخبرة المهنية لعينة البحث.

جدول (٣) سنوات الخبرة المهنية لعينة الدراسة

العينة	الخبرة المهنية	٥ سنوات فأقل	٦ - ١٠ سنوات	١١ - ١٥ سنوات	١٦ فأكثر	المجموع
العدد	١٠	٩	١٤	٥	38	
النسبة المئوية	26.32%	23.68%	36.84%	13.16%	100%	

## المبحث الثاني / مفهوم الموازنة والموازنة المفتوحة

### أولاً: مفهوم الموازنة:

يرجع كلمة الموازنة (budget) إلى الكلمة الفرنسية (bougeotte)، إذ كانت الموازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ونفقاتها (خلف الله، ٢٠٠٧ : ٢٤). ويعد أعداد الموازنات من المسلم به في جميع دول العالم بمختلف الأنظمة الاقتصادية والسياسية إذ تستطيع من خلالها تنظيم أداء المهام التي تلقى على عاتقها بمختلف جوانب الحياة التي تعنى بها.

وتعد الموازنة على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى مستوى الدولة والوحدات العائدة لها. وقد ارتبطت الموازنة بشكل رسمي في تنظيم الأعمال التجارية مع ظهور الرأسمالية الصناعية التي ظهرت مع انطلاق الثورة الصناعية بأوروبا في القرن الثامن عشر، والتي شكلت تحدياً للإدارة الصناعية، إذ تعود أول موازنة عدت على مستوى الوحدة الاقتصادية إلى سنة ١٩٢٠، إذ كان الهدف منها وهو استعمالها كأداة لإدارة التكاليف والتدفقات النقدية في الشركات الصناعية الكبيرة. كما إن ظهور فلسفة الإدارة العلمية مع التركيز على معلومات مفصلة كأساس لصنع القرار المقدم وفرت دفعة هائلة بالتأكيد على تطوير تقنيات المحاسبة الإدارية وتقنيات الموازنة (Olurankinse, 2011 :507).

وقد استعملت الحكومات الموازنة في المجال الحكومي بعد سيادة الدولة كسلطة منظمة يمكن ان تمارس دورها في جباية الضرائب والإيرادات الأخرى بهدف تمويل النفقات المختلفة (شكارا، ٢٠١٠ : ١٤). وتختلف مفاهيم إعداد الموازنة تبعاً لطبيعة النظام الاقتصادي للدول، ففي ظل الفكر الاقتصادي الرأسمالي التقليدي كان قد اقتصر دورها بتوفير الأمن والعدالة، أما من الناحية الاقتصادية فكان دور الحكومة حيادياً، وإن أعداد الموازنة ليس كما هو الآن من حيث المبالغ والأهمية، وبسبب الأزمة المالية سنة ١٩٢٩ أصبحت نظرة الدولة مختلفة، وارتفعت أصوات المنادين بضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بعد إن فشلت السياسة النقدية في توفير التوازن الاقتصادي، ولعل أهم المنادين بذلك هو العالم الاقتصادي كينز سنة ١٩٣٦ وكان لكتابه (النظرية العامة للتوظيف والفائدة) الدور الأبرز في التحول الذي حدث لعلم المالية العامة من خلال تغيير مصادر وحجم الإيرادات والنفقات العامة التي تؤثر على مجريات النشاط الاقتصادي ومعالجة المشاكل التي يواجهها، إذ تم التركيز على أهمية توازن الاقتصاد القومي وليس التوازن الموازنة العامة كما كان من قبله (أبو زعتير، ٢٠١٢ : ١٦). إن الموازنة العامة تعد جزءاً أساسياً من النظام المحاسبي الحكومي لان أسلوب تبويبها هو المحدد الرئيسي لطبيعة السجلات المحاسبية وأسس تبويبها ولطبيعة مخرجات النظام من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية (السلطان وأبو المكارم، ٢٠٠٩ : ٦٣١).

ويعتمد النظام الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام، وإن اتخاذ القرار في خصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج. وعلى هذا الأساس عرف قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ الموازنة بأنها:

"برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية للإيرادات والنفقات والتحويلات والصفقات العينية للحكومة، وتكون مبادئ الشفافية والشمولية ووحدة الموازنة ذات أهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية والأمور المتصلة بها".

ويمكن تعريف الموازنة أنها "مجموعة من التقديرات المعتمدة لنفقات الدولة (استعمالاتها) وإيراداتها (مواردها) عن سنة مالية قادمة، بهدف وضع خطة مالية واقتصادية طبقاً للسياسة العامة للدولة، ووفقاً لمجموعة من القوانين واللوائح المالية" (باش، ٢٠٠٨ : ٤٣).

أما (Horngren et al, 2012:184) فقد عرفوها على إنها "تعبير كمي لخطة العمل المقترح من الإدارة لمدة محددة بهدف المساعدة في تنسيق ما ينبغي القيام به لتنفيذ تلك الخطة". في حين عرفها (الحسيني، ٢٠١٢ : ٣٧) بأنها "خطة لتوزيع الموارد المالية المحدودة على متطلبات غير محدودة تعد من السلطة التنفيذية وتعتمد من السلطة التشريعية بقانون يسمى قانون موازنة الدولة لمدة مالية قادمة غالباً ما تكون سنة واحدة، تمثل برنامج العمل الذي تعترزم الحكومة تنفيذه متضمنة النفقات التقديرية لتحقيق برنامج العمل الحكومي فضلاً عن الموارد اللازمة لتمويل تلك النفقات". ومن جانبها (Garrison et al, 2012 : 336) فقد عرفها بأنها "خطة تفصيلية مستقبلية يعبر عنها بصيغ كمية".

ومن خلال التعاريف أعلاه نجد أنها أشارت إلى أن الموازنة بشكل عام عبارة عن خطة تستند على أساس تقدير الإيرادات المصاريف خلال مدة معينة غالباً ما تكون سنة واحدة وفق الأهداف التي يسعى إليها واضعوها. ومن خلال التعاريف أعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

١. إن الموازنة خطة سنوية تستند على أساس تقدير الإيرادات المصاريف.
  ٢. يعتمد تبويب النفقات على أساس الإيرادات التي يمكن للدولة تحقيقها خلال مدة الموازنة.
  ٣. تعد الموازنة لتغطية مدة معينة غالباً ما تكون سنة واحدة.
  ٤. إن الموازنة تعبر عن الوضع المالي للدولة للمدة القادمة.
  ٥. إن الموازنة تعد من السلطة التنفيذية وفقاً للقانون ويجاز العمل بها عند مصادقة السلطة التشريعية.
  ٦. تسعى الموازنة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيق تلك الأهداف من واضعيها.
- إن الشكل التقليدي للموازنة التي تعدها الدولة تتألف من تقديرات مفصلة للإيرادات والنفقات الجارية والإنفاق الرأسمالي وهي على نوعين هما الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية. تهتم الموازنة الجارية (recurrent budget) بالرواتب والمعاشات، وشراء المعدات القصيرة الأجل، وتكلفة التصليح والصيانة الروتينية وفوائد الديون على طويل الأجل، بينما تهتم الموازنة الرأسمالية (capital budget) إلى حد كبير بإنشاء الموجودات الطويلة الأجل. وتعد الموازنة الرأسمالية أحد أكثر الوسائل المناسبة للتخطيط في مشاريع رأس المال أو المشاريع الرأسمالية، فضلاً عن أنها تدعم برنامج تحسين أو تطوير رأس المال. ويشير مفهوم تحسين رأس المال إلى المشاريع الكبيرة نسبياً، وذات الطبيعة الطويلة الأمد، وعادة لا يقل عمرها عن ١٥-٢٠ سنة، والتي تهدف إلى توفير تسهيلات جديدة أو إضافية للحكومات تتعلق بالخدمات العامة (Olurankinse, 2011: 507). وعلى هذا الأساس تصنف حسابات الموازنة العامة للدولة وفق النظام الحكومي في العراق إلى:

١. حسابات الموازنة الجارية.
  ٢. حسابات الموازنة الاستثمارية.
- يعتمد تبويب النفقات وفقاً لطبيعتها فيما إذا كانت نفقات جارية أو نفقات رأسمالية، إن هذا التمييز بين النفقات من ناحية المحاسبة الحكومية يعد تمييزاً شكلياً، فهو لا يعد تمييزاً بين المصروفات والأصول لأن المحاسبة عن الأموال الحكومية تعد كافة مدفوعات المدة نفقات بغض النظر فيما إذا كانت المدة الحالية هي التي ستستفيد من تلك النفقات أم في المستقبل، إلا أن التمييز له أهمية موضوعية عند إعداد تقديرات الموازنة وعرضها على السلطة التشريعية لاعتمادها، وذلك لأن النفقات الجارية ترتبط بإدارة عمليات التنظيم، لذلك فهي نفقات مستمرة وتكرر سنوياً، بينما النفقات الرأسمالية لا تتكرر باستمرار وتتوقف بعد الحصول على الأصل الرأسمالي (شكارة، ٢٠١٠: ١٩).

ويتم التركيز في الموازنة العامة على تدفق الأموال بدلاً من قياس الدخل، أما العناصر الرئيسة لقياسها (Copley, 2011: 68):

١. الإيرادات: تدفقات داخلة لصافي الموارد المالية من موارد أخرى عدا تلك التحويلات من وإلى حسابات الخزينة، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تكون قابلة للقياس والمتاحة لتمويل النفقات الجارية.
٢. النفقات: تدفقات خارجة لصافي الموارد المالية من موارد أخرى، ويتم الاعتراف بها عندما يحصل التزام على الحكومة متوافق أو خاص بالموازنة الحكومية في ضوء الاعتماد الذي قدمته.
٣. رصيد الأموال (Fund balance): ويقصد به صافي الموقوف المالي للحكومة (assets less liabilities)، ويمكن تصنيف الأموال إلى أموال غير قابل للإنفاق وأموال مقيدة وأموال مخصصة (مشروطة) وأموال غير مخصصة أو غير مشروطة.

### ثانياً: أهمية الموازنة:

- تعد الموازنة ضرورية سواء كانت على مستوى الوحدة الاقتصادية أم على مستوى الدولة لأنها:
١. وسيلة ضرورية في إعداد تخطيط مالي فعال يسهم في تحقيق التنمية المستدامة.
  ٢. أداة للتوجيه الإدارية التنفيذية والرقابة على الأعمال المناطة لها في ضوء الاعتمادات المخصصة فيها وفق الأغراض المحددة سلفاً.
  ٣. مقياس للأداء الفعلي ووسيلة للرقابة على الأعمال المنفذة وفي طور التنفيذ.
  ٤. وسيلة للتخطيط المستقبلية والتخطيط المتوسط وطويل الأمد.
  ٥. أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وذلك بتوفير الموارد الاقتصادية لتمويل النفقات المختلفة بما يحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة.

### ثالثاً: دورة الموازنة (Budget Cycle):

إن ندرة الموارد وإدارة المال جعلت الموازنة في الوقت الحالي ذات أهمية كبيرة من أي وقت مضى بالنسبة للوحدات الاقتصادية لكلا القطاعين العام والخاص، وتلعب الموازنة دوراً كبيراً في السيطرة على العمليات التشغيلية بكفاءة وفعالية من خلال استعمال الموازنات (Olurankinse, 2011 : 506). كما تعد الموازنة واحدة من الأدوات المستعملة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والتنمية المستدامة من خلال التوزيع الأمثل والاستعمال الكفء للموارد (Ibrahim, 2011 :199). وهناك ادوار متعددة للموازنة تتمثل بالتنبؤ forecasting والتخطيط channel of coordination and الاتصال والتحفيز control and motivational (Chun, 1996) communication فضلاً عن أنها أداة للرقابة والتحفيز. ومن أجل أعداد الموازنة ينبغي تقدير الإيرادات والنفقات. إذ أن موازنة الإيرادات ضرورية للمسؤولين لتحديد ما إذا كان النفقات المقترحة يمكن تمويلها من الموارد المتاحة، وينبغي أن تشمل الموازنة جميع مصادر الإيرادات والنفقات المتاحة الخاصة بالموازنة (Copley, 2011: 77).

إن دورة الموازنة تكون على مرحلتين الأولى تبدأ بعملية تخطيط لتحديد كافة الإيرادات المتوقع الحصول عليها من كافة المصادر، وأبواب الأنفاق، ومن ثم تطوير عملية التخطيط من خلال تقدير التكاليف التي تحقق الأهداف، فضلاً عن تقدير إيرادات الوحدات الاقتصادية، أما المرحلة الثانية فتبدأ بتنفيذ عمليات التحصيل والإنفاق وتسجيلها في السجلات المحاسبية، ومن ثم الرقابة على التنفيذ. ووفقاً لمجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) ينبغي أن تتوفر ثلاث شروط في الموازنات الحكومية هي (Copley, 2011:16):

1. أعداد موازنة (موازنات) سنوية يعتمد عليها من جميع الوحدات الحكومية.
2. ينبغي أن يكون النظام المحاسبي هو الأساس في امتلاك الرقابة الخاصة بالموازنات.
3. المقارنات الخاصة بالموازنة ينبغي أن تتضمن الجداول والكشوفات المالية الخاصة بالتمويل الحكومي الذي قد اعتمد في الموازنات السنوية.

### رابعاً: أنواع الموازنات:

تعددت أنواع الموازنات مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ولكل نوع منها له مجموعة من الخصائص والمميزات والعيوب، وفي أدناه نعرض ملخص لأنواع الموازنات:

1. الموازنة التقليدية:

تعد الموازنة التقليدية من أقدم انواع الموازنات وتمتاز بالسهولة في الاعداد والرقابة عليها، وتعتمد في اعدادها على تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها المختلفة التي ستحققها خلال المدة القادمة، وتصنيف الإيرادات والنفقات إلى أبواب وبنود، وغالباً ما يتم تقدير نفقات الدولة وفق نسب متصاعدة تتناسب مع زيادة الانفاق المتحقق سنوياً على ان ترعى بذلك مقدار الإيرادات التي سيتم تحصيلها.

2. موازنة البرامج والأداء:

ترجع فكرة موازنة البرامج والأداء إلى لجنة Taft في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩١٢، إذ أشار تقرير هذه اللجنة إلى ضرورة اعداد الموازنة العامة وفقاً للهدف من النشاط، ولكن لم تجد هذه الفكرة قبولاً آنذاك، ولم تنفذ إلا في سنة ١٩٣٤، عندما باشرت وزارة الزراعة الأمريكية بأعداد موازنة مشروع حوض نهر تينيسي (Tennessee) على أساس البرامج والأداء، وترسخت هذه الفكرة بعد توصيات لجنة Hover سنة ١٩٤٠ التي دعت إلى اعداد موازنة الولايات المتحدة الأمريكية على أساس البرامج والأنشطة التي تنفذها الحكومة (الزامي و محمد، ٢٠١٤ : ١٣٩). لقد تطورت وظيفة الموازنة متأثرة بالتطور في مجال الإدارة الحكومية بعد الحرب العالمية الثانية بدء تدخل الدول في المجالات الاقتصادية على وفق خطط التنمية الاقتصادية الاجتماعية، وتحولت من مجرد إجراء رقابي على الأموال إلى توفير معلومات من الممكن ان تساعد الإدارة على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، وقد انعكس هذا التطور على مفهوم الموازنة فأصبح ينظر إليها على أنها وسيلة تمويل وتنفيذ أهداف الخطة القومية ولذلك أصبح يطلق عليها موازنة البرامج وتحقيقاً لهذا الهدف يتم بناء الموازنة على أساس الوظائف والبرامج الأساسية التي تؤديها الدولة (السلطان وأبو المكارم، ٢٠٠٩ : ١٠٠).

### ٣. نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

"وهي حصيلّة التطورات والتحسينات التي أدخلها المفكرون على نظام الموازنة بربط عمليات التخطيط والبرمجة والموازنة من أجل تحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الإمكانيات، فهي نظام الموازنة الذي يربط التخطيط الإستراتيجي البعيد المدى ويركز على التحليل الكلي لتستطيع المنظمات توزيع الإمكانيات المتوفرة لديها بفعالية لتحقيق الأهداف القريبة والبعيدة المدى" (شكارة، ٢٠١٠ : ٥١).

### ٤. الموازنة الصفرية:

تم استعمال أسلوب التخطيط ووضع الموازنة على الأساس الصفري (zero-base budgeting (ZBB لأول مرة في سنة ١٩٧٠ في قسم البحوث في شركة Texas لأدوات، وفي سنة ١٩٧١ تم استعمالها من جميع الأقسام في الشركة، وبعدها انتشر استعمال هذا النوع من الموازنات من الشركات والحكومات ونشرت أبحاث عنها في عدد من المجالات وبالأخص منها مجلة جامعة Harvard Business (Sharp, 1979 : 10).

### ٥. الموازنة التعاقدية:

"ظهرت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في سنة ١٩٩٦ وهي محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة على إنها نظام عقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة المركزية، إذ تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع من قطاع عام وقطاع خاص لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف والسياسات المخطط لها" (الحسيني، ٢٠١٢ : ٥١).

### خامساً: مفهوم الموازنة المفتوحة:

إن العديد من الوحدات الاقتصادية تقوم بأعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، ولكن نادراً ما تعرض معلومات تلك الموازنات للمستثمرين والدانين، أما الموازنات الحكومية فهي تعبير عن السياسة العامة للدولة، وغالباً ما تصاغ في ظل سلطة القانون، كما تمنع الموظفين الحكوميين من الأنفاق خارج الاعتماد المقرر وفقاً لها، وتزداد أهمية الموازنات الحكومية من خلال مقارنة المبالغ الفعلية بما هو مخطط له (Copley, 2011: 4).

ويمكن القول إن الاختلاف في مسألة الشفافية في عرض الموازنة بين الدولة والوحدات الاقتصادية هي أن الأخيرة لا ترغب بالإفصاح عن بعض المعلومات تعدها سرية وخاصة بها، وفي حال الإفصاح عنها قد يؤدي إلى استغلال المنافسين لتلك المعلومات وبالتالي قد يتأثر موقفها التنافسي في السوق. ويقصد بالموازنة المفتوحة أنه يمكن لكل فرد من المجتمع الحصول على معلومات عن الموازنة بالشكل الذي يمكنهم رقابة عمل الحكومة. وإن الهدف الأساس من ذلك هو للحد من عمليات الإسراف أو الفساد المالي، وتوجيه الانتقادات والمسائلة في حال فشل الحكومة في تنفيذ المشاريع التي خططت لها في ضوء الموازنة الموضوعية.

إن فكرة الموازنة المفتوحة تتلاءم مع مدخل الأحداث الخاص بصياغة نظرية محاسبية. وقد اقترح هذا المدخل أصلاً من George Sorter كطريقة بديلة لمدخل القيم في كتابه (statement of basic accounting theory) سنة ١٩٦٦ وتمت مصادقة أغلبية أعضاء لجنة AAA في إصداره، وإن الحاجة الرئيسية له هي أن الاتساع في مدى استعمال البيانات المالية واختلاف مستعملها يوجب على المحاسبين عدم نشر بيانات مالية لمجموعة معينة من المستعملين، فحوى هذا المدخل أن حاجة المستعملين للمعلومات وتغاير متطلباتهم يمكن تفاديه بشكل أفضل بتزويد المعلومات إلى مستعملها حول الأحداث بدون الحاجة إلى الإسهاب في ألقاق القيم للبيانات التي ولدها الحدث، وإن وظيفة وضع القيم وتجميعها على الأحداث ينبغي أن يترك للمستعملين الذين سيوظفونه طبقاً لحاجتهم بالاستفادة من الخدمة لأنهم مطلعون على ذلك بشكل أفضل، فمدخل الأحداث يقترح توسيع البيانات المحاسبية في الكشوفات المالية (Maharshi University, 2004 : 67).

إن الموازنة المفتوحة ليس نوعاً جديداً يضاف إلى الأنواع الأخرى للموازنات المذكورة آنفاً، إنما هو أسلوب يسمح لجميع الأشخاص بغض النظر عن طبيعة حاجاتهم إلى الاطلاع على تفاصيل الموازنة وكيفية التصرف بالأموال.



## دور الموازنة المفتوحة في تحقيق المسائلة والشفافية وانعكاسها على الفساد الإداري والمالي

وتحقق الموازنة المفتوحة مفهوم المشاركة في اعداد الموازنة، وقد عرف مفهوم الموازنة بالمشاركة أنها عملية صنع القرار تتم من خلالها المواطنين الذين يمكن الاعتماد عليهم والقابلين بالتفاوض **negotiate** حول توزيع الموارد العامة. يتم تنفيذ برامج الموازنة بالمشاركة بناءً على طلب من الحكومات والمواطنين والمنظمات غير الحكومية (NGOs)، ومنظمات المجتمع المدني (CSOs) للسماح للمواطنين في تأدية دوراً مباشراً في تحديد كيف وأين يجب أن تكون الموارد (Shah, 2007: 21). ويطبق هذا النوع من الموازونات في بعض الدول منها البرازيل (Wampler, 2007: 8).

وقد نشرت المنظمة الدولية للموازنة بالمشاركة **International Budget Partnership (IBP)** في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٥ على موقعها الإلكتروني مسح الموازنة المفتوحة **Open Budget Survey (OBS)** لمجموعة من الدول، وقد حصلت البعض منها على مؤشرات عالية، وقد كان العراق من بين الدول التي حصلت على اقل مؤشر عن الموازنة المفتوحة، والجدول الآتي يوضح مؤشر الموازنة المفتوحة للدول التي حصلت على مؤشر اقل من عشرين درجة.

جدول (٤) الدول التي حصلت على المؤشر الأقل عن الموازنة المفتوحة

الدولة	مؤشر الموازنة المفتوحة	البيان التمهيدي للموازنة	مقترح الموازنة للسلطة التنفيذية	الموازنة المقررة	موازنة المواطنين	التقرير الدوري	المراجعة نصف السنوية	تقرير نهاية السنة	تقرير المراجعة
فلسطين	٠								
أرمينيا	٠								
ساحل العاج	٠								
اليونان	٠								
بورما	٢								
العراق	٣								
فيجي	١٥								
مصر	١٦								
بوليفيا	١٧								
النيجر	١٧								
فيتنام	١٨								

لم ينشر/ تم نشره بوقت متأخر  متاح للعامة  للاستعمال الداخلي فقط

### سادساً: فوائد تبني الموازنة المفتوحة:

- بشكل عام يمكن القول إن الموازنة المفتوحة مفيدة لمختلف أصحاب المصالح **stakeholder** على حد سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية، وكما هو موضح في أدناه:
  - المستثمرين: توفر الموازنة المفتوحة معلومات مهمة إلى المستثمرين كونها تساهم في مساعدتهم في إمكانية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لاستثماراتهم واتخاذ قرارات حول إبقاء استثماراتهم أو زيادتها أو بيعها.
  - الداننون: يمكن للمعلومات التي تقدمها الموازنة المفتوحة أن تساعد الداننون في اتخاذ قرارات تمويلية وغيرها من القرارات.



## دور الموازنة المفتوحة في تحقيق المسائلة والشفافية وانعكاسها على الفساد الإداري والمالي

٣. الحكومة: تسهم الموازنات المفتوحة للوحدات الاقتصادية أن تساعد الأجهزة الحكومية في تقدير مقدار الإيرادات التي من الممكن أن تحصلها الحكومة عن طريق الضرائب والمساهمات التقاعدية وغيرها من الإيرادات في أعداد الموازنة العامة لها، فضلاً عن توفير معلومات من الممكن أن تسهم في إمكانية مساهمة تلك الوحدات في تعزيز الاقتصاد وتحسين الميزان التجاري للدولة ومعلومات عن التشغيل وتوفير فرص العمل وتقليل البطالة واستغلال الموارد المتاحة وغيرها.

٤. العاملين في الوحدة الاقتصادية: من الممكن أن توفر الموازنة المفتوحة معلومات إلى العاملين داخل الوحدة الاقتصادية حول النشاط المستقبلي لها بما يؤمن تحسين وضعهم الاقتصادي وبقائهم واستمرارهم في العمل فيها.

أما على مستوى الدولة يمكن أن توفر الموازنة المفتوحة معلومات إلى جميع المواطنين ومستخدمي المعلومات؛ حول برامج الحكومة المستقبلية، وتسهم في رقابة أنشطتها وكيفية استغلالها للموارد بما يحقق تطلعاتهم ومصداقية الحكومة في تنفيذ البرامج التي تعهدت في إنجازها.

### سادساً: محددات الموازنة المفتوحة:

إن محددات تبني الموازنة المفتوحة تقتصر على الوحدات الاقتصادية فقط، ولا ترتبط بالموازنات المعدة على مستوى الدولة، ونادراً ما تعرض الوحدات الاقتصادية معلومات للمستثمرين والدائنين وفق أسلوب الموازنة المفتوحة، ويعزى ذلك أن هناك حداً معيناً لكمية البيانات التي يستطيع كل شخص معالجتها، فضلاً عن ذلك قد لا يكون مستعملي المعلومات واعين كفاية ليكونوا قادرين على تصنيف وتجميع البيانات المالية لاستعمالاتهم الخاصة. لذا فالتوسع في البيانات قد يسبب حملاً معلوماتياً زائداً على المستعملين. وقد تكون المعلومات التي تقدمها تلك الوحدات يمكن استغلالها من المنافسين من خلال معرفة الخطط التي تخطط لها الوحدة من خلال الموازنة وبالتالي تضعف موقفها في السوق التنافسية، مما قد يسهم في عدم تحقق تلك الأهداف.

### سابعاً: تعزيز الشفافية والمسائلة في ظل الموازنة المفتوحة:

عرفت الشفافية transparency بأنها الدواء الشافي لعلّة هيمنة السلطة، والوسيلة التي تمكن المواطنين من تحقيق مستوى العدالة المراد تحقيقها من خلال رقابة المؤسسات التي ترتبط وتؤثر على معيشتهم وأحوالهم اليومية (1: Garsten and Montoya, 2008). إن الشفافية ليست مسألة استعمال تقنيات ووسائل اتصال؛ بل هي عبارة عن قضية أخلاقية بالنسبة لنا (2: Henriques, 2007). أما المسائلة فقد عرفت بانها آلية تتيح الفرصة إلى الأفراد أو الحكومة لايضاح النقاط الغامضة أو الإجابة عن أي أسئلة موجهة اليهم (الجوهر، ٢٠١٠ : ٣٨). وفي دراسة شارك فيها عدد كبير من الباحثين في جامعات عدة سنة ٢٠١٣، أشاروا فيها إلى أن دور الموازنة المفتوحة تزيد من شفافية السياسة الاقتصادية Political Economy of Transparency، والمشاركة والمسائلة Participation and Accountability، وقد نشرت مؤسسة Press النتائج الرئيسية التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

١. هناك أربع عوامل تسهم في تحسين الشفافية المالية والمشاركة في مختلف دول العالم هي:
  - أ. عمليات التحول السياسي نحو مزيد من الأشكال أو الصيغ الديمقراطية للمنافسة السياسية والتداول.
  - ب. الأزمات المالية والاقتصادية التي تجبر الحكومات على وضع آليات لتعزيز الانضباط المالي والتدقيق المستقل.
  - ج. حالات الفساد الكبيرة التي تعطي للإصلاحيين المجال السياسي لتقديم الإصلاحات التي من شأنها تحسين وصول الجمهور إلى المعلومات المالية.
  - د. التأثيرات الخارجية التي تروج معايير عالمية تمكن الإصلاحيين ومنظمات المجتمع المدني.

٢. العوامل الأربعة المذكورة أعلاه غالباً ما تتفاعل في تركيبات معقدة لتشكيل مسارات في مختلف الدول قد تسهم في تعزيز أو عرقلة أوجه التقدم في الشفافية المالية والمشاركة، على سبيل المثال البرازيل وكوريا الجنوبية، وضعت آليات مؤسسية والطاقت تضمن ليس فقط أن يتم الإفصاح عن كمية كبيرة من المعلومات المالية للجمهور ولكن أيضاً توفير الفرصة لمختلف الجهات الفاعلة على المشاركة في عملية وضع الموازنة بمختلف المستويات الحكومية. وفي دول أخرى مثل جنوب أفريقيا، والمكسيك، وكينيا، شهدت بعض التحسن في مستوى الشفافية المالية في المقابلة فان الرقابة لم تتحقق بالكامل، أخيراً في دول أخرى من حيث الطبيعة الاستبدادية للنظام السياسي مثل فيتنام والصين، لم تشهد شفافية مالية أو مشاركة.
٣. هناك أدلة محدودة على كيفية إتاحتها أكثر المعلومات المالية للجمهور، لأنها قد تؤدي مساءلة الحكومية وإدارتها المالية العامة بخصوص جودة تقديم الخدمات بالمقارنة مع النتائج الواردة في المعلومات المقدمة. ويرى (Carter,2013:1) إن هناك مجموعة من العوامل تؤدي إلى تحسين المساءلة في أعداد الموازنة هي:
  ١. شفافية وضع الموازنة.
  ٢. الدور الفعال لمنظمات المجتمع المدني (civil society organizations) في المشاركة في نشاطات المساءلة عن الموازنة.
  ٣. سياسة المجتمع الدولي التي تعمل على نشاط تعزيز شفافية الموازنة.

### خامساً: مفهوم الفساد الإداري والمالي:

يعد الفساد الإداري والمالي أحد أنواع الجريمة التي يرتكبها الشخص المحتال، وإن اختلفت طرائق تنفيذها. أما نتائجها فهي غير أخلاقية وغير قانونية، ومثال ذلك السرقة والرشوة والغش والتلاعب. ويمكن تعريف الفساد بأنه "إساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة. ويشمل هذا التعريف الفساد في القطاع العام والخاص، وفي الوحدات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة. ومما لا شك فيه أنه بالرغم من تعدد العقوبات السماوية والدينية التي جاءت بها مختلف الديانات والقوانين الرادعة الصادرة من الحكومات على مر التاريخ إلا أن ذلك لا يعد عائقاً أمام رغبات العديد من الأشخاص المحتالين.

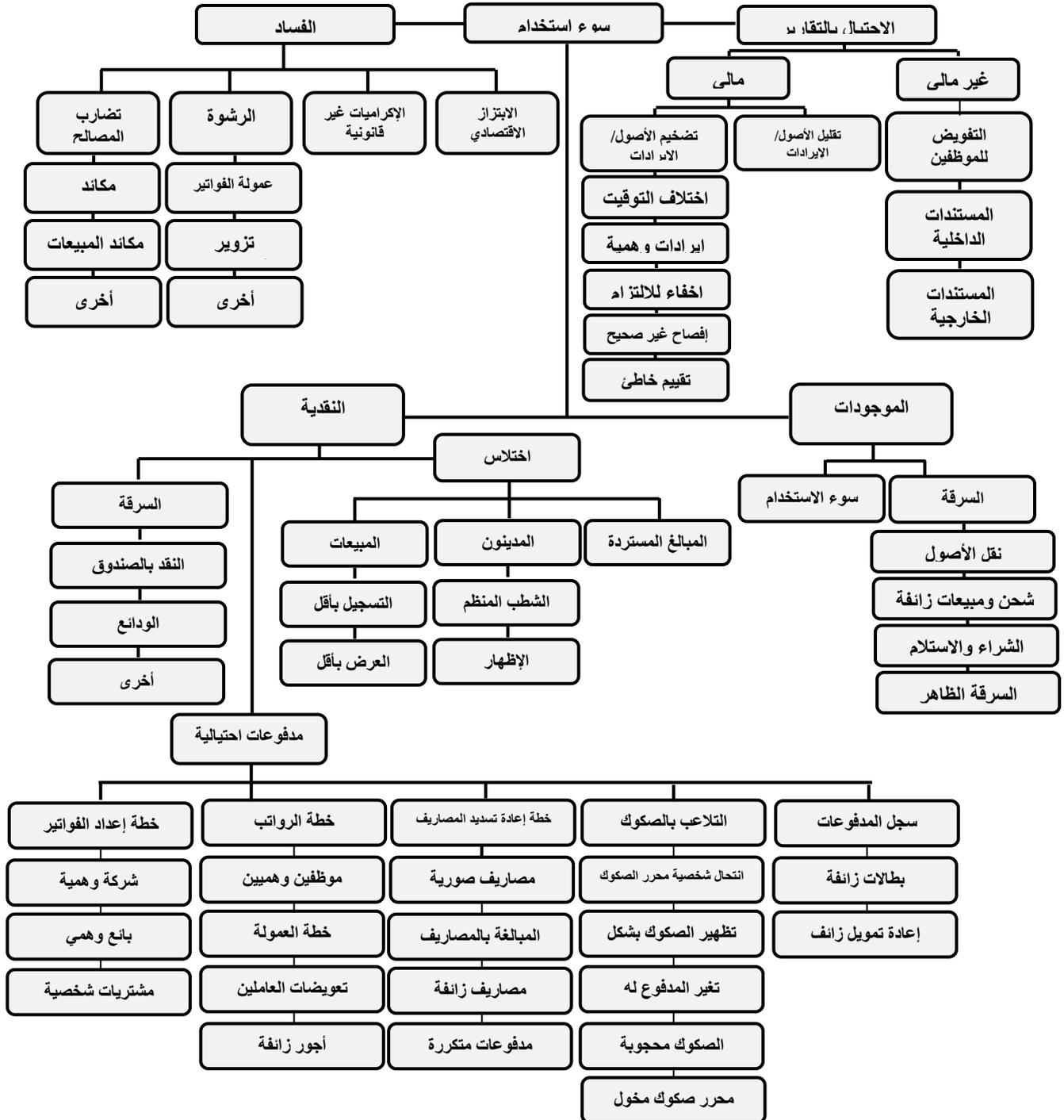
إن الفساد والإداري المالي في المجتمعات المعاصرة أشد فتكاً وأكثر تعقيداً من المجتمعات السابقة، وذلك نتيجة للتغيرات التي حصلت فيها والتي تأثرت بتطور الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لتلك المجتمعات. واليوم تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري السمة المميزة لأغلب المجتمعات وظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وباتت داء خطير يهدد اقتصاديات دول عدة سواء أكانت دول متقدمة أم نامية، إلا أنها تختلف وبمستويات متفاوتة، فالفساد المالي والإداري يتفاوت في المستوى بالدول ذات الاقتصاد القوي والمستوى المعيشي المرتفع، بينما يرتفع بمعدلات ووتائر كبيرة في الدول النامية بصفة عامة، وذات المستوى المعيشي المنخفض على وجه الخصوص (زغير، ٢٠١١ : ١). وهذا ما أشارت إليه دراسة (Krambia-Kapardis and Zopiatis, 2010) إلى أن الاقتصاديات الناشئة ترتفع فيها عمليات الجرائم الاقتصادية وإن الفساد الإداري والمالي تزداد بنسب عالية. إذ أصبحت الجرائم الاقتصادية تتزايد بشكل ملحوظ وبالكاد لا توجد شركة محصنة من الوقوع ضحية للاحتيال، وقد أشار مسح PricewaterhouseCoopers العالمي سنة ٢٠٠٩ أن هناك ٣٠% من ٣٠٠٠ شخص حقق معهم في ٥٤ دولة، كانوا قد وقعوا ضحية لتلك الجرائم، كما وإن بعض الصناعات تكون أكثر عرضة لها من غيرها. وقد كشفت تقارير سنوية فضاء الفساد الناجمة عن الطمع والأنشطة المالية الاحتياالية في مطلع القرن الحادي والعشرين وأدت هذه الفضائح إلى انخفاض ثقة الناس وثقة المستثمرين (Kapardis, 2010: 659). فبالرغم من صدور قانون الممارسات الاجنبية الفاسدة في امريكا سنة ١٩٧٧ والذي تناول متطلبات الشفافية بموجب قانون حياة الاوراق المالية في امريكا لسنة ١٩٣٤، إلا ان عمليات الاحتيال اطاحت بكبرى شركات الطاقة في امريكا والذي كان بسبب العمليات الاحتياالية والفساد الاداري والمالي لمديري هذه الشركة، وهذا ما حدا الكونغرس الامريكي الى اصدار قانون Sarbanes-Oxley سنة ٢٠٠٢ .

وقد كشفت تقارير سنوية فضائح الفساد الناجمة عن الطمع والأنشطة المالية الاحتيالية في مطلع القرن الحادي والعشرين وأدت هذه الفضائح إلى انخفاض ثقة الناس وثقة المستثمرين (Kapardis, 2010: 659). لذا لا يمكن معالجة الفساد ما لم يتم معالجة الظواهر السلبية له، التي تعاني منها المجتمعات ومنها (التميمي وحسين، ٢٠١٣ : ٤):

١. الصلاحيات الواسعة التي يمتلكها كبار المسؤولين.
  ٢. زيادة مستويات الفقر وانخفاض الدخل الفردية لا أغلب ابناء المجتمع وفقدان الرعاية الاجتماعية.
  ٣. ضعف كلاً من القوانين والسلطة القضائية.
  ٤. غياب المسائلة الصارمة في ظل ضعف السلوكيات الوظيفية.
  ٥. المرونة التي تتضمنها القوانين وامكانية الاحتيال عليها.
- ويعد الاحتيال جزء من الفساد الإداري والمالي. ويمكن تعريف الاحتيال بأنه " مجموعة من الطرائق والأنشطة التي تتخذ من أطراف عدة من خلال استعمال أساليب ملتوية خارجة عن التعليمات والقوانين مستغلة في ذلك المرونة فيها، بغرض تحقيق منافع خاصة الشخصية".

أما التقارير المالية الاحتيالية فهي فعل متعمد يعتمد على أفراد أذكيا ومتعلمين، وهم اهل للثقة وبامكانهم التلاعب بهذه الثقة وفق سياستهم الخاصة، لتعود الفائدة والنفع على أنفسهم او شركاتهم، معتمدين على أن ما أمامهم سواء كانت جريمة مهنية أو تنظيمية (Kapardis, 2010: 660). بينما يتضمن سوء استخدام الموجودات بالتلاعب في موجودات الشركة المتداولة والثابتة وغير الملموسة أيضاً، وبشكل عام، نجد أن هنالك سوء استعمال لموجودات للدولة، فالعديد من موظفي الدوائر العائدة للحكومة يستعملون موجوداتها بشكل غير مناسب (الساعدي، ٢٠١٥ : ٧). ويمكن الحد من عمليات الاحتيال والفساد المالي والإداري باعداد تشريعات صارمة تدعم عملية المسائلة، فضلاً عن الاعتماد على جهات رقابية مهنية أكثر حيادية، وتطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام والخاص، ويقع على عاتق المدققين ومراقبي الحسابات ضرورة تطوير وسائل الكشف عن الفساد الإداري والمالي. كما وان للشفافية دوراً في تحقيق ذلك من خلال اشراك مختلف الجهات المهتمة بالمعلومات المالية كالاقتصاديين والمحللين الماليين والباحثين ومنظمات المجتمع المدني والمنظمات المهنية الأخرى وغيرهم. والشكل (٢) يظهر شجرة الاحتيال المالي والتي تتضمن تفرعات عدة توضح أماكن ممارسات عمليات الفساد الإداري والمالي لمختلف الوحدات الاقتصادية والتي من الممكن راقبتها بهدف الحد من تلك الممارسات

شكل (٢)  
شجرة الاحتيال



Rollins, Steven C. & Lanza, Richard B., (2005), "Essential Project investment Governance and Reporting Preventing Project Fraud and Ensuring Sarbanes-Oxley Compliance", PP: 23.

ويلاحظ من الشكل (٢) أن شجرة الاحتيال تشير الى مناطق الاحتيال المالي وغير المالي، فضلاً عن ذلك فإنها توضح الاماكن الأكثر عرضة للاحتيال، وبالتالي فإن تبني أسلوب الموازنة المفتوحة قد يسهم بالتركيز على الجوانب المالية وغير المالية للاماكن الأكثر عرضة للاحتيال والتي وردت في هذه الشجرة.

### المبحث الثالث / عرض وتحليل نتائج الاستبيان

يسعى هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث، وتحليلها باستعمال أدوات الإحصاء الوصفي والتمثلية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لتقدير التشتت المطلق لإجابات أفراد العينة عن الوسط، وذلك بهدف رسم صورة أو إطار عام لتفضيل المستجيبين وتوجهاتهم العامة فيما يتعلق بمتغيرات البحث، وذلك من خلال مقياس ليكارت (Likart) الخماسي، فضلاً عن استعمال الاختبارات الاستدلالية والتمثلية بالارتباط والانحدار، وذلك بهدف اختبار العلاقة بين متغيرات البحث وإيجاد العلاقة بينهما. ولتحقيق هذا الغرض تم اعداد استبانة تألفت من (٢١) سؤالاً، توزعت على ثلاثة محاور فرعية تضمن المحور الأول، الذي يعد المتغير المستقل والمتمثل بالموازنة المفتوحة ثمان أسئلة، بينما تضمن المحور الثاني الذي يعد المتغير الوسيط والمتمثل بالمسائلة والشفافية على سبع أسئلة، أما المحور الأخير تضمن المتغير المعتمد والمتمثل بالفساد الإداري والمالي ست أسئلة.

### أولاً: عرض وتفسير نتائج المقاييس الوصفية:

تم استعمال أدوات الإحصاء الوصفي والتمثلية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لتقدير التشتت المطلق لإجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي، وتعتبر الأوزان (weights)، التي هي (اتفق تماماً = ٥، اتفق = ٤، محايد = ٣، لا اتفق = ٢، لا اتفق إطلاقاً = ١) ويتم تحديد الوسط الحسابي (الوسط المرجح) للمقياس من تحديد طول الفترة أولاً وهي مساوية إلى حاصل قسمة ٤ على ٥، إذ أن ٤ تمثل عدد المسافات (من ١ إلى ٢ مسافة أولى، ومن ٢ إلى ٣ مسافة ثانية، ومن ٣ إلى ٤ مسافة ثالثة، ومن ٤ إلى ٥ مسافة رابعة) بينما يمثل الرقم ٥ عدد الاختيارات، وعند قسمة ٤ على ٥ ينتج طول الفترة (الفئة) ويساوي ٠.٨. ويصبح التوزيع وفقاً للجدول (٥).

جدول (٥) فقرات مقياس ليكارت

المستوى	الوسط المرجح
لا اتفق إطلاقاً	من ١ إلى ١.٧٩
لا اتفق	من ١.٨ إلى ٢.٥٩
محايد	من ٢.٦ إلى ٣.٣٩
اتفق	من ٣.٤ إلى ٤.١٩
اتفق تماماً	من ٤.٢ إلى ٥

وقد كان الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجمالي المحاور الثلاث كما هو موضح بالجدول (٦).

جدول (٦) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية الإجمالية

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المقاييس المحاور
اتفق	٠.٧١	٤.١	المحور الأول
اتفق تماماً	٠.٧١	٤.٤	المحور الثاني
اتفق تماماً	٠.٧٥	٤.٣	المحور الثالث

♦: للمزيد من التفاصيل عن شجرة الاحتيال مراجعة المصدر الاتي:

الخالدي، صلاح هادي محمد، (٢٠١٢) "إطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي" أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة.

يوضح الجدول (٦) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول الاستبانة الموزعة على أفراد العينة. ومن خلال الجدول أعلاه تبين أن إجمالي الوسط الحسابي لفقرات هذه المتغيرات بلغت (4.1) و (4.4) و (4.3) للمحاور الثلاثة على التوالي، وهي أعلى من الوسط الفرضي والبالغ (٣)\*، من أصل (٥)، وبانسجام عالي في الإجابات من خلال قيمة الانحراف المعياري بمعدل (71%) و (٧١%) و (٧٥%)، وهذه النتيجة تدل أن هناك اتفاق حول دور الموازنة المفتوحة في تحقيق الشفافية والمسائلة فضلاً عن الحد من الفساد الإداري والمالي.

أ. عرض وتفسير نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول:  
يوضح الجدول (٧) الأوساط الحسابية ومدى ابتعاد الإجابة عن وسطها الحسابي من خلال والانحرافات المعيارية للمحور الأول الموسوم بـ(أسلوب الموازنة المفتوحة) من الاستبانة الموزعة على أفراد العينة.  
جدول (٧) النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

ت	الأسئلة	المقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
١	إن الهدف من إعداد الموازنة المفتوحة هي لأغراض الاطلاع على خطط السلطة التنفيذية ورقابة أعمالها من مختلف فئات المجتمع	التكرار	15	14	5	3	1	4	1.05	اتفق
		النسبة	39.5	36.8	13.2	7.9	2.6			
٢	تزداد أهمية الموازنة المفتوحة الحكومية من خلال إمكانية مقارنة المبالغ الفعلية بما هو مخطط له وما هو متحقق من مستخدمي المعلومات المحاسبية للحكومة	التكرار	12	15	9	1	1	3.9	0.95	اتفق
		النسبة	31.6	39.5	23.7	2.6	2.6			
٣	تسهم الموازنة المفتوحة لكل فرد من المجتمع الحصول على معلومات عن الموازنة بالشكل الذي يمكنهم رقابة عمل الحكومة.	التكرار	8	19	6	5	٠	3.7	0.93	اتفق
		النسبة	21.1	50	15.8	13.2	٠			
٤	توفر الموازنة المفتوحة معلومات إلى المواطنين حول برامج الحكومة المستقبلية.	التكرار	8	19	9	2	٠	3.8	0.81	اتفق
		النسبة	21.1	50	23.7	5.3	٠			
٥	إن إتباع أسلوب الموازنة المفتوحة يسهم في زيادة تحسین سياسة المجتمع الدولي حول البلد.	التكرار	13	12	7	5	1	3.8	1.13	اتفق
		النسبة	34.2	31.6	18.4	13.2	2.6			
٦	إن إتباع أسلوب الموازنة المفتوحة يسهم في مسانلة مختلف فئات المجتمع للدولة عن الموازنة.	التكرار	8	15	11	4	٠	3.7	0.92	اتفق
		النسبة	21.1	39.5	28.9	10.5	٠			
٧	الموازنة المفتوحة تبين ان الحكومة هي وكيلة في إدارة الأموال بالنيابة عن المجتمع بكفاءة وفاعلية.	التكرار	16	17	5	٠	٠	4.2	0.69	اتفق تماماً
		النسبة	42.1	44.7	13.2	٠	٠			
٨	توضح الموازنة المفتوحة العدالة في توزيع الثروات بين كافة مؤسسات الدولة أفراد المجتمع.	التكرار	18	15	4	1	٠	4.3	0.77	اتفق تماماً
		النسبة	47.4	39.5	10.5	2.6	٠			

\*: الوسط الفرضي = مجموع أوزان البدائل ÷ عدد البدائل = (١+٢+٣+٤+٥) ÷ ٣ = ٣

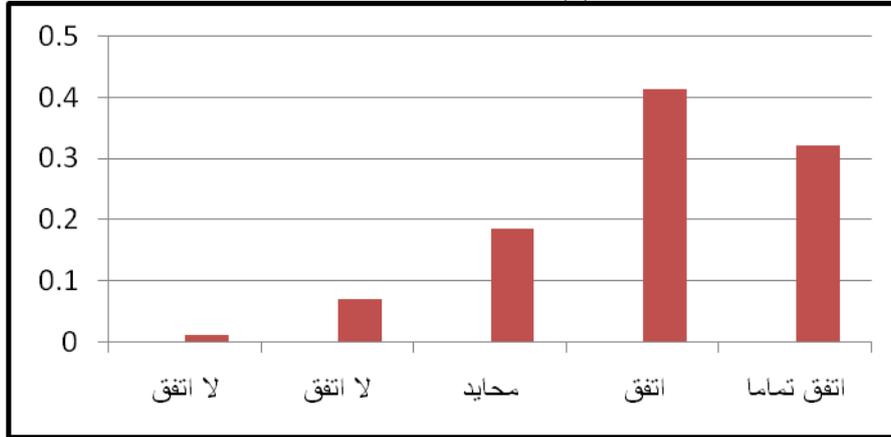
يتبين من الجدول (٧) ان نسبة المتفقين على مستوى اسئلة المحور كانت (٧٣.٦٨%) يقابلها نسبة الذين لم يتفقوا بنسبة (٧.٩%) اما الاجابات المحايدة فقد كانت بنسبة (18.42%)، وقد كان إجمالي الوسط الحسابي لفقرات هذه المتغير (4.1) للمحاور الاول هو أعلى من الوسط الفرضي والبالغ (٣) ، من أصل (٥) ، وبانسجام عالي في الإجابات من خلال قيمة الانحراف المعياري بمعدل (٧١%)، وهذه النتيجة تدل أن هناك اتفاق حول دور الموازنة المفتوحة في تحقيق الشفافية والمسائلة وفي أدناه جدول (٨) يوضح التكرارات والنسب الإجمالية للمحور الأول.

جدول (٨) التكرارات والنسب الإجمالية للمحور الأول

المقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	المجموع
التكرار	98	126	56	21	3	304
النسب	32.24%	41.45%	18.42%	6.91%	0.99%	100%

والمخطط أدناه يوضح نسبة الاتفاق وفقاً للمقياس الخماسي حسب عدد الأسئلة للمحور الأول. والمخطط (1) يوضح هذه النسب.

المخطط (١) اتفاق عينة البحث للمحور الأول



ب. عرض وتفسير نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني: يوضح الجدول (٩) الأوساط الحسابية ومدى ابتعاد الإجابة عن وسطها الحسابي من خلال والانحرافات المعيارية للمحور الثاني الموسوم بـ(الشفافية والمسائلة) من الاستبانة الموزعة على أفراد العينة. جدول (٩) النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

ت	الأسئلة	المقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
١	أن المسائلة والشفافية في عرض الموازنة المفتوحة تسهم في الإفصاح عن كافة المعلومات المطلوبة.	التكرار	20	14	2	2	٠	4.36	0.81	اتفق تماماً
		النسبة	52.6	36.8	5.3	5.3	٠			
٢	وان الهدف الأساس من المسائلة والشفافية في عرض الموازنة المفتوحة هو للحد من عمليات الإسراف أو الفساد المالي.	التكرار	13	20	5	٠	٠	4.2	0.66	اتفق تماماً
		النسبة	34.2	52.6	13.2	٠	٠			
٣	تسهم الموازنة المفتوحة توجيه الانتقادات والمسائلة في حال فشل الحكومة في تنفيذ المشاريع التي خططت لها في ضوء الموازنة الموضوعية.	التكرار	13	18	5	2	٠	4.1	0.83	اتفق
		النسبة	34.2	47.4	13.2	5.3	٠			

٤	تساعدهم الموازنة المفتوحة في رقابة أنشطة الحكومة وكيفية استغلالها للموارد بما يحقق تطلعاتهم ومصداقية الحكومة في تنفيذ البرامج التي تعهدت في تنفيذها.	التكرار	8	19	10	1	0	3.8	0.76	اتفق
		النسبة	21.1	50	26.3	2.6	0			
٥	إن شفافية وضع الموازنة تساهم في تحسين المساءلة والمشاركة في إعداد الموازنة.	التكرار	7	17	11	3	0	3.73	0.86	اتفق
		النسبة	18.4	44.7	28.9	7.9	0			
٦	إن الدور الفاعل في عرض الموازنة المفتوحة تساهم في تفعيل أنشطة المساءلة عن الموازنة.	التكرار	24	11	1	2	0	4.5	0.79	اتفق تماماً
		النسبة	63.2	28.9	2.6	5.3	0			
٧	الموازنة المفتوحة عبارة عن تحليل ومسح شامل لتقييم فيما إذا كانت الحكومة تقدم معلومات تسمح بالمشاركة في مراحل إعداد الموازنة.	التكرار	23	9	6	0	0	4.4	0.76	اتفق تماماً
		النسبة	60.5	23.7	15.8	0	0			

يتبين من الجدول (٩) ان نسبة المتفقين على مستوى أسئلة المحور كانت (81.2%) يقابلها نسبة الذين لم يتفقوا بنسبة (3.76%) اما الاجابات المحايدة فقد كانت بنسبة (15.04%)، بينما لم تكن هناك اجابات عن الاختيار (لا اتفق تماماً) وقد كان إجمالي الوسط الحسابي لفقرات هذه المتغير (4.4) للمحاور الأول هو أعلى من الوسط الفرضي والبالغ (٣) ، من أصل (٥) ، وبانسجام عالي في الإجابات من خلال قيمة الانحراف المعياري بمعدل (٧١%)، وهذه النتيجة تدل أن هناك اتفاق حول دور الموازنة المفتوحة في تحقيق الشفافية والمسائلة . وفي أدناه جدول (١٠) يوضح التكرارات والنسب الإجمالية للمحور الثاني.

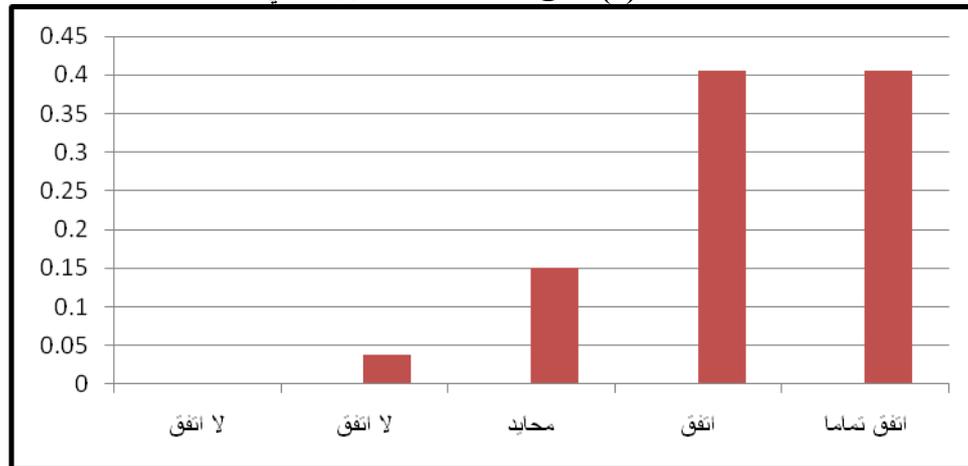
جدول (١٠)

التكرارات والنسب الإجمالية للمحور الثاني

المقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	المجموع
التكرار	108	108	40	10	0	266
النسب	40.60%	40.60%	15.04%	3.76%	0.00%	100%

والمخطط أدناه يوضح نسبة الاتفاق وفقاً للمقياس الخماسي حسب عدد الأسئلة للمحور الثاني. والمخطط (٢) يوضح هذه النسب.

المخطط (2) اتفاق عينة البحث للمحور الثاني



ج. عرض وتفسير نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث:  
يوضح الجدول (١١) الأوساط الحسابية ومدى ابتعاد الإجابة عن وسطها الحسابي من خلال والانحرافات  
المعيارية للمحور الثالث الموسوم بـ(الفساد الإداري والمالي) من الاستبانة الموزعة على أفراد العينة.

جدول (١١)

النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

ت	الأسئلة	المقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الانحراف المعياري	النتيجة
١	إن زيادة الإنفاق على قطاعات غير منتجة سيؤدي إلى إتاحة مجال أكبر للسرقة والاختلاس في ظل عدم إمكانية رقابة أداء الحكومة.	التكرار	22	11	3	1	1	4.3	0.94
		النسبة	57.9	28.9	7.9	2.6	2.6		
٢	إن عدم الاهتمام بوسائل الإفصاح وإتاحة أكبر قدر من المعلومات عن الموازنة يسهم في سهولة انتشار الفساد الإداري والمالي.	التكرار	17	15	5	٠	1	4.2	0.88
		النسبة	44.7	39.5	13.2	٠	2.6		
٣	يؤدي ضعف المشاركة السياسية في مكافحة الفساد إلى غياب الثقة بالمؤسسات العامة وأجهزة الرقابة والمساءلة.	التكرار	21	12	4	1	٠	4.3	0.78
		النسبة	55.3	31.6	10.5	2.6	٠		
٤	إن النظام الديمقراطي في الحكم يتطلب شفافية العمل الحكومي في إدارة المال العام، وإن إشاعة ثقافة الحد من الفساد الإداري والمالي تعد أحد وسائل هذا النظام وأهم الأساليب للحد من الفساد الإداري والمالي فيه.	التكرار	14	17	5	2	٠	4.1	0.84
		النسبة	36.8	44.7	13.2	5.3	٠		
٥	تعد المسائلة أحد عناصر إستراتيجية مكافحة الفساد وهي وسيلة للنهوض بالأداء.	التكرار	21	١٢	٤	١	٠	4.3	٠.78
		النسبة	84.2	31.6	10.5	2.6	٠		
٦	إن شفافية الموازنة تقلل فرص الهدر أو الفساد في الإنفاق، وبالتالي يمكن أن تزيد الموارد المتاحة لمحاربة الفقر.	التكرار	14	١٧	٥	٢	٠	4.1	٠.84
		النسبة	36.8	44.7	13.2	5.3	٠		

يتبين من الجدول (١١) ان نسبة المتفقين على مستوى اسئلة المحور كانت (84.65%) يقابلها نسبة الذين لم يتفقوا بنسبة (3.95%) اما الاجابات المحايدة فقد كانت بنسبة (11.40%)، وقد كان إجمالي الوسط الحسابي لفقرات هذه المتغير (4.3) للمحاور الاول هو أعلى من الوسط الفرضي والبالغ (٣) ، من أصل (٥)، وبانسجام عالي في الإجابات من خلال قيمة الانحراف المعياري بمعدل (٧٥%)، وهذه النتيجة تدل أن هناك اتفاق حول دور الموازنة المفتوحة في تحقيق الشفافية والمسائلة وفي أدناه جدول (١٢) يوضح التكرارات والنسب الإجمالية للمحور الثالث.

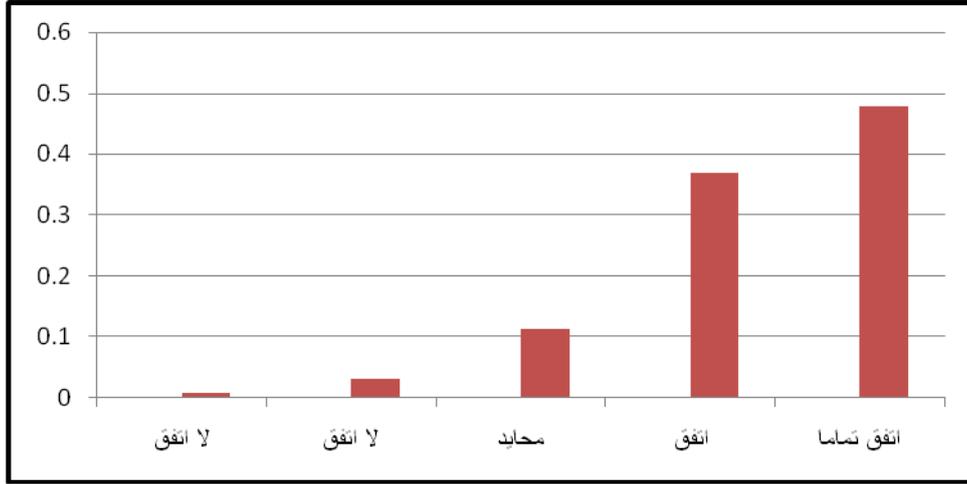
جدول (١٢)

التكرارات والنسب الإجمالية للمحور الثالث

المقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	المجموع
التكرار	109	84	26	7	2	228
النسب	47.81%	36.84%	11.40%	3.07%	0.88%	100%

والمخطط أدناه يوضح نسبة الاتفاق وفقاً للمقياس الخماسي حسب عدد الأسئلة للمحور الثالث. والمخطط (٣) يوضح هذه النسب.

المخطط (٣) اتفاق عينة البحث للمحور الثالث



### ثانياً: تحليل واختبار علاقات الارتباط والانحدار بين متغيرات البحث:

#### ١. تحليل علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث:

انسجاماً مع منهجية البحث وللوقوف على مدى صحة فرضيات الارتباط التي افترضها البحث، جرى استعمال معامل الارتباط (بيرسون) لغرض تحديد طبيعة ومستوى العلاقة بين متغيرات البحث الأساسية، والارتباط مؤشر هذه العلاقة، وان أول خطوه في تحديد طبيعة العلاقة إذا كان لدينا متغيران فقط فالمتغير والمتمثل الموازنة المفتوحة (X) وهو متغير يتم تحديده من الباحث أو الشخص الذي يقوم بالدراسة وهو يسمى بالمتغير المستقل، ويرافق المتغير المستقل متغير آخر يسمى بالمتغير التابع والمتمثل بالشفافية والمسائلة (Y) وهو متغير تابع ووسيط (مستقل) في الوقت ذاته، وذلك لوجود متغير آخر وهو متغير معتمد أيضاً، والمتمثل بالفساد الإداري والمالي (A)، وكلاً من (Y) (A)، متغيرات معتمدة، لأن نتيجتهما غير محددة وتعتمد على قيم المتغير المستقل (X)، ويلاحظ أن العلاقة بين المتغيرات تبادلية في ظل ترابطهما وتأثيرهما مع بعضهما البعض، وذلك لان الشفافية والمسائلة والفساد الإداري والمالي تتأثر بأسلوب الموازنة المفتوحة إذا تم اعتماده. وقد جرى التحري عن علاقات التأثير وفقاً لمعادلة الانحدار البسيط كالاتي (BX + a = Y). ويتضح من الجدول (١٣) نتائج قيم معامل الارتباط (بيرسون) والتأثير المؤشرات الإحصائية ذات الصلة بالتأثير وكما موضح في:

الجدول (١٣)

قيم معامل الارتباط وقيم (F - P value - R<sup>2</sup>) لنماذج الانحدار بين متغيرات البحث

اختبار الفرضية	المتغير المستقل	Correlation	F	P value	R <sup>2</sup>	β	المتغير التابع
الأولى والرابعة	الموازنة المفتوحة	٠.٦٨	32.39	٠.٠٠	٠.٤٧	٠.٦٨	المسائلة والشفافية
الثانية والخامسة	المسائلة والشفافية	٠.٤٦	٩.٨	٠.٠٣	٠.٢١	٠.٤٦	الفساد الإداري والمالي
الثالثة والسادسة	الموازنة المفتوحة	٠.٦٥	٢٧.٥	٠.٠٠	٠.٤٣	٠.٦٥	الفساد الإداري والمالي

(\*\*) ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ وحدود ثقة ٩٥%

٢. اختبار الفروض في ظل نتائج علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث:

يتم اختبار فرضية الارتباط والتأثير التي حددها البحث، لغرض تحديد إمكانية الحكم عليها بالقبول أو الرفض، وكان هناك فرضية رئيسة للتأثير نصت على:  
(إن أسلوب الموازنة المفتوحة له دوراً أساساً في تعزيز الشفافية وتحقيق المسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي)

ولغرض اختبار الفرضية أعلاه تم اختبار الفروض الفرعية وفقاً لما يلي:

أ. اختبار الفرضية الأولى: (هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة وتحقيق الشفافية والمسائلة): ومن خلال الجدول (١٣) بلغ معامل الارتباط (بيرسون) للعلاقة بين (أسلوب الموازنة المفتوحة والشفافية والمسائلة) (٠.٦٨) عند مستوى دلالة معنوية (٠.٠٥)، وهذا ارتباط متوسط ودال معنوياً وإيجابياً، ومن خلال النتيجة التي تم التوصل إليها يصار إلى قبول الفرضية الأولى.

ب. اختبار الفرضية الثانية: (هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية بين تحقيق الشفافية والمسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي). ومن خلال الجدول (١٣) بلغ معامل الارتباط (بيرسون) للعلاقة بين (الشفافية والمسائلة والفساد الإداري والمالي) (٠.٤٦) عند مستوى دلالة معنوية (٠.٠٥)، وهذا ارتباط متوسط ودال معنوياً وإيجابياً، ومن خلال النتيجة التي تم التوصل إليها يصار إلى قبول الفرضية الثانية.

ج. اختبار الفرضية الثالثة: (هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة والحد من الفساد الإداري والمالي). ومن خلال الجدول (١٣) بلغ معامل الارتباط (بيرسون) للعلاقة بين (أسلوب الموازنة المفتوحة والحد من الفساد الإداري والمالي) (٠.٦٥) عند مستوى دلالة معنوية (٠.٠٥)، وهذا ارتباط متوسط ودال معنوياً وإيجابياً، ومن خلال النتيجة التي تم التوصل إليها يصار إلى قبول الفرضية الثالثة.

د. اختبار الفرضية الرابعة: (هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة وتحقيق الشفافية والمسائلة). ومن خلال الجدول (١٣) تبين أن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج بلغت (32.39)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، وبناءً عليه نقبل الفرضية، وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لـ (أسلوب الموازنة المفتوحة) عند مستوى معنوية (٥%) بدرجة ثقة (٩٥%). ومن خلال معامل التحديد ( $R^2 = 0.47$ ) يتضح بأن استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة تفسر ما نسبته (٤٧%) من التغيرات التي تطرأ على (الشفافية والمسائلة)، أما النسبة البالغة (٥٣%) فتُعزى إلى إسهام متغيرات أخرى غير داخلية في أنموذج الانحدار. كما يتضح من خلال معامل الميل الحدي لزاوية الانحدار البالغ ( $\beta = 0.68$ ) بأن أي زيادة مستوى (أسلوب الموازنة المفتوحة) بوحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة مستوى الشفافية والمسائلة بنسبة (68%)، وتشير  $\beta$  إلى معنوية المعلمة وتؤكد نتيجة تقدير معامل الانحدار، إذ كانت تامة المعنوية أي أن التغير في مقدار وحدة واحدة يعود إلى تغير مقابل في المتغير المعتمد بمقدار (68%). بينما تشير نتائج اختبار الفرضية بموجب P Value أنها كانت معنوية إحصائياً كونها أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥)، وتشير إلى تأثير المتغير المستقل (أسلوب الموازنة المفتوحة) في المتغير التابع (الشفافية والمسائلة).

هـ. اختبار الفرضية الخامسة: (هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تحقيق الشفافية والمسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي). ومن خلال الجدول (١٣) تبين أن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج بلغت (٩.٨)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، وبناءً عليه نقبل الفرضية، وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لـ (الشفافية والمسائلة) عند مستوى معنوية (٥%) بدرجة ثقة (٩٥%). ومن خلال معامل التحديد ( $R^2 = 0.21$ ) يتضح بأن الشفافية والمسائلة تفسر ما نسبته (٢١%) من التغيرات التي تطرأ على (الفساد الإداري والمالي)، أما النسبة البالغة (٧٩%) فتُعزى إلى إسهام متغيرات أخرى غير داخلية في أنموذج الانحدار. كما يتضح من خلال معامل الميل الحدي لزاوية الانحدار البالغ ( $\beta = 0.46$ ) بأن أي زيادة مستوى (للشفافية والمسائلة) بوحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة مستوى الحد من الفساد الإداري والمالي بنسبة (٤٦%)، وتشير  $\beta$  إلى معنوية المعلمة وتؤكد نتيجة تقدير معامل الانحدار، إذ كانت تامة المعنوية أي أن التغير في مقدار وحدة واحدة يعود إلى تغير مقابل في المتغير المعتمد بمقدار (٤٦%). بينما تشير نتائج اختبار الفرضية بموجب P Value أنها كانت معنوية إحصائياً كونها أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥)، وتشير إلى وجود تأثير للمتغير المستقل (للشفافية والمسائلة) في المتغير التابع (الفساد الإداري والمالي).

و. اختبار الفرضية السادسة: (هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة والحد من الفساد الإداري والمالي). ومن خلال الجدول (١٣) تبين أن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج بلغت (٢٧.٥)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، وبناءً عليه نقبل الفرضية، وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لـ (أسلوب الموازنة المفتوحة) عند مستوى معنوية (٥%) بدرجة ثقة (٩٥%).

ومن خلال معامل التحديد ( $R^2 = 0.43$ ) يتضح بأن استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة تفسر ما نسبته (43%) من التغيرات التي تطرأ على (الفساد الإداري والمالي)، أما النسبة البالغة (57%) فتعزى إلى إسهام متغيرات أخرى غير داخلية في نموذج الانحدار. كما يتضح من خلال معامل الميل الحدي لزاوية الانحدار البالغ ( $\beta = 0.65$ ) بأن أي زيادة مستوى (أسلوب الموازنة المفتوحة) بوحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة مستوى الحد من الفساد الإداري والمالي بنسبة (65%)، وتشير  $\beta$  إلى معنوية المعلمة وتؤكد نتيجة تقدير معامل الانحدار، إذ كانت تامة المعنوية أي أن التغير في مقدار وحدة واحدة يعود إلى تغير مقابل في المتغير المعتمد بمقدار (65%). بينما تشير نتائج اختبار الفرضية بموجب P Value أنها كانت معنوية إحصائياً كونها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وتشير إلى تأثير المتغير المستقل (أسلوب الموازنة المفتوحة) في المتغير التابع (الفساد الإداري والمالي).

### اختبار فرضية البحث الرئيسية:

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها (إن أسلوب الموازنة المفتوحة له دوراً أساسياً في تعزيز الشفافية وتحقيق المسائلة والحد من الفساد الإداري والمالي)، وقد توصلنا من خلال استمارة الاستبيان الموزعة على أفراد العينة البالغ عددهم 38 فرد، وجود علاقة معنوية وإيجابية عالية بما يحقق فرضية البحث، إذا لاحظنا استجابة كبيرة لعينة البحث للأسئلة المطروحة، وهذه الاستجابة حققت الفرضية التي تبناها البحث، إذ أن جميع أفراد العينة تؤيد أسلوب الموازنة المفتوحة في تعزيز الشفافية وتحقيق المسائلة ولهما دوراً فاعلاً في الحد من عمليات وممارسات الفساد الإداري والمالي.

### المبحث الأخير/الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الاستنتاجات:

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات هي:

1. تعد الموازنة المفتوحة ضرورية في الوحدات الاقتصادية الحكومية وذات فائدة بشكل أكبر من الوحدات الخاصة.
2. إن الموازنة المفتوحة في الوحدات الاقتصادية الخاصة قد تؤثر على موقفها التنافسي من جانب وتزيد من ثقة مستعملي معلوماتها من جانب آخر.
3. إن الموازنة المفتوحة تعزز من مكانة الدولة في المجتمع وتقلل من التزاماتها تجاههم في ظل ندرة الموارد الاقتصادية.
4. تعد الموازنة المفتوحة وسيلة لدعم الشفافية والمسائلة وتشخص حالات الهدر بالأموال العامة وتمكن مختلف مستعملي المعلومات بمحاسبة السلطة التنفيذية في حال الإخلال بتنفيذ الموازنة وفقاً للأهداف الموضوعية.

#### ثانياً: التوصيات:

يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات هي:

1. ضرورة تبني أسلوب الموازنة المفتوحة عند إعداد الموازنة وعند تنفيذها من الوحدات الاقتصادية المختلفة.
2. ينبغي على الحكومة استعمال أسلوب الموازنة المفتوحة كونها تساهم في الحد من الفساد الإداري والمالي من خلال اطلاع جميع مستعملي المعلومات المحاسبية على الكيفية التي صرفت فيها الأموال العامة والذي بدوره يعزز من الشفافية والمسائلة ويساهم في الحد من عمليات الفساد الإداري والمالي.
3. ضرورة إنشاء مواقع إلكترونية توضح التخصيصات لكل دائرة والدوائر التابعة لها ومقدار الصرف وفصول وبنود الصرف لتلك الدوائر.
4. ضرورة تبني الحكومة مختلف الوسائل التي تساهم في تعزيز الشفافية والمسائلة بهدف تسهيل التداول السياسي للسلطة وتقليل الأزمات المالية والاقتصادية وإعطاء المجال للإصلاحيين ومنظمات المجتمع المدني والأعلام وغيرهم؛ بهدف محاربة الفساد الإداري والمالي.

## مصادر البحث

### المصادر العربية:

#### الكتب:

١. السلطان، سلطان محمد، وأبو المكارم، وصفي حسن، (٢٠٠٩)، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، دار المريخ للنشر، عمان / الأردن.
- الرسائل والاطاريح:
٢. أبو زعتر، أحمد خميس عبد العزيز، (٢٠١٢)، " دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية مدخل لتعزيز الإيرادات المحلية لتغطية عجز الموازنة (٢٠٠٠ - ٢٠١٠)", رسالة ماجستير في الاقتصاد / جامعة الأزهر - غزة.
٣. باش، علي عبدالعظيم باقرعلي، (٢٠٠٨)، " دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق (دراسة تحليلية للمدة ١٩٩٠ - ٢٠٠٥)", الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد
٤. الجوهر، كريمه علي كاظم، (٢٠١٠)، " أثر معايير الخصائص للمدقق الداخلي في تحقيق المسائلة دراسة ميدانية في البنك العربي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العدد ١٣، المجلد ٥، الصفحات ٢٥ - ٤١.
٥. الحسيني، عبد الهادي سلمان صالح، (٢٠١٢)، " إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي" أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد.
٦. خلف الله، وائل محمد، (٢٠٠٧)، " واقع اعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية في الشركات الصناعية - قطاع غزة"، رسالة ماجستير في التمويل والمحاسبة/ الجامعة الإسلامية - غزة.
- الدوريات:
٧. الزامل، بهاء الدين فريد و محمد، عبد المهدي عباس، (٢٠١٤)، " مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة"، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة البصرة، المجلد ٩، العدد ٣٥، الصفحات: ١٣٥ - ١٧٠.
٨. زغير، قيصر غازي، (٢٠١١)، " دور الأجهزة الرقابية الخارجية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية وأثره في الحد من الفساد المالي والإداري" بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي، الكلية التقنية الإدارية، بغداد.
٩. الساعدي، حكيم حمود فليح، (٢٠١٥)، " الاحتيال في ظل القيمة العادلة" بحث مقبول للنشر، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
١٠. شكارا، موفق عباس، (٢٠١٠)، "ستراتيجية اعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد.
- المؤتمرات:
١١. التميمي، عباس حميد و حسين، نادية شاكر، (٢٠١٣)، " المحاسبة الاداعية وجه من أوجه الفساد المالي والإداري" المؤتمر العلمي الثامن لكلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد المنعقد في المدة ٣-٤ نيسان.

### Foreign sources:

#### Books:

1. Copley, Paul A., (2011), "Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations", 10th, McGraw-Hill/Irwin.
2. Garrison, Ray & H. Noreen, Eric W., CMA & Brewer, Peter C., (2012), "Managerial Accounting", 14th, McGraw-Hill/Irwin.
3. Garsten, Christina and Montoya, Monica Lindh de, (2008), "Transparency in a New Global Order Unveiling Organizational Visions" Edward Elgar inc.



4. Henriques, Adrian, (2007).” Corporate Truth the Limits to Transparency”, 1th, Earthscan.
5. Horngren, Charles, Datar Srikant M. and Rajan, Madhav V. , (2012)" Cost Accounting Managerial Empbsis", 1<sup>st</sup>th, printice Hall Inc,.
6. Rollins, Steven C. & Lanza, Richard B., (2005), “Essential Project investment Governance and Reporting Preventing Project Fraud and Ensuring Sarbanes-Oxley Compliance”, Ross Publishing, Inc

#### Periodicals:

7. Chun, Loo Sin, (1996), “Views of Malaysian User-Groups to the Role of Budget, Budget Pressure and Participation” Asian Review of Accounting Volume 4, Number 2, pp:71-84.
8. Ibrahim, Mukdad, (2011),” The rules of federal budget and final accounts in United Arab Emirates”, International Journal of Law and Management” Vol. 53 No. 3, pp. 199-206.
9. Kapardis, Maria Krambia, (2010),” Neural networks: the panacea in fraud detection? “. Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 7, pp. 659-678.
10. Olurankinse, F, (2011), “Inter Local Government Capital Budget Execution Comparism”, American Journal of Economics and Business Administration 3 (3): 506-510.
11. Sharp, By J. Franklin, (1979), “The Who, What and Why of Zero-Base Budgeting” Planning Review, pp: 9-12.

#### Publications:

12. Carter, Becky, (2013), “Budget accountability and participation” [Social Development Resource Centre GSDRC](http://www.gsdrc.org/docs/open/HDQ973)  
[www.gsdrc.org/docs/open/HDQ973](http://www.gsdrc.org/docs/open/HDQ973)
13. Maharshi University, (2004), “Accounting Theory “Directorate of Distance Education, Maharshi Dayanand University.
14. Wampler, B. (2000). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil.

#### Network:

15. International Budget Partnership (IBP) <http://www.obstracker.org>
16. Open Budgets: The Political Economy of Transparency, Participation, and Accountability  
<http://www.brookings.edu/research/books/2013/openbudgets>



## The role of Open Budget in achieving of the transparency and responsibility and Reflect it on the administrative and financial corruption

### Abstract

The open budget means everyone in the society can get information about the government budget in order to watch the governmental works. The aim of the research is to study the concepts of open budget, its advantage, limitations, role of supporting the transparency and questioning the administrative and financial corruption. Thus reflects positively on the national economy by providing governmental information to all users whether they are individuals or belong to the political class, or any other governmental or nongovernmental organizations which are interested in these information.

In order to achieve the objectives of the research aims, we make questionnaire to see academic accounting and auditing professors and specialists' opinions. The questionnaire is Divided into three axes including twenty-one questions.

We Conclusions the following: the government should use the open budget method to enhance the transparency and questionings to reduce the administrative and financial corruption by allowing different users watching the accounting information and the ways of spending the public funds.

We have reached to a set of recommendations; the government should use the Open Budget method because it contributes to the reduction of administrative and financial corruption by allowing all users of accounting information watching the spent public funds which leads to enhance the transparency and accountability contributions in order to reduce the administrative and financial corruption.

**Keyword:** Open Budget, transparency and responsibility, administrative and financial corruption