



دور موازنة البرامج والأداء في تقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومي (بالتطبيق على وزارة المالية ولاية نهر النيل- 2021م)

غادة بابكر عبد السيد احمد

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة وادي النيل

المؤلف: kadababeker@nilevalley.edu.sd

ghadababker@gmail.com

المستخلص

تناولت الدراسة دور موازنة البرامج والأداء في تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن عيوب موازنة البنود متمثلة في عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات وكذلك عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي في الوحدات الحكومية وقلة المرونة عند التنفيذ، لأن الاعتمادات مرصودة للبنود محددة مسبقاً وتطبيق الأساس النقدي، حيث يتم وضع النفقة دون وضع معيار لقياس تلك النفقة ولا يوجد أي محاسبة مسئولية، وانعكس ذلك سلباً على كفاءة الأداء المحاسبي والإداري والوظيفي في تلك الوحدات، ولذلك وجدت فجوة بين ما هو محقق وما هو مدرج في الموازنات، ونتيجة للسعي نحو تطوير الأداء الحكومي ظهرت موازنة البرامج والأداء كنظام حديث لوضع الخطط في شكل برامج وأنشطة ومشاريع ومراقبة كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية من خلال تنفيذ تلك البرامج والمشاريع. وهدفت الدراسة إلى التعرف على الجانب النظري لنظام موازنة البرامج والأداء (BPP) وتشخيص الصعوبات والمعوقات التي تعترض سبيل تطبيقها في الوحدات الحكومية الفرعية وكذلك توضيح متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء لتحقيق كفاءة الأداء المحاسبي والإداري والوظيفي في الوحدات الحكومية. بالإضافة إلى عكس دور موازنة البرامج والأداء في تحقيق كفاءة الأداء بالنسبة للوحدات الحكومية من خلال أداء عينة الدراسة. كما أظهرت النتائج أن موازنة البرامج تحدد الوحدات المسؤولة عن تنفيذ كل نشاط مما يسهل عملية الرقابة. وكذلك عدم ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات الحكومية لتطبيق هذه الموازنة إذ تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات. وأن استخدام معيار إهلاك الأصول الثابتة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى ضبط الأصول ومنع الهدر، وعلى ضوء نتائج الدراسة اقترحت الباحثة عدد من التوصيات أهمها: يجب على الوحدات الحكومية استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي وذلك لضمان وضع تقديرات سليمة لبنود الموازنة وتسهيل عملية التنبؤ بالمستقبل. كما على الوحدات الحكومية أن تستخدم أساس الاستحقاق المطلق الذي يظهر التكلفة الحقيقية للبرامج والأعمال المنفذة بصورة واقعية مما يؤدي إلى كفاءة الأداء المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: موازنة البرامج والأداء _ تقويم الأداء المالي- الوحدات الحكومية.

The role of Program and Performance Budget in Evaluating Financial Performance in Governmental Units (as applied at Ministry of Finance, River Nile State)

Ghada Babikir Abdelseed Ahmed

Faculty of Economics and Administrational Sciences

Author: ghadababker@gmail.com

Abstract

The study dealt with the role of program and performance budget in evaluating financial performance in governmental units, and the problem of the study represented in the defects of items budget represented in the lack of clarity of the objectives for which the credits were allocated, as well as the inability to measuring the actual performance in governmental units and the lack of flexibility when implementing, because the credits were allocated to the items. Predefined and the application of the cash basis, where the expenses is set without setting a criterion for measuring that expense and there is no responsibility accounting, and this has negatively impacted on the efficiency of accounting, administrative and functional performance in those units, and therefore there is a gap between what is achieved and what is included in the budgets, and as a result of the pursuit of developing of governmental performance, of programs and performance budget appeared as a modern system for setting plans in the form of programs, activities, projects and monitoring performance efficiency in government units Through the implementation of those programs and projects. The study aimed to identify the theoretical side of the system of the Program and Performance budget (PPB) system, diagnose the difficulties and obstacles that face its application in sub-governmental units, as well as illustrating the requirements for applying program and performance balancing for achieving the efficiency of accounting, administrative and functional performance in governmental units, in addition to reflecting the role of program and performance budget. In achieving efficiency of performance for governmental units through the study sample. The findings also showed that the program budget identify the responsible units for implementing each activity, which facilitates the monitoring process. Likewise, the administrative structures of governmental units are inadequate to apply this balancing, as programs and activities overlap between a large number of units. And that the use of the fixed assets depreciation criterion when applying the program and performance balancing leads to controlling assets and preventing waste, and in the light of the study findings, the researcher suggested a number of recommendations, the most important ones are: Governmental units should use the basis of cost accounting in the governmental accounting system to ensure proper estimations of budget items and facilitate the process of the future prediction. Governmental units should use the absolute accrual base that shows the real cost of the programs and in active Performance in a realistic way, which leads to efficient accounting performance.

Keywords: programs and performance budget, evaluating the financial performance, governmental units

أولاً: الإطار المنهجي

المقدمة

يعتبر موضوع الموازنة العامة من المواضيع الرئيسية التي ترتبط بالوضع الاقتصادي لأي دولة، ويعود ذلك إلى بداية القرن العشرين حيث تزايد النشاط الحكومي، وحصلت زيادة جادة في الدين العام مما جعل هناك حاجة ماسة للإصلاح في الموازنة، لتحقيق هدفين رئيسيين هما: التخطيط من أجل توفير النفقات من ناحية، وزيادة كفاءة التنظيمات الإدارية الحكومية وفعاليتها من ناحية أخرى.

كما أن الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنات العامة والمعروف بأسلوب موازنة البنود يمتاز بالجمود، ويؤدي على عدم دقة التقديرات وعدم شمول التخطيط المالي الحكومي لجميع الموارد الحكومية، وعدم دقة التنفيذ، وعدم ربط التنفيذ مع الأهداف أو مع النتائج المرجوة، وعدم وجود رقابة فعالة تتعدى الرقابة الحسابية والشكلية، جميع هذه الأسباب أدت إلى البحث عن وسائل أكثر جدوى وأكثر منفعة من شأنها ترشيد زائد تخصيص الأموال العامة، وقرار تنفيذ البرامج الحكومية، لذلك نشأت الحاجة إلى تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء.

مشكلة الدراسة

إن الأداء في الوحدات الحكومية قد نال اهتمام العديد من الباحثين، لأن الأداء الحكومي له أهمية كبرى في المجتمع حيث أن الوحدات الحكومية من خلال وضعها الموازنات ينصب عملها في ترقية الوضع الاقتصادي والاجتماعي للمواطنين، ونتيجة لإخفاق موازنة البنود من القيام بدورها في تحقيق التنمية والرفاه الاجتماعي وتنفيذ كل الخطط الموضوعية. بالإضافة إلى عيوب موازنة البنود المتمثلة في عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات وكذلك عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي في الوحدات الحكومية وقلة المرونة عند التنفيذ، لأن الاعتمادات مرصودة للبنود محددة مسبقاً وتطبيق الأساس النقدي، حيث يتم وضع النفقة دون وضع معيار لقياس تلك النفقة ولا يوجد أي محاسبة مسئولية، وانعكس ذلك سلباً على كفاءة الأداء المحاسبي والإداري والوظيفي في تلك الوحدات، ولذلك وجدت فجوة بين ما هو محقق وما هو مدرج في الموازنات، ونتيجة للسعي نحو تطوير الأداء الحكومي ظهرت موازنة البرامج والأداء كنظام حديث لوضع الخطط في شكل برامج وأنشطة ومشاريع ومراقبة كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية من خلال تنفيذ تلك البرامج والمشاريع. مما سيلعب بدوره في اخذ رقابه فعالة علي عمليات الوحدات الحكومية بجانب رفع كفاءة الأداء المالي والإداري لتلك الوحدات.

سؤال الدراسة

يتمثل في السؤال الرئيسي التالي:

هل لتطبيق موازنة البرامج والأداء دور في تحقيق كفاءة الأداء المحاسبي والإداري والوظيفي في الوحدات الحكومية؟

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- التعرف على الجانب النظري لنظام موازنة البرامج والأداء (PPB) وتشخيص الصعوبات والمعوقات التي تعترض سبيل تطبيقها في الوحدات الحكومية الفرعية.

- توضيح متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء لتحقيق كفاءة الأداء المحاسبي والإداري والوظيفي في الوحدات الحكومية.

- عكس دور موازنة البرامج والأداء في تحقيق كفاءة الأداء بالنسبة للوحدات الحكومية من خلال أداء عينة الدراسة.

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من المنظور العلمي والعملية على النحو التالي:

في إعداد الموازنة العامة للدولة، باعتبارها المدخل الرئيسي لتطوير دور المحاسبة الحكومية في مجال الرقابة وتقويم الأداء، فالموازنة والمحاسبة الحكومية وجهان لعملة واحدة.

الأهمية العملية: وترجع الأهمية العملية لهذه الدراسة إلى التذكير المستمر في معدلات الإنفاق في القطاع الحكومي الخدمي، دعم العقود في معدلات نمو الموارد العامة للدولة، والذي يزيد من أهمية تحقيق التخصيص الأمثل للموارد لرفع كفاءة وفعالية الأداء الحكومي، وأدى ذلك بدوره إلى تزايد اهتمام الوحدات الحكومية، في إبراز دور وأهمية التحول إلى موازنة البرامج والأداء.

فرضيات الدراسة

- 1- يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في تطوير عملية الرقابة على الأداء في الوحدات الحكومية.
- 2- إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تخفيض الإنفاق الحكومي.
- 3- تؤثر موازنة البرامج والأداء على كفاءة الأداء المالي والمحاسبي.

منهج الدراسة

يستخدم في الدراسة منهجين للبحث العلمي في هذا المجال، المنهج الأول يتمثل في المنهج الاستقرائي الذي يستند إلى مشاهدة الحالة في وحدة حكومية ودراستها وتحليلها عن طريق قائمة الاستبيان، ومن ثم يتم تعميمها على الوحدات الحكومية الأخرى من خلال اعتماد الموضوع من الناحية الفكرية والنظرية بالاعتماد على المصادر العلمية في الكتب والمراجع والدراسات. المنهج الثاني هو المنهج التاريخي لرصد الدراسات السابقة.

الدراسات السابقة

هنالك العديد من الباحثين الذين سبقوا الباحث في موضوعات شبيهة أو ذات علاقة بموضوع بحثه وقد وضعها الباحث نصب عينيه حتى يقف على ما توصلوا إليه للمزيد من الإيضاح والتجديد، وأهم تلك الدراسات:

1. دراسة محمد مصطفى الغندور (2011م)

تكمن مشكلة الدراسة في أن جمهورية مصر العربية تطبق حالياً نظام موازنة الرفاه، وفلسفة هذا النظام لا تساعد على تخفيض الإنفاق الحكومي، وأي محاولة لتخفيض هذا الإنفاق لا بد أن يسبقها تحول أو تغيير يتمثل في إجراء تغيير جذري والتحول من موازنة الرقابة إلى موازنة البرامج والأداء، وهدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء بهدف تخفيض الإنفاق الحكومي بشقيه الجاري والاستثماري، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن نظام موازنة البرامج والأداء يعتبر الخطوة الأولى لتحقيق هدف الإنفاق الحكومي، ولكن ما زال هناك الكثير من الخطوات، حيث أن نظم التكاليف في كثير من الوحدات التي تطبق نظام موازنة البرامج والأداء، لا تقوم بمراجعتها على نحو ملائم حيث تمد المديرين بمعلومات خاطئة عن تكلفة وحدة الأداء الإداري يترتب عليه الفشل في تطبيق موازنة البرامج والأداء، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير النظم المحاسبي الحكومي المصري وكذلك نظام المحاسبة على التكاليف بما يتفق وتطبيق موازنة البرامج والأداء.

2. دراسة حذيفة عوض حسين عبد الله (2016م)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات ما زالت تتبع أسلوب موازنة البنود التي تؤدي على عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة مما يعكس مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد والإنفاق بدون ترشيد وهدفت الدراسة إلى دراسة مقصود مقياس تقييم الأداء المالي والمحاسبي للشركة. ومن أهم النتائج التي خرجت بها الدراسة أن استخدام نظام موازنة البرامج والأداء أدى إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة. ومن أهم التوصيات أن تحتل وظيفة تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية موقفاً عملياً وذلك للوقوف على نقاط القوة والضعف في أداؤها ومن قم معالجتها.

3. دراسة عكود واخرون (2018م)

تناولت الدراسة مشكلة أن نظام الموازنة التقليدية لا يجد تحسناً حقيقياً وفعالاً في الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية للمجتمع وعليه فإن المشكلة تتمحور حول كيفية انتقال هذه الوحدات من النظام التقليدي إلى نظام موازنة البرامج والأداء. وهدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى استجابة الوحدات الحكومية الفرعية للانتقال من نظام الموازنة التقليدي إلى موازنة البرامج والأداء. وخرجت الدراسة بالعديد من النتائج منها: يؤدي نظام موازنة البرامج والأداء إلى ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الإستراتيجية للإدارات الحكومية بغية التكيف مع الظروف غير المستقرة. ومواجهة الأزمات المالية والاقتصادية. وأوصت الدراسة بأنه يتعين على الوحدات الحكومية الفرعية تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء لأنه يعد من النظم التي تحقق وفورات مالية لهذه الوحدات، كذلك يبحث في أداؤها ومن ثم يساهم في دعم الموازنة العامة للدولة.

الإطار النظري لموازنة البرامج والأداء

مفهوم موازنة البرامج والأداء

يرى فهي (2004م) أن موازنة البرامج والأداء أنها مجموعة الأسس العملية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها، إن الموازنة ما هي إلا خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدات الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي في شكل برامج ومشروعات محددة.

وأضاف الغندور (2004م) أن موازنة البرامج والأداء هي ذلك النظام الذي يهتم بتبويب الموازنة تبويباً نوعياً ولكن بشكل يهتم بما تقوم به الحكومة وليس فقط بما تقوم بإنفاقه على شراء السلع والخدمات، ويهتم أيضاً بإظهار العلاقة بين بنود الإنفاق والغرض منها، أي أن موازنة البرامج والأداء تركز على العمل الذي تم إنجازه أكثر من الوسيلة التي تبقى لإنجاز هذا العمل.

كما أشارت الشمراني (2010م). إلى أن موازنة البرامج والأداء هي تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية، وما تقوم بإنجازه الحكومة من برامج وأعمال (المخرجات)، وليس ما تشتريه من سلع وخدمات (المدخلات)، أي أنها تركز على الصرف ذاته، وليس على وسائل تحقيق الصرف، وهذا يخالف التبويب التقليدي للموازنة الذي يظهر ما تشتريه الحكومة، ولكن لا يظهر البرامج التي من أجلها تم الشراء، ولا مدى الإنجاز الذي يتحقق من هذه البرامج، وبالتالي تعمل موازنة البرامج والأداء على إبراز وظيفة جديدة للدولة، وهي وظيفة الرقابة الإدارية بدلاً من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية.

يلاحظ أن التعاريف أعلاه اتفقت على أن موازنة البرامج والأداء تعمل على تقسيم أهداف الخطة العامة للدولة إلى برامج وأنشطة محددة يتم تنفيذها بخطة مبرمجة بزمان محدد وبتكاليف محددة وبمسؤولين محددين لمتابعة البرنامج أو النشاط، على أن يتم قياس الأداء في ذلك البرنامج أو النشاط في نهاية المدة المبرمجة. وتتفق الباحثة مع التعريف الأخير لأنه ركز على أن تنفيذ البرامج والأنشطة تصاحبه معايير ومقاييس لإنجاز الكفاءة.

ثانياً: أهداف تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية

تسعى الوحدات الحكومية إلى تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وذلك لتحقيق الأهداف الآتية (فهبي، 2004م: 7):
1/ تعميق دور الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقاً للقوانين والقرارات المنشئة أو المنظمة لها ووفق خطة التنمية.

2/ ترشيد تكاليف إنجاز البرامج للنشاط الجاري وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل كلفة والأعلى فاعلية.

3/ الاستغلال الأمثل للموارد المالية والبشرية المقامة بالوحدات الحكومية والكشف عن الطاقات العاطلة فيها.
استقصاء وتحليل أسباب الانحرافات في تحقيق الأهداف وفي تنفيذ برامج النشاط وفي مؤشرات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين انحرافات مرتبطة بكمية الخدمات العامة المحققة ومستوى جودتها.

ثالثاً: مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء

يتطلب نظام موازنة البرامج والأداء توافر مجموعة من المقومات لغرض التطبيق أبرزها ما يأتي (فهبي، 2004م: 7):
1/ جودة هيكلية الوحدات الحكومية وكذلك جودة القوانين المنظمة (توافر هياكل إدارية متطورة وواضحة).
2/ وجود نظام محاسبة التكاليف ونظام المعلومات عن استخدام الموارد المالية.
3/ إتباع أساس الاستحقاق، إذ أن حساب تكلفة الوحدة يتطلب أخذ جميع التكاليف في الحسبان وإجراء التسويات الجردية اللازمة.

4/ وجود نظام محاسبي متطور يتضمن خارطة الحسابات ونظام الترميز وإدارة مالية حديثة ونظام تدقيق داخلي فعال.
5/ وجود أنظمة تكنولوجيا معلومات متطورة وبرمجيات متخصصة لها القدرة على قياس النتائج والأداء.

رابعاً: مزايا موازنة البرامج والأداء: تتمثل مزايا موازنة البرامج والأداء في:

1/ أنها تمتاز باللامركزية والمرونة في التطبيق، حيث تمنح المسؤولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج المسؤولين عنها وبالتكاليف المحددة لكل برنامج.

2/ يوفر هذا الأسلوب أدوات ومعدلات الأداء التي يمكن من خلالها قياس كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية.
تمتاز بالواقعية في تقديراتها، حيث تعد بناء على دراسة لعبء العمل واحتياجاته من عناصر التكلفة طبقاً للمعدلات المعيارية الموضوعية.

3/ تعطي صورة واضحة عن الإنفاق، بمعنى أن كل بند من بنود المصروفات أو الاعتمادات يكون معروفاً مقدماً للنشاط الذي ينفق عليه هذا البند ومن ثم لا يتم صرف أي مبالغ دون مبرر لصرفها.

4/ يتيح أسلوب موازنة البرامج والأداء لأفراد الشعب الحكم على مدى كفاءة استخدام الأموال العامة في تنفيذ برامج خطط التنمية.

5/ تساعد السلطات التشريعية في إتمام عملية الرقابة الفعالة حيث يتحول الاهتمام إلى ما تم إنجازه بالأموال التي أنفقت وليس وسائل الإنجاز أو بمدى الالتزام بالاعتمادات المخصصة.

خامساً: خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية:-

يرتبط نظام موازنة البرامج والأداء بمتخذي القرار وخصوصاً أن المصادر المتوفرة لوحدات القطاع العام هي محدودة ومرتبطة بقرار الطلب عليه من قبل الجمهور، ولهذا لا بد لمتخذي القرار في القطاع أن يأخذوا بعين الاعتبار الكفاءة والفاعلية في صرف واستهلاك هذه المصادر بشكل يحقق الأهداف الموضوعية من خلال إتباع الخطوات الآتية (البدور، 2004م: 24):

1/ تبدأ عملية إعداد موازنة البرامج والأداء بتحديد الأهداف العامة للوحدة الحكومية، ثم يتم وضع البرامج المختلفة والتي يجب تنفيذها لتحقيق هذه الأهداف، وهنا لا بد من تقييم هذه البرامج لمعرفة تأثير كل برنامج ومدى مساهمته في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية.

2/ يتم احتساب تكلفة كل برنامج لمعرفة العلاقة بين التكلفة والمنفعة لمختلف البرامج التي يتم تحديدها مسبقاً وذلك حتى يتم توزيع مخصصات الموازنة العامة بناءً على هذه العلاقة بين التكلفة والمنفعة.

3/ يرى آخرون أن هنالك خطوات عدة يتعين إتباعها عند إعداد موازنة البرامج والأداء ومن هذه الخطوات (كوشك، 1424هـ وسلوم المهياني، 2007م: 108):

1- تحديد الأهداف المراد تحقيقها وذكرها باختصار في شكل قائمة.

2- تصميم البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة.

3- تقدير ما تحتاجه البرامج من تكاليف السنة ومن ثم إخطار الموازنة العامة بزم الاعتمادات لتنفيذ تلك البرامج.

4- تقدير ما تحتاجه الموازنة من أموال.

5- تقدير النتائج من البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية للمشاريع.

6- وضع نظام وإجراءات للمتابعة والحصول على المعلومات بشكل منتظم ودائم.

7- وضع نظام وإجراءات للمتابعة وتحليل النتائج لتنفيذ البرامج والمشاريع.

8- تحديد المسؤولية الإدارية عند التنفيذ.

سادساً: الأسس المحاسبية الحكومية الملائمة لأسلوب موازنة البرامج والأداء

1/ استخدام أساس الاستحقاق (سلام، 2001م: 382): إن استخدام أساس الاستحقاق في التنظيم المحاسبي الحكومي يعني تحليل حساب قياس النتيجة بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال السنة المالية بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت أو لم تدفع والإيرادات استلمت أو لم تستلم، عليه ستظهر السنة المالية بصورتها الحقيقية بما يعكس نشاط الوحدات في تنفيذ الموازنات العامة ويتم تجريد السنة المالية بما لا يخصها في مصروفات وإيرادات وتحصيلها بما استحق فيها من تلك المصروفات والإيرادات.

2/ استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:

إن إدخال الأساليب الحديثة إلى النظام المحاسبي الحكومي ومنها محاسبة التكاليف الذي يستخدم في احتساب كلفة البرامج الحكومية التي لها خصائص تختلف عما عليه البرامج التجارية التي تكون هادفة إلى تحقيق الأرباح والمنافسة بين الخدمات التي تقدمها هذه البرامج التجارية، لذلك فإن إقرار أو اعتماد سياسة ثابتة لتقدير تكاليف كل برنامج سوف

يكون من الممكن تصميم مؤشرات الأداء بين البرامج وتستخدم محاسبة الربح بها لأغراض تقدير الموازنة ولأغراض اتخاذ القرار.

سابعاً: تحديد مؤشرات الأداء للبرنامج والأنشطة والمشاريع

ويقصد بمؤشرات الأداء هي المقاييس التي تقوم بها مدخلات البرنامج ومخرجاته ونتائجه ولكن يمكننا تقسيم مؤشرات أداء البرنامج تبعاً لتقسيم عناصر البرنامج (حسين، 2004م: 15)، وليس إمكانية القياس واحدة لأوجه النشاط الحكومي فهناك أعمال يسهل قياسها (تكون نمطية) وأخرى يصعب قياسها (ذهنية كالتجارب والبحوث والأعمال الاستشارية).

1- تحديد وحدات قياس الأداء: ويقصد بوحدات قياس الأداء في الوحدات الحكومية وحدات المخرجات الناتجة عن ممارسة الأنشطة الحكومية في شتى المجالات. وتختلف وحدات الأداء أو القياس باختلاف المستوى الذي تقاس عنده التكلفة.

2- تحديد مؤشرات الأداء: إن المؤشرات الكمية قد تكون أكثر سهولة من المؤشرات النوعية في صياغتها إلا أن كلا من النوعين يتم استخدامها في الوقت نفسه وذلك من أجل الوصول إلى إجراء تقييم كامل مدى تحقيق تلك الأهداف وإنجازها الفعلي. وعرف نظام مؤشرات الأداء بأنها (مجموعة من المقاييس التي يتم من خلالها التعرف على مدى فاعلية وكفاءة وإنتاجية وجودة الخدمات المقدمة (غنام، 2006م: 98)، وتقسم مؤشرات الأداء إلى مؤشرات الفاعلية ومؤشرات الكفاءة ومؤشرات إنتاجية.

أ/ مؤشرات الفاعلية: وتستخدم هذه المؤشرات لقياس درجة تحقيق أهداف كل عنصر من عناصر البرنامج والأهداف التي تسعى الوحدة الحكومية الوصول إليها خاصة من منظور النواتج النهائية، والعناصر لها أثر في ذلك الإنجاز مع تقنين السبب، النتيجة بين القرار المنجز وذلك المخطط أي أنه يربط بين النتيجة الفعلية والنتيجة المطلوبة. أي مقارنة مخرجات البرامج بالأهداف المرسومة للمنظمة أو الوحدة الحكومية (الحسين، 2003م: 75).

ب/ مؤشرات الكفاءة: وتعني مقدار الحد الأدنى من مدخلات البرنامج التي ينتج عنها مقدار معين من المخرجات، أو على قدر من المخرجات التي نتجت من مقدار معين من المدخلات وبذلك فمؤشر الكفاءة يهتم بالمدخلات والعمليات والمخرجات (أحمد، 2004م: 265).

أي العلاقة ما بين المدخلات والمخرجات وبين التكلفة والفائدة، وتمثل المدخلات جميع الموارد المستقلة في أداء الخدمة أو إنتاج السلعة أو تعبر المخرجات عن جميع ما ينتج عن الوحدة الحكومية من خدمات أو مواد منتجة.

ج/ مؤشرات الإنتاجية: وتتمثل في نسبة المخرجات أي الموارد أو المدخلات التي استخدمت في تحقيقها وهي تعبر عن حسن استخدام الموارد المتاحة للوحدة (غنام، 2006: 19).

ويقاس مؤشر الإنتاجية عن طريق المخرجات بالنسبة إلى المدخلات لا مصروفات الإنتاج المستعملة، يفترض بيان عنصر النوعية والجودة في العمل فإن زادت الإنتاجية مع تردي النوعية فإن زيادة الإنتاجية هذه تعد غير مجدية (البغدادي، 1998م: 5) في قياس لمقدار العمل المؤدى بمعرفة كل وحدة عاملة أو المتوقع منها خلال فترة زمنية معينة.

3/ إعداد تقارير تقييم الأداء:

إن هذه العملية تعد المرحلة النهائية لتقييم الأداء إذ تتضمن خلاصة عملية تقييم الوحدات الحكومية، وهناك نوعان من التقارير لأغراض رقابة الأداء، النوع الأول هو تقارير تقييم الأداء الداخلي والتي تهدف إلى متابعة عملية أداء النشاط بصورة مستمرة، النوع الثاني هو تقارير تقييم الأداء الخارجي وتعد من قبل الهيئات الرقابية الخارجية، وعملية تحديد المؤشرات

تختلف عن نشاط أي أمر استناداً إلى طبيعة العمل أو النشاط بحيث يكون المؤشر وثيق الصلة بالموضوع وأن يكون عملياً وعلمياً أو يقدم المعلومات في الوقت المناسب.

ثامناً: سلبيات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية

هناك مجموعة من السلبيات والصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية تتمثل فيما يأتي (علي، 1993م، سلوم والمهايني، 2007م: 109):

- 1- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً وثيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها.
- 2- صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري إذ يفتقر بعض هذه الأنشطة ألي وجود مقاييس عادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنتاج مثل الاعتماد الصرافة والدفاع (أي تشكل التحكيم الأكبر من ضمن الموازنة) لذلك يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها.
- 3- ضعف الكادر الإداري والمحاسبي العامل بالوحدات الحكومية لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات.
- 4- ارتفاع تكاليف تطبيق موازنة البرامج والأداء خاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة.
- 5- يتطلب تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء كميات كبيرة من البيانات المحاسبية والمالية التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة.
- 6- عدم ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات الحكومية لتطبيق هذه الموازنة إذ تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات.

تاسعاً: أسباب تطبيق موازنة البرامج والأداء في السودان

هنالك العديد من الأسباب التي دفعت حكومة السودان لتطبيق موازنة البرامج والأداء في السودان (عمر علي محجوب محمد، 2018م).

1. تعاني الوحدات الحكومية من خلل كبيرة في وسائل الرقابة داخل الوزارة الواحدة.
2. ضعف أساليب القياس، فلا توجد في الوحدات الحكومية وسائل لقياس الأداء ولا إدارات للإحصاء يعتمد عليها.
3. تردي الوضع الاقتصادي في البلاد.
4. عدم وجود قرارات وآليات لتحديد تكلفة كل برنامج أو نشاط أو العائد المتوقع منه.
5. إن تحديد التكاليف يحتاج إلى دراسات جدوى وإجراءات تحليل التكاليف في ضوء مؤشرات وأولويات الخطط التنفيذية.

الدراسات الاختبارية

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار فروض البحث وذلك من خلال تحليل البيانات التي قام الباحث بجمعها بواسطة قائمة الاستبيان. وتحقيقاً لهذا الهدف سوف تقسم الدراسة إلى ما يلي:

أولاً: منهجية الدراسة وإجراءاتها

أولاً: منهج الدراسة: المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي.

ثانياً: مجتمع الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة جميع محاسبي وزارة المالية بولاية نهر النيل والبالغ عددهم (329) محاسباً.

ثالثاً: عينة الدراسة: تكونت عينة الدراسة من (70) محاسباً تم اختيارهم ن طريق العينة العشوائية يمثلون 21% من مجتمع الدراسة الأصلي.

صدق أداة الدراسة: تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة من خلال الصدق الظاهري (صدق المحكمين) تم عرض المقياس (الاستبانة) على مجموعة من المحكمين تألفت من (ثلاثة) من الأكاديميين العاملين في جامعة عبد اللطيف الحمد التكنولوجية وجامعات أخرى وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من تعديل.

جدول رقم (1): معامل الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة:

م	فرضيات الاستبيان	عدد عبارات الفرضية	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق الداخلي (Pearson Coefficient)
1	الفرضية الأولى	5	0.629	0.832
1	الفرضية الثانية	5	0.594	0.771
3	الفرضية الثالثة	5	0.873	0.934
	الاستبيان كاملاً	15	0.882	0.939

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الاستبانة، 2020م

يوضح الجدول رقم (1) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبانة (0.882) وتعتبر هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات المبحوثين، وهذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من أجله.

خصائص العينة

من خلال الدراسة والتحليل الوصفي الذي أجريته على الاستبيان من خلال البيانات الأساسية أولاً والأسئلة التي تتبع للفرضيات ظهر لنا أن نسبة البيانات الشخصية من المؤهل العلمي أن نسبة البكالوريوس تمثل %15 والدبلوم العالي %15 كما جاءت نسبة الماجستير 28,3% وجاءت نسبة الدكتوراه (0%) أخرى (10%). أما نسبة المؤهل المهني كانت نسبة الوصف لزمالة المحاسبين السودانية (8,3%)، وبلغت نسبة اللذين لا يوجد لديهم مؤهل مهني (91,7%).

اشتملت على الخصائص التالية: المؤهل العلمي المؤهل المهني، الوظيفة الحالية سنوات الخبرة، وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس الخصائص الأولية لعينة الدراسة:

1/ توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (2): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة %	النسبة التراكمية %
بكالوريوس	28	46.7	46.7
دبلوم عالي	9	15.0	61.7
ماجستير	17	28.3	90.0
دكتوراه	0	0.0	90.0
أخرى	6	10.0	100.0
المجموع	60	100.0	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

التحليل:

من الجدول (2) والشكل البياني رقم (1) فإن (46.7%) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وكذلك (15.0%) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم دبلوم عالي و (28.3%) مؤهلهم العلمي ماجستير، و (10.0%) مؤهلهم العلمي تخصصات أخرى. نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة جامعيين (بكالوريوس)، مما يدل على الدراية الكافية والإلمام والتأهيل وهذا يكسب البحث القوة في الحجة والاعتماد على المنهج العلمي والتخصص الدقيق.

2/ توزيع العينة حسب المؤهل المهني:

جدول (3): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرارات	النسبة %	النسبة التراكمية %
الزمالة البريطانية	0	0.0	0.0
الزمالة الأمريكية	0	0.0	0.0
الزمالة العربية	0	0.0	0.0
الزمالة السودانية	5	8.3	8.3
لا يوجد مؤهل مهني	55	91.7	100.0
المجموع	60	100.0	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الاستبانة، 2020م

التحليل:

من الجدول (3) فإن (70.0%) يتضح أن غالبية أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهل مهني (91.7%) بينما بلغت نسبة حملة الزمالة السودانية في العينة (3.8%). نستنتج أن غالبية أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهل مهني.

3/ توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية:

جدول (4): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية:

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة %	النسبة التراكمية %
مدير مكتب المراجعة	8	13.3	13.3
مراجع بالمكتب	12	20.0	33.3
محاسب بالمكتب	19	31.7	65.0
مدير حسابات	9	15.0	80.0
أخرى	12	20.0	100.0
المجموع	60	100.0	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الاستبانة، 2020م

التحليل:

من الجدول رقم (4) فإن (10.0%) من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدير مكتب المراجعة، و (20.0%) عبارة عن مراجعين بالمكتب، و (31.7%) عبارة عن محاسبين بالمكتب، و (15%) يشغلون وظيفة مدير حسابات، بينما (20.0%) يشغلون وظائف أخرى (لم تذكر في البحث). يستنتج أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة محاسبين بالمكتب، مما يثبت أن بيانات ومخرجات هذا البحث تعتمد على التخصص الدقيق والمباشر حول موضوع الدراسة، وأن أهل التخصص أغلبية وبالتالي إجاباتهم لها وزن.

4/ توزيع العينة حسب سنوات الخبرة:

جدول (5): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة %	النسبة التراكمية %
أقل من 5 سنوات	6	10.0	10.0
5 سنوات وأقل من 10 سنوات	3	5.0	15.0
10 سنوات وأقل من 15 سنة	20	33.3	48.3
15 سنة فأكثر	31	51.7	100.0
المجموع	60	100.0	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الاستبانة، 2020م

التحليل:

من الجدول رقم (5) فإن (10.0%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم اقل من 5 سنوات، بينما نجد (5.0%) خبرتهم 5 سنوات واقل من 10 سنوات و(33.3%) خبرتهم 10 سنوات واقل من 15 سنة بينما نجد أن (51.7%) خبرتهم 15 سنة فأكثر. يستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم خبره عملية طويلة (10 سنوات)، وأن أغلبية العينة المختارة لديها خبرة التجربة الكافية وبالتالي فإن إجاباتهم لها وزن. مما يثبت أن بيانات ومخرجات هذا البحث تعتمد على الخبرات في هذا البحث.

ثالثاً: تحليل البيانات الأساسية:

1/ تحليل نتائج الاستبيان بالنسب المئوية المطلقة:

جدول رقم (6): التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى:

م	العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لأوافق		لأوافق بشدة	
		العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
1	تطبيق موازنة البرامج والأداء يحدد البيانات الكمية والنوعية عن عناصر الأنشطة و البرامج المدرجة في الموازنة مما يسهل عملية الرقابة .	32	53.3	22	36.7	6	10.0	0	0.0	0	0.0
2	تحدد موازنة البرامج والأداء عناصر التكاليف لكل نشاط و هذا يؤدي إلى ضبط التكلفة .	25	41.7	32	53.3	3	5.0	0	0.0	0	0.0
3	تحقق موازنة البرامج والأداء الرقابة الاقتصادية على الأنشطة .	24	40.0	25	41.7	11	18.3	0	0.0	0	0.0
4	تهدف موازنة البرامج والأداء إلى تحديد الوحدات المسؤولة عن تنفيذ كل نشاط .	27	45.0	33	55.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
5	تطبيق أساليب موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تفعيل دور الرقابة.	25	41.7	23	38.3	9	15.0	3	5.0	0	0.0
	جميع عبارات الفرضية	133	44.3	135	45.0	29	9.7	3	1.0	0	0.0

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

التحليل:

1/ في العبارة الأولى: نجد أن (90.0%) من افراد عينة البحث موافقون على العبارة و (10.0%) محايدون، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يحدد البيانات الكمية والنوعية عن عناصر الأنشطة والبرامج المدرجة في الموازنة مما يسهل عملية الرقابة.

2/ في العبارة الثانية: نجد أن (95.0%) من افراد عينة البحث موافقون على العبارة و (5.0%) محايدون، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن تحدد موازنة البرامج والأداء عناصر التكاليف لكل نشاط وهذا يؤدي إلى ضبط التكلفة.

3/ في العبارة الثالثة: نجد أن (81.7%) من افراد عينة البحث موافقون على العبارة و (18.3%) محايدون، و (6.7%) لا يوافقون على العبارة، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه

الإيجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن موازنة البرامج والأداء تحقق الرقابة الاقتصادية على الأنشطة.

4/ في العبارة الرابعة: نجد أن كل أفراد عينة البحث موافقون على العبارة بنسبة (100.0%) على العبارة مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن موازنة البرامج والأداء تهدف إلى تحديد الوحدات المسؤولة عن تنفيذ كل نشاط.

5/ في العبارة الخامسة: نجد أن (80.0%) من أفراد عينة البحث موافقون على العبارة و (15.0%) محايدون، و (5.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن تطبيق أساليب موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تفعيل دور الرقابة.

بصورة عامة نجد أن 89.3% من أفراد عينة البحث موافقون على جميع عبارات الفرضية الأولى و 9.7% محايدون و (1.0%) لا يوافقون على عباراته، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الأولى.

جدول رقم (7): التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية:

م	العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
		العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
1	يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق على تنفيذ البرامج والأنشطة.	22	36.7	27	45.0	5	8.3	6	10.0	0	0.0
2	إن الإجراءات والأنشطة المستخدمة في موازنة البرامج والأداء تساعد في الحصول على مؤشرات لحجم الإنفاق في الوقت المناسب.	25	41.7	24	40.0	11	18.3	0	0.0	0	0.0
3	عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يتم تفصيل عناصر الإنفاق و تقدير الاحتياجات لكل برنامج .	19	31.7	27	45.0	8	13.3	6	10.0	0	0.0
4	تعطي موازنة البرامج والأداء صورة واضحة عن الإنفاق و من ثم لا يتم صرف أى مبالغ دون مبرر لصرفها .	22	36.7	24	40.0	9	15.0	5	8.3	0	0.0
5	موازنة البرامج والأداء لا تؤدي إلى ضبط الإنفاق بصورة مطلقة .	5	8.3	29	48.3	10	16.7	13	21.7	3	5.0
	جميع عبارات الفرضية	93	31.0	131	43.7	43	14.3	30	10.0	3	1.0

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

التحليل:

1/ في العبارة الأولى: نجد أن (81.7%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (8.3%) محايدون و (10.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يساهم في ترشيد الإنفاق على تنفيذ البرامج والأنشطة.

2/ في العبارة الثانية: نجد أن (81.7%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (18.3%) محايدون، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على أن الإجراءات والأنشطة المستخدمة في موازنة البرامج والأداء تساعد في الحصول على مؤشرات لحجم الإنفاق في الوقت المناسب.

3/ في العبارة الثالثة: نجد أن (76.7%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (13.3%) محايدون، و (10.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على إنه عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يتم تفصيل عناصر الإنفاق وتقدير الاحتياجات لكل برنامج.

4/ في العبارة الرابعة: نجد أن (76.7%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (15.0%) محايدون، و (8.3%) لا يوافقون على العبارة مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على أن موازنة البرامج والأداء تعطي صورة واضحة عن الإنفاق ومن ثم لا يتم صرف اى مبالغ دون مبرر لصرفها.

5/ في العبارة الخامسة: نجد أن (56.6%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (16.7%) محايدون، و (26.7%) لا يوافقون على العبارة مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على أن موازنة البرامج والأداء لا تؤدي إلى ضبط الإنفاق بصورة مطلقة.

بصورة عامة نجد أن (74.7%) من افراد عينة البحث موافقون على جميع عبارات الفرضية الثاني و (14.3%) محايدون و (11.0%) لا يوافقون على عباراته، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية.

جدول (8): التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثالثة:

م	العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لأوافق		لأوافق بشدة	
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
		%		%		%		%		%	
1	عند تطبيق موازنة البرامج والأداء تستخدم أساس الاستحقاق الذي يظهر التكلفة الحقيقية للبرامج و	43.3	26	36.7	22	15.0	9	5.0	3	0.0	0

										الأعمال المنفذة بصورة واقعية مما يؤدي إلى كفاءة الأداء المحاسبي.										
2	18	30.0	29	48.3	7	11.7	6	10.0	0	0.0	إن استخدام معيار إهلاك الأصول الثابتة عند تطبيق موازنة البرامج و الأداء يؤدي إلى ضبط الأصول ومنع الهدر .									
3	15	25.0	29	48.3	10	16.7	6	10.0	0	0.0	الطريقة التي تمسك بها الدفاتر عند تطبيق موازنة البرامج والأداء تساعد بالتنبؤ بالموازنات المستقبلية و تحديد الأهداف العامة للموازنة العامة للدولة بدقة .									
4	22	36.7	22	36.7	16	26.7	0	0.0	0	0.0	استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى وضع تقديرات سليمة لبنود الموازنة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات بفاعلية.									
5	10	16.7	36	60.0	11	18.3	0	0.0	3	5.0	عند تطبيق موازنة البرامج و الأداء يتم إحكام الرقابة على عمليات الشراء و البيع الحكومية.									
جميع عبارات الاستبيان											91	30.3	138	46.0	53	17.7	15	5.0	3	1.0

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

التحليل:

1/ في العبارة الأولى: نجد أن (80.0%) من افراد عينة البحث موافقون على العبارة و (15.0%) محايدون و (5.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أنه عند تطبيق موازنة البرامج والأداء تستخدم أساس الاستحقاق الذي يظهر التكلفة الحقيقية للبرامج والأعمال المنفذة بصورة واقعية مما يؤدي إلى كفاءة الأداء المحاسبي.

2/ في العبارة الثانية: نجد أن (78.7%) من افراد عينة البحث موافقون على العبارة و (11.7%) محايدون، و (10.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن استخدام معيار إهلاك الأصول الثابتة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى ضبط الأصول ومنع الهدر.

3/ في العبارة الثالثة: نجد أن (73.3%) من افراد عينة البحث موافقون على العبارة و (16.7%) محايدون، و (10.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الإتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن الطريقة التي تمسك بها الدفاتر عند تطبيق موازنة البرامج والأداء تساعد بالتنبؤ بالموازنات المستقبلية وتحديد الأهداف العامة للموازنة العامة للدولة بدقة.

4/ في العبارة الرابعة: نجد أن (73.4%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (26.7%) محايدون، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على أن استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى وضع تقديرات سليمة لبنود الموازنة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات بفاعلية.

5/ في العبارة الخامسة: نجد أن (76.7%) من افراد عينه البحث موافقون على العبارة و (18.3%) محايدون و (5.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي. ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينه البحث يوافقون على أن عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يتم إحكام الرقابة على عمليات الشراء والبيع الحكومية.

بصورة عامة نجد أن (76.3%) من افراد عينه البحث موافقون على جميع عبارات الفرضية الثالث و (7.17%) محايدون و (6.0%) لا يوافقون على عباراته، مما يعنى موافقة غالبية أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثالثة.

رابعا: اختبار فرضيات الدراسة: وتتمثل في ثلاثة فرضيات أساسية:

1. يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في تطوير عملية الرقابة على الأداء في الوحدات الحكومية.

2. إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تخفيض الإنفاق الحكومي.

3. تؤثر موازنة البرامج والأداء على كفاءة الأداء المالي والمحاسبي.

وقد اتبعت الباحثة الخطوات التالية في اختبار فرضيات الدراسة:

أ/ تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع الدراسة وقد قامت الباحثة بتلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة

ب/ تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع عبارات الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه عينة الدراسة لعبارات المقياس وترتيبها وفقا "لإجابات المستقصي منهم.

ج/ ولاختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة استخدمت أسلوب اختبار (Chi-Square).

في هذه الجزئية تم إيجاد معامل ألفا كرو نباخ الذي يعتبر مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة) وجدول رقم (1) يوضح قيم معاملات ألفا كرو نباخ لكل بعد على انفراد وللمقياس ككل.

اختبار الفرضيات في ضوء النتائج بالوسط الحسابي وقيمة مربع كاي:

جدول (9): فرضيات الدراسة والوسط الحسابي لكل فرضية

م	فرضيات الاستبيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	الفرضية الأولى	4.33	0.67	19.54	2	0.009
1	الفرضية الثانية	3.9	0.92	23.08	3	0.009
3	الفرضية الثالثة	3.99	0.87	23.94	3	0.002
	جميع فرضيات الاستبيان	4.07	0.82	22.18	3	0.006

قيمة (Chi-Square) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (3) تساوى (9.388)

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

التحليل: تم استخدام اختبار (مربع كاي)، والنتائج مبينة في جدول رقم (2) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول فرضيات هذه الدراسة والتي بعنوان (دور موازنة البرامج والأداء في تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية):

1/ عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على الآتي: "يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في تطوير عملية الرقابة على الأداء في الوحدات الحكومية".

جدول (10): يبين ملخص نتائج أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في تطوير عملية الرقابة على الأداء في الوحدات الحكومية.
4.33	0.67	19.54	2	0.009	

قيمة (Chi-Square) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (2) تساوى (9.388)

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي في الفرضية الأولى (0.009) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى الدلالة (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فان ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد العينة مما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

2/ عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على الآتي: "إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تخفيض الإنفاق الحكومي"

جدول (11): يبين ملخص نتائج أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تخفيض الإنفاق الحكومي.
3.9	0.92	23.08	3	0.009	

قيمة (Chi-Square) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (3) تساوى (9.388)

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي في الفرضية الأولى (0.009) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى الدلالة (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول (4) فان ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد العينة مما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

4/ عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على الآتي: " تؤثر موازنة البرامج والأداء على كفاءة الأداء المالي والمحاسبي

جدول (12): يبين ملخص نتائج أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة:

القيمة الاحتمالية	القيمة	مربع كاي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	تؤثر موازنة البرامج والأداء على كفاءة الأداء المالي والمحاسبي.
0.002	3	23.94	0.87	3.99	

قيمة (Chi-Square) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (3) تساوى (9.388)

بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي في الفرضية الأولى (0.002) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى الدلالة (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فان ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد العينة مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. أن موازنة البرامج والأداء تحقق الرقابة الاقتصادية على الأنشطة.
2. أن موازنة البرامج تحدد الوحدات المسؤولة عن تنفيذ كل نشاط مما يسهل عملية الرقابة.
3. تساعد موازنة البرامج والأداء في الحصول على مؤشرات لحجم الإنفاق في الوقت المناسب.
4. عدم ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات الحكومية لتطبيق هذه الموازنة إذ تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات.
5. أن تطبيق موازنة البرامج والأداء لا يتناسب مع الوحدات الحكومية وذلك لأنها تمتاز باللامركزية.
6. أن استخدام معيار إهلاك الأصول الثابتة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى ضبط الأصول ومنع الهدر.
7. غياب استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى وضع تقديرات غير سليمة لبنود الموازنة وهذا يؤثر سلباً على اتخاذ القرارات.

ثانياً: التوصيات

1. يجب على الوحدات الحكومية استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي وذلك لضمان وضع تقديرات سليمة لبنود الموازنة وتسهيل عملية التنبؤ بالمستقبل.
2. ضرورة استخدام معيار إهلاك الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية وذلك لضبط الأصول ومنع الهدر.
3. عند تطبيق موازنة البرامج والأداء يجب أن نضع في الحسبان ماهية طبيعة ونوعية الأنشطة التي تتناسب مع تطبيقها.
4. على الوحدات الحكومية أن تستخدم أساس الاستحقاق المطلق الذي يظهر التكلفة الحقيقية للبرامج والأعمال المنفذة بصورة واقعية مما يؤدي إلى كفاءة الأداء المحاسبي.
5. على الوحدات الحكومية تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وذلك لإحكام الرقابة على عمليات الشراء والبيع الحكومية.

6. ضرورة إتباع المنهج اللامركزي في الأداء.

7. ضرورة إتباع هياكل تنظيمية ووظيفية تحلل إحداث رقابة فعالة على الأنشطة الحكومية.

المصادر والمراجع

- أحمد وإسماعيل حسين (2003). المحاسبة الحكومية في التقليد. الحداثة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة. عمان، الأردن،
- البدور، جمال (2004م)، منهجية ومراحل موازنة البرامج والأداء في الجامعات، الملتقى لموازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق 25-27 يوليو.
- حذيفة عوض حسن (2016). دور موازنة البرامج والأداء في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي للشركات، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، السودان.
- حسين، إسماعيل (2004). موازنة البرامج والأداء- المفهوم، الفلسفة، الأهداف. ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق- سوريا.
- الحسين، محمد حسين أحمد (2003). استخدام موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، بغداد، العراق
- سلوم، حسن عبد الكريم، المهياي، محمد خالد: (2007م). الموازنة العامة في الإعداد والتنفيذ والرقابة. مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، جامعة بغداد.
- الشمراي، سوسن (2010). موازنة البرامج والأداء، المفاهيم والتطبيقات. بحث ماجستير في الإدارة العامة، جامعة الملك سعود.
- صلاح محمد علي محمود (2004). موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 15-17.
- عبيد، يحيى حسين، والغندور، مصطفى عطية (2010). المحاسبة في الوحدات الحكومية، الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي.
- عثمان حسن (2011م). تطوير وحدات الموازنة الحكومية الفلسطينية باستخدام موازنة البرامج والأداء ودراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عكود، سعود جابر وعيد، حسين عباس ومتعب، حيدر (2018). استخدام موازنة البرامج والأداء، أداة التخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية مج8، العدد3، مايو 2018م.
- علي محمد حسين (1993م). تحليل مقارن لأساليب إدارة الموازنة العامة في إطار موازنة الرقابة وموازنة الأداء)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- غنام، فريد أحمد عبد الحافظ (2006). إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين.
- الغندور، محمد مصطفى (2016). تطوير موازنة البرامج والأداء باستخدام إدارة التكلفة بهدف تخفيض الإنفاق الحكومي. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد مج 35، العدد الثالث، 2016م.

فهيم، دليلى عبد الحميد (2004م). النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعة العربية، دمشق، الجمهورية العربية السورية 25-27 يوليو 2004م.

كوشك، طارق بن حسن (1424هـ). (موازنة البنود تهدد الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام) صحيفة عكاظ، العدد 937.