

## إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح

م.م. حوراء إحسان خليل

الكلية التقنية الادارية/ جامعة الفرات الأوسط التقنية

### المقدمة:

عرفت الموازنة العامة في الحضارات القديمة كحضارة ما بين النهرين والحضارة المصرية القديمة و حضارة الرومان والصين كما عرفت الحضارات العربية الإسلامية وخصوصاً عندما زادت الفتوحات وتوفرت الاموال وزادت الحاجة للإنفاق على الجنود وعلى أوجه الإنفاق الأخرى التي نظمتها الشريعة الإسلامية الكريمة، كما سهلت الدولة الإسلامية وصول العلوم من المشرق الى أوروبا، يضاف الى ذلك أن حركة الترجمة ازدهرت في الدولة الإسلامية وخاصة من العلوم القديمة من ما ساعد على وصولها الى أوروبا.

أما الموازنة بمفهومها المعاصر فتبلورت في النصف الاول من القرن السابع عشر في إنجلترا ثم فرنسا و منها انتقلت الى الدول الأخرى وتطور مفهوم الموازنة العامة خلال العقود السبعة الأخيرة تبعاً للتطور الذي شهدته الدول وللدور الاقتصادي الكبير الذي تؤديه فأضحت الموازنة انعكاساً للبرنامج الذي ستننتهجه الحكومة خلال السنة القادمة، وبذلك جاء تطور مفهوم الموازنة العامة ليتلاءم مع الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الذي يبني على مبدأ عدم تدخل الدولة في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وهي (أي الموازنة) وفقاً لذلك كانت لا تتعدى كونها تقديرات لبنود الإنفاق الحكومي على الوظائف السيادية ، و لبنود الإيرادات التي تغطي ذلك الإنفاق، أما الفكر الاقتصادي الحديث (الانجليزي) فيدعو الى تدخل الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها، وانعكاساً لهذا فإن المفهوم الحديث للموازنة العامة اتسع عن المفهوم التقليدي لها، والذي كان يحصرها في تقدير النفقات والإيرادات للسنة المالية القادمة.

## المبحث الأول: منهجية البحث:

أولاً:- مشكلة البحث:-

ان اتباع موازنة البنود يؤدي الى مجموعة من المشاكل منها التركيز على الجانب الرقابي والمدخلات دون المخرجات ومنع القيادات الادارية من الابداع والتساؤل الذي يطرح هو:-  
هل يحتاج تطبيق موازنة البرامج والاداء الى إطار محدد للعمل وما هي مكونات هذا الإطار؟  
ثانياً:- فرضية البحث:-

(١) لا يؤدي استخدام موازنة البنود إلى كفاءة وفاعلية في تخصيص الموارد واستخدامها في الوحدات الحكومية.

(٢) تطبيق موازنة البرامج والاداء سيؤدي الى التركيز على التخطيط والاهداف وقياس الاداء.

(٣) الاطار المقترح يؤدي الى تسهيل تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الادارية الحكومية.  
ثالثاً:- أهمية البحث:-

تتمثل أهمية هذا البحث في مجموعة من الاعتبارات التالية:-

- (١) التطور في اساليب وطرق اعداد الموازنات والرغبة في الوقوف على أحدث المستجدات في هذا الشأن
  - (٢) التطورات السريعة في الانشطة الاقتصادية وما صاحبها من تزايد حجم النفقات العامة وتعدد اوجه الانفاق مما يستدعي ضرورة الرقابه عليها وترشيدها.
  - (٣) الظروف الاقتصادية المحيطة عالمياً واقليمياً ومالها من انعكاسات على موارد الدولة ونفقاتها وبالتالي موازنتها .
  - (٤) الاتجاه لتطوير الامكانيات الاقتصادية في الدولة وتوسيع نطاقها في مجالات انتاجية جديدة تدعم من قدراتها في ظل المتغيرات الاقتصادية الراهنة.
- رابعاً :- هدف البحث: -

يهدف البحث الى تحقيق ما يلي:

- (١) اعتماد موازنة البرامج والاداء كمنهاج للوصول الى الاستغلال الامثل للموارد المتاحة .

٢) اقتراح إطار يسهل الانتقال لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.  
خامساً :- عينة البحث:-

تم توزيع استبيان على مجموعة من الدوائر الحكومية وهي الجامعات والمستشفيات الممولة مركزياً.  
سادساً:- أساليب جمع البيانات والمعلومات:-

أ- الجانب النظري:- اعتمدت الباحثة على المصادر العربية والأجنبية والمقالات والدوريات والقوانين والأنظمة النافذة والتشريعات المحلية ذات الصلة كما تم الاعتماد في الحصول على بعض المصادر والبحوث العلمية على المواقع الخاصة بالشبكة العالمية للمعلومات الانترنيت.  
( Internet ).

ب- الجانب العملي :

اعتمد على :

\* استمارة استبانة :- وزعت على فئتين هي التنفيذيون (م. محاسب ، محاسب ، م. مدير حسابات ، مدير حسابات ، م. حسابات اقدم) والرقابيون (مراقب حسابات ،مراقب حسابات اقدم ،مدير الرقابة والتدقيق الداخلي ) وتحليل نتائجه باستخدام برنامج ٢٠ spss الاحصائي.  
\*إطار مقترح.

**المبحث الثاني: الجانب النظري:**

أولاً:-الموازنة العامة في العراق:

ان اول موازنة عامة عراقية تقديرية للإيرادات والنفقات ظهرت في سنة ١٩٢١ مع تشكيل اول حكومة عراقية وقد اعدت هذه الموازنة وفق المبادئ الأساسية لتنظيم الموازنة التقليدية وذلك استنادا الى قانون اصول المحاسبات العثماني الصادر سنة ١٩١١ و التعليمات التي اصدرتها سلطه الانتداب البريطاني و الحكومة العراقية المؤقتة وفي سنة ١٩٢٤ و عند صدور نظام السلطة في الامور الماليه المرقم ٧١٥ اصبحت الامور المتعلقة بتنظيم الموازنة وتقديمها مستمدة من هذا النظام وفي عام ١٩٢٥ عند صدور الدستور العراقي نص الباب السادس منه على الامور المالية و القوانين المنظمة للموازنة ووجوب اقرارها

من قبل البرلمان و تحديد اسلوب المراقبة عليها (عبيد، ٢٠١٢: ٩٠) وفي سنة ١٩٤٠ صدر قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ المعدل لتنظيم العمل المحاسبي الحكومي في العراق و اعداد الموازنة و يقي الوضع على هذا الحال الى ان صدر قانون الموازنة العامه ذي العدد ١٠٧ سنه ١٩٨٠ وفي سنة ٢٠٠٤ صدر قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٤ لسنة ٢٠٠٤ وقام بايقاف سريان العمل بقانون الموازنة العامة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ و قانون اصول المحاسبات وحل محلها بالاعتماد على الفقرات التي وردت في دستور جمهوريه العراق لسنة ٢٠٠٥ التي تخص الموازنة، وقد وردت عدة تعاريف للموازنة منها:-

١- الموازنة العامة: هي البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق اهداف محددة وذلك في اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية (ابو العجين، ٢٠٠٧: ١٩).

٢- الموازنة العامة: خطة مالية سنوية، للسلطة المركزية، تصدرها السلطة التشريعية، بقانون، يفوض السلطة التنفيذية مسبقاً بالإتفاق وفق احكامه، ويلزمها بتحصيل الايرادات ضمن الاحكام والاساليب المبينة فيه، وذلك سعياً لتحقيق اهداف الدولة و أولوياتها (احمرو، ٢٠٠٠: ١١).

٣- الموازنة العامة: هي عملية تخصيص الموارد النادرة للطلبات غير المحدودة تشرع بقانون رسمي لفترة زمنية معينة (١٣٠، ٢٠٠٩، freeman, shoulders).

ويمكننا تعريفها بأنها "خطة الدولة لسنة مالية قادمة تتضمن الايرادات والنفقات تعد من قبل السلطة التنفيذية وتجاز من قبل السلطة التشريعية".

ثانياً:- أسلوب اعداد الموازنة العامة في العراق

يتم اعداد الموازنة العامة في العراق وفقاً لموازنة البنود اذا ان الفكرة التي تقوم عليها هذه الموازنة هي قيامها بتمويل السلع والخدمات المطلوبة من الوحدات الحكومية من اجل ادائها عملها لتحقيق اهدافها و على هذه الوحدات الالتزام بحدود التمويل وعدم تجاوزها ولا تهتم هذه الموازنة بالعائد الذي حققته الوحدة من هذا التمويل أي ان هذه الموازنة تهتم بالمدخلات فقط وتتجاهل ما تقدمه تلك الوحدات من سلع او خدمات والكيفية التي يتم بها ذلك وتظهر الاعتمادات او التخصيصات على اساس بنود او مجموعات

بحيث تسهل عملية المراقبة وعدم التجاوز على الاعتمادات التي تصدرها الدولة لذلك البعض يسميها الرقابية وهذا ما يجعلها تتميز بالجمود إذا أنها تمنع القيادات الإدارية التنفيذية الحكومية من الإبداع ويصل الأمر إلى وجود انفاق على تخصيصات غير ضرورية وقد يصل إلى درجة الهدر والاسراف وغالباً ما تتصف تقديرات الإيرادات والنفقات بالمغالات وذلك لعدم استنادها للأساس العلمي والعملية السليم في اعداد التقديرات فضلاً عن استخدام الاساس النقدي بشكل واسع وبموجبه يتم تسجيل العمليات فقط عند استلام او دفع نقد بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق ويتميز هذا الاساس بسرعه اعداد الحساب الختامي والبساطة والسهولة حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط فيمثل الحساب الختامي حركه عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقيه اما نقاط ضعف هذا الاساس فانه لا يؤدي الى تصوير المركز المالي بشكل صحيح وموحد واطهار النتائج الصحيحة ويقلل تطبيق هذا الاساس من اهميه المقارنة بين السنوات المالية بسبب تداخل الأنشطة السنوات المالية المختلفة.

اضافاً الى ذلك وسائل المتابعة والتقويم ومعايير الاداء غير موجودة في موازنة البنود مما ينعكس اثره في صعوبة قياس الاداء الحكومي. (البغدادي، ٢٠٠٨: ٦٧).

ثالثاً- موازنة البرامج والاداء

ان مجالات القصور التي لازمت تطبيق الاسلوب التقليدي المعروف موازنة البنود التي اشرنا اليها سابقاً هي التي دعت الى التفكير في تطبيق اسلوب افضل يمكن من الاستفادة من اساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجالات الإدارة الحكومية و يخدم في التأكد من قيام الوحدة بتنفيذ ما يعهد اليها من واجبات بكفاءة وفاعليه وذلك لزياده الاهتمام بنوعيه الخدمة الحكومية و ضرورة الايفاء بها و تحسين الرقابة عليها وترجع اول محاوله لتطبيق موازنة البرامج والاداء الى سنة ١٩٠٦ عندما قام مكتب ابحاث بلديات نيويورك بإعداد دراسة عن موازنة الاداء الصحية على اساس النشاطات ثم شكلت لجنة تافت سنة ١٩١٢ حيث اشار تقرير هذه اللجنة الى اهميه تبويب الموازنة العامة وفقاً لهدف النشاط الا ان الفكرة لم تجد قبولاً في ذلك الوقت ولم تنفذ جدياً الا في سنة ١٩٣٤ وذلك عندما بدأت وزارة الزراعة الأمريكية في اعداد مشروع حوض تنسي على اساس البرامج والاداء ويذكر (هلاي، ٢٠٠٢: ٢) ان موازنة البرامج

والاداء ظهرت الى الوجود عقب تشكيل لجنه هوفر وتم اعتماد موازنة البرامج والاداء في تخطيط الموازنة في كثير من دول العالم مثل كندا والسويد وانجلترا وبعض دول امريكا اللاتينية واسيا مثل بوليفيا وتشيلي وكولومبيا والفلبين والهند واندونيسيا حيث وجدت السلطات المالية في هذه الدول المبررات المقنعة لاستخدام موازنة البرامج والاداء وتجاوزت من ناحيه الهدف الرقابة المطلقة على الانفاق العام الى اذا انه في يد الحكومة تحقيق مجموعه من الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية فضلا عن تحقيق الإدارة المالية في الرقابة وقد وردت عدة تعاريف للموازنة البرامج والاداء منها "بأنها نظام الموازنة الذي يعرض الاهداف التي تطلب من اجلها الاموال وتكاليف البرامج والأنشطة المقترحة لتحقيق تلك الاهداف والمخرجات التي ستنتج او الخدمات التي ستقدم بموجب كل البرنامج" ( ١٤٣ ; ٢٠٠٧ , shah )

وعرفت ايضاً بأنها " نظام يقوم بتقسيم أنشطة الوحدة إلى عدد من البرامج والبرامج الفرعية وتتم موازنة البرامج و الأداء داخل كل من هذه الأنشطة للتعرف على الأداء المتوقع تحقيقه، والمدة اللازمة للوصول إلى هذا الأداء خلال العام" (البدر ، ٢٠٠٤ : ٢٤). ويمكننا القول: إن هذه الموازنة تركز على الاعمال والانشطة التي تقوم بها الوحدات الادارية الحكومية وليس على وسائل تنفيذ الاعمال.

والعراق شأنه في ذلك شأن الكثير من الدول المتقدمة ودول العالم الثالث إذا كان وما يزال يسعى لتطوير اسس تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة بالشكل الذي يجعله مواكباً لتطوير الحاجة الى المعلومات المختلفة للأغراض الاقتصادية والاجتماعية كافة ففي سنة ١٩٩١ شكلت وزاره المالية لجنة العليا لدراسة امكانية تطبيق موازنة البرامج والاداء في خمس دوائر مختارة (الاسعد ٢٠٠٧ ، ١٨).

رابعاً :- اسباب التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء:

تزايدت الدعوة للتوجه نحو استخدام موازنة البرامج والأداء بعد ما ثبت للباحثين والمهتمين بهذا المجال أن موازنة البنود بانت لا تتلاءم مع التحولات الكبيرة في مختلف الميادين، ومن العوامل الداعية للتحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء ما يأتي: -

١. تقدم أساليب الادارة العلمية الحديثة : إن وجود القاعدة الفكرية المتطورة يمثل عاملاً مساعداً في تقرير الدعوة الى الاصلاح فقد كان ظهور الطرق والوسائل العلمية والتكنولوجيا الحديثة التي يمكن استخدامها

في جمع وحفظ المعلومات والبيانات وتحليلها واستخدامها في رسم البرامج والمشروعات بصورة دقيقة كل ذلك عوامل مشجعة لإصلاح هذا النظام ليتلاءم والتطور الحاصل في بقية الانظمة الإدارية والاقتصادية والمالية بعد ان كان من المتعذر الوصول الى تقديرات كلية دقيقة للإنفاق الاستثماري ومن ثم اعتماد هذه التقديرات في عمليات اتخاذ القرارات وفي متابعة التنفيذ .

٢. عجز الموازنة التقليدية في إعطاء قياسات محددة لكفاءة الأداء الحكومي التي يمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء هذه الإدارات وتحديد المسؤوليات .

٣. توسع نشاط الدولة مما أدى الى زيادة في تركيب وتعقيد ما تؤديه من واجبات.

٤. تطور انظمة الرقابة وتخصص دوائر حكومية بهذه المهمة بعد ان كان من اختصاص دائرة الموازنة مما افسح المجال امام دائرة الموازنة لتؤدي دورا اخر ومهما هو القياس الانجازي بعد ان كان دورا ثانويا في ظل موازنة البنود إن ظهور الرقابة الداخلية على التصرفات المالية للإدارات الحكومية وصدور قوانين العمل والمشتريات والمخازن ساعد على التحقق من سلامة العمليات الانفلاقية بصورة مقبولة وهو ما قلل الاهتمام بالدور الرقابي لموازنة البنود ولفت الانظار الى المهمات الأخرى لنظام الموازنة، وفيها الجانب الأدائي.

٥. تزايد الحاجة لحساب ناتج النفقات العامة بمقياس ما استنفذت من تكاليف مما ادى الى الاهتمام بحجم ونوعية الاعمال المنجزة، وليس بحجم الاموال المستخدمة كما كان عليه الحال في الموازنة التقليدية كل هذا دفع الاهتمام بالآراء التي تدعو الى نظام موازنة يعنى بتحقيق هذه المهمة.

٦. اتجهت الدراسات والبحوث والنظريات الادارية الى ضرورة الإفادة من النتائج التي افرزتها التطورات العلمية في الإدارة العلمية في القطاع الخاص، والتي حققت الكفاءة في الأداء ودعت الى الربط بين مبدأ الكفاءة والموازنة بحساباتها من أهم الوسائل التي تساعد في تحقيق هذا المبدأ .(عصفور، ٢٠٠٩، ٦٩) (حسين، ٢٠٠٤، ٧).

خامساً :-إطار مقترح لتطبيق ناجح لموازنة البرامج والاداء في الوحدات الادارية الحكومية: موازنة البرامج والاداء لا تعمل بموجب أنظمة القطاع الحكومي التقليدية لان هذه الأنظمة لا تتفق مع

خصائص موازنة البرامج والأداء ولا توفر المتطلبات الأساسية التي تحتاجها موازنة البرامج والأداء للعمل مثل معلومات عن الأهداف و نتائج الانفاق الحكومي.

لقد تم صياغة هذا الإطار بالاعتماد على (SHAH, ٢٠٠٦; ١٣٧-١٧٦) و (Robinson and Last, ٢٠٠٩, ٤-٧) إذ حدد (Folscher, ٢٠٠٥, ٣٣) تقنيات الموازنة الحديثة التي لا تعمل لوحدها بشكل ناجح و إنما هي مرتبطة بنظرة إدارة الوحدات الإدارية الحكومية للموازنة كعملية مركزية بالإضافة الى Rbinson الذي يرى ان موازنة الاداء لا ينبغي ان ينظر اليها كمبادرة معزولة بل يجب ان ينظر اليها كجزء من مجموعة اوسع من الاصلاحات غالباً يشار اليها باسم الإدارة القائمة على النتائج التي تركز على النتائج المسلمة وبدرجة اقل على العملية الداخلية.

سادساً:- مكونات الإطار المقترح:

١- الانتقال الى الإدارة القائمة على النتائج:-

لما كان من الصعب تطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع العام في البلدان النامية في السنوات الماضية فهذه الموازنة يمكن ان تفشل للعديد من الاسباب لكن لا بد ان تنجح عندما تنظم الشروط الإدارية لها على وجه التحديد الحكومات لا تتمكن من وضع موازنة النتائج ما لم تدير موازنة للنتائج، الموازنات تتضمن معايير وتقاليد وثقافة وممارسات وعلاقات الإدارة في الوحدات الإدارية الحكومية و طريقة إدارة الموازنة الحكومية هي السبب في تحديث ممارسات الإدارة لإصلاح الموازنة هذا يمكن ان يوضح لماذا الموازنة التقليدية دامت لقرون في الحقيقة نظام الإدارة العامة نظام تقليدي يدير المدخلات وبالتالي فان موازنة البنود تخصص الموارد للمدخلات وتبعاً لذلك مادام يوجد نظام تقليدي فموازنة البنود تكون اكثر ملائمة وبالتالي فان التغيير من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء يتطلب تغييراً موازياً في نظام الإدارة العامة بما ان الموازنة ستعتمد على الإدارة من اجل النتائج والتي تنطلق من:- ١/ التركيز على النتائج ٢/ تحقيق مراقبة المدخلات المركزية:

فالتركيز على النتائج يعني باختصار التركيز على الاداء حيث الكفاءة والفاعلية بدل من الامتثال للقواعد واللوائح والربط بين الموارد والنتائج صممت الإدارة من اجل النتائج على التركيز على النتائج المسلمة و

بدرجه اقل على العملية الداخلية، بالإضافة الى ذلك تتطلب الإدارة القائمة على النتائج تغيير نظام المحاسبة في الوحدات الادارية الحكومية للمحاسبة المدراء عما يفعلون وليس كيف تفعل ذلك ومع ذلك التطبيق الفعال لنظام الإدارة من اجل النتائج يحتاج الى تعريف النتائج سواء من حيث المخرجات او النتائج وبعبارة اخرى عن اي نوع من النتائج سيكون المدراء العامين مسؤولين وتعرف المخرجات بانها السلع والخدمات المنتجة من قبل مدراء الدوائر او الموردين اما النواتج او النتائج فهي مخرجات الأنشطة الحكومية في الحقيقة التمييز بين المخرجات والنواتج حرج بالنسبة لمفاهيم الاعتمادات المالية والمحاسبية السبب الرئيسي لذلك هو ان المخرجات اسهل في القياس من النواتج او النتائج واسهل في تحميل المدراء مسؤولية السلع والخدمات المتفق عليها (المخرجات) بالإضافة الى التركيز على النتائج يتطلب تقليل الرقابة الداخلية على المدخلات كما يركز نظام الإدارة على النتائج على مبدأ بسيط هو ان المدراء لا يمكن ان يكونوا مسؤولين عن النتائج الا اذا كان لديهم حرية التصرف اي الانفاق او التوظيف ضمن الموازنة واختيار اماكن مكاتبهم ومشترياتهم علاوة على ذلك تقليل الرقابة المركزية لتمكين المدراء للعمل في وحداتهم باقصى فاعليه ممكنه حيث لم يعد يمكن ان يزعموا ان الاداء السيء يرجع الى حقيقة انهم ليسوا احرار في اختيار الاكثر كفاءه من المدخلات في تحقيق النتائج المطلوبة.

ب:- ادخال واستخدام معلومات الاداء في اعداد الموازنة:-

يتضح من القسم السابق ان الخطوة الاولى في موازنة البرامج والاداء تأتي جنباً الى جنب مع الادارة من اجل النتائج (ادارة الاداء) بالإضافة الى ذلك تحسين الرقابة على الانفاق وفعالية الوحدات الادارية الحكومية و ترجمة الاهداف الاستراتيجية والاولويات الى المخرجات او النتائج في موازنة البرامج والاداء فإدخال معلومات الاداء عملية اساسية في الموازنة وقد اثبتت تجارب الدول التي تفتقر لمعلومات اداء لن تكون قادره على تخصيص النتائج لان معلومات الاداء توضح مقاييس الاداء ويستخدم التقييم لربط تخصيص الموارد مع وحدات الاداء (عادتنا المخرجات) بالإضافة الى ذلك يتم استخدامها كمعلومات مساعده لغرض المحاسبة و الحوار مع اعضاء السلطة التشريعية والمواطنين بالشأن العام اتجاه الحكومة في الواقع ادخال معلومات الاداء يسهل اتخاذ القرارات الافضل حول الاستخدام الفعال للموارد وادارة

البرامج الحكومية و تخصيص الموارد وقرارات تحديد اولويات الانفاق وعلاوة على ذلك فان بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ذكرت عددا من الفوائد عن استخدام معلومات الاداء وهي :-

١/ تولد زياده التركيز على النتائج داخل الحكومة .

٢/ توفر معلومات أكثر عن أهداف الحكومة واولوياتها وكيف تساهم البرامج المختلفة في تحقيق هذه الاهداف.

٣/ تشجع على زياده التركيز على التخطيط .

٤/ تحسين الشفافية من خلال تقديم معلومات أكثر وأفضل الى البرلمانات والجمهور

٥/ لديها القدرة على تحسين ادارة البرامج والكفاءة .

وللفوائد المذكورة اعلاه فمن المهم دمج معلومات الاداء في عملية اعداد الموازنة.

ج :-تغيير شكل وهيكل الموازنة نحو المنهج القائم على الاداء:-

معلومات الاداء وحدها لا تكفي لتحسين الاداء يجب ان تستخدم في اتخاذ القرارات ومن اجل استخدام معلومات الاداء في صنع قرارات الموازنة فانه لا بد من دمجها في عملية الموازنة بطريقه واحده لدمج معلومات الاداء في اعداد الموازنة بتغيير شكل وهيكل الموازنة نحو منهج موجه للأداء وفي الحقيقة شكل موازنة البنود يتضمن بنود منفصله للإيفاد وللسفر والتجهيزات المكتبية والراتب وذلك لأنها تستهدف تسهيل التدقيق وهذا يجعل من الصعب ادراج اي نوع من المعلومات الاداء المتعلقة بالأداء بالتالي فان تنفيذ موازنة البرامج والاداء يتطلب تغيير التصنيفات التي تركز على وحدات التنظيم الاداري الى تصنيفات جديده (الهيكل و الشكل) تميل الى تركيز على النتائج و الاهداف

وقد غيرت بعض الدول هيكل وتصنيف الموازنة الى التركيز على المخرجات او النتائج مثل نيوزلندا و هولندا وبريطانيا غيرت هيكلها كجزء من مبادرتها لإدخال اساس الاستحقاق في عام ٢٠٠٠ استراليا غيرت هيكل موازنتها الى التركيز على النتائج ومنذ ١٩٨٠ نيوزلندا غيرت هيكل الموازنة الى التركيز على المخرجات وفي ٢٠٠١ غيرت هولندا شكل موازنتها للتركيز على المخرجات المطلوبة من الحكومة الهولندية على سبيل المثال الهيكل الجديد لموازنة الحكومة الهولندية يتضمن العناصر الآتية:-

- مقترح تشريعي :- يدمج الإيرادات والمصروفات لكل قسم.
- تركز الموازنة الجديدة على ثلاثة أسئلة سابقة و ثلاثة أسئلة لاحقة وهذه الأسئلة هي :-

(١) ما الذي نريد تحقيقه؟

(٢) ما هي الخطوات التي نتخذها لتحقيق ذلك ؟

(٣) ماذا يجب ان يكلف؟

الأسئلة اللاحقة:-

(١) هل انجازنا ما كنا نقصد؟

(٢) هل فعلنا ما يجب علينا لتحقيق ذلك؟

(٣) هل التكلفة كما توقعنا؟

د:- الانتقال الى اطار الموازنة متعددة السنوات ( اطار الانفاق متوسط الاجل):-

الافق التقليدي للموازنة سنه واحد وهذا لا يناسب موازنة البرامج و الاداء بما ان النتائج غالبا ما تستغرق سنوات لتحقيق خاصه عندما تشمل التدخل الاجتماعي من جانب الحكومة لذلك بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي طبقت موازنة البرامج والاداء اعتمدت اطار الموازنة متعددة السنوات و في الواقع شكل اطار الموازنة متوسطة الاجل هي الاساس لتحقيق الاندماج المالي او ضبط اوضاع المالية العامة داخل هذا الاطارات يتم ادراج اهداف الدولة السيادية متوسطة الاجل فيما يتعلق بمستوى الاهداف مثل حجم الإيرادات الإجمالية و النفقات الإجمالية و العجز والفائض و الديون ان الاهداف المالية ثابتة ضمن سياق الاهداف متوسطة الاجل شهدت تحقيق نتائج مالية معينة على مدى عدد من السنوات على المدى القصير (سنة واحدة) ولان شكل الموازنة التقليدية لا يساعد في مراقبه مستوى عالي من الاهداف المالية بالإضافة الى ذلك فان اطار الموازنة لعدة سنوات يمكن مدراء الوحدات ليكونوا في مركز افضل لتخطيط لعملياتهم وبشكل منطقي واستراتيجي حيث يكون لديهم مستوى معين يدل على التمويل الى ما بعد سنة مالية تطبيق اطار الموازنة متعددة السنوات يمكن ان يتفاوت من بلد الى اخر اخذاً بالاعتبار الحاجات المحلية على سبيل المثال السويد توظف اطار الموازنة متعددة السنوات كأساس لعملية الموازنة

السنوية حيث لديها افق زمني لمدة ثلاث سنوات اي موازنة العام القادم و التي تليها عامين متتاليين و يوفر اطار الموازنة متعددة السنوات الربط بين اهداف السياسة المالية للحكومة السويدية في اطار الاقتصاد الكلي وتطبيقاتها في سياق تشغيلي تعمل على تحديد وتتالي المستويات المستوى الاول افصح الحكومة السويدية عن اهداف السياسة المالية في مجال الاقتصاد الكلي اي مستوى من الفائض والعجز باعتبار النسبة المئوية من الناتج المحلي الاجمالي في المستوى الثاني تترجم هذه الاهداف الى الحد الاقصى للأنفاق الكلي على اساس استراتيجيات اقتصادية معينه والمستوى الثالث الحد الاقصى للأنفاق الكلي والمزيد من التحليل موقع الموازنة متعددة السنوات يمثل نقطة البداية في الموازنة السنوية فهي تحدث المعلومات لكل سنتين في الاطار متعددة السنوات وزارة المالية السويدية تبدأ بإعادة النظر في الافتراضات الاقتصادية لمعرفة اذا كانت الافتراضات الاقتصادية المطبقة تبقى صالحه لسنوات متعددة بالإضافة الى ذلك والاكثر اهمية في موازنة البرامج والاداء ربط الاهداف مع الموارد بوصفها الغرض الاساسي من عمليه الموازنة ربط ما تريد الحكومة تحقيقه للمجتمع مع الموارد اللازمة للإنجاز وبعبارة اخرى موازنة البرامج والاداء تركز على الأسئلة الرئيسية الآتية:-

ما تفعله الحكومة ولماذا؟ وليس فقط كم يكلف وكيف سيتم تمويل ذلك في هذا السياق وبالتالي فإنه يمكن استنتاج ان المنهج متعدد السنوات اساسي لعمليه اعداد موازنة البرامج والاداء لأنه يساعد في:-

١/ تحديد الاشياء الاكثر اهمية التي تريد الحكومات تحقيقها للمجتمعاتها.

٢/ انشاء اطر زمنية مناسبة و مسؤوليه تنظيميه لتحقيق الاهداف .

٣/ تخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ البرامج والمشاريع علاوة على ذلك اعداد الموازنات على اساس الاداء يتناسب بطبيعة الحال مع اطار الموازنة متوسطة الاجل حيث اهداف اطار الموازنة متوسطة الاجل لتحسين تحديد اولويات الانفاق .

ه:- اعلى اسفل في اعداد الموازنة:-

كما لوحظ ان منهج من الاسفل الى الاعلى له العديد من العيوب والعيب الاكثر اهمية في الاسفل الى الاعلى هو انه من الصعب عكس اولويات السياسة كما يقود من الاسفل الى الاعلى الى أن

التخصيصات تنشأ في نهاية العملية أساساً الأمر الذي يعكس أولويات السياسة والأهداف الاستراتيجية في نظام الموازنة وهي واحدة من أهم متطلبات تنفيذ موازنة البرامج والأداء وبالتالي يتم الآن استبدال المنهج إلى منهج حديث من الأعلى إلى الأسفل في صياغة الموازنة فمنهج أعلى أسفل رائع في الممارسة العملية في ضبط أوضاع المالية العامة نقطة الانطلاق (أعلى إلى الأسفل) هو للحكومة اتخاذ القرارات بشأن المستوى الإجمالي للنفقات و يقسم هذا المجموع بين الوزارات بشكل فردي النقطة الأساسية أن كل وزارة لديها الحد المقرر مسبقاً بشأن مدى ما يمكن أن تنفق بمجرد اتخاذ هذا القرار من قبل الحكومة هنا وزارة المالية تتوقف عن المشاركة في تفاصيل اعتمادات موازنة كل وزارة وتهتم فقط بالمستوى الإجمالي لتخصيصات الانفاق للوزارة و ليس الاعتمادات الداخلية في كل وزارة فالاعتمادات الداخلية لكل وزارة تعالج من قبل الوزير نفسه (المسؤول عن الوزارة) يعتبر كل وزير وزير ماليه خاص بوزارته فكل وزارة لديها المبلغ الإجمالي وكل وزير يستطيع إعادة تخصيص اعتمادات الموازنة بين أقسام وبرامج وزارته المختلفة هذا المنهج يعطي كل وزير رقابة أكبر على مقترحات موازنة وزارته بهذه الطريقة كل الوزراء بموقع يمكنهم من تحديد واختيار مستوى أولوية كل برامج الموازنة للحصول على التمويل المناسب وفق لذلك .

و:- تحديث النظام المحاسبي الحكومي:-

بالإضافة إلى المكونات المشار إليها سابقاً عدم وجود نظام محاسبي حكومي مناسب ربما يعوق تطبيق موازنة البرامج والأداء إذا يجب أن يكون نظام الموازنة متكامل مع نظام المحاسبة الذي يستخدم لتنفيذ الموازنة بالتالي فإنه ينبغي أن يكون الأساس الذي بموجبه يتم إعداد الموازنة يتفق مع أساس المحاسبة المستخدم بالتالي إصلاح الموازنة يجعل إصلاح المحاسبة لا مفر منه فالانتقال من الموازنة القائمة على المدخلات إلى الموازنة القائمة على المخرجات يتطلب تحديد المخرجات التي سيتم استخدامها بوصفها أساساً للتخصيص الاعتمادات أحد الأبعاد الرئيسية لموازنة البرامج والأداء هو تكلفه المخرجات المقدمة في محاولة لربط الموارد المتاحة بالمخرجات (النتائج) فمن المهم قياس التكلفة الكاملة للموارد المرتبطة بالإنتاج أو المخرجات المقدمة و في الحقيقة المحاسبة على الأساس النقدي لا يمكن من مقياس تكلفه

الانتاج او المخرجات التحديث يتطلب تطبيق اساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الهدف الرئيسي من اعتماد اساس الاستحقاق تهيئة حقيقه اكثر شفافية للحكومة ،علاوة على ذلك اعتماد المحاسبة اساس الاستحقاق في كل من الايرادات والنفقات في الوحدات الحكوميه يؤدي الى الحصول على المعلومات الصحيحة المطلوبة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الاداء وبناءً على ذلك اعتماد اساس الاستحقاق في الوحدات الادارية الحكومية يتيح للحكومة فرصه لتطوير لنظام الموازنة ويقدم معلومات مفيدة يمكن ان تلبي احتياجات وظائف او مهام الموازنة.

الهدف الرئيسي في الإدارة القائمة على النتائج هو تحمل المدراء مسؤوليه النتائج او المخرجات في حين يتم تقليل الرقابة على المدخلات في هذا السياق فانه من المتوقع ان يكون المدراء مسؤولين عن كل الكلف المرتبطة بالنتائج والمخرجات المنتجة وليس فقط النفقات النقدية الفورية

ان اساس الاستحقاق يتيح هذه التكاليف كاملة وبالتالي دعم صنع القرار الفعال والكفوء من قبل المدراء و هذا بدوره سيساعد المدراء في ادارة موازنتهم بطريقة كفوءة وفعالة وعلاوة على ذلك فان العديد من الكتاب المهتمين في اصلاح القطاع العام يوافقون على التكامل والاتساق بين نظام الموازنة ونظام المحاسبة فمثلاً شيك يذكر ان نظام المحاسبة ونظام الموازنة يحتاج ان يكونوا على نفس الاساس لتجنب احتمال تعارض الاهداف لذلك الحكومة يجب ان تكون مدركة للعلاقة الخاصة بين نظام الموازنة ونظام المحاسبة الذي سيستخدم لتنفيذ ذلك ببساطه يقال ان الموازنة و المحاسبة يسيران يد بيد .

ز :-تطوير نظام مناسب لقياس الاداء:-

بعد ادخال المعلومات المتعلقة بالأداء في عملية اعداد الموازنة واستخدامها في صنع القرار وتخصيص الموارد ينبغي ان يكون هناك نظام قياس اداء مصمم جيداً حيث يعتبر تطوير نظام قياس الاداء ضروري لتحصيل وتحليل و الابلاغ عن البيانات التي تتعقب الموارد المستخدمة في عملية الانتاج وما اذا كانت تحققت النتائج المحددة من قبل الحكومة اساساً ومقاييس الاداء مطلوبة للتقييم ما اذا كانت الوحدات الحكومية حققت النتائج المتوقعة في ما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية ومع ذلك قياس اداء الوحدات الحكومية يعتبر قضيه معقده فالحكومة تؤدي نشاطات مختلفة مثل التعليم والرعاية والدفاع والصحة

..... الخ نتائج انجاز تلك الاعمال تكون مختلفة لذلك فان تقدير القيمة التي تم انشاؤها يستلزم خبرة تقنيه متخصصة فمخرجات كل وحده حكومية تتطلب نظام قياس اداء مناسب مع مقاييس مناسبة.

اساساً مقياس الاداء الفعال في الوحدات الادارية الحكومية ينبغي ان يوجه بواسطه البديهيّات التالية:-

- يجب ان يكون قيمة (مستندا للقيمة) للهدف او القاعدة التي تعكس انجاز اهداف طويلة الاجل ويجب ان لا يحظى بالقبول بوصفه حلا (قائماً بذاته) والمكافاة و الحوافز يجب ان تكون مرتبطة بالأداء.

- مقياس الاداء يجب ان يكون مستند الى القيمة فالتركيز على المفهوم النسبي للقيمة المضافة الى الوحدات الادارية الحكومية التي يجري تنظيمها وتدار وفقاً لخطه استراتيجية وضعت بشكل جيد مع تعريف النتائج القابلة للقياس هذه النتائج تبرر الغرض الاساسي لتلك الوحدات الحكومية.

- مقياس الاداء يعكس انجاز اهداف طويله الاجل فمقياس الاداء يجب ان يصمم لمساعدة الوحدات الادارية الحكومية.

- مقياس الاداء لا تنتج بحد ذاتها مستويات اعلى من الكفاءة والجودة والفعالية ويتم تحقيق ذلك عن طريق قرارات اعاده التخصيص او اعاده تعيين الموارد وتحسين طرق العمل واعتماد أفضل الممارسات و تعديل ما يلزم من الاولويات المهمة ومع ذلك نظام قياس الاداء يستطيع توفير بعض البيانات لتسهيل اعاده توظيف الموارد.

- ربط المكافاة بالأداء :- لنجاح الوحدات الادارية الحكومية نحتاج الى مقاييس محددة بعناية وهذا ينطوي على عملية منظمة لربط اهداف الحكومة بعوامل النجاح الأساسية ومقاييس الاداء المرتبطة بها تظهران سلوك المدراء التنفيذيين وترتبط مباشرةً بمعايير الاداء التي تقيم مساهماتهم هذا الراي صحيح ويؤكد قيمه الحوافز المرتبطة بتقييم الاداء اذن مقاييس الاداء ينبغي ان توفر ما يلي:-

- معلومات لتسهيل المحاسبة.

- وسيله لتحديد المجالات التي تحتاج الى مراجعة.

- وسيله لرقابة سياسة التنفيذ ونجاحها.

- معلومات عن تحسين الإنتاجية المحتملة للوحدات الادارية الحكومية .

-المساعدة في تخصيص الموارد في عملية اعداد الموازنة من خلال توفير وسائل تخصيص التمويل بين الاحتياجات المتنافسة على اساس الاولويات تكلفه الاداء/ المنفعة بدلا من التاريخ السابق.

- اداء قوي للإدارة الداخلية في الوحدات الادارية الحكومية لانها تقيم المدراء مع فكره عن مدى كفاءتهم وتفسر مجالات ضعف الاداء وفضلاً عن تحديد العامل الكفو استنادا الى مناقشة المكونات المذكورة اعلاه فإنه يمكن استنتاج ان موازنة البرامج والاداء تتسق مع الإطار المقترح لتنفيذ الناجح لموازنة البرامج والاداء في الوحدات الادارية الحكومية.

#### المبحث الثالث: الجانب العملي:

تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة مكونة من ٦٠ شخص وتم استرجاع ٥٠ استمارة أي بمعامل ردد ٨٣,٣٣% والفئات التي وزعت عليها الاستمارة هي:- التنفيذيون (م. محاسب ، محاسب ، م. مدير حسابات ،مدير حسابات ، م. حسابات اقدم) والرقابيون (مراقب حسابات ،مراقب حسابات اقدم ،مدير الرقابة والتدقيق الداخلي) في الجامعات والمستشفيات الحكومية وفيما يلي خصائص مجتمع البحث:-

اولاً:-معلومات عامة عن افراد عينة البحث:

(١) عدد سنوات الخبرة:- يبين الجدول رقم (١) عدد سنوات الخدمة لأفراد مجتمع البحث وقد شكل الذين لديهم خدمة ٢١ فأكثر ٥٢,٠% وهي النسبة الاعلى وهم من التنفيذيين والرقابيين وهذا يثبت ان مجتمع البحث من ذوي الخبرة والممارسة العملية تليها الذين لديهم من ٥-١٠ بنسبة ٣٦,٠% واغلبهم من التنفيذيين وهذه الخدمة ليست بقليلة في تنفيذ الحسابات.

## جدول (١)

توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

| سنوات الخدمة | العدد | النسبة المئوية |
|--------------|-------|----------------|
| ١٠-٥         | ١٨    | ٠,٣٦           |
| ١٥-١١        | ١     | ٠,٠٢           |
| ٢٠-١٦        | ٥     | ٠,١            |
| ٢١ فأكثر     | ٢٦    | ٠,٥٢           |
| المجموع      | ٥٠    | ١٠٠            |

(٢) المؤهل العلمي:- يبين الجدول رقم (٢) ان ٢٢% من عينة البحث حاصلين على شهادة الدكتوراه او مايعادلها و ٣٢% حاصلين على شهادة الماجستير و ٣٤% حاصلين على شهادة البكالوريوس، و ١٢% فقط دبلوم .

## الجدول (٢) المؤهل العلمي للعينة

| المؤهل العلمي         | العدد | النسبة المئوية |
|-----------------------|-------|----------------|
| دكتوراه او ما يعادلها | ١١    | ٠,٢٢           |
| ماجستير او ما يعادلها | ١٦    | ٠,٣٢           |
| بكالوريوس             | ١٧    | ٠,٣٤           |
| دبلوم                 | ٦     | ٠,١٢           |
| المجموع               | ٥٠    | ١٠٠            |

ثانياً:- صدق وثبات الاستبانة:

يقصد بصدق الاستبانة ان تقيس أسئلة الاستبانة ما أعدت لقياسه، وقد تم التحقق من صدق الاستبانة من خلال التالي:

- ١) الاستبانة من وجهة نظر المحكمين: عُرضت الاستبانة بصورتها الأولية على مجموعة من المحكمين التي تتألف من أعضاء الهيئة التدريسية في الكلية التقنية الإدارية/كوفة، قسم المحاسبة وإدارة الاعمال . وقد طُلب من الاعضاء إبداء آرائهم في مدى مناسبة كل العبارات لقياس ما وضعت لأجله ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، وكفاية العبارة لتغطية كل محور من محاور البحث، بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها المحكمون تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمين.
- ٢) صدق الاتساق الداخلي: تم حساب الاتساق لفقرات الاستبيان، وذلك بحساب معاملات الارتباط (معامل بيرسون للارتباط) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، ويبين الجدول رقم (٣) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠١) حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من (٠,٠١) وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (٣) معاملات الارتباط (معامل بيرسون للارتباط) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور

| ت | الفقرات                                                  | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|----------------------------------------------------------|----------------|-------------------|
|   | المحور الاول:- موازنة البنود                             |                |                   |
| ١ | توفر تقديرات دقيقة                                       | ٠,٩٥٤          | * ٠,٠٠٠٠          |
| ٢ | تظهر التكلفة الحقيقية للبرامج والانشطة                   | ٠,٩٧٣          | * ٠,٠٠٠٠          |
| ٣ | تمكن من التخطيط لأنشطة وبرامج لسنوات مقبلة               | ٠,٩٤٣          | * ٠,٠٠٠٠          |
| ٤ | تقوم بربط التخصيصات بأهداف الوحدة                        | ٠,٩٧١          | * ٠,٠٠٠٠          |
| ٥ | تربط مراكز المسؤولية بالإيرادات والنفقات                 | ٠,٩٣٠          | * ٠,٠٠٠٠          |
| ٦ | تعتمد على الاساس النقدي الذي لا يظهر حقيقة المركز المالي | ٠,٩١٥          | * ٠,٠٠٠٠          |

|   |       |                                                                    |
|---|-------|--------------------------------------------------------------------|
|   |       | المحور الثاني: - تطبيق موازنة البرامج والاداء سيؤدي الى:-          |
| ١ | ٠,٩٨١ | ضبط حجم النفقات وترشيدها                                           |
| ٢ | ٠,٩٦٢ | تحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة                                 |
| ٣ | ٠,٩٦٥ | اتخاذ قرارات رشيدة في الوحدات                                      |
| ٤ | ٠,٩٦٤ | تقييم اداء الوحدات الحكومية                                        |
| ٥ | ٠,٩٤٧ | تقييم اداء المدراء                                                 |
| ٦ | ٠,٩٦٠ | اظهار التكلفة الحقيقية للبرامج والانشطة                            |
| ٧ | ٠,٨   | تقديم خدمات افضل للجمهور                                           |
| ٨ | ٠,٩٠  | تحليل الانحرافات واستخدامها كوسيلة لقياس الاداء                    |
|   |       | المحور الثالث :- تطبيق موازنة البرامج والاداء يحتاج الى اطار مقترح |
| ١ | ٠,٩٦٦ | الانتقال الى الادارة القائمة على النتائج                           |
| ٢ | ٠,٩٧٨ | ادخال واستخدام معلومات الاداء في اعداد الموازنة                    |
| ٣ | ٠,٩٨٣ | تغيير شكل وهيكل الموازنة نحو المنهج القائم على الاداء              |
| ٤ | ٠,٩٥٦ | الانتقال الى اطار الموازنة متعددة السنوات                          |
| ٥ | ٠,٩٦٤ | الانتقال الى منهج اعلى اسفل في اعداد الموازنة                      |
| ٦ | ٠,٩٥٣ | الانتقال الى تطبيق اساس الاستحقاق                                  |
| ٧ | ٠,٩٣٧ | تطوير نظام مناسب لقياس الاداء                                      |

الارتباط دال احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha=0,01$

(٢) الصدق البنائي: يبين الجدول رقم (٢) معاملات الارتباط بين كل محور من محاور البحث مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، والذي يبين إن كل معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠,٠١.

جدول (٤) معامل الارتباط بين كل محور من محاور البحث مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

| ت | الفقرات                                | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|----------------------------------------|----------------|-------------------|
| ١ | المحور الاول:- موازنة البنود           | ٠,٦٤٧          | * ٠,٠٠٠           |
| ٢ | المحور الثاني:- موازنة البرامج والاداء | ٠,٩٦٧          | * ٠,٠٠٠           |
| ٣ | المحور الثالث:- الاطار المقترح         | ٠,٩٤٩          | * ٠,٠٠٠           |
|   | جميع محاور الاستبيان                   | ٠,٨٥٤          | * ٠,٠٠٠           |

\* الارتباط دال إحصائيا عند  $\alpha \leq 0,01$

يبين الجدول رقم (٤) ان جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبيان دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha = 0,01$ ، وبذلك تعتبر محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

(٣) ثبات الاستبانة: يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وتم قياس الثبات باستخدام معامل الفا كرونباخ ، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٥) :

جدول (٥) معامل ألفا كرونباخ

| الفقرات                                                           | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|-------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------|
| المحور الاول:-موازنة البنود                                       | ٠,٩٧٠          | * ٠,٠٠٠٠          |
| المحور الثاني: - تطبيق موازنة البرامج والاداء                     | ٠,٩٨٠          | * ٠,٠٠٠٠          |
| المحور الثالث:- تطبيق موازنة البرامج والاداء يحتاج الى اطار مقترح | ٠,٩٦٩          | * ٠,٠٠٠٠          |
| جميع محاور الاستبيان                                              | ٠,٩٧٣          | * ٠,٠٠٠٠          |

\* الارتباط دال إحصائيا عند  $\alpha \leq 0,01$

يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (٥) ان قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل من محور، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والاجابة على اسئلة الدراسة واختبار الفرضيات.

ثالثا: تحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات

المحور الاول:-موازنة البنود :-

| ت | الفقرات                                | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه العينة  |
|---|----------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|
| ١ | توفر تقديرات دقيقة                     | ١,٥٤            | ٠,٧٨              | غير موافق جدا |
| ٢ | تظهر التكلفة الحقيقية للبرامج والانشطة | ١,٥٤            | ٠,٨٥              | غير موافق جدا |
| ٣ | تمكن من التخطيط                        | ١,٤٢            | ٠,٨٣              | غير موافق جدا |

|   |                                                          |      |                            |                |
|---|----------------------------------------------------------|------|----------------------------|----------------|
|   |                                                          |      | لأنشطة وبرامج لسنوات مقبلة |                |
| ٤ | تقوم بربط التخصيصات بأهداف الوحدة                        | ١,٥٤ | ٠,٩٤                       | غير موافق جداً |
| ٥ | تربط مراكز المسؤولية بالإيرادات والنفقات                 | ١,٧٤ | ١,١٥                       | غير موافق جداً |
| ٦ | تعتمد على الأساس النقدي الذي لا يظهر حقيقة المركز المالي | ١,٣  | ٠,٦١                       | غير موافق جداً |

بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور ١,٥١ وهو أقل من الوسط الفرضي البالغ ٣ وبانحراف معيار ٠,٨٨ وهذا يشير إلى أن اتجاه العينة غير موافق وبذلك تم اثبات الفرضية الأولى (لا يؤدي استخدام موازنة البنود إلى كفاءة وفاعلية في تخصيص الموارد واستخدامها في الوحدات الحكومية).

المحور الثاني:- تطبيق موازنة البرامج والأداء سيؤدي إلى:-

| ت | الفقرة                             | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه العينة |
|---|------------------------------------|-----------------|-------------------|--------------|
| ١ | ضبط حجم النفقات وترشيدها           | ٤,١٢            | ١,٢١              | موافق        |
| ٢ | تحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة | ٤,٣٢            | ١,٠٧              | موافق جداً   |
| ٣ | اتخاذ قرارات رشيدة في الوحدات      | ٤,٣             | ١,١٩              | موافق جداً   |
| ٤ | تقييم أداء الوحدات الحكومية        | ٤,٢٢            | ١,٠١              | موافق جداً   |

|   |                                                 |      |      |            |
|---|-------------------------------------------------|------|------|------------|
| ٥ | تقييم أداء المدراء                              | ٤,٥٤ | ٠,٩٢ | موافق جداً |
| ٦ | إظهار التكلفة الحقيقية للبرامج والأنشطة         | ٤,٤٢ | ١    | موافق جداً |
| ٧ | تقديم خدمات أفضل للجمهور                        | ٤,٦  | ٠,٤٩ | موافق جداً |
| ٨ | تحليل الانحرافات واستخدامها كوسيلة لقياس الأداء | ٤,٢  | ١,٠٨ | موافق جداً |

بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور ٤,٣٤ وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ ٣ وبانحراف معياري ١,٠٣ وهذا يعني أن اتجاه العينة نحو موافق جداً وهذا يثبت الفرضية الثانية (تطبيق موازنة البرامج والأداء سيؤدي إلى التركيز على التخطيط والأهداف وقياس الأداء) المحور الثالث :- تطبيق موازنة البرامج والأداء يحتاج إلى إطار مقترح :-

| ت | الفقرة                                                 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه العينة |
|---|--------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------------|
| ١ | الانتقال إلى الإدارة القائمة على النتائج               | ٤,٤٤            | ١,٠٦              | موافق جداً   |
| ٢ | إدخال واستخدام معلومات الأداء في أعداد الموازنة        | ٤,٣٢            | ١,٠٥              | موافق جداً   |
| ٣ | تغيير شكل وهيكل الموازنة نحو والمنهج القائم على الأداء | ٤,٢٤            | ١,٤١              | موافق جداً   |
| ٤ | الانتقال إلى إطار الموازنة متعددة السنوات              | ٤,٦             | ٠,٦٦              | موافق جداً   |
| ٥ | الانتقال إلى منهج أعلى أسفل في أعداد الموازنة          | ٤,٠٨            | ١,٢٥              | موافق        |

|   |                                   |      |      |            |
|---|-----------------------------------|------|------|------------|
| ٦ | الانتقال الى تطبيق اساس الاستحقاق | ٤,٧  | ٠,٦٤ | موافق جداً |
| ٧ | تطوير نظام مناسب لقياس الاداء     | ٤,٧٢ | ٠,٥٣ | موافق جداً |

بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور ٤,٤٤ وهو اعلى من الوسط الفرضي البالغ ٣ وبأنحراف معياري ١,٠٢ وهذا يعني ان اتجاه العينة نحو موافق جدا وهذا يثبت الفرضية الثالثة (الاطار المقترح يؤدي الى تسهيل تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الادارية الحكومية).

#### الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً:- الاستنتاجات:-

١. موازنة البرامج و الاداء تشير الى العلاقة التشابكية بين المدخلات والمخرجات .
٢. تركز على النفقات وتوفير البيانات التي يمكن استخدامها لتقييم تلك المخرجات.
٣. غياب الظروف الملائمة والبيئة لتحسين الاداء والشفافية والمساءلة على اساس النتائج ستعيق تنفيذ موازنة البرامج والاداء.
٤. عندما تكون لدى الحكومة ادارة للنتائج ستمكن من اعداد موازنة لنتائج .
٥. استخدام معلومات الاداء في الموازنة يمكن من صنع قرارات تساهم في تحقيق اهداف الموازنة بتحسين كفاءه الانتاج وكفاءه التخصيص وحتى الانضباط المالي الكلي.
٦. اطار الموازنة متعددة السنوات يقدم فهم اذا يتيح اطار متعدد السنوات للحكومة تحديد مغزى اهدافها مع اطر زمنية واقعيه لاستكمالها بناءً على ذلك فانه يدعم صحة التزامات الحكومة طويله الاجل من خلال النظر الى ما بعد فتره سنه واحده لتمويل البرامج التشغيلية والتحسينات الرأسمالية بالإضافة الى ذلك يحتفظ بالرقابة المالية التي تقدمها الموازنات السنوية ويوفر الوقت والجهد في اعداد الموازنات السنوية.
٧. تطبيق موازنة البرامج والاداء يحتاج الى نظام محاسبي يوفر تكلفه المخرجات التي تستخدم للربط بين الموارد والنتائج.
٨. استخدام نظم القطاع الحكومي التقليدية يؤدي الى عدم تحديد اهداف الجهات الحكومية بوضوح ولا تتم

الإشارة الى العلاقة بين الانفاق والنتائج .

ثانياً:- التوصيات:-

١. النظر الى موازنة البرامج والاداء باعتبارها جزءا من مجموعة من الاصلاحات .
٢. تطبيق اساس الاستحقاق مع موازنة البرامج والاداء.
٣. الانتقال من الموازنة القائمة على المدخلات الى الموازنة القائمة على المخرجات.
٤. ادخال الموظفين دورات تدريبية لكي يكون هنالك فهم واسع لتطبيق الموازنة.
٥. الاهتمام بمقاييس الاداء.
٦. تطبيق تبويب يتلاءم مع موازنة البرامج والاداء.
٧. اصدار الاطار المقترح في البحث لتسهيل تنفيذ موازنة البرامج والاداء.

### المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

▪ الرسائل والاطاريح:-

- (١) ابو العجين ،طارق يوسف. "تحليل الموازنة التطويرية للهيئات المحلية الكبرى في قطاع غزة في الفترة ٢٠٠١-٢٠٠٥"،رسالة ماجستير ،كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ،غزة، ٢٠٠٧.
  - (٢) الاسعد، الاء مصطفى عبد القادر محمد. "أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام، دراسة تحليلية"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٧.
  - (٣) البغدادي، احمد محمد علي. "النظام المحاسبي في ظل التطورات الجديدة الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد ٩٥ لسنة"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
- الدوريات والبحوث:-
- . البذور، جمال " منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات"، بحث مقدم الى ملتقى الجامعات العربية، دمشق، سوريا ٢٠٠٤.
- . البغدادي، احمد محمد علي. "النظام المحاسبي في ظل التطورات الجديدة الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد ٩٥ لسنة"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
- . حسين، إسماعيل . "موازنة البرامج والاداء"، بحث مقدم الى ملتقى الجامعات العربية، دمشق، سوريا ٢٠٠٤.

- . سلوم، حسن عبد الكريم، المهاني، محمد خالد. (الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٦٤، ٢٠٠٧.
- . شكاره، موفق عباس، "أصلاح نظام الموازنة العامة المعدة بالأهداف" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٨، العدد ٦٩، ٢٠١٤.
- . عبيد، قاسم جاهل، "مقترح إعداد موازنة تقليدية مختلطة في الوحدات الحكومية الخدمية دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية وكلياتها" مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ٣٤، ٢٠١٢.
- . الهلالي، مصطفى حسين، "تصنيف الموازنات الحكومية ودورها في إبراز أداء الحكومات وتقييم الأداء" ٢٠٠٢.
- الكتب:-
- . احمرو، اسماعيل حسين. "المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة"، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣.
- . عصفور، محمد شاكر. "أصول الموازنة العامة"، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ٢٠٠٩.
- ثانياً: المراجع الانكليزية:-
- . Freeman , Robert J. Shoulders , Craig D .Allison ,Gregory. Patton ,Terry& Smith ,Robert " Governmental And Non Profit Accounting " ٨<sup>th</sup> .Ed. New Jersey, Pearson Education Inc., ٢٠٠٩.
- . Robinson, Marc. Last, Duncan" A Basic Model of Performance-Based Budgeting" INTERNATIONAL MONETARY FUND Fiscal Affairs Department , ٢٠٠٩.
- . Shah, Anwar, "budgeting and budgetary institutions" The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank, Washington , ٢٠٠٧.