

## استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية بحث تطبيقي في جامعة المثنى - العراق

سعود جايد مشكور العامري<sup>a\*</sup> ، حيدر عباس عيد العطار<sup>b</sup> ، حيدر لايد متعب الخزعلي<sup>c</sup>  
جامعة المثنى / كلية الادارة والاقتصاد

ملخص	معلومات المقالة
<p>تمثل موازنة البرامج والأداء نظاماً لأعداد موازنة مالية تتضمن جميع النفقات التي يتعين أن تخصص لكل سنة مالية جديدة. تبدأ الموازنة من كل وظيفة داخل الوحدة الحكومية تحلل وفقاً لاحتياجاتها وتكاليفها. ثم يتم إعداد الموازنة على أساس متطلبات المرحلة القادمة دون النظر إلى زيادة الموازنة أو نقصانها عن سابقتها. تساعد موازنة البرامج والأداء على تخفيض التكاليف من خلال تجنب الزيادة أو النقصان الحاصل في موازنة الفترة السابقة، غير أن عملية إعداد موازنة البرامج والأداء تستغرق وقتاً أطول من الموازنة التقليدية أو موازنة البنود، لكن ذلك لا يعد عقبة تحول دون إعدادها وتطبيقها. يهدف إلى تطوير نظام الموازنة في الوحدات الحكومية من خلال استخدام نظام موازنة البرامج والأداء بوصفها أداة للتخطيط والرقابة على الفعاليات والأنشطة وإجراء التطبيقات الضرورية لتنفيذ تلك الموازنة، ومن ثم التقليل من الهدر في المال العام عن طريق تخفيض النفقات العامة غير الضرورية. أجري هذا البحث في إحدى الوحدات الحكومية في مدينة السماوة - العراق وهي جامعة المثنى لاستطلاع آراء عينة من المحاسبين والمدققين ومسؤولي الوحدات والأكاديميين المتخصصين المنتسبين إلى تلك الوحدة الحكومية، وكذلك استخدام المنهج التجريبي العملي في إحدى تشكيلات هذه الوحدة لمعرفة مدى تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في إحدى الوحدات الفرعية. أظهرت نتائج الدراسة من خلال التحليل الإحصائي أن هنالك قبول تام من قبل أفراد العينة لأهمية تبني وتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء، كذلك أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية بان هنالك فائدة كبيرة تحصل عليها الوحدات الحكومية الفرعية من خلال استخدام نظام موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة على استخدام الموارد المتاحة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها يتمثل في ضرورة الانتقال بعملية إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية من الموازنة التقليدية (موازنة البنود) إلى موازنة البرامج والأداء وتطبيقها فعلاً، إذ أنها تتمتع بخواص عدة من أبرزها خاصية المرونة، وعملياتها عادة ما تكون مركزة وتسعى إلى تخفيض التكاليف فضلاً عن تنفيذها يكون أكثر دقة ومن ثم تعد أداة لتقييم الأداء والتخطيط المالي للوحدات الحكومية وكذلك تقويم أداء الإدارات الحكومية والعاملين فيها.</p>	<p>تاريخ البحث الاستلام : 2018/4/8 تاريخ التعديل : دون تعديل قبول النشر : 2018/5/10 متوفر على الأنترنت : 2018/12/26</p> <p>الكلمات المفتاحية : موازنة البرامج والأداء التخطيط الرقابة تخفيض التكاليف الوحدات الحكومية</p>

© 2018 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

### Abstract

The program and performance budget represents a system of financial budgeting that includes all expenditures that must be allocated for each new financial year. The budget of each function within the government unit begins to be analyzed according to its needs and costs. Then the budget is prepared on the basis of the requirements of the next stage without considering the increase or decrease of the previous budget. Program and performance budgeting helps reduce costs by avoiding the increase or decrease in the budget of the previous period, but the process of preparing the program budget and performance takes longer than the traditional budget or budget items, but this is not an obstacle to the preparation and implementation. The aim of this study is to develop the budget system in government units through the use of the program and performance budget system as a tool for planning and monitoring activities and activities and to implement the necessary applications to implement this budget, thereby reducing the waste of public money by reducing unnecessary public expenditures. This study was conducted in one of the government units,

\*  
Corresponding author : G-mail addresses : Saoudmashkour@gmail.com.

Iraq, Al-Muthanna University, in Samawah City, to survey the opinions of a sample of accountants, auditors, unit officers and specialized academics affiliated with that government unit, as well as the use of the practical experimental approach in one of the formations of this unit, sub-units. The results of the study showed that there is complete acceptance by the sample members of the importance of adopting and implementing the system of budget of programs and performance. The results of the applied study also showed that there is great benefit to the sub-government units through the use of the program and performance budget system for the planning and control of the use of resources available. The study has reached a number of recommendations, the most important of which is the need to move the process of preparing budgets in government units from the traditional budget (budget items) to the budget of programs and performance and its application already, as it has several characteristics, notably the feature of flexibility, cost reduction as well as implementation is more accurate and is therefore a tool for assessing the performance and financial planning of government units as well as evaluating the performance of government departments and their employees.

## المقدمة

وعليه يمكن اعتبار نظام موازنة البرامج والأداء (BPP) بأنه برنامج عمل إداري منظم يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة ويسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج. وتتضمن هذه الدراسة بالإضافة إلى المنهجية ثلاثة مباحث، المبحث الأول يستعرض موازنة البرامج والأداء، ويتطرق المبحث الثاني إلى وصف موازنة البرامج والأداء كأداة للتخطيط والرقابة، أما المبحث الثالث فيتناول الجانب التطبيقي لموازنة البرامج والأداء.

## منهجية البحث

### مشكلة البحث

ظهر من خلال التجارب ان نظام الموازنة التقليدية ( موازنة البنود) لا يتلاءم مع ظروف الأزمات المالية والاقتصادية ومتغيراتها التي يعيشها البلد، فان الأمر يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة في ضوء الحاجة الفعلية للنفقات الضرورية واستبعاد النفقات غير الضرورية، فضلا عن ان نظام الموازنة التقليدية لا يجسد تجسيدا حقيقيا وفعليا واقع الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية للمجتمع. وعليه فان المشكلة تتمحور حول كيفية انتقال هذه الوحدات من النظام التقليدي إلى نظام موازنة البرامج والأداء الذي ينظر إلى الأمور الاقتصادية والخدمية نظرة واسعة من خلال تلاقي عيوب وقصور النظام التقليدي. ويمكن صياغة هذه المشكلة بطرح بعض الأسئلة التي يتعين الإجابة عنها وهي:-

- ✓ متى وكيف ولماذا يتم تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ؟
- ✓ ماهي خطوات إعداد وتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ؟
- ✓ هل ان هنالك استجابة من قبل الوحدات الحكومية للتحويل من تطبيق نظام الموازنة التقليدية إلى نظام اخر اكثر حداثة وموضوعية؟

تمثل الموازنة العامة للدولة بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة. وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة. لقد ظهرت نظم عدة في مختلف دول العالم تستخدم في إعداد الموازنات العامة للدولة كان من أبرزها نظام الموازنة التقليدية (الموازنة البنود) ونظام الموازنة الصفريّة ونظام موازنة التخطيط والبرمجة ونظام موازنة البرامج والأداء وتسمى موازنة البرامج والأداء (BPP) إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية رفيعة المستوى التي سيتم تنفيذها في عملية وضع الموازنة من خلال ربط هذه الأهداف في مجالات وظيفية محددة للوحدة الحكومية، اذ يتم تصنيف وتجميع التكاليف أولا، ثم تقاس النتائج السابقة مقابل التوقعات. وبسبب طبيعة اتجاهاتها التفصيلية، فان موازنة البرامج والأداء (BPP) قد تكون عملية متدرجة يتم القيام بها على مدى عدة سنوات، مع عدد قليل من المجالات الوظيفية التي تتم أحيانا مراجعتها من قبل المدراء أو مجموعة من القيادات الإدارية في الوحدة الحكومية. غير ان بعض البلدان ومنها العراق مازال يستخدم نظام الموازنة التقليدية الذي غادرته العديد من دول العالم وانتقلت إلى تطبيق الأساليب الأخرى الأنفة الذكر وذلك لانسجامها مع متطلبات الحياة الاقتصادية الحديثة.

لقد ظهر تجاه حديث في إعداد الموازنات وهو نظام موازنة البرامج والأداء (BPP)، إذ يركز على كيفية تحقيق الأهداف وتوفير وسائل تقييم آثار مستويات التمويل. وذلك لأن نظام الموازنة التقليدية اهتم بالجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها والتي تم الإنفاق من أجلها. إذ أن التنبؤ على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم سدادها وانتهى الأمر.

1. هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانيات الوحدات الحكومية وتبني تطبيق موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط.

2. هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانيات الوحدات الحكومية في تطبيق موازنة البرامج والأداء لأغراض الرقابة.

**الفرضية الثانية:** هنالك إمكانية لدى الوحدات الحكومية الفرعية في استخدام نظام موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة على ترشيد الأنفاق الحكومي.

#### مناهج البحث

يستخدم في البحث 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 تعميمها على الوحدات الحكومية الأخرى من خلال إغناء الموضوع من الناحية الفكرية والنظرية بالاعتماد على المصادر العلمية من الكتب والأبحاث والدراسات.

أما المنهج الثاني فيتمثل بالمنهج العملي (التجريبي) الذي يستند إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة ، إذ يحاول البحث بعد تحديد المشكلة إيجاد حل منفعي أو الفائدة من خلال إيجاد حل عملي لتحقيق الهدف من البحث أو إيجاد تفسير عملي لمشكلة البحث والوصول إلى طريقة أو قاعدة مقبولة قبولاً عاماً من قبل جميع الوحدات الحكومية الأخرى .

#### حدود البحث

تشمل حدود البحث الحدود المكانية والزمانية:

✓ الحدود المكانية : يجري البحث في عينة جزئية من الوحدات الحكومية الخدمية ذات المساس بحياة المجتمع، وتتمثل في جامعة المثنى واحدى التشكيلات الإدارية التابعة لها ضمن الهيكل التنظيمي.

✓ الحدود الزمانية : يعتمد البحث في التحليل وإثبات الفرضيات على البيانات المالية لكلية العلوم في جامعة المثنى للسنة المالية 2016 - 2017.

#### مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في الدوائر الحكومية كافة التي تخضع إلى نظرية الأموال المخصصة والتي تطبق حالياً نظام الموازنة التقليدية أو موازنة البنود ، أما عينة البحث فتتمثل في إحدى الوحدات الحكومية التي تمارس النشاط الخدمي ذي الصلة بالمجتمع وهي جامعة المثنى.

✓ هل ان هنالك إمكانية لدى الوحدات الحكومية لتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ؟  
✓ هل توجد صعوبات ومعوقات تواجه عملية تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ؟

#### أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. التعرف على الجانب النظري لنظام موازنة البرامج والأداء (BPP) وتشخيص الصعوبات والمعوقات التي تعترض سبيل تطبيقه في الوحدات الحكومية الفرعية.
2. الكشف عن مدى استجابة الوحدات الحكومية الفرعية للانتقال من نظام الموازنة التقليدية إلى نظام موازنة البرامج والأداء (BPP) الأكثر تطوراً.
3. التعرف على الجانب التطبيقي المتبع في تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء (BPP) بهدف تعميمه على بقية الوحدات الحكومية للاستفادة من مزاياه.

#### أهمية البحث

تتعلق أهمية البحث مما يأتي :

- ✓ استعراض الاطار المفاهيمي لنظام موازنة البرامج والأداء من اذ المفهوم والتعريف والأهداف والمميزات وخطوات التطبيق ، ومن ثم إظهار دوره بوصفه احد النظم البديلة من بين النظم الأخرى المستخدمة في إعداد الموازنات.
- ✓ يسهم نظام موازنة البرامج والأداء في تخفيض النفقات السنوية للوحدات الحكومية، الأمر الذي يساعد على تخفيض العجز المالي للدولة، ومن ثم مواجهة الأزمات المالية والاقتصادية التي تحصل.
- ✓ التوصل إلى قياس مقدار النفقات التي يمكن توفيرها للدولة مقارنة بالنظام التقليدي للموازنة وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية والمالية المتاحة.
- ✓ يسهم نظام موازنة البرامج والأداء في تحديد وتشخيص الخدمات الضرورية للمجتمع والتي تهدف بالنتيجة تحقيق رفاهيته الاجتماعية والاقتصادية.

#### فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضيتين رئيسيتين :

**الفرضية الأولى:** هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانيات الوحدات الحكومية وتبني تطبيق موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة.

وتفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين هما :

## الاطار النظري

### موازنة البرامج والأداء

ووضع مستويات الأداء لكل نشاط من الأنشطة كي يتم على أساسها تقييم الأداء الفعلي (عصفور، 2008 : 202).

مما تقدم يمكن تعريف موازنة البرامج والأداء على أنها أداة إدارية ورقابية التي يمكن من خلالها متابعة تحقيق الأهداف التي تطمح الإدارات الحكومية في تحقيقها من خلال ما تم تنفيذه من البرامج والأنشطة الموضوعية حسب الخطة المسبقة وتقديم تقارير نهائية للمسؤولين عن مستوى المتحقق وتقييم الأداء الفعلي للوحدات الحكومية.

**ثانياً : أهداف تطبيق نظام موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية**

تسعى الوحدات الحكومية الى تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وذلك لتحقيق الأهداف الآتية (سالم، 2002:2)، (عثمان، 2011 : 80):-

1. تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة المؤداة في الحكومة والهيئات العامة (ويقابل ذلك تعظيم حجم الإنتاج في الشركات) وتبعاً لرفع فاعلية وجدوى الإنفاق أو المدخلات أو الموارد المستخدمة.
2. تعميق دور الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقاً للقوانين والقرارات المنشئة او المنظمة لها ووفق خطة التنمية.
3. ترشيد تكاليف إنجاز البرامج لنشاط الجاري وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار افضل بدائل التنفيذ الأقل كلفة والأعلى فاعلية .
4. الكشف عن مراكز المسؤولية التي تتضاءل جدوها لدمجها أو إلغاؤها وفقاً لمنهج موازنة البرامج والأداء.
5. الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة بالوحدات الحكومية والكشف عن الطاقات العاطلة فيها.
6. استقصاء وتحليل أسباب الانحرافات في تحقيق الأهداف وفي تنفيذ برامج النشاط وفي مؤشرات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين انحرافات مرتبطة بحجم المخرجات المحققة وبمستوى جودتها أو ارتباطها بتشكيلة هذه المخرجات أو ارتباطها بالمدخلات أو التكلفة المرتبطة بكفاءة مراكز المسؤولية.

**ثالثاً : مقومات تطبيق موازنة البرامج والاداء**

يتطلب نظام موازنة البرامج والأداء توافر مجموعة من المقومات لغرض التطبيق ابرزها ما يأتي (فهيم، 2004 : 7):-

يتناول هذا المبحث موازنة البرامج والأداء من حيث المفهوم والأهداف والمقومات وخطوات وأليات تطبيقها فضلاً عن السليبات والصعوبات التي تواجه الوحدات الحكومية في تطبيقها.

**أولاً : مفهوم تعريف موازنة الاداء والبرامج**

يمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازونات بأنها خطة توضح الأهداف المحددة للوحدات معبراً عنها في شكل برامج ومشروعات محددة ، اذ يتم بموجب البرامج تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية للوحدات ومن ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة ويجوز ان تنفذ الإدارة الواحدة اكثر من برنامج (سلوم، المهاني، 2007:105). ويقصد بمفهوم نظام موازنة البرامج والأداء هو تقدير مفصل للنفقات عن السنة المقبلة مبني على أساس حجم النشاط الذي سوف تنجزه الوحدة الحكومية كجزء من برنامج عمل هذه الوحدة ومجاز من السلطة التشريعية (عثمان، 2011:78).

يعتمد نظام موازنة البرامج والأداء بالدرجة الأساس على تفصيل النفقات العامة من خلال تبويب هذه النفقات من قبل الإدارات الحكومية على ضوء الأنشطة التي تقدمها مما يتطلب تحويل النشاط الحكومي الى برامج تشمل أوجه النشاط المختلفة التي تؤديها لتحقيق أهدافها التي ترغب في تحقيقها.

يختلف تعريف موازنة البرامج والأداء من قبل الباحثين والكتاب ، ومن هذه التعاريف هي:-

✓ موازنة البرامج والأداء كما عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية على انها مجموعة الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت وساعات العمل والمواد (كراز، 2015 : 26).

✓ موازنة البرامج والأداء تمثل مجموعة من الأهداف التي من اجل تحقيقها ترصد او تحدد الاعتمادات بعد تفصيلها حسب البرامج والأنشطة وتحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج او نشاط وتحديد معايير ومؤشرات لقياس الإنجاز وفاعلية الأداء (عبد الرحمن واخرون، 2014 : 126).

✓ موازنة البرامج والأداء هي الموازنة التي تهتم بوظيفة الرقابة الإدارية والاستخدام الرشيد للإمكانات المالية الذي يؤدي الى رفع كفاءة الأداء وذلك بتحديد عناصر التكاليف المختلفة

1. جودة هيكلية المؤسسات العامة او الوحدات الاقتصادية وكذلك جودة القوانين المنظمة (توفر هياكل إدارية متطورة وواضحة).
  2. توفر درجة عالية من المعرفة الفنية لإعدادها ، وبالتحديد وجود خبراء لتطبيقها بصورة صحيحة .
  3. وجود نظام محاسبة التكاليف، ونظام المعلومات عن استخدام الموارد المالية.
  4. وجود نظام حوافز ومكافآت لتعزيز الأداء.
  5. استخدام أدوات علمية وعملية للتنبؤ.
  6. وجود نظام محاسبي متطور يتضمن خارطة الحسابات (chart of accounts) ونظام الترميز (coding system) وإدارة مالية حديثة ونظام تدقيق داخلي فعال.
  7. وجود أنظمة تكنولوجيا معلومات متطورة وبرمجيات متخصصة لها القدرة على قياس النتائج والأداء.
- رابعاً : خطوات اعداد موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية**
- يرتبط نظام موازنة البرامج والأداء بمتخذي القرار وخصوصاً ان المصادر المتوفرة لوحدات القطاع العام هي محدودة ومرتبطة بمقدار الطلب عليها من قبل الجمهور ، ولهذا لا بد لمتخذي القرار في القطاع ان يأخذوا بعين الاعتبار الكفاءة والفاعلية في صرف واستهلاك هذه المصادر بشكل يحقق الأهداف الموضوعية من خلال اتباع الخطوات الآتية(البدور، 2004 : 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 (Cost & Benefit) لمختلف البرامج التي تم تحديدها سابقاً وذلك حتى يتم توزيع مخصصات الموازنة العامة بناءً على هذه العلاقة بين التكلفة والمنفعة.
- ويرى آخرون ان هنالك خطوات عدة يتعين اتباعها عند إعداد موازنة البرامج والأداء ومن هذه الخطوات (كوشك، 1424هـ)(سلوم، المهاني، 2007:108):-
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 أخطار الموازنة العامة لرصد الاعتمادات لتنفيذ تلك البرامج.
  4. تقدير ما تحتاجه البرامج من أموال .
  5. تقدير النتائج من البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية من المشاريع.
  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 تنفيذ البرامج.
- خامساً : اليات التحول من الموازنة التقليدية الى موازنة البرامج والاداء**
- تتطلب عملية التحول من الموازنة التقليدية إلى استخدام موازنة البرامج والأداء توفر مجموعة من المتطلبات أو الآليات (Robinson,2013)(Mullen,2006)(فهيم،2004:56):-
1. التخطيط الاستراتيجي وهذا الأمر يتطلب ان يتم تحديث اللوائح والقوانين حتى تتلاءم ويتطلب من كل وزارة ان تصمم رؤية ومهمة وأهداف استراتيجية.
  2. ان تقوم كل وحدة حكومية بحصر أنشطتها وتجميع الأنشطة المختلفة في برامج أساسية وفرعية ، إذ يتم وضع الأهداف المنشودة لكل برنامج أساسي وفرعي ومن الأهمية بمكان ان تتناسق الأهداف الفرعية للبرنامج مع الأهداف العامة للوزارة.
  3. وجود نظام محاسبة تكاليف من اجل حصر التكاليف كل برنامج بالتفصيل ، إذ يتم تقسيم الأنشطة إلى مراكز المسؤولية ، وان يتم من خلال هذا النظام التحول من التبويب الإداري للنفقات إلى تبويب التكاليف حسب البرنامج أو النشاط.
  4. وجود نظام مساءلة ومحاسبة مسؤولية وهذا الأمر يتطلب تصميم مقاييس للأداء من اجل مساعدة الإدارة على أحكام الرقابة على أنشطة البرامج وتقييم فاعليتها ، ويتم من خلال مراكز المسؤولية تحديد البرامج سلبية الأداء مما يساعد في اتخاذ القرارات التصحيحية في الغائها أو دمجها مع برامج أخرى.
  5. تطبيق اللامركزية الإدارية والمالية.

6. تطبيق أساس الاستحقاق في الأنظمة المحاسبية.
  7. وجود نظام رقابي على فاعلية البرامج بهدف تحقيق الأهداف المرسومة .
  8. وجود أنظمة معلومات وبرمجيات متخصصة.
- يمكن القول أن المتطلبات التي يجب اتباعها لكي يتم التحول من استخدام الموازنات التقليدية إلى استخدام نظام موازنة البرامج والأداء تتمثل بما يأتي :-
1. تطبيق موازنة البرامج والأداء في عدد محدد من الوحدات الحكومية ممن توفر لهم الإمكانيات البشرية والمادية كتجربة للانتقال الى تطبيقها في باقي الوحدات .
  2. ضرورة إقناع السلطة التشريعية والتنفيذية بالتحول من أسلوب الموازنة التقليدية إلى استخدام موازنة البرامج والأداء كأحد أدوات الرقابة للحد من حالات الفساد المالي والإداري .
  3. العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية والتدقيقية بما يتلاءم ويتناسب مع تطبيقات استخدام موازنة البرامج والأداء من خلال اتباع طريقة التسويات القيدية في قياس النفقات والإيرادات مع ضرورة الاهتمام والأخذ بنظر الاعتبار احتساب مبالغ الاندثرات لكافة الموجودات الثابتة .
  4. تحديد الأسس المهمة في توزيع النفقات او المصاريف في كل مركز من المراكز الرئيسية التي تقدم الخدمات والمراكز المساندة ، وكذلك الأسس المعتمدة في تحميل هذه النفقات بالنسبة للمراكز المساندة على المراكز الرئيسية .
  5. توافر الكوادر المحاسبية والتدقيقية وبأعداد مناسبة وتكون هذه الكوادر مؤهلة علمياً وعملياً وكفوة في الوقت ذاته لتطبيق هذا النظام .
  6. إعادة هيكلة الموازنة العامة من خلال إعادة تبويب حساباتها من جديد ، اذ يتعين ان تكون هذه التبويبات متناسقة و مترابطة للبرامج المحددة بما يتوافق مع استخدام موازنة البرامج والأداء .
  7. ضرورة الاعتماد على الآلات والأجهزة الإلكترونية الحديثة وتطبيق نظام المحاسبة الإلكترونية في إعداد الحسابات الشهرية او الختامية .
8. الاعتماد على التطبيقات الجديدة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء من خلال تطبيق محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق .
- سابعاً : سلبيات تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية**
- هنالك مجموعة من السلبيات والصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء تتمثل بما يأتي(علي،1993)،(سلوم، المهائني،2007:109):-
1. صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها .
  2. صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري، إذ يفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز مثل الأمن والعدالة والدفاع (التي تشكل الحجم الأكبر من ضمن الموازنة) يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها .
  3. ضعف الكادر الإداري والمحاسبي العامل للوحدات الحكومية لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات .
  4. ارتفاع تكاليف تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وخاصة 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 .
- موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة**
- أولاً: موازنة البرامج والاداء اداة تخطيط**
1. مفهوم وأهمية التخطيط في موازنة البرامج والاداء
- يساعد التخطيط باستخدام الموازنة في توجيه الجهود التي ستبذل في تنمية الأموال وفي صياغة عملية واضحة ، وفي تحديد المصادر والتكاليف ، فضلاً عن أنها تجعل المنظمة قادرة على وضع برامج لتنمية أموالها في السنة القادمة على نحو يضمن البحث والعمل والتقييم ، فهي تعمل كمصدر ومرشد للهيئة والموظفين (اللزوي واخرون،1997:13).

يتضح مما سبق أعلاه أن إعداد الموازنات يعد من صميم العمل التخطيطي .

### 3. مميزات اعداد الموازنة كأداة للتخطيط

تهدف الموازنة عموماً إلى تحقيق أهداف تخطيطية ورقابية فضلاً عن دورها في اتخاذ القرارات، إذ تعد الموازنة أداة تخطيطية ووسيلة لصياغة توقعات وطموحات المدراء في المستقبل القريب أو البعيد فضلاً التفكير في المستقبل باستمرار، وتعتبر طموحات المدراء بمثابة أهداف المنظمة التي تسعى إلى تحقيقها باستخدام الوسائل والإمكانات المادية المتاحة(حجاج،2001:220).

ومن ابرز مميزات عد الموازنة كأداة تخطيط هي الاتي(الجديلي،2005:42):-

1. تجعل الموازنة المدير يضع التخطيط في أوليات أعماله.
2. يوفر إعداد الموازنة وسيلة لتوصيل خططهم بطريقة منظمة لكل أقسام المنشأة او الوحدات الحكومية.
3. تمد الموازنة المديرين بطريقة يجعل مجهوداتهم التخطيطية رسمية .
4. تمد الموازنة المديرين بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء .
5. تكشف الموازنة الاختناقات الكامنة او المتوقعة قبل حدوثها مما يساعد التخطيط على تجنبها .
6. تستخدم الموازنة في الكشف عن ما يريد المديرين تحقيقه وما المطلوب من الأقسام والإدارات تنفيذه وإنجازه .

### ثانيا : موازنة البرامج والاداء اداة للرقابة

أ. مفهوم وابعاد العملية الرقابية في موازنة البرامج والاداء: تعد وظيفة الرقابة على الأنشطة المختلفة في الوحدات الحكومية من الوظائف المهمة ، والتي تقوم على أساس التحقق من ان الوحدات الإدارية تعمل على ما وفق ما مخطط له مسبقاً ، وتمثل موازنة البرامج والأداء انموذجاً رقابياً فعالاً يمكن ان يؤدي دوره في هذا المجال.

ان عملية الرقابة كوظيفة إدارية تتميز بما يلي (البحار،2006:71):-

1. تعد عملية الرقابة ضرورية لجميع الأنشطة في الوحدات الإدارية للتأكد من ان العمل يسير وفق ما مخطط له ، بما يضمن تحقيق الأهداف التي تسعى اليها الوحدة الإدارية لتحقيقها.

ويمثل التخطيط تقرير مسبق لما يجب ان يكون وما يجب عمله وكيف يتم ومتى ، ومن المسؤول عن ذلك، ومن ناحية أخرى فهو نشاط تقوم به إدارة المنظمة بهدف التحكم والتأثير في طبيعة واتجاهات ما يحدث من تغيرات ونمو في المنظمة ، وهو لا بد ان يتم بصورة مستمرة لضمان استمرارية المنظمة في عملها بكفاءة وفعالية(حجازي،2006:14) . وقد جاء استخدام الموازنة كأداة تخطيط نتيجة العلاقة بين التخطيط والموازنة ، وان نظام التخطيط والموازنة يركز الاهتمام على تحديد الأهداف للبرامج وتصنيفها وتأمين نتائج هذه البرامج في تحقيقها لتلك الأهداف ومن ثم تحديد التكاليف الكاملة للبرامج والتخطيط للبرامج طويلة الأجل ، وتحليل البدائل والموازنة كأداة لتطبيق القرارات والسياسات المعتمدة الناتجة عن التحليل المنتظم (اللوزي واخرون،1997:83).

### 2. مراحل التخطيط المالي عند اعداد الموازنة

يتمثل التخطيط في تحديد للأهداف والتنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل البدائل التي تحقق هذه الأهداف واتخاذ القرارات اللازمة للحصول على النتائج ، والتخطيط يدرس المستقبل ويعمل على تحويله لمجالات عمل مخططة ، وتمر دراسة المستقبل بخمس مراحل هي (الجديلي،2005:40):-

✓ مرحلة تحديد الهدف :- اذا كان الهدف زيادة المبيعات بمقدار 30% مثلاً فسيتم التعبير عن ذلك في الموازنة الخاصة بالإننتاج والمشتريات والأجور والأعباء الصناعية الإضافية والموازنات الأخرى كميأ ومالياً.

✓ مرحلة جمع البيانات والمعلومات :- يهتم بدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح للوصول لأفضل تشكيلة في المنتجات .

✓ مرحلة تجميع الموارد:- تختص بأعداد قوائم الاحتياجات والتدفقات المالية والتي يجب الحصول عليها من انسب المصادر وعند إعداد الموازنات يتم إعداد الموازنة النقدية والتي تعد من صميم مرحلة التخطيط لأعمال المشروع في المستقبل .

✓ مرحلة إعداد المعايير :- في مرحلة إعداد الموازنة يتم إعداد المعايير الكمية ومن ثم يتم تحويلها الى معايير مالية تعكس مختلف أوجه النشاط في المدة المقبلة في صورة كمية ونقدية والتي يتطلب تنفيذها والالتزام بها .

✓ مرحلة إعداد خطط وسياسات العمل :- يتم في هذه المرحلة تقديم خطة وسياسات تفصيلية لكل قسم وهذا ما يتم القيام به عند إعداد الموازنة .

وفي النظام المحاسبي الموحد فقد عد نظام الموازنات احد الأنظمة المتطورة وبرنامجاً شاملاً لنشاط المنظمة لفترة زمنية قادمة يتم بموجبه عكس الأنشطة المختلفة للمنظمة من خلال ترجمة المؤشرات الكمية والخطط النوعية لتنفيذ السياسات وتحقيق الأهداف ، وفي ضوء تلك المفاهيم تعد الموازنة السمة الأساسية لمعظم نظم الرقابة الإدارية لتحقيق الأهداف الآتية:-

✓ حث الإدارة على التخطيط:- تقدم الموازنة للإدارة أداة للتخطيط الشامل لأنشطة المشروع كما تساعد الإدارة على وضع أهداف وسياسات واضحة ومحددة مقدماً للتنظيم ككل وللأقسام والأنشطة المختلفة داخل التنظيم.

✓ توفير معيار لتقييم الأداء :- يعد الأداء المخطط طبقاً للموازنة معياراً أفضل للحكم على النتائج الفعلية من الأداء الماضي ، فإن الإدارة تقيم الأفراد العاملين على أساس قيم مستهدفة باستخدام الموازنات وليس على أساس أدائهم في الماضي والنظام الجيد للموازنة يحث الإدارة على فحص الأداء كما مخطط له.

✓ تحسين الاتصالات والتنسيق داخل التنظيم :- التنسيق هو المواءمة وإحداث التوازن بين كافة عوامل متغيرات الإنتاج وكافة أقسام ووظائف وبالشكل الذي يحقق أهداف التنظيم ، وأما الاتصال يعني جعل كافة الوظائف على علم وتفهم بخطط التنظيم (Hilton, 1999)(Drury, 2002)(حمودي، النعيمي، 2007).

ج. موازنة البرامج والاداء اداة رقابية وتقييم الاداء : يعتبر التخطيط والرقابة وجهان لعملة واحدة ، فلا يمكن تصور وجود تخطيط سليم مالم يتبعه رقابة فعالة للتأكد من سلامة وضع الخطة موضع التنفيذ، وان الأداء الفعلي يتلازم بالأداء المخطط ، كما لا يمكن تصور وجود رقابة سليمة مالم يسبقها تخطيط سليم، فالموازنة تعبر عن الخطة في شكل أهداف منشودة والنتائج الفعلية عند التنفيذ تعبر عن الإنجازات التي تحققت ومدى انسجامها مع الخطة ، والمقارنة بين الأداء الفعلي (الإنجازات) والأداء المخطط (الموازنة) يعبر عن تقييم الأداء(باسلي، 2001 : 222).

هنالك وسائل لتحقيق الرقابة منها الإشراف والملاحظة الشخصية وإعداد التقارير المكتوبة بأنواعها والتي منها تقارير اختبارية والتقارير المقارنة وتحديد الانحرافات وتقارير تحليل الانحرافات للربحية والإيرادات وعناصر التكلفة والمصروفات التسويقية والإدارية وتقارير محاسبة المسؤولية (الجديلي، 2005:43).

يمكن القول ان موازنة البرامج والأداء تعد أداة رقابية في حالة مدى تحقيق الأهداف التي تطمح الوحدات الحكومية تحقيقها

2. تهتم عملية الرقابة بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المخططة لتحديد الانحرافات بينها ومعالجتها ، فإذا كانت الانحرافات سلبية يتم تصحيحها وإذا كانت إيجابية يتم تدعيمها .

3. تعد المعايير المخططة أهدافاً تسعى الوحدة الإدارية إلى تحقيقها ، وتعتبر عملية وضع أهداف محددة وبناء الخطة اللازمة لتحقيق تلك الأهداف شرطان أساسيان لممارسة عملية الرقابة على تنفيذ الأنشطة في الوحدة الإدارية .

ب. اهداف الرقابة في ظل نظام موازنة البرامج والاداء: تتميز الرقابة في ظل نظام البرامج والأداء بأنها لا تقف عند حد المتابعة والمحاسبة بل تقوم بوظيفة الإرشاد والتوجيه للإداريين التنفيذيين بما يكفل سلامة تنفيذ هذه البرامج بما تتضمنه من مشروعات وأنشطة ، وهي في سبيل ذلك تستهدف الأمور الآتية(الشمراي، 2010:31):-

1. تحقيق التناسق في الأداء والاتفاق مع اتجاهات السياسة العامة للوحدة الحكومية بما يتفق مع أهداف خطة التنمية الاجتماعية والاقتصادية .

2. التأكد من حسن سير العمل بانتظام مع التأكد من أن جميع الجهود تبذل لتحقيق أهداف البرامج التي أعدتها الوحدة الحكومية .

3. التأكد من ان الأعمال قد أنجزت وفقاً لما هو مرسوم لها بالبرامج من حيث الحجم والنوع والوقت والتكاليف بما يتفق مع خطة العمل والخطة المالية.

4. تطوير أنظمة العمل ووسائل التنفيذ بالوحدات التنظيمية بما يكفل تحقيق اكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من الإنفاق وأقصر وقت مستطاع وعلى مستوى مناسب من الجودة مع تجنب اكبر قدر من الضياع في الوقت .

5. منح كل فرد يعمل بالوحدات التنظيمية صلاحية مستمرة لتأدية العمل المناط به وفقاً لما هو محدد في خطة العمل من المعدلات والمقاييس للوحدات والقوى العاملة والجدول الزمني لمراحل الإنتاج .

6. استخدام الاعتمادات المالية استخداماً فعلياً، إذ يتم الصرف على مدى شهور السنة المالية وفقاً للتوقيت الزمني الموضوع للخطة .

7. العمل على توفير القدرة المهنية في الأداء والإنفاق بما يكفل إنجاز الأعمال على نحو فعال بشكل يجنب الوقوع في الأخطاء أو الانحرافات ، مع تحقيق التنسيق والتعاون والترابط على كافة المستويات الإدارية أفقياً ورأسياً .



موزعين على الفئات الآتية: المحاسبون عددهم (40) محاسباً ، المدققون وعددهم (20) مدققاً، مدراء الوحدات العاملين وعددهم (15). ويضاف إلى العينة مجموعة من التدريسيين الاكاديميين في كلية الإدارة والاقتصاد وعددهم (15) تدريسي.

#### ثانياً : توزيع عينة الدراسة

نظراً لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة من الفئات التي يتكون منها عينة الدراسة والبالغ عددها ( 90)، فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية، مكونة من (80) فرداً، لتشكل نسبة 89% من مجموع العينة . وكما يبين الجدول (1) فقد بلغ عدد المستجيبين من المحاسبين (30) فرداً من أصل (36) فرداً وبنسبة 83% ، وبلغ عدد المستجيبين من المدققين (14) مدققاً من أصل (19) مدققاً وبنسبة 74% ، وبلغ عدد المستجيبين من مسؤولي الوحدات ( 11 ) مسؤولاً من أصل (13) مسؤولاً وبنسبة 85% ، وبلغ عدد المستجيبين من التدريسيين الاكاديميين (12) فرد وبنسبة (100%) من اصل (15)، وبذلك بلغ إجمالي عدد المستجيبين 67 فرداً وبنسبة 84% من أصل (80) فرداً وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة جداً.

، وذلك من خلال استخدام موازنة الأداء والبرامج كأساس لمقارنة الأنشطة الحقيقية والفعلية وتقييم أدائها، إذ تحقق الرقابة أثناء التنفيذ الفعلي لمخطط الموازنة مما يمكنها من تقديم التقارير الدورية التي تبين الانحرافات التي حدثت عن ما هو معد او مخطط مسبقاً والتي يجري تحليلها لمعرفة أسباب الانحراف ومعالجتها أولاً بأول .

وعليه تمثل موازنة البرامج والأداء أداة إدارية تتجسد في خطة لتخصيص الإنفاق وفقاً للأنشطة المحددة، وان موازنة البرامج والأداء تبين الموارد الداخلة (Input of Resources) والمخرجات (Output) لكل نشاط متعلق بالوحدة الحكومية، وبذلك يتعين على الوحدات الحكومية تحديد الأنشطة والبرامج التي تسعى إلى تحقيق أهدافها المتنوعة في ضوء أهداف كل وحدة من الوحدات الحكومية المختلفة وتنفيذ هذه البرامج والأنشطة.

#### الاطار العملي

التطبيق العملي لموازنة البرامج والاداء والوصف الإحصائي وتحليل نتائج الدراسة

أولاً: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من المحاسبين والمدققين ومسؤولي الوحدات العاملين في جامعة المثنى والبالغ عددهم (75)،

جدول (1) توزيع عينة الدراسة

التوزيع	المحاسبين	المدققين	مسؤولي الوحدات التدريسيين	المجموع الكلي
مجموع العينة	40	20	15	90
النسبة	44%	22%	17%	100%
العينة	36	19	13	80
النسبة	90%	95%	87%	89%
المستجيبين	30	14	11	67
نسبة الاستجابة	83%	74%	85%	67.3%

### ثالثا : قياس الثبات (الاتساق الذاتي)

Alfa Cronbach)، وتعد قيمة معامل الفا كرونباخ مقبولة عندما تكون مساوية أو اكبر من (0.60)، خاصة في البحوث الإدارية والسلوكية، والجدول ( 2 ) يبين النتائج النهائية لمعاملات ارتباط الفا ( معاملات الثبات ).

لاختبار مدى صلاحية الاستبانة لدراسة الظاهرة على نفس المجتمع في المستقبل، هنالك عدة طرائق للتحقق من ثبات مقياس الدراسة، ومنها معامل ارتباط ألفا، الذي يسمى ( الفا كرونباخ –

الجدول (2) : معاملات الثبات من خلال قياس درجة الاتساق الداخلي لمحاور الاستبانة

المحور	المؤشرات	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ للثبات
الأول	موازنة البرامج والأداء أداة تخطيط	14	0.885
الثاني	موازنة البرامج والأداء أداة رقابة	11	0.845

### رابعا : مقياس الاستبانة

تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة، وذلك كما هو موضح بالجدول (3):

جدول (3) : مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
5	أوافق بشدة
4	أوافق
3	غير متأكد
2	لا أوافق
1	لا اوافق بشدة

كذلك تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك بالجدول (4):

جدول (4) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	الأهمية	الأهمية
5 – 4	اوافق بشدة	مهم جداً
3.25 – أقل من 4	اوافق	مهم
2.5 – أقل من 3.25	غير متأكد	متوسط الأهمية
1.75 - أقل من 2.5	لا اوافق	قليل الأهمية
1- أقل من 1.75	لا اوافق بشدة	عديم الأهمية

**خامسا: تحليل نتائج استمارة الاستبيان**

بشدة) إلى (لا أوافق بشدة)، ويبين الجدول (5) مدى قدرة تبني وتطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة تخطيط ورقابة من خلال احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الأهمية لكل فقرة من فقرات الاستبانة:

للتعرف على مدى قدرة تبني وتطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في عملية اختيار البديل الأفضل للتخطيط والرقابة ، تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل تدرجت من (أوافق

الجدول (5) : المحور الأول: قدرة تبني وتطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة تخطيط

ت	الاسئلة	اوافق بشدة	اوافق	غير متأكد	لا اوافق	لا وافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	النسبة	النسبة		
1	تتوفر لدى الوحدات الحكومية الكفاءات الادارية والمالية والتنظيمية ذات خبرة في اعداد موازنة البرامج والاداء	7	40	16	3	0	3.756	.72286	1	اوافق
		10.8%	59.5%	24.3%	5.4%	0%	8			
2	تعد كل وحدة حكومية في الهيكل التنظيمي في الوحدات الحكومية مركزا للموازنة اذ يتم فيه تخطيط وتقدير الايرادات والنفقات	14	29	13	11	0	3.702	.99624	2	اوافق
		21.6%	43.2%	18.9%	16.2%	0%	7			
3	يعمل نظام الموازنة المطبق في دائرتكم على اعادة التخصيص الموارد بين أنشطة وبرامج ومشاريع الوحدات الحكومية	10	36	10	11	0	3.621	.95310	2	اوافق
		13.5%	54.1%	13.5%	18.9%	0%	6			
4	يوجد نظام محاسبي يساعد على اعداد خطة عمل موازنة البرامج والاداء وتقييم الاداء	15	27	18	7	0	3.729	.93240	1	اوافق
		21.6%	40.5%	27%	10.8%	0%	7			
5	تستخدم الوحدات الحكومية النظام المحاسبي الذي يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لأعداد موازنة الاداء والبرامج وادارتها لتوفير الوقت والجهد المبذول	16	27	17	7	0	3.783	.94678	2	اوافق
		24.3%	40.5%	24.3%	10.8%	0%	8			
6	يتم اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والاييرادات	17	33	13	4	0	3.973	.83288	1	اوافق
		27%	48.6%	18.9%	5.4%	0%	0			

7	تؤخذ بنظر الاعتبار عند اعداد موازنة الاداء والبرامج المتطلبات البيئية من اجل الحفاظ على البيئة اتجاه المجتمع	20	34	5	8	0	4.000 0	.91287	2	اوافق
8	تجيب لجنة اعداد الموازنات عن أي استفسار للعاملين فيما يتعلق بالموازنات احتراماً لمبدأ المساواة	16	36	11	2	2	3.945 9	.88021	2	اوافق
9	تطبيق موازنة البرامج والاداء وفقاً للأهداف والخطط التي تم وضعها بدقة يؤدي الى ترشيد النفقات في الوحدات الحكومية	12	20	4	1	0	4.162 2	.72700	1	اوافق
10	تعتبر قرارات موازنة البرامج والاداء من القرارات المهمة في رسم سياسات الوحدات الحكومية	9	31	9	18	0	4.189 2	.77595	2	اوافق
11	تعد موازنة الاداء والبرامج احد وسائل الاصلاحات الاقتصادية المستخدمة لتحقيق الأداء المالي الأفضل للوحدات الحكومية	18	40	5	2	2	4.054 1	.84807	1	اوافق
12	يمكن توصيف موازنة الاداء والبرامج بأنها بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلف أنشطة الاداء المالي للوحدات الحكومية	29	32	4	2	0	4.324 3	.70923	2	اوافق
13	تخدم موازنة الاداء والبرامج الخطط الاستراتيجية للدولة في تحقيق الكفاءة والفعالية بصورة أفضل للأداء المالي في الوحدات الحكومية	27	31	6	3	0	4.162 2	.98639	2	اوافق
14	تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية من خلال التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية	20	36	9	2	0	4.108 1	.73725	1	اوافق
	متوسط الوزن النسبي للمحور	3.9652								اوافق

يتضح من خلال الجدول (5) أعلاه ان هنالك اتفاق تام من قبل أفراد العينة على إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في جامعة المثنى ويؤكد ذلك الأوساط الحسابية التي تراوحت ما بين (4.3243 - 3.6216) وهي اعلى من الوسط الحسابي الافتراضي البالغ 3 .

الجدول (6) : المحور الثاني: موازنة الأداء والبرامج أداة رقابية

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة	لا وافق	غير متأكد	وافق	وافق بشدة	الاسئلة	ت
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
وافق	1	.74536	4.0000	0	2	13	36	16	يوفر تطبيق موازنة الأداء والبرامج الرقابة الفاعلة على النفقات في المؤسسات العامة	1
				0%	2.7	%18.9	%54.1	%24.3		
وافق	2	1.0368 6	3.6216	2.7	10.8	%29.7	%35.1	21.6%	تسعى الادارة العليا للوحدات الحكومية عند تطبيق موازنة الاداء والبرامج الى تقليل وخفض النفقات بحجة ترشيد النفقات من خلال تفعيل دور الرقابة	2
				2.7	10.8	%29.7	%35.1	21.6%		
وافق	2	.79507	4.0811	0	2	13	31	21	تعمل دائرتكم على ادخال اساليب حديثة للرقابة بهدف ترشيد النفقات الى اكبر حد ممكن وزيادة مواردها من خلال تطبيق موازنة الاداء والبرامج	3
				0%	2.7	%18.9	%45.9	%32.4		
وافق	1	.96017	3.4595	2.7	9	20	29	7	توفر موازنة الاداء والبرامج الرقابة والكفاءة و الفاعلية العالية في تخفيض النفقات المتاحة للوحدات الحكومية	4
				2.7	9	20	29	7		
وافق	2	.99549	3.8108	0	7	18	22	20	تسعى دائرتكم الى تحسين فاعلية الإنفاق في تحقيق الأهداف التي تتبناها الحكومة	5
				0%	10.9	%27	%32.4	%29.7		
وافق	1	.84274	4.1081	0	3	9	31	24	تمكن موازنة الاداء والبرامج من الحد من هدر الموارد المالية في الانفاق العام	6
				0%	5.4	%13.5	%45.9	%35.1		

				0	7	7	25	28	تتسم عملية تقييم اداء عمل موازنة البرامج والاداء وتحقيقتها لأهداف الوحدات الحكومية من خلال وجود انظمة رقابية داخلية تتميز بالحيادية والموضوعية	7
اوافق	2	.98258	4.0811	0%	10.8%	10.8%	37.8%	40.5%		
				3	7	7	36	14	تساعد موازنة البرامج والأداء الوحدات الحكومية التي تعاني من صعوبة في تحديد إنتاجها ومخرجاتها من خلال تحديد البرامج والأنشطة التي يتم تنفيذها	8
اوافق	2	.99549	3.8108	2.7%	10.8%	10.8%	54.1%	21.6%		
				0	2	16	24	25	تساعد موازنة الأداء والبرامج على سهولة تحديد التضخم في حجم الإنفاق	9
اوافق	2	.94122	4.0541	0%	2.7%	24.3%	35.1%	37.8%		
				0	5	10	33	19	يتم بموجب موازنة البرامج والأداء توزيع الموارد بحسب أهمية الإنفاق والأهداف المتوقعة	10
اوافق	2	.88021	3.9459	0%	8.1%	16.2%	48.6%	27%		
				0	2	16	35	14	يتطلب لأعداد موازنة البرامج والأداء وجود فريق عمل من الجهات المالية والرقابية والإدارية لتحديد الخطة وطرق الرقابة لتنفيذ هذه الخطط	11
اوافق	1	.75933	3.9189	0%	2.7%	24.3%	51.4%	21.6%		
								3.8992	متوسط الوزن النسبي للمحور الثاني	

الفرضية الفرعية الأولى : هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانيات الوحدات الحكومية وتبني تطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة تخطيط .

يلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدولين رقم (7- 8) أن متوسط إجابات أفراد العينة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، إذ بلغ المتوسط الحسابي ( 4.1435 ) بانحراف معياري (0.22645) وقد بلغت قيمة t (101.788) ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.00، مما يشير إلى قبول الفرضية القائلة: هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانيات الوحدات الحكومية من تبني تطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة تخطيط.

يتضح من خلال الجدول (6) أعلاه ان هنالك اتفاق تام من قبل أفراد العينة على أن موازنة البرامج والاداء تلعب دورا مهما في عملية اختيار البديل الأفضل كأداة للرقابة ، ويؤكد ذلك الأوساط الحسابية التي تراوحت ما بين ( 3.4595 - 4.0811) وهي اعلى من الوسط الحسابي الافتراضي البالغ 3 .

#### سادسا: اختبار واثبات صحة الفرضيات

الفرضية الأولى : هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانيات الوحدات الحكومية وتبني تطبيق موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة. وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية وبمتوسط حسابي مفترض يساوي 3، والذي حدد باستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج Likert الخماسي :

جدول (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
xx1	67	4.1435	.22645	.04083

جدول (8) نتائج اختبار (T)

One-Sample Test						
Test Value = 0						
	t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	Upper
xx1	101.788	.000	4.1435		4.0634	4.2345

المفترض، اذ بلغ المتوسط الحسابي (3.7345) بانحراف معياري (0.32564)، وقد بلغت قيمة t (70.125)، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.00، مما يشير إلى قبول الفرضية القائلة: "هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانية الوحدات الحكومية في تطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة رقابة".

• الفرضية الفرعية الثانية

هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانية الوحدات الحكومية في تطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة رقابة. يلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدولين (9-10) أن متوسط إجابات أفراد العينة أكبر من المتوسط الحسابي

جدول (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
yy1	67	3.7345	0.32564	0.05323

جدول (10) نتائج اختبار (T)

One-Sample Test

		Test Value = 0				
		Mean		95% Confidence Interval of the Difference		
t	Sig. (2-tailed)	Difference	Lower	Upper		
yy1	.000	3.7345	3.6288	4.1215		

أولاً: أسلوب عرض الموازنة اعتمد الباحثون في عرض نموذج موازنة البرامج والأداء لكلية العلوم في جامعة المثنى على تحديد الهدف الذي تسعى كلية العلوم إلى تحقيقه وبالشكل الآتي :-

● التويب بحسب البرامج : يقصد بالتويب حسب البرامج تحليل أنشطة وفعاليات كلية العلوم وإدراجها من ضمن البرامج الرئيسية وحسب أولويات العمل (البرنامج التعليمي والبرنامج الخدمي)، وكذلك تحليل البرامج الرئيسية الى برامج فرعية وحسب الآتي:-

- برنامج الشؤون العلمية ويحمل الرمز (11).
- برنامج الشؤون التطويرية ويحمل الرمز (12).
- برنامج شؤون الطلاب ويحمل الرمز (21).
- برنامج الشؤون الإدارية ويحمل الرمز (22).
- تحليل البرامج الفرعية إلى أنشطة وهي تفرعات محددة إذ أنها تقوم بتنفيذ العمليات وتصبح مسؤولة من قبل الوحدات الإدارية المنفذة للأنشطة ، كما أنها تحمل أرقاماً متسلسلة بعدد الأنشطة التي تنفرع من كل برنامج.

● يتم تقسيم الموازنة وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق في اغلب الوزارات أي بحسب بنود الموازنة التشغيلية أو الجارية التالية(تعويضات الموظفين ، المستلزمات الخدمية ، المستلزمات السلعية ، صيانة الموجودات ، الموجودات غير المالية والمصروفات الأخرى)، وكذلك يتم احتساب نفقات(التكاليف) البرامج وتفرعاتها عن طريق تكاليف البنود النوعية التي تشارك اعتماداتها بالصراف على فعاليات الأنشطة.

إن قبول الفرضيات الفرعية من قبل أفراد العينة المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على أن هنالك إمكانية لدى جامعة المثنى للتحويل إلى تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء بهدف تحقيق الأداء الأفضل والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة . كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 4.1435 ، 3.7345 إلى أن تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء (غالبًا) ما يهدف إلى تحقيق الأداء الأفضل والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة (غالبًا).

الفرضية الثانية: إمكانية تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية الفرعية

يقوم الباحثون بدراسة مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في كلية العلوم والأقسام العلمية التابعة للكلية والبالغ عددها (5) أقسام (قسم علوم الحياة، قسم الكيمياء ، قسم الفيزياء ، قسم الرياضيات وقسم البيئة) ومقارنة النتائج مع نتائج النظام المطبق وإثبات الفرضية الثانية لهذه الدراسة والقائلة بأنه (هنالك إمكانية لدى الوحدات الحكومية الفرعية في استخدام نظام موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة).

تعمل كلية العلوم وفق النظام المحاسبي الحكومي المركزي وتمول من قسم الشؤون المالية في رئاسة جامعة المثنى وليس لها علاقة بالإيرادات المتحصلة نتيجة الأنشطة التي تقوم بها، إذ أنها تعمل على وفق نظام التمويل اللامركزي . وهنا لا بد من الاطلاع على النفقات الفعلية لكلية العلوم في جامعة المثنى للعام الدراسي 2016-2017 للفترة من 2016/9/1 ولغاية 2017/8/30 ، إذ تمثل هذه المبالغ المصروفة من وحدة حسابات كلية العلوم وحسب (جداول المصروفات وميزان المراجعة )، أما تفاصيل المصروفات فقد تضمنها الملحق (1) المرفق.

✓ الخطة المعدة لاعتماد موازنة البرامج والأداء في كلية العلوم



(قسم علوم الحياة، قسم الكيمياء ، قسم الفيزياء ، قسم الرياضيات وقسم البيئة ) على اعتبار ان الطالب يعامل هنا معاملة المنتوج، إذ يمر بمراحل عدة والبالغ عددها اربع مراحل حتى يتخرج الطالب ويحصل على شهادة البكالوريوس.

■ مراكز أو وحدات الخدمات:- يقصد بمراكز الخدمات بانها تلك المراكز أو الوحدات التي تكون عملها مساند او متمم لعمل الأقسام الإنتاجية كأن يكون وحدة الحسابات ، وحدة الرقابة ، الوحدة الإدارية ، وحدة الصيانة ووحدة المجانية والمكتبة وغيرها من الوحدات أو الأقسام الخدمية.

وعليه يتوجب نقل تكاليف مراكز الخدمات الى المراكز الإنتاجية ، بحيث تصبح تكاليف مراكز الخدمات مساوية للصفر ، لذا يتوجب اختيار طريقة يتم بموجبها توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية ومن هذه الطرائق هي:-

- طريقة التوزيع الإجمالي.
- طريقة التوزيع الانفرادي.
- طريقة التوزيع التنازلي .
- طريقة التوزيع التبادلي (طريقة المعادلة).

وتتطلب عملية توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية اختيار أساس للتوزيع ، وهذا الأساس يكون مناسب ومقبول لنوع المصاريف وكما مبين في أدناه:

جدول(11) أسس توزيع النفقات

نوع النفقات	أسس التوزيع
الرواتب والمخصصات	إجمالي رواتب كل مركز
أجور المحاضرات	عدد ساعات المحاضرات
أجور اللجان الامتحانية	عدد أعضاء اللجان في كل قسم علمي
مكافئات التشجيعية	عدد العاملين في الوحدات الإدارية ومن ضمنهم التدريسيين
مخصصات نفقات الإيفاد	توزيع مباشر
النشر والإعلام	بالتساوي بين جميع المراكز
ضيافة	بالتساوي بين جميع المراكز
اجور نشر وتعضيد	توزيع مباشر
المؤتمرات والندوات والاحتفالات	بالتساوي بين الأقسام العلمية

● التقارير والملاحق : يفترض عند تحضير الموازنة إعداد تقرير أو ملحق بكل برنامج يبين فيه تفاصيل عن احتساب التكاليف التقديرية لمجموعة فعاليته وأنشطته، ويمثل التقرير الدراسة التحليلية والتفصيلية لأعداد التقديرات المالية.

● النظام المحاسبي : عندما تكون الكلفة على قدر كبير من الأهمية وتعد عنصراً مهماً تركز عليه موازنة البرامج والأداء فإن المحاسبة التحليلية افضل وسيلة للتعرف واحتساب تكلفة كل برنامج لجميع مراحل تنفيذه كما تساعد في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية، لذا تم الاعتماد على الأسس العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف في تحديد وقياس كلف البرامج الإنتاجية والخدمية وصولاً لكلفة الطالب وتقييم العائد النهائي .

ثانياً : الخطوات العملية في احتساب تكاليف كلية العلوم

لاحتساب تكاليف كلية العلوم في جامعة المثنى تم الاعتماد على المصاريف الفعلية للمدة من 2016/9/1 ولغاية 2017/8/30 (العام الدراسي 2016-2017) والتي بلغت مصاريفها الإجمالية بجميع أبوابها هو 2892378667 (ملياران وثمانمائة واثنان وتسعون مليون وثلاثمائة وثمانية وسبعون الف وستمائة وسبعة وستون دينار)، إذ سيتم توزيعها إلى مجموعتين رئيسيتين هما :-

■ مراكز أو أقسام كلف الإنتاج :- يقصد بها الأقسام العلمية الموجودة في كلية العلوم والبالغ عددها (5) أقسام علمية وهي

اجور الكهرباء	عدد المصابيح × عدد الكيلو واط
تنظيف الدائرة	مساحة الكلية
تجهيزات ولوازم رياضية	عدد الطلبة في الاقسام العلمية
الصيانة	عدد ساعات الصيانة
الدورات التدريبية	عدد الدورات التي نفذها كل قسم
صيانة الحدائق والمتنزهات	على مساحة الحدائق والمتنزهات
اللوازم الطبية والزراعية	توزيع مباشر

---

جدول (12): نفقات الموازنة لكلية العلوم للفترة من 2016/9/1 ولغاية 2017/8/30 بحسب البرامج وفقا لأسلوب التوزيع التنازلي

المجموع	اللقب العلمي	النفقات الرأسمالية	الصيانة	المستلزمات السلعية	لمستلزمات الخدمية	نفقات الأفراد	لنشاط تدريسيين	المنفذين الفنيين	عدد الإداريين	طبيعة النشاط	النشاط	الرئيسي	
										الشؤون العلمية	2	1	
552639793.4	41755117.4	833625	2428312.5	1394250	635765.625	508952330.1	29	1		قسم الفيزياء	1	2	1
515797140.5	37435622.5	778050	2266425	1301300	593381.25	475022174.7	26	2		قسم علوم الحياة	2	2	1
442111834.8	40315285.77	666900	1942650	1115400	508612.5	407161864.1	18	6		قسم الكيمياء	3	2	1
331583876.1	23037306.15	500175	1456987.5	836550	381459.375	305371398	16	2		قسم الرياضيات وتطبيقات الحاسوب	4	2	1
313162549.6	21597474.52	472387.5	1376043.75	790075	360267.1875	288406320.4	15	2		قسم البيئة والتلوث	5	2	1
2155295194	149742490	3251137.5	9470418.75	5437575	2479485.938	1984914087	10	1	4	مجموع الأقسام العلمية			

مشكور واخرون . مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية . المجلد (8) العدد (3) – (2018) 203-171

0	0	0	0	0	0	0	0	1	4	شعبة التسجيل	1	3	1
85707380.53	0	138937.5	404718.75	232375	105960.9375	84825388.34	1	1	وحدة الوثائق	2	3	1	
34282952.21	0	55575	161887.5	92950	42384.375	33930155.34	2	1	الدراسات العليا والبعثات	3	3	1	
51424428.32	0	83362.5	242831.25	139425	63576.5625	50895233.01	2	1	المكتبة والجانية	4		1	
51424428.32	0	83362.5	242831.25	139425	63576.5625	50895233.01	2		وحدة الحاسبات وقاعدة البيانات	5		1	
257122141.6	0	416812.5	161887.5	697125	317882.8125	254476165	8	7	مجموع الشؤون العلمية				
109522590.6	34282952.21	0	161887.5	1214156.25	92950	42384.375	1	2	3 الشؤون الادارية العميد ومعاونيه	3		1	
257122141.6	0	166725	485662.5	278850	127153.125	101790466	2	2	وحدة الشؤون القانونية	1	3	1	

							والادارية والافراد		
102848856.6	0	111150	323775	185900	84768.75	67860310.68	3 4	الحسابات والرقابة والمخازن	2 3 1
68565904.43	0	194512.5	566606.25	325325	148345.3125	118755543.7	1	الاعلام	3 3 1
119990332.7	0	27787.5	80943.75	46475	21192.1875	16965077.67	2 3	الصيانة والآلات	4 3 1
17141476.11	0	138937.5	404718.75	232375	105960.9375	84825388.34	1 4	الخدمات	5 3 1
479961331	0	778050	404718.75	1301300	593381.25	475022174.7	1 1 1 1 6	مجموع الشؤون الادارية	
479961331	0		2266425						
2892378667	149742490	4446000	12951000	7436000	3390750	2714412427	10 2 1 2 4 2 1 3	المجموع	1

يمكن التوصل من خلال تحليل مبالغ النفقات المستخرجة من تطبيق موازنة البرامج والأداء لغرض الاستفادة منها عند اتخاذ نموذج الموازنة (موازنة البرامج والأداء) الى ان بعض معطيات القرار ، وكما مبين في الجدول أدناه.

جدول(13) : جدول يمثل نسب الانجاز الاقتصادي للموارد المالية وتوجه مسار الانفاق

بنود الموازنة	الأقسام العلمية	الشؤون العلمية	الشؤون الإدارية	المجموع
تعويضات الموظفين	73.125%	9.375%	17.5%	100%
اللقب العلمي	100%	-	-	100%
المستلزمات الخدمية	73.125%	9.375%	17.5%	100%
المستلزمات السلعية	73.125%	9.375%	17.5%	100%
الصيانة	73.125%	9.375%	17.5%	100%
النفقات الرأسمالية	73.125%	9.375%	17.5%	100%

جدول(14) : جدول يمثل حصة كل برنامج من مجموع النفقات

ت	برامج الأنفاق	النسبة
1	الأقسام العلمية	73.125%
2	الشؤون العلمية	9.375%
3	الشؤون الإدارية	17.5%

يتضح من الجدول(14) أن الأقسام العلمية جاءت بالمرتبة الأولى بنسبة 73.125% ، وجاء في المرتبة الثانية الشؤون الإدارية بنسبة 17.5% وأخيرا جاءت الشؤون العلمية بالمرتبة الأخيرة وبنسبة 9.375%. ويبين الجدول (15) حصة تكلفة الطالب من تكاليف موازنة البرامج اذ بلغ عدد الطلاب للعام الدراسي 2016-2017 (968) طالب ، وكانت كما يلي :-

جدول(15): حصة الطالب من تكاليف موازنة البرامج والاداء

البرامج	حصة الطالب/الدينار
الاقسام العلمية	2226545=968÷2155295194
الشؤون العلمية	265622=968÷257122141.6
الشؤون الادارية	495828=968÷479961331
المجموع	2987955

وحسب موازنة البرامج والأداء فأنها تتطلب فصل نفقات الموجودات غير المالية عن البرامج والنشاطات الجارية لأنه في حالة إضافة نفقات الموجودات غير المالية الى نفقات تشغيل البرامج كنفقات المشاريع الاستثمارية فأن كلفة الطالب المستخرجة لا يمكن مقارنتها والاعتماد عليها بكلفة السنة القادمة

يتضح من الجدول (15) أعلاه أن حصة الطالب من نفقات الموازنة بلغت 2987955(مليونان وتسعمائة وسبعة وثمانون الف وتسعمائة وخمسة وخمسون دينار)والتي كانت من ضمنها نفقات الموجودات غير المالية ، ولغرض احتساب تكلفة طالب كلية العلوم في جامعة المثنى للعام الدراسي 2016-2017

$2983400=968 \div 2887932667=$  مليونين وتسعمائة وثلاث وثمانون الف وأربعمائة دينار.

وبالإمكان كذلك إجراء التحليلات اللازمة في الحكم وتقييم كفاءة الأداء منها التعرف على مدى بلوغ كلية العلوم للنسبة القياسية المحددة (أستاذ/طالب، وفني/طالب) وذلك بالرجوع إلى المعايير المحددة حسب الخطة الاستراتيجية لسنة 2020 الخاصة بالكلية ومقارنة الأرقام حسب الخطة مع المتحقق فعلاً وكما يلي:-

لأنها ستكون نفقاتها اعلى بكثير من السنوات اللاحقة، لذا فإن كلفة الطالب للعام الدراسي 2016-2017 هي:-

مجموع اعتمادات الموازنة 2892378667

(-) الموجودات غير المالية 4446000

= مجموع النفقات الكلية 2887932667

و عليه تكون كلفة الطالب بالشكل الاتي:-

كلفة الطالب = مجموع التكاليف الكلية ÷ عدد الطلبة الكلي

العام الدراسي 2017-2016	عدد التدريسيين	أعداد الطلبة	أستاذ/طالب	عدد الفنين	عدد الطلبة	فني/طالب
حسب الخطة	150	750	5/1	50	750	15/1
المتحقق فعلاً	104	968	10/1	13	968	13/1

2. يؤدي نظام موازنة البرامج والأداء إلى ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارات الحكومية بغية التكيف مع الظروف غير المستقرة ومواجهة الأزمات المالية والاقتصادية.

3. يواجه تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء بعض الصعوبات مثل ارتفاع تكاليف إعدادها والحاجة إلى معلومات كثيرة ودقيقة وإلى كوادرات محاسبية وإدارية مؤهلة ، فضلاً عن حاجتها إلى وقت أطول من أجل إعدادها، غير أن هذه الصعوبات لا تشكل عقبة تحول دون تطبيقها.

4. يواجه نظام موازنة البرامج والأداء صعوبات أخرى ربما تعرقل تطبيقه، ومن أبرز هذه الصعوبات هي تخوف رؤساء الأقسام والوحدات الفرعية من تطبيق هذا النظام وتضارب المصالح الشخصية للأطراف ذات العلاقة ، فضلاً عن اختلاف آراء معدي الموازنة الأمر الذي يتسبب في تأخير تقديمها بشكلها النهائي في الموعد المقرر.

5. هنالك اتفاق تام من قبل أفراد عينة الدراسة على تبني وتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية ، وهذا يتضح من خلال الإجابات على الأسئلة التي حصلت نسبة كبيرة منها على مستوى عال من الأهمية بخصوص عدها أداة للتخطيط.

6. هنالك اتفاق تام من قبل أفراد عينة الدراسة على أن موازنة البرامج والأداء تلعب دوراً بمستوى عال من الأهمية في وصفها أداة للرقابة، وهي بذلك تعد من البدائل المفضلة للاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية .

يتضح من الجدول أعلاه ان خطة القبول للطلاب المخططة تكون اكثر من أعداد الطلاب المقبولين سنوياً وهذا يرجع بسبب سياسة الوزارة في توزيع عدد الطلبة، اذ لوحظ ان اغلب السنوات تستقبل الكلية أعداد طلبة اكبر من المخطط لها وهذا ما سبب إرباك في عمل الكلية من حيث توفر القاعات الدراسية، اذ ان المخطط يكون وحسب الخطة(5/1) بينما كان الفعلي (10/1) أي ضعف النسبة ، وكذلك الحال بالنسبة للفينين اذ لوحظ المخطط هو (15/1) بينما الفعلي هو (13/1) ، وهذا ما يدعو إلى إعادة النظر بالكثير من الإجراءات التي يتمثل أهمها في مراعاة الوزارة لسياسة الكلية في خطة القبول حتى تتمكن من تجنب المشاكل نتيجة زيادة عدد الطلبة والالتزام بمعايير الجودة مما يؤدي الى خدمة البرنامج التعليمي.

#### الاستنتاجات والتوصيات

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات يمكن عرضها كما يأتي :

#### الاستنتاجات

هنالك جملة من الاستنتاجات النظرية والعملية يمكن إجمالها بالشكل الاتي :-

1. تستند فلسفة نظام موازنة البرامج والأداء إلى نظرية علمية منطقية تقوم على مجموعة من المبادئ والقواعد والمفاهيم والممارسات التي تساعد الإدارات الحكومية على توفير افضل الحلول والظروف للإبداع والابتكار في مجال إعداد الموازنات.

7. أظهرت نتائج الدراسة الإحصائية أن هنالك إمكانية لدى الوحدات الحكومية للتحوّل من النظام التقليدي (موازنة البنود) في إعداد الموازنة إلى النظم البديلة التي من أبرزها نظام موازنة البرامج والأداء .
8. أظهرت نتائج الدراسة العملية ان استخدام نظام موازنة البرامج والأداء من قبل الوحدات الحكومية الفرعية يؤدي إلى التخطيط والرقابة لغرض خلق وفورات مالية التي بدورها تحسن أداء هذه الوحدات ومن ثم تساهم في دعم الموازنة العامة للدولة.
- التوصيات**
- استنادا إلى الاستنتاجات التي توصل إليها البحث يمكن عرض التوصيات النظرية والعملية كما يلي :-
1. ضرورة الالتزام بالمبادئ والقواعد والممارسات التي تقوم عليها فلسفة نظام او قانون موازنة البرامج والأداء من قبل جميع الإدارات الحكومية ، إذ أن هذا النظام يؤدي إلى خلق حالة الإبداع لدى معدي الموازونات الحكومية ويقدم لهم افضل الحلول.
  2. دعوة الإدارات الحكومية لاتخاذ قراراتها الاستراتيجية استنادا إلى معطيات نظام موازنة البرامج والأداء وذلك لان الأخير يساعد على ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة لتلك القرارات بهدف مواجهة الأزمات المالية والاقتصادية ومعالجة الظروف غير المستقرة.
  3. ضرورة توعية وثقافة رؤساء الأقسام ومسؤولي الوحدات ومعدي الموازنة في الوحدات الحكومية على أهمية تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ودوره الفاعل في تحقيق
4. ضرورة تهيئة وتوفير البيانات المالية والمحاسبية باقل ما يمكن من الوقت والجهد والكلفة ، وكذلك توفير العناصر البشرية الإدارية والمحاسبية الكفؤة والمؤهلة لغرض تطبيق موازنة البرامج والأداء بدون صعوبات ومشاكل تعيق تطبيقها.
5. الزام الوحدات الحكومية بتبني وتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وذلك بناء على ما أظهرته نتائج الاستبيان بان هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إمكانات الوحدات الحكومية وتبني تطبيق هذا النظام ، إذ حصلت الإجابات على مستوى عال من الأهمية النسبية .
6. يتعين على الوحدات الحكومية تطبيق قانون موازنة البرامج والأداء وذلك استنادا لما أظهرته نتائج الاستبيان بان هذا النظام المؤمل تطبيقه قد نال درجة عالية من الأهمية النسبية ويعد من البدائل المفضلة للاستخدام من اجل التخطيط والرقابة.
7. ضرورة قيام الوحدات الحكومية الفرعية بالتحوّل من النظام التقليدي (موازنة البنود) إلى نظام موازنة البرامج والأداء بوصفه بديلا مقبولا من ناحية الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.
8. يتعين على الوحدات الحكومية الفرعية تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء لأنه يعد من النظم التي تحقق وفورات مالية لهذه الوحدات ، كذلك يحسن من أدائها ومن ثم يساهم في دعم الموازنة العامة للدولة.

الملحق(1) المصروفات للفترة من 2016/9/1 لغاية 2017/8/30

مبلغ الانفاق	إسم الحساب	فصل	قسم
2892378667	النفقات	1	2
2892378667	نفقات جارية	1	2
2864154917	تعويضات الموظفين	1	2
1030554638	رواتب وأجور	1	2
937983215	الرواتب	1	2
500000	المكافئات للمنتسبين	1	2
5280000	أجور متعاقدين	1	2



70907900	أجور محاضرات	1	1	1	2	
0	اجور امتحانات	1	1	1	2	
720000	اجورا لجان	1	1	1	2	
15163523	مجازين دراسيا	1	1	1	2	
0	الاعمال الاضافية	1	1	1	2	
1695396354	مخصصات	10	1	1	2	
5445500	م0خطورة	1	10	1	1	2
0	م0استثنائية	4	10	1	1	2
51719862	م. منصب	6	10	1	1	2
717209189	م. خدمة جامعية	7	10	1	1	
21924870	م. موقع جغرافي	12	10	1	1	2
655354884	م. شهادة	14	10	1	1	2
5105594	م. حرفية	15	10	1	1	2
61884979	م. الزوجية	16	10	1	1	2
27008986	م. أولاد	17	10	1	1	2
149742490	م. اللقب العلمي	24	10	1	1	2
0				1	1	2
138203925	مساهمة التقاعد الحكومية			1		2
0	الرواتب والمكافآت التقاعدية			1	1	2
0	المكافآت التقاعدية (المدنية)			1	1	2
0						2
3390750	المستلزمات الخدمية			2	1	2
90000	نفقات السفر	1	2	1	1	2
0	النفقات الليلية	1	2			2
90000	نفقات وسائط النقل	1	2	1	1	2
0	النفقات الأخرى	1	2	1	1	2
0	مخصصات ونفقات ايفاد	2	2	1	1	2
0	النفقات الليلية	2	2	1	1	2

0	وسائط نقل	2	2	1	2
0	نفقات السكن	2	2	1	2
0	النفقات الاخرى	2	2	1	2
976000	نشر وأعلام	4	2	1	2
600000	نفقات نشر	4	2	1	2
376000	أعلام	4	2	1	2
0	اشترك في الصحف	4	2	1	2
0	ايجار المباني والاراضي	5	2	1	2
0	أيجار مباني	5	2	1	2
0	ايجارات اخرى	5	2		
0	ايجار مكائن ومعدات ووسائط النقل	6	2	1	2
0	ايجار المكائن والمعدات	6	2	1	2
0	أيجار وسائط نقل	6	2	1	2
141750	الترفيه الرسمي	7	2		2
141750	ضيافة ووفود	7	2	1	2
0	الاحتفالات	7	2	1	2
1840000	اتصالات وبرق	9	2	1	2
0	أجور مكالمات هاتفية	9	2	1	2
0	نصب ونقل اجهزة اتصال	9	2	1	
1840000	خدمات شبكة المعلومات	9	2	1	2
0	أجور خبراء والاستشاريين		2	1	2
0	الاستشارات القانونية(اجور محامين توكيل)		2	1	2
0	الاستشارات الأخرى		2	1	2
0	ايجار الصناديق لدى المصارف		2	1	2
0	المؤتمرات والندوات		2	1	2
0	الطبع		2	1	2
0	الاشترك في الدورة التدريبية		2	1	2
16000	مسح وتحديد الاراضي		2	1	2

0	تنظيف دائرة	2	1	2	
0	تعزيب وترجمة وتأليف	2	1	2	
0	اجور الخدمات مصرفية	2	1	2	
25000		2	1	2	
302000		2	1	2	
0	المستلزمات السلعية	3	1	2	
0	قرطاسيه ومطبوعات	1	3	1	2
7436000	قرطاسيه	1	3	1	2
1763000	مطبوعات	1	3	1	2
1763000	كتب ومجلات	2	3	1	2
0	الكتب	2	3	1	2
1000000	المجلات	2	3	1	2
1000000	ماء ومجاري	3	3	1	2
0	أجور ماء	3	3	1	2
0	أجور مجاري	3	3	1	2
0	كهرباء	4	3	1	2
0	أجور كهرباء	4	3	1	2
0	وقود	5	3	1	2
0	وقود	5	3	1	2
947000	ملابس	6	3	1	2
947000	ملابس موظفين	6	3	1	2
0	ملابس أخرى	6	3	1	
0	مواد مكافحة ووقاية	8	3	1	2
0	مواد المكافحة	8	3	1	2
0	مواد وقاية	8	3	1	2
0	مواد ولوازم	9	3	1	2
0	اللوازم المختبرية	9	3	1	2
3726000	اللوازم الطبية	9	3	1	2

2025000	اللوازم الزراعية	9	3	1	2
925000	مواد ولوازم أخرى	9	3	1	2
0	الادوية	12	3	1	2
776000	تجهيزات رياضية	13	3	1	2
0	علف حيوانات	14	3	1	2
0	الآلات حاسبة	20	3	1	2
0	الآلات طباعة	21	3	1	2
0			3	1	2
0			3	1	2
0	صيانة الموجودات		4	1	2
0	صيانة الطرق والجسور	1	4	1	2
12951000	صيانة الطرق	1	4	1	2
0	ص.تأسيسات مائية وكهربائية	2	4	1	2
0	ص.تأسيسات مائية	2	4	1	2
1065000	ص. تأسيسات كهربائية	2	4	1	2
870000	ص. وسائل نقل	3	4	1	2
195000	ص. سيارات الصالون	3	4	1	
0	ص. سيارات العمل	3	4	1	2
0	ص. وسائل نقل اخرى	3	4	1	2
0	ص. مبالز ومشاريع الري	4	4	1	2
0	ص. مشاريع التحلية (المبالز)	4	4	1	2
0	ص. أثاث	5	4	1	2
0	ص. مباني	6	4	1	2
0	ص. مكائن وأجهزة والآلات	7	4	1	2
11057000	ص. حدائق ومنزهات	9	4	1	2
829000	ص الكتب والسجلات والوثائق	14	4	1	2
0	ص. الكتب	14	4	1	2
0	ص. السجلات	14	4	1	2

0	النفقات الرأسمالية	5	1	2
0	مباني وانشاءات	1	5	2
0	المباني غير السكنية	1	5	2
4446000	المباني غير السكنية	1	5	2
0	ابار ومناجم	1	5	2
0	إنشاءات أخرى	1	5	2
0	وسائط نقل	2	5	2
0	سيارات الصالون	2	5	2
0	سيارات عمل	2	5	2
0	الاثاث والآلات والمعدات والاجهزة	3	5	2
0	الاثاث	3	5	2
0	الأثاث الخشبي	3	5	2
4446000	الأثاث المعدني	3	5	2
1420000	أثاث أخرى	3	5	2
500000	الأجهزة والمكائن والمعدات الأخرى	3	5	2
920000	المكائن	3	5	2
0	أجهزة	3	5	2
3026000	أجهزة استنساخ	3	5	2
0	آلات اتصال	3	5	2
2216000	الحاسبات الإلكترونية	3	5	2
250000	الأسلحة	3	5	2
0	الحيوانات	5	5	2
560000	الاراضي	6	5	2
0	تبليط الشوارع	7	5	2
0			5	2
0	المصروفات الأخرى	4	6	2
0	مكافئات لغير المنتسبين والاوسمة	4	6	2
0	مكافآت	1	4	2

0	مخصصات وبعثات الطلاب	1	4	6	1	2
0	منحة الطلبة	2	4	6	1	2
0	مخصصات التلاميذ	1	2	4	6	1
0	مصاريف اخرى	2	4	6	1	2
0	النشاطات الرياضية	14	4	6	1	2

## الملحق (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة والسيدات المحترمين

م/استمارة استبانة

تحية طيبة....

نضع بين أيديكم استمارة الاستبانة الخاصة بالبحث الموسوم (استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية) نأمل تعاونكم معنا في الإجابة على الفقرات من واقع خبرتكم العلمية والعملية ، ونأمل منكم قراءة فقرات هذه الاستبانة قراءة دقيقة والإجابة عليها بكل دقة وموضوعية.

علماً أن المعلومات التي سنحصل عليها تستخدم لأغراض البحث حصراً.

ولكم منا فائق الحب والتقدير

الباحثون

المعلومات الخاصة:-

1- المؤهل العلمي (ضع علامة صح):-

إعدادية دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

2- التخصص (ضع علامة صح):-

محاسبة إدارة علوم مالية ومصرفية اقتصاد

3- العنوان والمنصب الوظيفي :-

4- عدد سنوات الخدمة:- اقل من 5 سنة 10-6 15-11 20-16 25-21 30-26 اكثر من 30 سنة.

5- مكان العمل:-

موازنة الأداء والبرامج:- تمثل أداة إدارية ورقابية التي يمكن من خلالها متابعة تحقيق الأهداف التي تطمح الإدارات الحكومية في تحقيقها من خلال ما تم تنفيذه من البرامج والأنشطة الموضوعية حسب الخطة المسبقة وتقديم تقارير نهائي للمسؤولين عن مستوى المتحقق وتقييم الأداء الفعلي للوحدات الحكومية.

المحور الأول: موازنة الأداء والبرامج أداة تخطيط

ت	الفقرات	اوافق بشدة	اوافق	غير متأكد	لا اوافق بشدة
1	تتوفر لدى الوحدات الحكومية الكفاءات الادارية والمالية والتنظيمية ذات خبرة في اعداد موازنة البرامج والاداء من				
2	تعد كل وحدة حكومية في الهيكل التنظيمي في الوحدات الحكومية مركزا للموازنة حيث يتم فيه تخطيط وتقدير الايرادات والنفقات				
3	يعمل نظام الموازنة المطبق في دائرتكم على اعادة التخصيص الموارد بين أنشطة وبرامج ومشاريع الوحدات الحكومية				
4	يوجد نظام محاسبي يساعد على اعداد خطة عمل موازنة البرامج والاداء وتقييم الاداء				
5	تستخدم الوحدات الحكومية النظام المحاسبي الذي يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لأعداد موازنة الأداء والبرامج وادارتها لتوفير الوقت والجهد المبذول				
6	يتم اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية في إعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والايادات				
7	تؤخذ بنظر الاعتبار عند اعداد موازنة الاداء والبرامج المتطلبات البيئية من اجل الحفاظ على البيئة اتجاه المجتمع				
8	تجيب لجنة اعداد الموازنات عن أي استفسار للعاملين فيما يتعلق بالموازنات احتراماً لمبدأ المساءلة				
9	تطبيق موازنة البرامج والاداء وفقاً للأهداف والخطط التي تم وضعها بدقة يؤدي الى ترشيد النفقات في الوحدات الحكومية				
10	تعتبر قرارات موازنة البرامج والاداء من القرارات المهمة في رسم سياسات الوحدات الحكومية				
11	تعد موازنة الاداء والبرامج احد وسائل الاصلاحات الاقتصادية المستخدمة لتحقيق الأداء المالي الافضل للوحدات الحكومية				
12	يمكن توصيف موازنة الأداء والبرامج بأنها بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلف أنشطة الاداء المالي للوحدات الحكومية				
13	تخدم موازنة الاداء والبرامج الخطط الاستراتيجية للدولة في تحقيق الكفاءة والفعالية بصورة أفضل للأداء المالي في				

الوحدات الحكومية

14 تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية من خلال التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية

المحور الثاني: موازنة الأداء والبرامج أداة رقابية

ت	الفقرات	اوافق بشدة	اوافق	غير متأكد	لا اوافق بشدة	لا اوافق
1	يوفر تطبيق موازنة الاداء والبرامج الرقابة الفاعلة على النفقات في المؤسسات العامة					
2	تسعى الادارة العليا للوحدات الحكومية عند تطبيق موازنة الاداء والبرامج الى تقليل وخفض النفقات بحجة ترشيد النفقات من خلال تفعيل دور الرقابة					
3	تعمل دائرتكم على ادخال اساليب حديثة للرقابة بهدف ترشيد النفقات الى اكبر حد ممكن وزيادة مواردها من خلال تطبيق موازنة الاداء والبرامج					
4	توفر موازنة الاداء والبرامج الرقابة والكفاءة و الفاعلية العالية في تخفيض النفقات المتاحة للوحدات الحكومية					
5	تسعى دائرتكم الى تحسين فاعلية الإنفاق في تحقيق الأهداف التي تتبناها الحكومة					
6	تمكن موازنة الاداء والبرامج من الحد من هدر الموارد المالية في الإنفاق العام					
7	تتسم عملية تقييم اداء عمل موازنة البرامج والاداء وتحقيقها لأهداف الوحدات الحكومية من خلال وجود انظمة رقابية داخلية تتميز بالحيادية والموضوعية					
8	تساعد موازنة البرامج والاداء الوحدات الحكومية التي تعاني من صعوبة في تحديد إنتاجها ومخرجاتها من خلال تحديد البرامج والأنشطة التي يتم تنفيذها					
9	تساعد موازنة الاداء والبرامج على سهولة تحديد التضخم في حجم الإنفاق					
10	يتم بموجب موازنة البرامج والاداء توزيع الموارد بحسب أهمية الإنفاق والأهداف المتوقعة					
11	يتطلب لأعداد موازنة البرامج والاداء وجود فريق عمل من الجهات المالية والرقابية والادارية لتحديد الخطة وطرق الرقابة لتنفيذ هذه الخطط					



## المصادر

### اولا : المصادر العربية

ماجستير ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية-غزة- فلسطين.

عصفور ، محمد .(2008). "أصول الموازنة"، الطبعة الاولى . عمان الاردن : دار المسيرة للنشر .

علي،محمد حسين .(1993). تحليل مقارنة لاساليب ادارة الموازنة العامة في اطار موازنة الرقابة وموازنة الاداء . المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – كلية التجارة /جامعة عين شمس – العدد الثاني.

فهيمي ، ليلى عبد الحميد .(2004). "النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات"، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، سوريا.

كراز، يامن عبد الرحمن حسون .(2015). " نموذج مقترح لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABC في البنك الإسلامي العربي " . رسالة ماجستير ، كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية – غزة ، فلسطين.

كوشك ، طارق بن حسن : "موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام"، صحيفة عكاظ العدد 937 في 1424/11/18 هـ [www.koshak.net/tariq/articles](http://www.koshak.net/tariq/articles)

اللوزي ، سليمان ، مراد ، فيصل .(1997). "إدارة الموازنات العامة بين التطبيق والنظرية"، الطبعة الأولى . عمان ، الاردن : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

النجار ، محمد موسى محمد .(2006). "العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة"، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل ، فلسطين.

### ثانيا : المصادر الأجنبية

Robinson.(2013). "program classification for performance –Based Budget How to structure budget to enable the use of evidence ",world bank publication ,Washington.

Mullen,P.(2006). "performancebased budgeting ;the contribution of the program assessment rating tool", public budgeting &finance winter.

Drury, Colin.(2002). " Management &cost accounting ,Thomson 5th ed, Irwin ,McGraw-Hill.

Hilton, Ronaldo.(1999). "Managerial accounting ,4th ed, Irwin ,McGraw-Hill.

باسيلي ، مكرم عبد المسيح .(2001). المحاسبة مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء "، الطبعة الثالثة .الازهر ، القاهرة : المكتبة العصرية للطباعة والنشر .

البدور ، جمال .(2004).منهجية ومراحل موازنة البرامج والأداء في الجامعات "، الملتقى لموازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق 25-27 يوليو"تموز .

الجديلي ، محمد .(2005). دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة". رسالة ماجستير ، جامعة الإسلامية –غزة ، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل ، فلسطين .

حجاج ، احمد حامد .(2001).المحاسبة الإدارية " . المملكة العربية السعودية : دار المريخ للنشر .

حجازي ، محمد احمد .(2006). المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة " . عمان ، الاردن : مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق.

حسين ، إسماعيل .(2004). "موازنة البرامج والأداء – المفهوم والفلسفة، الأهداف"، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق-سوريا.

حمودي ، حنان علي ، النعيمي ، حذام فالح .(2007). " دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة " . مجلة التقني ، المجلد 20-العدد2.

سالم ، احمد .(2002). "التجربة المصرية في التحول الى موازنات الأداء " . بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، القاهرة .

سلوم ، حسن عبد الكريم ، المهاني ، محمد خالد .(2007). "الموازنة العامة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة " . مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد الرابع والستون ، جامعة بغداد.

الشمراي ، سوسن .(2010). "موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق " . رسالة ماجستير ، جامعة الملك سعود، الرياض- المملكة العربية السعودية.

عبد الرحمن ، جابيلة مصطفى ، احمد ، إيمان غانم ، قاسم ، ربيعة .(2014). "استخدام موازنة البرامج والأداء "، مجلة التقني ، المجلد السابع والعشرون – العدد الخامس ، بغداد.

عثمان، حسن .(2011). "تطوير وحدات الموازنة للحكومة الفلسطينية باستخدام موازنة البرامج والأداء-دراسة ميدانية". رسالة