

دور النظام المحاسبى الحالى المبني على الأساس النقدي فى دعم التحول لموازنة البرامج والأداء

محمد رمضان علي السيد
مدير عام بوزارة الصحة

أ.د/ مصطفى راشد العبادي
أستاذ المحاسبة والمراجعة
وعميد الكلية السابق

أ.د/ فاروق جمعة عبد العال
أستاذ المحاسبة الخاصة ووكيل الكلية
السابق



دور النظام المحاسبى الحالى المبني على الأساس النقدي فى دعم التحول لموازنة البرامج والأداء

محمد رمضان علي السيد
مدير عام بوزارة الصحة

أ.د/ مصطفى راشد العبادي
أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد
الكلية السابق

أ.د/ فاروق جمعة عبد العال
أستاذ المحاسبة الخاصة ووكيل الكلية
السابق

الملخص:

تقوم فكرة موازنة البرامج والأداء تعتمد على توزيع الإعتمادات، وفقاً للبرامج ولها أهداف واضحة، ومدة زمنية محددة، ويقاس أداؤها بمؤشرات قياس أداء قابلة للقياس، ولتحسين فاعلية التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء فإنه يجب تقييم مدى فاعلية النظام المحاسبى المبني على الأساس النقدي فى تدعيم ذلك التحول، وعلى ذلك يهدف البحث إلى تحديد دور النظام المحاسبى الحالى المبني على الأساس النقدي فى دعم التحول لموازنة البرامج والأداء، وقد توصل البحث إلى أن أسلوب موازنة البرامج والأداء يحتاج لمتطلبات ينبغي توافرها في البيئة المصرية نظراً لعدم ملائمة البيئة المصرية بوضعها الحالي لتطبيقها، وهو ما يؤكد صحة فرض الدراسة القائل بأن "يعد النظام المحاسبى الحالى المبني على الأساس النقدي قاصراً فى دعم التحول لموازنة البرامج والأداء".

الكلمات المفتاحية: موازنة البرامج والأداء - الأساس النقدي - النظام المحاسبى.

The Role of the Current Accounting System based on the Monetary Base in Enhancing the Transformation of Programs and Performance Budget

Prof. Dr.
Farouk Goma Abdelaal
Professor of Specialized
Accounting & Former Vice
Dean of the Faculty

Prof. Dr.
Mostafa Rashed Elabady
Professor of Auditing and Former
Dean of Faculty

Mohamed Ramadan Ali
General Manager at
Ministry of Health

Abstract:

The idea of Planning and Performance Budgeting depends on the distribution of appropriations, according to programs and has clear objectives and a specific period of time, and its performance is measured by measurable performance indicators. Transformation, and accordingly, the research aims to determine the role of the current accounting system based on the cash basis in supporting the transformation to Planning and Performance Budgeting. It confirms the validity of the study's hypothesis that "the current accounting system based on the monetary basis is deficient in supporting the transformation to Planning and Performance Budgeting."

Keywords: Planning and Performance Budgeting - the monetary basis - the accounting system.

مقدمة:

يُعد أسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة المصرية في الفترة الماضية على أساس أسلوب موازنة البنود والاعتمادات ونظرا لما تم اتخاذه في الفترة الماضية من كثيرا من الدول في التحول الى موازنة البرامج والأداء لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة قد انتهجت العديد من الدول ومنها مصر الإتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء خلال السنوات الخمسة الأخيرة، حيث تُعد الموازنة العامة للدولة أداة رئيسية لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة وذلك لمواجهة التحديات القائمة والعبور نحو أفق المستقبل من خلال تعظيم الموارد وحسن توجيهها بما يحقق أفضل استخدام لها وأكبر نفع لمختلف فئات المجتمع وإعادة ترتيب أولويات الأنفاق العام ومراعاة البعد الاجتماعي كهدف استراتيجي للسياسة العامة للدولة.

وانطلاقا من التوجه العالمي نحو العمل بالحكومة الالكترونية كان لابد من تطوير نظام معلومات المحاسبة الحكومية، حيث أن هذا التطور يعد من أبرز ما شهده العالم خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين، فبدأت العديد من المفاهيم الخاصة بإدارة القطاع الحكومي والتحول الحديث من الإدارة إلى الريادة ومن السيطرة المهنية والإدارية إلى إرضاء العميل، ومن ضبط الجودة و مراقبة التكاليف إلى إدارة وتقييم العمل الحكومي، ومن زيادة كمية المخرجات إلى تحسين الجودة، ومن تقييم مدي سلامة الإجراءات إلى المساءلة عن النتائج ومستويات الأداء ولذلك ظهرت مفاهيم ومعايير حديثة كمدخل لتحسين وتطوير أداء المنظمات الحكومية.

كما كان للتقدم في العلوم الإدارية والسلوكية والكمية و الاساليب الرياضية والإحصائية المتعلقة باتخاذ القرارات الأثر الكبير في إفساح المجال لتطبيق أساليب ووسائل أكثر تقدماً في مجال الموازنة بصفة خاصة مثل موازنة البرامج والأداء وفي مجال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية بصفة عامة.

طبيعة المشكلة:

دعت أوجه القصور التي نتجت عن تطبيق الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة العامة للدولة والمصروف بموازنة البنود إلى التفكير في تطبيق أسلوب أفضل يُمكن من الاستفادة من أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجالات الإدارة الحكومية ويساعد في التأكد من قيام الوحدة بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفاعلية وذلك لزيادة الاهتمام بنوعية الخدمة الحكومية وضرورة الإيفاء عليها، وتسعى أغلب دول العالم ومنها مصر إلى تطوير واقعها الاقتصادي والاجتماعي والخدمي عن طريق القيام بمجموعة من الإصلاحات في الانظمة الإدارية والمالية والمحاسبية وبالشكل الذي تواكب فيه التطورات المستمرة من خلال ادخال تعديلات في إعداد الموازنة العامة للدولة، وفي مصر لازالت تعد الموازنة العامة للدولة بأسلوب موازنة البنود (الرقابة) وادت التطورات الإقتصادية إلى ضرورة تناول الاتجاهات المعاصرة في الموازنة العامة لغرض معرفة كل واحدة من هذه الاتجاهات وبالتالي التوصل إلى أسلوب جديد يمكن أن يعمل على تلافي عيوب موازنة البنود ويؤدي إلى تطويرها ويسهم في تحسين النظام

المحاسبى الحكومي الذي يعاني من مشاكل في التطبيق من خلال استخدام أساس الاستحقاق إلى جانب الأساس النقدي.

وتركز رؤية مصر ٢٠٣٠ على الإرتقاء بجودة حياة المواطن المصري وتحسين مستوى معيشته في مختلف نواحي الحياة وذلك من خلال التأكيد على ترسيخ مبادئ العدالة والاندماج الاجتماعي ومشاركة كافة المواطنين في الحياة السياسية جنباً إلى جنب مع تحقيق نمو اقتصادي مرتفع، احتوائي ومستدام وتعزيز الإستثمار في البشر، وأشار (هلال، ٢٠٢١) إلى أن الهدف من النظام الجديد في موازنات البرامج والأداء هو التوافق مع رؤية مصر ٢٠٣٠ ومع مؤشرات التنافس للبنك الدولي في جميع المجالات، وأضافت أن موازنة البرامج والأداء هي اتجاه الدولة المصرية ولا بد أن تلتزم بها كل جهات الدولة والعمل على تطبيقها^(١).

وفى هذا السياق يرى الباحث أن فكرة موازنة البرامج والأداء تعتمد على توزيع الإعتمادات، وفقاً للبرامج ولها أهداف واضحة، ومدة زمنية محددة، ويقاس أداؤها بمؤشرات قياس أداء قابلة للقياس، ولتحسين فاعلية التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء فإنه يجب تقييم مدى فاعلية النظام المحاسبى المبني على الأساس النقدي فى تدعيم ذلك التحول.

هدف البحث:

يهدف البحث تحديد دور النظام المحاسبى الحالى المبني على الأساس النقدي فى دعم التحول لموازنة البرامج والأداء.

أهمية البحث:

يستمد البحث الحالى أهميته من عدة جوانب هي:

(أ) الأهمية العلمية:

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من تناولها إطاراً فكرياً محاسبياً حديثاً يتعلق بموازنة البرامج والأداء لمعالجة القصور الموجود في الأسلوب التقليدي؛ وإحداث نقلة هامة في مجال تقدير النفقات بالوقوف على وحدات الأداء المتوقع تنفيذها، ومن ثم استبعاد النفقات التي لا ترتبط بالأداء.

(ب) الأهمية العملية أو التطبيقية:

- تتضح أهمية هذا البحث من الناحية العملية وذلك من خلال متابعة الجهود العلمية والدراسات التي تم إجراؤها في هذا المجال بغرض إيجاد حلولاً للحد أوجه القصور في النظام المحاسبى الحكومي.

(١) هدى ابراهيم احمد هلال. (٢٠٢١). "اعداد موازنة البرامج والأداء في ظل مصفوفة البرامج الجديدة وتأثيرها على كفاءة أداء وزارة التعليم العالى في ظل رؤية مصر الإستراتيجية ٢٠٣٠-دراسة ميدانية"،

حدود البحث:

لن يتناول الباحث كل أساليب إعداد الموازنات بل سيقنصر على أسلوبى البنود والبرامج والأداء وما تتطلبه تلك الآليات من دعائم لتنفيذها.

فرض البحث:

يقوم البحث على الفرض التالى: "يعد النظام المحاسبى الحالى المبنى على الأساس النقدى قاصراً فى دعم التحول لموازنة البرامج والأداء".

منهج البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة وهدف البحث، واختبار فروضه، يتكون منهج البحث من الآتى:

سيعتمد الباحث في تناوله لمشكلة البحث محل الدراسة علي النموذج الإيجابي: **Positive Model** ويرتكز علي نظريات وقواعد مستقرة في الفكر المحاسبى، لوصف مشكلة ضعف وقصور نظام المعلومات المحاسبية الحكومية وتحليل العوامل المرتبطة بها ووصفها وتفسيرها، وما يترتب عليه من تصور لشكل العلاقات المنطقية بين متغيرات البحث قبل اختبارها ووضع الفروض، والتي تمثل التنبؤات والاستنتاجات التي تتولد من الدراسة والتحليل، ثم إثبات أو نفي علاقة تطوير نظام معلومات المحاسبة الحكومية بالتحول لموازنة البرامج والأداء باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات التي تم تجميعها من الواقع العملي.

والبحث يتم إعداده من خلال منهجين هما:

استخدام المنهج الاستنباطي لدراسة وتحليل الدراسات السابقة لبيان مدى أهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجهات الحكومية.

أما المنهج الاستقرائي فيستخدم لاختبار فرض البحث من أجل استخلاص النتائج التي تفيد في تحقيق أهداف البحث وذلك باستخدام الدراسة النظرية.

خطة البحث:

لتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية ومنطقية، سوف يتم استكمالها على النحو التالى:

- **المبحث الأول:** التحول إلى موازنة البرامج والأداء والمعلومات المحاسبية المطلوبة.
- **المبحث الثاني:** مدى توافر المعلومات المحاسبية طبقاً للنظام الحالى للتحول لموازنة البرامج والأداء.

النتائج والتوصيات**المراجع**

المبحث الأول

التحول إلى موازنة البرامج والأداء والمعلومات المحاسبية المطلوبة

تمهيد:

تناول الباحث الإطار العام للبحث والدراسات السابقة وتم التعليق عليها مع إظهار الفجوة البحثية. وتأسيساً للإطار النظري للبحث يتناول الباحث في هذا المبحث تحليل واقع الرقابة المالية بالقطاع الحكومي في مصر وعرض الهدف من النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية والمتمثل في الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة من ناحية، والرقابة على الصرف من الإعتمادات المالية في الحدود الواردة بالموازنة العامة من ناحية أخرى، ثم عرض بعض المفاهيم المتعلقة بآليات الرقابة من خلال موازنة البرامج والأداء ومزاياها والركائز التي تقوم عليها وأهدافها وخطوات إعدادها والمعلومات المحاسبية التي يتطلبها التحول إلى (PPB) وذلك على النقاط الآتية:

أولاً: مفهوم موازنة PPB (PPB) ومدى الحاجة للتحول إليها.

ثانياً: أهداف موازنة PPB في الفكر المحاسبي المعاصر الركائز التي تقوم عليها.

ثالثاً: خطوات إعداد وتطبيق موازنة PPB ومدى توافر المعلومات المحاسبية المطلوبة.

ويتناول الباحث تلك النقاط على النحو التالي:

أولاً: مفهوم موازنة PPB ومدى الحاجة إليها:

تعددت آراء الباحثين حول المصطلحات والمفاهيم المستخدمة للموازنة في الفكر المحاسبي المعاصر^(١) بما في ذلك الموازنة القائمة على البرامج والأداء (PBB)، والموازنة القائمة على المخرجات (OBB)، والموازنة القائمة على النتائج (RIB)، والموازنة القائمة على النشاط (AB)، والموازنة القائمة على الأداء (PB).

وقد عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء (PBB) بأنها "هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ

(1) Review:

- Mohammed Amer Rahi Ruhanita Maelah, "A Proposed Framework for Program and Performance Budget Implementation in Iraqi Public Universities", n Res Militaris (resmilitaris.net), vol.13, n°1, Winter-Spring 2023, pp2649-2661..
- Worthington, R. (2013). Performance and Programme-Based Budgeting in Africa: A Status Report 2013. Available at SSRN 3057023.
- Shah, Anwar & Chunli Shen. (2007). Citizen-Centric Performance Budgeting at the Local Level. Public Sector and Governance and Accountability Series: Local Budgeting. World Bank.
- Robinson, M. M., & Last, M. D. (2009). A basic model of performance-based budgeting. International Monetary Fund.

الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد، إذ أن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، حيث يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات.

وذكر (Worthington 2013) أن هناك سمات موحدة ومشاركة ترتبط مع تلك المسميات ومع المعلومات والبيانات المتعلقة بالأداء وعمليات الموازنة.

وكما أشار كل من (Shah & Shen 2007) أن PPB يعد نظاماً للموازنة يوضح الغرض والأهداف التي تتطلب موارد مالية وتكاليف البرامج والأنشطة والمخرجات المستهدفة أو الخدمات في نهاية البرنامج ويُعرف (Robinson 2009) في دراسة صندوق النقد الدولي PPB أيضاً على أنه نظام يهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية النفقات العامة من خلال ربط تمويل المؤسسات الحكومية بالنتائج بالاستخدام الأمثل لمعلومات وبيانات الأداء.

وجاء تعريف PPB بقانون المالية العامة الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بأنه: "نظام يهدف إلى رفع كفاءة وفعالية الإنفاق العام من خلال ربط الاعتمادات المخصصة بالنتائج المراد تحقيقها"^(١).

ويمكن للباحث أن يقدم تعريفاً ل PPB على أنه:

نظام للموازنات العامة يتضمن تقسيم الجهة الحكومية إلى مهام وأنشطة وبرامج تحدد بدقة تكاليف كل برنامج من خلال معايير محاسبية تتوافق مع (INTOSI) ومقاييس ومؤشرات مرجعية مستدامة (مالية وغير مالية) وذلك من خلال التركيز على تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية خلال مراحل التخطيط، التنفيذ، الرقابة لتوفير معلومات ملائمة تتسم بالشفافية لتعزيز صنع القرارات.

ويري الباحث أن ذلك يساهم في تقليل الهدر وتحقيق الترشيح في الموارد المالية المتاحة بما يضمن كفاءة وفعالية تقديم الخدمات وفقاً لتخصيص الأموال وإنفاقها في برامج محددة ومخططة.

■ مدي الحاجة للتحويل إلى استخدام موازنة PPB:

ظهرت الحاجة إلى استخدام موازنة PPB لربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة ودعم وتطوير أساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية، فالموازنة تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة وهي وسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمتنافسة لتحقيق أهداف معينة، وتعطي لوظيفة التخطيط الأولوية وتجمع بين الأبعاد الثلاثة للموازنة تخطيط، تنفيذ، رقابة.

(١) قانون رقم ٦ قانون المالية العامة الموحد، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، الجريدة الرسمية، العدد ٥ مكرر

(د)، ٢٠٢٢، المادة ١ ص ٢١.

يُعتبر التحول لأسلوب موازنة PPB في إعداد الموازنة العامة للدولة من أفضل الأساليب لترشيد الإنفاق الحكومي، وهو ما أدركته الدولة المصرية من خلال إصدار " قانون المالية العامة الموحد" رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ الذي طالب في مادته الثانية بتطبيق موازنة البرامج والأداء^(١).

وتعتبر موازنة PPB الآلية الأفضل لتحقيق رقابة فعالة حيث ينصب الاهتمام في هذا النوع من الموازنات على المخرجات بدلاً من المدخلات، كما هو معروف في موازنة البنود، وتقدر المخصصات وفقاً لموازنة البرامج والأداء على أساس تحقيق برامج أو مشاريع أو أنشطة مخططة مسبقاً ومتفق عليها كأهداف، مما يساعد على تقييم إنجازات الأجهزة الإدارية عن طريق تصنيف أقسام النفقات العامة وتحديد أهدافها على أساس وظيفي ويترك للجهة المنفذة صلاحية اتباع الإجراء المناسب للوصول إلى تلك الأهداف، وبذلك تقع على الجهة المنفذة مسؤولية اتباع أية طريقة توصلها للهدف بكفاءة وفعالية وبذلك تتميز باللامركزية وحرية اتخاذ القرار أثناء التنفيذ للوصول للهدف^(٢).

ويري الباحث أن هناك حاجة ملحة للتحول إلى استخدام موازنة PPB من خلال دراسة الوضع الحالي، وتحديد الأهداف وتقييم مدى الجاهزية للتحول في الجهات الحكومية، وإعداد المخرجات (مقومات وركائز التحول).

ثانياً: أهداف موازنة PPB في الفكر المحاسبي المعاصر والركائز التي تقوم عليها:

أهداف موازنة البرامج والأداء:

لقد نشأت موازنة البرامج والأداء نتيجة لأوجه القصور التي ظهرت في موازنة البنود والتي تطلبت ضرورة تغيير أسلوب إعداد الموازنة حسب الهدف منها، فطالما أن الهدف من الرقابة هو رقابة البرامج والأنشطة والمشروعات التي من أجلها يتم الإنفاق العام، وتهدف مقارنة البرامج والأداء إلى عدة أهداف أهمها ما يلي^(٣):

١- تقييم مدى ملائمة البرنامج وأولوياته وفقاً للظروف الراهنة، والتأكد من أن نتائج البرنامج تحقق أهدافه المعلنة، وبحث وسائل أو طرق أخرى لتحقيق أهداف البرنامج، وتقييم إمكانية إنشاء برامج جديدة أو التوسع في البرامج الحالية.

(١) المرجع السابق، المادة الثانية من مواد الإصدار، ص ١٩.

(٢) الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، موازنة البرامج والأداء، ٢٠١٥، ص ٨-٩.

(٣) يمكن الرجوع إلى:

- اسماعيل حسين عمرو، "موازنة البرامج والأداء: المفهوم، الفلسفة والأهداف"، ملتقى موازنة البرامج

والأداء في الجامعات العربية (دمشق - الجمهورية العربية السورية)، ٢٠٠٤، ص ٢٥-٢٧.

- محمد إبراهيم العشماوي، "نموذج مقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية النفقة بالقطاع

الحكومي باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية،

القاهرة، ٢٠٠٢، العدد ٣، ص ٢٦٦.

- ٢- ربط تخصيصات الإنفاق المقدرة بأهداف الدائرة الحكومية، عن طريق البرامج المخططة لتحقيق هذه الأهداف.
 - ٣- تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية وذلك من خلال توفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة للحكومة لمساعدتها في تحديد أولوياتها في الإنفاق وترشيده.
 - ٤- تسهيل تطبيق أساليب الإدارة الحديثة مما يؤدي إلى رفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية وسرعة الإنجاز.
 - ٥- تبسيط الإجراءات الحكومية عن طريق تطوير وتعديل شكل الموازنة مما له عظيم الأثر في الترشيح وعدم الإسراف.
 - ٦- وضع وتصميم هيكل ضريبي مناسب لأن هذه الموازنة مرتبطة ببرامج وأنشطة فرعية وهذا المنهج يبرر طلب الأموال.
 - ٧- توفير معلومات ملائمة لتخصيص وتوزيع الموارد وقياس كفاية كل وحدة نشاط من أنشطة البرنامج.
 - ٨- تساعد على إيجاد تفسير وتبرير لكل موظف في قطاع الخدمات لإظهار مجهوده.
 - ٩- التركيز على النشاط الذي تؤديه الوحدة الحكومية وليس على وسائل تنفيذ هذا النشاط، وهذا المنهج يساعد على قياس تكلفة البرامج بغض النظر عن طبيعة المصروفات.
- الركائز التي تقوم عليها موازنة البرامج والأداء:**
- تزايدت الدعوة للتوجه نحو استخدام موازنة البرامج والأداء بعدما تبين بأن موازنة البنود أصبحت لا تتلاءم مع التحويلات الكبيرة في مختلف المجالات ومن الركائز الأساسية التي تقوم عليها موازنة البرامج والأداء ما يلي^(١):
- ١- نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى القيادات العليا وللمعنيين بالموازنة، لتعريفهم بأهمية ذلك التوجه ومتطلباته.

(١) يمكن الرجوع إلى:

- الخطيب، خالد شحادة، والمهايني، محمد خالد، "المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، ٢٠١٠، ص ١٠٧.
- سوسن الشمراني، (٢٠١٠)، موازنة البرامج والأداء، برنامج الماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة الملك سعود، ص ٧٢. موازنة البرنامج والأداء
- <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/4023>
- صلاح محمد محمود كامل، "موازنة البرامج والأداء كأداة"، ٢٠٠٨، ص ١٤.
- محمد شاكر عصفور "أصول الموازنة العامة"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، ٢٠٠٨، ص ٢٥.

- ٢- الحاجة إلى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتطلب تصنيف موازنة البرامج والأداء بناء هيكل لترابط لمراكز المسؤولية على صورة مجموعة من الأنشطة المتميزة، وتحديد مسؤولية إنجازها.
 - ٣- الجمع بين أهداف الرقابة المالية التي تسعى إليها موازنة البنود التقليدية وبين أهداف الرقابة الإدارية، التي تسعى إليها موازنة البرامج والأداء.
 - ٤- اتباع أساس الاستحقاق، إذ أن حساب تكلفة الوحدة يتطلب أخذ جميع التكاليف في الاعتبار، وإجراء التسويات الجردية اللازمة.
 - ٥- اتجهت الدراسات والبحوث والنظريات الإدارية إلى ضرورة الإفادة من النتائج التي أفرزتها التطورات العلمية في الإدارة العلمية في القطاع الخاص، والتي حققت كفاءة في الأداء ودعت إلى الربط بين مبدأ الكفاءة والموازنة بحسبانها من أهم الوسائل التي تساعد في تحقيق هذا المبدأ.
 - ٦- الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب الأداء حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء.
 - ٧- تحضير الموازنة في صورة برامج وأنشطة وتكاليف تنفيذها حتى يمكن مقابلة الخدمات المؤداة بالمبالغ والتي تمثل تكاليف موزعة على أبواب الموازنة.
 - ٨- تحديد معدلات الأداء لكافة الأنشطة واستخدام مؤشرات احصائية واضحة مرتبطة بالمرجات. وحتى يمكن لأسلوب موازنة البرامج والأداء أن يحقق أهدافه المنشودة فإنه لابد من أن يواكب الثورة العلمية ويتفاعل مع نظم المعلومات الحديثة ويتوافق مع عصر الحاسبات الإلكترونية والإنترنت مع الوقوف على المزايا والعيوب.
- مزايا موازنة البرامج والأداء:**
- ١- تهتم موازنة البرامج والأداء ببيان البرامج والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية: حيث تتضمن وصفاً للبرامج الحكومية التي تقوم الدولة بتنفيذها، والأهداف المرجوة من تنفيذها، وتكاليف تلك البرامج والمشاريع ووحدات الأداء^(١).
 - ٢- يساعد تقييم البرامج الحكومية على تحسين عملية تنفيذها: حيث أن الحصول على تقارير عن كيفية سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ، من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه عملية التنفيذ، وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع^(٢).
 - ٣- تمتاز باللامركزية، والمرونة في التطبيق، والواقعية: حيث تمنح المسؤولية عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج، وبالتكاليف المحددة لكل برنامج، كما يوفر هذا الأسلوب أدوات ومعدلات الأداء التي

(١) محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، ص ٤٥.

(٢) سوسن الشمراني، "موازنة البرامج والأداء، المفاهيم والتطبيقات"، بحث منشور مقدم إلى عمادة الدراسات العليا، برنامج الماجستير في الإدارة العامة، جامعة الملك سعود، ٢٠١٠، ص ١١٤.

- يمكن من خلالها قياس كفاءة الوحدات الحكومية، وتمتاز موازنة البرامج والأداء أيضاً بالواقعية في تقديراتها^(١).
- ٤- المرونة في توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها السببية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد^(٢).
- ٥- إيجاد نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة لتسجيل البيانات المالية وحصر كافة تكاليف الحكومة وإعداد التقارير الموثوق بها^(٣).
- ٦- تعطي صورة واضحة عن الانفاق، بمعنى أن كل بند من بنود المصروفات أو الاعتمادات يكون معروف مقدماً النشاط الذي ينفق عليه هذا البند ومن ثم لا يتم صرف أي مبالغ دون مبرر لصرفها^(٤).
- ٧- يتيح أسلوب موازنة البرامج والأداء لأفراد الشعب الحكم على مدى كفاءة استخدام الأموال العامة في تنفيذ برامج خطط التنمية^(٥).
- ٨- تساعد السلطات التشريعية في إتمام عملية الرقابة حيث يتحول الاهتمام إلى ما تم انجازه بالأموال التي أنفقت وليس وسائل الإنجاز أو بمدى الالتزام بالاعتمادات المخصصة^(٦).
- خطوات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء:**
- يمكن تحديد إجراءات إعداد موازنة البرامج والأداء باختصار على النحو التالي^(٧):
- ١- تحديد الأهداف التي يُراد تحقيقها وذكرها باختصار على شكل قائمة.
 - ٢- تصميم البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة أعلاه، وتحديد المسؤوليات الإدارية عند تنفيذ البرنامج.
 - ٣- تقدير ما تحتاجه البرامج من تكاليف خلال السنة المالية، ثم إشعار دائرة الموازنة العامة لرصد المخصصات لتنفيذ تلك البرامج.

(١) صلاح محمد محمود كامل، مرجع سبق ذكره، ص ١٧.

(2) Walker, David M., 21st Century Challenges: Performance Budgeting Could Help Promote Necessary Reexamination Government Accountability Office Report, 2005, P. 25.

(3) Willoughby, Katherine G., Julia E., Melkers, Assessing the Impact of Performance Budgeting: A Survey of American States, Government Finance Review, Vol. 17, No. 2, April 2001, P. 18.

(٤) الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، مرجع سبق ذكره، ص ١١.

(٥) الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، المرجع السابق، ص ١٢.

(٦) صلاح محمد محمود كامل، مرجع سبق ذكره، ص ١٨.

(٧) حسن عبد الكريم سلوم، حيدر درويش، "الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ - دراسة تحليلية للموازنة العراقية ٢٠٠٥-٢٠٠٧"، على رابط:

<http://eco.asu.edu.jo/ecafacultywp-content/uploads/2011/04/30.rtf>

- ٤- تقدير النتائج من البرامج الرئيسية، والبرامج الفرعية، ومن المشاريع، ومن الأنشطة.
- ٥- وضع نظام وإجراءات للمتابعة، وتحليل نتائج تنفيذ البرامج والمشاريع من خلال معايير أداء.
- ويمكن توضيح خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء بالشكل التالي:
- شكل رقم (١) خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء



المصدر: فؤاد سليمان الفسفوس ٢٠١٨، ص ٤٥١. (١)

ويرى الباحث أنه لكي يتم تطبيق موازنة البرامج والأداء طبقاً للشكل السابق يجب تعديل الهيكل الإداري للجهاز الحكومي وإعادة تبويب الموازنة طبقاً للبرامج والأنشطة المراد تحقيقها، وكذلك ضرورة تعديل النظام المحاسبي الحالي لكي يتماشى مع التغيرات الجديدة وهي تجميع العمليات المالية على أساس البرامج ليتمكن النظام المحاسبي من قياس التكاليف المتعلقة بتنفيذ البرامج التي تم تحديدها بمعرفة الجهة.

متطلبات تنفيذ موازنة «(PPB)» في القطاع الحكومي والهيئات العامة^(٢):

أولاً: يستلزم تقسيم النشاط في كل مصلحة أو هيئة عامة أو محافظة إلى مراكز مسئولية عن النشاط الرئيسي في تقديم الخدمات العامة المنوطة بالجهة، ومركز خدمات معاونية وتحديد أسلوب قياسها ومتابعتها إحصائياً وربطها بالدورة المستندية ونظام المعلومات بالجهة إلى جانب تحديد أسس توزيع المصروفات أو التكاليف فيما بين كل من مركز النشاط الرئيسي ومركز الخدمات المعاونة، ويتم هذا بصورة إلكترونية لكي تتم هذه الخطوات بصورة تلقائية عند إدخال المعلومات وينتج مخرجات من السهل التعرف على مدى كفاءتها وفعاليتها.

ثانياً: وضع نظم متكاملة للمعلومات بما يكفل إمكانية إعداد التقارير الدورية عن الخدمات العامة المؤداة بواسطة الجهة بالمقارنة بما كان مستهدفاً لها ببرامج النشاط.

(١) فؤاد سليمان الفسفوس، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة الزرقاء، الأردن، ٢٠١٨، ص ٤٥١.

(٢) لمزيد من المعلومات عن متطلبات تنفيذ موازنة «(PPB)» يرجى الرجوع إلى:

- ماهر عبد الشهيد عبد الرحمن، "موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة"، مجلة البحوث المالية، ٢٠٠٧، ص ٨٠-٨٥.

- فريد أحمد عبد الحافظ غنام، "إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، ٢٠٠٦، ص ٦٠-٦٤.

المبحث الثاني

مدى توافر المعلومات المحاسبية طبقاً للنظام الحالي للتحويل لموازنة «(PPB)»

تمهيد:

لتلافي أوجه القصور في موازنة البنود تم استحداث موازنة «(PPB)» والتي تقوم على الاهتمام والتركيز على الانجازات التي تتم إذا أن الموازنة تعتمد لتحقيق أهداف معينة وليس لمجرد شراء سلع وخدمات ومن ثم موازنة «(PPB)» تهتم بطبيعة أنشطة وأعمال الأجهزة الحكومية أكثر من اهتمامها بموضوع الإنفاق، وتلقي الضوء على العمل الذي تم أو الخدمة التي أنجزت للتأكد من أن النتائج التي تحققت توازي ما كان مخططاً له من رفع مستوى الأداء وترشيد الإنفاق، الحيلولة دون الإسراف وتقييم النتائج.

وتمثل موازنة «(PPB)» من خلال تحديد مجموعة من البرامج ثم مجموعة أنشطة، ولكل نشاط مدخلات ومخرجات، وبالتالي يصبح من الممكن قياس كفاءة كل نشاط وكل برنامج بمقاييس ومؤشرات واضحة بعضها مالي والآخر غير مالي، والتحقق من أن تكاليف الخدمة أو العمل مناسبة أو مرتفعة، وهذا الأسلوب يؤدي إلى من خلال مقارنتها بالخطط.

ويعد أسلوب موازنة «(PPB)» هو الحل الأفضل لظاهرة إهدار المال العام في نهاية كل سنة مالية، ووفقاً للنظريات الاقتصادية، فإنه لا يمكن التحويل من موازنة «(PPB)» فجأة حيث يتم التحويل بشكل تدريجي على مدار مجموعة من السنوات، خاصة وأن أسلوب موازنة البنود المعمول به حالياً في مصر قد انتهى من معظم دول العالم.

وقد هدفت الدراسات السابقة إلى استكشاف الأبعاد المتعلقة بتطبيق نظام موازنة «(PPB)» ومدى مساهمة نظام المحاسبة المطبق بهذه الدول واستعداد مؤسسات القطاع الحكومي لاعتماد هذا النظام مع الأخذ بعين الاعتبار الفوائد التي يمكن بلوغها والعوامل التي يمكن تجاوزها في حال تطبيق مؤسسات قطاع الأعمال العام لهذا النظام⁽¹⁾.

والتغلب على العديد من المشكلات عند العمل بنظام موازنة «(PPB)» وهذا ما سوف يتم تناوله خلال هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

أولاً: مشكلات تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر.

ثانياً: جهود تطوير أهداف نظام المحاسبة و تفعيل دور محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، والأخذ ببعض مبادئ المحاسبة لتحقيق الاقتصادية والترشيد.

(1) Alain Alaa Mohamad Malo, Magdy Melegy Abdul Hakim, Program and Performance Budgeting system in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context International Business Research, (10), 2017, PP. 1913-9012.

ثالثاً: مدي ملائمة تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية على نظام موازنة البرامج والأداء على البيئة المصرية.

ويتناول الباحث تلك النقاط كمايلي:

أولاً: مشكلات تطبيق موازنة PPB في مصر

بعد أن تم تناول تطبيق موازنة PPB في مصر وكذلك طريقة إعداد الموازنة العامة قد ظهرت بشكل أثناء التطبيق والتي من أهمها:

١ - مشكلة صعوبة قياس بعض الأعمال:

هناك بعض أنواع النشاط الحكومي غير قابلة للقياس بسبب نوع الخدمة المنتجة وسرعة تغييرها أو بسبب صعوبة تعريف المنتج النهائي للإدارة الحكومية^(١)، هذا بالإضافة إلى عوامل أخرى مثل عدد الأفراد الذين يقومون بالعمل أو بعض المشروعات التي يصعب التنبؤ بها مثل الأبحاث العلمية والتي تتميز ببعض الخصائص وهي صعوبة الربط بين إيراداتها المتوقعة وتكاليفها، وعدم التأكد من عوائدها المستقبلية، وارتفاع تكاليف البحوث والتطوير، كما أنه يصعب الربط بين تكاليف التطوير والبحوث والعائد المتوقع منها.

وتعرف الأنشطة غير القابلة للقياس بأنها الأنشطة التي لا يمكن إيجاد وحدة قياس إنتاج مناسبة لها لذلك فإن المدخل الكمي لقياس مثل هذه الأنشطة لا يمكن تطبيقه^(٢).

٢ - صعوبة اختيار وحدات العمل:

لقياس كمية العمل المنفذة يجب أن تحدد وحدات العمل، على أن تكون وحدة العمل مناسبة لتطوير طرق العمل وأهداف الإدارة في الرقابة.

كما أن وحدة العمل تختلف باختلاف مراحل المشروع حيث يجب اختيار وحدة العمل في أول مراحل العمل في المشروع، بحيث تتداخل هذه الوحدة مع غيرها لتكوين وحدات أكبر كلما انتقل من مرحلة إلى أخرى كما بمصنع نسيج وحدة العمل (المتر - التوب - الباله)^(٣).

(١) عبد الرحمن عليان، "موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء والقواعد والتطبيق"، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، ٢٠٠٢، ص ١١.

(٢) عبد العزيز حجازي، "تحديث الموازنة والرقابة على الأداء"، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، ٢٠٠٢، ص ١٥.

(٣) فرنك شرودر، "الاتجاهات الحديثة لاستخدامات الموازنة، المدخل الإداري للموارد"، (ترجمة د. فهمي محمود شكري)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مركز البحوث الإدارية، ١٩٧٧، ص ٤٥.

٣- مشاكل العاملين بالنظام:

إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب مستوى مرتفع من خبرة العاملين والقائمين بالنظام فلا يمكن الحصول على مزايا موازنة البرامج والأداء إلا في ظل نظام يعتني بترتيب الوظائف، فبدون هذا النظام لا يمكن الوصول إلى معايير تكون أساساً لاتخاذ قرارات رشيدة، أيضاً نجد مشكلة التدريب فالبرغم من أن التدريب المكثف هو أساس نجاح أي تغييرات في الموازنة فمازالت إمكانيات الوزارات في هذا المجال غير كافية^(١).

٤- مشاكل بيروقراطية الجهاز الحكومي:

يتسم الجهاز الحكومي بالبيروقراطية لذلك ينظر إلى النظام الجديد على أنه تصدير للترتيبات التنظيمية المالية المتعارف عليها، ولا تقتصر هذه النظرة إلى الجهاز التنفيذي الحكومي بل يرتبط بكل وحدة من وحدات هذا الجهاز، وتعتبر موازنة البرامج والأداء بمثابة عنصر يثير القلق مما يؤدي إلى عدم الترحيب لهذا النظام وعرقلة تطبيقه.

٥- مشاكل خاصة باستخدام الآلات والحاسبات والأدوات المستخدمة:

هناك صعوبة في استخدام الآلات والحاسبات والأدوات بكفاءة أو وجود طاقات عاطلة في الوزارات والهيئات الحكومية، بسبب أن الآلات والأدوات في حالة غير جيدة مثال ذلك الآلات والمعدات بالمصانع بمجال الصناعة وأجهزة الحاسب الآلي في العمل الإداري، السيارات في مجال النقل^(٢).

٦- مشاكل التنظيم غير الفعال في الوحدات الحكومية:

يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء تطوير الهياكل التنظيمية للجهاز الحكومي للدولة، في الهياكل القديمة من شأنها إعاقة التطبيق وظهور مشاكل عديدة نظراً لما يعانيه الجهاز الحكومي من اختلالات في الهياكل التنظيمية والتي تقسم إلى برامج وأنشطة فرعية في هذه الموازنة.

ويعاني الهيكل التنظيمي للجهاز الحكومي من مشاكل من أهمها^(٣):

- التضارب والتداخل في اختصاصات بعض الوحدات.
- الازدواج بين بعض الوزارات والهيئات في ممارسة بعض الاختصاصات لتحقيق نفس الغرض.

(١) ماهر محمد كامل هاشم، "نظم المعلومات المتطورة ودورها في الرقابة والمحاسبة عن الأداء"، بحث مقدم

لمؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٨٧.

(٢) شريف محمد علي أحمد، "تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر - الشركة القابضة للكهرباء"، مصلحة

الضرائب على المبيعات. أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠٠٦، ص ٥٩.

(٣) محمد سعيد أحمد، "المشاكل العملية التي تواجه الدول النامية عند تطبيق موازنة البرامج والأداء"، بحث

مقدم للمؤتمر العربي الأول لخبراء الموازنة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، ١٩٧٠، ص ٤٦.

- غياب الهياكل التنظيمية التي تعكس أهمية الأدوار التنظيمية لوحدة العمل بمختلف الأجهزة الحكومية فمزال الشكل الغالب للهياكل التنظيمية مرتكز على التنظيم الهرمي والذي يؤدي إلى العديد من التشعبات ومناطق الاختناق الإداري في الهياكل التنظيمية القائمة بما يؤدي إلى إعاقة تقديم الخدمات للجمهور بشكل متميز.

٧- مشكلة عدم توافر البيانات:

يلاحظ أن البيانات والمعلومات المتداولة بالوزارات والهيئات الحكومية بخصوص العمالة وحجم التجارة الخارجية والأسعار وغيرها بيانات قاصرة نظراً لأنها تجد دقيقة حيث يؤدي إلى عجز المشرفين على إعداد الموازنات العامة^(١).

٨- مشكلة عدم توافر التقنيات بالأجهزة الحكومية:

تعاني الوحدات الحكومية من مشاكل خاصة بعدم توافر نظم وتقنيات المعلومات المتوافرة، وتختلف هذه المشاكل من جهة لأخرى تبعاً لاختلاف مستوى التقنيات المستخدمة والخبرات المتوفرة، إلا أنه توجد مجموعة من المظاهر تعكس أوضاع نظم وتقنيات المعلومات بالأجهزة الحكومية وهو عدم توافر الحاسبات الآلية بشكل كافي وفي مجالات التخطيط والرقابة والتحليل الإحصائي، مع تكرار عطل بعض الأجهزة، هذا بالإضافة إلى عدم توافر الثقافة المعلوماتية لدى معظم المسؤولين بالأجهزة الحكومية^(٢).

٩- مشكلة تصور برامج التخطيط:

القصور في مجال التخطيط حيث يتم التركيز على البرامج والأنشطة كغايات في حد ذاتها وليس كوسائل لتحقيق الأهداف القومية نظراً لعدم الربط بينها وبين الخطة على المستوى القومي^(٣).

١٠- مشاكل تنظيمية، وسلوكية، وفكرية:

ظهور دوافع عديدة لدى العاملين (تنظيمية، وسلوكية، وفكرية) ضد تطبيق النظام الجديد بل وصل الأمر في بعض الأحيان إلى مقاومة النظام الجديد^(٤).

١١- مشكلة الاقتصاد على الأجل القصير:

أهتمت موازنة البرامج والاداء بالأجل القصير حيث تعد عن فترة زمنية طولها عام على الرغم من أن التقييم السليم للبرنامج لا يرتبط بفترة زمنية واحدة في حين أن معظم البرامج قد تمتد لأكثر من سنة^(٥).

(١) شريف محمد علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٦٠.

(٢) سيد أحمد البواب، "موازنة البرامج والاداء لخدمة الكفاءة في الحكومة"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٧٠، ص ١٢.

(٣) سيد أحمد البواب، المرجع السابق، ١٩٧٠، ص ١٢.

(٤) سيد أحمد البواب، "مرجع سبق ذكره، ص ١١.

(٥) المرجع السابق، ص ١١.

١٢ - مشكلة صعوبة تحديد الأهداف:

يوجد مشكلة في صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها.

١٣ - مشكلة تكاليف التطبيق:

ارتفاع تكلفة تطبيق هذا الأسلوب لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج والمشاريع هذا علاوة على تكاليف التدريب اللازمة لتأهيل العاملين في الوزارات والهيئات الحكومية على هذا المفهوم^(١). وهناك من يرى أن المحاسبة الحكومية تهدف بصفة عامة إلى تحقيق ما يلي^(٢):

- ١- فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين والنظم.
- ٢- فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة ولك بتسجيل عمليات الإنفاق أولاً بأول طريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات والاعتمادات المخصصة من قتل السلطة (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة له).

٣- المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.

ويرى الباحث أنه يجب تعديل بعض القوانين المنظمة للمحاسبة الحكومية في مصر لكي يتم التغلب على قصور نظام المحاسبة الحكومي وما يركز عليه من أساليب للرقابة المحاسبية عن مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة المحاسبية كأساس القياس المستخدم حالياً في الوحدات الحكومية لا يحقق فعالية إجراء المقارنات بين الفترات المختلفة والموازنة العامة للدولة كأداة للرقابة لا تهتم من حيث أسس إعدادها وقواعد تنفيذها بقياس كفاءة الأداء ولا بالتأكد من حسن استغلال الموارد المتاحة كما أن التقارير المالية الحالية لا تعبر عن مدى تحقيق الوحدات التنفيذية للأهداف المرجوة بكفاءة عالية وبالتالي يتطلب الأمر إلى مراجعة وتعديل بعض القوانين المنظمة للمحاسبة الحكومية لكي يتم الاستفادة من مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء.

(١) إبراهيم العبادي، عمر المشهداني، "تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية"، المجلة الدولية للاقتصاد والدراسات المالية، المجلد، العدد ١، ص ٧٠.

(٢) المصدر: مدونة محمد صالح، "مقدمة في المحاسبة الإلكترونية"،

Available at: <http://sqarra.wordpress.com/gevr/> P.1, Retrieved at: 28/12/2014.

ثانياً: جهود تطوير أهداف نظام المحاسبة و تفعيل دور محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية،
والأخذ ببعض مبادئ المحاسبة:

تناول العديد من الباحثين والمنظمات أهداف نظام المحاسبة وضرورة تطويره من زاوية تفعيل دور محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، والأخذ ببعض مبادئ المحاسبة -الاقتصادية- لتحقيق الأغراض التالية^(١):

١- تسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية مع تمكين أجهزة الرقابة من القيام بالرقابة الإدارية الفعالة على الموازنة العامة للدولة.

٢- تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

٣- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتحليل الاقتصادي بهدف خدمة خطط التنمية الاقتصادية.

وهناك من يرى أن المحاسبة الحكومية يجب أن تتطور من خلال استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية لتحقيق الأغراض التالية^(٢):

١- تحديد تكلفة القيام بالنشاط مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة والتواصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج والاستفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وإجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات التنظيمية المتماثلة وللوحدة الواحدة في فترات زمنية مختلفة مما يساعد الإدارة والدولة على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتقديم الخدمات الحكومية بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة.

٢- توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها وخاصة أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية وفي المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية. وهناك أيضاً من يرى أن أهداف النظام المحاسبي الحكومي لابد أن يتطور لمجاراة التطورات الحديثة من زاوية تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة ومتابعة تنفيذها والرقابة عليها باعتبارها الركيزة الأساسية ونقطة البدء لأي نظام محاسبي حكومي، ومن ثم لابد أن يسعى النظام المحاسبي الحكومي في ضوء ذلك لتحقيق الأهداف الآتية^(٣):

(١) المصدر: منتدى المحاسب العربي، Available at: <https://accdiscussion.com/acc/1155.html>,

Retrieved at: 3/1/2018.

(٢) إسراء يوسف دنون، "أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، السنة الخامسة والثلاثون، عدد اثنان وتسعون، ٢٠١٢، ص ٢٨.

(٣) د. صالح محمد القرا، "مقدمة في المحاسبة"، مجلة العلوم المالية والإدارية، قطاع غزة فلسطين، المجلد العشرون، العدد الثالث، ٢٠١٤، ص ٨٣-٨٤.

- ١- تسجيل المعاملات المالية للإيرادات وفرض الرقابة المالية والقانونية عليها وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين المنظمة.
 - ٢- تسجيل المعاملات المالية للنفقات المتعلقة بالمنظمات الحكومية وفرض الرقابة المالية والقانونية عليها وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أول بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة لها.
 - ٣- توفير البيانات المالية التحليلية اللازمة والمعلومات الموثوقة حول تشغيل الأموال العامة للمساعدة في اتخاذ القرارات وإعداد البيانات والتقارير المختلفة.
 - ٤- توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية مع الإفصاح عن أنشطة الوحدات الحكومية وتساعد في تسهيل تقرير الموازنة السنوية.
- وبالنسبة لأحكام القانون المصري رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ (قانون المحاسبة الحكومية في مصر) فقد نصت المادة ٣ من هذا القانون على أن المحاسبة الحكومية تهدف إلى^(١):
- ١- الرقابة المالية قبل الصرف، ونظم الضبط الداخلي بالنسبة لأموال الجهات الإدارية أو الأموال التي تديرها سواء كانت إيراداً أو أصولاً أو حقوقاً.
 - ٢- ترشيد المصروفات.
 - ٣- الرقابة على التزامات الجهات الإدارية ومتابعة الوفاء بها.
 - ٤- إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
 - ٥- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات.
- كذلك نصت الباب الأول مادة ٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ على المحاسبة الحكومية تهدف إلى^(٢):
- ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فعالية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
 - الرقابة على تحقيق الموارد المقدرة بالموازنة العامة ومتابعة تحصيلها.
 - الرقابة المالية قبل الصرف في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة.
 - الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة.
 - تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها.
 - إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة الجارية والاستثمارية.

(١) القانون المصري رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ (قانون المحاسبة الحكومية في مصر) نص المادة ٣، الطبعة المعدلة، ٢٠٠٢، ص ٨.

(٢) القانون المصري رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١، قانون المحاسبة الحكومية في مصر، نص المادة ٣، الطبعة المعدلة، ٢٠٠٢.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسيات واتخاذ القرارات.

ويرى الباحث أن أهداف النظام المحاسبي الحكومي لابد أن تتطور لتشمل جميع الأهداف وأن هذه الأهداف متكاملة مع بعضها البعض وليس متعارضة، ومراجعة هذه الأهداف في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى زيادة قدرة النظام المحاسبي الحكومي على تحقيق أهداف وفقاً للبرامج المحددة كفاءة وفعالية وقد يحدث إضافة جديدة لهذه الأهداف تتماشى مع أهداف موازنة البرامج والأداء المتطورة ومع التطور التكنولوجي والحكومة الإلكترونية.

مشكلات النظام المحاسبي النقدي في تطبيق موازنة البرامج والأداء^(١):

يعترف الأساس النقدي بالمعاملات والأحداث فقط عندما يتم استلام النقد أو دفعه، ويتم ذلك بشكل مستقل عن الوقت الذي يتم فيه طلب السلع والخدمات وتسليمها واستهلاكها، أي أن الأساس النقدي يظهر فقط حجم المقبوضات أو المدفوعات ولا يكشف عن حجم الموارد المستخدمة وقيمة ما تم انجازه من أعمال، ومن ثم يغد هذا الأساس غير ملائم لإعداد قائمة المركز المالي حيث لا توجد أصول وخصوم في الدفاتر، كما لا يوجد مدينون حيث لا يتم الاعتراف بالمبيعات إلا عند استلام النقد، كذلك لا يوجد دائنون حيث لا يتم الاعتراف بالمشتريات إلا عند الدفع نقداً، وعلى الرغم من الانتقادات السابقة إلا أن الحكومات تعتمد على هذا الأساس في المحاسبة، وذلك للمزايا التي يوفرها هذا الأساس ومنها:

- ١- يسهل المقارنة الدولية للميزانيات والحسابات.
 - ٢- أساس سهل للحفاظ على الأشرف وتقييم الموارد المتاحة.
 - ٣- يوفر بيانات مفيدة تسمح بتحليل الأثر النقدي للمعاملات المالية وتسهل مراجعة وتقييم الوضع النقدي.
 - ٤- أساس بسيط وسهل في الفهم من المحاسبة على أساس الاستحقاق.
 - ٥- يوفر المعلومات الضرورية عن المقبوضات والنفقات التي تمت خلال السنة، والنفقات التي تعكس ذلك الجزء من اقتناء السلع والخدمات التي تم سداد مدفوعاتها خلال السنة المالية.
- ويرى الباحث أنه على الرغم من مميزاته السابقة إلا أنه يوجد بعض الانتقادات الموجهة إليه التي تنعكس على التقارير المالية الحكومية يوجزها في الجدول الآتي:

١	معلومات الأصول الثابتة	ندرة معلومات الاستثمار في المعدات والأصول الأخرى المتاحة للاستخدام المستقبلي في تنفيذ عمل الوحدة الحكومية، ولا يؤخذ العمر الإنتاجي لها في الحسبان.
---	------------------------	--

(2) Ouda, Hassan Abdou Gomaa, "Transition to Accrual Accounting in the Public Sector of Developed and Developing Countries: Problems and Requirements With special focus on The Netherlands and Egypt, **Ph.D Theses**, Van Tilburg university, 2005, PP.92-99.

٢	الإعتراف بالالتزامات/ الخصوم	الفشل في تزويد الحكومات بمعلومات كاملة عن جميع الالتزامات الاجمالية (قصيرة وطويلة الأجل) في سنة معينة، ولا يتم الاعتراف بأى التزامات ولا يتم إدراجها وكذلك عدم الاعتراف بتكاليفها والافصاح عنها مما يجعل الحكومات لا تضع خططاً معينة للوفاء بهذه الالتزامات عند استحقاقها.
٣	الإعتراف بنفقات وتكاليف الخدمات الحكومية	لا يتم الاعتراف بالمدفوعات إلا في الفترة التي يتم فيها سداد النقدية، كما لا يقدم الأساس تفرقة بين المدفوعات الحالية و التي يترتب عليها نقص رأس المال، مما يصعب معه تقييم مدى كفاءة إدارات المدفوعات واثّر ذلك علي التدفقات أو اكتشاف الخسائر التي تحدث أثناء عملية التحصيل وهو ما يتناقض أيضاً مع مبدأ المقابلة ولا يميز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية.
٤	الإعتراف بالإيرادات المستحقة في القوائم المالية.	لا يتم الاعتراف بالإيرادات إلا في الفترة التي يتم فيها استلام النقد، كما لا يقدم الأساس تفرقة بين المقبوضات الحالية والمقبوضات التي يترتب عليها زيادة رأس المال، مما يصعب معه تقييم مدى كفاءة إدارات التحصيل واكتشاف الخسائر التي تحدث أثناء عملية التحصيل وهو ما يتناقض مع مبدأ المقابلة.

ومن خلال الجدول السابق التي ذكرها الباحث يتضح أن هناك إنعكاسات علي التقارير والقوائم المالية الحكومية الحديثة تحد من تطبيق معايير (IPSAS) -معايير المحاسبة الحكومية الحديثة. وتتعلق بتطبيق (أساس الاستحقاق ومؤشرات الأداء) على التقارير المالية الحكومية. ويتساءل الباحث هل تلائم البيئة المصرية تطبيق موازنة البرامج والأداء؟ وللإجابة من خلال آراء الباحثين هناك إجراءات ذكرها الباحثين لتهيئة البيئة التي يتطلبها أسلوب موازنة البرامج والأداء^(١):

- ١- فصل العمليات التي يتوجب على الوحدة الحكومية القيام بها عن تلك التي تخرج عن نطاق صلاحيتها، ويكون هذا الفصل عن طريق تحديد أهداف الوحدة الحكومية، وبالتالي يخرج عن نطاق عملياتها كل ما لا يتفق مع أهدافها.
- ٢- تقسيم نشاط الوحدة إلى وظائف، بحيث تسعى كل وظيفة منها إلى تحقيق هدف أو أهداف جزئية تتفق مع الأهداف العليا لها.

(١) عبد الرحمن تيشوري، "موازنة البرامج والأداء والبنود أيهما أصلح؟؟"

٣- تقسيم كل وظيفة إلى برامج (أو مشاريع) باعتبارها الآلية أو الوسيلة التي بها تتحقق الأهداف المطلوبة.

٤- تقسيم كل برنامج إلى عدد من الأنشطة أو وحدات الأداء الدنيا التي تعتبر أصغر وحدات تمثل الأداء أو التنفيذ في كل برنامج.

٥- تقسيم كل نشاط إلى عناصر تكلفته، وتتضمن هذه العناصر بيان مفصل بتكاليف الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة لكل نشاط.

وهكذا يتضح للباحث أن الموازنة وفق البرامج والأداء هي مجموع موازنات البرامج التي تنوي الوحدة تنفيذها خلال الفترة التي تعد الموازنة عنها، كما نجد أنه يمكن إعداد الموازنة وفق عناصر التكلفة (والتي هي البنود) وهكذا تلتقي موازنة البرامج والأداء مع موازنة البنود في أدنى مستوى من مستوياتها، كما يمكن إعداد الموازنة حسب البرامج، أو حسب الوظائف أو حسب القطاعات أو حسب أي طريقة يتم تجزئة العمل الحكومي إليها، وتحقق هذه الميزة إمكانية ربط الموازنة بالتخطيط التنموي ويمكن توجيه الموازنة بشكل مباشر نحو المشاريع المقصودة في الخطة، وكما أن هذه ميزة تخطيطية فهي أيضاً ميزة رقابية إذ منها يمكن التأكد من الوصول للنتائج المطلوبة بشكل مباشر.

و لاحظ الباحث أن التركيز في أسلوب موازنة البرامج والأداء يكون على البرنامج وليس على الوحدة التنفيذية المكلفة بالأداء، وهو ما يمثل أساس الاختلاف بين موازنة البرامج والأداء عن موازنة البنود التي تركز على الوحدة التنفيذية أساساً لوضع التقديرات.

وقد ظهرت موازنات الأداء كأداة للإدارة بالنتائج أو إدارة الأداء، وتتعلق موازنات الأداء بصياغة المشروعات والبرامج والموازنات التي يحكمها عدد من النتائج المرغوب فيها في بداية عملية إعداد الموازنة. وتتضمن حساب واقتراح الاحتياجات من الموارد على أساس نتائج محددة مسبقاً، وليس فقط على أساس المدخلات والأنشطة. وتتطلب موازنات الأداء أن يحدد المديرون الأهداف والنتائج التي تتضمن تغيرات وفوائد محددة للمستخدم النهائي، وبالتالي قياس مدى تحقق هذه التغيرات والفوائد.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن لأسلوب موازنة البرامج والأداء يحتاج لمتطلبات ينبغي توافرها في البيئة المصرية نظراً لعدم ملائمة البيئة المصرية بوضعها الحالي لتطبيقها، وهو ما يؤكد صحة فرض الدراسة القائلة بأن "يعد النظام المحاسبي الحالي المبني على الأساس النقدي قاصراً في دعم التحول لموازنة البرامج والأداء".

المبحث الثالث الدراسة التطبيقية

١- الدراسة التطبيقية:

واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يرى الباحث ضرورة التأكد من صحة ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية بالإضافة لاختبار فروض البحث، حيث يتمثل هدف الدراسة التطبيقية في تحديد مدى فعالية تطبيق المدخل المقترح لتطوير نظام المعلومات المحاسبي في ظل التحول إلى موازنة البرامج والأداء بالتطبيق على القطاع الصحي الحكومي في مصر وفي معالجة المشكلات الناتجة عن تطبيق موازنة البنود أو الاعتمادات وهو الأسلوب الحالي المطبق، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على بيانات إحدى المراكز الطبية الحكومية.

لتحقيق الهدف من الدراسة واختبار فروضها فقد قام الباحث بإجراء الدراسة التطبيقية التالية:

٢- الدراسة التطبيقية:

موقف تنفيذ موازنة مركز علاج الاورام بمدينة السلام بوزارة الصحة والسكان

(ختامي موازنة البنود) الفترة من ١ / ٧ / ٢٠٢٠ حتى ٣٠ / ٦ / ٢٠٢١

الفرق	المنصرف (برامج وأداء)	المنصرف (بنود)	الربط المعدل	الربط	
	٤٩٧٢٢٩٨٨.٥٦	٤٩٧٢٢٩٨٨.٥٦	٤٩٧٢٢٩٨٨		الاستخدامات
	٤٩٧٢٢٩٨٨.٥٦	٤٩٧٢٢٩٨٨.٥٦	٤٩٧٢٢٩٨٨		المصروفات
	١٦٤٣١٦٦٤.٣٢	١٦٤٣١٦٦٤.٣٢	١٦٤٣١٦٦٤		الباب الاول - الاجور والتعويضات للعاملين
	٣١٠٢٨٣٨١.٤٦	٣١٠٢٨٣٨١.٤٦	٣١٠١٢٤٦٢		الباب الثاني - شراء السلع والخدمات
					الباب الثالث - الفوائد
	٤٠٦٩.٤٤	٤٠٦٩.٤٤	٤٠٦٩.٠٠		الباب الرابع - الدعم والمنح والمزايا التأمينية
	٢٢٥٨٨١٨.٣٤	٢٢٥٨٨١٨.٣٤	٢٢٥٨٨١٨.٠٠		الباب الخامس - المصروفات الاخرى
	٥٥.٠٠	٥٥.٠٠	١٥٩٧٥		الباب السادس - شراء الاصول غير المالية (الاستثمارات)

المصدر: مركز علاج الأورام بمدينة السلام، ٢٠٢١.

موقف تنفيذ موازنة مركز علاج الاورام بمدينة السلام بوزارة الصحة والسكان
 (ختامي موازنة البنود) الفترة من ١ / ٧ / ٢٠٢١ حتى ٣٠ / ٦ / ٢٠٢٢

الفرق	المنصرف (برامج واداء)	المنصرف (بنود)	الربط المعدل	الربط	
	٥٧٢٤٧٩٢٢.٧٤	٥٧٢٤٧٩٢٢.٧٤	٨٣٧٢٧.٠٠		الاستخدامات
	٥٧٢٤٧٩٢٢.٧٤	٥٧٢٤٧٩٢٢.٧٤	٨٣٧٢٧.٠٠		المصروفات
	١٩٤٢٧٨٣.٠٠٣	١٩٤٢٧٨٣.٠٠٣	٢٨١٤٤٨.٠٠		الباب الاول - الاجور والتعويضات للعاملين
	٣٥٧٣٠.٦٧٩.٤٩	٣٥٧٣٠.٦٧٩.٤٩	٤٠٦٩٤٧.٠٠		الباب الثاني - شراء السلع والخدمات
	0	0	0		الباب الثالث - الفوائد
	٨٣٤١.٤٦	٨٣٤١.٤٦	٣٨٦.٠٠		الباب الرابع - الدعم والمنح والمزايا التأمينية
	٢٠٨١٠٧١.٧٦	٢٠٨١٠٧١.٧٦	٧٥٠١٥.٠٠		الباب الخامس - المصروفات الاخرى
	0	0	٧٠٠.٠٠٠		الباب السادس - شراء الاصول غير المالية (الاستثمارات)

المصدر: مركز علاج الأورام بمدينة السلام، ٢٠٢٢.

يتبين من الجدولين السابقين بان الجهة قامت بالصرف على الابواب المختلفة الواردة في الموازنة طبقا للاعتمادات المخصصة لها في العام المالي ٢٠٢٠ / ٢٠٢١ ، ٢٠٢١ / ٢٠٢٢ وقد قامت الجهة بوضع تلك المصروفات وتوزيعها على الهدف الرئيس وهو تقديم خدمات علاجية للمرضي ثم توزيعه على الاهداف الفرعية (العيادات الخارجية - العلاج الكيماوي - العلاج الاشعاعي - الاقسام الداخلية.....).

ويلاحظ مما سبق ما يلي:

١- اعداد الحساب الختامي للجهة على اساس النظام المحاسبي (الاساس النقدي) وليس على (اساس الاستحقاق) الامر الذي يؤدي الى عدم ظهور المصروف على حقيقته حيث يستلزم إتباع أساس الاستحقاق تطبيق إجراءات تقييم المخزون، وقياس الأصول الثابتة والمتداولة مع حساب أقساط الاهلاك السنوية من اجل إعداد القوائم المالية الختامية.

ولتطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات والنفقات لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها إلي الحساب الختامي لتلك الفترة، تطبيقا لقاعدة استقلال الفترات المالية، ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت والنفقات المدفوعة خلال السنة والتي تخص سنوات أخرى، و ذلك بهدف ربط المعاملات بالفترات المالية التي تخصها وتسجيلها في الحساب.

٢- عدم احتساب أهلاك الأصول الثابتة: حيث لا يطبق مبدأ الإهلاك في المحاسبة الحكومية حيث أن قيمة الأصول التي تشتري خلال السنة المالية تحتل كاملة لمصروفات تلك الفترة كما أن عمليات الشراء تتم بناء على الاعتماد المخصصة للشراء في موازنة تلك السنة كما أن الأصول الثابتة في النشاط الحكومي لا بالضرورة للحصول على الإيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية.

المحاسبة عن تكلفة استخدام الأصول الثابتة:

إن النظام المحاسبى الحكومى الحالى والذى يعتمد على الاساس النقدى لا يسمح بتقييم الاصول الثابتة واحتساب إهلاكاتها وبالتالي لا يسمح بأعداد قائمة بالمركز المالى وإنما يكون بتسجيل الاصول الثابتة فى الدفاتر فقط عند شرائها ودفع ثمنها نقدا حيث تحمل تكلفة شرائها بالكامل فى نفس السنة التى يتم فيها اقتناؤها بصرف النظر عما اذا تمت الاستفادة منها خلال نفس السنة المالية او خلال عدة سنوات مالية وبالتالي يتم تحميل الحساب الختامى فى تلك السنة بنفقات لا تخصها وإنما تخص سنوات تالية وبذلك لا تظهر القيم المالية للأصول الثابتة فى السجلات المحاسبية خلال الفترات المالية التالية ويكتفى بتسجيلها فى الدفاتر عن طريق الحسابات النظامية لمجرد متابعتها والرقابة عليها الامر الذى يمثل قصوراً كبيراً فى الأساليب الحالية للمحاسبة الحكومية.

بالإضافة الى ما سبق فإن النظام المحاسبى الحكومى المصرى الحالى القائم على تطبيق الاساس النقدى يعانى من بعض نواحى القصور الاخرى تتمثل فى الاتى:

- ١- يهدف النظام المحاسبى الحالى الى مراقبة المنصرف وأوجه الصرف وليس متابعة أداء الوحدات الادارية والعاملين مقارنة بما تم صرفه.
- ٢- صعوبة الاحتفاظ بالبيانات التاريخية وتداولها من سنة الى اخرى.
- ٣- بطء الاجراءات نتيجة الاعتماد على المستندات الورقية فى التعاكل وتكرار إدخال نفس البيانات فى أكثر من سجل محاسبى.
- ٤- صعوبة قياس التكلفة الحقيقية الخاصة خاصة فى ظل عدم إقفال حسابات السنوات السابقة.
- ٥- لا يقوم النظام المحاسبى الحكومى الحالى بإعداد ميزانية وحسابات ختامية فى نهاية كل فترة مالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٦- لا يقوم النظام المحاسبى الحكومى الحالى باحتساب اهلاك الاصول الثابتة بالرغم من أنها تعتبر عنصراً حقيقياً من عناصر التكلفة.
- ٧- لا يقوم النظام المحاسبى الحكومى الحالى بتقييم الاصول الثابتة المملوكة للوحدة الحكومية سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو وسيلة قياس اخرى.
- ٨- يحمل النظام المحاسبى الحكومى الحالى قيمة الاصول الثابتة المشتراة خلال العام على نفس السنة المالية الى اشتريت فيها بغض النظر عن عدد السنوات التى يمكن أن تستفيد من هذا الاصل.

٩- صعوبة قياس التكاليف الحقيقية الخاصة بكل وحدة حكومية كما لا يمكن قياس تكلفة كل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.

وزارة الصحة والسكان							اسم الوزارة
أمانة المراكز الطبية المتخصصة مستشفى / مركز علاج الأورام بمدينة السلام							اسم الجهة التابعة
مصفوفة البرامج لمستشفيات أمانة المراكز الطبية المتخصصة							
الهدف الاستراتيجي للدولة	البرنامج الرئيسي للحكومة	البرنامج الفرعي للحكومة والرئيسي للوزارة	البرنامج الفرعي للأمانة	النشاط للأمانة	العملية للأمانة - مركز علاج الأورام - بمدينة السلام	الإجمالي	
بناء الإنسان المصري	تقديم الخدمات الصحية الشاملة	تقديم الخدمات الصحية	خدمات الرعاية العلاجية	خدمات الرعاية الصحية الثالثة	العيادات الخارجية	10071545.84	
					الكيمائي	5701300.78	
					الأقسام الداخلية	8863437.48	
					العلاج الإشعاعي والنووي	3606697.73	
					العمليات الجراحية	5565188.11	
					المعامل وبنك الدم	1443880.32	
					الأشعة الصيدلانية	1449913.70	
					تكاليف غير مباشرة	903760.35	
التنمية الاقتصادية ورفع كفاءة الأداء الحكومي ومواجهة الفساد	تطوير الأداء الحكومي للمؤسسات الصحية	البرامج الداعمة للخدمات الصحية	برامج الإدارة الداعمة	التكاليف الخدمية والإدارية		113826.00	
						12003138.25	

المصدر: مركز علاج الأورام بمدينة السلام، ٢٠٢١.

ويتضح من خلال الجداول السابقة الخاصة بموازنة الجهة انه تيم توزيع الاعتمادات على البرنامج الرئيس للوزارة ومن ثم تيم توزيعه على البرامج الفرعية للوزارة وهو برنامج تقديم الخدمة العلاجية للمواطن المصري ثم توزيعها على البرامج الفرعية وهي تقديم الخدمات الرعاية الصحية الثالثة بالمستشفيات والتي بدورها تقوم بتوزيع تلك الاعتمادات على تنفيذ البرامج والاهداف الداخلية.

بيان إجمالي الأصول ورأس المال (ميزانية) عن ختامي العام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١

البيان	وسائل نقل	عدد وأدوات	تجهيزات	تشديدات	مباني غير سكنية	آلات ومعدات	الإجمالي
الرصيد في 6/30/2021	415000.00	11211.00	2864095.09	5188.50	2043131.80	30618035.03	35956661.42
الرصيد في 6/30/2021	415000.00	11211.00	2864095.09	5188.50	2043131.8	30618035.03	35956661.42

المصدر: مركز علاج الأورام بمدينة السلام، ٢٠٢١.

يلاحظ من الجدول السابق بانه تم احتساب قيمة الاصول الثابتة

بيان إجمالي الأصول ورأس المال (ميزانية) عن ختامى العام المالى ٢٠٢٢/٢٠٢١

البيان	وسائل نقل	عدد وأدوات	تجهيزات	تشديدات	مبانى غير سكنية	آلات ومعدات	الاجمالى
الرصيد فى /6/30 2022	415000.00	11211.00	3152165.09	5188.50	2043131.80	33111248.82	38737945.21
الرصيد فى /6/30 2022	415000.00	11211.00	3152165.09	5188.50	2043131.80	33111248.82	38737945.21

المصدر: مركز علاج الأورام بمدينة السلام، ٢٠٢١.

يتبين مما سبق إن النظام المحاسبى الحالى والذى يعتمد على الاساس النقدى لا يسمح بتقييم الاصول الثابتة واحتساب اهلاكتها وبالتالي لا يسمح بأعداد قائمة بالمركز المالى وإنما يكون بتسجيل الاصول الثابتة فى الدفاتر فقط عند شرائها ودفع ثمنها نقداً حيث تحمل تكلفة شرائها بالكامل فى نفس السنة التى يتم فيها اقتناؤها بصرف النظر عما اذا تمت الاستفادة منها خلال نفس السنة المالية او خلال عدة سنوات مالية وبالتالي يتم تحميل الحساب الختامى فى تلك السنة بنفقات لا تخصها وإنما تخص سنوات تالية وبذلك لا تظهر القيم المالية للأصول الثابتة فى السجلات المحاسبية خلال الفترات المالية التالية ويكتفى بتسجيلها فى الدفاتر عن طريق الحسابات النظامية لمجرد متابعتها والرقابة عليها الامر الذى يمثل قصورا كبيرا فى الاساليب الحالية للمحاسبة الحكومية.

بيان إجمالي الأصول ورأس المال (ميزانية) عن ختامى العام المالى ٢٠٢٢/٢٠٢١

بعد حساب الاهلاك

البيان	وسائل نقل	عدد وأدوات	تجهيزات	تشديدات	مبانى	آلات ومعدات	الاجمالى	مجمع الاهلاك	صافي الاصول
الرصيد فى /6/30 2022	415000.00	11211.00	3152165.09	5188.50	2043131.80	33111248.82	38737945.21	8730039.5	30007906
الرصيد فى /6/30 2022	415000.00	11211.00	3152165.09	5188.50	2043131.80	33111248.82	38737945.21	8730039.5	30007906

المصدر: مركز علاج الأورام بمدينة السلام، ٢٠٢١.

مما سبق يتضح بانه لكي يتم التحول من موازنة البنود الى موازنة (PPB) وتغيير النظام المحاسبى من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق وبالتالي حساب الاهلاك على الاصول الثابتة فان نتائج الحساب الختامى سوف يتأثر بالخفض لقيمة تلك الاصول مقابل زيادة مقابلة للمصروفات وهي تساوي مجمع اهلاك تلك الاصول.

يقوم الموظف المختص بعمل جرد مستمر للأصول الثابتة واطافة الاصول الجديدة واستبعاد الاصول التى تم اهلاكتها أو تكهينها.

وقد قام الباحث بحساب هذا التغير لبند واحد وهو بند الاصول الثابتة وهو ما تمكن الباحث من الحصول عليه بالأرقام من الجهة محل التطبيق الامر الذي يشير الى انه في حالة تطبيق اساس الاستحقاق بدلا من الاساس النقدي الذي يتم الاعتماد عليه في الجهة وهو الاعتراف بالمركز المالي لهذه الجهة بكافة الايرادات المؤجلة والمصروفات المستحقة فان سوف يتم تغير على نتائج المركز المالي لهذه الجهة في حالة التحول من موازنة البنود الى موازنة (PPB).

ومما سبق قام الباحث بإعداد بعض القوائم اللازمة في حساب التكاليف داخل الجهة محل التطبيق والتي من خلالها يتم احتساب التكاليف (المباشرة والغير مباشرة) بشكل دقيق وبالتالي يتم الوصل لقيمة المصروفات التي تخص الفترة تطبيقا لأساس الاستحقاق الامر الذي بدوره يؤدي الى التحول من موازنة البنود الى موازنة (PPB) وذلك من خلال بعض السياسات والاجراءات التالية.

١- حصر وتوزيع الاجور لكل مراكز التكلفة:

٢- حصر وتوزيع المواد (أدوية ومستلزمات) لكل مراكز التكلفة:

حصر المصروفات الغير مباشر:

٣- حصر مصروفات الصيانة:

٤- اسس توزيع التكاليف الغير مباشرة:

اسس توزيع عناصر التكاليف الغير مباشرة على الاقسام المستفيدة

بنود التكاليف الغير مباشرة	الاقسام المستفيدة	اسس التوزيع
الكهرباء	على جميع الاقسام	حسب الاحمال المستخدمة
الانارة	على الاقسام المستفيدة	حسب الاحمال المستخدمة
المياة	على جميع الاقسام	حسب المساحة لكل قسم
صيانة الاجهزة الطبية	على الاقسام المستفيدة	حسب قيمة عقد صيانة كل جهاز
صيانة المصاعد	على الاقسام المستفيدة	حسب المساحة
صيانة التكييفات	على الاقسام المستفيدة	على الاقسام المستفيدة
صيانة شبكة الغازات	على الاقسام المستفيدة	على الاقسام المستفيدة
صيانة شبكة التيار الخفيف	على الاقسام المستفيدة	على الاقسام المستفيدة
صيانة المرافق	على جميع الاقسام	حسب مساحة كل قسم
الخ		

المصدر: إعداد الباحث.

٥- تجميع تكلفة المراكز الخدمية والادارية على المراكز العلاجية:

- يهدف هذا الاجراء الى:

- تحديد التكلفة للمراكز الخدمية والادارية.
- توزيع التكلفة على المراكز العلاجية

■ إضافة نصيب كل قسم الى الاقسام العلاجية وفقا للنموذج التالي:

المراكز العلاجية					بنود التكاليف
أخرى	المعامل	الاشعة	الداخلي	العمليات	
	xx	xx	xx	xx	التكاليف المباشرة
	xx	xx	xx	xx	
	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي التكاليف المباشرة لكل قسم
	xx	xx	xx	xx	التكاليف الغير مباشرة
	xx	xx	xx	xx	
	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي التكاليف الغير مباشرة لكل قسم
					اجمالي التكلفة لكل قسم
	xx	xx	xx	xx	نصيب القسم من الاقسام الخدمية
	xx	xx	xx	xx	التعقيم
					المغسلة
	xxx	xxx	xxx	xxx	
	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي نصيب القسم من الاقسام الخدمية
	xx	xx	xx	xx	نصيب القسم من الاقسام الإدارية
	xx	xx	xx	xx	إدارة المستشفى
	xx	xx	xx	xx	الشئون المالية
	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي نصيب القسم من الاقسام الإدارية
-١١	-١٠	-٩	-٨	-٧	٦- إجمالي التكلفة

المصدر: إعداد الباحث.

ويري الباحث انه من خلال تطبيق اساس الاستحقاق بدلا من الاساس النقدي وذلك من خلال الاعتراف بجميع الايرادات المحققة خلال الفترة (الايرادات المحصلة والايرادات المؤجلة) وكذلك كافة المصروفات (المصروفات المدفوعة والمستحقة) وذلك من خلال تنفيذ جميع النماذج السابقة من حساب الاهلاك وحساب كافة التكاليف المباشرة والغير مباشرة وتحميل الاقسام العلاجية بما يخصها من تكاليف الاقسام الخدمية والإدارية يؤدي ذلك للتغلب على جميع التحديات الخاصة بالانتقال من موازنة البنود الى موازنة (PPB).

وكذلك حساب التكاليف بشكل دقيق يساعد في تسعير الخدمات الطبية المقدمة ومساعدة متخذي القرار بالجهة في اتخاذ القرارات المناسبة في المنافسة في السوق الخارجي.

النتائج والتوصيات:

اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية باحدي الجهات التابعة للقطاع الصحي الحكومي في مصر ما يلي:

- ١- صعوبة التحول من موازنة البنود الى موازنة بالبرامج والاداء في ظل الاعتماد على النظام المحاسبي والذي تعتمد على الاساس النقدي.
 - ٢- ضرورة التحول في النظام المحاسبي على الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق.
 - ٣- ضرورة حساب الاهلاك للاصول و اظهار تلك الاصول بقيمتها الحقيقية.
 - ٤- ضرورة تفعيل نظام محاسبة التكاليف بصورة دقيقة وذلك من خلال نماذج لحساب تكاليف الخدمات المقدمة في القطاع الصحي الحكومي.
- وبناء على تلك النماذج الخاصة بحساب التكاليف اتضح بان تكلفة الخدمة سوف تتأثر:
- تحميل تلك الخدمة بما يخصها في التكاليف بالاقسام الغير مولدة للايراد بالجهة.
 - تحميل تلك الخدمة بما يخصها في التكاليف بالاقسام الادارية بالجهة.
- الامر الذي يترتب عليه التغير في القوائم المالية الخاصة بهذه الجهة.
- أظهرت الدراسة الميدانية قبول الفرض الاول وهو
- يعد النظام المحاسبي الحكومي الحالي المبني على الأساس النقدي قاصراً عن توفير المعلومات اللازمة لخدمة أغراض اتخاذ القرارات حيث عدم الاعتراف بالايادات المؤجلة وكذلك المصروفات المستحقة يؤدي إلي عدم ظهور المركز المالي بصورة صحيحة تساعد متخذي القرار في تلك الجهات على اتخاذ القرارات الصحيحة.
- أظهرت الدراسة الميدانية قبول الفرض الثاني وهو:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساس الاستحقاق ومدى فاعلية أسلوب موازنة البرامج والأداء في الحد من المشكلات الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي في إعداد الموازنات حيث ان التحول من النظام المحاسبي على الاساس النقدي الى النظام المحاسبي على اساس الاستحقاق يظهر المركز المالي للمنشأة بصورة صحيحة ودقيقة الامر الذي يساعد متخذي القرار بالمنشأة.
 - كما أظهرت الدراسة الميدانية قبول الفرض الثالث وهو توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق والحد من جوانب القصور الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي.
 - كما أظهرت الدراسة الميدانية قبول الفرض الرابع وهو تساهم مقترحات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في توفير المعلومات اللازمة لخدمة أغراض اتخاذ القرارات.

التوصيات:

- ١- ضرورة التحول من النظام المحاسبي على الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق لكي يتم التغلب على التحديات التي تواجه القطاع الحكومي في التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء.

- ٢- ضرورة تطبيق حساب الاهلاك على الاصول داخل المنشأة و اظهار قيمة الاصول بالمركز المالي بعد استبعاد الاهلاك.
- ٣- تفعيل دور محاسبة التكاليف في حساب التكاليف المباشرة والغير مباشرة للخدمات المقدمة لكي يتم الوصول الى تسعير عادل لتلك الخدمات المقدمة.
- ٤- تفعيل دور محاسبة المسؤولية وذلك لمتابعة تحقيق البرامج والاهداف الموضوعة داخل المنشأة واكتشاف اي انحرافات قد تظهر أول بأول.
- ٥- سرعة العمل على اجراء بعض التعديلات التشريعية التي تساعد على سرعة التحول من النظام المحاسبي الحالي الى النظام المحاسبي المطلوب الذي يساعد في التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء.
- ٦- تفعيل نظام الحكومة الالكترونية بشكل كامل ودقيق من متحصلات ومدفوعات والعمل على زيادة الوعي بالشمول المالي.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- ١- إبراهيم العبادي، عمر المشهداني، "تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية"، *المجلة الدولية للاقتصاد والدراسات المالية*، المجلد، العدد ١، ص ٧٠.
- ٢- إسراء يوسف ذنون، "أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، جامعة الموصل، السنة الخامسة والثلاثون، عدد اثنان وتسعون، ٢٠١٢، ص ٢٨.
- ٣- اسماعيل حسين عمرو، "موازنة البرامج والأداء: المفهوم، الفلسفة والأهداف"، *ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية (دمشق - الجمهورية العربية السورية)*، ٢٠٠٤، ص ٢٥-٢٧.
- ٤- أشرف جابر محمد رضوان، "أثر تطبيق التبويب الدولي على هيكل الموازنة العامة في ظل موازنة البرامج والأداء"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩، ص ١٠٢.
- ٥- إيريني أكرم كمال، مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، المجلد الثاني والعشرين، العدد الأول يناير ٢٠٢١، ص ٦٨.
- ٦- الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، موازنة البرامج والأداء، ٢٠١٥، ص ٨-٩.
- ٧- حسن السيد سالم، "استخدام موازنة البرامج والأداء كأداة لتطوير نظام المسألة المحاسبية الحكومية - دراسة نظرية تطبيقية"، *رسالة ماجستير*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، ١٩٩٩، ص ٨٠.
- ٨- حسن عبد الكريم سلوم، حيدر درويش، "الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ - دراسة تحليلية للموازنة العراقية ٢٠٠٥-٢٠٠٧"، *على رابط: http://eco.asu.edu.jo/ecafacultywp-content/uploads/2011/04/30.rtf*
- ٩- الخطيب، خالد شحادة، والمهاني، محمد خالد، "المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، ٢٠١٠، ص ١٠٧.
- ١٠- د. صالح محمد القراء، "مقدمة في المحاسبة"، *مجلة العلوم المالية والإدارية*، قطاع غزة فلسطين، المجلد العشرون، العدد الثالث، ٢٠١٤، ص ٨٣-٨٤.
- ١١- دليل الرقابة المالية للإنفاق قبل الصرف علي الإنفاق العام بجمهورية مصر العربية الصادر بقرار وزير المالية رقم (١٠) لسنة ٢٠١٤ ص ٥.
- ١٢- زكريا محمد بيومي، "الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة ومدى الأخذ بها في مصر"، *مجلة القانون والاقتصاد*، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨٣، ص ١٥.
- ١٣- سوسن الشمراني، "موازنة البرامج والأداء، المفاهيم والتطبيقات"، بحث منشور مقدم إلى عمادة الدراسات العليا، برنامج الماجستير في الإدارة العامة، جامعة الملك سعود، ٢٠١٠، ص ١١٤.
- ١٤- سوسن الشمراني، (٢٠١٠)، موازنة البرامج والأداء، برنامج الماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة الملك سعود، ص ٧٢. موازنة البرنامج والأداء <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/4023>
- ١٥- سيد أحمد البواب، "موازنة البرامج والأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٧٠، ص ١٢.

- ١٦- شريف محمد علي أحمد، "تطبيق موازنه البرامج والأداء في مصر - الشركة القابضة للكهرباء"، مصلحة الضرائب على المبيعات. أكاديمية السادات للعلوم الادارية، ٢٠٠٦، ص ٥٩.
- ١٧- شريف محمد فتحي محمد، "موازنة البرامج والأداء نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام"، مركز البديل للتخطيط والدراسات الاستراتيجية، ٢٠١٦، ص ٥-٦. رابط: <https://www.academia.edu/30879623/> موازنة البرامج والأداء نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام
- ١٨- صلاح محمد محمود كامل، "موازنة البرامج والأداء كأداة"، ٢٠٠٨، ص ١٤.
- ١٩- عبد الرحمن تيشوري، "موازنة البرامج والأداء والبنود أيهما أصلح؟؟" <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=222072>
- ٢٠- عبد الرحمن عليان، "موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء والقواعد والتطبيق"، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، ٢٠٠٢، ص ١١.
- ٢١- عبد العزيز حجازي، "تحديث الموازنة والرقابة على الأداء"، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، ٢٠٠٢، ص ١٥.
- ٢٢- فرنك شرودر، "الاتجاهات الحديثة لاستخدامات الموازنة، المدخل الإداري للموارد"، (ترجمة د. فهمي محمود شكري)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مركز البحوث الإدارية، ١٩٧٧، ص ٤٥.
- ٢٣- فريد أحمد عبد الحافظ غنام، "إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، ٢٠٠٦، ص ٦٠-٦٤.
- ٢٤- فؤاد سليمان الفسفوس، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة الزرقاء، الأردن، ٢٠١٨، ص ٤٥١.
- ٢٥- القانون المصري رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١، قانون المحاسبة الحكومية في مصر، نص المادة ٣، الطبعة المعدلة، ٢٠٠٢.
- ٢٦- قانون رقم ٦ "قانون المالية العامة الموحد، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، الجريدة الرسمية، العدد ٥ مكرر (د)، ٢٠٢٢، المادة ١ ص ٢١.
- ٢٧- ماهر عبد الشهيد عبد الرحمن، "موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة"، مجلة البحوث المالية، ٢٠٠٧، ص ٨٠-٨٥.
- ٢٨- ماهر محمد كامل هاشم، "نظم المعلومات المتطورة ودورها في الرقابة والمحاسبة عن الأداء"، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٨٧.
- ٢٩- محمد إبراهيم العشماوي، "نموذج مقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية النفقة بالقطاع الحكومي باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، القاهرة، ٢٠٠٢، العدد ٣، ص ٢٦٦.

- ٣٠- محمد سعيد أحمد، "المشاكل العملية التي تواجه الدول النامية عند تطبيق موازنة البرامج والأداء"، بحث مقدم للمؤتمر العربي الأول لخبراء الموازنة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، ١٩٧٠، ص ٤٦.
- ٣١- محمد شاكر عصفور، "أصول الموازنة العامة"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، ٢٠٠٨، ص ٢٥.
- ٣٢- مدونة محمد صالح، "مقدمة في المحاسبة الإلكترونية"، Available at: <http://sqarra.wordpress.com/gevr/> P.1, Retrieved at: 28/12/2014.
- ٣٣- منتدى المحاسب العربي، Available at: <https://accdiscussion.com/acc/1155.html>, Retrieved at: 3/1/2018.
- ٣٤- هدى إبراهيم احمد هلال. (٢٠٢١). "اعداد موازنة البرامج والأداء في ظل مصفوفة البرامج الجديدة وتأثيرها على كفاءة أداء وزارة التعليم العالي في ظل رؤية مصر الإستراتيجية ٢٠٣٠-دراسة ميدانية"، **International Journal of Scientific Research and Sustainable Development**, Volume 4, Issue 1, June 2021, P.3
- ٣٥- وزارة المالية 2016/2015 Budget <http://www.budget.gov.eg/Budget20152016>

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Ouda, Hassan Abdou Gomaa, "Transition to Accrual Accounting in the Public Sector of Developed and Developing Countries: Problems and Requirements With special focus on The Netherlands and Egypt, **Ph.D Theses**, Van Tilburg university, 2005, PP.92-99.
- 2- Alain Alaa Mohamad Malo, Magdy Melegy Abdul Hakim, Program and Performance Budgeting system in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context International Business Research, (10), 2017, PP. 1913-9012.
- 3- Walker, David M., 21st Century Challenges: Performance Budgeting Could Help Promote Necessary Reexamination Government Accountability Office Report, 2005, P. 25.
- 4- Willoughbg, Katherine G., Julia E., Melkers, Assessing the Impact of Performance Budgeting: A Survey of American States, Government Finance Review, Vol. 17, No. 2, April 2001, P. 18.
- 5- Mohammed Amer Rahi Ruhanita Maelah, "A Proposed Framework for Program and Performance Budget Implementation in Iraqi Public Universities", n Res Militaris (resmilitaris.net), vol.13, n°1, Winter-Spring 2023, PP.2649-2661.
- 6- Worthington, R. (2013). Performance and Programme-Based Budgeting in Africa: A Status Report 2013. Available at SSRN 3057023.

- 7- Shah, Anwar & Chunli Shen. (2007). Citizen-Centric Performance Budgeting at the Local Level. Public Sector and Governance and Accountability Series: Local Budgeting. World Bank.
- 8- Robinson, M. M., & Last, M. D. (2009). A basic model of performance-based budgeting. International Monetary Fund.