

إستخدام مدخل التحليل الوظيفي للأنشطة والتقييم المتوازن للأداء لتفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء ودعم اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات الحكومية المحلية "دراسة تحليلية ميدانية"

د / عبد الله فراج عبد الرحيم ليثي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة أسيوط

مشكلة البحث :

رغم تعدد الدراسات والأبحاث المحاسبية التى أجريت فى مصر على مدى أكثر من نصف قرن ، والتى تناولت أبعاد مشكلات الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبى الحكومى وما ينسب إليهما من جوانب قصور ، إلا أن القطاع الحكومى بما يعانیه من مشكلات تتفاقم يوماً بعد يوم ، مع تزايد أعباء ومعدلات الإنفاق الحكومى أمام الموارد المحدودة ، لا يزال مجالاً خصباً فى حاجة ماسة لمزيد من البحث والدراسة ، لاسيما الدراسات الميدانية التى قد تساعد على وضع الحلول الممكنة للحد من هذه المشكلات .

وتبرز مشكلة البحث الحالى فى وجود فجوة بين واقع الحال فى مصر والذى ما زال يقر رسمياً بالاستمرار فى تطبيق موازنة البنود والاعتمادات ، رغم ما ينسب إليها من قصور ونقاط ضعف تحد من دورها فى مجال الرقابة وتقويم الأداء وبين نتائج الدراسات والأبحاث المحاسبية التى تؤكد على ضرورة التحول إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء كأسلوب أفضل لحل مشكلات الموازنة العامة للدولة والحد من سلبيات النظام المحاسبى الحكومى (١) ، علاوة على ذلك فإن تطبيق

(١) سيتبين ذلك عند عرض الباحث لنتائج الدراسات المحاسبية السابقة .

موازنة البرامج والأداء أصبح من أهم متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والمنظمات والجهات المانحة ، بل أن قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ أشار إلى ضرورة التحول إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء بعد مرور مهلة - فترة انتقالية - خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون ، فضلا عن أن تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوقت الحاضر يعد أحد المتطلبات الرئيسية لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إليها الدولة ، من جراء الاتجاه نحو تطبيق مفاهيم وأساليب إدارية حديثة مثل الجودة والاعتماد والحكومة الالكترونية وسياسة اللامركزية المالية في إدارة الوحدات المحلية (٢) .

ويمكن القول أن ما قامت به الدولة من محاولات وتجارب لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بعض القطاعات المحلية في السنوات العشر الأخيرة - كما سيرد في متن البحث - ، كانت إما حالات منفردة لم يتم تعميمها أو مجرد شكليات لاستيفاء متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والجهات المانحة ، حتى لا تفقد الحكومة المصرية تلك المنح ، فمثل هذه المحاولات كانت لا تخضع للإجراءات القانونية أو المراحل التي يخضع لها إعداد الموازنة العامة ، ولا تعرض على السلطة التشريعية وبالتالي لا يتم إقرارها من جانبها ، ولا تخضع للإشراف والرقابة والفحص من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات(٣) .

وتكشف الدراسات والأبحاث المحاسبية(٤) عن أن السبب الرئيس وراء تأخر الحكومات المصرية المتعاقبة في تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء - رغم

(١) - عقل ، يونس حسن . "٢٠٠٦" ص ٦٧٣ ، ٦٧٤ .

- لطفي ، ليلى عبد الحميد . "٢٠٠٣" ص ١٣ .

- ليثي ، عبدالله فراج عبد الرحيم وعبد الحميد ، أحمد أشرف . "٢٠١٢" ص ١٤٣ ، ١٤٤ .

(٢) كما تبين من فحص منشور إعداد الموازنة العامة للدولة للسنوات المالية "٢٠٠٨/٢٠٠٩ - ٢٠١٤/٢٠١٥" الصادر عن وزارة المالية . والذي لا يحتوي إلا على عبارات موجزة تشير إلى الاستعداد والتمهيد لتطبيق موازنة البرامج والأداء ، دون وضع آليات للتطبيق أو أخذ أي خطوات جادة فعلية في اتجاه التطبيق .

(٣) من بين هذه الدراسات :

- إبراهيم ، محمد عبد الفتاح محمد "٢٠٠٥" ص ٦٢ .

فناعتها بأهميتها - يرجع إلى وجود بعض المعوقات والمشكلات التي قد تواجه تطبيقها ، وهذا يدفع إلى ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث اللازمة لتقديم الأساليب والأدوات التي قد تحد من تلك المشكلات وتحقق إمكانية التطبيق .

أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من المنظورين العلمي والعملى على النحو التالي:

الأهمية العلمية :

وتتمثل فى أهمية تطوير واستخدام أسس محاسبية علمية أكثر حداثة فى إعداد الموازنة العامة للدولة ، باعتبارها المدخل الرئيس لتطوير دور المحاسبة الحكومية فى مجال الرقابة وتقويم الأداء ، فالموازنة والمحاسبة الحكومية وجهان لعملة واحدة .

الأهمية العملية :

وترجع الأهمية العملية لهذا البحث إلى التزايد المستمر فى معدلات الإنفاق فى القطاع الحكومى الخدمى ، رغم القصور فى معدلات نمو الموارد العامة للدولة ، والذى يزيد من أهمية تحقيق التخصيص الأمثل للموارد لرفع كفاءة وفعالية الأداء الحكومى ، هذا إلى جانب تزايد معدلات إتجاه الدولة نحو تفعيل تطبيق سياسة اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية ، والذى يتطلب توافر معلومات محاسبية أكثر ملاءمة لأغراض المتابعة والرقابة وتقويم الأداء ، فى الوقت الذى تتزايد فيه حدة الانتقادات الموجهة إلى دور موازنة البنود والاعتمادات فى هذا المجال . لقد كان لكل ذلك صداه فى تزايد إهتمام المؤسسات الحكومية والجمعيات

- محمد ، أمال إبراهيم . "٢٠٠٤" ص ٤٧٦ ، ٤٧٧ .

- محمد ، علاء الدين عبد اللاه "٢٠٠٧" ص ص ٢١٣ - ٢١٥ .

- محمود ، حسن شلقامى "٢٠١٠" ص ص ١١٧ - ١١٩ .

- وهدان ، زهراء محمد المهدي "٢٠٠٤" ص ص ١٠٢ - ١١٦ .

المهنية والعلمية في مصر والدول العربية ، في إبراز دور وأهمية التحول إلى موازنة البرامج والأداء خاصة على مدى الخمس عشرة سنة الأخيرة (٥) .

هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في وضع إطار مقترح للتطوير يربط بين كل من مقومات مدخل التحليل الوظيفي للأنشطة ومقومات إعداد موازنة البرامج والأداء ومؤشرات التقويم المتوازن للأداء ، بشكل يساعد على استخدام مدخل تحليل الأنشطة كأسلوب قد يحد من معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر ، ويدعم تحقيق إيجابيات الاتجاه نحو اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الإدارية المحلية ويحد من سلبياتها ، بما يرفع من معدلات أداء الإنفاق الحكومي ويحقق تخصيص أفضل للموارد المحدودة بين مختلف البرامج والأنشطة ، وفق ترتيب أولويات تحقيق الأهداف العامة للدولة ، من خلال توفير مجموعة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية المفيدة في هذا المجال .

(٥) من أبرز مظاهر هذا الاهتمام :

- مؤتمر "تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء" ، القاهرة ، ١٩ - ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٢ ، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين .
- مؤتمر "ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية" ، دمشق - سوريا ، ٢٥ - ٢٧ يوليو ٢٠٠٤
- ندوة وزارة المالية والصناعة - الإمارات العربية المتحدة ، يونيو ٢٠٠٥ ، بشأن إعداد وتطبيق الموازنة القائمة على الأداء .
- مؤتمر الموازنات العامة في دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، القاهرة ، يناير ٢٠٠٦ .
- مؤتمر المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، بيروت - لبنان ، ٩/٢٨ - ٢٠٠٩/١٠/٢
- محتويات منشور الموازنة العامة للدولة ، الصادر عن وزارة المالية وعلى مدى السنوات المالية ٢٠١٣/٢٠١٤ - ٢٠١٥/٢٠١٦ ، بشأن ضرورة إجراء مزيد من وتوسيع تجارب تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر .

منهج البحث :

لدراسة وتحليل مشكلة البحث جمع الباحث بين أسلوب المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي : المنهج الاستقرائي من خلال مراجعة وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي من دراسات وأبحاث بشأن محاولات تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة ومقترحات التحول إلى موازنة البرامج والأداء لتقييم ما توصل إليه الباحثون وما يمكن أن يقدمه البحث الحالي . المنهج الوصفي لدراسة وتقييم الوضع الراهن للممارسة العملية ميدانياً في مصر ، وذلك من خلال محورين الأول التحليل والتقييم الوصفي لمضمون النماذج والتقارير الخاصة بالموازنة العامة للوحدات الإدارية المحلية والمديريات التابعة لها ، وذلك في المحافظات الثلاث "أسيوط ، قنا ، البحيرة" باعتبارها المحافظات الرائدة في تطبيق تجربة التحول إلى اللامركزية المالية ، وذلك بغرض الوقوف على ما وصل إليه تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الممارسة العملية ، أما المحور الثاني فتمثل في إجراء مقابلات شخصية متعمقة مع القيادات التنفيذية المسؤولة عن إعداد مشروع الموازنة في المحافظات الثلاث ومديري الحسابات والمراقبين الماليين ومسؤولي الجهاز المركزي للمحاسبات ، للتعرف على مدى إلمام وإدراك هؤلاء المسؤولين بأهداف ومقومات وقواعد ومتطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء واليات تنفيذها ودورها في مجال الرقابة وتقويم الأداء ، وما وصلت إليه الممارسة العملية في هذا الشأن .

خطة البحث :

تم تقسيم البحث إلى ست نقاط رئيسية :

أولاً : موازنة البرامج والأداء والدراسات المحاسبية .

ثانياً : موازنة البرامج والأداء والممارسة العملية في مصر (تحليل وتقييم الوضع الراهن) .

ثالثاً : الاتجاه نحو اللامركزية المالية في إدارة الوحدات المحلية والحاجة إلى تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء .

رابعاً : الارتباط بين مقومات موازنة البرامج والأداء ومقومات مدخل التحليل الوظيفي للأنشطة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء .

خامساً : إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء وفق مدخل تحليل الأنشطة والتقويم المتوازن للأداء .

سادساً : نموذج لتطبيق موازنة البرامج والأداء وفق مدخل تحليل الأنشطة والتقويم المتوازن للأداء .

- النتائج والتوصيات .

- مراجع البحث .

أولاً : موازنة البرامج والأداء والدراسات المحاسبية :

من خلال تتبع وتحليل نتائج الدراسات والأبحاث المحاسبية التي أجريت على مدى العقدين الماضيين ، والتي تناولت تحليل وتقييم دور الموازنة العامة للدولة وما يوفره النظام المحاسبي الحكومي من معلومات ، نجد أن هناك شبه إجماع بين الباحثين على وجود قصور شديد في نوعية ومضمون ودلالة ما توفره المحاسبة الحكومية القائمة على موازنة البنود والاعتمادات من معلومات ومؤشرات لا تخدم جهات الإشراف والرقابة في مجال المتابعة وتقويم الأداء (٦)، إلى الحد الذي يمكن معه القول بان الدراسات والأبحاث التي أجريت في مصر بصفة خاصة تكاد تجمع على أن أحد الأسباب الرئيسة لتدني مستوى أداء الوحدات الإدارية الحكومية المصرية وما تقدمه من خدمات ، وما تعانيه تلك الوحدات من

(6) - Pichard, J. Herzog. "2006", PP. 72-89.

- Jack Diamond, "2001", PP. 3-6.

- Ronald McGill, "2001", PP. 376-390.

- Janet, M. Kelly, "2003", PP. 309-324.

- Matthew Andrews, "2004", PP. 332-344.

- إبراهيم ، صفوت مصطفى محمد ، "٢٠٠٥" ، ص ص ٢١٥-٢٢١

- عمر ، منى محمد ، "٢٠١١" ، ص ص ٣٤٢-٣٤٥ .

- عبد الرحمن ، حسن أحمد ، "٢٠١١" ، ص ص ١٧٦-١٧٧ .

فساد مالي وإداري وتضخم معدلات الإنفاق بلا مبرر ، يرجع إلى قصور المعلومات والمؤشرات المحاسبية المتاحة في شكلها الحالي لجهات الإشراف والرقابة (٧) .

وتؤكد نتائج معظم الدراسات والأبحاث التي أجريت في مصر على مدى العقد الماضي(٨) . على أن هذا القصور لا يرجع فقط إلى العيوب التي تنسب إلى مقومات النظام المحاسبي الحكومي ، بل ترجع في المقام الأول إلى السليبيات التي تنسب أيضاً إلى مقومات وهيكل الموازنة العامة للدولة القائم على موازنة البنود والاعتمادات ، وبعيداً عن السرد التفصيلي لما كشفت عنه الدراسات المحاسبية من جوانب قصور في موازنة البنود والاعتمادات ، فإن هذه الدراسات تشير إلى تزايد عدم ملاءمتها للرقابة وتقويم الأداء الحكومي في السنوات الأخيرة ، نظراً للتغيرات السياسية والاجتماعية والاقتصادية في دور الدولة والوحدات الإدارية الحكومية ، والتي ترتب عليها بدء الإدارات الحكومية في تطبيق مفاهيم وأساليب إدارية حديثة : الإدارة بالأهداف والنتائج ، الجودة والاعتماد ، الحكومة الالكترونية ، واللامركزية المالية في إدارة الوحدات المحلية ... الخ ، والتي زادت من الفجوة بين إحتياجات جهات الإشراف والرقابة وما توفره المحاسبة الحكومية من معلومات لا تلائم تطبيق تلك المفاهيم والأساليب الإدارية .

وعلى الجانب الآخر نجد أن معظم نتائج تلك الدراسات والأبحاث تؤكد على أهمية وضرورة التحول إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء ، باعتبارها الأسلوب الأفضل لحل مشكلات وعلاج جوانب القصور التي تنسب إلى موازنة البنود

- (٧) - إبراهيم ، تامر محمد ، "٢٠١٢" ، ص ص ٢١٢-٢١٥ .
- إبراهيم ، صفوت مصطفى محمد ، "٢٠٠٥" ، مرجع سابق ، ص ٢٢٢ .
- محمد ، هدى حمدان محمد ، "٢٠٠٨" ، ص ص ٣١٥-٣١٢ .
(٨) من أحدث هذه الدراسات على سبيل المثال :
- عبد اللطيف ، ليثي . "٢٠٠٦" ص ص ٢١ - ٢٥ .
- ليثي ، عبد اللاه فراج عبد الرحيم وعبد الحميد أحمد أشرف . "٢٠١٢" ص ص ١٧١ - ١٧٣ .
- محمود ، حسن شلقامي . "٢٠١٠" مرجع سابق ، ص ص ١٣٢ ، ١٣٣ .
- محمد ، علاء الدين عبد اللاه . "٢٠٠٧" مرجع سابق ، ص ص ٢١٣ - ٢١٥ .
- مصطفى ، محمد عباس . "٢٠٠٨" ص ص ١١٢ - ١١٧ .

والاعتمادات ، والأكثر ملاءمة لمقابلة إحتياجات جهات الإشراف والرقابة من المعلومات اللازمة لأغراض المتابعة وتقييم الأداء بهدف رفع كفاءة وفعالية الإنفاق الحكومي ، ولكن فى نفس الوقت نجد أن تلك الدراسات والأبحاث لازالت تكشف عن بعض المعوقات والمشكلات التى قد تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء ، والتى قد ترتبط بطبيعة الأنشطة الحكومية وما تتسم به من خصائص ، فالوحدات الحكومية لا تواجه قوى تنافسية إذ تقدم فى معظم الحالات خدمات ذات طبيعة إحتكارية ، فضلاً عن أن مخرجات أنشطة هذه الوحدات غير ملموسة وذات منافع متعددة الأبعاد يصعب قياسها كمياً أو مالياً ، علاوة على تدنى مستوى بيئة العمل داخل المؤسسات الحكومية بسبب عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وفنياً لتطبيق ذلك الأسلوب ، فهذه المعوقات تعد السبب الرئيس وراء تأخر الحكومات المصرية المتعاقبة فى تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء .

ثانياً : موازنة البرامج والأداء والممارسة العملية فى مصر (تحليل وتقييم الوضع الراهن) :

أمام المحاولات المستمرة للباحثين للكشف عن ايجابيات موازنة البرامج والأداء ومحاولات وضع الحلول الممكنة لمواجهة معوقات تطبيقها ، نجد أن الممارسات العملية فى مصر حديثاً أخذت تؤكد على أن التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء قد أصبح من الاتجاهات الملحة ، حيث بدأت الحكومة المصرية خلال العشر سنوات الأخيرة ، ومحاولات للحد من جوانب القصور التى تنسب إلى موازنة البنود والاعتمادات فى الاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء ، والتى أصبحت احد المتطلبات الرئيسة لصندوق النقد الدولى والبنك الدولى وغيرها من المنظمات والجهات المانحة . فقد بدأت وزارة المالية عملياً عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ فى إتخاذ بعض الخطوات لتطوير إعداد الموازنة العامة للدولة بشكل تدريجى نحو إستخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء ، حيث تضمن منشور إعداد الموازنة العامة لذلك العام توجيهات تشير إلى أهمية أن يصاحب مشروع الموازنة الجديد إستخدام فكر متطور بشأن الجدية فى تطبيق موازنة البرامج والأداء

، وتساءل المنشور إلى متى الاستمرار في زيادة معدلات الإنفاق العام دون ربط ذلك بمعايير للأداء وتحقيق فاعلية الإنفاق الحكومي(٩) ، هذا علاوة على الخطوات العملية التي اتخذتها الحكومة نحو بدء إجراء تجارب لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بعض القطاعات ، ومن أمثلة هذه التجارب والتي نفذت على فترات متقطعة خلال السنوات من ٢٠٠٣/٢٠٠٤ حتى ٢٠١١/٢٠١٢ في جهات مختارة ببعض الوزارات ما يلي :

تجربة مصلحة الضرائب على المبيعات والمركز النموذجي الضريبي وهيئة الخدمات الحكومية ومصلحة الجمارك بوزارة المالية ، تجربة هيئة الأبنية التعليمية بوزارة التخطيط ، تجربة هيئة المواصفات والجودة وهيئة الإنتاجية والتدريب الفني بوزارة الصناعة ، تجربة الهيئة القومية للبريد بوزارة الاتصالات والمعلومات ، تجربة المركز القومي للبحوث بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، التجربة الخاصة بمشروع تحسين الخدمات الصحية ومستشفيات معهد ناصر بوزارة الصحة ، تجربة موازنة إستراتيجية إصلاح التعليم قبل الجامعي ومركز معلومات التعليم بمحافظة الفيوم بوزارة التربية والتعليم .. الخ (١٠) .

وبالإضافة إلى هذه التجارب فإن القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة ، قد أشار في المادة الرابعة إلى ما يؤيد ويدعم هذا الاتجاه ، حيث نص على "أن تحليل الموازنة العامة للدولة ينبغي أن يكون على أساس البرامج والمشروعات والأعمال ، مع منح مهلة خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون لإجراء هذا التحليل"(١١) . وإن كان هذا النص لا يعد أول تشريع في مصر يشير إلى أهمية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء ، فقد ورد من قبل - على سبيل المثال - في المادة الثانية من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ أن أحد مهام الرقابة للجهاز تتمثل في

(٩) وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للدولة ٢٠٠٣ / ٢٠٠٤ .

(١٠) موقع وزارة المالية المصرية : <http://www.mof.gov.eg>

(١١) القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة ، المادة الرابعة .

الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة إلى جانب الرقابة المالية والقانونية ، وتقضى المادة الخامسة من نفس القانون بان تشمل رقابة الجهاز فى مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء "الرقابة على إستخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية ومتابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعة للرقابة فى مجالى الخدمات والأعمال ومراقبة الكفاية الإنتاجية" (١٢) ، وهذه المعايير لا يمكن تحقيقها إلا فى حالة تطبيق الموازنة القائمة على البرامج والأداء .

ولتقييم الاتجاه نحو الأخذ بأسلوب موازنة البرامج والأداء من ناحية الممارسة العملية فى مصر ، فقد استخدم الباحث منهج التحليل الوصفى لدراسة وتقييم الوضع الراهن ميدانياً ، والذي إعتد الباحث فى تطبيقه على نوعين من أدوات التحليل الوصفى : الأولى أداة تحليل المضمون للنماذج الخاصة بالموازنة العامة للدولة ومرفقاتها فى المحافظات الثلاث "أسيوط - قنا - البحيرة" باعتبارها الرائدة فى مجال التحول نحو اللامركزية المالية(١٣) . الثانية المقابلات الشخصية المتعمقة مع المسؤولين فى المحافظات الثلاث . وفيما يلى عرض وتحليل لنتائج الدراسة الميدانية :

(أ) نتائج تحليل مضمون نماذج الموازنة ومرفقاتها :

لدراسة وتحليل واقع الحال فى الوحدات الإدارية المحلية للمحافظات الثلاث ومديريات الخدمات التابعة لها (١٤) ، تم تحليل وتقييم مضمون البيانات والتبويبات الواردة فى نماذج الموازنة ومرفقاتها التى حصل عليها الباحث ، بشأن تجارب ومحاولات تطبيق موازنة البرامج والأداء فى تلك الوحدات وعلى مدى السنوات المالية ٢٠١١/٢٠١٠ - ٢٠١٤/٢٠١٥ ، وقد كشف هذا التحليل عن أن هذه النماذج وما تتضمنه من بيانات يتم إعدادها من واقع بيانات نماذج الموازنة الرسمية التقليدية القائمة على البنود والاعتمادات (التبويب

(٣) قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ ، المادتان الثانية والخامسة .

(١٣) تلك المحافظات التى ضمها قرار وزير التنمية المحلية لتكون محلاً لتطبيق تجربة اللامركزية المالية فى مصر منذ عام ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ .

(١٤) مديريات الصحة والتربية والتعليم والزراعة والمديرية المالية بالمحافظات الثلاث .

(النوعى) ، أى أن بيانات نماذج موازنة البرامج والأداء مصدرها بيانات الموازنة التقليدية ، فالأولى يبدأ إعدادها عقب الانتهاء من الثانية ، وبناء عليه فإن محاولات تطبيق موازنة البرامج والأداء ليست إلا مجرد إستيفاء شكلى للنماذج المطلوبة من قبل وزارة المالية ، بل لا يوجد إسس موضوعية لتوزيع أو تخصيص الإعتمادات (الأبواب والبنود) بين مختلف البرامج الرئيسة والفرعية ، وأن المعيار الوحيد للتوزيع هو أعداد العاملين التقديرى لكل برنامج رئيس ، مع تقسيمهم إلى ذكور وإناث لإبراز البعد الاجتماعى للنفقة أو المصروف ، وذلك دون مراعاة أو دراسة أو توصيف لطبيعة وأهمية وخصائص كل برنامج ومدخلاته ومخرجاته ، ودون تحديد أى مقاييس أو مؤشرات كمية أو وصفية لنتائج الأداء المتوقع لكل برنامج ، فما زالت المقارنة بين النفقات الفعلية والمقدرة على مستوى الأبواب والبنود هى المؤشر الوحيد لقياس الأداء .

إن فحص وتحليل مرفقات مشروع الموازنة بتلك المحافظات يؤكد على أن المراحل والخطوات المتبعة حتى الآن لإعداد الموازنة هى نفس الخطوات والقواعد والأسس الخاصة بموازنة البنود والاعتمادات ، فبعد الانتهاء من وضع التقديرات طبقاً لهذه القواعد يتم توزيع تقديرات الأبواب على البرامج الرئيسة ، بل يتم صياغة وتوزيع مشروع الموازنة على مستوى البرامج لكل وحدة إدارية حكومية (المحافظة - المدينة - المديرية) ككل باعتبارها بمثابة مركز مسئولية ، وهذا يفقد مشروع الموازنة تحقيقه لمتطلبات محاسبة المسئولية لأغراض الرقابة وتقويم الأداء على مستوى الإدارات والأقسام والأنشطة الداخلية للوحدة الحكومية ، ومن ثم صعوبة متابعة وقياس وتحليل الإنحرافات وتحديد أسبابها والمسئولية عنها وطرق تصحيحها ، لأن الأداء يرتبط مباشرة بالأنشطة داخل الأقسام والإدارات التنفيذية .

(ب) تحليل نتائج المقابلات الشخصية :

تناولت التساؤلات والإستفسارات الموجهة إلى السادة المسئولين بإدارة الموازنة بالوحدات الإدارية المحلية (محافظة - مدينة - مديرية) والمراقبون الماليون ومديرو الحسابات بنفس الجهات ومسئولى الجهاز المركزى للمحاسبات ، محورين رئيسيين : الأول يدور حول مدى إلمام هؤلاء المسئولين بالمفاهيم

الأساسية لموازنة البرامج والأداء ، الفروق بينها وبين موازنة البنود والاعتمادات ، هيكل التبويب لموازنة البرامج والأداء ، إسس وقواعد ومراحل إعدادها وما قد توفره من معايير ومقاييس مالية وغير مالية لتقويم الأداء .. الخ . المحور الثانى ويدور حول ما وصل إليه تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء فى الجهات التابع لها هؤلاء المسئولين ، من حيث مدى تلقى المسئولين لبرامج التدريب اللازمة لفهم وإدراك جوهر ودوافع تطبيق موازنة البرامج والأداء ، وهيكل تبويب الموازنة الخاصة بجهات عملهم بشأن أهم البرامج الرئيسة والفرعية التى تتضمنها الموازنة ، آليات التطبيق ، عرض خطوات تنفيذ هذا الأسلوب الجديد ، إسس وقواعد وضع التقديرات وكيفية تخصيص النفقات على البرامج والأنشطة ، دور وزارة المالية فى تزويد الجهات الحكومية بالتعليمات والقواعد والأسس الواجب الإلتزام بها عند إعداد الموازنة على أساس البرامج ، مدى وجود منشور تفصيلى سنوى من وزارة المالية شامل لكل ما سبق ، صعوبات ومشكلات التطبيق .

وقد أسفر تحليل إجابات وآراء المسئولين حول هذه الأسئلة والاستفسارات

عن النتائج الآتية :

بالنسبة للمحور الأول :

تبين وجود قصور شديد فى فهم وإدراك المسئولين لهذا الأسلوب الجديد ، وعدم الإلمام بالمفاهيم الأساسية لموازنة البرامج والأداء ، بل لا يوجد لديهم إدراك للفروق الجوهرية بينها وبين موازنة البنود والاعتمادات ، والدليل على ذلك أن هؤلاء المسئولين يرون أن المتبع فى إعداد موازنة البرامج والأداء حتى الآن "٢٠١٥/٢٠١٦" هو نفس أسس وقواعد ومراحل إعداد الموازنة فى شكلها التقليدى ، ثم يتم فى النهاية تخصيص النفقات المقدرة - الإعتمادات - على مستوى الأبواب والبنود بين مختلف البرامج الرئيسة والفرعية بنسبة أعداد العاملين لكل برنامج بعد تصنيفهم إلى ذكور وإناث وصولاً إلى موازنة البرامج والأداء وفق آراء هؤلاء المسئولين . كذلك فى رأيهم أن الاختلاف الجوهرى بين موازنة البنود والاعتمادات وموازنة البرامج والأداء يكمن فقط فى هيكل تبويب الموازنة . أما عن مؤشرات ومعايير قياس الأداء فيرى المسئولون أنها تتحقق من خلال مقارنة

النفقات الفعلية بالاعتمادات المالية الخاصة بكل برنامج ، ولا يوجد لديهم أية معلومات عن ضرورة وجود معايير أو مؤشرات غير مالية لقياس الأداء على مستوى البرامج الرئيسية والفرعية بكل إدارة أو قسم لتحقيق متطلبات محاسبة المسئولية .

أما عن المحور الثاني :

بشأن الجهود المبذولة لتفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء ، فقد كشفت المقابلات الشخصية عن أن هناك شبه إجماع بين المسؤولين عن إعداد مشروعات الموازنة بالوحدات الإدارية المحلية ومديريات الخدمات ، والمراقبين الماليين ومديري الحسابات ومسئولى الجهاز المركزى للمحاسبات بتلك الجهات ، على عدم تفعيل وزارة المالية لنص المادة الرابعة للقانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعميم تطبيق موازنة البرامج والأداء بعد إنتهاء الفترة الانتقالية منذ عام ٢٠١٠/٢٠١١ . فالكل يجمع على أن نهج وزارة المالية لا يزال يسير على نفس أسلوب أو نمط الموازنة التقليدية للبنود والاعتمادات ، وأن إستعدادات الوزارة لتفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء لا تتجاوز مجرد عبارات موجزة ترد ضمن تعليمات منشور الموازنة السنوى ، والتي تشير فى كل مرة إلى التمهيد لتطبيق موازنة البرامج والأداء ، بالإضافة إلى وضع كل وزارة هيكل تبويب موازنتها على أساس البرامج الرئيسية والفرعية ، ولكن دون أن يرفق بها أية آليات للتطبيق أو عرض لخطوات تنفيذ هذا الأسلوب الجديد وأسس أو قواعد الإعداد وكيفية وضع التقديرات ، ودون تضمين منشور الموازنة أو نماذجها أى معايير أو مقاييس مالية وغير مالية لتقويم الأداء ، وعدم إهتمام وزارة المالية بأعداد وتقديم برامج تدريب لتوعية وتعريف المسؤولين بمفاهيم وأسس وآليات تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء .

ثالثاً : الاتجاه نحو اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية

والحاجة إلى تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء :

يمكن القول انه مما يزيد من أهمية وحتمية التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء ، تزامن متطلبات صندوق النقد الدولى والبنك الدولى والمنظمات

والجهات المانحة الأخرى فى هذا الاتجاه ، مع متطلبات تلك الجهات بضرورة إتخاذ الحكومة المركزية المصرية خطوات عملية جادة نحو تطبيق مفاهيم وأفكار وأساليب اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية ، بل لقد كشفت إحدى الدراسات التى أجريت مؤخراً (١٥) أن من أهم المتطلبات الرئيسة لنجاح تطبيق اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية ، لتحقيق أهداف وطموحات خطة التنمية المحلية ، أن يكون هناك تحديد واضح للوظائف والبرامج والمشروعات والمهام المختلفة التى تقع على عاتق كل وحدة إدارية محلية ، مع تقسيم البرامج الرئيسة إلى برامج فرعية وأنشطة محددة ، على أن تكون البرامج مرتبطة بالهيكل التنظيمى للوحدة الحكومية ومراكز المسئولية الإدارية بها ، مع ربط هيكل تصنيف النفقات أو المصروفات الخاصة بالبرامج والأنشطة بمراكز المسئولية .

بالإضافة إلى ذلك فقد كشفت تلك الدراسة عن بعض الجوانب الإيجابية التى يمكن أن تترتب على تطبيق اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية ومنها : رفع كفاءة أداء الخدمات العامة ، ودعم توجيه الإنفاق العام نحو الخدمات المرتبطة بالطبقات الفقيرة ، ورفع معدلات نمو الإيرادات العامة ، وأخيراً تفعيل نظام المساءلة من خلال ربط الإنفاق بالعائد . ومن ناحية أخرى كشفت الدراسة عن بعض الجوانب السلبية ومنها : القصور فى إعادة توزيع الثروة ، تأثر القرارات الحكومية المحلية بسيطرة نفوذ النخبة المحلية ، القصور فى تحقيق الاستقرار المالى ، وزيادة معدل إنتشار ظاهرة الفساد المالى والإدارى (١٦) . وعليه فإنه يمكن القول وبما لا يدع مجالاً للشك أن متابعة ورقابة مدى تحقيق تلك الإيجابيات والحد من السلبيات لا يمكن الوصول إليه إلا باستخدام الموازنة العامة القائمة على البرامج والأداء ، وليس مجرد الرقابة المالية والقانونية للصرف والتحصيل .

وقد كشفت الزيارات الميدانية للباحث وما أجراه من مقابلات شخصية مع القيادات التنفيذية والشعبية عن أن ما قدمه قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٨٧

(١٥) ليثي . عبد الله فراج عبد الرحيم ، عبد الحميد . أحمد اشرف "٢٠١٢" ، ص ١٢٩ .

(١٦) المرجع السابق ، ص ١٢٣ - ١٢٧ .

لسنة ٢٠٠٥ من دعم لتطبيق نظام اللامركزية ، حيث أعطى مرونة أكثر للمحافظات فى سلطة توزيع الإعتمادات المخصصة لها على القطاعات الخدمية المختلفة ، بما يمنح السلطات التنفيذية والشعبية فى المحافظات فرصة لتوجيه الموارد إلى القطاعات الخدمية الأكثر إحتياجاً لهذه الموارد وبما يدعم خطة التنمية المحلية ، قد ترتب عليه إرتفاع معدلات طلبات المحافظين بشأن زيادة الموارد المخصصة لكل محافظة لمقابلة الإحتياجات العاجلة من الخدمات . وقد جاءت هذه الطلبات بشكل يفوق الإمكانيات المتاحة للخزانة العامة للدولة ، وقد أدى ذلك بدوره إلى نشوب خلافات بين المحافظات من ناحية ووزارتى المالية والتنمية المحلية من ناحية أخرى بشأن تحديد مقدار الموارد الواجب تخصيصها ، وأسلوب توزيعها داخل المحافظات ، وهل هى من سلطة المحافظين المطلقة أم يجب أن تكون تحت إشراف ورقابة وزارتى المالية والتنمية المحلية بحيث لا يتم التوزيع أو التخصيص إلا بعد موافقتهما .

ويمكن القول أن حل هذا الخلاف لا يكمن فقط فى مجرد تحديد الاختصاصات أو إعطاء المحافظين قدر من المرونة يتيح لهم فرصة تقدير الإحتياجات من الموارد وتوزيعها بين القطاعات الخدمية المختلفة ، ولكن الأهم أن يتم بناء التقديرات على أسس ومعايير كمية ووصفية للأداء وبرامج تعكس الإحتياجات الحقيقية وترتيبها وفق أهميتها النسبية ، وبشكل يساعد جهات الإشراف والرقابة الشعبية والتنفيذية المحلية والحكومة المركزية ممثلة فى وزارتى المالية والتنمية المحلية فى القيام بدورها بشأن متابعة وتقويم أداء الوحدات الإدارية المحلية على ضوء تلك المعايير ، وهذا لن يتحقق إلا من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء .

وبناء على ما سبق فإنه يمكن القول أن تطبيق نظام اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية ، لن يكتب له النجاح ما لم يتم تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء باعتبارها إحدى المتطلبات الرئيسة لدعم اللامركزية .

رابعاً : الارتباط بين مقومات موازنة البرامج والأداء ومقومات مدخل التحليل الوظيفي للأنشطة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء :

تشير معظم الدراسات المحاسبية والاقتصادية (١٧) إلى وجود مجموعة من المقومات الأساسية لبناء موازنة البرامج والأداء ، ومن خلال فحص مضمون هذه المقومات والتي تعتمد على وجود أو تحقيق ست متطلبات رئيسة ، تبين للباحث أن هناك ارتباط كبير بينها وبين ما قدمته إحدى الدراسات المحاسبية (١٨) من إطار للمقومات الرئيسية لاستخدام مدخل تحليل الأنشطة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ، بما يحقق أهداف ومتطلبات التقييم المتوازن للأداء . حيث تمثلت مقومات هذا الإطار في ستة عناصر أو أركان أساسية تتشابه إلى حد ما مع مقومات بناء موازنة البرامج والأداء ، مما يمكن معه بناء إطار لتوظيف هذه الأركان في الحد من أو تذليل صعوبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية ودعم ايجابيات والحد من سلبيات تطبيق اللامركزية المالية في إدارة تلك الوحدات .

(١٧) من بين هذه الدراسات :

- Bernard Pisvada & Felix Loostnacco, "2002", PP. 55-57.
- Claude Handon, "1999", PP. 672-674.
- Gerald, J. Miller & Geert Bouckaert, "2006" PP. 16-18.
- سويلم ، حسن على محمد . ٢٠٠٥ " ص ٢٥١ .
- دسوقي ، محمد أحمد . "٢٠٠٣" ص ٥٥٢ .
- عليان ، عبد الرحمن . "٢٠٠٢" ص ١٠ - ١٥ .
- (١٨) ليثي ، عبد الله فراج عبد الرحيم . "٢٠٠٤" ص ١١٥ - ١١٧ .

والجدول التالي يبرز مدى الارتباط بين مقومات موازنة البرامج والأداء ومدخل تحليل الأنشطة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء :

مدخل تحليل الأنشطة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء	موازنة البرامج والأداء	أوجه التشابه أو الارتباط
<p>على ضوء الهدف أو الأهداف الرئيسية للمنظمة يتم استخدام أسلوب التحليل الوظيفي كأساس لتبويب أو تحليل المجموعات الوظيفية بالمنظمة إلى أنشطة رئيسية ، يضم كل نشاط منها مجمع للعمليات أو المهام المتكاملة الموجهة نحو تحقيق أو إنجاز غرض عام أو هدف من الأهداف الرئيسية للمنظمة .</p>	<p>على ضوء الأهداف الإستراتيجية والأولويات الرئيسية التي تسعى الوحدة الإدارية الحكومية لتحقيقها ، تحدد رؤية الوحدة ومهامها (وظائفها) الأساسية ، ثم ترجمة أو صياغة هذه المهام إلى برامج رئيسية يضم كل برنامج مجموعة من الأنشطة الرئيسية والمساعدة داخل كل وظيفة والتي تنفذ لتقديم أو تساعد في إنجاز واحد من النواتج الرئيسية للخدمات الحكومية القابلة للقياس كمياً أو كيفياً .</p>	<p>١- الأهداف الرئيسية للمنظمة هي الأساس لبناء الموازنة ومدخل تحليل الأنشطة .</p>
<p>في مدخل تحليل الأنشطة يتم تبويب الأنشطة الرئيسية للمنظمة إلى أنشطة فرعية أساسية وأخرى داعمة ، ويمثل كل نشاط فرعي أساسية مهمة أو عملية تؤدي لتنفيذ جزء من النشاط الرئيسي ، بينما يمثل كل نشاط فرعي داعم مهمة أو عملية تؤدي بغرض دعم أو مساعدة الأنشطة الفرعية الأساسية .</p>	<p>يتم بناء هيكل موازنة البرامج والأداء عن طريق تحليل البرامج الرئيسية (الوظائف الأساسية) إلى مجموعة من البرامج الفرعية (وظائف فرعية) ، ويحلل كل برنامج فرعي إلى مجموعة من الأنشطة أو المهام أو الإجراءات المتجانسة والمتكاملة ، وتحلل الأنشطة إلى أنشطة أساسية وأخرى مساعدة ، تسهم الأولى بشكل مباشر في إنجاز جزء من البرنامج الفرعي بينما تسهم الثانية بشكل غير مباشر في تحقيق الأهداف</p>	<p>٢- استخدام التحليل الرامسي للوظائف والأنشطة.</p>

<p>قدم مدخل تحليل الأنشطة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء ثلاثة أنواع من التبويبات عند إعداد الموازنة التخطيطية : الأول تنظيمي على أساس مراكز المسؤولية عن الأنشطة ، والثاني وظيفي وفق الأنشطة والخدمات المؤداة (أساسية وداعمة) ، والثالث وفق طبيعة التكاليف وعلاقتها بمسببات إستهلاك الموارد (متغيرة ، ثابتة قصيرة الأجل ، ثابتة طويلة الأجل) .</p>	<p>تجمع موازنة البرامج والأداء بين التبويب الإداري (التنظيمي) والوظيفي والنوعي وذلك بما يخدم أغراض متابعة الأداء تنظيمياً على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية ، ووظيفياً على أساس نوعية الخدمات المقدمة والأنشطة والمهام المؤداة على مستوى الإدارات والأقسام داخل الوحدة الحكومية ، وحسب نوع النفقة أو المصروف ، وهذا التعدد أو التنوع في أسس التبويب يخدم أغراض محاسبة المسؤولية ورقابة أوجه الإتفاق في آن واحد .</p>	<p>٣- التبويب المحاسبي بما يخدم أغراض محاسبة المسؤولية .</p>
<p>بناء على توصيف الخصائص الفنية لطبيعة المهام والعمليات اللازمة لتنفيذ كل نشاط ، وتحديد مخرجات النشاط ، يتم ربط المدخلات من الموارد المادية والبشرية بالأنشطة ، ومن ثم تكاليف تنفيذ الأنشطة عن طريق مسببات إستهلاك الأنشطة للموارد .</p>	<p>بعد تحديد وتحليل الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف كل برنامج فرعي ، يتم وضع برنامج زمني لأداء كل نشاط ، بحيث يوضح البرنامج كيفية القيام بأداء كل نشاط والمهام والإجراءات المطلوبة لتنفيذه ، ومن ثم نوعية وحجم الموارد المادية والبشرية اللازمة لانجاز الأنشطة والبرامج، والتي على ضوءها يتم تحديد النفقات اللازمة لأدائها .</p>	<p>٤- الأنشطة هي الأساس لتخصيص الموارد والنفقات .</p>

<p>في ظل مدخل تحليل الأنشطة يتم قياس الطاقة المتاحة على مستوى كل نشاط ، والتي تحدد في ضوء عنصرين هما : الإمكانيات أو القدرات (الموارد المخصصة) المتاحة لتحقيق الاستفادة القصوى من النشاط ، ثم قياس هذه القدرات بوحدات قياس مسببات استهلاك تلك النشاط للموارد المخصصة له (قد تكون بالزمن أو العدد أو الوزن ...) حسب الخصائص الفنية للنشاط .</p>	<p>بناء على البرنامج الزمني لأداء كل نشاط وحجم الموارد المخصصة له ، ومعدلات الأداء لمخرجات النشاط في كل وحدة زمنية ، يمكن تحديد الطاقة المتاحة للنشاط معبراً عنها زمنياً أو بأية وحدات أخرى لقياس الأداء (ساعات عمل أو الوزن أو العدد ...) وفق الخصائص الفنية للنشاط . ونوعية المخرجات وعلاقتها باستهلاك الموارد المخصصة له .</p>	<p>٥- الموارد المخصصة للنشاط وحجم مسببات النشاط أساس لقياس الطاقة المتاحة</p>
<p>يعتمد استخدام مدخل تحليل الأنشطة لأغراض تقويم الأداء على ضرورة إعداد مجموعة متكاملة من المؤشرات المالية وغير المالية ، وفق منهج التقويم المتوازن للأداء من عدة مناهج أو محاور تعكس الأبعاد المختلفة للأداء المراد قياسه .</p>	<p>باعتبار أن موازنة البرامج والأداء نموذج لعرض الأداء المستهدف للوحدات الإدارية الحكومية ، فإن من أهم مقومات نجاحها ضرورة أن يتضمن هذا النموذج تحديد للمعدلات (المؤشرات) المعيارية المالية وغير المالية للأداء ، تستخدم كأساس للرقابة وقياس مدى التقدم في الإنجاز الفعلي للبرامج والأنشطة ، وتحديد وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية لضمان سير الأداء الفعلي نحو تحقيق المعايير المستهدفة .</p>	<p>٦- استخدام معدلات (مؤشرات) مالية وغير مالية لتقويم الأداء .</p>

خامساً : إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء وفق مدخل تحليل الأنشطة والتقييم المتوازن للأداء :

من التحليل السابق لأوجه الارتباط بين مقومات بناء موازنة البرامج والأداء فى الوحدات الحكومية ، ومقومات مدخل تحليل الأنشطة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ، يتبين مدى إمكانية توظيف الثانية لدعم والحد من صعوبات تطبيق الأولى ، فهناك خمس مقومات أساسية لمدخل تحليل الأنشطة يمكن توظيفها لتسهيل إعداد موازنة البرامج والأداء على أساس الأنشطة وهى :

١. تحليل كل برنامج من البرامج الفرعية إلى مجموعة متكاملة من الأنشطة الأساسية والداعمة أو المساعدة .
٢. ربط الأنشطة والمهام والإجراءات بالمواد بالإدارات والأقسام داخل الوحدة الإدارية الحكومية (مراكز المسئولية عن الأنشطة) .
٣. استخدام الأنشطة كأساس (وسيط) لتقدير وتخصيص الموارد والنفقات اللازمة لكل برنامج ، من خلال ربط الموارد المخصصة بالأنشطة وربط الأنشطة بالبرامج .
٤. تحديد الطاقة التشغيلية العادية للأنشطة على ضوء حجم الموارد المادية والبشرية المخصصة لها وحجم مسببات إستهلاك هذه الأنشطة لتلك الموارد من ناحية ، ووفقاً للعلاقة بين حجم مخرجات كل برنامج ومعدل إستفادة البرنامج من مسببات إستهلاك الأنشطة للموارد من ناحية أخرى .
٥. استخدام المؤشرات المالية وغير المالية التى يوفرها مدخل تحليل الأنشطة لقياس وتقييم الأداء المتوازن على ضوء طبيعة وخصائص الأنشطة المؤداة داخل الوحدة الحكومية .

أهداف الإطار المقترح :

يسعى الباحث من وراء استخدام مدخل تحليل الأنشطة لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق الأهداف الآتية :

١. الحد من صعوبات أو مشكلات التحول إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء .

٢. رفع كفاءة الإنفاق الحكومي من خلال زيادة معدلات أداء الخدمات الحكومية وجودتها .

٣. الاستغلال الكفء للموارد البشرية والمادية (الطاقة) المتاحة على مستوى مراكز المسؤولية عن الأنشطة والحد من الطاقات العاطلة أو غير المستغلة .

٤. الكشف عن الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة للخدمات الحكومية لاستبعادها أو دمجها مع أنشطة أخرى .

٥. تحقيق التقويم الشامل أو المتوازن للأداء على مستوى مراكز المسؤولية عن الأنشطة وعلى مستوى البرامج الرئيسية والفرعية .

٦. يترتب على تحقيق الأهداف السابقة هدف نهائي وهو الحد من جوانب الإسراف وعدم الكفاءة وتزايد النفقات الحكومية بلا مبرر وتحقيق الجدوى من الإنفاق الحكومي . إذ يجب أن يتم ربط كل نفقة أو مصروف بوحدات أداء معينة على مستوى الأنشطة والبرامج .

مراحل إعداد الموازنة وفق الإطار المقترح :

سوف يتم صياغة هيكل الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء على أساس تحليل الأنشطة والتقويم المتوازن للأداء ، بشكل يساعد على تبسيط الإجراءات وواقعية الموازنة ، وإبراز دور كل من الحكومة المركزية (الوزارات) والحكومات اللامركزية في الأقاليم ، ووفقاً للإطار المقترح فإن إعداد وإعتماد الموازنة يتم على ثلاث مراحل رئيسة على النحو التالي :

المرحلة الأولى : وضع الأهداف وصياغة البرامج والأنشطة :

حيث تتولى الحكومة المركزية ممثلة في لجنة وزارية مشتركة تضم قيادات من وزارات المالية والتخطيط والتنمية المحلية ، الدور الأكبر في تنفيذ المرحلة الأولى وهي تحديد وصياغة الأهداف والبرامج الرئيسة والمشروعات وتحليلها إلى برامج فرعية وأنشطة على مستوى المحافظات ومديريات الخدمات التابعة لها ، وصياغة القواعد والتعليمات اللازمة لإعداد الموازنة ، على أن يتم تعديل مضمون هذه القواعد والبرامج والأنشطة سنوياً ، بناء على نتائج التنفيذ للسنة السابقة والتعديلات أو التطورات المتوقعة في خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة بصفة عامة ، وأهداف وطموحات كل وزارة أو قطاع بصفة خاصة (١٩) ، فقد يتطلب الأمر حذف أو تعديل أو تطوير في بعض البرامج والأنشطة الجارى تنفيذها أو إضافة برامج جديدة لمقابلة التطورات في الأهداف . وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية :

١. تحديد وصياغة الأهداف العامة للدولة .
٢. تحديد وصياغة البرامج الرئيسة والفرعية لكل قطاع من قطاعات الخدمات ، وتحديد وحدة قياس الأداء (المخرجات) لكل برنامج .
٣. تحديد وتحليل الأنشطة الأساسية والمساعدة أو الداعمة ، واللازمة لتنفيذ كل برنامج ، والمهام والإجراءات التي يتضمنها كل نشاط .
٤. تحديد نوعية مسببات إستهلاك الأنشطة للموارد التي تخصص لكل نشاط.
٥. تحديد وصياغة مؤشرات الأداء المتوازن المالية وغير المالية لكل برنامج

(١٩) يجب أن تستعين الحكومة المركزية بالمعلومات والآراء والمقترحات التي ترد إليها من القطاعات والإدارات اللامركزية ذات الصلة بأعداد الموازنة على مستوى المحافظات والمديريات الخدمية بها .

المرحلة الثانية : وضع التقديرات بواسطة الحكومات اللامركزية :

ويكون الدور الأكبر في المرحلة الثانية للحكومات اللامركزية في الأقاليم ، فبناء على ما تحدده الحكومة المركزية من أهداف وبرامج وأنشطة وقواعد وتعليمات ، تتولى القيادات التنفيذية بالوحدات المحلية المنوط بها إعداد الخطة والموازنة عملية وضع التقديرات وإعداد مشروع الموازنة للبرامج والمشروعات على أساس الأنشطة لكل وحدة إدارية محلية متضمنة البيانات المالية والكمية والوصفية وفق مدخل تحليل الأنشطة ، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية :

١. دراسة وتحديد حجم المخرجات المستهدف لكل برنامج على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية خلال فترة الموازنة معبراً عنها بوحدات قياس أداء البرنامج .
٢. ربط الأنشطة الأساسية والداعمة والمهام والإجراءات المطلوبة لكل برنامج بالإدارات والأقسام داخل الوحدة (مراكز المسؤولية) .
٣. تحديد الطاقة التشغيلية المتوقعة لكل نشاط أساسي ، معبراً عنها بحجم مسبب استهلاك النشاط للموارد ، والذي يحدد على ضوء العلاقة بين حجم المخرجات لكل برنامج ومعدل إستفادة البرنامج من مسبب إستهلاك النشاط للموارد المخصصة له .
٤. تحديد نوعية وحجم الموارد المادية والبشرية اللازمة لتنفيذ الطاقة التشغيلية لكل نشاط .
٥. وضع تقديرات التكاليف لكل نشاط خلال فترة الموازنة من مختلف عناصر الإنفاق بضرب حجم مسبب استهلاك النشاط للموارد \times معدل التكلفة لوحدة مسبب الاستهلاك .
٦. وضع تقديرات التكاليف لكل برنامج على ضوء نصيب كل برنامج من حجم مسبب إستهلاك النشاط ومعدلات التكلفة للمسبب .
٧. وضع تقديرات موازنة البرامج والأنشطة على مستوى الوحدة ، شاملة المعدلات أو المؤشرات التقديرية للأداء المتوازن على مستوى الأنشطة والبرامج .

المرحلة الثالثة : المراجعة والاعتماد :

فى هذه المرحلة ترفع مشروعات الموازنة على مستوى الوحدات الإدارية مرة أخرى إلى اللجنة الوزارية بالحكومة المركزية لمراجعتها وأعمالها ، تمهيداً لرفعها إلى السلطة التشريعية ، بحيث يشمل الملف المرفوع على الآتى :

١ . مشروع الموازنة لكل وحدة إدارية حكومية على مستوى البرامج والأنشطة

٢ . المعدلات التقديرية للمؤشرات المالية وغير المالية للأداء المتوازن على مستوى البرامج والأنشطة .

٣ . أسس وضع التقديرات وتحديد مؤشرات الأداء المتوازن .

سادساً : نموذج لتطبيق موازنة البرامج والأداء وفق مدخل تحليل الأنشطة والتقويم المتوازن للأداء :

فى هذا الجزء سيتم عرض نموذج لحالة عملية ، تبين كيفية الاستفادة من مدخل تحليل الأنشطة والتقويم المتوازن للأداء لإعداد موازنة البرامج والأداء ، وذلك لأحدى الإدارات التعليمية فيما يتعلق بالبرنامج الفرعى للتعليم الثانوى العام ، وقد تم إعداد هذا النموذج وما يتضمنه من بيانات بعد اطلاع الباحث على مجموعة من الملفات والسجلات المتعلقة بالهيكل الإدارى والتنفيذى لمجموعة من الإدارات التعليمية التابعة للمحافظات الثلاث موضع تطبيق هذا البحث ، وحصول الباحث على نماذج من موازنات البرامج والأداء لمديريات التربية والتعليم بتلك المحافظات عن السنوات المالية الثلاث ٢٠١٣ / ٢٠١٤ - ٢٠١٥ / ٢٠١٦ التى تعكس محاولات الدولة واتجاهها نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء وأسس إعدادها ، وإن كانت هذه النماذج يشوبها جوانب القصور التى سبق أن عرضها الباحث ، إلا إنها كانت بمثابة اللبنة أو الأساس الذى ساعد الباحث على كيفية توظيف مدخل تحليل الأنشطة لتطوير النموذج المقترح .

وقد أعقب إعداد هذا النموذج قيام الباحث بإجراء مقابلات شخصية لعرض هيكله وما يقدمه من مؤشرات مالية وغير مالية تؤخذ كأساس للرقابة وتقويم الأداء

المتوازن ، وذلك على المسؤولين من قيادات إدارات التخطيط والموازنة والحسابات والمراجعة الداخلية والتفتيش المالي والإداري والجهاز المركزي للمحاسبات بتلك المحافظات ، وقد أخذ الباحث بآراء هؤلاء المسؤولين وملاحظاتهم بشأن إدخال بعض التعديلات على هيكل النموذج المقترح وما يقدمه من مؤشرات ، وذلك بهدف تحقيق سهولة وإمكانية التطبيق وواقعية التخطيط ، وأهميته في مجال دعم الرقابة وتقويم الأداء في ظل التوجه نحو اللامركزية في إدارة الوحدات المحلية .

وسوف يتم عرض للنموذج المقترح ودوره في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء المتوازن من خلال ثلاثة خطوات رئيسية :

الخطوة الأولى : عرض لهيكل الموازنة لإحدى الإدارات التعليمية للبرنامج الفرعي للتعليم الثانوي العام .

الخطوة الثانية : إعداد المؤشرات المالية وغير المالية التقديرية التي تؤخذ كأساس لمتابعة تنفيذ البرنامج .

الخطوة الثالثة : إعداد تقارير تقويم الأداء المتوازن للبرنامج .

وفيما يلي عرض لهذه الخطوات الثلاث :

الخطوة الأولى : عرض لهيكل الموازنة لإحدى الإدارات التعليمية للبرنامج الفرعي للتعليم الثانوي العام :

وفي هذه الخطوة يتم إعداد نموذج لهيكل موازنة البرامج والأداء لإحدى الإدارات التعليمية على أساس الأنشطة ، على أن يتضمن هذا النموذج تقسيم لهيكل الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة لبرنامج التعليم الثانوي العام ، ونوع مسبب التكلفة لكل نشاط ، وحجم النشاط المتوقع أداءه خلال فترة الموازنة معبراً عنه بوحدات مسبب التكلفة لكل نشاط ، ثم تحديد التكلفة المتوقعة لكل وحدة من وحدات مسبب النشاط ، وأخيراً عرض لإجمالي تكلفة كل نشاط فرعي "أساسي أو داعم" على مستوى كل باب من الأبواب النوعية لعناصر الإنفاق "الباب الأول ، الباب الثاني ، " ، وبذلك فإن نموذج الموازنة المقترح يجمع ما بين التوبيخ على أساس البرامج والأنشطة ، ثم التوبيخ النوعي لأوجه الإنفاق الخاصة بكل برنامج ، وفيما يلي عرض لهذا النموذج المقترح (جدول رقم ١) :

(جدول رقم ١)

هيكل الموازنة لإحدى الإدارات التعليمية للبرنامج الفرعي للتعليم الثانوى العام

التكاليف					تكلفة وحدة مسبب النشاط	حجم النشاط المتوقع بوحدات مسبب التكلفة	مسبب تكلفة النشاط	الأنشطة
إجمالي التكاليف	...	الهاب الثالث	الهاب الثاني	الهاب الأول				
							(أ) أنشطة أساسية: ١- نشاط التدريس ٢- نشاط الإشراف والتوجيه ٣- نشاط توفير الكتب الدراسية . ٤- نشاط المعامل. ٥- نشاط الامتحانات. ٦- نشاط التصحيح . ٧- نشاط رصد الدرجات . (ب) أنشطة داعمة : ١- نشاط شئون الطلاب. ٢- نشاط شئون الخريجين ٣- نشاط الشئون القانونية ٤- نشاط شئون العاملين. ٥- نشاط الشئون المالية. ٦- نشاط التدريب . ٧- نشاط الشئون الإدارية . ٨- نشاط الصيانة والترميمات .	
		xx	xx	xx	تكلفة الطالب	العدد الكلى للطلاب	وحدة قياس الأداء (الطالب)	إجمالي البرنامج

الخطوة الثانية : إعداد المؤشرات المالية وغير المالية التقديرية التي تؤخذ

كأساس لمتابعة تنفيذ البرنامج :

يجب أن يرفق بمشروع الموازنة لكل برنامج أهم المؤشرات المالية وغير المالية التقديرية أو المتوقعة مقدماً ، والتي تؤخذ كأساس لمتابعة وتقويم الأداء المتوازن للبرنامج أثناء التنفيذ خلال السنة المالية بصفة شهرية وربع سنوية . على أن تتناول هذه المؤشرات عرض لمستويات الأداء المتوقع للبرنامج من كافة محاور أو أبعاد الأداء وهي بعد الأداء المالي المتوقع ، وبعد تطوير عمليات التشغيل الداخلي ، وبعد تنمية وتطوير الكوادر التعليمية ، وبعد رضا المجتمع عن أداء العملية التعليمية ممثلاً في مدى تحقيق رضا الطلاب وأولياء الأمور المستفيدين من الخدمة من ناحية ثم القائمين على أداء الخدمة التعليمية ممثلين في المدرسين والموجهين من ناحية أخرى ، وفيما يلي عرض لأهم المؤشرات الخاصة بكل بعد من الأبعاد الأربعة (٢٠) :

(أ) مؤشرات بعد الأداء المالي المتوقع :

تهدف هذه المجموعة من المؤشرات إلى تحديد مستويات الأداء المالي المستهدف أو المتوقع من وراء تنفيذ البرنامج ، من خلال الربط بين أوجه الإنفاق من ناحية والأنشطة الأساسية والداعمة لتنفيذ البرنامج ومسبباتها من ناحية أخرى، فضلاً عن ربط النفقات بوحدات الأداء النهائي للبرنامج بصورة إجمالية ولكل وحدة أداء وهي الطالب ، وتستمد كل هذه المؤشرات من الجدول رقم (١) السابق الخاص بمشروع الموازنة ، وفيما يلي أهم هذه المؤشرات :

تكلفة كل نشاط فرعي أساسي أو مساعد
بالموازنة

١- معدل تكلفة كل نشاط فرعي =

حجم النشاط الفرعي معبراً عنه بمسبب
النشاط

٢- معدل تكلفة الطالب من الأنشطة = إجمالي تكاليف الأنشطة الأساسية للبرنامج

(٢٠) المؤشرات الخاصة بكل بعد تمثل المؤشرات الأكثر أهمية وليس على سبيل الحصر إذ يمكن إضافة مؤشرات أخرى وفقاً لظروف ومتطلبات بيئة العمل .

بالموازنة	الأساسية.
إجمالي عدد الطلاب المتوقع بالبرنامج	
إجمالي تكاليف الأنشطة الداعمة للبرنامج بالموازنة	=
إجمالي عدد الطلاب المتوقع بالبرنامج	=
إجمالي تكاليف البرنامج بالموازنة	=
إجمالي عدد الطلاب المتوقع بالبرنامج	=
	- ٣
	معدل تكلفة الطالب من الأنشطة الداعمة أو المساعدة
	- ٤
	معدل التكلفة الكلية للبرنامج لكل وحدة أداء
	- ٥
	معدل الارتفاع أو الإنخفاض في تكاليف كل نشاط فرعى بالموازنة إلى تكاليف نفس النشاط في موازنة العام الجارى .

(ب) مؤشرات بعد تنمية وتطوير عمليات التشغيل الداخلى :

قد تظهر مؤشرات بعد الأداء المالى المتوقع - المذكورة بعاليه - بعض جوانب الارتفاع المتوقع فى معدلات التكاليف للأنشطة الأساسية أو الداعمة للبرنامج عن سنة الموازنة ، وهنا يتطلب الأمر ضرورة تحديد أو وضع مجموعة من المؤشرات المتوقعة والمتعلقة بمعدلات تنمية وتطوير عمليات التشغيل الداخلى والاستعدادات المتوقعة الخاصة ببرنامج التعليم الثانوى على مستوى الإدارة أو المديرية التعليمية ، وذلك بهدف الكشف عن وجود مبررات للارتفاع المتوقع فى معدلات الإنفاق ، وفى نفس الوقت تؤخذ هذه المجموعة من المؤشرات كأساس لمتابعة التنفيذ الفعلى للبرنامج خلال السنة بصورة شهرية وربع سنوية وسنوية .
وفيما يلى أهم المؤشرات المقترحة لإبراز جوانب تنمية وتطوير عمليات التشغيل الداخلى :

- ١ . نسبة الزيادة فى أعداد المدارس المتوقع تشغيلها خلال سنة البرنامج .
- ٢ . نسبة الزيادة المتوقع إضافتها لإعداد الفصول الدراسية خلال سنة البرنامج .

٣. نسبة الزيادة المتوقعة في أعداد الطلاب إلى الزيادة في أعداد المدارس أو الفصول المتوقع تشغيلها خلال سنة البرنامج .
٤. نسبة الزيادة المتوقعة في أعداد المعامل وصالات الأنشطة الطلابية خلال سنة البرنامج .
٥. نسبة الزيادة المتوقعة في أعداد الطلاب إلى الزيادة في أعداد المدرسين خلال سنة البرنامج .
٦. نسبة إجمالي التكاليف المتوقعة لنشاط الصيانة والترميمات إلى إجمالي تكاليف الأنشطة الداعمة .

(ج) مؤشرات بعد تنمية وتطوير الكوادر التعليمية :

وتركز هذه المؤشرات على قياس مدى الاهتمام بتطوير وتنمية قدرات العنصر البشري داخل قطاع التعليم الثانوى ، باعتبار أن هذا العنصر هو المحور الرئيس لتطوير ورفع كفاءة العملية التعليمية . ومن أهم المؤشرات التى يمكن إستخدامها فى هذا الشأن :

١ . الأهمية النسبية لتكاليف نشاط التدريب والتنمية

إجمالى تكاليف نشاط التدريب والتنمية بالموازنة

=

إجمالى تكاليف الأنشطة الداعمة أو المساعدة بالموازنة

٢ . نسبة تكاليف نشاط التدريب وتنمية القدرات إلى إجمالى تكاليف البرنامج ككل .

٣ . نسبة النمو أو الزيادة المتوقعة لتكاليف نشاط التدريب وتنمية القدرات بالموازنة إلى إجمالى تكاليف ذات النشاط فى السنة الجارية .

٤ . نسبة أعداد المدرسين المتوقع تدريبهم خلال سنة الموازنة إلى إجمالى أعداد المدرسين بالإدارة التعليمية لبرنامج التعليم الثانوى .

٥ . متوسط التكلفة المتوقعة للمتدرب خلال سنة الموازنة .

٦ . نسبة تكاليف تطوير الوسائل التعليمية إلى إجمالى تكاليف نشاط التدريب خلال سنة الموازنة .

٧ . معدل التنوع والتطوير فى نوعية برامج التدريب المتوقع خلال سنة الموازنة .

(د) مؤشرات بعد رضاء المجتمع عن أداء العملية التعليمية :

ويتم قياس مدى رضاء فئات المجتمع عن أداء العملية التعليمية باستخدام مجموعة من المؤشرات التى تعكس مدى رضاء وقناعة الفئات المستفيدة من العملية التعليمية ممثلة فى الطلاب وأولياء الأمور ، وكذلك الفئات القائمة على العملية التعليمية ممثلة فى المدرسين والموجهين ومدى قناعتهم ورضاهم عن مدى التطور والتحسين فى بيئة العمل . وهذه النسب أو المؤشرات يجب أن يوضع لها

معدلات معيارية مستهدفة مقدماً قبل بدء السنة المالية ، لتستخدم كأساس للحكم على كفاءة أداء العملية التعليمية أثناء العام الدراسي وفي نهايته ، من خلال إعداد قوائم إستبيان لاستطلاع آراء الطرف المستفيد وكذلك الطرفي القائم على العملية التعليمية ، وسوف تتم صياغة هذه المؤشرات بصورة تعكس الآثار المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها بمدى التحسن في أداء العملية التعليمية وبيئة العمل داخلها . ويلاحظ أن هذه المجموعة من المؤشرات لا تعد على مستوى الأنشطة ولكن على مستوى البرنامج الفرعي التعليمي .

المؤشرات الخاصة بالفئات المستفيدة من العملية التعليمية :

١. معدل الانخفاض في شكاوى الطلاب وأولياء الأمور .
٢. معدل الانخفاض في نسب الغياب بين الطلاب .
٣. معدل حضور أولياء الأمور لاجتماعات مجلس الآباء .
٤. معدل رضا الطلاب عن محتويات المقررات الدراسية .
٥. معدل رضا الطلاب عن مستويات التأهيل العلمي والمهني للمدرسين .
٦. معدل رضا أولياء الأمور بمجلس الآباء عن المستوى التعليمي والثقافي لأبنائهم من الطلاب .
٧. معدل رضا الطلاب عن الوسائل والأساليب التعليمية المستخدمة .

المؤشرات الخاصة بالفئات المسؤولة عن تنفيذ البرنامج التعليمي :

١. معدل الانخفاض في شكاوى المدرسين .
٢. معدل الانخفاض في حالات التحويل إلى الشئون القانونية والتحقيقات مع المدرسين .
٣. معدل الانخفاض في توقيع الجزاءات على المدرسين .
٤. معدل الانخفاض في غياب المدرسين لأسباب غير قانونية .
٥. معدل رضا المدرسين والموجهين عن محتويات المقررات الدراسية .
٦. معدل رضا المدرسين والموجهين عن الوسائل والأساليب التعليمية المستخدمة .

الخطوة الثالثة : إعداد تقارير تقويم الأداء المتوازن للبرنامج :

يتم إعداد هذه التقارير في مرحلة تنفيذ الموازنة خلال السنة المالية وفي نهايتها ، حيث يتم إعداد تقارير متابعة شهرية وربع سنوية بشكل تراكمي وصولاً إلى التقارير الختامية السنوية في نهاية تنفيذ البرنامج ، وتنقسم هذه التقارير إلى نوعين : الأول التقارير المالية الختامية وتستخدم لعرض وتحليل ومقارنة الأداء الفعلي للبرنامج على مستوى الأنشطة الفرعية الأساسية والداعمة بالأداء المخطط الوارد بموازنة البرنامج ، الثاني تقارير مؤشرات الأداء المتوازن وتستخدم لعرض وتحليل ومقارنة المؤشرات المالية وغير المالية للأداء الفعلي على مستوى الأبعاد الأربعة للأداء المتوازن بالمؤشرات المخططة أو المتوقعة المرفقة بمشروع الموازنة للبرنامج - التي تم وضعها في الخطوة السابقة، وذلك بهدف تحديد ومتابعة الانحرافات واتجاهاتها الايجابية منها والسلبية على مستوى كل بعد ، والوقوف على مستوى الأداء الكلي لتنفيذ البرنامج . وفيما يلي عرض لهيكل هذين النوعين من التقارير :

النوع الأول : التقارير المالية الختامية الشهرية وربع السنوية والسنوية للبرنامج :

وفي هذه التقارير يتم إجراء مقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي لأنشطة البرنامج الأساسية والداعمة وبين تقديرات الموازنة ، بحيث يأخذ هذا التقرير نفس شكل نموذج الموازنة - الوارد بالجدول رقم ١- ويحتوي على نفس تفاصيل بيانات هذا النموذج ولكن مع مقارنة البيانات الفعلية لكل نشاط بالبيانات التقديرية ، سواء من حيث حجم الأداء كمياً معبراً عنه مسببات تكلفة كل نشاط أو تكلفة وحدة مسبب النشاط أو إجمالي التكلفة وتحليلها على مستوى الأبواب لكل نشاط من أنشطة البرنامج . وتفيد معلومات هذا التقرير في مساعدة الإدارة في الوقوف على مواطن الكفاءة ومواطن القصور في تنفيذ البرنامج على مستوى كل نشاط فرعي من أنشطة البرنامج ، ومن ثم تحديد ودراسة أسباب الكفاءة لتتميتها وأسباب القصور

والمسئولية عنها لإقتراح أساليب الحد منها أو علاجها . وفيما يلي نموذج لهذا التقرير (جدول رقم ٢) :

النوع الثاني : تقارير تحليل إنحرافات المؤشرات المالية وغير المالية لأداء البرنامج :

حتى تكتمل الفائدة من المعلومات الواردة فى التقارير المالية الختامية للبرنامج على مستوى الأنشطة (النوع الأول) ، فإن الأمر يتطلب ضرورة إعداد تقارير لتحليل الإنحرافات فى المؤشرات والنسب المالية وغير المالية للأداء الفعلى لتنفيذ البرنامج عما كان متوقفاً بالموازنة ، وعلى مستوى الأبعاد أو المحاور الأربعة للأداء المتوازن ، بحيث يتم إعداد تقرير لتحليل الإنحرافات فى مؤشرات بعد الأداء المالى ، وآخر لتحليل إنحرافات مؤشرات بعد تنمية وتطوير عمليات التشغيل الداخلى ، وثالث لمؤشرات بعد تنمية وتطوير الكوادر التعليمية ، ورابع لمؤشرات بعد رضاء المجتمع عن أداء العملية التعليمية على مستوى البرنامج .

ففيما يتعلق بتقرير تحليل الإنحرافات فى مؤشرات بعد الأداء المالى سوف نجد أن هذا التقرير يقدم تحليلاً مالياً فى صورة نسب ومؤشرات لنتائج تنفيذ البرنامج من المنظور المالى للأداء ، وذلك من خلال مقارنة المؤشرات المالية الفعلية بمؤشرات الأداء المخططة بمشروع الموازنة ، وتعد معلومات هذا التقرير مكتملة وداعمة لبيانات تقرير النوع الأول (التقرير الختامى الشهرى / ربع السنوى / السنوى للبرنامج) فمعلومات هذا التقرير سوف تستمد بالدرجة الأولى من محتويات التقرير السابق (جدول رقم ٢) ، لأن مؤشرات تحليل الإنحرافات هنا ستعكس نتائج الأداء المالى للبرنامج فى علاقاتها بالأنشطة ومسبباتها ويوحدها أداء البرنامج ممثلة فى وحدة الخدمة وهى الطالب . وفيما يلي نموذج لهيكل ومحتوى هذا التقرير :

(جدول رقم ٣)

نموذج تقرير تحليل إنحرافات بعد الأداء المالي لبرنامج التعليم الثانوى

نوع المؤشر	المخطط	القطي	+1 الإحراجات	الإحراجات أسباب
١-	معدل تكلفة كل نشاط فرعى = تكاليف النشاط ÷ حجم النشاط بوحدهات المسبب .			
٢-	معدل تكلفة الطالب من الأنشطة الأساسية = إجمالي تكاليف الأنشطة الأساسية ÷ إجمالي عدد الطلاب بالبرنامج.			
٣-	معدل تكلفة الطالب من الأنشطة الداعمة أو المساعدة = إجمالي تكاليف الأنشطة الداعمة ÷ إجمالي عدد الطلاب بالبرنامج .			
٤-	معدل التكلفة الكلية للطالب = إجمالي تكاليف البرنامج ÷ إجمالي عدد الطلاب بالبرنامج .			
٥-	معدل الارتفاع أو الانخفاض في تكاليف كل نشاط فرعى للفترة الحالية إلى تكاليف نفس النشاط في الفترة المثيلة من العام الماضى .			
٦- الخ .			

أما عن تقارير تحليل إنحرافات مؤشرات الأداء للأبعاد أو المحاور الثلاثة الأخرى ، فإنها سوف تأخذ نفس شكل النموذج السابق "جدول رقم ٣" ، على أن يدرج بكل تقرير مقارنة مجموعة المؤشرات أو النسب الفعلية بالمخططة لتقويم أداء البرنامج من منظور البعد أو المحور المعد بشأنه هذا التقرير (٢١) . وتتمثل أهمية أو فائدة المعلومات التى توفرها تقارير تحليل الإنحرافات لمؤشرات الأداء المتوازن ، فى تمكين الإدارات الحكومية المحلية (لا مركزيا) وجهات

(٢١) سبق عرض المؤشرات أو النسب المقترحة لقياس أداء كل بعد من أبعاد البرنامج فى الخطوة الثانية عند الحديث عن إعداد المؤشرات المالية وغير المالية التقديرية التى تفرق بمشروع الموازنة لكل برنامج .

الإشراف والرقابة على المستوى المحلى فى متابعة تنفيذ كل برنامج ، ليس فقط من منظور الإنفاق فى حدود الإعتمادات المخصصة للبرنامج (البعد المالى) ، ولكن تقويم نتائج الأداء للتحقق من كونها تسير فى الاتجاه المخطط له من كافة محاور أو أبعاد الأداء ، وبالتالي توسيع نطاق الرقابة المحاسبية الحكومية لتخرج من نطاق الرقابة المالية إلى رقابة نتائج الأداء ، ومن ثم توفير مؤشرات كمية عن أداء الأنشطة والبرامج الحكومية التى تتعامل معها المحاسبة الحكومية فى شكلها التقليدى باعتبارها أنشطة وخدمات غير ملموسة وغير قابلة للقياس الكمي للأداء .

النتائج والتوصيات :

ملخص :

قدم هذا البحث دراسة تحليلية ميدانية لمشكلة الفجوة بين نتائج الدراسات المحاسبية وواقع الممارسة المحاسبية فى مصر ، بشأن تجارب تطبيق موازنة البرامج والأداء كأسلوب أكثر ملاءمة للحد من السلبيات وجوانب القصور التى تنسب إلى الموازنة العامة للدولة فى شكلها التقليدى القائم على أسلوب موازنة البنود والاعتمادات . وقد جمع الباحث بين المنهج الاستقرائى من خلال دراسة وتحليل نتائج الدراسات المحاسبية ذات الصلة بالمشكلة موضوع البحث . والمنهج الوصفى الذى نفذ من خلال محورين الأول إستخدام أسلوب تحليل المضمون للنماذج والتقارير الخاصة بالموازنة العامة للدولة ومرفقاتها فى الوحدات الإدارية المحلية بالمحافظات الثلاث الرائدة فى مجال التحول إلى اللامركزية المالية . الثانى إستخدام أسلوب المقابلات الشخصية المتعمقة مع القيادات التنفيذية المسؤولة عن إعداد مشروع الموازنة العامة بتلك المحافظات ، وكذلك مديرى الحسابات والمراقبين الماليين ومسئولى الجهاز المركزى للمحاسبات ، وذلك بهدف الوقوف على ما وصلت إليه تجارب تطبيق موازنة البرامج والأداء فى تلك المحافظات ومدى إدراك وإلمام المسئولين بمقومات وأدوات وآليات تطبيق هذا الأسلوب ودورها فى مجال الرقابة وتقويم الأداء . وقد إنتهت الدراسة بتقديم إطار مقترح للحد من مشكلات ومعوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء ويدعم ايجابيات ويحد من سلبيات التحول إلى اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية .

نتائج البحث :

أسفر البحث عن مجموعة من النتائج يمكن إبرازها فيما يلي :

أولاً : نتائج الدراسة النظرية :

١. أن هناك شبه إجماع بين الباحثين على وجود قصور شديد في نوعية ومضمون ودلالة ما توفره المحاسبة الحكومية القائمة على موازنة البنود والاعتمادات من معلومات ومؤشرات لا تخدم جهات الإشراف والرقابة في مجال المتابعة وتقويم الأداء .
٢. أن التغيرات والتطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية في دور الدولة والوحدات الإدارية الحكومية في السنوات الأخيرة ، وما ترتب عليها من بدء تطبيق مفاهيم وأساليب إدارية حديثة ، ومن أهمها اللامركزية المالية في إدارة الوحدات المحلية ، زادت من الفجوة بين ما توفره المحاسبة الحكومية من معلومات وبين احتياجات جهات الإشراف والرقابة لتطبيق تلك المفاهيم والأساليب .
٣. تؤكد معظم الدراسات على أهمية التحول إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء باعتبارها الأسلوب الأفضل لحل مشكلات وعلاج جوانب القصور التي تنسب إلى موازنة البنود والاعتمادات .
٤. أن هناك مجموعة من المشكلات والصعوبات التي تواجه تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر ، كانت السبب الرئيس وراء تأخر تعميم وعدم نجاح التطبيق في بيئة العمل الحكومية المصرية .
٥. أن نجاح وتحقيق أهداف التحول إلى اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الإدارية المحلية ودعم إيجابياتها والحد من سلبياتها يتطلب ضرورة بناء وإعداد بيانات الموازنة على أسس ومعايير كمية ووصفية للأداء وبرنامج تعكس الاحتياجات الحقيقية وترتيبها وفق أهميتها النسبية، وتوفير بيانات ومؤشرات مالية وغير مالية لأغراض الرقابة وتقويم الأداء .

ثانياً : نتائج الدراسة الميدانية :

١. أن تطبيق موازنة البرامج والأداء فى مصر أصبح أحد المتطلبات الرئيسية لقانون الموازنة العامة للدولة رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ، فضلاً عن مطالبة صندوق النقد الدولى والبنك الدولى وغيرها من المنظمات المانحة بضرورة تفعيل تطبيق هذا الأسلوب .
٢. كشف إستخدام أسلوب تحليل المضمون لنماذج الموازنة ومرفقاتها عن أن النماذج الخاصة بالبرامج والأداء يتم إعدادها من واقع بيانات الموازنة الرسمية التقليدية القائمة على البنود والاعتمادات ، ولا توجد أسس موضوعية لتخصيص الإعتمادات على البرامج والأنشطة ، وأن الأساس الوحيد المستخدم هو أعداد العاملين التقديرى لكل برنامج رئيس أو فرعى ، مع تقسيمهم إلى ذكور وإناث لإبراز البعد الاجتماعى .
٣. أن بيانات موازنة البرامج والأداء هى مجرد إستيفاء شكلى للنماذج الواردة من وزارة المالية ، وأن التنفيذ الفعلى لأوجه الإنفاق يتم طبقاً لما هو وارد فى موازنة البنود والاعتمادات ، دون وجود أى تقارير مالية ختامية لمتابعة تنفيذ موازنة البرامج والأداء .
٤. أن بيانات نماذج موازنة البرامج والأداء فى مصر تعد دون دراسة أو توصيف لطبيعة وأهمية وخصائص كل برنامج أو ربط مدخلاته بمخرجاته أو تحديد مقاييس أو مؤشرات كمية أو وصفية لنتائج الأداء لكل برنامج .
٥. أسفر إستخدام أسلوب المقابلات الشخصية المتعمقة مع المسؤولين بالمحافظات الثلاث موضع تطبيق تجربة اللامركزية المالية ، عن وجود قصور شديد فى فهم وإدراك هؤلاء المسؤولين لمفاهيم ومتطلبات وآليات تطبيق موازنة البرامج والأداء ، بل لا يوجد لديهم إدراك للفرق الجوهرية بينها وبين موازنة البنود والاعتمادات .
٦. أسفرت أيضاً المقابلات الشخصية مع المسؤولين عن أن نهج وزارة المالية لا يزال يسير على نفس نمط وإجراءات أسلوب الموازنة التقليدية

للبنود والاعتمادات ، ولم تقدم وزارة المالية البرامج التدريبية اللازمة لتعريف المسؤولين بمفاهيم وآليات وخطوات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وأسس إعدادها . ومن ثم فإن هناك قصور شديد من جانب وزارة المالية فى هذا الشأن .

٧. هناك ارتباط قوى بين مقومات إعداد موازنة البرامج والأداء وبين مقومات تطبيق مدخل التحليل الوظيفي للأنشطة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء .

٨. أن الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء على أساس التحليل الوظيفي للأنشطة والتقييم المتوازن للأداء ، سوف يساعد على تبسيط الإجراءات وواقعية الموازنة ويحد من مشكلات ومعوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء فى الوحدات الإدارية الحكومية ، ويبرز دور كل من الحكومة المركزية والحكومات اللامركزية فى الأقاليم .

٩. أن نموذج التطبيق (الحالة العملية) للإطار المقترح على موازنة البرنامج الفرعى للتعليم الثانوى فى إحدى الإدارات التعليمية وما تضمنه من خطوات وإجراءات عملية للتطبيق ، وما يوفره من نماذج وتقارير لمتابعة الأداء ، وما توفره تلك التقارير من مؤشرات مالية وغير مالية للتقييم المتوازن للأداء بأبعاده الأربعة ، قد لاقى قبولاً لدى المسؤولين بالمحافظات الثلاث من حيث إمكانية التنفيذ ودوره فى مجال الرقابة وتقييم الأداء .

١٠. أن تطبيق النموذج المقترح سوف يدعم من تحقيق متطلبات محاسبة المسئولية فى الوحدات الإدارية المحلية ويوفر آليات الرقابة مركزياً .

التوصيات :

على ضوء النتائج النظرية والميدانية للبحث فإن الباحث يقدم التوصيات

الآتية :

١. ضرورة إجراء مزيد من الدراسات الميدانية المحاسبية لتفعيل التوسع في تجربة تطبيق موازنة البرامج والأداء ودعم إيجابيات والحد من سلبيات التحول إلى اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الإدارية المحلية .
٢. إجراء تجارب عملية لتطبيق النموذج المقترح بأرقام فعلية تساعد على إبراز سهولة إجراءات التطبيق ودوره في مجال الرقابة وتقويم الأداء .
٣. ضرورة إهتمام وزارة المالية بتقديم الأدوات والآليات التي تساعد في تطبيق موازنة البرامج والأداء ، ووضع وتنفيذ البرامج التدريبية اللازمة لرفع مستوى كفاءة الكوادر البشرية المنوط بها إعداد وتنفيذ ومتابعة موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية .

مراجع البحث

أولاً : المراجع العربية :

(أ) دوريات ورسائل علمية :

١. إبراهيم ، تامر محمد . "٢٠١٢" فاعلية تطوير معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية في تطوير النظام المحاسبى الحكومى فى مصر، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الأول ، الجزء الأول .
٢. إبراهيم ، صفوت مصطفى محمد . "٢٠٠٥" ، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد فى الوحدات الحكومية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، أكتوبر .
٣. إبراهيم ، محمد عبد الفتاح محمد . "٢٠٠٥" نموذج مقترح لتقييم الأداء الحكومى من المنظور المتوازن ، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية، السنة ١٧ ، العدد الثالث والرابع ، يوليو، أكتوبر .

٤. دسوقي ، محمد أحمد . "٢٠٠٣" استخدام منهج موازنة الأداء فى توفير المعلومات اللازمة للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالوحدات الحكومية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها ، جامعة الزقازيق ، السنة ٢٣ ، العدد الأول .
٥. سويلم ، حسن على محمد . "٢٠٠٥" مدى الحاجة لتطوير أساليب تقييم فعالية الإنفاق الحكومى ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الأول ، يناير .
٦. عبد الرحمن ، حسن أحمد . " ٢٠١١ " ، تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الأول ، الجزء الأول .
٧. عبد اللطيف ، لبنى . "٢٠٠٦" نحو مزيد من الشفافية والمساءلة فى الموازنة العامة للدولة فى مصر ، ورقة عمل مقدمة إلى مؤتمر الموازنات العامة فى دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، القاهرة ص ٢١ - ٢٣ .
٨. عقل ، يونس حسن . "٢٠٠٦" الحكومة الالكترونية وتأثيرها على النظام المحاسبى الحكومى "دراسة إختبارية" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد ٦٧ ، السنة ٤٥ .
٩. عليان ، عبد الرحمن . "٢٠٠٢" موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، القاهرة ، ١٩ - ٢٠ أكتوبر .
١٠. عمر ، منى محمد . "٢٠١١" ، أهمية استخدام موازنة البرامج والأداء كألية لتطوير التعليم الأساسى فى مصر ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، أكتوبر .

١١. كامل ، صلاح محمد محمود . "٢٠٠٥" موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي ، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ص ص ٢٥ - ٣٠ .
١٢. لطفى ، ليلي عبد الحميد "٢٠٠٣" دراسة محاسبية لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات كاستراتيجية للتحديث ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، فرع البنات ، العدد ٢١ .
١٣. ليثي ، عبد الله فراج عبد الرحيم ، "٢٠٠٤" تطوير مدخل تكلفة النشاط لزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء الداخلى" بالتطبيق فى شركة مصر للأكومنيوم ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط
١٤. ليثي ، عبد الله فراج عبد الرحيم وعبد الحميد ، أحمد أشرف . "٢٠١٢" تطوير نماذج التقارير المالية الحكومية لأغراض المتابعة وتقويم الأداء فى ظل اللامركزية المالية فى إدارة الوحدات المحلية" ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد ٥٣ ، ديسمبر .
١٥. محمد ، أمال إبراهيم . "٢٠٠٤" تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، فرع البنات ، العدد ٢٢ .
١٦. محمد ، علاء الدين عبد اللاه . "٢٠٠٧" إطار محاسبى لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء ، رسالة ماجستير فى المحاسبة ، كلية التجارة جامعة عين شمس .
١٧. محمد ، هدى حمدان محمد . "٢٠٠٨" ، إطار مقترح لعلاج مظاهر الجمود وعدم الكفاية فى نظم المحاسبة الحكومية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الثانى ، المجلد ٣٨ ، يوليو .
١٨. محمود ، حسن شلقامى . "٢٠١٠" إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز فى تقييم أداء الوحدات الحكومية "دراسة ميدانية" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية لكلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الثانى .

١٩. مصطفى ، محمد عباس . "٢٠٠٨" استخدام نظم المعلومات المتكاملة فى تطوير الموازنة العامة بجمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر .
 ٢٠. وهدان ، زهراء محمد المهدي . "٢٠٠٤" موازنة البرامج والأداء وإمكانية التطبيق فى مصر ، رسالة ماجستير فى الاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- (ب) مؤتمرات وندوات علمية :
١. مؤتمر "تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء" ، القاهرة ، ١٩ - ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٢ ، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .
 ٢. مؤتمر "ملتقى موازنة البرامج والأداء فى الجامعات العربية" ، دمشق - سوريا ، ٢٥ - ٢٧ يوليو ٢٠٠٤ .
 ٣. ندوة وزارة المالية والصناعة - الإمارات العربية المتحدة ، يونيو ٢٠٠٥ ، بشأن إعداد وتطبيق الموازنة القائمة على الأداء .
 ٤. مؤتمر الموازنات العامة فى دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، القاهرة ، يناير ٢٠٠٦ .
 ٥. مؤتمر المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، بيروت - لبنان ، ٩/٢٨ - ٩/٢٠/٢٠٠٩ .
- (ج) قوانين ونواتح ومنشورات :
١. القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعديل قانون الموازنة العامة للدولة .
 ٢. قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ .
 ٣. منشورات الموازنة العامة للدولة ، وزارة المالية ، السنوات من ٢٠٠٨/٢ - ٢٠١٥/٢٠١٦ .
 ٤. موقع وزارة المالية المصرية :

[Kttp://www.mof.gov.eg](http://www.mof.gov.eg)

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1. Bernard Pisvada & Felix Lostracco, (2002): "Performance Budgeting - The Next Budgetary Answer - But What is the Question?" Journal of Public Budgeting's, Accounting & Financial Management, Spring, PP. 53-69.
2. Claude Hendon, (1999): "Performance Budgeting in Florida half Way There", Journal of Public Budgeting's, Accounting & Financial Management, Winter, PP. 670-670.
3. Gerald J. Miller & Geert Bouckaert, (2006): "The Performance of Performance Budgeting", Workshop Press In: A Performing Public Sector, The Second Translate Dialogue, Leven, Belgium.
4. Gloria A. Grizzle & Carole D. Peittijohn, (2002): "Implementing of Performance Based - Program Budgeting. A system - Dynamics Perspective", Public Administration Review, January/February, Vol. 62, No. 1, PP. 60-61.
5. Jack Diamond, (2001): "Performance Budgeting: Managing the Reform Process", International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department, November, PP. 3-6.
6. Janet M. Kelly, (2003): "The Longview: Lasting (and Fleeting) Reforms In Public Budgeting in The Twentieth Century", Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Summer, PP. 309, 323-324.
7. Matthew Andrews, (2004): "Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reformers", The International Journal of Public Sector Management, Vol. 17, No. 4, PP. 332-344.
8. Richard J. Herzog, (2006): "Performance Budgeting: Descriptive, Allegorical, Mythical, and Idealistic", International Journal of Organization Theory and Behavior, Spring, PP. 72-73; 89.
9. Ronald McGill, (2001): "Performance Budgeting", The International Journal of Public-Sector Management, Vol. 14, Issue. 5, PP. 376-390.