

نواحيات عام لمراجعة الفعالية والكفاءة والرقابة السابقة للبرامج الحكومية كأداة لترشيح الانفاق الحكومي بالمملكة

العربية السعودية
دكتورة عبد الرحمن
معه الكفاءة الانعاجية - جامعة الزقازيق

كان لزيادة الدور الذي يلعبه القطاع الحكومي في اقتصاديات الدول المختلفة علاوة على تزايد درجة تعقيد العمليات والانشطة والوظائف التي يقوم بها وما يستتبعه من موارد الدولة أن اظهرت الحاجة الماسة لمراجعة أنشطة هذا القطاع وبرامجه وعملياته لتحقيق من كفاءة وفعالية أدائه والتأكد من استخدامه للموارد المخصصة له بصورة اقتصادية .

وإذا نظرنا إلى طرق تبويب النفقات بالميزانية العامة (الموازنة) بالمملكة العربية السعودية نجد انه يغيب عنها التبويب طبقا للبرامج ، كما أن طرق تقدير النفقات - بشكل عام - المتبعة تعتمد على معدلات الانفاق الفعلية للسنوات الثلاث السابقة مع افعال عملية تقدير النفقات وفقا لنوعها وربطها بالبرامج المحددة التي ستقوم الحكومة بتنفيذها ، وهذا نتيجة التركيز على جانب المدخلات دون المخرجات ، وبطبيعة الحال أدى ذلك إلى الظاهرة المتفشية في القطاع الحكومي بالمملكة وفي كثير من دول العالم ألا وهي زيادة الانفاق الحكومي من سنة لأخرى دون ترشيح .

ومما لا شك فيه ان رحلة الخلاص من هذه الظاهرة لكي يمكن تحقيق ترشيح الانفاق الحكومي هو أن تأخذ المملكة بالاساليب الحديثة في اعداد ميزانيتها العامة والتي تقوم على اعداد الموازنة العامة في شكل برامج حكومية . ولقد اقترح الباحث نموذجا لتطوير اسلوب المملكة في اعداد موازنتها يقوم على الاستعانة بهذه الاساليب مجتمعة دون التخلي كلية من اسلوبها التقليدي في اعداد الموازنة (موازنة السنود) حيث يجمع هذا الاسلوب بين مزايها الرقابة (موازنة الاعتمادات) والادارة (موازنة البرامج والاداء) والتخطيط (موازنة التخطيط والبرمجة) وترشيح الانفاق وحسن تخصيص الموارد (موازنة الاساس المفرد) .

وفي الواقع ان أخذ المملكة بهذا النموذج المقترح سيمكن النظام الحكومي من انجاز أهدافه من خلال برامج محددة ، ومساعدة الادارة الحكومية في الوصول إلى أفضل الطرق والوسائل التي تكفل تحسين الاداء وتنفيذ العمليات بأقل تكلفة ممكنة وأعلى فعالية ومن امكانية قيام المراجعين الحكوميين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة) بالمراجعات التالية :

- (1) مراجعة فعالية Effectiveness البرامج الحكومية للتحقق من نجاحها في تحقيق الاهداف المرسومة لها .
- (2) مراجعة كفاءة Efficiency البرامج الحكومية عن طريق قياس درجة الكفاءة التي أدت بها من خلال الربط بين مدخلات (نفقات) ومخرجات (الانعاجات أو المضاعف) هذه البرامج .

(٣) الرقابة السابقة Pre-audit ولايقدم بها رقابة وزارة المالية على العمليات قبل الصرف ولكن المقدمود بها مراجعة البرامج الحكومية قبل اعتمادها من مجلس الوزراء من أجل التحقق من جدوى تلك البرامج والتوصية باختيار الأفضل منها أو الغاء بعضها أو اضافة الجديد منها .

وتجدر الاشارة الى انه لم يغب عن نظام ديوان المراقبة العامة في المملكة والصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٩ بتاريخ ١١/٢/١٣٩١هـ بأهمية مراجعة فعالية وكفاءة الاداء الحكومي حيث قد نص عليها في مادته السابقة (١) ولكن الواقع العملي يشير الى أن الديوان لم يمارس بصورة جادة تلك المراجعة ، حيث انه كرس اهتماماته في الرقابة المالية الروتينية على الرغم من عدم التقليل من أهمية تلك الرقابة لكونها متطلبا اساسيا لمراجعة الفعالية والكفاءة العائبة .

ويتطلب القيام بالحكم على فعالية وكفاءة البرامج الحكومية ورقابتها مسبقا توالر اطار عام لتلك المراجعات ، والذي يمكن ان يستند عليه المراجعيون الحكوميون الخارجيين بحيث يكون متفمنا المعايير اللازمة ، ولهذا فقد اقترح الباحث أولا اطارا عاما لمعايير المراجعة الحكومية بصفة عامة ، كما اقترح اطار عام لمراجعة كفاءة وفعالية البرامج الحكومية .

الهدف من البحث :

يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف التالية :

- أولا : اقتراح نموذج لتطوير أسلوب المملكة في اعداد ميزانياتها العامة .
- ثانيا : اقتراح اطار عام لمعايير المراجعة بالقطاع الحكومي بصفة عامة .
- ثالثا : اقتراح اطار عام لمراجعة كفاءة وفعالية البرامج الحكومية .

خطة البحث :

من أجل تحقيق أهداف هذا البحث فلقد تم تقسيمه الى الأقسام التالية :

- أولا : التطورات في اساليب اعداد الميزانية (الموازنة العامة للدولة) .
- ثانيا : النموذج المقترح لتطوير اسلوب المملكة في اعداد ميزانياتها العامة .
- ثالثا : متظنيات الاطار المقترح لتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية .
- رابعا : الاطار المقترح لتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية والرقابة السابقة لها .
- خامسا : خلاصة وتوصيات البحث .

أولا : التطورات في اساليب اعداد الميزانية (الموازنة) العامة للدولة(١) موازنة البنود أو الاعتمادات Line-item budget

تتبع كثير من دول العالم ومنها المملكة العربية السعودية موازنة السنود أو الاعتمادات (الموازنة التقليدية) في اعداد الميزانية (الموازنة) العامة للدولة. وتعتبر هذه الموازنة أول أسلوب لاعداد الموازنة ، حيث يتم فيها تبويب المعروف على أساس نوع المعروف بهدف تحقيق المساواة المالية - Financial Accountability على كل من بنود المعروف والاييرادات الخاصة بالوحدة الادارية . ونتيجة لموامل التطور أصبحت هذه الموازنة قاصرة عن مواجهة متطلبات الظروف الجارية نظرا لكونها تركز على الجانب الرقابي ، وعلى جانب المدخلات وتدبير الأموال دون النظر الى جانب المخرجات ، فضلا عن تجاهلها للبعد التخطيطي للموازنة عن طريق الربط بين بنود الإنفاق وأهداف الوحدة الادارية . ولقد استتبع ذلك صعوبة مراجعة وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الحكومية . ولذلك فيمكن القول إن هذه الموازنة تشمل اتجاها رقابيا صرفا ولهذا فقد تسمى بموازنة الرقابة .

ونتيجة لأوجه القصور السابقة فلقد ظهرت موازنة البرامج والاداء ، وكان أول من نادى باستخدامها لجنة هولر التي شكلت في عام ١٩٤٩م لتطوير الموازنة العامة للولايات المتحدة الامريكية .

(٢) موازنة البرامج والاداء Program & Performance budget

ويتمثل الأهتمام الأساس لهذه الموازنة في مساعدة المستويات الادارية المختلفة في الحكم على كفاءة العمل بالوحدات الحكومية عن طريق :

- أ - تحديد الأهداف التي من أجلها يتم طلب الأموال .
- ب - تحديد البرامج والأنشطة ومن ثم تكاليفها التي تحقق هذه الأهداف .
- ج - تحديد البيانات الكمية المتضمنة بالبرامج والأنشطة التي تقيس مستوى الانجاز والعمل بكل منها .
- د - تحديد الوحدات الادارية المختلفة المكلفة بتنفيذ تلك البرامج أو الأنشطة .

يتضح من ذلك أن موازنة البرامج والاداء تمثل اتجاها اداريا لكونها تركز على الاعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية وليس على بنود الإنفاق كما هو الحال بموازنة السنود .

وعلى الرغم من أن موازنة البرامج والأداء تطادت الكثير من ميوب موازنسة الاعتمادات ، فلما من ماتحققه من مزايا وفوائد عديدة ، إلا أنها لم تعط اهتماما مناسباً لعملية التخطيط ورسم السياسات بصورة شاملة ، لكونها تركز على البرامج والأنشطة كفاية وليس كوسيلة لتحقيق أهداف خطة الدولة . كما كان ينبغي اهتمام موازنة البرامج والأداء على الأجل القصير نظراً لأنها تعد من سنة ، ليس حين أن التقييم الموضوعي للكفاءة وفعالية البرنامج عادة لا يحدد بفترة سنة . لذلك فلقد ظهرت موازنة التخطيط والبرمجة وكان أول تطبيق لها في عام ١٩٦١م بواسطة وزارة الدفاع الأمريكية . وفي سنة ١٩٦٥م أوصى الرئيس الأمريكي جونسون بتطبيقها في كافة الوحدات الحكومية .

(٢) موازنة التخطيط والبرمجة Planning Programming Budgeting System

لقد ظهرت موازنة التخطيط والبرمجة PPBS لمحاولة التغلب على أوجه القصور التي لازمت موازنة البرامج والأداء . ولقد ساعد على ظهورها التطور في الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات والمعلومات كأستخدام الطوب تحليل التكلفة والعائد وتحليل النظم في القرارات المتعلقة بعملية الموازنة ، وكذلك الحاجة إلى ادماج الخطط طويلة الأجل مع الموازنة العامة السنوية .

وتعتمد موازنة التخطيط والبرمجة على الربط بين ثلاثة عناصر رئيسية هي :

- أ - التخطيط ، ويقصد به تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها في المدى الطويل تحديداً دقيقاً .
- ب - البرمجة ، وتعنى وضع الخطوات اللازمة لتنفيذ الأهداف المطلوب تحقيقها عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة في مجال اتخاذ القرارات ، للاختيار فيما بين البرامج والأنشطة المختلفة التي يمكن أن تحقق تلك الأهداف .
- ج - الموازنة ، وتعنى ترجمة قرارات التخطيط والبرمجة إلى خطط مالية في ضوء الأموال المتاحة من أجل تحقيق النتائج النهائية .

يتضح من ذلك أنه يمكن القول أن موازنة التخطيط والبرمجة تمثل اتجاهًا تخطيطياً . وبالرغم من المزايا والفوائد العديدة التي ظفرت بها هذه الموازنة إلا أنه وجهت إليها كثير من الانتقادات من أهمها تركيز اهتمامها على تقييم حدود البرامج والأنشطة الجديدة مع عدم الاهتمام بصورة مناسبة لتقييم البرامج والأنشطة المستمرة في السنوات الثلاث السابقة للتأكد من منفعتها . لهذا فلقد ظهرت موازنة الأساس المرفى وكان أول استخدام لها في عام ١٩٧٢م بولاية جورجيا بالولايات المتحدة الأمريكية ، وفي عام ١٩٧٩م قرر الرئيس الأمريكي جيمي كارتر تطبيقها بأجهزة الحكومة .

- دفاع - ٣٣٣ الخ) ولي فوه الخطة العامة للدولة باعداد البرامج الرئيسية والفرعية التي تشمل التخطيط طويل الاجل للقطاع ، وهي عادة تغطي خمس سنوات ، وكذلك البرامج المساعدة التي تشمل التخطيط القصير الاجل .
- ب - اعداد الموازنة المالية اللازمة لتنفيذ تلك البرامج الرئيسية عن فترة السنوات الخمس متبوية طبقا للبرامج الفرعية والمساعدة مع تحديد تكاليف تلك البرامج ووحدات قياس مخرجاتها وذلك بواسطة الوزارات المختلفة .
- ج - ترسل الوزارات المختلفة موازنتها المالية لادارة البرامج بوزارة المالية والتي يقترح انشاؤها الباحث ، حيث تقوم هذه الادارة الجديدة باعادة تقييم البرامج لي فوه اهدافها ومدى اتساق الانشطة والبرامج المساعدة مع البرامج الفرعية والرئيسية من ناحية ، ومدى تمشى كالة هذه البرامج مع اهداف الخطة العامة للدولة وسياساتها . ثم يقوم الجهاز المسئول بوزارة المالية بتخصيص الاعتمادات في فوه الموارد المتاحة على البرامج المساعدة والانشطة المختلفة ولتظهر مشروعات الموازنة بعد ذلك في شكلها التقليدي ولكن يتم التمييز بين النفقات على حسب البرامج التي تقوم بها الوحدات الحكومية . على أن تخضع هذه المشروعات للمراجعة من جانب مراجح الحسابات الخارجى الحكومى والمتمثل فى ديوان المراقبة العامة وفي فوه متطلبات المادتين السادة والسابعة من النظام المالى للمملكة العربية السعودية . (٤) وتأخذ هذه المراجعة غرضين رئيسيين أولهما مالى يتعلق بالنواحى المالية ، وثانيهما المراجعة المسبقة للبرامج والانشطة من أجل التحقق من جدوى تلك البرامج والتوصية باختيار الأفضل منها أو إلغاء بعضها أو اضافة الجديد منها ، وذلك باستخدام الاساليب الحديثة في اتخاذ القرارات كالميلوب تحليل التكلفة والعائد بالاضافة الى اختيار الطريقة المناسبة لقياس مخرجات البرنامج - التي سيتعرض لها الباحث فيما بعد - وتدعيمها بالمؤشرات والمعدلات كلما أمكن ذلك . فمما لا شك فيه ان التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد قبل تنفيذ البرامج يكون أفضل من بعد التنفيذ .
- د - بعد أن تنتهى وزارة المالية والاقتصاد الوطنى بالاشتراك مع ديوان المراجعة العامة بدراسة مشروعات الموازنة المقدمة من الوزارات المختلفة فتقوم بعرضها على مجلس الوزراء .
- هـ - بمجرد اعتماد الموازنة وابتداء السنة المالية يبدأ التنفيذ الفعلى للبرامج المساعدة والانشطة المختلفة ، كما تبدأ عمليات القياس والتقييم خلال التتبع للانشطة والبرامج المساعدة لتحقيق الرقابة المالية والتي يقوم بها المراجع المتمثل المالى ، بالاضافة الى الرقابة على الاداء للتحقق من أن تكاليف البرامج تسير في حدود التكاليف المخططة لتلك البرامج كما أن مخرجات هذه البرامج (المنتج النهائى) متفقة مع المطلوب تحقيقه وتقوم بهذا العمل ادارة البرامج

Zero-Base Budgeting

(١) موازنة الأساس العفري

ينصب اهتمام موازنة الأساس العفري على تقييم البرامج والأنشطة سواء القديمة أو الجديدة، واتخاذ القرارات الخاصة بها . ومما لاشك فيه فان ذلك يتطلب ان تقوم كل وحدة حكومية بتحديد برامجها وأنشطتها التي تحقق الأهداف المرسومة لها . وذلك حتى يمكن انجاز عملية التحليل واتخاذ القرارات المتعلقة بتلك البرامج .

وتتطلب موازنة الأساس العفري الاجراءات التالية :

- ١ - تحديد وحدات القرار **Defining Decision Units** وتعني وحدات القرار أصغر المستويات التي تتضمنها الموازنة . وقد تكون هذه الوحدات مستوى وظيفي ما يمثله برنامج معين أو مجموعة من البرامج الفرعية عند وجود عدة وحدات تنظيمية بالبرنامج ، وفي هذه الحالة تكون موازنة البرنامج الرئيسي مكونة من عدة وحدات قرارية .
- ب - تحليل وحدات القرار الى مجموعاً قرارية **Decision Packages** ويقدم بالمجموعاً القرارية المستويات البديلة للخدمة أو الوظيفة ، أولها المستوى الأدنى لاداء الوظيفة ، وثانيها المستوى الحالي لادائها ، وثالثها الاداء المتطور لادائها أو الأموال اللازمة لتحسين الخدمة المقدمة حالياً أو لاستخدام برامج جديدة .
- ج - ترتيب أولويات الأهمية **Priority Order** للمجموعات القرارية وفقاً لأنظمتها للمجتمع ، وتقوم عملية الترتيب هذه على العوائد التي يمكن ان تحققها كل مجموعة قرارية وبالشكل الذي يسمح بالتخمين الأمثل للموارد المحدودة .
- د - اعداد الموازنات **Preparing Budgeting**، حيث يتم في هذه المرحلة تخمين الموارد المالية المتاحة للمجموعات القرارية التي في قمة ترتيب الأولويات ثم للمجموعات التي تليها في الترتيب الى أن تتطابق المبالغ المخصصة للمجموعات مع الموارد المتاحة (٢) ثم تقديم هذه الموازنات للجهاز الحكومي لمراجعتها .

ومع أن هذه الموازنة تعتبر آخر التطورات لأساليب اعداد الموازنات ، الا انسد وجه اليها بعض الانتقادات ، من أهمها نقص المعايير اللازمة لعملية تقسيم ومراجعة البرامج الحكومية ، فظلا عن الارتفاع الكبير في تكاليف تطبيقها .

ويمكن القول ان اتجاه موازنة الأساس العفري هو اتجاه من أجل ترشيد الانفاق وحسن تخصيص موارد المجتمع ، حيث انها تأخذ في حسانها محدودية الموارد وتعمل على رفع فعالية وكفاءة الانفاق الحكومي .

ثانيا : النموذج المقترح لتطوير أسلوب المملكة في اعداد ميزانياتها العامة :

يتضح من العرض السابق لنظم الموازنات الحكومية ان لكل نظام مايميزه عن الآخر كما انه لايمكن القول ان احدى هذه النظم تعتبر نظاما متكامل اعداد الموازنات الحكومية. لهذا يقترح الباحث نموذجا لاعداد الموازنات الحكومية يأخذ في اعتباره النظم الأربعة سالفة الذكر . حيث ان الاتجاه السائد في المستقبل هو الجمع فـسـى نموذج موحد بين مزايا الرقابة (موازنة الاعتمادات) ، والادارة (موازنة البرامج والاداء) ، والتخطيط (موازنة التخطيط والبرمجة) (٣) ، وترشيد الانفاق وحسن تخصيص الموارد (موازنة الأساس المرفى) .

وحيث أن الأخذ بهذا النموذج سيعمل على امكانية انجاز الأهداف الحكومية مسن خلال برامج محددة ، وبالتالي من امكانية قيام المراجعين الحكوميين بمراجعة كفاءة وفعالية هذه البرامج والرقابة السابقة عليها ، ومساعدة الادارة الحكومية في الوصول الى أفضل الطرق والوسائل التي تكفل تحسين الاداء وتنفيذ العمليات بأقل تكلفة ممكنة وأعلى فعالية . ومما لا شك فيه ان ذلك سوف يؤدي في النهاية الى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيد الانفاق الحكومى .

(١) معنى النموذج

يشتمل التخطيط على الأهداف المطلوب تحقيقها ثم تحديد الاجراءات الواجبة لكى يمكن تحقيق هذه الأهداف سواء من ناحية الوسائل أو التوقيت اللازم أو عدد الافراد أو التكلفة . ونجد أن مفهوم التخطيط يتفق وموازنة التخطيط والبرمجة ، حيث وكما سبق أن أوضحنا أن هذه الموازنة تمثل اتجاها تخطيطيا ، لأنها تتضمن اجراءاتها المفاضلة بين البرامج المقترحة لتحقيق هدف معين . والتخطيط قد يكون طويل الأجل أو قصير الأجل ، فيمكن الاستعانة بموازنة التخطيط والبرمجة لكى يتم التخطيط الطويل الأجل وفقا لها ، لأنها بحسب طبيعتها توجه بصفة أولية الى التخطيط الطويل الأجل . كما يستعان بكل من موازنة التخطيط والبرمجة أيضا وموازنة الأساس المرفى لكى يتم التخطيط القصير الأجل وفقا لهما ، حيث انه تسمح موازنة التخطيط والبرمجة بان تأخذ في اعتبارها التغيرات التي تحدث من سنة لأخرى ، كما انه بجانب قيام موازنة الأساس المرفى بتقييم المجموعات القرارية البديلة للبرامج أو الانشطة الجديدة فأنها تقوم ايضا بتقييم المجموعات القرارية للبرامج والانشطة المستمرة (القديمة) وذلك للوصول الى أعلى فعالية لتخصيم الموارد .

وبالنسبة للرقابة وتقييم الاداء ، فقد تكون سابقة أو خلال أو بعد عملسات التنفيذ (اللاحقة) . فبالنسبة للرقابة السابقة للبرامج والتي تهدف الى التحقق من ان

(٩٠)

هذه البرامج هي السبيل لتحقيق السياسات العامة للدولة وأهداف الخطة ، فيمكن الاستعانة أيضا بموازنة التخطيط والبرمجة - لتتم هذه الرقابة وفقا لها - لكونها تقوم على تحديد البرامج البديلة المتمشية وأهداف الخطة العامة للدولة ثم تقييمها والمقابلة بينهما عن طريق تحليل تكلفة ومائد كل برنامج أو باستخدام مؤشرات تقييم الاداء ثم اختيار مجموعة البرامج التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بالمجتمع . أما بالنسبة للرقابة خلال وبعد عمليات التنفيذ ، فيتم الاستعانة بموازنة البرامج والاداء لتتم هذه الرقابة وفقا لها ، لكونها تهتم بتوفير المعلومات الملائمة عن البرامج والأنشطة الحكومية ومعدلات أداؤها من أجل تقييم المستوى الفعلي لكفاءة وفعالية أداؤها .

وفي مجال ترشيد الانفاق وحسن تخصيص الموارد ، فيمكن الاستعانة بموازنة الأساس المفرد - كما سبق وأن أوفنا عند التخطيط القصير الاجل - لكونها تبدأ من المفرد عملية اختيار البرامج والأنشطة الجديدة منها والمستمرة وتحديد الاعتمادات المخصصة لها دون النظر لما حدث في الفترة السابقة من اعتمادات وبرامج .

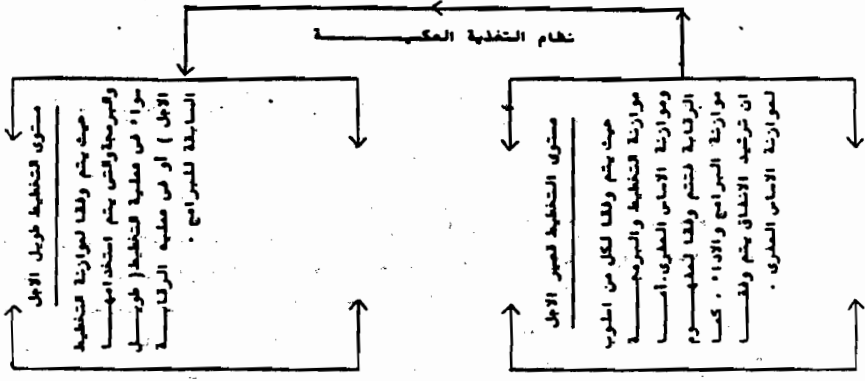
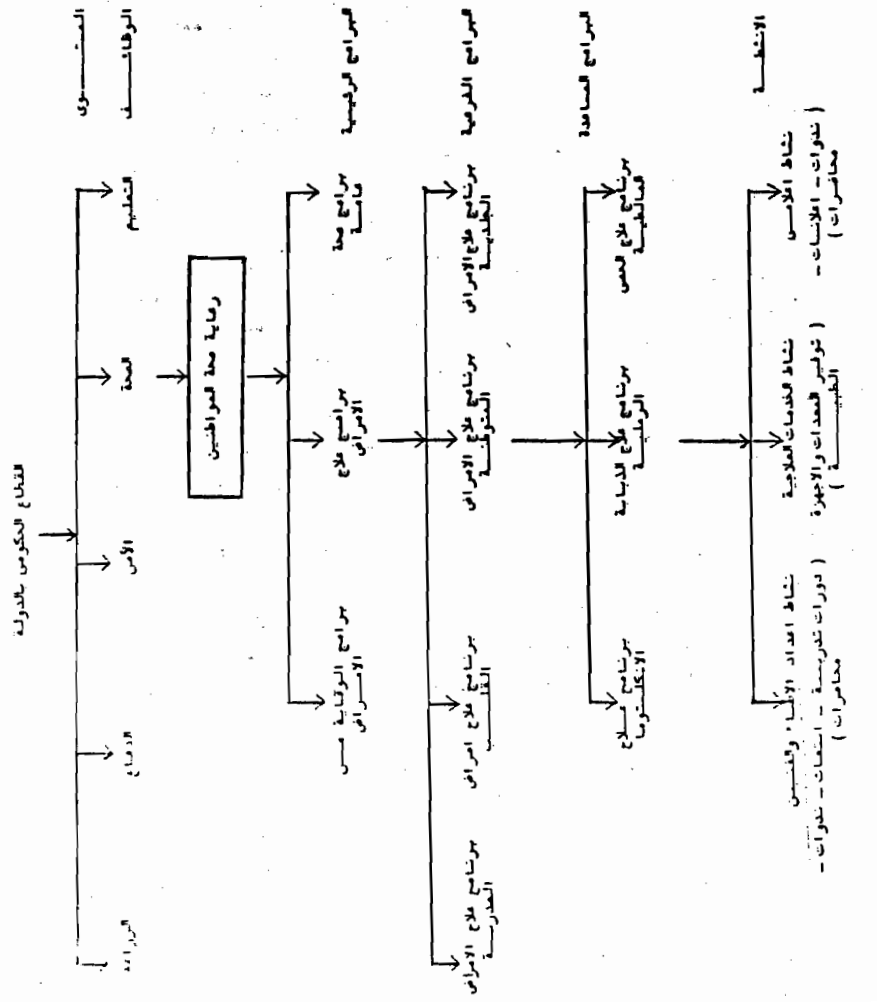
وتجدر الإشارة الى أنه ليس المقصود من النموذج المقترح هو أن أعداد الموازنة في شكل برامج يعد بديلا كاملا لأعدادها وفقا لنوع النفقة (موازنة الاعتمادات) . ولكنه يتم استخدام كلا الاسلوبين ، حيث انه سيتم التمييز بين النفقات على حسب البرامج ولأن ذلك يسمح باتساع نطاق الرقابة لتتضمن كل من رقابة الأموال والعملية .

ويوضح الشكل التالي النموذج المقترح لأعداد الموازنة العامة للدولة فيما يتعلق بوظيفة الخدمات الصحية ، حيث يبين كيفية بناء جانب من موازنة الخدمة الصحية ، كما يتضح دور البرامج في ذلك النموذج .

وتجدر الإشارة في هذا المجال بالترقية بين الأهداف والبرامج والأنشطة ، حيث يقدم بالأهداف بصورة عامة (طويلة وتميرة الأجل) ماتسعى الى تحقيقه القطاع العام الحكومية من خلال الوظائف المتعددة بأداؤها . كما يقعد بالبرنامج بالخطط الزمنية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف ، أما الأنشطة فهي عبارة عن العناصر الرئيسية المكونة للبرامج . وعلى ذلك فلا تمثل سواها البرامج أو الأنشطة مخرجات أو نتائج معينة ولكنها وسائل لتحقيق الأهداف .

(٢) مراحل أعداد الموازنة العامة للدولة من خلال النموذج المقترح

أ - يلوم المسؤولون عن الوظائف الرئيسية في الدولة (صحة - تعليم - إمدان -



بوزارة المالية - المقترح انشاؤها - عن طريق تقارير متابعة تنفيذ البرامج والتي تقوم باعدادها الوحدات الحسابية المختلفة المنتشرة بجميع انحاء المملكة وارسلها لادارة البرامج ، على أن تعد ادارة البرامج تقارير دورية - كل ثلاثة شهور - يوضح فيها نتائج عمليات المتابعة هذه وترفع السيسى المستويات الادارية المسؤولة بوزارة المالية بهدف اتخاذ الاجراءات التصحيحية الفورية نحو أى انحرافات ، واعداد التوصيات التي من شأنها أن ترشد عملية اعداد الموازنات للاعوام التالية . مع إرسال صورة من هذه التقارير السيسى ديوان المراقبة العامة .

و - يقوم ديوان المراقبة العامة في المملكة بإنهاء السنة المالية وبالإضافة الى المهام المكلف بها والواردة بنظامه الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١/م وتاريخ ١١/٢/١٣٩١هـ بتقييم كفاءة وفعالية البرامج المختلفة واعداد تقرير بنتائج هذا التقييم يرسل صورة منه للوزارات المختلفة لكي تتخذ الاجراءات اللازمة لمعالجة أى قصور ، وان تأخذ في حسابها هذه النتائج عند اعداد خطط الموازنات للاعوام القادمة .

ويرى الباحث انه لكي يقوم ديوان المراقبة العامة بمهامه سواء الواردة بنظامه او المقترحة فيجب توافر العوامل الآتية :

- (١) تزويد الديوان بالخبرات والكفاءات البشرية اللازمة لقيامه بهذه المهام ، فالخلفية المطلوبة للمراجع الحكومي ليست محاسبية فقط ولكنها تتسع لمجالات أخرى كالتمليم والصحة والأمن .. الخ ، والسماح للديوان بالاستعانة بأى خبرات أو كفاءات متخصصة في مجال معين اذا دعت الحاجة .
- (٢) تطوير نظم المحاسبة الحكومية في نفس اتجاه تطوير نظم المعلومات المحاسبية الادارية .
- (٣) تطوير نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية لكي يصبح الجانب الأكبر من عمل الديوان في الرقابة على الاداء والرقابة السابقة للبرامج الحكومية .
- (٤) استحداث مادة جديدة بنظام ديوان المراقبة العامة تفيد وجوب قيامه بالرقابة السابقة على البرامج الحكومية .

ثالثا : متطلبات الاطار المقترح لتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية

ان نطاق عملية المراجعة أصبح يتسع لأكثر من مراجعة الحسابات المالية . فعلى سبيل المثال أصحت المراجعة الحكومية تتسع لأكثر من التحقق من التحويلات والحسابات المالية ومدى مطابقتها للوائح والتشريعات The Compliance audit لتتضمن بد-

مراجعة الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد ، وكذلك مراجعة الفعالية للتحقق من انجاز الوحدات الحكومية للاهداف المحددة لها . (٥)

ومع ذلك ينحصر التدقيق الحكومي في المملكة وفي كثير من دول العالم في الجانب المالي ، ولم يأخذ جانب تدقيق فعالية وكفاءة الاداء اهتماما بصورة جادة حتى الان . وبالرغم من انه لم يفت على ديوان المراقبة العامة في المملكة بأهمية مراجعة فعالية وكفاءة الاداء الحكومي ، الا أن الواقع العملي يشير الى ان الديوان لم يعارض بصورة جادة تلك المراجعة ، نظرا لوجود مشاكل عديدة تعوق أداؤها ولم يحاول التغلب عليها ، كما انه هناك بعض المتطلبات التي كان يجب توافرها للقيام بهذا النوع من المراجعة .

ولذلك فيرى الباحث ان يعرض أولا المتطلبات اللازمة لمراجعة الفعالية والكفاءة قبل الخوض في الأطار العام لهذه المراجعة ، وذلك على النحو التالي :

- (١) الأخذ بالنموذج المقترح لأطوب اعداد الموازنة العامة للدولة .
- (٢) تطوير نظم المعلومات الادارية والمحاسبية وبالشكل الذي يناسب التطور المتضمن بالنموذج المقترح لأطوب اعداد الموازنة بحيث يمكن من تحقيق الأهداف التالية : (٦)

أ - السرعة والدقة في تجميع واعداد وعرض البيانات والمعلومات بحيث يمكن مراجعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تنفذها وحدات الجهاز الإداري واتخاذ القرارات المصححة أولا بأول لتصحيح مسار التنفيذ .

ب - توفير بيانات ومعلومات دقيقة يمكن الارتكان اليها في اعداد خطط وبرامج السنوات المقبلة ، واجراء التحليلات اللازمة لترشيد القرارات .

ج - تمكين الإدارة من تطبيق نماذج ومؤثرات تقييم الاداء وكذلك المساعدة في قياس وضع معايير التقييم .

د - تحقيق احتياجات الوحدات الادارية الحكومية من البيانات والمعلومات التي تحتاجها في اغراض تخصيص الموارد .

(٣) تطوير الهياكل الادارية والتنظيمية من اجل تبسيط اجراءات المعاملات ووضوح المسؤوليات والسلطات ، وتحديد اختصاصات جهات الرقابة والاشراف بطريقة واضحة ومحددة مع تحديد آلياتها في الرقابة وتقييم الاداء .

(٤) توفير المعلومات اللازمة لإدارة البرامج (٧) عن طريق توفير كافة المعلومات المتعلقة بالبرامج سواء فيما يخص تحديد تكاليف تنفيذ هذه البرامج والانشطة على أس علمية ، أو فيما يخص رقابته وتقييمها ووضع تقارير الاداء عنها . وبطبيعة الحال يستلزم هذا ان نظام المعلومات يجب ان يتضمن معلوماً لحامى التكاليف حتى يمكن أن تتم عملية ادارة البرامج بكفاءة وفعالية .

- (٥) توجد عدة اعتبارات يجب أخذها في الاعتبار عند تسيب الموازنة إلى برامج من أهمها: (٨)
- أ - يجب أن يساعد تسيب البرامج في مقارنة البدائل المختلفة التي يمكن اتباعها لتحقيق كل هدف .
- ب - يمكن أن يتكون هيكل البرنامج من برامج فرعية ومساعدة وأنشطة ومشروعات متكاملة بمعنى أن أي منها لا تكفي بمفردها لتحقيق أهداف البرنامج .
- ج - قد يكون البرنامج متمثلاً في مركز نشاط يقوم بتقديم خدماته لأكثر من جهة إدارية واحدة .
- د - يجب أن يكون عدد البرامج محدوداً بالنسبة لكل وزارة كلما أمكن ذلك من أجل تسهيل مهمة الإدارة العليا في مراجعة البرامج واتخاذ القرارات المتعلقة بهم . كما لا يجب أن يتقيد هيكل البرنامج بتصنيف الاعتمادات (٩)

رابعاً؛ الإطار المقترح لتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية والرقابة السابقة لها

مما لا شك فيه أن عملية تقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية تعتبر شاقّة لما يكتنفها من صعوبات ، لهذا فهي في احتياج إلى مجهود أكبر بكثير بالمقارنة بالمجهود المطلوب عند تقييم أداء إحدى الوحدات الاقتصادية . وترجع هذه الصعوبة إلى أن نظم الموازنة المطبقة في كثير من الدول لا توفر المعلومات التي تساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأداة ، بالإضافة إلى عدم توافر عوامل السوق لمعظم مخرجات ومدخلات البرامج والأنشطة الحكومية ، فغالباً عن معوية القياس الكمي لكثير من مخرجات البرامج الحكومية والتي تتمثل في خدمات غير ملموسة . وبالرغم من هذه الصعوبات فيجب العمل على التغلب عليها ، لأن السبيل الوحيد إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومن ثم ترشيد الإنفاق الحكومي هو أن يقوم القطاع الحكومي بإنجاز أهدافه عن طريق مجموعة من البرامج الرئيسية والفرعية والمساعدة مع تقييم كفاءة وفعالية تلك البرامج والرقابة السابقة عليها .

ولتأكيد العاجة نحو جذب الانتباه نحو ضمان الكفاءة والفعالية والاقتصاد فسن الإجهزة الحكومية التنفيذية أنشأ الكونجرس الأمريكي بموجب التشريع الصادر في عام ١٩٧٨م وحدات مستقلة ومحايدة Objective Units من خلال إدارات وأقسام معينة تستهدف تحقيق مايلي: (١٠)

- (١) تنفيذ وإدارة والأثراف على عمليات الفحص والمراجعة المرشطة بالبرامج والعمليات التي تقوم بها الإجهزة والمصالح الحكومية .

- (٢) توفير معلومات للجهات العليا واقتراح السياسات اللازمة لأنشطة معينة لتحسين كفاءتها وفعاليتها في ادارة البرامج والعمليات .
- (٣) توفير معلومات بصفة مستمرة عن المشاكل وأوجه القصور في ادارة البرامج والعمليات الحكومية .

ويرى الباحث ان نقطة البداية لبناء إطار لمراجعة فعالية وكفاءة البرامج الحكومية هي توافر معايير ملزمة للمراجعة الحكومية بصفة عامة ، ثم تحديد المعايير المتعلقة بمراجعة الفعالية والكفاءة بصفة خاصة . فكما يقول احسند الكتاب^(٨) ان الفحص لمثل هذه القياسات للاداء مثل الاقتصاد والكفاءة والفعالية والذي لا يعتمد على معيار محدد Established Criteria فلا تعتبر مراجعة .

ويمكن ان تكون معايير المراجعة الحكومية (وظيفة أو برنامج أو نشاط حكومي) بصفة عامة على النحو التالي :

General Standards	١ - معايير عامة
Examination & Evaluation Standards	٢ - معايير الفحص والتقييم
Reporting Standards	٣ - معايير التقرير

(١) المعايير العامة

- أ - يجب ان يتضمن النطاق الكامل لمراجعة برنامج أو وظيفة أو نشاط حكومي مايلي :
- ١ - فحص العمليات المالية والحسابات والتقارير بما في ذلك التحقق من مدى الإستجابة للقوانين والتشريعات .
- ٢ - مراجعة الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد .
- ٣ - مراجعة الفعالية .
- ب - يجب توفر الكفاءة المهنية المناسبة لدى المراجع عند انجاز المهمة المطلوبة .
- ج - يجب ان يتحلل المراجع بحياد .
- د - ان يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة .

(٢) معايير الفحص والتقييم

- أ - التخطيط الملائم للعمل .
- ب - الاشراف الملائم على المساعدين .
- ج - ان تتم المراجعة وفقا لمتطلبات قانونية وتشريعية .
- د - تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى امكانية الاعتماد عليه .

٢) معايير اعداد التقرير

- أ - ان يقدم التقرير الى الادارة الملائمة بالتنظيم التي طلبت أو نظمت عملية المراجعة .
- ب - اصدار التقرير في تاريخ مناسب حتى تتاح المعلومات في وقت مناسب .
- ج - يجب ان يتوفر في التقرير العفات التالية :
 - ١ - الدقة والوضوح .
 - ٢ - واقعية المعلومات .
 - ٣ - توصيات المراجع بشأن امكانية التحسين والتطوير .
 - ٤ - الافصاح عن وجهات نظر المسؤولين من البرنامج أو الوظيفة حول نتائج وتوصيات المراجع .
- د - اذا كان تقرير المراجعة يشتمل على تقارير مالية فيجب أن يتوفر فيه نفس خصائص تقرير المراجعة المعتمد .

يتضح من المعايير السابقة للمراجعة الحكومية بمفحة عامة والتي يقترح تطبيقها على جميع وحدات القطاع الحكومي (أمن - دفاع - صحة - زراعة - مواطلات .. الخ) انها تتطلب مدى وعمق من المعرفة والخبرة المكتسبة لدى مراجع الحسابات الحكومي في مجالات أخرى تتعدى مجال المحاسبة . لهذا فيمكن القول ان مراجع الحسابات الحكوميين لايعتبروا محاسبين عاديين ولكن يتم تدريبهم واعدادهم ليكونوا كذلك .

وإذا نظرنا الى المعايير السابقة نجد ان جانب كبير منها أخذ نميها وافيها من البحث والدراسة من جانب الباحثين والكتاب ، الا أن معايير مراجعة الكفاءة والفعالية لم تحظ بنفس القدر من الأهتمام .

وتجدر الاشارة الى أن انجاز مراجعة الفعالية والكفاءة ستتم من خلال اجراءات متشابهة والتي تتطلبها كافة أنواع المراجعات التقليدية . ويمكن تقسيم هذه الاجراءات الى المراحل الثلاث الآتية :

- (١) الحصول على أدلة الاثبات وتقييمها واستخلاص النتائج منها .
- (٢) ممارسة الحكم .
- (٣) التقرير .

الا أن مراجعة الاعتماد والكفاءة والفعالية في القطاع الحكومي ستتطلب استقصاء مختلف والحصول على أدلة اثبات بشكل مختلف وكذلك ممارسة الحكم على القفايا بصورة مختلفة بالمقارنة بما يحدث في عمليات المراجعة التقليدية (العالسة) . (١٢)

ويمكن اقتراح الاطار العام لمراجعة الكفاءة والفعالية للبرامج الحكومية ليتكون من الخطوات التالية :

- (١) مراجعة الأهداف .
- (٢) تحديد وحدات المنتج النهائي للبرنامج (المخرجات) .
- (٣) تحديد مؤشرات تقييم الاداء للحكم على كفاءة وفعالية البرامج .
- (٤) جمع أدلة المراجعة وممارسة الحكم .
- (٥) التقرير .

(١) مراجعة الأهداف

يقوم المراجع الحكومي بمراجعة أهداف الوحدة الحكومية بهدف أن يتحقق من أن أهداف البرامج الحكومية محددة بشكل صحيح ومنسقة مع كل من الأهداف الطويلة والقصيرة الاجل للوحدة الحكومية . وتعتبر مرحلة تحديد الأهداف من أهم الأسس التي يعتمد عليها النموذج المقترح لأسلوب اعداد الموازنة بسبب أهميتها لحظة الانفاق الحكومي . كما تعتبر مرحلة مراجعة الأهداف المرحلة الأساسية لمراجعة الكفاءة والفعالية ، حيث يستتبع عملية تحديد الأهداف تحديد البرامج التي تحققها ، فإذا تم تحديد هذه الأهداف بصورة مناسبة وكانت قابلة للقياس ومبر عنها بشكل يلمح كمعدل للاداء ، فإنه يمكن للمراجع بعد ذلك من تقييم فعالية وكفاءة البرامج .

لذلك فهناك عدة اعتبارات يجب مراعاتها عند تحديد الأهداف وذلك على النحو التالي : (١٣)

- أ - الأهداف في حقيقة الأمر وليدة قرارات سياسية الا انه لايمكن الوصول الى هذه القرارات الا بالتوافق على دلائل موضوعية كمية أو نوعية تتعلق بالنتائج الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المترتبة على تحقيق هذه الأهداف .
- ب - يجب مراجعة الأهداف سنويا وإعادة صياغتها كلما حدثت ظروف تدعو الى ذلك .
- ج - يتم التعبير عن الأهداف بأسلوب محدد بحيث لاتصاغ في شكل غير عملي مثل توفير حياة أفضل للمواطنين ، كما لاتصاغ في شكل يخلط بينها وبين برامج تحقيقها .
- د - يجب ان تتوافق الأهداف مع مخرجات البرنامج ومع حاجة المستفيدين منه .
- هـ - يجب صياغة الأهداف بطريقة تمكن متخذ القرار من تحديد الأهمية النسبية للاهداف المختلفة وذلك بتوضيح عائد الانفاق على كل هدف .
- و - لتحقيق الأسلوب العلمى في تحديد الأهداف يجب اتباع الأسلوب الاستنساخى والاستغرائى معا ، فالأسلوب الأول يساعد على اكتشاف الأهداف التي يجب اجازها بما قد يؤدي الى الغاء بعض البرامج التي لم تعد ملائمة . والثانى يساعد على

تحديد أهداف البرامج القائمة بما يساعد على اكتشاف التكامل أو التعارض بينها وبالتالي امكان تجميع البرامج المتجانسة في برنامج واحد .

وعندما يجد مراجع الحسابات الحكومي ان الاهداف قصيرة الأجل غير محددة بصورة مناسبة أو غير متسقة مع مخرجات البرنامج أو مع حاجة المستفيدين منه فيجب عليه ان يرجع الى المستويات الحكومية المسؤولة عن تحديد هذه الأهداف لإعادة مياغة هذه الأهداف أو مشاركتهم فيها .

(٢) تحديد وحدات الناتج النهائي

يعتبر تحديد وحدات الناتج النهائي للبرنامج حجر الزاوية في عملية تقييم كفاءة وفعالية البرامج ، حيث أنه بمجرد تحديد هذه الوحدات فيمكن بعد ذلك عن طريق احدى وسائل التقييم ان يتم انجاز عملية التقييم بطريقة موضوعية . والمنتج النهائي للبرنامج قد يختلف على حسب الهدف من القياس ، فقد تكون مخرجات البرنامج مجرد عدد الطلاب الذين يتم استيعابهم بالمرحلة الجامعية أو قد يكون عدد الناجحين في تلك المرحلة . كما تعتمد عملية اعداد مؤشرات تقييم كفاءة وفعالية اداء البرامج على التحديد المسبق لوحدات الناتج النهائي (وحدات الأداء) ، حيث ان هذه الوحدات (المخرجات) تعتبر عاملا مشتركا لكل من الكفاءة والفعالية ، حيث ان الاولى تقاس عن طريق الربط بين المدخلات والمخرجات اما الثانية فتقاس عن طريق العلاقة بين المخرجات والأهداف المحددة سلفا للوحدة الادارية .

وفي حقيقة الأمر ان عدم التحديد لوحدة التكلفة والتي يمكن اتخاذها أساسا للقياس والتقييم يؤدي الى الظاهرة المتفشية في القطاع الحكومي في معظم دول العالم ألا وهي انه عادة يزداد الانفاق نتيجة زيادة الطلب على الخدمات الحكومية فلا يكون امام الدولة الا زيادة معدلات الفرائب والرسوم - اذا لم تستوعب زيادة موارد الدولة مقدار الزيادة في الانفاق العام - وتظل هذه الظاهرة بصفة مستمرة . ومن ذلك يتضح مدى أهمية تطبيق نظم محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي لما يمكن ان تقدمه من أساليب وطرق تعمل على تحديد وحدة التكلفة للاعمال والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية وبالتالي معدلات التنفيذ .

وهناك مجموعة من العوامل يجب أخذها في الاعتبار عند اختيار وحدات الناتج النهائي (١٤)

- أ - ارتباط وحدة قياس المنتج النهائي مع الهدف من البرنامج .
- ب - الارتباط المباشر بين وحدة القياس والعمل المبدول بحيث يمكنها ان تعبر عن كفاءة وفعالية البرنامج .

- ج - قابلية وحدات القياس للتحديد الكمي .
 د - امكانية استخدام هذه الوحدات كأساس لتقييم البرنامج والمقارنة بين نتائج تقييم البرنامج خلال عدة فترات .

وتجدر الإشارة الى انه يجب ان يكون لوحددة المنتج النهائي (وحدة قياس) مواصفات معينة لتكون معبرة عن مخرجات البرنامج ، وهذه مسئولية المتخصصين والفنيين في مجال الوظيفة التي يعبر عنها البرنامج . فعلى سبيل المثال مواصفات " الدونم " الذي يتم استملاحه يجب ان يكون ذا مواصفات خاصة يحددها ويقيسها الخبراء المتخصصين في ذلك المجال .

وبصفة عامة يوجد نوعين من البرامج الحكومية من حيث قياس مخرجاتها ، حيث يتمثل النوع الأول في برامج يمكن قياس مخرجاتها في صورة نقدية وهي التي تقدم خدماتها للمواطنين بمقابل نقدي ، وفي هذا النوع يغلط تعيير الخدمة المقدمة نفس ضوء اعتبارات التكلفة حيث سيترتب على ذلك امكانية تقييم كل من فعالية وكفاءة البرامج . أما النوع الثاني فيتمثل في تلك البرامج التي يمكن قياس مخرجاتها في شكل كمي ، ويتم ذلك باحدى الطرق الآتية : (١٥)

أ - مقياس النتائج Results Measure

وهو قياس للمخرجات معبرا عنها في شكل عناصر مرتبطة باهداف المشروع ، فمثلا من أهداف التعليم الاساس استيعاب كل الأطلال في سن معينة وبذلك يمكن قياس حجم مخرجات هذا القطاع بعدد التلاميذ الذين امكن استيعابهم .

ب - مقياس الوسائل Process Measure

في بعض البرامج يكون قياس أداؤها معبرا بطريقة محكمة ودقيقة لقياس الانجاز لهدف معين حيث لا يمكن التعبير عن الهدف نفسه في شكل كمي ويسمى المقياس في هذه الحالة بديل Surrogate ويرتبط هذا المقياس بالنشاط المنفذ بواسطة المنشأة ومن امثلة ذلك عدد المستفيدين من اماكن الترفيه يوميا أو عدد الكيلومترات التي يتم رصفها يوميا . ويعد الفارق الجوهرى بين مقياس النتائج ومقياس الوسائل في أن الأول يعبر عن أثر الخدماء على المجتمع في حين يعبر الثاني عن وسائل احداث الأثر على المجتمع ، ويقيس الاول مباشرة مدى النجاح في تحقيق الاهداف بينما يقيس الثاني ماتم انجازه بواسطة مركز المسؤولية مع افتراض أن ما أنجزه مركز المسؤولية يؤدي الى تحقيق اهداف الوحدة الحكومية .

ج - المؤشرات الاجتماعية Social Indicators

تعد المؤشرات الاجتماعية قياسا مفيدا لنشاط عمل البرامج الحكومية ، وان كان

بماب عليها تأثرها بنزى خارجية بعيدة عن اداء هذه البرامج، ويتم التعبير عن المؤثرات الاجتماعية في شكل مصطلحات مثل توقع مياه خالية من مرض معين . وكلم مصطلح لا يعد مالحا أو مفيدا الا اذا كان في صورة محددة قابلة للقياس مثل معدل وفيات الأطفال ، ومتوسط الامصار .

د - المدخلات كقياس للمخرجات Inputs as A Measure of Outputs

مع ان المدخلات لا تعتبر مقياس مرضى وحقيقى لمخرجات البرامج الحكومية إلا انها تعتبر أفضل مقياس اذا تعدد وجود مقياس آخر ، وذلك كما هو الحال في مشروعات الأبحاث حيث يمكن اعتبار الاتفاق على هذه المشروعات من المعلومات المفيدة على مخرجات هذه المشروعات .

وفي حالة البرامج الحكومية التي يصعب تحديد مخرجاتها في صورة نقدية أو كمية فيمكن الاستعانة بأحد النماذج المقارنة الآتية : (١٦)

أ - السابقة واللاحقة Befor-After Comparison Model

ب - السلاسل الزمنية Time Series Comparison Model

ج - المجموعات المتشابهة Similar Group Comparison

حيث يقصد بالنموذج الأول بان تتم مقارنة الأوضاع والظروف السائدة قبل وبعد ادخال البرنامج (صى - أمن - تعليمى - .. الخ) وان التغير الذى يحدث على الظروف أو الأوضاع بعد ادخال البرنامج يعتبر أثر البرنامج . فعلى سبيل المثال عند تقييم فعالية أحد البرامج التعليمية فيمكن عقد اختبارات لعينة عشوائية من الطلاب قبل وبعد ادخال البرنامج ، ويعتبر هذا النموذج اكثر النماذج انتشارا لسهولة وقلة تكاليفه .

أما النموذج الثانى فيستخدم المقارنة على أساس السلاسل الزمنية لفترة زمنية معينة قبل وبعد ادخال البرنامج لتحديد أثر البرنامج في تحقيق أهدافه القومية . فعلى سبيل المثال لتقييم فعالية برنامج مكافحة جرائم الخطف ، فيمكن مقارنة معدلات جرائم الخطف التي تم حسابها أحصائيا من واقع البيانات الخاصة بالخطف على مدى عدة سنوات قبل ادخال البرنامج ثم بنفس الشكل يتم حساب معدلات جرائم الخطف لفترة مماثلة بعد ادخال البرنامج للتعرف على أثر البرنامج في تحقيق هدفه .

أما النموذج الثالث فيعتمد على اجراء مقارنة بين مجموعتين أو أكثر متشابهتين ، الا انه تكون أحدهما طبقت برنامجا معينا - يراد تقييمه - فس حين ان المجموعة الأخرى لم تقم بتطبيقه ، فعن طريق المقارنة بينهما يمكن تقييم هذا البرنامج .

(١٠٢)

والجدير بالذكر الى أنه لايقعد من مرض النعاج السابقة انها الاداة الوحيدة لتقييم البرامج التي يعصب تحديد مخرجاتها في صورة نقدية أو كمية ولكن كلما أمكن وتم تدعيمها بمؤشرات اخرى لتقييم الاداء فتميح اكثر فعالية .

ويخلص الباحث الى أن امكانية قياس مخرجات البرامج الحكومية تعتبر حجر الزاوية للنموذج المقترح لأطوب اعداد الموازنة العامة وكذلك للاطار المقترح لمراجعة كفاءة وفعالية البرامج ، حيث انها تساعد المستويات الادارية المسؤولة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالغاء أو اضافة اجراءات معينة من أو الى البرامج بعد ان تتعرف بطبيعة الحال على مستوى كفاءة اداء الخدمة .

وفيمايلي امثلة لوحدات المنتج النهائي لبرامج الوحدات الادارية الحكومية أو الوظائف المختلفة .

الوظيفة	البرنامج	وحدات المنتج النهائي (وحدات القياس)
خدمة صحية	■ برنامج علاج الامراض المتوطنة ■ برنامج الوقاية من الامراض	■ الحالات التي تم شفاؤها . ■ الكمية من المواد الكيميائية التي تم رشها في الهواء للوقاية من مرض معين . ■ أو عدد المواطنين الذين تم توعيتهم للوقاية من مرض ما . ■ أو الحالات التي يتم تطعيمها للوقاية من مرض معين .
خدمة سكنية	■ برنامج اكســان ■ برنامج صرف طــرق	■ الوحدات السكنية التي تم اقامتها . ■ عدد الكيلومترات التي يتم رصفها .
خدمة الأمن	■ برنامج مكافحة المخدرات ■ برنامج الامن العام (مكافحة جرائم السرقات)	■ عدد الحالات التي يتم القبض عليها . ■ أو عدد المواطنين الذين يتم توعيتهم . ■ عدد الدوريات الليلية . ■ أو عدد الحالات التي يتم توعيتها للوقاية من السرقة . ■ أو عدد ندوات التوعية .
الزراعة والري	■ برنامج استصلاح اراض ■ تحيين ســل السرى	■ عدد الدوامم التي يتم استصلاحها ■ عدد الدوامم الزراعية المستصلحة التي تستفيد من السرى . ■ أو التفير في كمية المياه التي يمكن استخدامها في الري .

(٢) تحديد مؤثرات تقييم الاداء للمعلم على كفاءة وفعالية البرامج

المؤثر هو علاقة بين عنصريين ، وهذه العلاقة قد تكون أفقية بمعنى انها تقيس نمو وتطور عنصر معين لعدة سنوات ، أو قد تكون رأسية أى لعنصرين يوجد بينهما نوع من الارتباط الأقتصادي أو الفني وتفيد هذه العلاقة في عملية تقييم اداء البرامج الحكومية .. وتختلف هذه المؤثرات باختلاف طبيعة الأنشطة الحكومية ، فنجد أن المؤثرات التي تلائم برنامج تعليمي تختلف عن تلك التي تلائم برنامج أمن .. الح كما انه من الممكن ان تختلف المؤثرات المناسبة في النشاط الواحد من برنامج الى آخر . والمؤثر في حد ذاته وسيلة وليس هدفا ، أى أن المؤثر بعفرده عبارة عن رقم مبهم لايعبر عن شيء ذي مدلول لذلك ، فيجب ان يتوفر لكل مؤثر معدل خاص به بقدر الامكان حتى يكون المؤثر الوسيلة والمعدل هو الهدف أو الغاية .

وعلى المراجع ان يتحقق من ملائمة وصحة المؤثرات ومعدلاتها - أو أى معايير أخرى أو التي تستخدمها الوحدة الحكومية " ادارة البرامج بوزارة المالية والاقتصاد الوطنى " في الحكم على كفاءة وفعالية اداء برامجها المختلفة . فإذا اتضح للمراجع انه لا توجد لدى الوحدة مؤثرات أو معدلات فيمكنه الاعتماد على نفسه في اعدادها بعد الرجوع الى المسؤولين عن وضع البرامج ومتابعة تنفيذها لمعرفة وجهة نظرهم عن كيفية تقييم البرامج والامتنانة بذوى الخبرة في هذا المجال اذا لزم الأمر .

ويرى البعض انه في حالات مراجعة الكفاءة والاقتصاد والفعالية والاداء التشملى والادارى ، فان مؤثرات الاداء التي يتم استخدامها ومايتعلق بها من معدلات يجب ان يتم وضعها بطريقة معبرة أو واضحة ويتم شرحها لاكتساب ثقة الاطراف ذات العلاقة . (١٧)

وتوجد عدة خصائص يجب توافرها في مؤثرات تقييم الاداء نظرا لأهمية تلك المؤثرات في عمليات تخطيط ورقابة البرامج والأنشطة الحكومية . هذه الخصائص هي: (١٨)

Relevance	أ - الملائمة
Verifiability	ب - قابليتها للتحقق
Freedom from bias	ج - عدم تحيزها
Quantifiability	د - قابليتها للقياس الكمي
Economic Feasibility	هـ - جدواها الاقتصادية
Institutional Acceptability	و - قبولها من مستخدميها

وتنقسم مؤثرات تقييم اداء البرامج الحكومية الى نوعين رئيسيين على النحو التالي :

- أ - مؤثرات تقييم كفاءة البرامج .
- ب - مؤثرات تقييم فعالية البرامج .

١ - مؤشرات تقييم كفاءة البرامج الحكومية

وتختص هذه المؤشرات بالحكم على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة بالبرامج الحكومية ، وذلك من طريق تحديد كل من الموارد المستخدمة في البرامج (المدخلات) وكذلك وحدات الاداء أو الانجازات (المخرجات) والربط بينهما مع المقارنة بالمعدلات المحددة مقدما أو بنتائج الفترات السابقة .

ويعتمد اعداد مؤشرات الكفاءة على تحديد وحدات الناتج النهائى (وحدات الاداء) للبرنامج كالدرجات العلمية التى تمنحها الكليات والجامعات أو المدارس فى خدمة التعليم ، والسرير / يوم فى خدمة الصحة . وعن طريق ربط هذه الوحدات مع تكاليف المدخلات المحسوبة على أساس استحقاق التكلفة ليمكن حساب وحدات (مؤثر) التكلفة الوظيفية للخدمة المقدمة ، ثم مقارنة وحدة التكلفة هذه مع بيانات التكلفة السابقة أو مع الوحدات المشابهة أو مع المعايير المحددة مقدما حيث يتحقق جزء كبير من التبرير فى الحكم على الكفاءة التشغيلية للبرنامج . إلا أن ذلك لا يعطى امتساراً لجودة الخدمة المقدمة بالرغم من أهميتها فى عملية تقييم المخرجات . وفى الحقيقة ان موضوع الحكم على جودة الخدمة يعتبر موضوعاً شائكاً فى دراسته حيث انه يختص بالذاتية نظراً لأختلاف الحكم على جودة الخدمة من شخص إلى آخر ، ومع ذلك فيمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق استخدام بيانات المدخلات كإديل لعملية قياس جودة المخرجات . فعلى سبيل المثال تقوم وكالات التمدقيق Accrediting agencies بتقييم جودة الخدمة التعليمية بالمعهد العلمى بالاعتماد على المبالغ التى انفقت على تكاليف التعليم/طالب Instructional Cost Per Student . ونسبة الكلية / طالب Faculty-Student ratio . مع الأخذ فى الاعتبار الافتراض بان التكاليف العالية لكل طالب يجسب ان تقدم برنامجاً ذا جودة عالية . (١٩)

ولتقييم كفاءة أداء أحد البرامج الحكومية ، فيتطلب ذلك اجراء تقييم لاداء العناصر الانتاجية للبرنامج وهى عادة المستلزمات السلعية والأصول الثابتة والعمالة من خلال مجموعة من المؤشرات ، حتى يمكن ان نصل إلى حكم سليم على كفاءة الاداء داخل البرنامج ، هذا الى جانب انه يمكن تقييم الاداء الكلى للبرنامج بشكل عام دون تحليل وذلك باستخدام المؤشر التالى الذى يعبر عن معدل تكلفة وحدة الناتج النهائى (وحدة الاداء) :

اجمالى تكاليف البرنامج

عدد وحدات الناتج النهائى

وبمقارنة تكلفة وحدة الناتج النهائى مع المعدل المحدد مقدما أو مع نتائج

الفترة السابقة أو الوحدات المتشابهة فيمكن الحكم على كفاءة الاداء الكلي للبرنامج ومما لا شك فيه ان معدل تكلفة وحدة الناتج النهائي للبرنامج ككل سيتساوى مع محطة معدل تكلفة وحدة الناتج النهائي لكل عنصر من عناصر التكاليف على حدة .

١ - المتلزمات الطبية

يمكن الحكم على كفاءة استخدام المتلزمات الطبية المستنفذة في البرنامج (كالمستلزمات الطبية التي تستخدم في برنامج طبي علاجي ، أو المتلزمات الكيميائية المستخدمة في برنامج استصلاح اراضى) عن طريق استخدام المؤشر التالى والذي يعبر عن تكلفة وحدة الناتج النهائي من عنصر المتلزمات الطبية :

تكلفة المتلزمات الطبية عدد وحدات الناتج النهائى

وعن طريق مقارنة هذا المؤشر مع المعدل المحدد سلفا له أو مع المؤشرات الخاصة بالفترة السابقة أو مع المؤشرات الخاصة بالوحدات المتشابهة ، فيمكن الحكم بكفاءة استخدام المتلزمات الطبية بالبرنامج ، حيث اذا انخفض هذا المؤشر عن المعدل المحدد له أو اتجه الى الانخفاض لعدة فترات زمنية ولمدى معين أو عن الوحدات المتشابهة فيمكن الحكم بكفاءة البرنامج في استخدام المتلزمات الطبية .

٢ - الاصول الشابتة

الهدف من الحكم على كفاءة استخدام الاصول الشابتة هو التحقق مسبقا من الآلات والمعدات والاجهزة المختلفة المستخدمة في البرنامج أو النشاط يتم استخدامها بكفاءة وانتشاء لتقديم كمية معينة من وحدات الناتج النهائى ، ويمكن استخدام المؤشر التالى الذى يعبر عن نصيب وحدة الناتج النهائى من تكلفة الاصول الشابتة أو مدى الاستفادة من الاصول فى انجاز عدد وحدات الاداء :

تكلفة الاصول الشابتة عدد وحدات الناتج النهائى

واتجاه هذا المؤشر للانخفاض على مدى عدة فترات أو عن المعدل المحدد سلفا له ولمدى معين أو عن الوحدات المتشابهة فيمكن الحكم بكفاءة استخدام الاصول الشابتة بالبرنامج .

٢ - العمالة

تعتبر مؤشرات كفاءة استخدام العمالة من أهم مؤشرات تقييم الاداء في وحدات الادارة الحكومية نظرا لأهمية العنصر البشري في هذه الوحدات ، ولحساب هذه المؤشرات يقتضى الأمر كل من : (٢٠)

- تحديد وحدات الاداء التى قد تكون نوع واحد أو عدة أنواع من وحدات الاداء .
- تحديد عدد وحدات الاداء من كل نوع .
- تحديد عدد العاملين الذين يرتبط عملهم بالمراكز أو الأنشطة أو البرامج بصورة مباشرة .
- تحديد عدد العاملين بالادارات المركزية أو العامة الذين لا يرتبط عملهم بصورة مباشرة بالأنشطة أو البرامج .
- تحديد أجور العاملين بالوحدات الادارية .

ومن واقع البيانات السابقة ، يمكن حساب المؤشرات التالية :

الأجور الاجمالية

■ عدد وحدات الناتج النهائى

وهو يعبر عن نصيب وحدة الناتج النهائى من تكلفة الأجور .

عدد العاملين

■ عدد وحدات الناتج النهائى

ويبين هذا المؤشر معدل استخدام العمالة . واتجاه أى من المؤشرين السابقين للانخفاض على مدى عدة فترات أو عن المعدل المحدد مسبقا له فيمكن الحكم بكفاءة الاداء العمالة بالبرنامج .

وإذا تعددت فئات العاملين ومهمتهم ، فيمكن حساب مؤشرات خاصة بكل فئة . فعلى سبيل المثال بالنسبة للخدمات الصحية فيمكن ان تكون هذه المؤشرات على النحو التالى :

■ عدد وحدات الناتج النهائى (السرير/ليلة)

■ عدد الاطباء المتخصصين فى كل تخصص

■ عدد وحدات الناتج النهائى (السرير/ليلة)

■ عدد الاطباء الممارسين عام

■ عدد وحدات الناتج النهائى (السرير/ليلة)

■ عدد الممرضين

ويمكن تحليل نوصيات العاملين في البرنامج وذلك للتحقق من وجود أي نقص أو زيادة في نوعية معينة من العاملين . فعلى سبيل المثال في الخدمات الصحية يمكن حساب المؤشرات التالية :

■	<u>عدد الاطباء</u>
■	عدد العاملين بالادارات المختلفة
■	<u>عدد الممرضين</u>
■	عدد العاملين بالادارات المختلفة
■	<u>عدد الممرضين</u>
■	عدد الاطباء
■	<u>عدد الاطباء المتخصصين</u>
■	عدد الاطباء
■	<u>عدد الاطباء الممارسين</u>
■	عدد الاطباء

ب - مؤشرات تقييم فعالية البرامج

تهدف مؤشرات الفعالية الى التحقق من أن البرامج والأنشطة قد نجحت في تحقيق الأهداف المرسومة لها . لهذا فيجب ان تكون تلك المؤشرات متعلقة بهذه الأهداف ، ويمكن التعبير عنها في شكل كمي ، كما تظهر أثر البرنامج على المجتمع . حيث انه اذا توافرت تلك الخصائص لهذه المؤشرات فيمكن تقييم البرامج الحكومية نسبيـ صيغ قابلة للقياس كإخفاض معدل الوفيات بالمجتمع بنسبة ما . ولهذا فان مؤشرات الفعالية هي مقاييس اجمالية أو نهائية توجه الى التعرف على مدى تحقيق البرامج للأهداف المحددة سلفا .

وتجدر الإشارة الى ان مؤشرات الفعالية تعتبر أحد الوسائل للتحقق من ان البرامج قد حققت الأهداف المرسومة لها وليست مقاييس للفعالية بطريقة مباشرة .

ولقد حددت جمعية المحاسبة الامريكية (A/A) اربعة مجالات تتعلق بتحليل فعالية البرامج بالمنظمات التي لاتهدف الى الربح وهي : (٢١)

- ١ - عمل مؤدى .
- ٢ - منتجات تامة .
- ٣ - منافع محففة .
- ٤ - أثر محقق .

فعلى سبيل المثال عند تطبيق تلك المجالات على احد البرامج التعليمية ، فنجد أن المقررات الدراسية التي تدرس للطلاب تعتبر عمل مؤدى ، كما انه يمكن اعتبار الخريجين من الطلبة كمنتج تام ، في حين أن المنافع المحققة عبارة عن المهارات والكفاءات والمعرفة التي اكتسبها الطلبة الخريجين ، أما الأثر المحقق فهو التأثير الذي يحدثه الخريجين على كافة نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع .

ومما لا شك فيه ان المجالات الثلاثة الاولى سوف تنعكس أثارها على المجال الرابع ألا وهو الهدف النهائي للخدمة وتأثيرها على المجتمع . لهذا ، فان مؤشرات الفعالية تنصب على الآثار التي تحدثها البرامج في مجال معين . فعلى سبيل المثال في مجال الخدمات الصحية ولتقييم فعالية برنامج التطعيم قد ثلث الاطفال فيمكن حساب المؤثر التالي قبل بدء البرنامج وأثناء تنفيذه وبعد انتهائه لحساب معدل التغيير في الإصابة بهذا المرض :

$$\frac{\text{عدد الاطفال المصابين بمرض قبل الاطفال في سن معينة}}{\text{عدد الاطفال الكلي في نفس السن}} \times 100$$

ومثال آخر في مجال الخدمة الأمنية ، فلتقييم فعالية برنامج مكافحة جرائم السرقة (احد برامج الامن العام) ، يمكن المقارنة بين معدلات جرائم السرقة قبل البدء في البرنامج وفي اثناءه وفي نهايته .

وكما يتضح من العرض السابق لمؤشرات تقييم الاداء سواء كانت تتعلق بالكفاءة أو الفعالية انها تعتمد اعتمادا كبيرا على مخرجات البرامج المختلفة المعقدة لانجاز وظائف الدولة المختلفة ، لهذا فان هذه المؤشرات سوف تختلف من خدمة لأخرى ومن نشاط لآخر بالرغم من ان الاطار العام لاغراض هذه المؤشرات واحدا في جميع الحالات .

٤ - جمع أدلة الاثبات وتقييمها وممارسة الحكم

يقوم مراجع الحسابات في هذه المرحلة بجمع أدلة الاثبات وتقييمها بهدف توحيد النظر الى البيانات التي يتم جمعها وأسلوب تجميعها ، وذلك عن طريق اختيار الطريقة المناسبة للوحدة الحكومية من بين طرق قياس مخرجات البرنامج - التي سبق تناولها - سواء التي يمكن قياس مخرجاتها في شكل كمى أو التي يصعب تحديدها مخرجاتها في صورة نقدية أو كمية ، مع تدعيمها بمؤشرات تقييم الاداء والمعدلات كلما أمكن ذلك . بالإضافة الى جمع المعلومات التي يعتبرها ضرورية في تقييمه وومع توصياته . ويمكنه ان يعتمد وهو في سبيل ذلك على أساليب متعددة

الاستفسارات والمقابلات والملاحظات الشخصية واستمارات الاستفتاء .. الخ . بعد ذلك يقوم المراجع بالحكم على كفاءة وفعالية البرامج ، وتحديد تلك البرامج التي انجزت أهدافها كلية والآخرى التي انجزتها بصورة جزئية والأخيرة التي فشلت في تحقيقها .

٥ = التقرير

ان التقرير عن كفاءة وفعالية البرامج الحكومية هو جزء من تقرير شامل ميسر مراجعة الوحدة الحكومية والذي يشمل على نتائج المراجعة المالية . أما الجزء الخاص بالتقرير عن الكفاءة والفعالية فيجب ان يشمل على نتائج تقييم البرامج المختلفة مع تحديد الاسباب لأي انحراف عن تحقيق أهدافها ، وتحديد التوصيات والإجراءات التنظيمية التي من شأنها ان تطلع مسار تنفيذ هذه البرامج مستقبلا ، بالإضافة الى تناول ادلة المراجعة والمعايير التي استند عليها المراجع للوصول الى النتائج السابقة .

وتجدر الإشارة الى انه يمكن للمراجع الحكومي (ديوان المراقبة العامة) أن يعتمد على هذا الإطار بالإضافة الى الأساليب الحديثة في اتخاذ القرارات كالتسوية تحليل التكلفة والعائد وهو في سبيل قيامه بالمراقبة السابقة للبرامج الحكومية .

خاصا : خلاصة وتوصيات البحث

لقد أوضح الباحث أن الطريق الى ترشيد الإنفاق الحكومي ومن ثم العمل على استخدام الأمثل للموارد المتاحة للمملكة هو أن يقوم القطاع الحكومي بانجاز أهدافه عن طريق مجموعة من البرامج وان تتم عملية تقدير النفقات وفقا لنوعيتها وربطها بهذه البرامج ، لهذا فلقد اقترح الباحث نموذجا لتطوير أسلوب المملكة في اعداد ميزانياتها العامة يأخذ في اعتباره ذلك .

ولقد أوضحنا أن المراجعة الحكومية أصبحت تتسع لأكثر من التحقق من التسجيلات والحسابات المالية لتتضمن أيضا مراجعة الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد وكذلك مراجعة فعالية انجاز الوحدات الحكومية لأهدافها الحكومية المحددة لها من أجل تحسين الاداء الإداري وزيادة فعاليته حيث سيؤدي ذلك في النهاية الى ترشيد الإنفاق ومن ثم استخدام الأمثل للموارد المتاحة بالدولة .

كما أوضحنا انه في سبيل قيام المراجعين الحكوميين الخارجيين بتقييم فعالية وكفاءة البرامج الحكومية ورقابتها مسبقا فيجب توافر اطارا عاما لتلك المراجعات

يمكنهم ان يستندوا عليه في أداء هذا العمل . لهذا فلقد اقترح الباحث اطارا عاما للمراجعة الحكومية بصفة عامة ، كما اقترح اطارا عاما لمراجعة الكفاءة والفعالية للبرامج الحكومية .

ويوصى الباحث بالتوصيات الآتية :

- (١) أن تأخذ المملكة بالنموذج المقترح لأسلوب اعداد الميزانية (الموازنة) العامة للدولة حتى يمكن ان ينجز القطاع الحكومي لأهدافه من خلال برامج محددة .
- (٢) تطبيق نظم محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي لما يمكن ان تقدمه من اساليب وطرق تعمل على تحديد وحدة التكلفة للاعمال والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية وبالتبعية معدلات التنفيذ ، حيث انه يعتبر تحديد وحدات المنتج النهائي للبرنامج حجر الزاوية لعملية تقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية .
- (٣) استحداث ادارة البرامج الحكومية " بوزارة المالية والاقتصاد الوطني " لتختص بتقييم البرامج الحكومية التي اعدتها الوزارات المختلفة على أن يخضع عمل هذه الادارة للتدقيق بواسطة ديوان المراقبة العامة لتحقيق غرضين رئيسيين أولهما مالي يتعلق بالنواحي المالية ، وثانيهما الرقابة المسبقة للبرامج والأنشطة من اجل التحقق من جدوى تلك البرامج . لهذا نوصي باضافة مساندة جديدة لنظام ديوان المراقبة العامة تتيح له القيام بالرقابة السابقة للبرامج
- (٤) أخذ ديوان المراقبة العامة (المراجعين الحكوميين الخارجيين) بالاطلاع العام المقترح للمراجعة الحكومية بصفة عامة ، وكذلك بالاطار المقترح لمراجعة كفاءة وفعالية البرامج الحكومية .

الهوامش :

- (١) تنص المادة السابعة من نظام ديوان المراقبة العامة على أن "يختص الدور بالرقابة اللاحقة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها وكذلك مراقبة كفاءة أموال الدولة المنقولة والثابتة ومراقبة حسن استعمال هذه الأموال والمحافظة عليها" وجوهر هذه المادة بان النظام لم يحد من نطاق عملية المراقبة التي يقوم بها الديوان بالمجال العالي فقط ولكنه ضمنها مجال رقابة كفاءة وفعالية الاداء حيث ان كل مجال يكمل الآخر من أجل الوصول الى الرقابة الشاملة .
- (٢) Pyhr, Peter A., The Zero-Base Approach to Government Budgeting , Public Administration Review, January, February, 1977, p. 3.

- (٣) ضياء الدين عبد الحكيم عوفى الله ، تطوير نظام المعلومات المحاسبية بإدخال نظم التخطيط والبرمجة فى قطاع الادارة الحكومية دراسة علمية عملية ، رسالة دكتوراة فى المحاسبة ، كلية التجارة جامعة الزقازيق ، سنة ١٩٨٥ ، ص ٤٢ .
- (٤) تنعم المادتين السادسة والسابعة من النظام العالى للمملكة العربية السعودية " بان تقوم وزارة المالية والاقتصاد الوطنى بالاشتراك مع ديوان المراقبة العامة بدراسة مشروعات الميزانية المقدمة اليها ومناقشة محتوياتها مع الوزارات والمعالم خلال شهرى شوال وذى القعدة من كل عام تمهيدا لاعداد مشروعات الميزانية العامة للدولة وعرضها على مجلس الوزراء لبحثه خلال شهر ذى الحجة "
- (٥) David Flint , Philosophy And Principles of Auditing , Macmillan Education LTD, London, First Published, 1988, p. 49 .
- (٦) ضياء الدين عبد الحكيم عوفى الله ، مرجع سابق ، ص ١١ .
- (٧) Arnest J. Enthover, " Accounting Systems In Third World Economics ", North-Holland Publishing Company, 1977, p. 58 .
- (٨) دكتور عباس مهدى الشيرازى ، اصول المحاسبة الادارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، سنة ١٩٨١ ، ص ٢٥٠ .
- (٩) دكتور عبد العزيز محمود هلال رجب ، تطوير منهج الموازنة العامة لدولة الكويت ، مجلة الاقتصاد والادارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، العدد الثامن عشر ، رجب ١٤٠١هـ الموافق مايو ١٩٨١ م ، ص ١٥٣ .
- (١٠) Leon E. Hay, Accounting For Governmental And Nonprofit Entities , Richard D. Irwin , Inc. Homewood , Illinois , Sixth Edition, 1980, p. 661-662 .
- (١١) David Flint, Op. Cit, p. 36 .
- (١٢) Ibid., p. 102
- (١٣) عبد الله عبد السلام احمد ، استخدام اسلوب تحليل التكلفة مع العائد نفسى تطوير موازنة مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية " رسالة دكتوراة فى المحاسبة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، سنة ١٩٨٨ م ، ص ١٦٨ - ١٦٩ .
- (١٤) Babunakis Michael, Budget Reform For Government A Comprehensive Allocation And Management System (CAMS), Quorum Books, Westport, Connecticut, London, 1982, p. 130.
- (١٥) عبد الله عبد السلام احمد ، مرجع سابق ، ص ٨٤ - ٨٦ .
- (١٦) H. P. Hatry, et. al., " Practical Program Evaluation for State and Local Government Officials ", The Urban Institute; 1973, pp. 42-46 .

- David Flint, Op. Cit p. 120 . (١٧)
- American Accounting Association, " Statement of Basic Accounting Theory ", Evanston, Illinois, 1966, pp. 10-31 . (١٨)
- Emerson O. Henk, Introduction To Nonprofit Organization Accounting , (١٩)
Kent Publishing Company, Second Edition, 1985, pp. 476-477 .
- دكتور احمد هاشم بحيرى ، نظرية المحاسبة الحكومية ، بدون ناشر ، سنة (٢٠)
١٩٨٥ ، ص ٢٥٨ - ٢٦٠ .
- American Accounting Association, " Report of the Committee On (٢١)
Non-Profit Organization " , Accounting Review, Supplement to , Vol,
XIX, 1975, p. 23 .

أولاً : المراجع العربية

- (١) دكتور احمد هانى بحيرى ، نظرية المحاسبة الحكومية ، بدون ناشر ، سنة ١٩٨٥م .
- (٢) ضياء الدين عبد الحكيم عوض الله ، تطوير نظام المعلومات المحاسبية بادخال نظم التخطيط والبرمجة فى قطاع الادارة الحكومية دراسة علمية عملية ، رساله دكتوراة فى المحاسبة ، كلية التجارة جامعة الزقازيق ، سنة ١٩٨٥م .
- (٣) دكتور عباس مهدى الشيرازى ، أصول المحاسبة الادارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، سنة ١٩٨١م .
- (٤) دكتور عبد العزيز محمود هلال رجب ، تطوير منهج الموازنة العامة لدولة الكويت ، مجلة الاقتصاد والادارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، العدد الثامن عشر ، رجب ١٤٠١هـ الموافق مايو ١٩٨١م .
- (٥) عبد الله عبد الغلام احمد ، استخدام اسلوب تحليل التكلفة مع العائد فى تطوير موازنة مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية " رساله دكتوراة فى المحاسبة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، سنة ١٩٨٨م .

ثانياً : المراجع الاجنبية

- (1) American Accounting Association, " Statement of Basic Accounting Theory", Evanston , Illinois , 1966 .
- (2) American Accounting Association, " Report of the Committee On Non-Profit Organization ", Accounting Review, Supplement to, Vol, XIX, 1975 .
- (3) Arnest J. Enthover, " Accounting Systems In Third World Economics " , North-Holland Publishing Company, 1977 .
- (4) Babunakis Michael, Budget Reform For Government A Comprehensive Allocation And Management System (CAMS), Quorum Books, Westport, Connecticut , London, 1982 .
- (5) David Flint, Philosophy And Principles of Auditing, Macmillan Education LTD, London, First Published, 1988 .
- (6) Emerson O. Henk, Introduction To Nonprofit Organization Accounting , Kent Publishing Company, Second Edition, 1985 .

- (7) H. P. Hatry, et. al., " Practical Program Evaluation for State and Local Government Officials ", The Urban Institute, 1973 .
- (8) Leon E. Hay, Accounting For Governmental And Nonprofit Entities , Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, Sixth Edition, 1980 .
- (9) Pyher, Peter A., The Zero-Base Approach to Government Budgeting , Public Administration Review, January, February, 1977.