

مدى ملائمة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد الإنفاق الحكومي (دراسة استطلاعية من وجهة نظر العاملين بوزارة المالية)

د. حسني رمضان اشتوي
أستاذ مشارك بقسم المحاسبة
جامعة طرابلس
h_shtawi@yahoo.com

د. ناصر ميلاد بن يونس
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة الجامعة
الأسمرية الإسلامية
naser.youns77@gmail.com

أ. عبدالعزيز محمد نوفل
محاضر مساعد بقسم المحاسبة
الجامعة الأسمرية الإسلامية
abdalazeznofi@gmail.com

المتخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملائمة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وكذلك التعرف على مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لاستطلاع آراء مجتمع الدراسة من العاملين بإدارة الميزانية والخزانة وإدارة المراقبين الماليين ومكتب المراجعة الداخلية بوزارة المالية، والبالغ عددهم (77) مفردة، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، فقد اعتمد الباحثون أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع (77) استبانة وكانت عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (61) استبانة، وبعد التحليل الإحصائي ثم التوصل إلى عدة نتائج أهمها: إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي غير ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء، إن موازنة البرامج والأداء تساهم وبشكل فعال في ترشيد الإنفاق الحكومي، وبناء على نتائج الدراسة قام الباحثون بتقديم عدة توصيات ومن أهمها: العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلاءم وتطبيق موازنة البرامج والأداء، العمل على تطوير كفاءة العاملين بالوحدات الحكومية من خلال إقامة الدورات وورش العمل في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي، الوحدات الحكومية، موازنة البرامج والأداء، الإنفاق الحكومي.

مقدمة:

للموازنة العامة أهمية كبيرة للدولة كونها أداة من الأدوات الرئيسية لتحقيق الأهداف بصفة عامة والأهداف الاقتصادية بصفة خاصة، حيث أنها تعمل على ترشيد الإنفاق والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. ونتيجة لاستخدام أسلوب موازنة البنود والاعتمادات لإعداد الموازنة العامة في ليبيا، ولوجود العديد من العيوب والانتقادات بهذا الأسلوب، أصبحت الحاجة ملحة للبحث عن أساليب جديدة تعالج العيوب الموجهة للأسلوب التقليدي والتي لجأت العديد من الدول لاستخدام إحدى هذه الأساليب والذي يتناسب مع أنظمتها المحاسبية ومن بين هذه الأساليب موازنة البرامج والأداء، إلا أن هذه الأساليب تتطلب أنظمة محاسبية متطورة تضمن تحقيق الأهداف الرئيسية لهذه الأساليب، ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة للبحث فيما إذا كان النظام المحاسبي

المطبق في الوحدات الحكومية الليبية ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وكذلك الوقوف على مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي.

الدراسات السابقة:

- دراسة (محمود، 2021) هدفت الدراسة لبيان أثر كفاءة النظام المحاسبي في تطبيق موازنة البرامج والأداء وعملية ضبط الإنفاق العام، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي و التحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب أداة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في العاملين بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي بولاية الخرطوم، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود علاقة طردية بين كفاءة النظام المحاسبي وضبط الإنفاق العام بالوحدات الحكومية، وجود علاقة بين التخطيط الاستراتيجي لموازنة البرامج والأداء وضبط الإنفاق العام بالوحدات الحكومية.

- دراسة (أوبكر، وآخرون، 2020) هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية التحول لموازنة البرامج والأداء لتحسين وتفعيل دور الرقابة المالية في ليبيا، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب قائمة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة والمتمثلة في مدراء إدارات المحاسبة ورؤساء الأقسام والمراجعين الداخليين والموظفين بديوان المحاسبة الليبي بطرابلس، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: النظام المحاسبي الحالي غير ملائم للتحول لموازنة البرامج والأداء، لا تتوفر معايير ومؤشرات قياس الأداء المالي وغير المالي للتحول إلى لموازنة البرامج والأداء في ليبيا.

- دراسة (الربيعي، 2019) هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم موازنة البرامج والأداء ومنهجية تطبيقها، والتعرف على الفوائد والمزايا المتحققة من تطبيق موازنة البرامج والأداء، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب قائمة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في (40) رئيس قسم و موظف بالأقسام المالية والرقابة الإدارية والتخطيط والتطوير في جامعة بابل، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: ان النظام المحاسبي القائم حاليا غير ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء إن المبررات والميزات العلمية والتنظيمية التي تحققها موازنة البرامج والأداء تخلق حاجة ملحة للبحث والتطوير لإيجاد الوسائل التي تساهم في إيجاد أرضية ملائمة لتطبيقها.

- دراسة (خليل، 2019) هدفت الدراسة إلي اعتماد موازنة البرامج والأداء كمنهاج للوصول الي الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واقتراح إطار يسهل الانتقال لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية، واستخدمت الدراسة أسلوب قائمة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: استخدام معلومات الأداء في الموازنة يمكن من صنع قرارات تساهم في تحقيق أهداف الموازنة بتحسين كفاءة التخصيص والانضباط المالي الكلي، تطبيق موازنة البرامج والأداء يحتاج نظام محاسبي يوفر تكلفة المخرجات التي تستخدم للربط بين الموارد والنتائج.

دراسة (سلطان، ومحمد، 2018) هدفت الدراسة إلى التعرف على المتطلبات الأساسية لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وكذلك التعرف على دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، واعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب أداة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: أن لأسلوب موازنة البرامج والأداء القدرة على معالجة الكثير من نواحي القصور في الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة والمتمثلة في الهدر المالي الذي أصبح صفة ملازمة للإنفاق الحكومي، تمتلك الدوائر الحكومية في إقليم كردستان مقومات الانتقال إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء.

- دراسة (الأزرق، وجهان، 2018) هدفت الدراسة الي التعرف على مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوزارات الحكومية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب أداة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج من أبرزها: لا يمكن تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوزارات الحكومية الليبية وذلك لعدة اسباب منها(مستوى الجانب المعلوماتي لا يساهم بشكل فعال في تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوزارات الحكومية، عدم توفر المقومات الفنية اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء، إن مستوى الإدراك والرغبة والقناعة لدى المسؤولين بأهمية موازنة البرامج والأداء المتوفرة حالياً لا تساعد على تطبيق موازنة البرامج والأداء).

- دراسة (أبوخريص، وبعرة، 2018) هدفت الدراسة إلى التعرف على المتطلبات الضرورية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء، وكذلك التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، واعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب قائمة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في المحاسبين في الدوائر المالية الرئيسية في وزارة المالية ووزارة التخطيط، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: إن موازنة البرامج والأداء تعمل على الرقابة الفعلية من خلال التأكد من تحقيق الأهداف التي ينشأ من أجله الاعتماد، إن موازنة البرامج والأداء تعمل على تحقيق أهداف الحكومة من خلال التأكد من الإنفاق الفعلي وتقييم الأداء الذي تم ومقارنة الفعلي بالمستهدف وتحديد الانحراف ومعالجته، افتقار النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا إلى معايير واضحة تحتكم إليها في مرحلتي القياس والإفصاح.

دراسة(اللوقة، 2016) هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، واعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب أداة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في المحاسبين الحكوميين ورؤساء الأقسام ومدراء الدوائر والمدراء العاملين في وزارة المالية الفلسطينية والبالغ عددهم 109، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن تطبيق موازنة البرامج والأداء في النظام المحاسبي الحكومي يحتاج لوجود نظام يوفر المعلومات الكافية عن

الأنشطة التي تقوم بها، إتباع أساس الاستحقاق الكامل يوفر المعلومات التي تحدد المبالغ المالية اللازمة لتغطية الخدمات المقدمة بما يتوافق مع حاجة الدولة.

دراسة(ماضي، ومجد، 2014) هدفت الدراسة إلى التعرف على العائد الحقيقي من تطبيق موازنة البرامج والأداء على مشاريع الحكومة المحلية والاستخدام الأمثل في توزيع الموارد بكفاءة وترشيد الإنفاق الحكومي، واعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: إن استخدام موازنة البرامج والأداء يزود متخذي القرار بالمعلومات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بالمهام المنوطة بها وتحقيق الأهداف، إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يوضح ما على الحكومة من التزامات وعلى أساس ذلك يتم وضع الخطط الخاصة بالتدفق النقدي لتسديد هذه الالتزامات المترتبة على الحكومة.

- دراسة (عثمان، 2011) هدفت الدراسة إلى تطوير الموازنة العامة المستخدمة في القطاع الحكومي الفلسطيني بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية الفلسطينية وتحقيق الرقابة على المال العام والمساعدة على قياس الأداء الحكومي، واعتمدت الدراسة على المنهجين الاستقرائي والميداني، واستخدمت الدراسة أسلوب أداة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في العاملون ومدراء الدوائر ورؤساء الأقسام والمحاسبين العاملون في إدارات الموازنة والوحدات الحسابية في وزارات السلطة الفلسطينية، وأعضاء لجنة الموازنة والتشريع، وكذلك المحاسبين في بعض المؤسسات المالية والأجنبية الممثلة للدول المانحة والمهتمة بتطوير النظام المالي الحكومي الفلسطيني، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي القائم على تطبيق الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنات وتطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي لا يوفر المعلومات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بمهامها، إن موازنة البرامج والأداء تعتبر صورة من صور إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية لما تحققه من المساءلة والمحاسبة كنظام رقابي فعال وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة وترشيد اتخاذ القرارات.

-دراسة(حسين، 2011) هدفت الدراسة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً ليفي بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء، واعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: إن موازنة البرامج والأداء لها دور مهم في عملية ترشيد الإنفاق من خلال قياس تكلفة البرامج والعمل على تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة، لا يفى النظام المحاسبي الحكومي المطبق والقائم على الأساس النقدي والخالي من بيانات التكلفة بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.

دراسة (وشاح، 2008) هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية، واعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب أداة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في رؤساء الاقسام بالدوائر المالية والرقابية والإدارية للذين لهم علاقة بالنظام المحاسبي، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات

الفلسطينية يشوبه العديد من أوجه القصور التي تجعله غير قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على اتساع المهام التي تقوم بها السلطة الوطنية، لا تتلاءم الأسس والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي متطور وذلك بسبب مركزية النظام المحاسبي واتباع الأساس النقدي، النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية غير قادر على ضمان ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة وتوفير نظام جيد للرقابة.

- دراسة (غنام، 2006) هدفت الدراسة الي تطوير أسلوب إعداد الموازنة في فلسطين لتحقيق الرقابة على الأداء، وكذلك تقديم إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستنتاجي، واستخدمت الدراسة أسلوب قائمة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: ان استخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة وتساهم في دعم آليات الرقابة والمسؤولية على الانحرافات وتقييم النتائج، إن تطبيق أساس الاستحقاق كإحدى متطلبات تطبيق موازنة البرامج الأداء يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في ضبط عملية تحصيل الإيرادات والمصروفات حيث سيتم الربط بين الإنفاق الفعلي للبرامج مع وحدات الإنتاج لكل برنامج سواء تم الإنفاق أم لا الأمر الذي ينعكس على زيادة كفاءة تحصيل الإيرادات، تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى ربط الإنفاق بالمسؤوليات الإدارية المختلفة من خلال البرامج مما يؤدي إلى ضبط حجم الإنفاق والوقوف بدقة على اتجاهاته.

ومن خلال عرض ملخصات جهود الباحثين فإن الدراسة الحالية تتشابه مع الدراسات السابقة في المجال الخاص بالدراسة وهو النظام المحاسبي وتطبيق موازنة البرامج والأداء، حيث أن هذه الدراسة تعتبر مكملة في أهدافها لما عرض من أهداف، وقد تم الاستفادة من الدراسات السابقة في إثراء الجانب النظري للدراسة وبناء أداة جمع البيانات وتطويرها، وكذلك إستقاء الباحثون من الدراسات السابقة في مناقشة نتائج الدراسة الحالية ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة.

3-مشكلة الدراسة:

تعتبر موازنة البرامج والأداء أداة مالية واقتصادية تترجم الخطط وتعمل على تحقيق الأهداف من خلال التخصيص الأمثل للموارد وفقاً للبرامج والأنشطة الموضوعة للحصول على نتائج ومخرجات تحقق قيمة إضافية للمجتمع استناداً لمؤشرات ومعايير قياسية محددة لكل برنامج (محمود، 2021، ص2).

وتعتبر موازنة البرامج والأداء صورة من صور إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية، وذلك لما تحققه من المساءلة والمحاسبة كنظام رقابي فعال وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة وترشيد اتخاذ القرارات، وكذلك لما لها من دور مهم في عملية ترشيد الإنفاق من خلال قياس تكلفة البرامج والعمل على تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما أكدته دراسة (عثمان، 2011)، ودراسة (حسين، 2011).

وانطلاقاً من العلاقة المباشرة والتبادلية بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي من خلال مقوماته الفنية والأسس والنظريات التي يرتكز عليها يجب أن يلاءم النظام المحاسبي أساليب اعداد نظام الموازنات، وخصوصاً موازنة البرامج والأداء (حسين، 2011، ص126)، ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة للإجابة على التساؤلات الآتية:

التساؤل الأول: ما مدى ملائمة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء؟

التساؤل الثاني: ما مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي؟

4- أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحقيق الاهداف الآتية:

الهدف الأول: التعرف على مدى ملائمة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

الهدف الثاني: التعرف على مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي.

5- فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة ثم صياغة الفرضيتين الآتيتين:

الفرضية الأولى: النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

الفرضية الثانية: تساهم موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي.

6- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تتناوله وهو موضوع النظام المحاسبي ومدى ملائمته لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها في كونها ستفيد متخذي القرار في وزارة المالية في ليبيا بما يتكشف من نتائج، كما ستساهم الدراسة في إثراء المعرفة العلمية لهذا النوع من الدراسات في مجال العلوم الاقتصادية، وايضاً ستساهم في فتح مجالات البحث العلمي في هذا الموضوع من خلال ما ستوفره هذه الدراسة من معلومات تساعد الباحثين والمهتمين بموضوع الدراسة.

7- حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على دراسة موضوع مدى ملائمة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد الإنفاق الحكومي.

الحدود المكانية والبشرية: تتمثل الحدود المكانية في وزارة المالية واداراتها المختلفة والتي مقرها الرئيسي مدينة طرابلس، أما الحدود البشرية فتتضمن في بعض العاملين بوزارة المالية وهم (المراقبون الماليون، المراجعون الداخليون، مدراء الادارات، رؤساء الأقسام).

الحدود الزمنية: إن الفترة الزمنية التي تم إجراء الدراسة بها وتوزيع الاستبيان تمثلت في شهري يونيو ويوليو من سنة 2021.

8-منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، وشبكة المعلومات الدولية الإنترنت كمصادر ثانوية لجمع المعلومات، ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة استخدم الباحثون أسلوب قائمة الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة.

الجانب النظري:

تعريف النظام المحاسبي الحكومي:

هو مجموعة من القواعد والاجراءات المحاسبية والتي تستخدم مجموعه من المستندات والسجلات بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات والمعلومات المالية لمتخذي القرار (وشاح، 2008، ص18).

خصائص النظام المحاسبي الحكومي:

يرى خبراء الأمم المتحدة إن النظام المحاسبي الحكومي الجيد كنظام لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لا اتخاذ القرارات ورسم البيانات والتحليل والتقويم كأداة لخدمة أغراض الإدارة الأخرى يجب ان يتضمن الخصائص التالية (حسين، 2011، ص130):

- 1-أن ينسجم مع السلطات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة.
- 2-أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي بصورة تحقق التكامل بينها لإظهار مدي التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.
- 3-يجب ان يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.
- 4-أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة علي الأموال والبرامج والإجراءات وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
- 5-أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات الخارجية .
- 6-أن يسهل اظهار وعرض النتائج الخاصة بالبرامج الحكومية.
- 7-أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بصورة مادية ومالية.

متطلبات تطوير كفاءة النظام المحاسبي الحكومي

تعتمد كفاءة النظام المحاسبي علي الطرق والأساليب المحاسبية التي يعتمدها في معالجة البيانات المتعلقة بالعمليات المالية والتي تمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية ، ويمكن تطوير النظام المحاسبي الحكومي علي مستوي الوحدة الحكومية من خلال (السقا، والسندي، 2010، ص146-144):

1- استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن عمليات الوحدة الحكومية:

تتبع الوحدات الحكومية أسس محاسبية مختلفة من بينها الأساس النقدي والذي علي الرغم من إنه يتسم بالوضوح والبساطة إلا أن التداخل في قياس نتائج الأعمال من سنة لأخرى لا يصلح للمقارنة بين السنوات ولا يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الخدمات والأنشطة المختلفة، وقد أدى ذلك الي تحول أغلب الدول إلى استخدام أساس الاستحقاق ألا أن هذا التحول كان حذراً مما أدى الي ظهور الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل.

كما يفضل نظام المحاسبة القومية الصادر عن الامم المتحدة استخدام أساس الاستحقاق لأن استخدامه يتفق تماماً مع الطريقة التي تعرف بها الأنشطة والتدفقات الاقتصادية الأخرى في النظام ويسمح بتقويم ربحية الأنشطة المنتجة بدون التأثير بحالات التعجيل والتأخير في التدفقات النقدية.

2- تطبيق محاسبة التكاليف:

هناك من يقلل من أهمية استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية إلا ان هذا الرأي لا يتفق مع المفهوم الاقتصادي القائل بأن الموارد محدودة وأن الاستخدامات في الغالب غير محدودة.

موازنة البرامج والأداء:

تعرف موازنة البرامج والأداء بأنها:

مجموعه من الأهداف المقررة علي أجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال فترة زمنية مقبله بعد تفصيلها تبعاً للبرامج والأنشطة والجهود اللازمة لهذا التحقيق مع تحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برامج ونشاط وتحديد معايير لإنجاز وقياس الكفاءة (محمود، 2021، ص24).

أسباب التحول إلي موازنة البرامج والأداء:

إن نقطة التحول في أهداف الموازنة العامة من موازنة البنود الي موازنه البرامج والأداء بدأت عند دخول الأساليب العلمية في مجال الإدارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفعالية وفقاً لخطة الحكومة، وقد برزت الدعوة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1949، وبدأ العمل فيها عام 1959، وتم انتقل تطبيقها إلى باقي دول العالم وتبني هذا التوجه بشكل أساسي هيئة الامم المتحدة ويمكن القول بأن أسباب التحول تكمن فيما يلي (محمود، 2021، ص35:34):

- 1- إدخال أساليب الإدارة العلمية في المجال الحكومي.
 - 2- ظهور أنظمه وأجهزة للرقابة المالية منفصل عن جهاز الموازنة العامة.
 - 3- إمكانية إحكام الرقابة علي عمليات البيع والشراء الحكومية.
 - 4- محدودية موارد الدولة، حيث تعاني الدول من مصادر دخول محدودة .
 - 5- الرغبة في التركيز بدرجة أكبر علي المخرجات والنتائج بدلاً من التركيز علي المدخلات
- مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي:**

تبرز مساهمة موازنة البرامج والأداء في معالجة نواحي القصور التي تكثف أداء الجهاز الحكومي والمتمثلة في الهدر المالي الذي اصبح صفة ملازمة لتنفيذ الأنشطة التي تتطوي عليها الموازنة التقليدية وذلك من خلال ايجاد مبررات منطقية للإنفاق الحكومي على أن يرافق تطبيق موازنة البرامج والأداء خطه اقتصادية وسياسية واجتماعية يسبقها تهيئة المستلزمات اللازمة من كوادر بشرية يمكنها أستعاب أسس موازنة البرامج والأداء، فضلاً عن تعديل النظام المحاسبي الحكومي ليتلاءم ومتطلبات الرقابة والتقييم التي تهدف موازنة البرامج والأداء إلى تحقيقها. إذ أن إدخال أساس الاستحقاق ونظم محاسبة التكاليف والعمل بمفهوم التكلفة/ العائد من شأنه أن يحدد تكلفة الأنشطة المختلفة ضمن البرنامج بشكل علمي مدروس الأمر الذي يضع القائمين على التنفيذ أمام مسؤولية الالتزام بحدود النفقات المخصصة وعدم إمكانية تجاوزها ومن ثم تحقيق الكفاية الإنتاجية التي تصب أخيراً في معالجة ظاهرة الإسراف في النفقات (سلطان، محمد، ص 379-380).

الدراسة الميدانية:

أداة جمع البيانات اللازمة للدراسة:

استخدم الباحثون أداة الاستبيان لتحقيق أهداف الدراسة فقاموا بتصميم استمارة استبيان من خلال الاستقادة من مجموعة من الدراسات السابقة دراسة(سلطان، ومحمد، 2018)، ودراسة(أبو خريص، وبعرة، 2018)، ودراسة (أبو بكر، وآخرون، 2020)، واشتملت على البيانات الشخصية للمستهدفين والمتمثلة المؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، والمشاركة في المؤتمرات والندوات بمجال تطبيق موازنة البرامج والأداء. كما اشتمل الاستبيان على محورين أساسيين وهما:

المحور الأول: مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء؛ وتكون المحور من (5) عبارات.

المحور الثاني: مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي؛ وتكون المحور من (6) عبارات.

التحليل الإحصائي ومعالجة البيانات:

استخدم الباحثون الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (غير موافق بشدة) ودرجتان للإجابة (غير موافق) وثلاث درجات للإجابة (محايد)

وأربع درجات للإجابة (موافق) وخمس درجات للإجابة (موافق بشدة)، وقد تم تحديد درجة الموافقة لكل فقرة من فقرات الاستبيان ولكل محور من مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول فئة المقياس الخماسي، وحسب طول فئة المقياس من خارج قسمة (4) على (5).

جدول (1) ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5
طول الفئة	1 إلى أقل من 1.8	1.8 إلى أقل من 2.6	2.6 إلى أقل من 3.4	3.4 إلى أقل من 4.2	4.2 إلى 5
درجة الموافقة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

أساليب التحليل الإحصائي للبيانات:

نحتاج في بعض الأحيان إلى حساب بعض المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في وصف الظاهرة من حيث القيمة التي تتوسط القيم أو تنزع إليها القيم، ومن حيث التعرف على مدى تجانس القيم التي يأخذها المتغير، وأيضا ما إذا كان هناك قيم شاذة أم لا. والاعتماد على العرض البياني وحدة لا يكفي، لذا بحاجة لعرض بعض المقاييس الإحصائية التي يمكن من خلالها التعرف على خصائص الظاهرة محل البحث، وكذلك إمكانية مقارنة ظاهرتين أو أكثر، ومن أهم هذه المقاييس مقاييس النزعة المركزية والتشتت، وقد تم استخدام الأتي :

- **التوزيعات التكرارية:** لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة ويعطي صورة أولية عن إجابة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المختلفة.
- **المتوسط الحسابي:** يستعمل لتحديد درجة تركز إجابات المبحوثين عن كل محور، حول درجات المقياس، وذلك لمعرفة مدى توفر متغيرات كل محور من محاور الدراسة.
- **المتوسط الحسابي المرجح:** لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة من فقرات المقياس وفق مقياس التدرج الخماسي.
- **الانحراف المعياري:** يستخدم الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي.
- **معامل الارتباط :** لتحديد العلاقة بين كل محور من محاور الاستبيان وإجمالي الاستبيان.
- **معامل الفا كرونباخ:** لتحديد الثبات في أداة الدراسة (الاستبيان)
- **اختبار التوزيع الطبيعي:** لتحديد فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا .
- **اختبار (One Sample T-Test):** لتحديد معنوية الفروق بين متوسط الاستجابة للفقرة أو المحور مع متوسط القياس (3).

صدق فقرات الاستبيان : وتم ذلك من خلال:

أولاً: صدق المحكمين

حيث إن صدق المحكمين يعد من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها. وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملاحظات التي قدمت من قبل المحكمين.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي

أ. مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء .

جدول (2) معاملات الارتباط بين عبارات محور "مدى ملائمة النظام المحاسبي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء" وإجمالي المحور

ت	العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	يوفر النظام المحاسبي الحالي المعلومات الملائمة في الوقت المناسب	**0.718	0.000
2	يتوفر الكادر الوظيفي المؤهل لتطبيق موازنة البرامج والأداء	**0.823	0.000
3	النظام المحاسبي الحكومي المعتمد على الأساس النقدي لا يحمل السنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية	**0.851	0.000
4	النظام المحاسبي الحالي يتسم بالمرونة الكافية لتطبيق الاجراءات والمعالجة المناسبة	**0.542	0.000
5	النظام المحاسبي الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة لقياس الأداء	**0.720	0.000

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (2) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء وإجماليه لذا فإن هذه العبارات صادقة لما وضعت.

ب. مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي

جدول (3) معاملات الارتباط بين عبارات محور "مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي" وإجمالي المحور

ت	العبارة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	تساهم موازنة البرامج والأداء في سهولة تحديد التضخم في حجم الإنفاق	*0.319	0.012
2	تساهم موازنة البرامج والأداء في الرقابة الفعالة على النفقات في المؤسسات العامة	**0.807	0.000
3	تساهم موازنة البرامج والأداء في تحليل الانحرافات والوقوف على اسبابها والمسؤولين عنها	**0.861	0.000
4	تساهم موازنة البرامج والأداء في ربط الإنفاق بمراكز المسؤولية التي تتولى مهمة تنفيذ البرامج المخططة	**0.855	0.000
5	تساهم موازنة البرامج والأداء في تخصيص الموارد البشرية والمادية على البرامج والانشطة ذات الأولوية	**0.760	0.000
6	تساهم موازنة البرامج والأداء في ضبط الإنفاق الحكومي وعدم تجاوزه للمستويات المحددة له	**0.744	0.000

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

لقد بينت النتائج في الجدول (3) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي وإجماليه لذا فإن هذه العبارات صادقة لما وضعت.

ثالثاً: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

جدول (4) معامل الارتباط بين محاور الدراسة وإجمالي الاستبيان

ت	المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	مدى ملائمة النظام المحاسبي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء	5	**0.815	0.000
2	مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي	6	**0.781	0.000

** القيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01

لقد بينت النتائج في الجدول (4) أن قيم معامل الارتباط بين إجمالي الاستبيان ومحور (مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء) (0.815) وبين إجمالي الاستبيان ومحور (مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي) (0.781)، وكانت قيم الدلالة الإحصائية دالة إحصائياً حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من (0.05).

الثبات:

وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات بطريقة معامل ألفا كرونباخ حيث إن معامل ألفا يزيدنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وأن قيمة معامل ألفا للثبات تعد مقبولة إذا كانت (0.6) و أقل من ذلك تكون منخفضة (Sekaran، 2003)، ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام استمارات البالغ عددها (61) استمارة، وقد بينت النتائج في الجدول رقم (5) أن قيم معامل ألفا لثبات محور (مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء) (0.764)، ولمحور (مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي) (0.802)، ولإجمالي الاستبيان (0.787)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

جدول (5) يوضح معامل الفاكرونباخ للثبات

ت	العبارات	عدد الفقرات	معامل ألفا
1	مدى ملائمة النظام المحاسبي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء	5	0.764
2	مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي	6	0.802
	إجمالي الاستبيان	11	0.787

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بإدارة الميزانية والخزانة وإدارة المراقبين الماليين ومكتب المراجعة الداخلية بوزارة المالية، والبالغ عددهم (77) مفردة، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، فقد اعتمد الباحثان أسلوب المسح الشامل، فقاما بتوزيع (77) استمارة واستردا منها (61) استمارة، صالحة للتحليل، كما مبين في الجدول رقم (6).

جدول (6) يبين عدد الاستثمارات الموزعة والفاقد منها والاستثمارات الصالحة للتحليل

الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المفقودة	نسبة الاستثمارات المفقودة	الاستثمارات الغير صالحة	نسبة الاستثمارات الغير صالحة	الاستثمارات الصالحة	نسبة الاستثمارات الصالحة
77	16	%20.78	0	%0	61	%79.22

عرض وتحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة:

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية

جدول (7) توزيع المستهدفين حسب البيانات الشخصية

المؤهل العلمي	توزيع المستهدفين حسب البيانات الشخصية					
	دبلوم متوسط	دبلوم عالي	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	المجموع
العدد	5	13	27	11	5	61
النسبة %	%8.2	%21.3	%44.3	%18	%8.2	%100
التخصص	توزيع المستهدفين حسب التخصص					
	محاسبة	إدارة أعمال	تمويل ومصارف	أخرى	المجموع	
العدد	39	10	4	8	61	
النسبة %	%63.9	%16.4	%6.6	%13.1		%100
المسمى الوظيفي	توزيع المستهدفين حسب المسمى الوظيفي					
	مراقب مالي	مدير مالي	مراجع داخلي	محاسب	أخرى	المجموع
العدد	6	4	8	30	13	61
النسبة %	%9.8	%6.6	%13.1	%49.2	%21.3	%100
سنوات الخبرة	توزيع المستهدفين حسب سنوات الخبرة					
	أقل من 5 سنوات	5- أقل من 10 سنوات	10- أقل من 15 سنة	15 سنة فأكثر	المجموع	
العدد	5	13	11	32	61	
النسبة %	%8.2	%21.3	%18	%52.5		%100
المشاركات بالمؤتمرات والندوات	توزيع المستهدفين حسب المشاركات بالمؤتمرات والندوات					
	لا يوجد	مشاركة واحدة	مشاركتان	3 مشاركات فأكثر	المجموع	
العدد	37	8	11	5	61	
النسبة %	%60.7	%13.1	%18	%8.2		%100

بينت النتائج في الجدول (7) أن غالبية أفراد العينة وبنسبة بلغت (44.3%) من حملة المؤهل الجامعي "البكالوريوس"، و(13) مستهدفاً وما نسبته (21.3%) يحملون مؤهل الدبلوم العالي، و(11) مستهدفاً وما نسبته (18%) من حملة المؤهل العالي "الماجستير"، و(5) مستهدفين وما نسبته (8.2%) يحملون المؤهل العالي "الدكتوراه"، و(5) مستهدفين وبنفس النسبة يحملون مؤهل الدبلوم المتوسط.

وفيما يتعلق بالتخصص العلمي؛ فقد بينت النتائج في الجدول رقم (7) أن غالبية أفراد العينة وبنسبة بلغت (63.9%) متخصصين في مجال المحاسبة، و(10) مستهدفين وما نسبته (16.4%) متخصصين في مجال

إدارة الأعمال، و(4) مستهدفين وما نسبته (6.6%) متخصصين في مجال التمويل والمصارف، و(8) مستهدفين وما نسبته (13.1%) كانت لهم تخصصات أخرى غير التي تم ذكرها.

وفيما يخص المسمى الوظيفي؛ فقد بينت النتائج في الجدول المشار إليه أعلاه أن غالبية أفراد العينة وبنسبة بلغت (49.2%) من المحاسبين، و(8) مستهدفين وما نسبته (13.1%) من المراجعين الداخليين، و(6) مستهدفين وما نسبته (9.8%) من المراقبين الماليين، و(4) مستهدفين وما نسبته (6.6%) يشغلون منصب "مدير مالي"، و(13) مستهدفاً وما نسبته (21.3%) يشغلون وظائف أخرى غير التي تم ذكرها.

وبالنسبة لعدد سنوات الخبرة، بينت النتائج أن غالبية أفراد العينة وبنسبة بلغت (52.5%) لهم خبرة (15) سنة فأكثر، في حين أن (13) مستهدفاً وما نسبته (21.3%) تراوحت خبرتهم ما بين (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات، و(11) مستهدفاً وما نسبته (18%) خبرتهم تراوحت ما بين (10) سنوات إلى أقل من (15) سنة، و(5) مستهدفين وما نسبته (8.2%) لهم خبرة أقل من (5) سنوات.

وأخيراً فيما يتعلق بعدد المشاركات في المؤتمرات والندوات في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء؛ فقد بينت النتائج في الجدول المشار إليه أعلاه أن غالبية أفراد العينة وبنسبة بلغت (60.7%) لم يسبق لهم المشاركة في أي مؤتمر أو ندوة في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء، في حين أن (11) مستهدفاً وما نسبته (18%) كانت لهم مشاركتان بهذا المجال، و(8) مستهدفين وما نسبته (13.1%) كانت لهم مشاركة واحدة، و(5) مستهدفين وما نسبته (8.2%) قد شاركوا بعدد (3) مشاركات فأكثر في المؤتمرات والندوات المتعلقة بمجال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

أختبار التوزيع الطبيعي (Normal test)

للتحقق من فرضيات الدراسة، ولتحديد فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي سيتم استخدام اختبار كولمجروف سميرونوف، فإذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من (0.05) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وعند ذلك نستخدم الاختبارات البارامترية، وإذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي نستخدم الاختبارات اللابارامترية.

جدول (8) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الدلالة الإحصائية للاختبار
ملائمة النظام الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء	2.39	0.884	0.176
مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي	3.58	0.684	0.11

أظهرت النتائج في الجدول رقم (8) أن قيم الدلالة الإحصائية (P-value) للبيانات تساوي (0.176) ، و(0.11)، وهي أكبر من 0.05 وتشير إلى إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لذا سيتم استخدام الاختبار التائي (One Sample T-Test) للتحقق من فرضيات الدراسة.

اختبار الفرضيات

لتحديد درجة الإتفاق على كل فقرة من فقرات الاستبيان وعلى إجمالي كل محور من محاور الإستبيان، تم استخدام اختبار (One Sample T-Test)، فتكون الدرجة مرتفعة (أفراد العينة متفقين على محتوى الفقرة) اذا كانت قيمة متوسط الاستجابة للفقرة أكبر من قيمة متوسط القياس (3) وقيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) وبالتالي قبول الفرضية، وتكون الدرجة منخفضة (أفراد العينة غير متفقين على محتوى الفقرة) اذا كانت قيمة متوسط الاستجابة للفقرة أقل من قيمة متوسط القياس (3) وكانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) وبالتالي رفض الفرضية، وتكون الدرجة متوسطة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05 بغض النظر عن قيمة متوسط الاستجابة ومن ثم رفض الفرضية.

الفرضية الأولى: النظام المحاسبي الحالي ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء

جدول (9) يوضح الوصف الإحصائي ونتائج اختبار (T-Test) لمحور ملائمة النظام المحاسبي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء

ت	الفقرة	التكرار والنسبة	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	متوسط	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية P-value	درجة الموافقة
1	يوفر النظام المحاسبي الحالي المعلومات الملائمة في الوقت المناسب	ك	42	11	7	0	1.48	0.000	منخفضة
		%	68.9	18.0	11.5	0	1.6		
2	يتوفر الكادر الوظيفي المؤهل لتطبيق موازنة البرامج والأداء	ك	5	31	6	16	2.69	0.031	منخفضة
		%	8.2	50.8	9.8	26.2	4.9		
3	النظام المحاسبي الحكومي المعتمد على الأساس النقدي لا يحمل السنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية	ك	8	24	9	17	2.72	0.065	متوسطة
		%	13.1	39.3	14.8	27.9	4.9		
4	النظام المحاسبي الحالي يتسم بالمرونة الكافية لتطبيق الاجراءات والمعالجة المناسبة	ك	4	25	11	17	2.87	0.357	متوسطة
		%	6.6	41.0	18.0	27.9	6.6		
5	النظام المحاسبي الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة لقياس الأداء	ك	5	33	7	15	2.57	0.002	منخفضة
		%	8.2	54.1	11.5	24.6	1.6		
	أجمالي المحور					2.39	0.884	0.000	منخفض

من الجدول رقم (8) تبين إن متوسطات الاستجابة لفقرات محور مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء؛ تراوحت ما بين (1.48) إلى (2.87)، لذا فإن درجة الإتفاق كانت متوسطة على فقرتين من فقرات هذا المحور ومنخفضة على (3) فقرات، ولتحديد مدى ملائمة النظام المحاسبي

الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء، فإن النتائج في الجدول رقم (9) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (2.39) وهو أقل من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.61)، ولتحديد معنوية هذا الفرق فإن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي صفرًا وهي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى إن مستوى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء كان منخفضاً، وهذا يتفق مع ما آلت إليه دراسة (الربيعي، 2019) حيث جاء من ضمن نتائجها أن النظام المحاسبي القائم حالياً غير ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وايضاً يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (خليل، 2019) والتي جاء من ضمن نتائجها إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يحتاج نظام محاسبي يوفر تكلفة المخرجات التي تستخدم للربط بين الموارد والنتائج، وكذلك يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (اللوقة، 2016) حيث أكدت على أن النظام المحاسبي الحكومي يحتاج لوجود نظام يوفر المعلومات الكافية عن الأنشطة التي تقوم بها، وكذلك دراسة (عثمان، 2011) والتي جاء من ضمن نتائجها إن النظام المحاسبي الحكومي القائم على تطبيق الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنات وتطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي لا يوفر المعلومات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بمهامها، وايضاً يتفق مع ما أكدت عليه دراسة (وشاح، 2008) والتي أكدت على أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً يشوبه العديد من أوجه القصور التي تجعله غير قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على إتساع المهام التي تقوم بها هذه الوحدات، إن الأسس والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي لا تتلاءم مع متطلبات وجود نظام محاسبي متطور وذلك بسبب مركزية النظام المحاسبي وإتباع الأساس النقدي، وايضاً يتفق مع ما آلت إليه دراسة (أوبكر، وآخرون، 2020) والتي أكدت على أن النظام المحاسبي الحالي غير ملائم للتحويل لموازنة البرامج والأداء، ولا تتوفر معايير ومؤشرات قياس الأداء المالي وغير المالي للتحويل إلى لموازنة البرامج والأداء في ليبيا، وكذلك دراسة (الأزرق، وجهان، 2018) التي جاء من ضمن نتائجها لا يمكن تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوزارات الحكومية الليبية وذلك لعدة اسباب منها (مستوى الجانب المعلوماتي لا يساهم بشكل فعال في تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوزارات الحكومية)، ودراسة (حسين، 2011) والتي أكدت على أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق والقائم على الأساس النقدي والخالي من بيانات التكلفة لا يفي بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء لذا يتم رفض الفرضية الأولى " النظام المحاسبي الحالي ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء"، وقبول نقيضها.

الفرضية الثانية: تساهم موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي

من الجدول رقم (9) تبين أن متوسطات الاستجابة لفقرات محور مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، تراوحت ما بين (3.11) إلى (3.77)، لذا فإن درجة الإتفاق كانت متوسطة على فقرة واحدة من فقرات هذا المحور وهي (تساهم موازنة البرامج والأداء في سهولة تحديد التضخم في حجم الإنفاق)، ومرتفعة على جميع فقرات هذا المحور، ولتحديد مدى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، فإن

النتائج في الجدول رقم (9) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (3.59) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.59)، ولتحديد معنوية هذا الفرق فإن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي صفرًا وهي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى إن مستوى مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي كان مرتفعاً، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (محمود، 2021) التي جاء من ضمن نتائجها وجود علاقة بين التخطيط الاستراتيجي لموازنة البرامج والأداء وضبط الإنفاق العام بالوحدات الحكومية، ودراسة (سلطان، ومحمد، 2018) والتي أكدت على أن لأسلوب موازنة البرامج والأداء القدرة على معالجة الكثير من نواحي القصور في الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة والمتمثلة في الهدر المالي الذي أصبح صفة ملازمة للإنفاق الحكومي، وايضاً يتفق مع ما آلت إليه دراسة (ابوخريص، وبعرة، 2018) والتي توصلت إلى إن موازنة البرامج والأداء تعمل على الرقابة الفعلية من خلال التأكد من تحقيق الأهداف التي ينشأ من اجله الاعتماد، و إن موازنة البرامج والأداء تعمل على تحقيق أهداف الحكومة من خلال التأكد من الإنفاق الفعلي وتقييم الأداء الذي تم ومقارنة الفعلي بالمستهدف وتحديد الانحراف ومعالجته، كما تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (عثمان، 2011) والتي جاء من ضمن نتائجها إن موازنة البرامج والأداء تعتبر صورة من صور إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية لما تحققه من المساءلة والمحاسبة كنظام رقابي فعال وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة وترشيد اتخاذ القرارات، ودراسة (حسين، 2011) التي أكدت على إن موازنة البرامج والأداء لها دور مهم في عملية ترشيد الإنفاق من خلال قياس تكلفة البرامج والعمل على تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة، كما يتفق مع دراسة (غنام، 2006) والتي جاء من ضمن نتائجها أن استخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الامثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والانشطة وتساهم في دعم آليات الرقابة والمسؤولية على الانحرافات وتقييم النتائج، لذا يتم قبول الفرضية الثانية " تساهم موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي".

جدول (9) يوضح الوصف الإحصائي ونتائج اختبار (T-Test) لمحور مساهمة موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي

ت	الفقرة	التكرار والنسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية P-value	درجة الموافقة
1	تساهم موازنة البرامج والأداء في سهولة تحديد التضخم في حجم الإنفاق	ك	4	25	10	18	4	3.11	1.112	0.423	متوسطة
		%	6.6	41.0	16.4	29.5	6.6				
2	تساهم موازنة البرامج والأداء في الرقابة الفعالة على النفقات في المؤسسات العامة	ك	7	35	8	9	2	3.59	0.990	0.000	مرتفعة
		%	11.5	57.4	13.1	14.8	3.3				
3	تساهم موازنة البرامج والأداء في تحليل الانحرافات والوقوف على اسبابها والمسؤولين عنها	ك	12	29	9	10	1	3.67	1.028	0.000	مرتفعة
		%	19.7	47.5	14.8	16.4	1.6				
4	تساهم موازنة البرامج والأداء في ربط الإنفاق بمراكز المسؤولية التي تتولى مهمة تنفيذ البرامج المخططة	ك	9	32	11	6	3	3.62	1.019	0.000	مرتفعة
		%	14.8	52.5	18.0	9.8	4.9				
5	تساهم موازنة البرامج والأداء في تخصيص الموارد البشرية والمادية على البرامج والأنشطة ذات الأولوية	ك	8	33	18	2	0	3.77	0.716	0.000	مرتفعة
		%	13.1	54.1	29.5	3.3	0				
6	تساهم موازنة البرامج والأداء في ضبط الإنفاق الحكومي وعدم تجاوزه للمستويات المحددة له	ك	10	32	12	7	0	3.74	0.874	0.000	مرتفعة
		%	16.4	52.5	19.7	11.5	0				
مرتفع	أجمالي المحور										
								3.59	0.684	0.000	

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

بعد تحليل البيانات التي تم جمعها، فإن الدراسة توصلت إلى ما يلي:

1. إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي غير ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء وذلك لعدة أسباب منها:
 - أ. أن النظام المحاسبي الحكومي الحالي في ليبيا لا يوفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب.
 - ب. النظام المحاسبي الحكومي الحالي في ليبيا لا يوفر المعلومات اللازمة لقياس الأداء.
 - ج. إن اعتماد النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا على الأساس النقدي المعدل والذي لا يحمل السنة بمصرفاتها وإيراداتها الحقيقية يحول دون إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء.

2. إن موازنة البرامج والأداء تساهم وبشكل فعال في ترشيد الإنفاق الحكومي وذلك من خلال:

أ. تخصيص الموارد البشرية والمادية على البرامج والانشطة ذات الأولوية

ب. ربط الإنفاق بمراكز المسؤولية التي تتولى مهمة تنفيذ البرامج المخططة

ج. الرقابة الفعالة على النفقات في المؤسسات العامة

د. ضبط الإنفاق الحكومي وعدم تجاوزه للمستويات المحددة له

ثانياً: التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحثون بالتوصيات الآتية:

1. العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلاءم وتطبيق موازنة البرامج والأداء.
2. دراسة إمكانية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وذلك بالاستعانة بالخبراء الأكاديميين في أقسام المحاسبة بالجامعات.
3. تشجيع العاملين بالوحدات الحكومية على المشاركة في المؤتمرات والندوات المتعلقة بتطبيق موازنة البرامج والأداء.
4. العمل على تطوير كفاءة العاملين بالوحدات الحكومية من خلال إقامة الدورات وورش العمل في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء.
5. العمل على تفعيل دور مراكز البحوث بالجامعات لتبادل الخبرات والتعرف على التطورات في أساليب إعداد الموازنات.
6. مد جسور التواصل مع الدول المجاورة والتي لها تجربة عملية في تطبيق موازنة البرامج والأداء وذلك للاستفادة وتفادي الأخطاء في التطبيق .

المراجع:

- أبوبكر، خيرية محمد إبراهيم، المزوغي، مبروكه احضيري، والثلوثي، ايمان على عمر (2020) مدي توفر الامكانيات الازمة للتحول لموازنة البرامج والأداء لتحسين وتفعيل دور الرقابة المالية في ليبيا، مجلة الجامعي ، النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، طرابلس، العدد31، ص ص 213-232
- أبوخريص، فاطمة محمد عبدالسلام، وبعيرة، أنس ناصر(2018) صعوبات ومعوقات النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، مجلة الجامعي، جامعة طرابلس، العدد27، ص ص 188-213.
- الأزرق، أسامة، وجهان، ابراهيم (2018) مدي إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ، دراسة استطلاعية على القطاع الحكومي بليبيا، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، العدد 14، ص ص 74-109.
- حسين، خماس (2011) تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عنابة، العدد 5، ص ص 126، 151.

- خليل، حوراء إحسان (2019) إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الادارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الفرات الاوسط التقنية، العدد 54، ص ص 667:691
- السقا، زياد هاشم، والسندي، علي مال الله (2010) فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 6، العدد17، ص ص128-157.
- سلطان، أياد شاكر، ومحمد، ريبار محمد حسين(2018) إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة السلمانية، المجلد 5، العدد4، ص ص365-393.
- عثمان، حسن زكي أحمد (2011) تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- غنام، فريد (2006) اطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين ، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية، غزة.
- اللوقة،علي تيسير محمد(2016) استخدام أساس الإستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي واثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر، فلسطين.
- ماضي، بهاء الدين، ومحمد، عبدالهادي عباس (2014) مدي امكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، المجلد 9، العدد 35، ص ص 135-170.
- محمود، حمد محمد فرج(2021) دور موازنة البرامج والأداء في ضبط الإنفاق، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.
- وشاح، محمود عبدالله محمود(2008) الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.