

دولة قطر ديوان المحاسبة

دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) إلى موازنة البرامج

بحث مقدم للاشتراك في المسابقة الثالثة عشرة للبحث العلمي
في مجال الرقابة والتي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

إعداد

عامر علي سليمان محمد
مدقق أول بديوان المحاسبة بدولة قطر

أغسطس 2021

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قَالُوا سُبْحٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَا

اِلاّ مَا عَلَّمْتَنَا اِنَّكَ اَنْتَ

الْعَلِیْمُ الْحَكِیْمُ

صَدَقَ اللّٰهُ الْعَظِیْمُ

﴿سورة البقرة من الآية 32﴾

دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) إلى موازنة البرامج

مستخلص:

هدف البحث إلى تحديد وتطوير وتقديم اطار مقترح لدور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على التحول من موازنة الاعتمادات والبنود الى موازنة البرامج والأداء وذلك من خلال تحليل الاطار العام لموازنة الاعتمادات والبنود والاطار العام لموازنة البرامج والأداء وتطرقت الدراسة لنقطة هامة في الموضوع وهي تطوير الموازنة في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، ثم تطرقت الدراسة الى موضوع دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية كأحد العناصر الهامة في الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء وأخيرا تم تقديم اطار مقترح لتطوير دور الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على التحول من موازنة البنود والاعتمادات الى موازنة البرامج والأداء وشمل تطوير الرقابة في مرحلة اعداد موازنة البرامج والأداء ومرحلة تنفيذ موازنة البرامج والأداء وركز الاطار المقترح على جوانب كل من الرقابة المالية ورقابة الاداء والرقابة على البرامج الخاصة بتحقيق اهداف التنمية المستدامة وتوصلت الدراسة لنتائج هامة مفادها ان التحول لموازنة البرامج والأداء يعتبر مهم جدا لتحسين استغلال المال العام والتركيز على قياس جوانب أداء الوحدات الحكومية وتحقيق اهداف التنمية المستدامة ، كما توصل الاطار المقترح لتطوير جوانب العمل الرقابي فيما يتعلق برقابة الأجهزة العليا للرقابة على التحول لموازنة البرامج والأداء في مرحلة اعداد ومرحلة تنفيذ موازنة البرامج والأداء وتركز التطوير بالاطار المقترح على الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة البرامج المرتبطة بتحقيق اهداف التنمية المستدامة وأوصت الدراسة بضرورة التحول لتطبيق موازنة البرامج والأداء واختبار تفعيل وتطبيق الإطار المقترح للرقابة الأجهزة العليا للرقابة على موازنة البرامج والأداء

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الإطار العام للبحث
أ	أولاً: مقدمة البحث
أ	ثانياً: مشكلة البحث
أ	ثالثاً: هدف البحث
أ	رابعاً: أهمية البحث
أ	خامساً: حدود البحث
أ	سادساً: منهجية البحث
ب	سابعاً: خطة البحث
1	المبحث الأول: الإطار العام لموازنة البنود والاعتمادات
5	المبحث الثاني: الإطار العام لموازنة البرامج والأداء
13	-المبحث الثالث: تطوير الموازنة في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
19	-المبحث الرابع: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية
26	المبحث الخامس: إطار مقترح لتطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء
37	-النتائج والتوصيات
38	- قائمة المراجع.

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة البحث:

يعتبر موضوع التحول من موازنة البنود والاعتمادات من الموضوعات الحديثة في المحاسبة الحكومية والتي شغلت جانب كبير في الفكر المحاسبي وتتطلب بالفعل تطوير العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة للقيام بهذا الجانب الهام والجديد والذي تدعم تطبيقه جميع الجهود الأكاديمية والمهنية.

ثانياً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث الإجابة على الاستفسار الرئيسي التالي:
هل يمكن تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على التحول من موازنة البنود والاعتمادات الى موازنة البرامج بالجهات الخاضعة للرقابة؟

ثالثاً: هدف البحث:

يهدف البحث بصفة رئيسة إلى تقديم اطار مقترح لتفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على التحول من موازنة البنود والاعتمادات الى موازنة البرامج والاداء بالجهات الخاضعة للرقابة

رابعاً: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من المساهمة العلمية والعملية التي يقدمها لكل من:

1. الوحدات الحكومية الخاضعة للرقابة
2. مراقبي حسابات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

خامساً: حدود البحث:

يقتصر البحث على تناول جوانب التطوير اللازمة في العمل الرقابي الخاص بالرقابة على موازنة البرامج والأداء دون التطرق للجوانب الأخرى للعمل الرقابي

" سادساً: منهجية البحث:

يعتمد البحث على استخدام كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، حيث تم استخدام المنهج الاستنباطي في صياغة الإطار النظري للبحث من حيث مشكلته وأهدافه وأهميته وتحديد أهم جوانب التطوير المقترح وذلك من خلال ما أمكن الاطلاع عليه من مراجع ودوريات علمية وما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية من دراسات وتوصيات. كما تم استخدام المنهج الاستقرائي في تقديم الإطار المقترح للتطوير في الجانب العملي من البحث .

سابعاً: خطة البحث:

تنقسم الدراسة إلى المباحث التالية:

- 1-المبحث الأول: الإطار العام لموازنة البنود والاعتمادات
- 2-المبحث الثاني : الإطار العام لموازنة البرامج والأداء
- 3-المبحث الثالث: تطوير الموازنة في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
- 4-المبحث الرابع: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية
- 5-المبحث الخامس: إطار مقترح لتطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء
- 6-النتائج والتوصيات
- 7- قائمة المراجع.

المبحث الأول

الإطار العام لموازنة البنود والاعتمادات

مقدمة:

تعد الموازنة العامة للدولة أحد أهم أدوات تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتؤدي دوراً هاماً في توزيع الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق أهداف التنمية وبما يحقق التوازن بين الموارد المحدودة وبين الطلب المتزايد عليها، ويتم تعريف الموازنة العامة للدولة بعدة تعريفات يركز كل منها على ناحية معينة من النواحي الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والقانونية. وتعد موازنة البنود والاعتمادات من أولى الصور التي ظهرت فيها الموازنة العامة للدولة وما زالت أكثرها انتشاراً حيث تطبقها اغلب دول العالم وتهتم هذه الموازنة ببنود الانفاق والاعتمادات المخصصة لها وتعتبر هذه الموازنة عن الشكل التقليدي لإعداد الموازنة العامة للدولة. (شرويدة ، 1992 ، ص94)

1/1 مفهوم الموازنة العامة للدولة:

يمكن تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها خطة مالية معتمدة من السلطة التشريعية لسنة مالية مقبلة تعكس الأهداف المرغوب الوصول إليها وتغطي كل البرامج والأنشطة الحكومية عن الفترة المعدة عنها. ويتم إعداد هذه الموازنة باستخدام المعلومات المتعلقة بالأداء الماضي مع الأخذ في الاعتبار الظروف المحتملة في المستقبل، على أن تخدم هذه الخطة وظائف التخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء الحكومي. (محمود، 2004، ص2)، ويرى البعض أنه يمكن تعريف الموازنة العامة للدولة من وجهة نظر محاسبية بأنها قائمة بتقديرات الإيرادات والمصروفات العامة هن سنة مالية مقبلة ومعتمدة من السلطة التشريعية. (عمر، 2008، ص34)، وهناك من عرف الموازنة العامة للدولة بأنها أسلوب فني محاسبي تستخدمه الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها المتوقعة ولتنظيم عملية التحصيل والصرف خلال سنة مالية مقبلة لتحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومعتمدة من السلطة التشريعية للدولة. (الصايغ، 2017، ص40).

2/1 نشأة موازنة البنود والاعتمادات:

تشكل موازنة البنود والاعتمادات اللبنة الأولى في مراحل تطور الموازنة العامة للدولة وقد ظهرت في القرن الثامن عشر الميلادي ولقد بدأ تطبيق موازنة البنود في عام 1921م في الولايات المتحدة الأمريكية لتكون موازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وبتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية. بموجبها يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها. بمعنى أن يتم حصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية بصرف النظر عن الإدارة الحكومية التي تقدمها ثم بعد ذلك يتم تقسيم النفقات إلى فئات رئيسية تسمى (أبواب) حيث يتم تقسيم

هذه الأبواب الرئيسية إلى بنود فرعية وتم تطبيقها بغرض الرقابة المركزية على الانفاق العام للتأكد من أنه يتم طبقاً للأهداف الموضوعية سلفاً دون اسراف او اهمال من جهة ثم مراقبة تحصيل الإيرادات العامة المحددة من جهة أخرى ومن ثم فهي تقديرات مفصلة لبنود النفقات والإيرادات العامة. (الجمال، 1991، ص60)، (الراوي، 2008، ص4)، (عثمان، 2010، ص3)

3/1 مفهوم موازنة البنود والاعتمادات:

تعرف موازنة البنود والاعتمادات بأنها برنامج عمل متفق عليه به تقديرات معتمدة للنفقات لأداء خدمات معينة والاعتمادات المالية الخاصة بتغطية هذه النفقات خلال فترة مقبلة تلتزم بها السلطة التنفيذية بالإضافة إلى بنود الإيرادات المتوقع تحصيلها خلال هذه الفترة ومن ثم لا يجوز للجهات المدرجة بالموازنة تجاوز حدود ومبالغ الاعتمادات المخصصة للنفقات في الموازنة العامة للدولة حتى لا تتعرض للمحاسبة المالية والمسائلة القانونية من جانب السلطة التشريعية، ويطلق عليها موازنة الرقابة حيث يمكن من خلالها وضع القيود الرقابية على أوجه انفاق الأموال العامة للتحقق من انفاقها في الغرض التي خصصت من أجله وجباية الإيرادات العامة دون تقصير. (رضوان، 2009، ص43)

4/1 فلسفة إعداد موازنة البنود والاعتمادات:

تقوم موازنة البنود والاعتمادات على فلسفة اعتبار ان المنصرف من اعتمادات العام الجاري هي الأساس في اعداد اعتمادات العام القادم مع إضافة نسبة زيادة لهذه الاعتمادات في العام القادم وتضاف اعتمادات جديدة لأي برامج او أنشطة جديدة يتقرر تنفيذها. (الجمال، 1991، ص10)

ويرى الباحث ان تلك الفلسفة لا تساعد على الاقتصاد في النفقات الحكومية حيث تسعى معظم الوحدات الحكومية الى استنفاد الاعتمادات المالية الخاصة بها خلال السنة المالية حتى وان كانت في غير حاجة اليها خوفا من التأثير على تخفيض الاعتمادات المدرجة لها بالموازنة العام القادم.

5/1 تبويب موازنة البنود والاعتمادات:

يتم تبويب النفقات بموازنة البنود والاعتمادات طبقاً لما يلي: (الصايغ، 2017، ص53)، (رضوان، 2009، ص51)

1/5/1 تبويب المصروفات (الاستخدامات):

يتم تبويب المصروفات او الاستخدامات باستخدام عدة أسس كما يلي:

أ-التبويب النوعي:

يتم طبقاً للتبويب النوعي تبويب المصروفات حسب طبيعة المصروف أو الغرض منه حيث يتم تقسيم المصروفات او الاستخدامات الى مجموعات رئيسية تسمى أبواب ثم تقسيم الأبواب الى مجموعات فرعية تسمى بنود وتبويب البنود بدورها الى أنواع لإظهار تفصيلات مناسبة عن الاستخدامات تؤدي الى احكام الرقابة عليها لاستخدامها في الغرض التي خصصت من أجله. ويؤدي هذا الأساس الى تحقيق رقابة مالية وقانونية بالإضافة الى دراسة تطور الانفاق من سنة لأخرى.

ب-التبويب الوظيفي:

في ظل هذا الأساس يتم تبويب المصروفات او الاستخدامات بالموازنة العامة للدولة طبقاً للوظائف المختلفة التي تمارسها الحكومة مثل وظيفة الدفاع، والأمن، والصحة، والتعليم،... الخ. ويؤدي هذا الأساس الى توضيح تكاليف تأدية الخدمات العامة المختلفة وتتبع التغييرات التي تطرأ عليها وتحليل ومقارنة هذه الاستخدامات من فترة لأخرى.

ويرى الباحث ان هذا الأساس تزداد أهميته عند تطبيق موازنة البرامج والأداء نظراً لما يحققه من ربط بين البرامج والأنشطة المختلفة لكل وظيفة من وظائف الحكومة مما يساهم في تحديد البرامج والأنشطة المرتبطة بكل وظيفة وتقييم جودة تقديم الخدمات العامة المرتبطة بكل وظيفة.

ج-التبويب الاقتصادي:

يتم طبقاً لهذا الأساس تبويب المصروفات او الاستخدامات طبقاً للتمييز بين أنواع النفقات على أساس زمني من خلال التفرقة بين الاستخدامات الجارية وهي الاستخدامات الدورية المتكررة المطلوبة لأداء الأنشطة الحكومية، وبين الاستخدامات الرأسمالية التي تؤدي الى زيادة الأصول الثابتة والبنود الرأسمالية الأخرى.

د-التبويب الادارى التنظيمي:

في ظل هذا الأساس يتم تبويب الاستخدامات بالموازنة العامة للدولة حسب الوحدات الحكومية التي تقوم بالتنفيذ والمسؤولة عن تقديم الخدمات العامة المختلفة. ويؤدي هذا الأساس الى المساهمة في تطبيق محاسبة المسؤولية بالقطاع الحكومي.

2/5/1 تبويب الإيرادات (الموارد):

يتم تبويب الإيرادات او الموارد باستخدام عدة أسس كما يلي:

أ-التبويب النوعي:

ويتم طبقا لهذا الأساس تبويب الإيرادات بالموازنة العامة للدولة حسب نوعها مثل الضرائب ، والمنح، والإيرادات الأخرى ، والمتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول،... الخ ويفيد هذا التبويب في اعداد الحساب الختامي والموازنة العامة للدولة.

ب-التبويب الاقتصادي:

ويتم طبقا لهذا الأساس تبويب الإيرادات بالموازنة العامة للدولة حسب مصادر الحصول عليها وذلك لأن غالبية الإيرادات يتم الحصول عليها بحكم سيادة الدولة وهو ما يعرف بالإيرادات السيادية، ويتم تبويب الإيرادات او الموارد الى جارية وهي التي تمثل مصدر سنوي للحصول على الإيراد مثل الضرائب والمنح ، والإيرادات او الموارد الرأسمالية وهي بخلاف الإيرادات الجارية ولا تمثل مصدر سنوي للحصول على الإيرادات مثل المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية والاقتراض وإصدار الأوراق المالية.

5/1 مزايا موازنة البنود والاعتمادات:

تحقق موازنة البنود والاعتمادات العديد من المزايا من أهمها ما يلي: (أحمد، 2008، ص9)

- وجود نماذج وتعليمات واضحة تساعد على تجميع البيانات.
- سهولة الإعداد عند تقدير الاحتياجات لكل جهة حكومية.
- سهولة إحكام الرقابة عند الصرف من الأموال العامة.
- سهولة إجراء الدراسات والمقارنات بين إيرادات ونفقات العام السابق.

7/1 عيوب موازنة البنود والاعتمادات:

تعاني موازنة البنود والاعتمادات من العديد من العيوب من أهمها ما يلي:(أحمد ، وكمال،

2010،ص172)،(الصايغ،2017،ص72)

- انفصال عملية اتخاذ القرار عن عملية إعداد الموازنة
- قصور أساس إعداد الموازنة.
- لا يربط أسلوب موازنة الاعتمادات بين البرامج المتكاملة
- لا توفر المعلومات عما تقوم به الحكومة فعلا ولا أداء الحكومة
- عدم الربط بين الاستخدامات والأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها
- التركيز على المدخلات وعدم الاهتمام بالمرجات وهي متوى الخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية

المبحث الثاني الإطار العام لموازنة البرامج والأداء

مقدمة:

نظرا للعيوب التي تعاني منها موازنة البنود والاعتمادات فقد تطور أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة من أسلوب موازنة البنود والاعتمادات والذي يركز على الجانب الرقابي إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء والذي يركز على جانب الأداء وحسن استغلال المال العام.

1/2 نشأة موازنة البرامج والأداء:

ظهرت موازنة البرامج والأداء عام 1949م نتيجة للقصور السابق الإشارة إليه لموازنة البنود والاعتمادات بالمبحث الأول وظهرت موازنة البرامج والأداء نتيجة أيضاً لاتساع وتشعب الأنشطة التي تقوم بها الحكومة مما أدى إلى ضرورة الاهتمام بالوظيفة الإدارية للموازنة والعمل المطلوب إنجازه من خلال تحديد وظائف الدولة وتحديد الجهات المنوطة بالتنفيذ واختصاصات كل منها ثم تقسيم الوظائف إلى أنشطة رئيسية وفرعية في صورة برامج مع تحديد طريقة تنفيذ هذه البرامج وتحديد وحدات الأداء في صورة معايير كمية يتم ترجمتها في صورة قيم مالية تظهر بها الموازنة مبنية حسب البرامج. (عمر، 2008، ص65).

2/2 مفهوم موازنة البرامج والأداء:

تعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء، ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها تركز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية وليس على وسائل تنفيذ الأعمال أو الأنشطة (عناصر الاستخدامات المختلفة من سلع وخدمات) كما هو الحال في الموازنة التقليدية. وكذلك فإن موازنة البرامج والأداء تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة وخاصة في الدول التي تأخذ بمفهوم الاقتصاد المخطط أو الموجه. ويتم ذلك بتقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازونات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف بتنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء. وعلى ذلك فإنه يتم بناء موازنة البرامج والأداء على أساس تبويب الموازنة وفقاً للبرامج ووحدات الأداء أو المسؤولية على اعتبار أنه التبويب الرئيسي على أن تستخدم تبويبات فرعية أخرى كالتبويب النوعي. (هلاي، 2006، ص 3)

3/2 مزايا تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء:

تحقق موازنة البرامج والأداء عدة مزايا من أهمها ما يلي: (محمد، 2016، ص3)

- إعطاء صورة دقيقة عن حجم الانفاق الحكومي
- تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج

- مرونة توزيع الاعتمادات المالية على الأنشطة وفقا لأهميتها النسبية
 - رفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأنشطة والتقارير المالية
 - رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ المشروعات
 - ترجمة سياسة الدولة وأهدافها الى برامج واضحة تعالج المشاكل الأساسية
- ويرى (CREHU,et.,al,2010,P.361) أن اعداد موازنة البرامج والأداء تعتبر الصورة الحديثة لإعداد الموازنة والتي انتقلت بها من مجال التركيز على النفقات والاعتمادات الى مجال التركيز على الربط بين هذه الاعتمادات والايادات الخاصة بالموازنة وبين أهداف وبرامج الوحدة الحكومية مما يساعد على تفعيل الدور الرقابي للموازنة في تقييم أداء البرامج المختلفة للوحدة الحكومية بل وتطوير تقديم خدمات الوحدات الحكومية من خلال تطوير برامجها.
- ويرى الباحث أن من أهم مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء سهولة تحويل رؤية الدولة واستراتيجيتها الوطنية وما تتضمنه من أهداف استراتيجية الى برامج واضحة المدخلات والمخرجات ومن ثم سهولة تحقيقها وتقييمها والرقابة عليها، كما أنه يمكن من خلالها إعداد مقاييس واضحة للأداء الحكومي.**

4/2 متطلبات اعداد موازنة البرامج والأداء :

يتطلب إعداد الموازنة العامة للدولة في ظل أسلوب موازنة البرامج والأداء اتباع عدة أسس لتبويب هذه الموازنة واعداد معايير لقياس عناصر المدخلات والمخرجات يتم من خلالها قياس التكاليف المتعلقة بالأنشطة وفي نفس الوقت قياس الكفاءة والكفاية لعناصر المخرجات وتتمثل أسس تبويب موازنة البرامج والأداء فيما يلي:(رضوان 2009، ص 118)،(سلمان، وياسين، 2016، ص494)

1/4/2 تحديد الأهداف:

- يعتبر تحديد الأهداف العامة بإيجاز وتطوير وتحديث هذه الأهداف باستمرار حسب التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من أهم الفوائد المرجوة من موازنة البرامج والأداء ويجب أن تتصف الأهداف بخصائص معينة من أهمها: الوضوح، الدقة، الشمول الأهمية النسبية، إمكانية القياس.
- ويرى الباحث أن تحديد الأهداف العامة أساس اعداد موازنة البرامج والأداء لأنه سترتب عليها جميع المتطلبات والخطوات الأخرى اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء حيث سترتب على تحديد الأهداف تحديد الوظائف اللازمة لتحقيق هذه الأهداف وتحدي البرامج والمشروعات اللازمة للقيام بهذه الوظائف.**
- كما يرى الباحث أنه من الضروري أن يتم مراعاة ما يلي عند اعداد أهداف موازنة البرامج والأداء:**
- ربط الأهداف العامة بالخدمات الحكومية وجودتها واستمرارية تقديمها.
 - اتساق الأهداف مع الأهداف الاستراتيجية المدرجة برؤية الدولة وباستراتيجيات التنمية الوطنية التي يتم وضعها لتحقيق هذه الرؤية.

- ترجمة الأهداف طويلة الأجل الى أهداف لخطط قصيرة الأجل على مستوى فترة اعداد موازنة البرامج والأداء
- مراعاة عدم التعارض بين أهداف الوحدات الحكومية بعضها البعض.
- تحديد مؤشرات أداء واضحة لقياس وتقييم التقدم نحو تحقيق هذه الأهداف.

2/4/2 تحديد الوظائف:

يرتبط موضوع تحديد الوظائف بالتبويب الوظيفي لموازنة البرامج والأداء حسب الوظائف العامة اللازمة لتحقيق أهداف الموازنة كما أنه من الضروري ربط هذا التبويب الوظيفي بالتبويب الاقتصادي للوقوف على تحليل النفقات العامة حسب بنود الانفاق الحكومي على مستوى البرامج والأنشطة الحكومية بموازنة البرامج والأداء، ويتم تحديد التبويب الوظيفي حسب القطاعات الرئيسية بالدولة مثل قطاع التعليم ، والأمن ، والزراعة ، والصناعة ، والصحة ، ... الخ.

ويساعد التبويب الوظيفي لموازنة البرامج والأداء على تحقيق ما يلي:

- تحديد تكلفة الخدمات العامة وتتبع تطور الانفاق فيها.
- ربط النفقات بالخدمات يساعد في تقييم جودة أداء الخدمات العامة.
- سهولة تحديد البرامج والأنشطة المرتبطة بكل وظيفة من الوظائف العامة للدولة.

3/4/2 تحديد البرامج:

يعتبر البرنامج أحد مكونات الاختصاص الرئيس فهو يمثل جزء جوهري من الوظيفة العامة وتتركز أغراض تحديد البرامج في غرضين رئيسيين هما: ترشيد عملية اتخاذ القرار، وغرض بيانات الموازنة وفي سياق اعداد موازنة البرامج والأداء لابد ان تعكس الموازنة: طبيعة البرامج، محتويات كل برنامج، والعلاقة بين عملية اتخاذ القرار وهيكل البرنامج. وينبغي مراعاة الاعتبارات التالية عند اعداد البرامج في سياق موازنة البرامج والأداء:

- اتساق البرامج مع أهداف الموازنة
- تحديد البرامج في ضوء الاختصاصات والوظائف الخاصة بالوحدات الحكومية
- ربط البرامج بالخدمات العامة المقدمة والمنتج النهائي لهذه الخدمات قدر الإمكان
- تضمين البرنامج التفاصيل اللازمة عن طبيعته، وأهدافه، والموارد المالية وتقسيمها الى جارية ورأسمالية، والموارد البشرية، والجدول الزمني للتنفيذ.
- التنسيق بين البرامج ومراعاة عدم التداخل
- ويرى الباحث في نفس السياق ضرورة ان يراعى ما يلي في اعداد البرامج:
- ربط البرامج بالوحدات الحكومية طبقا لاختصاصات كل وحدة.

- وجود دليل إجراءات واضح لتنفيذ كل برنامج يتسق مع خطة البرنامج وجدوله الزمني ويحدد مراكز المسؤولية بدقة.
- وجود مؤشرات أداء رئيسية لقياس التقدم في تنفيذ البرنامج وتحقيق أهدافه.
- اعداد تقارير متابعة دورية لقياس مدى التقدم في تنفيذ البرنامج.

4/4/2 تحديد الأنشطة والمشروعات:

الأنشطة والمشروعات هي المتطلبات اللازمة لتنفيذ البرنامج وعادة ما تطلق الأنشطة على الأعمال الجارية وتطلق المشروعات على الأعمال الرأسمالية.

ويرى الباحث أنه من الضروري مراعاة ما يلي عند اعداد الأنشطة والمشروعات:

- توفير دراسات جدوى لكل مشروع جديد
- ان ترتبط بوضوح بتحقيق أهداف البرامج المرتبطة بها
- توزيع التكاليف الخاصة بها على الجدول الزمني للتنفيذ
- ربطها بمنتج نهائي للخدمات العامة المقدمة قدر الإمكان
- وجود مؤشرات واضحة للأداء.
- اعداد تقارير متابعة دورية لتقييم التقدم في التنفيذ.

5/4/2 تحديد الأعمال ومراكز المسؤولية:

تعتبر الأعمال أجزاء داخل النشاط الواحد وهي أدنى مستويات تبويب الأداء ومن خلالها يمكن تحديد مراكز المسؤولية التي يُسأل عنها القائمين على التنفيذ. ومن أهم خطوات تحديد الأعمال ومراكز المسؤولية هو تحديد وحدات أو مقاييس الأداء والتي يتم من خلالها قياس وتقييم الأداء ومن أهم شروط هذه المقاييس أن تكون مرتبطة بالغرض التي أنشأت من أجله، وواضحة، وقابلة للقياس الكمي بسهولة.

ويرى الباحث في هذا الشأن ان يتم اعداد تقارير أداء دورية لمتابعة التقدم في الأعمال المطلوبة.

ويرى (هاللي، 2006، ص3) أن يمكن تلخيص إجراءات أو خطوات ومتطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء فيما يلي:

- 1- تبرير الأموال المطلوبة في الموازنة في شكل أهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل للوحدة الحكومية مع الربط بين تلك الأهداف والأهداف العامة للدولة.
- 2- تحديد البرامج والأنشطة الرئيسية والفرعية التي تحقق تلك الأهداف.
- 3- تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.
- 4- دراسة وتحديد عناصر تكاليف كل نشاط وبرنامج.

5-تحديد البيانات الكمية والنوعية عن عناصر الأنشطة والبرامج المدرجة في الموازنة.

6-تحديد وتعريف الوحدات الإدارية (مراكز المسؤولية) المكلفة بتنفيذ البرامج والأنشطة.

7-تحديد مصادر التمويل.

8- تحديد أولويات تنفيذ البرامج والأنشطة ووضع برنامج زمني لذلك.

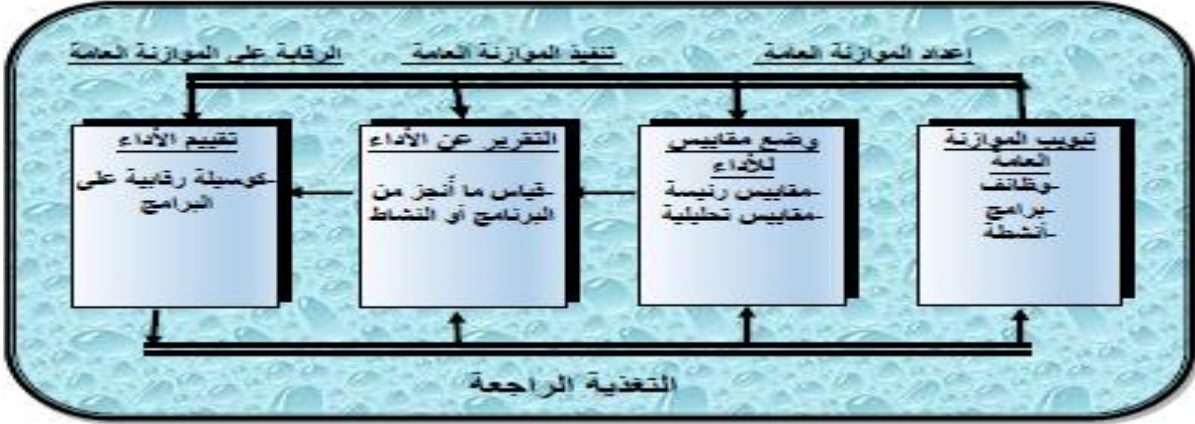
5/2-مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء

من الضروري توافر عدة عناصر كمقومات لتطبيق موازنة البرامج والأداء ومن أهمها ما يلي:(رضوان،2009،ص240)، (فهيم،2004،ص56)

- 1- وجود التشريعات والقوانين الملائمة التي تدعم تطبيق موازنة البرامج والأداء
- 2- اعداد منشور موازنة البرامج والأداء الصادر عن وزارة المالية بشكل مفهوم ومفصل
- 3- عقد دورات تدريبية مكثفة للموظفين القائمين على اعداد موازنة البرامج والأداء وتوفير أفراد اكفاء مدربين يعملون بالإدارات المالية للوحدات الحكومية
- 4- اصدار وزارة المالية لدليل ارشادي تفصيلي لتطبيق موازنة البرامج والأداء
- 5- وضع معايير ومقاييس واضحة لقياس الأداء لكل نشاط من أنشطة الوحدات الحكومية
- 6- تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يلائم تطبيق موازنة البرامج والأداء
- 7- تطوير نظام المعلومات الإدارية بالوحدات الحكومية بما يخدم اعداد البيانات والتقارير اللازمة لموازنة البرامج والأداء
- 8- توصيف وظائف وبرامج الوحدات الحكومية بدقة ووضوح
- 9- اعداد تقارير للمتابعة بصفة دورية للمقارنة بين تكاليف البرامج المخططة والتكاليف الفعلية
- 10-نظام مالي دقيق تلتزم به الوحدات الحكومية بالدولة
- 11-نظام الكتروني لتسجيل البيانات المالية وغير المالية بالوحدات الحكومية
- 12-التعاون التام بين الإدارات المالية بالوحدات الحكومية ووزارة المالية
- 13- انشاء وحدة إدارية متخصصة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بالوحدات الحكومية

6/2 مراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء :

تمر عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء بعدة مراحل ولكل مرحلة منها متطلبات معينة لنجاح التطبيق ويمكن تلخيصها في الشكل التالي: (سلمان، وياسين، 2016، ص494)



7/2 مزايا موازنة البرامج والأداء :

يؤدي اعداد موازنة البرامج والأداء واعتمادها في الموازنة العامة للدولة الى تحقيق عدة مزايا من أهمها ما يلي: (الصايغ، 2017، ص76)، (سلمان، وياسين، 2016، ص496)

- 1- الربط بين الانفاق والأداء والأهداف
- 2- مساعدة الأجهزة الرقابية في التحقق من تنفيذ الوحدات الحكومية لبرامجها المحددة
- 3- ترشيد الانفاق الحكومي وتخفيض تكلفة الخدمات العامة
- 4- إعطاء صورة واضحة عن حجم الانفاق الحكومي خلال المدة المقبلة لانجاز البرامج من خلال تحديد علمي دقيق لتكلفة ما سيتم إنجازه.
- 5- فع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية الحكومية.
- 6- انشاء قاعدة بيانات عن مجالات الأداء الحكومي وزيادة الاعتماد على مقاييس أداء نموذجية للأنشطة والبرامج الحكومية
- 7- الاهتمام بتقييم المخرجات في صورة الخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية
- 8- تمكن من إجراء مقارنات بين الأنشطة المماثلة للوحدات الحكومية المختلفة ضمن البرنامج الواحد
- 9- الاسهام في تحقيق شفافية ومساءلة أعلى وأدق للوحدات الحكومية

ويرى (Bayramov,2021,P.169) ان موازنة البرامج والأداء تعتبر وسيلة فعالة لترشيد النفقات العامة من خلال تحسين إدارة الأموال العامة بتوزيعها على البرامج والأنشطة الأكثر أولوية للدولة سنويا بالإضافة الى مساهمة هذه الموازنة في توجيه الانفاق الحكومي نحو تحسين الخدمات العامة بصفة أساسية ، ويمكن القول أن موازنة البرامج والأداء هي مجموعة من الخطوات تهدف الى تحسين أداء القطاع العام بأكمله.

8/2 انتقادات موازنة البرامج والأداء :

يواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء مجموعة من الانتقادات من أهمها ما يلي: (الصايغ، 2017،ص 76)

1- صعوبة تحديد معايير أداء واضحة لبعض البرامج الحكومية خاصة في المجال الخدمي.
2- تركيز موازنة البرامج والأداء على الخطط والبرامج قصيرة الأجل ومن الصعب تطبيقها على الخطط والبرامج طويلة الأجل.

3- تنظر موازنة البرامج والأداء الى تحقيق اقصى كفاية ممكنة من البرنامج دون النظر الى تأثيره على غيره من البرامج.

4- تتحدد البرامج والأنشطة في الموازنة على أساس التنظيم الإداري السائد بالوحدات الحكومية مما قد يتعارض مع احتياجات التخطيط القومي

ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على الانتقادات السابقة لموازنة البرامج والأداء من خلال تحديد معايير كمية أو وصفية لأداء الخدمات العامة ، ومحاولة تغطية البرامج لفترات طويلة الأجل بالارتباط بأهداف الخطط التنموية الاستراتيجية للدولة مع تقسيم الجدول الزمني لهذه البرامج لفترات قصيرة الأجل ، وضرورة التنسيق بين برامج الوحدات الحكومية بعضها البعض، ربط البرامج بالخطط الاستراتيجية والأهداف المدرجة بهذه الخطط وتقسيمها بعد ذلك الى برامج فرعية مع ادراج تفاصيل تنفيذ البرنامج الفرعي الواحد على مستوى الهيكل التنظيمي السائد بالوحدة الحكومية القائمة بالتنفيذ.

9/2 معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء :

يواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء مجموعة من المعوقات من أهمها ما يلي: (سلمان، وياسين، 2016،ص497)

1- ارتفاع تكاليف تطبيقها بالوحدات الحكومية الصغيرة نظرا لتطلبها لنظم محاسبية وإدارية متقدمة
2- تداخل البرامج بين عدد كبير من الوحدات الحكومية وصعوبة تحديد المسؤولية في العديد من البرامج
3- تتطلب وقت طويل نسبيا للإعداد نظرا للوقت اللازم لمعالجة البيانات والتسويات الخاصة بكل برنامج

- 4- عدم توفر الموظفين بالتأهيل العلمي والعملي الملائم بالعديد من الوحدات الحكومية لتطبيق موازنة البرامج والأداء
- 5- مقاومة التغيير وصعوبة تقبل بعض الموظفين لتطبيق موازنة البرامج والأداء
- 6- عدم توفر النظام المحاسبي الحكومي المتطور والملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء
- 7- عدم توفر الأساس التشريعي الملائم لتطوير الموازنة العامة للدولة والذي يخدم ويلزم بتطبيق موازنة البرامج والأداء.

المبحث الثالث

تطوير الموازنة في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

مقدمة:

من المهم في سياق الحديث عن تطوير الموازنة من موازنة البنود والاعتمادات الى موازنة البرامج والأداء ان يتطرق البحث الى تناول تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) لموضوع الموازنة نظراً لأن هذه المعايير تعتبر بمثابة المنهج الإرشادي الذي تم إعداده وتطويره بغرض تطوير نظم المحاسبة الحكومية المسئولة عن إصدار القوائم المالية ذات الغرض العام والانتقال بها من مصاف النظم الجامدة التي تعتمد على اللوائح والقوانين والتعليمات إلى النظم المرنة القابلة للتطوير والتي يحكمها إطار مفاهيمي واضح ومعايير محاسبية متطورة تحكم عملية القياس والإفصاح المحاسبي.

1/3 منهجية إعداد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

تم وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وذلك بالاستناد بشكل كبير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وذلك حال تطابق متطلباتها على مؤسسات القطاع العام وتم الحفاظ على النص الأصلي للمعايير (IFRS) إلا إذا كانت هناك مسألة هامة ذات صلة بالمعيار المعين تبرر الخروج عن هذه المعايير وتخص بشكل كبير ظروف العمل بالقطاع العام ومن ثم لم تتطرق إليها (Cohen,et.al.,2012,P.7)(IFRS)

وقد تم تقديم مشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) عام 1996م وتم اطلاقها عام 2000م وأجرى عليها تعديلات كثيرة منذ ذلك الوقت (Cohen,et.al, 2012,P.7) وتتكون معايير (IPSAS) من عدد (42) معياراً تطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعياراً واحداً على الأساس النقدي يتضمن إفصاحات إجبارية أو اختيارية ويشجع هذا المعيار الوحدة الحكومية على الإفصاح عن المعلومات المبنية على أساس الاستحقاق طوعاً رغم أنه سيتم إعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي سواء في القوائم المالية أو في قسم منفصل من التقرير المالي، ومن ناحية أخرى يشجع مجلس (IPSASB) تسهيل الالتزام لمعايير (IPSAS) المبنية على أساس الاستحقاق من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير والتي تمنح الوحدة وقتاً إضافياً لتلبية متطلبات جميع المعايير المبنية على أساس الاستحقاق أو تعفيها من بعض المتطلبات عند التطبيق المبدئي لمعيار ما (Schaik, (Chytis,et al., 2020,P.167),(2019, P. 8).

وتم إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتعامل مع التقارير المالية على أساس الاستحقاق وعلى الأساس النقدي وتوضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للعمليات والأحداث المتعلقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام، وتساعد الوحدات الحكومية في العمل بشفافية من خلال تحسين جودة التقارير المالية ذات الغرض العام وتحسين قابليتها للمقارنة. (Mike,2013,P.35)

2/3 أهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

إن الهدف الأساسي من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو تحسين جودة التقارير المالية ذات الغرض العام والتي تؤدي بدورها الى المساهمة في تقييم تحقيق الكفاءة والفعالية والشفافية والمساءلة بوحدات القطاع العام (Chytis,et al., 2020,P.167). وقد أيد ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) في مقدمة هذه المعايير الصادرة عنه حيث حدد هدفين رئيسيين لتطبيق هذه المعايير الأول إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بصورة منهجية واضحة والثاني تحسين جودة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام (IFAC,Handbook, IPSASB,2020,P.13). المستوى الدولي.

3/3 أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

تصف معايير المحاسبة بصفة عامة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وكيفية عرض هذه المعلومات مما يمثل أهمية كبيرة في تحسين الشفافية في التقارير المالية سواء بالنسبة للأصول المالية أو غير المالية وذلك بالطبع سيساعد في تحسين عملية الحوكمة بالمنظمات بصفة عامة وبالوحدات الحكومية بصفة خاصة حيث تحسن من عملية المساءلة وصنع القرار. ويرى (Atuilik,2013,P.356) أن معايير المحاسبة بصفة عامة لها أهمية كبيرة في تقليل فجوة الخلاف المحاسبي وتقليل خطر التحيز الشخصي في المعالجات المحاسبية ومن ثم تقديم بيانات مالية قابلة للمقارنة بين الوحدات المختلفة وقابلة للمقارنة من فترة لأخرى ، وتلزم معايير المحاسبة الوحدات المختلفة بمستوى معين من الإفصاح يساعد في فهم طبيعة نشاط هذه الوحدات ومركزها المالي بصورة أكبر مما لوترك الأمر لرؤية كل وحدة، وتمثل معايير المحاسبة بديل أقل جمود من التشريعات لفرض الاتساق في الممارسات المحاسبية.

ويرى (Crisana&Melinda,2014,P820) أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحقق العديد من المنافع من أهمها:تحسين الرقابة الداخلية والشفافية المرتبطة بالأصول والالتزامات، والتوافق مع الممارسات المحاسبية المثلى بالنسبة لتطبيق أساس الاستحقاق، وتوفير بيانات شاملة عن التكاليف مما يساعد في تدعيم النتائج المالية للوحدة الحكومية من وجهة النظر الإدارية، وتحسين عملية تخصيص الموارد بالوحدة الحكومية.

وتمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهمية كبيرة لمنشآت القطاع العام وللمجتمع وللحكومات وتتبع هذه الأهمية من: زيادة الديون السيادية للحكومات والتي تحتاج لمزيد من الشفافية والإفصاح بالتقارير

المالية للحكومات، وتحسين إدارة موارد القطاع العام، وتحسين القرارات المالية للحكومات من خلال مزيد من الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية، وتأثر المواطنون بالقرارات المالية للحكومات، والمشكلات الكبيرة الناتجة عن فشل الحكومات في إدارة الأموال العامة دون مساءلة واضحة تعتمد على بيانات مالية سليمة (IPSASB, Fact Sheet, 2016, P.1).

4/3 مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) القائمة على أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية يعتبر آلية لتحقيق المساءلة العامة في هذه الوحدات، حيث تعتبر هذه المعايير ذات جودة عالية للاستخدام بواسطة الوحدات الحكومية على مستوى العالم وتقدم النفع العام من خلال العرض والإفصاح عن العمليات الحكومية بطريقة شاملة وملائمة في سياق استخدام الموارد العامة (Atuilik, 2013, P.60). ومن ناحية أخرى يرى (Amiri & Hamza, 2020, P.219) أن الميزة الرئيسية لتطبيق (IPSAS) هي تطوير فلسفة الإدارة العامة نحو نهج ريادي أكثر يركز على الأداء.

كما أن هناك العديد من المزايا التي تترتب على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام عند القياس والإفصاح بالقوائم المالية الحكومية ومن أهم هذه المزايا: تعظيم عملية المساءلة والشفافية بالوحدات الحكومية، وتحسين عملية اتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الحكومية والحكومات المركزية، وزيادة الكفاءة الخاصة بتقديم الخدمات العامة، وزيادة ملائمة البيانات وقابليتها للتحليل والمقارنة بين الوحدات الحكومية بعضها البعض وعلى مستوى السنوات المالية لنفس الوحدات الحكومية، وتحسين وسلامة الإدارة المالية للمال العام بالدولة، وتطوير الموارد البشرية المتخصصة في مجال الإدارة والمحاسبة بالقطاع العام، وزيادة المزايا الاقتصادية والاجتماعية عن طريق زيادة الاستثمارات الأجنبية نتيجة زيادة الثقة في البيانات المالية الحكومية، واستقرار الحكومة ومن ثم تهيئة المناخ الاستثماري الملائم بالدولة، وتسهيل عملية المقارنة والتحليل الدولي للبيانات المالية الحكومية لمختلف الدول بالمؤسسات المهمة بذلك مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي. (ACCA, 2017, P.5)

4/3 المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرار طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

تناول هذا الفصل الثاني من الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) بعنوان "أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام" توضيح أن أهداف إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام تتلخص في تقديم معلومات حول الوحدة تكون مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، وأوضح الفصل الثاني من الإطار المفاهيمي طبيعة مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام في نوعين من المستخدمين هما الجهات التي تقدم الموارد المالية والجهات التي تستخدم الموارد المالية، ويمكن أن يطلق عليهما باختصار مزودو الموارد ومستلمو الخدمات. وهناك العديد من الفئات الأخرى مثل الإحصائيون الحكوميون، والمحللون ووسائل الإعلام، ووكالات التصنيف العالمية،

ومؤسسات الإقراض الداخلية والخارجية، وجدير بالذكر أنه لا يتم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية احتياجات فئة محددة من المعلومات.

كما تطرق الفصل الثاني لتوضيح غرض المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية ذات الغرض العام وهي لأغراض المساءلة وصنع القرار. ويتطلب الاستيفاء بمتطلبات المساءلة تقديم معلومات حول إدارة الوحدة للموارد المنوطة بها، وامثال الوحدة للتشريعات والأنظمة والسلطات الأخرى، وانجاز تقديم الخدمات خلال الفترة المالية للتقارير القدرة على الاستمرار في تقديم وتحسين الخدمات في الفترات المستقبلية. (IFAC,Handbook, IPSASB,2020,P.30).

ولأغراض المساءلة وصنع القرارات يحتاج مستلمو الخدمات ومزودو الموارد إلى المعلومات التي تدعم تقييم مسائل معينة مثل: أداء الوحدة خلال الفترة المالية التي يغطيها التقرير، ومدى قدرتها المالية والتنشغيلية على الاستمرار في تقديم الخدمات على المدى الطويل. كما يحتاج مزودو الموارد بعض المعلومات لتقييم بعض المسائل مثل مدى تحقيق الأهداف المقررة كمبرر لجمع الموارد خلال فترة التقرير، ومدى كفاية التمويل والحاجة لتمويل إضافي. كما يحتاج المانحون لتقييم كفاءة واقتصادية وفعالية استخدام الموارد ومعلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة للوحدة، ويمكن تلخيص أهمية واستخدامات المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام بالجدول التالي:

استخدامات معلومات التقارير المالية ذات الغرض العام

معلومات حول المركز المالي	معلومات حول الأداء المالي	معلومات حول التدفقات النقدية	معلومات حول الموازنة والالتزام بالتشريعات
تساعد هذه المعلومات في تقييم ما يلي: - قيام إدارة الوحدة بمسؤوليتها في إدارة والحفاظ على الموارد - مدى توفر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية - مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات القائمة	تساعد هذه المعلومات في تقييم ما يلي: - كفاءة وفعالية واقتصادية تحقيق أهداف تقديم الخدمات - تساعد معلومات التكاليف على تحديد ما إذا تم استرداد التكاليف التشغيلية، على سبيل المثال، من الضرائب والرسوم الأخرى، أو عن طريق المديونية	تساعد هذه المعلومات فيما يلي: - تقييم الأداء المالي والسيولة النقدية بالوحدة وملاءتها المالية - تقييم منهجية جمع واستخدام النقد خلال الفترة - تقييم التزام الوحدة بالاعتمادات المخصصة لها للإنفاق بالموازنة - تقييم المصادر المالية اللازمة والمحتملة لدعم أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية	تقدم الموازنة للأطراف المعنية معلومات حول الخطط التشغيلية للوحدة في الفترة القادمة واحتياجاتها الرأسمالية، وغالبا أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها، وتستخدم الموازنة المعتمدة لتبرير جمع الموارد من مزودي الموارد المختلفين، كما تنص على الصلاحيات المتعلقة بنفقات الموارد، وتُمكن المستخدمين من

			المقارنة بين الفعلي والمخطط بالموازنة
--	--	--	--

المصدر : اعداد الباحث

ويرى الباحث أنه ينبغي تقييم أداء البرامج للحكومات ووحدات القطاع العام الأخرى في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات لأن ذلك هو الهدف الرئيسي لها حيث أن مقاييس الأداء المالية قد لا تتوفر بالنسبة لهذه الوحدات وإن توفر بعض منها في صورة نتائج مالية نهائية كالعجز أو الفائض مثلا فإن ذلك لا يعكس مستوى تقديم الخدمات المخطط لها مما يمكن معه استخدام مقاييس ومؤشرات الأداء غير المالية.

5/3 أهم جوانب الإفصاح بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (24 IPSAS): عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية:

يقضى هذا المعيار بالفقرة رقم(1) بتضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في القوائم المالية للوحدة الحكومية وأيضاً الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية. ويؤدي الالتزام بمتطلبات هذا المعيار إلى تعزيز شفافية القوائم المالية من خلال إظهار الالتزام بالموازنة المعتمدة ومن ثم إظهار مساهمة الأداء المالي للوحدة الحكومية في تحقيق النتائج المقدرة. وقد أوجب المعيار بالفقرة رقم(2) أنه يتعين على الوحدة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار. (IFAC Handbook,IPSASB,2020)

وطبقاً لهذا المعيار يرى (Schaik, 2019, P. 31) أنه على الوحدة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية أما كبيان مالي إضافي أو كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية المعروضة وينبغي أن تتضمن القوائم المالية المعروضة كل من مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة وتوضيح الاختلافات (الانحرافات) الهامة بين الموازنة والفعلي من خلال ملاحظات تفسيرية كإيضاحات متممة.

ويرى الباحث أنه لاستكمال فائدة هذا الإفصاح يتطلب الأمر وضع الحلول الملائمة لمعالجة أسباب هذه الانحرافات، ومن ناحية أخرى فإنه لتطبيق هذا الإفصاح عن الموازنة الحكومية بالوحدات الحكومية في مصر في إطار النظام المحاسبي الحكومي المصري يتطلب الأمر إصدار تشريع لضمان التزام الوحدات الحكومية بذلك حيث أن تحديد أسباب الانحرافات قد يسبب مساءلة للوحدة الحكومية.

وفيما يتعلق بأساس إعداد القوائم المالية وأساس إعداد الموازنة (من حيث استخدام أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي) فقد أوجب المعيار بالفقرة رقم(21) أنه يتعين على الوحدة عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية الرئيسية فقط عندما يتم إعداد القوائم المالية على أساس قابل للمقارنة كما يمكن العرض من خلال بيان مالي منفصل مشمول في المجموعة الكاملة للقوائم المالية للوحدة مع الالتزام بنفس الأساس المحاسبي والفترة المحاسبية.

وقد أوضح المعيار بالفقرة رقم(34) أنه قد تتبنى الوحدات الحكومية أسس محاسبية مختلفة لإعداد القوائم المالية والموازنة المصادق عليها، فعلى سبيل المثال قد تتبنى أساس الاستحقاق في اعداد القوائم المالية وأساس النقد في اعداد الموازنة الخاصة بها مما يصبح معه أساس إعداد كلاً من القوائم المالية والموازنة غير قابل للمقارنة وفي هذه الحالة أوضحت الفقرة رقم(23) من المعيار أنه يتم إعداد قائمة منفصلة لمقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية طبقاً لأساس إعداد الموازنة مع عمل التسويات المحاسبية اللازمة. وأن يتم الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن أساس إعداد الموازنة يختلف عن الأساس المحاسبي لإعداد القوائم المالية.

وقد تعرض المعيار لهذه التسويات بشيء من التفصيل كما بالفقرة رقم(47) من المعيار والتي أوضحت أنه في الحالات التي يتم فيها استخدام أساس مختلف في إعداد القوائم المالية عن أساس اعداد الموازنة يتم عمل تسويات لبعض المبالغ المعروضة بالقوائم المالية مع تحديد أي اختلافات في الأساس والوقت والوحدة الحكومية التي تمثلها القوائم المالية مع توضيح المبالغ التي يتم تسويتها. ففي حال تم اعتماد أساس الاستحقاق في الموازنة يتم عمل تسوية لكل من مجموع الإيرادات والمصروفات وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وفي حال تم اعتماد أساس آخر باستثناء أساس الاستحقاق في الموازنة يتم عمل تسوية لكل من صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وفي كل الأحوال ينبغي الإفصاح عن المطابقة في متن بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية أو في ملاحظات أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وقد صنف المعيار بالفقرة(48) الاختلافات التي يمكن ان توجد بين الموازنة والقوائم المالية للوحدة الحكومية في الاختلاف في أساس القياس المحاسبي، والاختلاف في التوقيت الذي يحدث عندما تختلف فترة الموازنة عن فترة التقرير الظاهرة في القوائم المالية، والاختلاف في الوحدة الحكومية والذي يحدث عندما تغفل الموازنة برامج أو وحدات حكومية تشكل جزء من الوحدة الحكومية التي يتم إعداد قوائمها المالية، والاختلاف في الشكل والتصنيف الذي يتم تبنيه لعرض القوائم المالية والموازنة. وتجدر الإشارة الى أنه طبقاً للفقرة رقم(52) من المعيار لا يشترط الإفصاح عن معلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة. .

ويرى الباحث من خلال العرض السابق أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) قد ركزت بصفة عامة على عملية تقييم الأداء الحكومي لتدعيم عملية المساءلة وتحسين شفافية التقارير المالية ذات الغرض العام كما يتضح من المعيار رقم رقم (IPSAS 24) الخاص بعرض معلومات الموازنة في القوائم ايضاً على الإفصاح عن أداء الوحدة الحكومية في استخدام الأموال المخصصة لها بالموازنة وتحليل أسباب الانحرافات بصورة ملائمة الأمر الذي يدعم تطبيق موازنة البرامج والأداء والتي من خلالها يمكن توزيع الاعتمادات المالية للوحدة الحكومية على البرامج المنوطة بها تحت مظلة وظائف الوحدة الحكومية في سياق أنواع الخدمات العامة التي تقدمها.

المبحث الرابع

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية

مقدمة:

نظرا لاعتماد موازنة البرامج والأداء على الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية في القيام بالبرامج والأنشطة المختلفة لتحقيق أهداف خطط الوحدة الحكومية فمن الضروري قبل التعرض لتطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء بالوحدات الحكومية أن يتم التعرف على دور هذه الأجهزة في الرقابة بصفة عامة ودورها في رقابة الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية بصفة خاصة بل وتطوير هذا الدور.

وقد اتفقت الأجهزة العربية العليا للرقابة المالية والمحاسبة على أن الرقابة نشاط تقيمي يهدف إلى التحقق من مشروعية وسلامة التصرفات المالية والتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة، شريطة أن تكون الجهة الرقابية مستقلة لتتمكن من تكوين رأى فنى محايد ونزيه، وعلى ذلك فمفهوم الرقابة المالية ذات عمومية وشمول، بحيث أن التدقيق بأنواعه هو جزء من هذه العملية، وكذا الحال بالنسبة لرقابة الأداء.

1/4 مفهوم العمل الرقابي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

عرف المؤتمر الأول للأجهزة العربية العليا للرقابة والمحاسبة الرقابة بأنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والادارية بهدف التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية فى النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية. (الدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2004)، (الساطي، 1982)

ومما سبق يمكن استخلاص أهم الحقائق حول مفهوم العمل الرقابي الذى تمارسه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يلي:

- تمارس الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقابتها بصورة مستقلة على الإدارة التنفيذية.
- يتم ممارسة الرقابة العليا على المستوى الكلى للدولة وعلى مستوى الوحدات الاقتصادية والهيئات والمؤسسات العامة بصورة جزئية.
- إن الوظيفة الأساسية للجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة هي تدعيم المساءلة العامة.

2/4 طبيعة رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الوحدات الحكومية :

تعتبر الرقابة المالية على الوحدات الحكومية هي "عملية فحص الاعمال التي يقوم بها الغير لإعطاء وجهة نظر مستقلة وموضوعية عما إذا كانت اموال الحكومة يتم التصرف فيها بصورة سليمة طبقاً للقوانين القائمة، وما إذا كانت البرامج الحكومية يتم تنفيذها بكفاءة وفعالية". (رضوان، وشهاب الدين، 1998، ص103)

3/4 : طبيعة الرقابة على الأداء التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

تمارس الأجهزة العليا للرقابة المالية بجانب الرقابة المالية النظامية نوع آخر من الرقابة على وهو الرقابة على الأداء وذلك حتى يتحقق مفهوم الرقابة الشاملة لهذه الأجهزة. وتهتم الرقابة على الأداء بتقويم مدى الاقتصاد والكفاءة والفعالية فى إدارة موارد الوحدة وتحقيق أهدافها بما يتوافق مع أهداف الموازنة العامة للدولة وترتكز عملية الرقابة على الأداء على مجموعة من الأسس العامة أهمها: (محمود ، وفراج ، 1997، ص103)

- تحديد أهداف الوحدة الحكومية.
- وضع الخطط والبرامج لتحقيق الأهداف.
- تحديد مراكز المسئولية الخاصة بتنفيذ البرامج.
- تحديد معايير أداء النشاط .
- حصر البيانات المتعلقة بالأداء الفعلى.
- توافر إدارة للرقابة على التنفيذ بالوحدة الحكومية.

هذا وتوجد ثلاثة مجالات أساسية لتقييم الأداء هي:

- مراقبة الخطط المدرجة بالموازنة ومتابعة تنفيذها
- تقييم نتائج الأعمال مقارنة بالمستهدف
- الرقابة على كفاية الأداء

4/4 مبادئ الرقابة على الأداء المطبقة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

يتم تقييم الأداء بالاعتماد على ثلاثة مبادئ رئيسية هي: (مراد، 1998، ص181)

- مبدأ الاقتصاد: ويقصد به التوفير في التكاليف دون التأثير على الجودة
- مبدأ الكفاءة: ويقصد به الحصول على المخرجات بأقل قدر من المدخلات
- مبدأ الفعالية: ويقصد به تحقيق الأهداف المدرجة بالموازنة والخطط والبرامج

5/4 أساليب تقييم أداء الوحدات الحكومية:

تتعدد الأساليب التي يمكن استخدامها في تقييم أداء الوحدات الحكومية ومن أهم هذه الأساليب:

(حماد، 1986، ص 64)

- المقارنات الزمانية أو المكانية
- المقارنة مع مؤشرات نمطية
- استخدام أسلوب التكلفة والعائد

6/4 : مفهوم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية:

يعتبر الأداء المؤسسي هو المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال الوحدة في ضوء تفاعلها مع عناصر

بيئتها الداخلية والخارجية. وهو بذلك يشتمل على أبعاد ثلاثة هي : (مخيمر، وآخرون، 2000، ص9)

- أداء الأفراد في إطار وحداتهم التنظيمية المتخصصة.

- أداء الوحدات التنظيمية في إطار السياسات العامة للدولة.

- أداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

ويرى الباحث انه على مراقب الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن ينظر للأداء

المؤسسي للوحدة الحكومية محل الرقابة من خلال الثلاثة أبعاد السابقة مجتمعة لعمل قياس دقيق لأدائها

وأن يغلب بعد على الآخر حيث أن أداء الوحدة هو محصلة هذه الأبعاد الثلاثة معاً.

7/4 مشاكل وصعوبات قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية:

يواجه مراقب الحسابات عند قياسه للأداء المؤسسي للوحدة الحكومية محل الرقابة بمجموعة من

المشاكل والصعوبات من أهمها ما يلي: (مخيمر، وآخرون، 2000، ص15)

أ - طبيعة الخدمات الحكومية :

حيث أن المنتج الرئيسي لقطاع الوحدات الحكومية يتمثل في توفير منتج غير ملموس، ومن الصعوبة

بمكان تحديد أو إنشاء معايير كمية أو معايير تقيس جودة مخرجات النشاط للخدمات الحكومية. ومن ثم

فإن المشكلة الرئيسية في قياس فعالية البرامج الحكومية تتمثل في صعوبة قياس عوائد هذه البرامج في

شكل منتجات نهائية وبالتالي تحديد درجة العلاقة بين تكاليف هذه البرامج والعوائد الناتجة عنها.

ب - غياب التحديد الدقيق لمهام الكثير من الوحدات الحكومية:

حيث انه قد يوجد تداخل بين اختصاصات بعض الأجهزة الحكومية، وازدواجية في بعض الأعمال

التي تؤديها، وقد لا يوجد توصيف دقيق لواجبات ومسئوليات الوظائف التي تؤديها تلك الأجهزة.

ج - الاختلالات المتعلقة بعنصر العمل

ومن أهم هذه الاختلالات: التضخم الوظيفي في الوحدة الحكومية مما يخفض من إنتاجية العمالة بها ويؤدي الى ازدواجية المسؤولية الإدارية داخل الوحدة نظراً لممارسة الوظيفة الواحدة من خلال أكثر من موظف.

8/4 : مقترحات للتعامل مع مشاكل وصعوبات قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية:

يستطيع مراقب الحسابات التغلب على المشاكل والصعوبات السابقة من خلال القيام بعدة أمور من أهمها مايلي: (مخير، وآخرون، 2000، ص30)

- أ - محاولة صياغة أهداف الوحدة الحكومية في شكل قابل للقياس الكمي.
- ب - الدراسة المتأنية لمهام واختصاصات الوحدة الحكومية بهدف الإصلاح التنظيمي لتحقيق استقلالية الأداء.
- ج - العمل على دراسة إجراءات تقديم الوحدة الحكومية لخدماتها بهدف تبسيط هذه الإجراءات.
- د - الدراسة المتأنية للجهاز الوظيفي بالوحدة الحكومية لتحديد الوظائف التي بها فائض وتلك التي بها عجز
- هـ - تركيز الرقابة على الوحدة الحكومية على الرقابة على الأهداف بدلاً من الرقابة على الإجراءات.

9/4 : تطوير قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية:

يمكن لمراقب الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند قيامه بالرقابة على الأداء المؤسسي للوحدة الحكومية محل الرقابة أن يستعين لتطوير عمله بمجموعة من الخطوات المنهجية التي يقوم عليها قياس الأداء المؤسسي وهي: (حماد، 2013، ص 18)

- الاهتمام بأداء الوحدة الحكومية في الأجل الطويل والأجل القصير على حد سواء
- الاهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء
- الاهتمام والتركيز على الأداء المستقبلي للوحدة الحكومية فضلاً عن الأداء التاريخي
- الاهتمام بتقييم آليات التنفيذ وآليات الرقابة عاى البرامج والأنشطة بالوحدة الحكومية
- تحديد أهداف المؤسسة للوحدة الحكومية
- تحديد الخطط التفصيلية لبرامج لعمل الوحدة الحكومية
- تحديد مراكز المسؤولية الإدارية بالوحدة الحكومية

10/4: مؤشرات قياس الأداء المؤسسى للوحدات الحكومية:

تنقسم مؤشرات قياس الأداء المؤسسى للوحدة الحكومية إلى أربع مجموعات رئيسية هي: (عبد الفتاح ، 2001، 96)

أ - مؤشرات تتعلق بفعالية تحقيق أهداف الوحدة الحكومية.

ب - مؤشرات تتعلق بكفاءة استخدام الموارد المستخدمة فى الوحدة الحكومية.

ج - مؤشرات تتعلق بإنتاجية الوحدة الحكومية.

د - مؤشرات تتعلق بمستوى جودة الخدمة المؤداة فى الوحدة الحكومية

ويمكن لمراقب الحسابات أن يعتمد على بعض الأسس فى تحديد مؤشرات قياس الأداء المؤسسى للوحدة الحكومية ومن أهم هذه الأسس ما يلي:

أ - تحليل الأداء :

وذلك بالاستناد إلى معيار مقبول للكفاية مع الأخذ فى الاعتبار طريقة الأداء والبناء التنظيمى حيث يتم ربط حجم العمل المنجز داخل الوحدة الحكومية بالوقت المستنفذ فى أداء ذلك العمل

ب - اختيار الطريقة المناسبة لقياس العمل:

حيث هناك طريقة الوقت ، وطريقة العينات، وأخيراً طريقة الأداء، وأياً كانت الطريقة فيجب أن تؤدى إلى قياس وتحديد الوقت المعيارى اللازم لإنجاز النشاط الخاص ببرنامج حكومى معين ، وقياس ومعايرة تكاليف النشاط، اختيار طريقة سهلة للإنجاز ورفع الكفاية.

ج - تحديد وحدة الأداء التى على أساسها يتم قياس العمل:

وهى أما أن تكون الوحدة التى تقيس ناتج العمل ، أو الوحدة التى تقيس حجم العمل، أو الوحدة التى تقيس إنجاز العمل . ولابد من ربط هذه الوحدات للقياس بأهداف الوحدة الحكومية.

د - إمكانية تحديد وحدات قياس نمطية لجميع الأنشطة الحكومية :

وذلك لقياس مجموعة الأنشطة والأعمال المختلفة للوحدة الحكومية والتى يمكن تبويبها إلى مجموعة الأعمال الفنية التخصصية ، مجموعة الأعمال المالية ، ومجموعة الأعمال الإدارية.

ويرى الباحث أن اختيار مراقب الحسابات للمؤشرات المناسبة لقياس الأداء المؤسسى للوحدة الحكومية محل الفحص إنما يتوقف على طبيعة نشاط هذه الوحدة، وهيكلها التنظيمى، ومدى ارتباطها بالجمهور فى تقديم الخدمة.

11/4: تطوير تقارير قياس الأداء المؤسسى للوحدات الحكومية.:

يمكن تدعيم تقارير قياس الأداء المؤسسى للوحدات الحكومية والصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجموعة جديدة من التقارير من أهمها (عبد الفتاح ، 2001، ص 105)

أ - تقارير المسؤولية :

حيث يتم تطبيق مبادئ محاسبة المسؤولية بالوحدة الحكومية وتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز مسؤولية.

ب - تقارير تكاليف الخدمات :

حيث توفر هذه التقارير معلومات تمكن من مقارنة التكاليف المقدرة للبرامج والأنشطة بالتكاليف الفعلية لها. وكذلك مقارنة الاستخدام الفعلي بالاستخدام المخطط للموارد الاقتصادية بالوحدة الحكومية.

ج - تقارير عن نتائج قياس الأداء المؤسسي :

يمكن إعداد هذه التقارير باستخدام طرق ووسائل العرض البيانية والإحصائية وبحيث تكون هذه التقارير مختصرة ومفيدة.

12/4 المقاييس غير المالية للأداء :

هناك مجموعة من المقاييس غير المالية للأداء تعتبر لازمة لقياس مجالات الأداء للبرامج الحكومية المختلفة عند الرقابة على أداء هذه البرامج ومن أهمها ما يلي: (عيسى 2000، ص 69)

1- المقاييس غير المالية الخاصة بالمدخلات:

وتهدف إلى قياس كمية المواد الخام المشتراة وجودتها من خلال استخدام بعض المؤشرات مثل: المؤشر الصغرى لعيوب المواد كمية المواد الفعلية مقارنة بالمخططة، كمية المواد الفعلية مقارنة بالمعيارية.

2- المقاييس غير المالية الخاصة بأداء العمل:

وتهدف إلى قياس العناصر التالية: انتاجية الآلات والمعدات، فشل وتوقف الآلات، أداء عمليات الصيانة، التالف والمخلفات، معدلات الانجاز، ويتم قياس ذلك باستخدام مجموعة من المؤشرات منها: زمن توقف الآلات منسوباً إلى اجمالي وقت عمل الآلات، متوسط وقت الإصلاح والصيانة، نسبة التالف.

3- المقاييس غير المالية الخاصة بالانتاج والمنتجات:

وتهدف إلى قياس العناصر التالية مرونة خطوط الانتاج أو تعقيدها، جودة الانتاج، معدلات الأمان الصناعي، درجة التقادم، ويتم قياس ذلك بعدة مؤشرات منها:

وقت تهيئة واعداد الآلات، عدد مكونات وحدة المنتج، معدل الحوادث الصناعية، نسبة التوافق مع معايير الجودة.

4- المقاييس غير المالية الخاصة بالأسواق:

يمكن الاستفادة منها في تقييم البرامج والأنشطة الحكومية التي لها منافس بالسوق وتقدم خدمات او منتجات لها مثل بالأسواق مثل مؤسسات قطاع الأعمال العام والتي تدار على أسس اقتصادية وتهدف هذه المقاييس إلى قياس نصيب الوحدة من السوق، موقف الوحدة بالنسبة للمنافسين، الريادة السوقية ويتم

قياس ذلك بعدة مؤشرات منها: حجم المبيعات المحلية والخارجية، نسبة مصروفات البحوث والتطوير، نسبة العملاء الجدد لإجمالي العملاء.

5- المقاييس غير المالية الخاصة بالموارد البشرية:

تهدف إلى قياس نقاط القوة والتميز، المنافسة، مهارات العاملين، الروح المعنوية، ويتم قياس ذلك بعدة مؤشرات منها: نسبة تكاليف التدريب، معدلات دوران العاملين، معدلات السن والخبرة.

6- المقاييس غير المالية الخاصة بالمستفيدين من الخدمات العامة :

تهدف إلى قياس درجة الاهتمام والعناية بالمستفيد من الخدمة، توقيت تقديم الخدمة ، ويتم قياس ذلك بعدة مؤشرات مثل متوسط فترة تأخير تقديم الخدمة، عدد مرات تقديم الخدمة، عدد شكاوى المواطنين. ويذكر البعض أن العديد من الجهات لا تفصح عن المعلومات غير المالية في تقاريرها المنشورة بصورة كافية خاصة تلك التقارير المقدمة للمستخدمين الخارجيين وذلك على الرغم من أهمية هذه المعلومات لتقييم الأداء الاستراتيجي والمستقبلي لهذه الجهات. (Keegam& Phillips, 2001,P.14) وينادوا أيضاً بضرورة العمل على أن تتمتع هذه المقاييس غير المالية بالانتشار والقبول العام وان كان ذلك سوف يختلف حسب طبيعة كل صناعة وكل قطاع. (Keegam& Phillips, 2001,P.14)

ويرى (Horngren,et.,al,P.342) ، (الغرورى،1998،ص57) أن فى الغالب تكون المقاييس غير المالية أسهل للفهم لدى المنفذين ومن ثم يكون من السهل تحفيزهم بها لتحقيق اهداف المرجوة، وبصفة عامة فإن مقاييس الأداء الجيدة سواء كانت مقاييس مالية أو غير مالية لابد أن تكون: مرتبطة بأهداف الوحدة، وتوازن بين الاهتمامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وتعكس كفاءة إدارة الأنشطة الرئيسية، وتتأثر بأفعال العاملين ويفهمونها جيداً، وتستخدم فى تقييم ومكافأة العاملين، ولها اهداف منطقية وسهلة القياس، ويتم استخدامات بثبات وبانتظام، لابد أن تعطى عوامل النجاح الاساسية للمنشأة مثل: التوقيت المناسب، جودة الخدمات أو المنتجات.

المبحث الخامس

إطار مقترح لتطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء

مقدمة:

يعتبر الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أهم الوسائل التي تساعد على الحفاظ على المال العام من خلال ممارسة أنواع الرقابة المختلفة ومن أهمها الرقابة المالية، ورقابة الالتزام ، ورقابة الأداء وتندرج الرقابة على موازنة البرامج والأداء بصفة أساسية تحت رقابة الأداء لما لها من ارتباط مباشر بفعالية تنفيذ خطط وأهداف الوحدات الحكومية ومن ثم خطط الاستراتيجيات الوطنية ورؤية الدولة ولما لها أيضا من التركيز على تقييم كفاءة واقتصادية الانفاق الحكومي على البرامج والأنشطة المختلفة.

ويقدم الباحث فيما يلي اطاراً مقترحاً لتطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء بالوحدات الحكومية. ويتكون هذا الاطار المقترح من العناصر التالية:

- تطوير الرقابة في مرحلة اعداد موازنة البرامج والأداء

- تطوير الرقابة في مرحلة تنفيذ موازنة البرامج والأداء

وفيما يلي: عرض الاطار المقترح للتطوير:

1/5 تطوير الرقابة في مرحلة اعداد موازنة البرامج والأداء

يرى الباحث أنه يمكن تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مرحلة اعداد موازنة البرامج والأداء من خلال ما يلي:

1/1/5 تقييم جاهزية الوحدات الحكومية للتحويل نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء :

لتحقيق هذا الهدف الرقابي يتعين جمع وتحليل البيانات التالية:

1- بيانات عن طبيعة عمل الوحدة الحكومية مما يوضح طبيعة نشاطها وطبيعة الخدمات التي تقدمها.

2- الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية موضحا به الإدارات والأقسام والاختصاصات

3- الخطة الاستراتيجية للوحدة الحكومية متضمنة الأهداف الاستراتيجية

4- الخطط التنفيذية التفصيلية للوحدة الحكومية

5- البرامج الخاصة بالوحدة الحكومية ومدى ارتباطها بالخدمات المقدمة منها

6- توفر البيانات التفصيلية عن البرامج الخاصة بالوحدة الحكومية مثل الموارد المالية والبشرية اللازمة

لتنفيذ البرامج والجدول الزمني اللازم للتنفيذ

7- مدى وجود دعم الإدارة العليا بالجهة الحكومية للتحويل نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء

2/1/5 تقييم مدى توفر المتطلبات اللازمة للتحويل لموازنة البرامج والأداء :

ويتم في هذه الخطوة التحقق من وجود ما يلي:

- 1- أساس تشريعي ملائم ومدعم لتطبيق موازنة البرامج والأداء
- 2- أدلة للسياسات والإجراءات الداخلية بالوحدة الحكومية والتي تحدد خطوات ومراحل ومسؤوليات اعداد موازنة البرامج والأداء
- 3- توفر النظم الالكترونية المستخدمة لتحليل البرامج والأنشطة الخاصة بها بالوحدة الحكومية
- 4- توفر الكفاءات البشرية اللازمة للقيام بتصنيف واعداد تفاصيل البرامج بالجهة الحكومية
- 5- وجود سجل للمخاطر المرتبطة بكل برنامج يوضح المخاطر المرتبطة بعدم تحقيق أهداف البرنامج وكيفية التعامل معها.

3/1/5 تحديد أهداف الرقابة على عملية إعداد موازنة البرامج والأداء :

ويتم في هذه الخطوة تحقيق الأهداف الرقابية التالية:

- 1- التحقق من اعداد موازنة البرامج والأداء في الوقت المناسب
- 2- تقييم مدى موائمة البرامج المدرجة بموازنة البرامج والأداء للوحدة الحكومية مع نشاط الوحدة الحكومية طبيعة الخدمات المقدمة منها.
- 3- تقييم مدى موائمة البرامج المدرجة بموازنة البرامج والأداء للوحدة الحكومية مع الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالخطة الاستراتيجية للوحدة الحكومية، ومع الأهداف قصيرة الأجل بالخطط التنفيذية قصيرة الأجل
- 4- التحقق من ادراج البرامج المنوطة بالوحدة الحكومية باستراتيجية التنمية الوطنية للدولة
- 5- التحقق من توفر مؤشرات الأداء الأساسية (KPIs) اللازمة لتقييم البرنامج
- 6- التحقق من توفر هيكل وتوقيت ومسؤولية اعداد تقارير المتابعة اللازمة لمتابعة تنفيذ البرنامج.
- 7- التحقق من ادراج البيانات التفصيلية اللازمة لكل برنامج بموازنة البرامج والأداء ومن أهم هذه البيانات:

- اسم البرنامج ومسار ارتباطه بالأهداف الاستراتيجية للوحدة الحكومية
- نبذة تعريفية عن طبيعة البرنامج
- الجدول الزمني للتنفيذ
- المسؤولين عن التنفيذ
- الموارد المالية للتنفيذ موزعة على الجدول الزمني ومراحل تنفيذ البرنامج

4/1/5 تحديد مخاطر الرقابة على عملية إعداد موازنة البرامج والأداء:

يتم في هذه الخطوة القيام بتحديد المخاطر المرتبطة بأهداف الرقابة على عملية إعداد موازنة البرامج والأداء وهي:

- 1- عدم إعداد موازنة البرامج والأداء في الوقت المناسب
- 2- عدم وجود ارتباط واضح بين برامج الوحدة الحكومية بموازنة البرامج والأداء وبين نشاط الوحدة الحكومية وطبيعة الخدمات المقدمة منها.
- 3- عدم وجود ارتباط واضح بين البرامج المدرجة بموازنة البرامج والأداء وبين الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل للوحدة الحكومية
- 4- عدم وجود العديد من البرامج المنوطة بالوحدة الحكومية باستراتيجية التنمية الوطنية للدولة ضمن موازنة البرامج والأداء للوحدة الحكومية
- 5- عدم توفر مؤشرات الأداء الأساسية (KPIs) اللازمة لتقييم البرنامج
- 6- عدم توفر نظام لإعداد تقارير المتابعة اللازمة لمتابعة تنفيذ البرنامج.
- 7- قصور البيانات التفصيلية المدرجة للبرامج بموازنة البرامج والأداء.

5/1/5 تحديد الإدارات المسؤولة عن إعداد موازنة البرامج والأداء:

من المهم في مرحلة الرقابة على عملية إعداد موازنة البرامج والأداء ان يقوم مدقق الجهاز الأعلى للرقابة بتحديد الإدارة او الإدارات المسؤولة عن إعداد الموازنة بالجهة الخاضعة للرقابة ويتم في هذه المرحلة القيام بما يلي:

- 1- تحديد اختصاصات الإدارة المسؤولة عن إعداد موازنة البرامج والأداء بالجهة الحكومية
- 2- عقد اجتماعات مع المسؤولين بالإدارة المعنية للتعرف على طبيعة عملهم فيما يتعلق بإعداد موازنة البرامج والأداء
- 3- تحديد المشكلات العملية التي تواجه إعداد موازنة البرامج والأداء والعمل على ابداء التوصيات اللازمة بتقرير الرقابة للعمل على حل هذه المشكلات

2/5 تطوير الرقابة على تنفيذ موازنة البرامج والأداء :

يرى الباحث أنه يمكن تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مرحلة اعداد موازنة البرامج والأداء من خلال ما يلي:

1/2/5 الرقابة المالية على تنفيذ موازنة البرامج والأداء :

يتم تنفيذ الرقابة المالية على تنفيذ موازنة البرامج والأداء من خلال ما يلي:

1/1/2/5 تحديد أهداف الرقابة المالية على تنفيذ موازنة البرامج والأداء

يمكن تحديد العديد من أهداف الرقابة المالية على تنفيذ موازنة البرامج والأداء من أهمها ما يلي:

- 1- التحقق من توزيع الاعتمادات المالية المخصصة للوحدة الحكومية بموازنة البرامج والأداء بدقة على البرامج المختلفة بالموازنة طبقاً لدراسات وأسس علمية
- 2- التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي للنفقات خاصة ما يتعلق بالفصل بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية المرتبطة بالبرنامج
- 3- التحقق من إنفاق الاعتمادات المالية المخصصة لكل برنامج على البرنامج نفسه وليس على برنامج آخر أو أغراض أخرى
- 4- التحقق من اتباع دليل الصلاحيات المالية للوحدة الحكومية فيما يتعلق بالإففاق على تنفيذ البرنامج
- 5- التحقق من اتباع إجراءات الشراء المرتبطة بتنفيذ البرنامج طبقاً للوائح والقوانين
- 6- التحقق من انعكاس جميع النتائج المالية لجميع برامج الوحدة الحكومية ضمن الحساب الختامي للوحدة الحكومية.
- 7- التحقق من وجود سجل للمخاطر الخاصة بعدم تحقيق أهداف البرامج والتحقق من تنفيذ إجراءات التعامل مع هذه المخاطر والمدرجة بالسجل حال تحققها
- 8- التحقق من وجود تقارير للمراجعة الداخلية بالوحدة الحكومية تتعلق بمراجعة تنفيذ البرامج الخاصة بالوحدة الحكومية
- 9- التحقق من الإفصاح الكافي عن نتائج تنفيذ البرامج المدرجة بموازنة البرامج والأداء ضمن التقارير المالية السنوية للوحدة الحكومية

2/1/2/5 تحديد مخاطر الرقابة المالية على تنفيذ موازنة البرامج والأداء :

يتم في هذه الخطوة القيام بتحديد المخاطر المرتبطة بأهداف الرقابة على عملية تنفيذ موازنة البرامج والأداء وهي:

- 1- عدم توزيع الاعتمادات المالية المخصصة للوحدة الحكومية على البرامج المدرجة بموازنة البرامج والأداء بدقة وبناء على أسس علمية.

- 2- عدم الفصل بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية الخاصة بالبرامج
- 3- وجود تجاوز لدليل الصلاحيات المالية للوحدة الحكومية عند الانفاق على بعض بنود تنفيذ البرنامج
- 4- وجود اعتمادات مخصصة لبرامج معينة بموازنة البرامج والأداء تم انفاقها على برامج أخرى او
غرض آخر
- 5- زيادة الشراء بالأمر المباشر لتنفيذ بعض البرامج بالمخالفة لقوانين ولوائح الشراء المنظمة
- 6- عدم تضمين الحساب الختامي للوحدة الحكومية لنتائج تنفيذ العديد من البرامج الموجودة بموازنة
البرامج والأداء للوحدة الحكومية
- 7- عدم وجود سجل للمخاطر مرتبط ببرامج الوحدة الحكومية
- 8- عدم قيام إدارة التدقيق الداخلي بالوحدة الحكومية بتنفيذ أي مهمات لمراجعة تنفيذ برامج الوحدة
الحكومية
- 9- قصور عملية الإفصاح عن نتائج تنفيذ البرامج بالتقارير المالية السنوية للوحدة الحكومية.

3/1/2/5 تحديد الإدارات المسؤولة عن تنفيذ البرامج المختلفة بالوحدة الحكومية:

من المهم في مرحلة الرقابة على عملية تنفيذ موازنة البرامج والأداء ان يقوم مدقق الجهاز الأعلى للرقابة بتحديد الإدارة او الإدارات المسؤولة عن تنفيذ البرامج المختلفة بالجهة الخاضعة للرقابة ويتم في هذه المرحلة القيام بما يلي:

1. تحديد الإدارة او الادارات او الأقسام المسؤولة عن تنفيذ برامج الوحدة الحكومية
2. تحديد البرامج الحكومية التي تشترك في تنفيذها جهات حكومية خارج نطاق الجهة الخاضعة للرقابة
3. التحقق من وضوح المسؤوليات والاختصاصات في حالة اشتراك أكثر من جهة حكومية في برنامج واحد
4. عقد اجتماعات مع المسؤولين بالإدارة او الادارات والأقسام المعنية للتعرف على طبيعة عملهم فيما يتعلق بتنفيذ موازنة البرامج والأداء.
5. تحديد المشكلات العملية التي تواجه تنفيذ موازنة البرامج والأداء والعمل على ابداء التوصيات اللازمة بتقرير الرقابة للعمل على حل هذه المشكلات.

2/2/5 الرقابة على أداء تنفيذ موازنة البرامج والأداء:

يتم القيام بالرقابة على أداء البرامج من خلال تحديد مجموعة من العناصر كما يلي:

1/2/2/5 أسس وأهمية الرقابة على أداء البرامج:

أ- تقييم أداء البرامج:

يساعد تقييم البرنامج في تقييم فعالية البرنامج في تحقيق أهدافه. ويساعد أيضاً في تحديد جودة قرارات الموازنة وتخصيص الموارد. وتتضمن عملية تقييم البرامج عادة تحليل ومراجعة شاملة للبرامج، ويغطي التقييم جميع الجوانب من المدخلات إلى المخرجات والنتائج.

ويتم تقييم البرامج من خلال تقييم ما يلي:

- **الاقتصاد:** وهو الحصول على المخرجات الخاصة بالبرنامج بأقل تكلفة ممكنة دون التأثير على الجودة ويتم هنا تقييم عمليات الشراء المرتبطة بالبرنامج والتركيز على إمكانية الحصول على أفضل قيمة من النفقات الخاصة بالبرنامج.

- **الكفاءة:** وتعني الحصول على أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات دون التأثير على جودة المخرجات وهناك الكفاءة الفنية التي تركز على مدى جودة البرنامج أن ينتج مخرجاته.

ويمكن أن يقاس هذا عن طريق التغير في حجم المخرجات مقسوماً على التغير في النفقات. وهناك أيضاً كفاءة التخصيص: التي تركز على ما إذا كان البرنامج ينتج النوع "الصحيح" من المخرجات.

- **الفعالية:** وتعني تحقيق أهداف البرنامج المدرجة بالخطة الاستراتيجية والخطط التنفيذية وثيقة البرنامج للوحدة الحكومية.

ب- قياس تأثير البرامج:

تسعى الرقابة على أداء البرنامج الى تقييم تأثير البرنامج إلى جانب تحقيق النتائج. ويشير التأثير إلى مدى أو درجة تأثير البرنامج على المواطنين. وهذا أمر مهم لأن النتائج تتأثر بمجموعة من العوامل. ومن أجل قياس التأثير، يحتاج مدقق حسابات الجهاز الأعلى للرقابة إلى استخدام منهجية تأخذ في الاعتبار العوامل التي تقع خارج نطاق البرنامج والتي قد تؤثر على النتيجة أو على أثر البرنامج على المواطنين.

ج- توقيت تقييم البرامج:

يتم إجراء تقييم للبرامج بعد أن يكون مر على البرامج عدد من السنوات. حتى تظهر تغييرات في النتائج، ويمكن أن تستغرق جهودات الحكومة عدة سنوات حتى يظهر تأثير البرنامج على النتيجة المستهدفة. ويتم في هذا الشأن استخدام مجموعة من التقييمات "المتجددة"، حيث يجري تقييم جميع البرامج على مدى فترة مدتها خمس سنوات وفقاً لجدول زمني متدرج. وتتطلب تقييمات البرنامج كميات كبيرة من البيانات، فضلاً عن الخبرة في هذا المجال، حتى يتم إجراؤها بفعالية. ذلك بالإضافة إلى كونها مكلفة في إدارتها، مما يؤثر على عدد مرات إعداد تقييمات البرامج.

د - أهمية تقييم البرامج:

من أهداف الرقابة على أداء البرامج قياس مدى النجاح في تحقيق مخرجات ونتائج البرامج المستهدفة. كما يؤدي تقييم البرامج دوراً هاماً في تصميم برامج رئيسية وبرامج فرعية جديدة لأن الدروس المستفادة أثناء تنفيذ البرامج الحالية قد يتم تطبيقها على البرامج المستقبلية. ويعتبر تقييم البرامج أداة هامة يمكن استخدامها لتحديد ما يلي:

- 1- اغلاق او انتهاء البرنامج
- 2- زيادة الموارد المخصصة للبرنامج لتدعيم تنفيذه
- 3- إعادة هيكلة البرنامج بتقسيمه الى عدة برامج
- 4- دمج مجموعة من البرامج المتشابهة في برنامج واحد.

2/2/2/5 تحديد أهداف الرقابة على أداء البرامج:

يمكن تحديد العديد من أهداف الرقابة على أداء البرامج من أهمها ما يلي:

- 1- التحقق من اقتصادية الانفاق على البرامج
- 2- التحقق من كفاءة الانفاق على البرامج
- 3- التحقق من فعالية تحقيق اهداف البرامج
- 4- التحقق من ادراج برامج بموازنة البرامج والأداء ترتبط بتحقيق أهداف التنمية المستدامة للدولة والتي تقع تحت مسؤولية الوحدة الحكومية
- 5- التحقق من وجود نظام لإصدار تقارير المتابعة الخاصة بتقييم التقدم في تنفيذ البرامج
- 6- التحقق من وجود وتفعيل مؤشرات الأداء الأساسية (KPIs) لكل البرامج
- 7- التحقق من تنفيذ البرامج في الوقت المناسب طبقاً للجدول الزمني للتنفيذ
- 8- التحقق من وجود وتفعيل نظام لمتابعة الشكاوى والمقترحات الخاصة بالبرنامج
- 9- التحقق من وجود آلية للحصول على تجربة ورأي المستفيدين من البرنامج
- 10- التحقق من عدم تعارض البرنامج مع برامج أخرى لنفس الوحدة الحكومية او لوحدات حكومية أخرى

3/2/2/5 تحديد مخاطر الرقابة على أداء البرامج:

يتم في هذه الخطوة القيام بتحديد المخاطر المرتبطة بأهداف الرقابة على أداء البرامج وهي:

- 1- تجاوز المبالغ المنصرفة على البرامج للمبالغ المعتمدة لها دون مبررات واضحة
- 2- قصور استغلال الموارد المالية والبشرية المخصصة للبرامج
- 3- عدم وجود وثيقة معتمد لك برنامج تتضمن جميع التفاصيل اللازمة عن البرنامج

- 4- عدم تحقيق البرنامج لأهدافه
- 5- عدم تبني الوحدة الحكومية أي برامج لتحقيق أهداف التنمية المستدامة للدولة والتي تقع تحت مسؤولية الوحدة الحكومية المعنية.
- 6- عدم وجود نظام فعال لإصدار تقاري المتابعة الخاصة بتقييم التقدم في البرامج
- 7- عدم وجود أو تفعيل مؤشرات الأداء الأساسية (KPIs) لكل البرامج
- 8- التأخر الهام في تنفيذ البرامج عن الجدول الزمني المحدد لها
- 9- عدم وجود أو تفعيل نظام لمتابعة الشكاوى والمقترحات الخاصة بالبرنامج
- 10- عدم وجود أو تفعيل آلية للحصول على تجربة ورأي المستفيدين من البرنامج
- 11- عدم وجود تنسيق بين البرامج بعضها البعض داخل الوحدة الحكومية، وبين بعض البرامج داخل الوحدة الحكومية وبعض البرامج المشابهة أو المتعارضة بجهات حكومية أخرى.

3/2/5 الرقابة على تنفيذ البرامج بموازنة البرامج والأداء والمرتبطة بأهداف التنمية المستدامة للدولة:
توجد العديد من البرامج البيئية التي يُنَاط بالوحدات الحكومية تنفيذها والتي تكون في إطار قيام الدولة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة ويقع تنفيذ هذه البرامج تحت مسؤولية الوحدة الحكومية حسب طبيعة نشاطها سواء في مجال البيئة أو الصحة أو التعليم.... الخ . وتتميز هذه البرامج بطبيعة خاصة الأمر الذي يتطلب وضع إطار خاص لرقابة الأجهزة العليا للرقابة عليها وفيما يلي عرض إطار الرقابة على البرامج البيئية:

1/3/2/5 تبنى الجهاز الأعلى للرقابة مفهوم واضح وشامل للتنمية المستدامة:

تعد التنمية المستدامة بأنواعها عملية ديناميكية مستمرة تتبع من الكيان وتشمل جميع الاتجاهات، فهي كعملية مطردة تهدف إلى تبديل الهياكل الاجتماعية وتعديل الأدوار والمراكز وتحريك الإمكانيات المتعددة الجوانب بعد رصدها وتوجيهها نحو تحقيق هدف التغيير في المعطيات الفكرية والقيمية وبناء دعائم الدولة العصرية وذلك من خلال تكافل القوى البشرية لترجمة الخطط العلمية التنموية إلى مشروعات فاعلة تؤدي مخرجاتها إلى إحداث التغييرات المطلوبة. (الزهراني، 2004، ص5).

ويرى (الحساني، 2017، ص32) أن التنمية المستدامة عبارة عن إدارة محلية إقليمية عالمية تهدف إلى حماية الموارد الطبيعية من سوء الاستخدام بواسطة تطبيق نظم وبرامج بيئية سليمة للحصول على الموارد للعيش بحياة صحية نشيطة وفق منظور اقتصادي اجتماعي يلبي احتياجات الجيل الحاضر والمستقبلي.

ويرى الباحث أنه يمكن وضع المفهوم الشامل التالي للتنمية المستدامة والذي يمكن ان يتبناه الجهاز الأعلى للرقابة :

" التنمية المستدامة هي تنمية اقتصادية واجتماعية وبيئية متوازنة ومتناغمة ومستمرة لها جوانب متعددة فمن ناحية الجانب الاقتصادي تعنى الإنتاج بأحسن استغلال للموارد المتاحة مع خفض مستمر في استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية ، ومن ناحية الجانب الاجتماعي تعني السعي من اجل استقرار النمو السكاني وضمان مستوى رفاهية مرضي للأفراد، ووقف تدفق الأفراد على المدن من خلال تطوير مستويات الخدمات الصحية والتعليمية في القرى وتحقيق اكبر قدر من المشاركة الشعبية في التخطيط للتنمية، ومن ناحية الجانب البيئي تعني حماية الموارد الطبيعية والزراعية والحيوانية . وهي تمثل الاستخدام الأمثل للأرض الزراعية والموارد المائية في العالم لزيادة المساحات الخضراء في الكرة الأرضية، ومن ناحية الجانب التقني تعني نقل المجتمع إلى استخدام الصناعات ذات التقنية النظيفة التي تقوم باستخدام أقل قدر ممكن من الطاقة والموارد الطبيعية وينتج عنها أقل حد من الغازات الملوثة الحابسة للحرارة والضارة بالأوزون".

2/3/2/5 تحديد المجال الذي يتناوله البرنامج محل الرقابة من مجالات التنمية المستدامة:

على مراقب حسابات الجهاز الأعلى للرقابة ان يحدد مجالات التنمية المستدامة التي يتناولها البرنامج الخاص بالجهة الخاضعة للرقابة وهذه المجالات هي: (John,2010,P.8)

- 1 - تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة، من خلال خلق ترابط بين الأنظمة والقوانين الاقتصادية العالمية، بما يكفل النمو الاقتصادي المسؤول والطويل الأجل لجميع دول ومجتمعات العالم دون استثناء أو تمييز.
- 2 - المحافظة على الموارد البيئية والطبيعية للأجيال المقبلة، والذي يتطلب البحث المستمر عن إيجاد الحلول الكفيلة للحد من الاستهلاك غير المبرر وغير المرشد للموارد الاقتصادية، هذا إضافة إلى الحد من العوامل الملوثة للبيئة.
- 3 - تحقيق التنمية الاجتماعية بالدولة ، من خلال إيجاد فرص العمل وتوفير الغذاء والتعليم والرعاية الصحية للجميع، بما في ذلك توفير الماء والطاقة.

3/3/2/5 تقييم وضع وتحقيق أهداف ومقاصد البرنامج بموازنة البرامج والأداء مع أهداف ومقاصد التنمية المستدامة:

اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة، في سبتمبر 2015، القرار 1/70 خطة التنمية المستدامة لعام 2030 وتضمنت الخطة عدد (17) هدف للتنمية المستدامة ولكل هدف تعريف ومقاصد منصوص عليها بالخطة (<https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/sustainable-development-goal>). وهذه الأهداف هي: القضاء على الفقر، القضاء على الجوع وتوفير الأمن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة، ضمان تمتع الجميع بأنماط عيش صحية وبالرفاهية في جميع الأعمار، ضمان التعليم الجيد المنصف والشامل للجميع وتعزيز فرص التعلم مدى الحياة للجميع، تحقيق المساواة بين الجنسين وتمكين كل النساء والفتيات، ضمان توافر المياه وخدمات الصرف الصحي للجميع، ضمان حصول الجميع بتكلفة ميسورة على خدمات الطاقة الحديثة الموثوقة والمستدامة، تعزيز النمو الاقتصادي المطرد والشامل للجميع والمستدام، والعمالة الكاملة والمنتجة، وتوفير العمل للحد من انعدام المساواة داخل البلدان وفيما بينها للجميع، إقامة بنى تحتية قادرة على الصمود، وتحفيز التصنيع الشامل للجميع والمستدام، وتشجيع الابتكار، جعل المدن والمستوطنات البشرية شاملة للجميع وأمنة وقادرة على الصمود ومستدامة، ضمان وجود أنماط استهلاك وإنتاج مستدامة، اتخاذ إجراءات عاجلة للتصدي لتغير المناخ وآثاره، حفظ المحيطات والبحار والموارد البحرية واستخدامها على نحو مستدام لتحقيق التنمية المستدامة، حماية النظم الإيكولوجية البرية وترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام، وإدارة الغابات على نحو مستدام، ومكافحة التصحر، ووقف تدهور الأراضي وعكس مساره، ووقف فقدان التنوع البيولوجي، السلام والعدل والمؤسسات، تعزيز وسائل التنفيذ وتنشيط الشراكة العالمية من أجل التنمية المستدامة.

وعلى مراقب الحسابات بالجهاز الأعلى للرقابة عند القيام بالرقابة على برامج الجهة الخاضعة للرقابة بموازنة البرامج والأداء والمرتبطة بتحقيق أهداف التنمية المستدامة بعد تحديد مجال البرنامج الخاص بأي هدف من أهداف التنمية المستدامة أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

- موائمة أهداف ومقاصد البرنامج مع تعريف الهدف ومقاصده بخطة الأمم المتحدة وحسب ظروف الدولة
- التحقق من وضع الجهة الخاضعة للرقابة لمؤشرات لقياس تحقيق مقاصد الهدف قدر الإمكان
- تقييم مؤشرات تحقيق مقاصد أهداف البرنامج

4/3/2/5 تحديد الجهاز الأعلى للرقابة لمخاطر عملية الرقابة على البرامج المتعلقة بالتنمية المستدامة:

توجد العديد مشكلات الرقابة على البرامج المتعلقة بتحقيق أهداف التنمية المستدامة ويرى الباحث أن هذه المشكلات تمثل مخاطر الرقابة المرتبطة بالرقابة على هذه البرامج بالوحدات الخاضعة للرقابة وعلى الجهاز الأعلى للرقابة العمل على تحديد هذه المخاطر وإدراجها في سجل للمخاطر حسب طبيعة البرامج وحسب مجالات وأهداف التنمية المستدامة المرتبطة بها وعليه أيضاً وضع الخطط اللازمة للتعامل مع هذه المخاطر الرقابية ويذكر (اللومي، والمسدي، 2017، ص 9) مشكلات الرقابة على أهداف التنمية المستدامة والتي يرى الباحث انها تمثل مخاطر الرقابة ومن اهم هذه المخاطر ما يلي:

- 1- تعدد المجالات التي تشملها الأهداف وتعدد الموضوعات داخل المجال الواحد.
- 2- عدم قابلية بعض الأهداف للقياس الكمي.
- 3- تداخل تنفيذ بعض الأهداف بين أكثر من جهة حكومية وغير حكومية داخل البلد.
- 4- اعتماد العديد من الأهداف على مؤشرات إحصائية لتقييمها تعد في أغلب الأحوال من خلال جهات داخلية.
- 5- امتداد تحقيق الأهداف على أكثر من سنة مالية.
- 6- ارتباط تحقيق بعض الأهداف بتعديل وإصدار بعض التشريعات.
- 7- صعوبة وجود معيار دولي يمكن الاستناد إليه في قياس مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف نظراً لارتباط العديد من الأهداف بالظروف الداخلية للدولة.

النتائج والتوصيات

1- النتائج

- يحقق تطبيق موازنة البرامج والأداء العديد من المزايا على مستوى الوحدة وعلى مستوى الدولة
 - يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء العديد من المقومات والمتطلبات اللازمة لنجاح التطبيق
 - يدعم تطبيق موازنة البرامج والأداء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
 - هناك العديد من جوانب قياس الأداء المؤسسي التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة وتدعم دورها في الرقابة علنة موازنة البرامج والأداء
 - يمكن تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على التحول لموازنة البرامج والأداء من خلال مراحل تطوير الرقابة في مرحلة اعداد الموازنة ومرحلة تنفيذ الموازنة
 - تساهم الرقابة المالية ورقابة الأداء والرقابة على تحقيق اهداف التنمية المستدامة في تطوير الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على البرامج بموازنة البرامج والأداء
- ### 2- التوصيات
- تجهيز الوحدات الحكومية أولا للتحول لموازنة البرامج والأداء بتوفير المتطلبات والمقومات اللازمة للتطبيق
 - العمل على تطبيق الاطار المقترح من الباحث لتطوير رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة على موازنة البرامج والأداء .

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية

1-الكتب:

- د. أحمد، عبد الله عبد السلام، (2008)، "المحاسبة الحكومية والقومية - النظرية والتطبيق"، كلية التجارة جامعة القاهرة، بدون ناشر.
- د. أحمد، عبد الله عبد السلام، د. كمال، أمال محمد، (2010)، "المحاسبة الحكومية والقومية النظرية. والتطبيق"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون ناشر.
- د.الصايغ، عماد سعد محمد،(2017)، "دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية"، الطبعة السابعة، كلية التجارة جامعة الأزهر، دار الجامعات للنشر، القاهرة.
- د.الجمال، محمد رشيد عبده،(1991)، "دراسات في المحاسبة الحكومية-النسق الفكري وقضايا التطبيق"، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، بدون ناشر.
- د. الزهراني، سعود بن حسين(2004) ، "مشكلات التنمية الاجتماعية في المملكة العربية السعودية خلال فترة التخطيط التنموي" ، الطبعة الثانية ، الباحة ، النادي الأدبي.
- د. رضوان، محمد عوض، (2009)، "الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. رضوان، عباس احمد، ود. شهاب الدين، جمعة،(1998)، "دراسات متقدمة في المراجعة"، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، جمهورية مصر العربية.
- د.شرويدة، محمود أبو المحاسن، (1992)، "المحاسبة الحكومية - الأصول العلمية والعملية" ، مطبعة الأمانة ، شبرا ، القاهرة.
- د. عمر، محمد عبد الحليم، (2008)، "المحاسبة الحكومية: الأصول العلمية-التطبيق العملي بالمقارنة مع الفكر الإسلامي"، كلية التجارة جامعة الأزهر، دار الجامعات للنشر، القاهرة.
- د. عيسى، حسين محمد،(2000)، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية"، الطبعة الثالثة، بدون ناشر، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة.
- د. محمود، منصور حامد ، ود. فراج، ثناء عطية،(1997)، "المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة.

- د. مخيمر، عبد العزيز جميل ، وآخرون،(2000)، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة.

2- الدوريات العلمية

- د. الغرورى، على مجدى سعد، (1998) ، "نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء فى منشآت الأعمال: دراسة تجريبية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد الخامس عشر، يونيو.

- اللومي، أمال ، والمسدي، منى، (2017) ، " معيار رقابة الالتزام ايساي 4000 وتجربة دائرة المحاسبات التونسية "، مجلة الرقابة المالية ، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، العدد 70 ، يونيو.

- د. حماد، احمد هانى بحيرى ،(1986) "دراسة عملية المشاكل ومعوقات تقييم الأداء فى الوحدات الإدارية واتجاهات تطويره بالتطبيق على جمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد العاشر، مارس.

- د. سلمان، عامر محمد، و م. ياسين، سناء أحمد،(2016)، "إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء فى بيئة الوحدات الحكومية العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد92، المجلد22، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

- د. مراد، ممدوح هاشم ،(1998)، "المسئولية عن مراجعة الكفاءة والاقتصاد والفعالية كمدخل لتطوير مهنة المراجعة فى المرحلة الراهنة"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة العشرون، العدد الاول.

3- الرسائل العلمية

- الحساني، وعد هادي، (2017) ، "تدقيق النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة القانونية غير منشورة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق.

- عبد الفتاح، محمد جودة،(2001)، " إطار مقترح لتطوير نظام المحاسبة الحكومية فى مصر لخدمة تقييم الأداء الحكومى - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة فى المحاسبة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

- عثمان، حسن زكي احمد (2010)، " تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.

4- المؤتمرات العلمية والندوات

- د.الراوي، حكمت أحمد، (2008)، " الأساليب الحديثة في إعداد الحسابات الختامية الحكومية، ورشة عمل "مداخل معالجة التسويات القيدية للعهد والإمانات الحكومية"، الملتقى العربي الثالث، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، الشارقة، دولة الامارات العربية المتحدة، مارس.

- د. حماد ، طارق عبد العال،(2013)، " آليات مكافحة الفساد المالي والإداري"، مؤتمر دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري في مصر، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة ، ابريل.

- د. فهمي، ليلي عبد الحميد،(2004)، " النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات"، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، يوليو.

- د.محمود ، صلاح محمد، (2004)، " موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي"، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية ، القاهرة ، مارس.

- د.هلاي، حسين مصطفى، (2006)، " تصنيف الموازنات الحكومية ودورها في إبراز أداء الحكومات وتقييم الأداء"، مؤتمر المحاسبة الحكومية الإلكترونية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية، أغسطس.

أخرى

- محمد، شريف محمد فتحي، (2016)، "موازنة البرامج والأداء: نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام"، مركز البديل للتخطيط والدراسات الاستراتيجية، القاهرة.

الدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،

- (2004)، "العلاقة والتكامل بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الرقابة الادارية"، الموضوع الفني الثاني، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، يونية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

A- Books:

- Horngren, Charles T., Sundem, Gary L., Stratton, William O., Dave Burgstahler, Jeff O. Schatzberg,(2017), "**Introduction to Management Accounting**" ,10th Ed, Printic-Hall, Inc.
- IFAC, IPSASB, (2020),"**Handbook of Public Sector Accounting Pronouncements**".

B- Periodicals:

- ACCA, (2017)," ***IPSAS Implementation: Current Status And Challenges***", Report published by the Association of Chartered Certified Accountants, **www.accaglobal.com**, October.
- Amiri, Amel &Hamza, Sarra Elleuch,(2020), "The Transition to IPSAS Standards: the Extent of Adoption and the Influence of Institutional, Contingency and Economic Network Factors", **Accounting and Management Information Systems**, Vol. 19, No. 2, pp. 215-251.
- Atuilik ,Williams Abayaawien,(2013), "The relationship between the adoption of international public sector accounting standards (IPSAS) BY governments, and perceived levels of corruption" , **School of Business and Technology**.
- Bayramov, Sanan,(2021)," PROGRAM BUDGETING AS A TOOL OF IMPROVING THE EFFICIENCY OF BUDGET EXPENDITURES", **66th International Scientific Conference on Economic and Social Development** – Rabat, 26-27 March, Moraco.
- Cohen,Sandra.,Karatzimas,Sotiris.,Venieris,Goerge.,(2012), "Privatization of State-Owned Assets Through The Lens Of Accounting: Comparing Greek Governmental Standards and IPSAS",**5thEuroMed Conference ,Glion-Monterux,Switzerland** ,October4-5.
- CREȚU, CARMEN MIHAELA, GHEONEA, VICTORIA, TALAGHIR LAURENȚIU-GABRIEL, MANOLACHE GABRIEL-MARIAN, ICONOMESCU TEODORA-MIHAELA (2010)," Budget - Performance Tool in Public Sector", **the 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (Volume I)**, ROMÂNIA, October.
- Chytis,E., Georgopoulos,I., Tasios,S.,Vrodou,I.,(2020), "Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece ", **European Research Studies Journal**, Volume XXIII, Issue 4, pp.165–184.
- Crișana, Andrei Răzvan& Melinda, TimeaFülöpa, ,(2014) , "An Analysis Of The International Proposals For Harmonization Accounts Statement And Government

Finance Statistics", *Accounting and Management Information Systems* Vol. 13, No. 4, pp.800–819.

- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board, (2016), "*Fact Sheet*" *June*.
- John Fien, (2010), "MODULE 2: UNDERSTANDING SUSTAINABLE DEVELOPMENT", Teaching and L EARNING for a Sustainable World, *UNESCO – UNEP International Environmental Education Programme*.
- Keegam Mary, Phillips David, "Corporates Raise the standard for the Reporting Revolntion", Accountant Magazine, Issue 5969, April 2001, P.14.
- Mike. Thatcher, (2013)," Setting The Standard", *Public Finance* 38-41.
- Schaik,Frans Van,(2019),"IPSAS In Your Pocket ," *Deloitte, January*.
- <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/sustainable-development-goal>