



دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية
بالوحدات الحكومية بالسودان (من وجهة نظر المراجعين بديوان المراجعة القومي والمحاسبين بديوان
الحسابات) (دراسة ميدانية)

د. هدى دياب أحمد صالح

استاذ المحاسبة المشارك- قسم المحاسبة- كلية العلوم الإدارية- جامعة أم درمان الإسلامية

الملخص

يهدف هذا البحث إلى توضيح دور تطبيق موازنة البرامج والأداء بالوحدات الحكومية بالسودان في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية، تتمثل مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي: هل لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية السودانية دور في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية، وللإجابة على السؤال تم إعداد استبانة وتوزيعها على أفراد عينة البحث المتمثلة في المراجعين بديوان المراجعة القومي والمحاسبين بديوان الحسابات بوزارة المالية لجمع بيانات البحث، قسمت أداة الاستبانة إلى ثلاثة أقسام قسم البيانات الشخصية يحتوي على التوزيع الديمغرافي لأفراد عينة البحث، وقسم لعبارات الفرضية الأولى: الأهداف المالية والقسم الثالث لعبارات الفرضية الثانية: محاسبة المسؤولية، تم توزيع (100) استبانة رجعت كلها بنسبة (100%) استخدم في تحليل بيانات الاستبانة برامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) عن طريق الجداول التكرارية، ولإيجاد الفروقات بين إجابات أفراد عينة البحث استخدم الوسط الحسابي والوزن النسبي ومستوى المعنوية ومربع كاي، واستخدم في البحث المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، واختبر البحث عدد من الفرضيات، توصل البحث لمجموعة من النتائج منها: أن تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية لها دور في تحقيق الأهداف المالية، خاصة إزالة الفشل المالي والتعثر المالي بكفاءة عالية، وأيضاً تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية لها دور في تحقيق محاسبة المسؤولية بكفاءة عالية خاصة تحقيق خاصية الشفافية، ويوصي البحث بمجموعة من التوصيات منها: يجب تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية لفائدتها في تحقيق الأهداف المالية بكفاءة عالية في الجانب المالي وفي الجانب الإداري تحقيق محاسبة المسؤولية بكفاءة عالية، عقد دورات تدريبية للمراجعين والمحاسبين في كيفية إعداد موازنة البرامج والأداء.

المعلومات
تاريخ إرسال الورقة:
28/7/2022
تاريخ قبول الورقة:
28/7/2022
تاريخ نشر الورقة:
7/9/2022

الكلمات المفتاحية موازنة البرامج والأداء، الأهداف المالية، محاسبة المسؤولية، الوحدات الحكومية

Abstract:

This research aims to clarify the role of applying the budget of programs and performance in government units in Sudan in achieving financial objectives and accountability efficiently. The research problem is represented in the following main question: Does the implementation of program and performance budgeting in Sudanese government units have a role in achieving financial goals and accountability In order to answer that question, a questionnaire was prepared and distributed to the members of the research sample represented by the auditors at the National Audit Bureau and the accountants at the Accounts Bureau at the Ministry of Finance to collect the research data. The questionnaire tool was divided into three sections: the personal data section contains the demographic distribution of the research sample members, a section for the first hypothesis phrases: financial goals, and the third section for the second hypothesis phrases: accountability, (100) questionnaires were distributed, all returned at (100%) were used in the analysis of the questionnaire data using statistical packages for social sciences (SPSS) programs by means of frequency tables, and to find the differences between the answers of the research sample members used the arithmetic mean, relative weight, level of significance and a sq. The research: the historical approach, the deductive approach, and the inductive approach, and the research tested a number of hypotheses. The research reached a set of results, including: The application of program and performance balancing In government units, it has a role in achieving financial goals, especially removing financial failure and financial stumbling with high efficiency, and also applying program and performance budgeting in government units. It has a role in achieving responsibility accounting with high efficiency, especially achieving transparency. The research recommends a set of recommendations, including: Programs and performance in government units for their benefit in achieving financial goals with high efficiency in the financial aspect and in the administrative aspect, achieving accountability of responsibility with high efficiency, holding training courses for auditors and accountants on how to prepare the Program and Performance Budget.

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

أولاً: المقدمة:

الموازنة العامة هي أداة الدولة لعكس كل الإيرادات المتحصلة والمصروفات التي تم إنفاقها على البنود والقطاعات المختلفة مثل شراء السلع والخدمات والدعم الاستراتيجي وسداد الديون وغيرها من البنود لفترة عام، وهذه الطريقة لإعداد الموازنة تولي اهتماماً خاصاً بتحقيق الربط بين تحصيل الإيرادات وإنفاق النفقات العامة مقارنة مع المقدر دون الاهتمام بالبرامج والأنشطة، وخاصة أن دولة السودان تطبق الحكم الفيدرالي، هذا بموجبه يقسم البلاد لولايات بحيث يتيح لكل ولاية أن تقوم بإعداد وإجازة موازنتها الجارية والتنموية من مصادر الإيرادات التي كفلها لها القانون من ضرائب ورسوم ودعم من الحكومة الاتحادية لمقابلة الانفاق على الخدمات الأساسية بالولاية مثل الصحة والتعليم والمياه، وبالتالي هذا لا يعكس كل الإيرادات المتحصلة في الدولة والنفقات العامة التي تم إنفاقها على البنود المختلفة خلال فترة الموازنة العامة، هذا من ناحية أما من ناحية إعداد الموازنة العامة لدولة السودان فان هيكلها يعد وفقاً لدليل احصاءات مالية الحكومة الذي اصدره صندوق النقد الدولي في العام (2001م) من الإيرادات العامة والتي تشمل الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية والنفقات العامة (تقارير بنك السودان 2013-2014-2015-2011-2012-2016-2017م)، وأعلن في عام(2019م) أن موازنة ذلك العام سوف تطبق موازنة البرامج والأداء، وعدل عن ذلك نتيجة لعدم توفر شروط ومتطلبات موازنة البرامج والأداء كما ذكر وزير المالية الأسبق.

جدول(1): النفقات العامة والإيرادات العامة خلال الفترة (2009-2017م)

العجز/(الفائض ج	النفقات العامة ج	الإيرادات ج	العام
(5,811.4)	28,578,3	22,766,9	2011م
(4,104.)	26,272,1	22,168,1	2012م
(1,866.9)	36,178,4	34,311,5	2013م
847.6	50,380,1	51,227,7	2014م
(5,997,8)	61,497.5	55,499,7	2015م
(11,235.)	69,099.6	57,864.6	2016م
(9,052.)	86,106,0	77,054.	2017م

المصدر: تقارير بنك السودان للأعوام،(2009-2017م)

والملاحظ من جدول(1) أن النفقات العامة خلال الفترة من (2009-2017م) في زيادة مضطردة حيث بلغت في عام(2011م) (28,578,3) مليون جنية سوداني بينما بلغت في عام (2017م) (86,106,0) مليون جنية سوداني، أي بنسبة زيادة(201%) وهذه الزيادة في النفقات العامة لم تقابلها أي زيادة في الإيرادات، بل كانت الإيرادات في انخفاض كما يلاحظ، حيث بلغت الإيرادات في عام (2011م) (22,766,9) جنية سوداني بينما

بلغت في العام (2017م) مبلغ (77,054) أي بنسبة انخفاض (99%)، وبالتالي لم تحقق الموازنة أي فائض الا خلال العام (2014م) حيث بلغ (847.6) جنيهه سوداني وبذلك فأن موازنة البنود أثبتت أنها لا تحقق الأهداف، وخاصة في ظل تضخم وارتفاع أسعار صرف العملات مقابل العملة الوطنية، وقطاع الزراعة بصفته أهم قطاع في السودان نسبة النفقات العامة له من الموازنة بلغت (13%) في عام (2017م) لذلك يلاحظ أن نسبة مساهمته في الناتج المحلي (29%) بما فيه الثروة الحيوانية والسمكية، ووصل سعر صرف الدولار بالجنيه السوداني في أواخر عام 2017 (65) جنيهاً للدولار، وارتفع حتى بلغ (90) جنيهاً في أواخر عام (2018م)، وهذا أدى إلى وجود عجز دائم بالموازنة ويرحل من سنة لأخرى وفي كل سنة يزداد العجز نتيجة زيادة النفقات العامة للدولة، وهذا انعكس على نفقات المخزون الاستراتيجي، حيث توقف صرف الدعم عليه منذ عام (2013م) وحتى الآن، وهذا بدوره انعكس على الاقتصاد السوداني بالتدهور، الملاحظ أيضاً أن الموازنة العامة للدولة لا تعكس المشاريع أو البرامج التي تمت في الفترة السابقة للموازنة بتفاصيل مثل المبالغ التي صرفت والمبالغ المتبقية أو العجز للبرنامج أو للمشروع المعين، خاصة وأن الدولة في العهد الحديث لم تعد مسؤولة عن الأمن والتعليم فقط بل مسؤولة من قيام وتأهيل البنية التحتية للمشاريع التنموية وهذه تحتاج لإمكانات ضخمة وخطة مفصلة حتى تتمكن تلك الوحدات من تحقيق الأهداف المالية وتحقيق محاسبة المسؤولية، مما يساعد على ترشيد الإيرادات وصرف النفقات فيما يعود على المواطنين بتلبية احتياجاتهم، هنالك العديد من الآراء تنادي باستخدام موازنة البرامج والأداء لتحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية.

مشكلة البحث:

لذلك تتمثل مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- هل لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية في السودان دور في تحقيق الأهداف المالية؟
- هل لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية في السودان دور في تحقيق محاسبة المسؤولية؟

أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث فيما يلي:

- التعرف على دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية.
- والتعرف على دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية بالسودان من وجهة نظر المراجعين بديوان المراجعة القومي وديوان الحسابات بوزارة المالية.

فرضيات البحث:

- هنالك علاقة بين تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق الأهداف المالية في الوحدات الحكومية بالسودان.
- هنالك علاقة بين تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية بالسودان.

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية
د. هدى دياب أحمد صالح

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية المال العام والحاجة لضبطه وترشيده لتحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية بالوحدات الحكومية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

- دراسة: خليل(2019م):

هدفت الدراسة اقتراح إطار يسهل الانتقال لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية، تتمثل مشكلة الدراسة في ان اتباع موازنة البنود يؤدي إلى مجموعة من المشاكل منها التركيز على الجانب الرقابي والمدخلات دون المخرجات وطرحت الدراسة التساؤل التالي: هل يحتاج تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى إطار محدد للعمل وما هي مكونات هذا الإطار؟

- دراسة: Alain, Melegy(2017م):

تناولت الدراسة تطبيق موازنة البرامج والأداء في الدول النامية، التي تطبق نظام الموازنة الواحدة، الدراسة وجدت كثير من القبول، ونتيجة لاختيار موازنة البرامج والأداء في الدول النامية خرجت الدراسة بعدد من النتائج منها: تعتبر موازنة البرامج والأداء أكثر مرونة وفهمها بواسطة الإدارة المالية والمحاسبين الذين يعملون في منظمات القطاع العام، وكذلك نظام المحاسبة المطبق في منظمات القطاع العام عززه تطبيق موازنة البرامج والأداء بنجاح.

- دراسة: عثمان (2011م):

هدف الدراسة توضيح ضرورة الانتقال من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للوحدات الحكومية الفلسطينية، تتمثل مشكلة الدراسة في أن الوحدات الفلسطينية تواجه العديد من المشاكل والقصور بسبب إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الأسلوب التقليدي (موازنة البنود)، لذا نشأت الحاجة إلى تطوير هذا الأسلوب في إعداد الموازنة إلى أسلوب آخر يؤدي إلى تجنب عيوب أسلوب موازنة البنود ويساعد في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

- دراسة: Diamond(2003م):

هذه الورقة تعتبر أول دراسة لإعادة النظر في تقييم جديد لنموذج موازنة الأداء، التي اصبح تطبيقها في تزايد مستمر في الدول الصناعية، ويحتاج ذلك لعناصر مختلفة، أولاً: ايجاد هيكلية في شكل خطة استراتيجية، وثانياً: يتطلب ذلك أن يتم اعادة هيكلية البرامج، ثالثاً: ايجاد نظام موازنة تكاليف، رابعاً: معالجة المشاكل التي تظهر.

- دراسة: [Pettijohn : Grizzle \(2002م\)](#):

الغرض من هذه الدراسة هو تقييم نموذج الموازنة التي يحل محلها موازنة البرامج والأداء. الفرق بين البحث الحالي والدراسات السابقة في أن دراسة (Alain) ركزت على تطبيق موازنة البرامج والأداء في الدول النامية بدلاً من موازنة الاتجاه الواحد، بينما دراسة (Diamond) ركزت على أن تطبيق موازنة البرامج والأداء تحتاج لاستراتيجية لتطبيقها، أما دراسة (Pettijohn) قدمت نموذج لتقييم الموازنة المطبقة مع مقارنتها مع موازنة البرامج والأداء، بينما ركز البحث الحالي على التعرف على تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين.

رابعاً: أدبيات البحث:

أ- موازنة البرامج والأداء:

لم يكن هنالك تعريف لموازنة البرامج والأداء الا حديثاً كما ذكر (Hagen,1968,P.7) أما حالياً فتم تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها عبارة عن خطة موجهة نحو الأداء، وتم تطوير انظمة الموازنة لتطوير العديد من الأغراض التي تضم التحكم المالي ومحاسبة المسؤولية عند استخدام الموارد العامة (Hager ,1997, p.7). هذا التعريف يحدد أن موازنة البرامج والأداء هي التي تحقق الأهداف المالية، ذكر (مبارك،2011،ص42) أن موازنة البرامج والأداء ما هي الا تنظيم متقدم للموازنة العامة يعتمد على التركيز على الهدف من الإنفاق وليس مجرد اتمام الإنفاق المعتمد، ذكر (عبد اللطيف، 2016، ص216) موازنة البرامج والأداء عبارة عن خطة عمل تتضمن كافة الأهداف الرئيسية والتفصيلية المحددة للوحدات الإدارية الحكومية يتم وضعها في شكل برامج ومشروعات أو أنشطة محددة وهي بذلك تتكون من شقين: شق خاصة بالبرامج وشق خاص بالأداء، وفي شق البرامج يتم فيه تحديد البرامج وتدرج تحت كل وظيفة من وظائف البرامج ووظيفة الخدمات التي يجب أن تقدمها تلك البرامج مثل: الخدمات التعليمية يدرج تحتها تعليم الاساس والتعليم الثانوي والتعليم الجامعي وهكذا، أما الشق الثاني: فهو قسم الأداء فيتم فيه تركيز الاهتمام على ما تم تحقيقه وليس على كيفية تحقيقه، وهذا يوضحه دليل هيئة الأمم المتحدة بين موازنة البرامج وموازنة الأداء حيث حدد: أن موازنة البرامج تهتم بتبويب موازنات الوحدات الإدارية المختلفة إلى وظائف ومهام، ثم برامج رئيسية ثم برامج فرعية، يتم الربط بينها وبين البيانات المالية، أما موازنة الأداء فتقوم بتزويد الإدارة بوسائل القياس الدقيقة مثل تكلفة الوحدة، قياس العمل، معدلات الأداء (محمد، 2016م، ص2)، ويتم تطبيق محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة للخدمة المؤداة ووضع معدلات لتقيس الأداء في الوحدات الإدارية المختلفة (عبداللطيف، ص 217) قد تسمى بموازنة البرامج على أساس أن الأداء يقاس من خلال تنفيذ البرامج، وتسمى احياناً موازنة الأداء على اساس أن البرامج لا يمكن رؤيتها الا من خلال الأداء، لذلك فأن موازنة البرامج والأداء في الدولة تعمل على التوازن المالي لتحقيق المخرجات التالية (Bahrain, P.30):

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

- النمو البعدي في استدامة احتياطي الخدمات الحكومية في التعليم، الصحة، والخدمات الاجتماعية.
 - الاستمرار في دعم احتياطي خدمات الكهرباء والمياه للمواطنين في دور سكنهم كأولوية.
 - خلق فرص جيدة للعمل للمواطنين والدعم الوافر لأداء الأعمال.
 - تثبيت وتعديل القوانين لاستدامة استخدام الموارد.
 - تعزيز الفعالية والعدالة المباشرة في الدعم الحكومي للمواطنين.
 - الاستمرار في تطور الموارد المالية والبنية التحتية للمشروعات والأنشطة.
 - الانسياب والتحسين في احتياطي الخدمات الحكومية للمواطنين والمستثمرين.
 - تحسين معدل الائتمان.
 - تخفيض تكاليف التمويل للمواطنين والمستثمرين.
 - ومن جانب آخر تعمل على توسيع صلاحيات مدراء الدوائر الحكومية في مجال التخطيط والرقابة الذاتية وبالمقابل تؤدي إلى تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل في الأداء (محمد، ص5).
 - لذا فإن موازنة البرامج والأداء تعمل من خلال توفر المتطلبات التالية (Ouda,2011,P.26):
 - تغيير نظام الحكومة البيروقراطي إلى نظام الإدارة بالأداء.
 - إدخال واستخدام معلومات الأداء داخل عملية الموازنة التي تبسط تطبيق موازنة الأداء.
 - تغيير شكل الموازنة والهيكل حتى تكتسب الطريقة الموجهة للأداء.
 - تغيير شكل الموازنة السنوية المتعددة.
 - التغيير من طريقة إعداد الموازنة من أسفل لأعلى إلى طريقة الإعداد من الأعلى لأسفل.
 - تجديد نظام المحاسبة الحكومي.
 - تطوير وتطبيق نظام قياس الأداء بالمشترات.
 - إضافة لذلك تعديل القوانين بما يتوافق وتطبيق موازنة البرامج والأداء.
- وأكد الكاتب (Ouda,) بأن أي نقص في تطبيق تلك المتطلبات لتطبيق موازنة البرامج والأداء سوف لن يؤدي إلى تحسين الأداء في القطاع العام(Ouda,P.26).
- يلاحظ أن متطلبات موازنة البرامج والأداء ضرورية لتطبيقها على أرض الواقع، أضف إلى ذلك تعديل النظام المحاسبي الحكومي لنظام الاستحقاق المحاسبي لأنه النظام الملائم لمحاسبة المسؤولية.
- يرى (Robinson, Last ,P.2) بأن الشكل الاساسي لموازنة الأداء يهدف إلى تشكيل موازنة الحكومة، وتعتبر مفتاح تنظيمي لمتخذي القرارات بان يأخذوا في حسابهم النتائج التي يمكن أن تتحقق من النفقات التي تنفق وفق برامج وأنشطة الموازنة، وهذه يشار إليه بمعلومات موازنة الأداء، وهذا ما يطلق عليه محاسبة

المسؤولية، موازنة البرامج والأداء تعمل على تحقيق معقولة اتخاذ السياسات لأجل تزويد العاملين: بيانات التكاليف والمنافع، ومن أهم فوائد موازنة البرامج والأداء (عبداللطيف، ص2018م):

- أنها تعتبر أداة للرقابة على تنفيذ وتحقيق الكفاية والكفاءة العالية في الأداء.
- ويتم من خلالها تحديد مراكز المسؤوليات عن البرامج والأنشطة الحكومية.
- ويرى (مشكور وآخرون، 2017م، ص1) أن من سوابب عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء يحتاج إعدادها وقتاً أطول من الموازنة التقليدية أو موازنة البنود، إضافة لذلك تحتاج لكوادر بشرية مؤهلة ومدربة من ناحية إعداد حساب تكاليف البرامج والأنشطة خاصة تكلفة الوحدة الواحدة.

ب- الوحدات الحكومية:

استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ليعني به الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح، ولذلك تم تعريفها بأنها وحدات اقتصادية توفر خدمات ومنافع اجتماعية دون أن تسعى لتحقيق أرباح لأي مالك وتتصف حقوق المالية بأنها غير قابلة للبيع أو المتاجرة (السلطان، وآخرون، 1990، ص25).

ج- الأهداف المالية:

هي الأهداف التي تحددها الوحدة الحكومية بناءً على ما خطط له، مثل زيادة الإيرادات عن العام السابق، أو ترشيد الانفاق الحكومي بحزمة قرارات، أو توازن ميزان المدفوعات... الخ.

د- محاسبة المسؤولية:

عبارة عن دائرة أو قسم في منظمة ما أو أي منطقة أو مشروع مسؤول عنها شخص معين، عن الأداء والرقابة مع اعطاء الحرية الكافية لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة (ظاهر، 2008، ص393)، ومحاسبة المسؤولية يمكن أن تحقق من خلالها العديد من المسائل المهمة مثل: تحقيق الشفافية، ومعالجة الانحرافات... الخ.

كلما ذكرت محاسبة المسؤولية ذكرت معها اللامركزية، كما ذكر (حجاج، 1998م، ص329) أم مع تفويض الصلاحيات في ظل اللامركزية تأتي المساءلة أو المسؤولية، ومحاسبة المسؤولية تقتضي تقسيم الوحدة إلى مراكز قرارات أو مراكز مسؤولية، مع ربط الأداء الفعلي والمخطط مع هذه المراكز لمسؤولية عند المراكز الإدارية، يلاحظ أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية تحقق المساءلة، المساءلة تؤدي للشفافية وتصحيح الانحرافات بجانب الأغراض الأخرى التي تسعى لها الوحدة سواء كانت اقتصادية أم حكومية مثل تحقيق الكفاءة العالية في تنفيذ البرامج، وبذلك تكون محاسبة المسؤولية من أهم أركان تطبيق موازنة البرامج والأداء.

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

خامساً: الدراسة الميدانية:

أ- مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من المراجعين بديوان المراجعة القومي والمحاسبين بديوان الحسابات بوزارة المالية، أما عينة البحث فتم اخذها عشوائياً من مجتمع البحث في حدود (50) فرداً لكل فئة، أي المجموع الكلي لأفراد عينة البحث يساوي (100) فرداً من مجتمع البحث، تشابهه منهجية البحث المتبعة مع الدراسات السابقة في أن البحث أتبع المناهج التالية: التاريخي والاستقرائي والاستنباطي، اما منهجية الدراسة الميدانية في تختلف في البحث عن الدراسات السابقة حيث تناول البحث المشكلة من وجهة نظر المراجعين والمحاسبين وهم الفئات المعنية بتطبيق ومراجعة موازنة البرامج والأداء في الدولة، بينما الدراسات السابقة وزعت الاستبانة على فئات أوسع مثل التشريعيين والماليين في الوحدات الحكومية.

ب- معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة:

تم التحقق من صدق وثبات استبانة المراجعين والمحاسبين من خلال معاملات الثبات والصدق وفقاً لألفا كرنباخ كما موضح أدناه في الجدول (2).

جدول (2): معامل الثبات والصدق

المحور	معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات
استبانة المراجعين	0.79	0.89	12
استبانة المحاسبين	0.81	0.90	12

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول (2) أن معامل الثبات لعبارات استبانة المحاسبين (0.81) بينما معامل الثبات للمراجعين (0.79) أما معامل الصدق لعبارات استبانة المحاسبين (0.90) بينما للمراجعين (0.89)، لمجموع (12) لكل استبانة.

ج- : التوزيع التكراري للبيانات الشخصية:

جدول (3): التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث من المراجعين والمحاسبين وفقاً لمنغير النوع

النوع	المراجعون		المحاسبون	
	التكرار	%	تكرار	%
ذكر	26	52	8	16
أنثي	24	48	42	84
المجموع	50	100%	50	100%

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول (3) نسبة الذكور من المراجعين (52%)، بينما نسبتهم من المحاسبين (16%)، ونسبة الإناث من المراجعين (48%)، بينما بنسبتهم من المحاسبين (84%)، يلاحظ من ذلك أن ديوان الحسابات يفضل تعيين الإناث بنسبة كبيرة، عكس ديوان المراجعة القومي.

جدول (4): التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث من المراجعين والمحاسبين وفقاً لمتغير العمر

المحاسبون		المراجعون		الفئات العمرية (سنة)
%	تكرار	%	التكرار	
24	12	18	9	34-25
26	13	28	14	44-35
36	18	30	15	54-45
14	7	24	12	60-55
%100	50	%100	50	المجموع

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول (4) أن الفئة العمرية (45-54 سنة) تمثل أعلى الفئات، بالنسبة للمراجعين بنسبة (30%)، ومن المحاسبين بنسبة (36%)، تليها الفئة العمرية (35-44 سنة) نسبتهم من المراجعين (28%)، و بنسبتهم من المحاسبين (26%)، ثم تليها الفئة العمرية (25-34 سنة) بنسبة (18%) من المراجعين، ومن المحاسبين بنسبة (24%)، ثم تليها الفئة الاخيرة (55-60 سنة) من المراجعين بنسبة (24%)، بينما بنسبتهم من المحاسبين (14%)، يلاحظ بأن أفراد عينة البحث من الفئتين من الشباب حيث تقع اعمارهم بين (25-54 سنة)، هذا يدل أن هنالك احلال للوظائف بالتدرج الوظيفي في ديوان الحسابات وفي ديوان المراجعة القومي.

جدول (5): التوزيع التكراري للمراجعين والمحاسبين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المحاسبون		المراجعون		المؤهل العلمي
%	التكرار	%	التكرار	
2	1	-	-	ثانوي
8	4	4	2	دبلوم
62	31	62	31	بكالوريوس
28	14	28	14	ماجستير
-	-	6	3	دكتوراه
%100	50	%100	50	المجموع

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول (5) التوزيع التكراري لمتغير المؤهل العلمي، أن حملة البكالوريوس تمثل أعلى الفئات بنسبة (62%) للمراجعين والمحاسبين على التوالي، تليها فئة حملة الماجستير بنسبة (28%) للمراجعين والمحاسبين على التوالي، ثم تليها فئة حملة الدبلوم بنسبة (8%) للمحاسبين، و بنسبة (4%) للمراجعين، ثم تليها فئة

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

الدكتوراه بنسبة (6%) للمراجعين فقط، بينما فئة الدبلوم للمحاسبين فقط بنسبة (2%)، يبين ذلك بأن الترقى في ديوان الحسابات وديوان المراجعة القومي يعتمد على الدرجة الوظيفية بالسنوات أكثر من الحصول على الشهادات وهذا قد يؤدي على عدم التطور والتقدم.

جدول (6) التوزيع التكراري للمراجعين والمحاسبين وفقاً للمؤهل العلمي

المحاسبون		المراجعون		المؤهل العلمي
%	تكرار	%	التكرار	
8	4	30	15	زمالة المحاسبين السودانية
4	2	2	1	زمالة المحاسبين العربية
88	44	68	34	لا يوجد
%100	50	%100	50	المجموع

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول (6) أن الحاصلون على الزمالة السودانية من المراجعين نسبتهم (30%)، وبنسبة (8%) الحاصلين على الزمالة السودانية من المحاسبين، بينما الحاصلين على الزمالة العربية من المحاسبين نسبتهم (4%) والحاصلين عليها من المراجعين نسبتهم (2%)، بينما الذين لم يحصلوا على الزمالات من المحاسبين نسبتهم (88%)، وللمراجعين بنسبة (68%)، هذا يدل على أن الفئتين ليس لديهم ميل نحو دراسة الزمالات بالرغم من تلك الزمالات تفيد في الجانب العملي المهني للمراجعين والمحاسبين وتضيف لهم معلومات جديدة.

جدول (7): التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث من المراجعين والمحاسبين وفقاً للتخصص

المحاسبون		المراجعون		التخصص
%	تكرار	%	التكرار	
48	24	82	41	محاسبه
32	16	8	4	اقتصاد
14	7	4	2	إدارة
-	-	4	2	مصارف
-	-	2	1	شريعة وقانون
2	1	-	-	ترجمه
2	1	-	-	تقنية معلومات
2	1	-	-	سكرتاريا
%100	50	%100	50	المجموع

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول(7) أن نسبة (82%) و(48%) من المراجعين والمحاسبين على التوالي تخصصهم محاسبية، بينما نسبة (8%) و(32%) من المراجعين والمحاسبين على التوالي تخصصهم اقتصاد، بينما نسبة (4%) و(7%) على التوالي تخصصهم إدارة، ونسبة (4%) من المراجعين تخصصهم مصارف و(2%) من المراجعين تخصصاتهم شريعة وقانون، ونسبة(2%) تخصصهم ترجمة وتقنية معلومات وسكرتاريا من المحاسبين فقط على التوالي، وهذا يدل على أنه نادراً ما يتم تعيين تخصصات أخرى في ديوان الحسابات وديوان المراجعة القومي، لأن أداء وظائف ديوان الحسابات أو ديوان المراجعة القومي تتطلب التخصص الدقيق لخصوصية المعاملات المالية والتي تحتاج لشخص متخصص.

جدول (8): التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث من المراجعين والمحاسبين وفقاً لسنوات الخبرة

المحاسبون		المراجعون		سنوات الخبرة
%	تكرار	%	التكرار	
14	7	8	4	أقل من 5 سنوات
8	4	20	10	5 سنوات - أقل من 10 سنوات
14	7	12	6	10 سنوات - أقل من 15 سنة
24	12	26	13	15 سنة - أقل من 20 سنة
40	20	34	17	20 سنة فأكثر
100%	50	100%	50	المجموع

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول(8) أن نسبة (40%) من المحاسبين خبرتهم أكثر من (20) سنة، بينما نسبتهم (34%) من المراجعين، ونسبة (26%) من المراجعين ونسبة (24%) من المحاسبين خبرتهم بين (15) سنة وأقل من (20) سنة على التوالي، بينما نسبة (20%) خبرتهم بين (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات من المراجعين، بينما نسبتهم (8%) من المحاسبين، ونسبة (12%) خبرتهم العملية (من 10-15 سنة) من المراجعين، بينما من المحاسبين نسبتهم (14%)، بينما الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات نسبتهم (14%) من المحاسبين ومن المراجعين نسبتهم (8%)، يلاحظ أن معظم أفراد عينة البحث خبرتهم أكثر من (20) سنة وهذا يعزز إجابات الاستبانة بمعلومات خبرة علمية.

د- تحليل عبارات الفرضية الأولى: هنالك علاقة بين تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق

الأهداف المالية في الوحدات الحكومية:

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

1-التوزيعات التكرارية للمراجعين:

جدول (9) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث من المراجعين لـعبارات الأهداف المالية

تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية	20(40%)	18(36%)	9(18%)	2(4%)	1(2%)
تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية	14(28%)	26(52%)	8(16%)	1(2%)	1(2%)
استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية	11(22%)	17(34%)	18(36%)	4(8%)	-
ضبط المصروفات بكفاءة عالية	18(36%)	21(42%)	9(18%)	-	2(4%)
خفض الإنفاق الحكومي	17(34%)	17(34%)	13(26%)	3(6%)	-
تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية	15(30%)	23(46%)	10(20%)	2(4%)	-

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من الجدول (9) الآتي:

- 1- أن جميع أفراد عينة البحث من المراجعين موافقون وموافقون بشدة بنسبة تكرر بين (80-56%) على أن موازنة البرامج والأداء تحقق الأهداف المالية، وهي نسبة أعلى من المتوسط.
- 2- ويلاحظ أن أعلى نسبة اتفق عليها أفراد عينة البحث (موافقون بشدة وموافقون) لعبارة: (تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية) بنسبة (80%)، بينما أدنى نسبة اتفق عليها أفراد عينة البحث (موافقون بشدة وموافقون) (56%) لعبارة: (استقرار سعر الصرف).

2-التوزيعات التكرارية للمحاسبين:

جدول (10): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث من المحاسبين لـعبارات الأهداف المالية

تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية	23(46%)	19(38%)	7(14%)	-	1(2%)
تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية	19(38%)	20(40%)	8(16%)	2(4%)	1(2%)
استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية	8(16%)	16(32%)	21(42%)	3(6%)	2(4%)
ضبط المصروفات بكفاءة عالية	21(42%)	20(40%)	7(14%)	1(2%)	1(2%)
خفض الإنفاق الحكومي	18(36%)	17(34%)	10(20%)	3(6%)	2(4%)
تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية	17(34%)	23(46%)	6(12%)	3(6%)	1(2%)

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من الجدول (10) الآتي:

- 1- إن جميع أفراد عينة البحث من المحاسبين موافقون وموافقون بشدة بنسبة تكرر بين (84-38%) على أن موازنة البرامج والأداء تحقق الأهداف المالية.
- 2- ويلاحظ ذلك من أن أعلى نسبة اتفق عليها أفراد عينة البحث (موافقون بشدة وموافقون) لعبارة: (توازن ميزان المدفوعات) بنسبة (84%)، بينما أدنى نسبة اتفق عليها أفراد عينة البحث (موافقون بشدة وموافقون) (38%) لعبارة: (استقرار سعر الصرف) وهي أقل من المتوسط.
- 3- ونسبة (42%) من أفراد عينة البحث من المحاسبين محايدين بأن موازنة البرامج والأداء تعمل على (استقرار سعر الصرف).

ثالثاً: اختبار الفرضية الأولى: بالوسط الحسابي والوزن النسبي ومستوى المعنوية ومربع كاي ومستوى الموافقة: لعبارة الأهداف المالية:

1- إجابات عينة البحث من المراجعين:

جدول (11): الفروقات في إجابات أفراد عينة البحث من المراجعين لعبارة الأهداف المالية

ترتيب العبارة	الموافقة	مستوى المعنوية	مربع كاي	الوزن النسبي (%)	الوسط الحسابي	تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:
1	أوافق بشدة	0.0	31.0	81.6	4.08	توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية
3	أوافق بشدة	0.0	43.8	80.4	4.02	تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية
5	أوافق	0.019	10.0	74.0	3.70	استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية
2	أوافق بشدة	0.0	18.0	81.2	4.06	ضبط المصروفات بكفاءة عالية
4	أوافق	0.015	10.3	79.2	3.96	خفض الإنفاق الحكومي
3	أوافق بشدة	0.0	18.6	80.4	4.02	تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من الجدول (11) (من المراجعين) الآتي :

- 1- إن العبارات (توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية) و(ضبط المصروفات بكفاءة عالية) و(تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية) و(تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية) جاءت بوسط حسابي بين (4.08-4.02) بمستوى معنوية أقل من (0.05) بدرجة موافقة بشدة.
- 2- بينما العبارات (استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية) وعبارة (خفض الإنفاق الحكومي) جاءت بوسط حسابي بين (3.96-3.70) بمستوى معنوية أعلى من (0.05) بدرجة موافق.
- 2- إجابات أفراد عينة البحث من المحاسبين

بـالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية
د. هدى دياب أحمد صالح

جدول (12): الفروقات في إجابات أفراد عينة البحث من المحاسبين لعبارات الأهداف المالية

ترتيب العبارة	الموافقة	مستوى المعنوية	مربع كاي	الوزن النسبي (%)	الوسط الحسابي	تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:
1	أوافق بشدة	0.0	25.2	85.2	4.26	توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية
3	أوافق بشدة	0.0	33.0	81.6	4.08	تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية
6	أوافق	0.0	27.4	70.0	3.50	استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية
2	أوافق بشدة	0.0	39.2	83.6	4.18	ضبط المصروفات بكفاءة عالية
5	أوافق	0.0	22.6	78.4	3.92	خفض الإنفاق الحكومي
4	أوافق بشدة	0.0	36.4	80.8	4.04	تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من الجدول (12) أعلاه (من المحاسبين) الآتي :

- 1- إن العبارات (توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية) و(ضبط المصروفات بكفاءة عالية) و(تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية) و(تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية) جاءت بوسط حسابي بين (4.26 - 4.08) بمستوى معنوية أقل من (0.05) بدرجة موافقة بشدة.
 - 2- بينما العبارات (استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية) وعبارة (خفض الإنفاق الحكومي) جاءت بوسط حسابي بين (3.92-3.50) بمستوى معنوية أقل من (0.05) بدرجة موافق.
- وهذا يثبت الفرضية الأولى بأن موازنة البرامج والأداء تحقق الأهداف المالية.
- ثانياً: التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لعبارات الفرضية الثانية: هنالك علاقة بين تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق محاسبة المسؤولية.

جدول(13): التوزيع التكراري لإجابات الأفراد عينة البحث من المراجعين لعبارات محاسبة المسؤولية

تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
تحقيق الشفافية بكفاءة عالية	24(48%)	19(38%)	7(14%)	-	-
معالجة الانحرافات بكفاءة عالية	18(36%)	23(46%)	9(18%)	-	-
زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية	16(32%)	17(34%)	13(26%)	4(8%)	-
ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية	17(34%)	22(44%)	9(18%)	2(4%)	-
تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية	15(30%)	22(44%)	10(20%)	2(4%)	1(2%)
تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية	20(40%)	21(42%)	8(16%)	-	1(2%)

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول(13) من إجابات عينة البحث من المراجعين أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية بالنسب التالية:

- 1- إن نسبة (48%) من المراجعين هم موافقون بشدة، ونسبة (38%) هم موافقون، ونسبة (14%) هم محايدون، أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (تحقيق الشفافية بكفاءة عالية).
- 2- إن نسبة (46%) من المراجعين هم موافقون ونسبة (36%) هم موافقون بشدة، ونسبة (18%) هم محايدون على أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (معالجة الانحرافات بكفاءة عالية).
- 3- إن نسبة (42%) هم موافقون، ونسبة (40%) هم موافقون بشدة، ونسبة (16%) هم محايدون ونسبة (2%) غير موافقين على أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (تطبيق نظام الاستحقاق بكفاءة عالية).
- 4- إن نسبة (44%) من المراجعين هم موافقون بينما نسبة (34%) هم موافقون بشدة، ونسبة (18%) هم محايدون، ونسبة (4%) غير موافقين أن تطبيق موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية).
- 5- إن نسبة (44%) من المراجعين هم موافقون ونسبة (30%) هم موافقون بشدة، ونسبة (20%) هم محايدون ونسبة (4%) غير موافقين ونسبة (2%) غير موافقين بشدة على أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية).
- 6- إن نسبة (34%) من المراجعين هم موافقون، نسبة (32%) هم موافقون بشدة، نسبة (26%) هم محايدون ونسبة (8%) غير موافقين، أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية).

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

جدول (14): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث من المحاسبين لعبارات محاسبة المسؤولية

تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
تحقيق الشفافية بكفاءة عالية	26(52%)	14(28%)	9(18%)	-	1(2%)
معالجة الانحرافات بكفاءة عالية	15(30%)	26(52%)	7(14%)	1(2%)	1(2%)
زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية	12(24%)	19(38%)	15(30%)	3(6%)	1(2%)
ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية	14(28%)	23(46%)	11(22%)	1(2%)	1(2%)
تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية	11(22%)	21(42%)	17(34%)	-	1(2%)
تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية	21(42%)	20(40%)	8(16%)	-	1(2%)

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من جدول (14) الآتي:

- 1- إن نسبة (52%) من المحاسبين هم موافقون، ونسبة (30%) هم موافقون بشدة، ونسبة (14%) هم محايدون ونسبة (2%) غير موافقين أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (معالجة الانحرافات بكفاءة عالية).
- 2- إن نسبة (42%) المحاسبين هم موافقون بشدة ونسبة (40%) هم موافقون بشدة ، ونسبة (16%) هم محايدون ونسبة (2%) أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (تطبيق نظام الاستحقاق بكفاءة).
- 3- إن نسبة (52%) هم موافقون بشدة، ونسبة (28%) هم موافقون، ونسبة (18%) هم محايدون ونسبة (2%) غير موافقين على أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (تحقيق لشفافية بكفاءة عالية).
- 4- إن نسبة (46%) من المحاسبين هم موافقون بينما نسبة (28%) هم موافقون بشدة، ونسبة (22%) هم محايدون، ونسبة (2%) غير موافقين بشدة وغير موافقين على التوالي أن تطبيق موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية).

5- إن نسبة (42%) من المحاسبين هم موافقون ونسبة (22%) هم موافقون بشدة، ونسبة (34%) هم محايدون ونسبة (2%) غير موافقين بشدة على أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية).

6- إن نسبة (38%) هم موافقون من المحاسبين، نسبة (24%) هم موافقون بشدة، نسبة (30%) هم محايدون ونسبة (6%) غير موافقين ونسبة (2%) غير موافقين بشدة أن موازنة البرامج والأداء تحقق محاسبة المسؤولية للعبارة (زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية)

جدول (15): الفروقات في إجابات أفراد عينة البحث من المراجعين لعبارة محاسبة المسؤولية

ترتيب العبارة	الموافقة	مستوى المعنوية	مربع كاي	الوزن النسبي (%)	الوسط الحسابي	تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:
1	أوافق بشدة	0.01	9.16	86.8	4.34	الشفافية بكفاءة عالية
2	أوافق بشدة	0.049	6.04	83.6	4.18	معالجة الانحرافات بكفاءة عالية
5	أوافق	0.038	8.40	78.0	3.90	زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية
3	أوافق بشدة	0.0	8.64	81.6	4.08	ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية
4	أوافق	0.0	1.40	79.2	3.96	تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية
2	أوافق بشدة	0.0	2.48	83.6	4.18	تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019

يلاحظ من الجدول (15) وباستخدام الوسط الحسابي والوزن النسبي ومربع كاي ومستوى المعنوي لإيجاد الفروقات بين إجابات أفراد عينة البحث من المراجعين، أن موازنة البرامج والأداء تحقق عبارات محاسبة المسؤولية كالتالي:

- 1- جاءت العبارة (تحقيق الشفافية بكفاءة عالية) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.34) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (86.8%) وقيمة مربع كاي (9.16) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).
- 2- أما العبارة (تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.18) ومستوى معنوية أقل من (0.05) وبوزن نسبي (83.6%) ومربع كاي (22.48) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).
- 3- بينما العبارة (معالجة الانحرافات بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الثانية أيضاً بمتوسط حسابي (4.18) ومستوى معنوية يساوي (0.05) وبوزن نسبي (83.6%) ومربع كاي (6.04) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).
- 4- أما العبارة (ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.8) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (81.6%) ومربع كاي (18.64) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

5- أما العبارة (تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.96) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (79.2%) ومربع كاي (31.40) بدرجة موافقة (أوافق).

6- أما العبارة (زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.90) بمستوى معنوية أقل من (0.05) وبوزن نسبي (78.0%) ومربع كاي (8.40) بدرجة موافقة (أوافق).

جدول (16): الفروقات في إجابات أفراد عينة البحث من المحاسبين لعبارات محاسبة المسؤولية

ترتيب العبارة	الموافقة	مستوى المعنوية	مربع كاي	الوزن النسبي (%)	الوسط الحسابي	تطبيق موازنة البرامج والأداء له دور في تحقيق:
1	أوافق بشدة	0.0	26.32	85.6	4.28	تحقيق الشفافية بكفاءة عالية
3	أوافق بشدة	0.0	45.20	81.2	4.06	معالجة الانحرافات بكفاءة عالية
6	أوافق	0.0	24.00	75.2	3.76	زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية
4	أوافق	0.0	34.80	79.2	3.96	ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية
5	أوافق	0.0	18.16	76.4	3.82	تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية
2	أوافق بشدة	0.0	22.48	84.0	4.20	تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

يلاحظ من الجدول (16) باستخدام الوسط الحسابي والوزن النسبي ومربع كاي ومستوى المعنوي الفروقات في إجابات أفراد عينة البحث من المحاسبين أن موازنة البرامج والأداء تحقق عبارات محاسبة المسؤولية كالاتي:

1- جاءت العبارة (تحقيق الشفافية بكفاءة عالية) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.28) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (85.6%) وقيمة مربع كاي (26.32) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).

2- أما العبارة (تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.20) ومستوى معنوية أقل من (0.05) وبوزن نسبي (83.6%) ومربع كاي (22.48) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).

3- بينما العبارة (معالجة الانحرافات بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.06) ومستوى معنوية يساوي (0.05) وبوزن نسبي (81.2%) ومربع كاي (45.20) بدرجة موافقة (أوافق بشدة).

- 4- أما العبارة (ضبط الاصول الحكومية بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.96) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (79.2%) ومربع كاي (34.80) بدرجة موافقة (أوفاق بشدة).
- 5- أما العبارة (تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.82) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (76.4%) ومربع كاي (18.16) بدرجة موافقة (أوفاق).
- 6- أما العبارة (زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية) جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.76) ومستوى معنوية أقل من (0.05) بوزن نسبي (75.2%) ومربع كاي (24.00) بدرجة موافقة (أوفاق). وهذا يثبت الفرضية الثانية بأن موازنة البرامج والأداء تحقق عبارات محاسبة المسؤولية بكفاءة عالية.
- رابعاً: المقارنات:

جدول (17): مقارنة متوسطات عبارات محور الأهداف المالية لأفراد عين البحث من المراجعين

والمحاسبين

الأهداف المالية تساعد في:	المراجعون	المحاسبون	اختبار	درجة الاحتمالية
توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية	4.08	4.26	45.79	0.0
تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية	4.02	4.08	45.41	0.04
استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية	3.70	3.50	38.18	0.0
ضبط المصروفات بكفاءة عالية	4.06	4.18	44.58	0.01
خفض الإنفاق الحكومي	3.96	3.92	39.27	0.06
تخصيص الموارد على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية	4.02	4.04	45.72	0.08

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

نتائج مقارنة متوسطات عبارات محور الأهداف المالية للمراجعين والمحاسبين أظهرت وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية للعبارات: الأهداف المالية تساعد في توازن ميزان المدفوعات بكفاءة عالية (P-value = 0.0)، الأهداف المالية تساعد في تحصيل الإيرادات بكفاءة عالية (P-value = 0.04)، الأهداف المالية تساعد في استقرار سعر الصرف بكفاءة عالية (P-value = 0.0)، الأهداف المالية تساعد في ضبط المصروفات بكفاءة عالية (P-value = 0.01)،

بينما لم توجد فروقات معنوية للعبارات: الأهداف المالية تساعد في خفض الإنفاق الحكومي (P-value = 0.06) والأهداف المالية تساعد في تخصيص الإيرادات على الوحدات الحكومية بكفاءة عالية (P-value = 0.08).

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية
د. هدى دياب أحمد صالح

جدول (18): مقارنة متوسطات عبارات محور محاسبة المسؤولية لأفراد عينة البحث من المراجعين والمحاسبين

درجة الاحتمالية	اختبارات	ديوان الحسابات	ديوان المرجعة	محاسبة المسؤولية تساعد في:
0.76	5.03	4.28	4.34	تحقيق الشفافية بكفاءة عالية
0.0	52.67	4.06	4.18	معالجة الانحرافات بكفاءة عالية
0.005	40.15	3.76	3.90	زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية
0.001	47.15	3.96	4.08	ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية
0.003	43.88	3.83	3.96	تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية
0.81	4.34	4.20	4.18	تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية

المصدر: إعداد من الدراسة الميدانية 2019م

نتائج مقارنة متوسطات عبارات محور محاسبة المسؤولية للمراجعين والمحاسبين أظهرت وجود فروقات معنوية ذات لالة إحصائية للعبارات: محاسبة المسؤولية تساعد في معالجة الانحرافات بكفاءة عالية الية (P-value = 0.0)، محاسبة المسؤولية تساعد في زيادة فائض الموازنة بكفاءة عالية الية (P-value = 0.005)، محاسبة المسؤولية تساعد في ضبط الأصول الحكومية بكفاءة عالية (P-value = 0.1) ومحاسبة المسؤولية تساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة بكفاءة عالية (P-value = 0.003). أما العبارات محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الشفافية بكفاءة عالية (P-value = 0.76) ومحاسبة المسؤولية تساعد في تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي بكفاءة عالية (P-value = 0.81) فلم تظهر فروقات.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

توصل البحث لمجموعة من النتائج :

- إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يناسب الحكم الفيدرالي الذي يقسم السودان لولايات، حتى تستفيد كل ولاية من إيراداتها في تحقيق أهداف برامجها.
- إن موازنة البرامج والأداء لها فوائد كثير منها تحقيق مبدأ الرقابة في الأداء.
- إن تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية بالسودان لها دور في تحقيق الأهداف المالية بكفاءة عالية المتمثلة في:

- توازن ميزان المدفوعات.
- تحصيل الإيرادات.

- ضبط المصروفات.
 - خفض الانفاق.
 - تخصيص الموارد.
 - استقرار سعر الصرف.
- إن تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية بالسودان لها دور في تحقيق محاسبة المسؤولة بكفاءة عالية المتمثلة في:
- تحقيق الشفافية بكفاءة عالية.
 - معالجة الانحرافات بكفاءة عالية.
 - زيادة فائض الموازنة.
 - ضبط الأصول.
 - تخصيص التكاليف غير المباشرة.
 - تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي.

ثانياً: التوصيات:

التوصيات التي توصل إليها البحث وهي:

- تطبيق موازنة البرامج والأداء فوراً في السودان لفوائدها ومزاياها.
- تدريب العاملين بالوحدات الحكومية على كيفية تطبيق موازنة البرامج والأداء بطريقة عملية وحديثة.
- عمل دراسات وبحوث تتناول موازنة البرامج والأداء من جوانب أخرى.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- حجاج، أحمد حامد، المحاسبة الإدارية-تخطيط-رقابة اتخاذ قرارات، مكتبة الأصيل، جامعة المنصورة، الطبعة الثانية، 1998م.
- خليل، حوراء إحسان، إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، جامعة الفرات الأوسط التقنية، مجلة الكلية التقنية الإدارية، العدد(54)، 2019م.
- جمهورية السودان، بنك السودان المركزي، تقارير بنك السودان للأعوام 2014-2015-2016-2017-2011-2012-2013 م.
- عبداللطيف، د. ناصر نور الدين، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2016م.
- عثمان، حسن زكي أحمد، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير، 2011م.

بالوحدات الحكومية بالسودان دور تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الأهداف المالية ومحاسبة المسؤولية

د. هدى دياب أحمد صالح

- مبارك، صلاح الدين عبدالمنعم، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة -جامعة الاسكندرية، 2011م.
- مشكور، سعود جايد، حيدر عباس عبد، حيدر لايد متعب، استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، جامعة المثني، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2017م.
- محمد، شريف محمد فتحي، موازنة البرامج والأداء نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام، جمهورية مصر العربية، مركز البديل للتخطيط والدراسات الاستراتيجية، 2016م.
- السلطان، د. السلطان محمد، ابو المكارم، د. وصفي حسن، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1990م.
- ظاهر، د. أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008م.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

- Carole, D. Pettijohn Gloria A. Grizzle Implementing Performance-Based Program Budgeting: A System-Dynamics Perspective First published: 17 December 2002 <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00154>
- Hager, Greg Alice Hobson, Ginny Wilson, Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples, Committee Staff Administrator, Research Report No. 302. LEGISLATIVE RESEARCH COMMISSION PROGRAM REVIEW AND INVESTIGATIONS COMMITTEE, 1997.
- Hassan, A.G. Ouda, Suggested Framework for Implementation of Performance Budgeting in the Public Sector of Developing Countries, With special focus on Egypt, Biennial CIGAR Conference-June 9-10, 2011, Ghent University, Belgium.
- Government Of Bahrain, Fiscal Balance Program 2030, 2017.
- Jack, Diamond, From Program to Performance Budgeting The Challenge for Emerging Market Economies (June 2003). IMF Working Paper, Vol. , pp. 1-28, 2003. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=880208>
- John, Hagen, Program Budgeting, California University, Los Angeles Center for the Study of Evaluation, Office of Education(DHEW), Washington, D.C. Bureau of Research, 1968.
- Mohamed, Alaa - Malo Alain, Magdy Melegy Abdul Hakim Melegy, Program and Performance Budgeting System in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context, International Business Research Vol. 10, No 4 March 2017 Published by Canadian Canadian Center of Science and Education.
- Robinson, Marc and Duncan Last, A Basic Model of Performance-Based Budgeting, Technical Notes and Manuals. Dd.