مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN : 2352 - 9822
E-ISSN : 2588-1574
المجلد الخامس/ العدد الاول
جوان 2018

OEB Univ. Publish. Co.

تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن –

دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن

Evaluation of implementing the Program and Performance Budget in Jordan -
Applied Study on the Ministry of Higher Education and Scientific Research in Jordan

د/ فؤاد سليمان الفسفوس
al_fasfus@yahoo.com
جامعة الزرقاء- الاردن

د/ رائد جميل جبر
raedjaber125@yahoo.com
جامعة الزرقاء- الاردن

تصنيف JEL: H61،
تاريخ الاستلام: 2018/01/14 تاريخ قبول النشر: 2018/06/30

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسلوب إعداد موازنة البرامج والأداء في الأردن بشكل عام، وفي وزارة التعليم العالي الأردنية على وجه الخصوص. كما ويهدف البحث الى تحديد الصعوبات التي واجهت عملية التطبيق، وتحديد متطلبات نجاح موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة وذلك بالاعتماد على الحزمة الإحصائية الخاصة بالعلوم الاجتماعية (SPSS). ولاختبار فرضيات الدراسة لقد تم استخدام اختبار الـ (One-Sample T-Test). وعليه توصلت الدراسة الى أن كلاً من موازنة البنود، وموازنة البرامج والأداء تساهم في تحقيق الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي الأردنية، وبدرجة مقبولة. كما وأن عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء تواجه صعوبات متعددة وبدرجة مرتفعة. وبالإضافة الى ذلك هناك متطلبات ضرورية لإنجاح عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي الأردني. كما أوضحت الدراسة أنه لم يتحقق الربط المناسب ما بين الأهداف الاستراتيجية لوزارة التعليم العالي والأهداف المعتمدة لقياس الأداء في مشروع الموازنة العامة.

Abstract :

The main objective of this study is to identify the method of preparing the budget of programs and performance generally in Jordan, and at the Ministry of Higher Education particularly. This paper aims to identify the practical difficulties that faced the implementation process of Performance Budgeting in Jordan. The study also aims to determine the requirements for success of the programs and performance budgeting. The study used the study's SPSS Software in order to test the hypotheses study's. Spec if One-Sample T-Test was used for this purpose. The results showed that the implementation of budget programs and performance faced many difficulties, and there are prerequisites for the successful implementation of budget programs and performance. The study also showed that the Ministry of Higher Education's strategic objectives were not properly correlated with the objectives, those are adopted in the general budget**.**

- مقدمة البحث:

يعتبر موضوع الموازنة العامة من المواضيع الرئيسية التي ترتبط بالوضع الاقتصادي لأي دولة، ويعود ذلك أساساً إلى بداية القرن العشرين حيث تزايد النشاط الحكومي، وحصلت زيادة حادة في الدين العام مما جعل هناك حاجة ماسة للإصلاح الحكومي، فجاءت الدعوة حينها إلى عملية الإصلاح في الموازنة، لتحقيق هدفين رئيسيين هما: التخطيط من أجل توفير النفقات من ناحية، وزيادة كفاءة التنظيمات الإدارية الحكومية وفاعليتها من الناحية الأخرى، وفي ستينات القرن العشرين أصبح هناك حماس متزايد لتحقيق ثلاثة أهداف من خلال الموازنة وهي: الاقتصاد في الانفاق، وفاعلية برامج الحكومة، والرقابة على النفقات العامة، ويجدر الإشارة هنا إلى التوصية الصادرة من مركز حكومة نيويورك للأبحاث سنة 1907 باعتماد ثلاثة تصنيفات للموازنة وهي: التصنيف على أساس الوظائف، التصنيف حسب البرامج، والتصنيف على أساس الغرض من الإنفاق (اللوزي وآخرون، 1997). وقد تطورت الموازنة العامة في مراحل متعددة، وذلك ابتداءً من الاتجاه الرقابي الذي مثلته الموازنة التقليدية أو ما أُطلق عليه موازنة البنود Traditional Budget، الى الانتقال من التوجه الرقابي المالي الى الرقابي الاداري الذي مثلته

موازنة البرامج والأداء Performance Programming Budget، الى الاتجاه التخطيطي الذي جاءت به موازنة التخطيط والبرمجة Planning Programming Budget، وجاءت موازنة الاساس الصفريZero–Base Budget الذي قد تمثل الاتجاه الاداري التخطيطي، وأخيراً جاءت الموازنة التعاقدية Contract Budgetالتي جعلت العلاقة بين الأجهزة التنفيذية والحكومة علاقة تعاقدية يتم بموجبها دفع الحكومة مبالغ محددة قبل وأثناء وبعد تنفيذ ما أتفق عليه.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن الموازنة العامة للدولة تبين تقديراً لكافة أنواع الإيرادات المتوقعة وبنودها من جانب،وكذلك تقديراً لنواحي الإنفاق العام من الجانب الآخر، بحيث يتم تنفيذهما (الإيرادات، والنفقات) خلال السنة المالية القادمة، ويهتم بالموازنة العامة العديد من الفئات في المجتمع، وذلكلكونها تُعبر عن برنامج وأنشطة الحكومة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تقرر الدولة تنفيذها في فترة الموازنة، (إسماعيل وعدس، 2010).

وعند النظر إلى المملكة الأردنية الهاشمية، فقد ظهرت فكرة تطبيق موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود في العام 1995ويُعد هذا الأمر تطوراً كبيراً في آلية إعداد الموازنة، حيث تم الانتقال من التركيز التقليدي على المدخلات (الرقابة المالية على الإنفاق) إلى التركيز على المخرجات (المنجزات والأداء المتحقق)، الأمر الذي يجب أن ينعكس إيجاباً على الأداء الحكومي، ويقلل من الهدر في الإنفاق.

2- مشكلة البحث:

نشأت فكرة تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن بدلاً من موازنة البنود، نتيجة تردي الوضع الاقتصادي والمالي والاجتماعي في الأردن بعد حرب الخليج 1990، حيث تبنت الحكومة مشروعاً للإصلاح المالي لتعديل هيكلة الموازنة العامة من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء (الخياط،2003)، وكانت تهدف من وراء ذلك إلى: مساعدة متخذي القرارات في تحديد الأولويات في ظل الموارد المالية المحدودة، والقضاء على السلبيات الناتجة عن الطلبات المتزايدة على تخصيص الأموال السنوية دون تحقيق مردود الإنفاق الأمثل، والقضاء على الازدواجية في الوظائف الحكومية، وتخفيض كلفة القطاع العام للمساعدة في تخفيض عجز الموازنة العامة، ومعرفة مردود الإنفاق الحكومي (التونسي، 1998)، وقد بدأ تنفيذ موازنة البرامج والأداء ابتداءً منذ عام 1996، واستمرت هذه التجربة حتى عام 2012، وخلال الفترة السابقة (1996- 2012)، ومن أجل تلبية متطلبات التطبيق، حصلت دائرة الموازنة العامة

على المساعدات الفنية والمالية اللازمة من الوكالة الألمانية، لإنجاح عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن.

وتعتبر وزارة التعليم العالي الأردنية إحدى الوزارات التي طُبق فيها أسلوب موازنة البرامج والأداء، حيث واجهت العديد من العقبات خلال عملية التطبيق، من أهمها: النقص الكبير في الكوادر المؤهلة، وعدم استغلال المعلومات المتاحة عن اهداف وسياسة الحكومة، وصعوبة قياس بعض الأنشطة الحكومية، وازدياد الحاجة إلى أجهزة فنية متطورة، وحاجة هذا النوع من الموازنات إلى فترة زمنية طويلة في التحضير والإعداد والتنفيذ، والتقييم، وعدم وجود أهداف واضحة بالنسبة للعديد من الأنشطة الحكومية في الأردن، ومقاومة التغيير، ومن هنا تبرز التساؤلات التالية:

- هل تحقق موازنة البنود الأهداف المرجوة لدى وزارة التعليم العالي؟
- هل تساعد موازنة البنود في تحقيق الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي؟
- هل يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء (ربط تقديرات الموازنة بالأنشطة والبرامج) بتطوير عملية الرقابة على الأداء؟
- ما هي الصعوبات التي واجهت التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي الأردنية خلال مرحلة التطبيق؟
- ما هي متطلبات نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي الاردنية؟

3- أهمية البحث:

تأتي أهمية هذه الدراسة نظراً للتغيرات الاستراتيجية التي طرأت على سياسة التعليم العالي في الأردن، وبخاصة في العقدين الأخيرين، ومع الزيادة المستمرة في الطلب على التعليم العالي، فان تطوير نظام الموازنات أصبح ضرورة ملحة لرفع كفاءة الأداء الاداري وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية، بما يضمن حصول الطلبة على تعليم عالي ومتميز، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتركز تحديداً علىقطاع التعليم العالي والبحث العلمي، نظراً لأهمية الاستثمار الأمثل في هذا القطاع كمورد فاعل في عملية التنمية، وتعزيز المواءمة والتوافق بين مخرجات التعليم ومتطلبات سوق العمل وتطوير الأداء وكفاءة الاستخدام الأمثل للموارد. وهنا يجب الإشارة إلى أن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة، هي علاقة تكاملية وبالتالي فان أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة، من حيث أسس تخطيطها وإعدادها، وتنفيذها، وسينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية (الحسيني،2003).

4- هدف البحث:

يهدف البحث إلى ما يلي:

1) التعرف على أسلوب إعداد موازنة البرامج والأداء بأبعاده المختلفة.
2) التعرف على آليات إعداد الموازنة العامة للدولة في المملكة الأردنية الهاشمية، والتطور الذي حصل في هذه الآليات ابتداءً من موازنة البنود التقليدية، إلى تبني مفهوم موازنة البرامج والأداء في العام 1995، وانتهاء بالموازنة الموجهة بالنتائج (ROB) التي ظهرت على السطح في العام 2012.
3) تحديد الإيجابيات والسلبيات المتحققة من تطبيق موازنة البنود في وزارة التعليم العالي الأردنية.
4) تحديد الإيجابيات والسلبيات الناتجة عن تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي الأردنية.
5) تحديد الصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والاداء في وزارة التعليم العالي (الأردن)
6) تحديد متطلبات نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي (الأردن).

5- منهجية البحث:

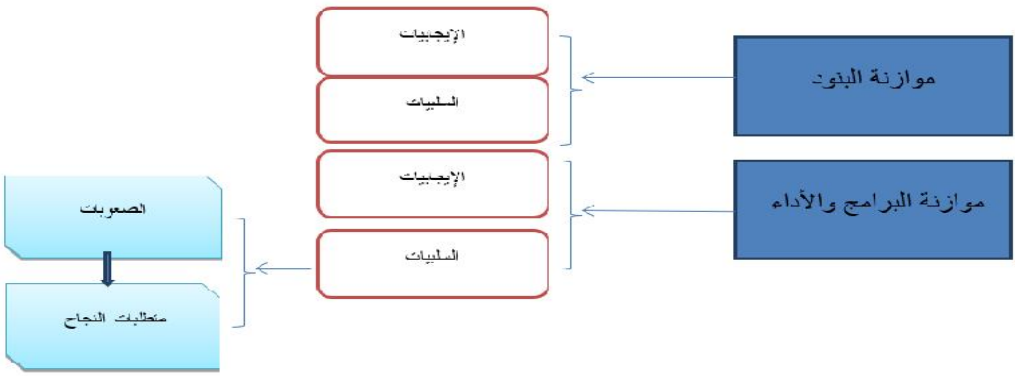
يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال المسح الأدبي للمراجع والكتب والبحوث والمقالات والدراسات السابقة، التي تناولت موضوع موازنة البرامج والأداء في الأردن، وفي الجانب التحليلي سيتم تصميم استبانة توزع على عينة الدراسة من اجل قياس واختبار فرضيات البحث.

6- نموذج الدراسة:

يستند نموذج الدراسة إلى الدراسات السابقة، التي أشارت إلى أنه خلال المراحل المختلفة لتطبيق الموازنة العامة في الأردن، حققت الموازنة العامة بعض النجاحات، كما كان هناك العديد من الانتقادات والسلبيات خلال مراحل التنفيذ، بالإضافة إلى وجود العديد من الصعوبات التي اعترت عملية إعداد وتنفيذ موازنة البرامج والأداء في الاردن، الأمر الذي دفع الباحثين إلى محاولة الوصول إلى الأدوات المساعدة في تحقيق النجاح المطلوب في هذا النوع من الموازنات.

*** شكل رقم (1): نموذج الدراسة**

الموازنات قيد الدراسة



* شكل رقم (1): من إعداد الباحِثَين

7- فرضيات الدراسة:

ستكون فرضيات الدارسة (البديلة) استناداً إلى النموذج السابق كما يلي:

H1: تحقق موازنة البنود الأهداف المرجوة لدى وزارة التعليم العالي الأردنية، وتساعدها في تحقيق الرقابة على الأداء.

H2: يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء بتطوير عملية الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي.

H3: تواجه عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء صعوبات متعددة في وزارة التعليم العالي الأردنية.

H4: هناك متطلبات ضرورية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي في الأردن.

8- الإطار النظري:

8.1 - مصطلحات الدراسة:

- **الموازنة العامة**خطة تتضمن تقديراً للإيرادات والنفقات عن فترة زمنية قادمة، عادةً تكون سنة مالية واحدة، وتَعكس الموازنة نشاط الوحدة أو مجموع الوحدات في السنة القادمة، وتُعّبر عن دورها وتوجهاتها، وعن سياستها وبرامجها وكيفية استغلالها لمواردها، وعملية توزيع تلك الموارد بين أوجه الإنفاق التي بها تحقق أهدافها وسياساتها (الخطيب وآخرون، 2010)، وقد تكون الموازنة على مستوى الدولة وتسمى في هذه الحالة (الموازنة العامة للدولة)، كما قد تكون

على مستوى الوحدة (مثل موازنة الفصل 2601– وزارة التعليم العالي والبحث العلمي)، وتزداد أهمية الموازنة عندما تكون الموارد محدودة، حيث يجب اللجوء إلى عملية المفاضلة بين البدائل أو البرامج المطروحة من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع.

– **موازنة البرامج والأداء:** تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية، وما تقوم بإنجازه الحكومة من برامج وأعمال(المخرجات)، وليس ما تشتريه من سلع وخدمات (المدخلات)، أي أنها تركز على الهدف ذاته، وليس على وسائل تحقيق الهدف، وهذا يخالف التبويب التقليدي للموازنة الذي يظهر ما تشتريه الحكومة، ولكن لا يظهر البرامج التي من اجلها تم الشراء، ولا مدى الإنجاز الذي يتحقق من هذه البرامج، وبالتالي تعمل موازنة البرامج والأداء على إبراز وظيفة جديدة للدولة، وهي وظيفة الرقابة الإدارية بدلاً من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية (الشمراني،2010).

– **موازنة البنود (الموازنة التقليدية):** إن الاتجاه التقليدي للموازنة العامة في أولى مراحل تطورها في العصر الحديث، هو الاتجاه الذي عرف باسم الاتجاه الرقابي والذي يقتصر الهدف منه على إقامة نظام مترابط للرقابة على الأنفاق العام، بهدف التأكد من أن الأنفاق يتم وفقا لأغراض محددة في الموازنة دون تجاوز أو انحراف، وقد فرض هذا الاتجاه الاهتمام بإحكام القيود التي تستخدم للرقابة على صحة الصرف من الأموال العامة في حدود اللوائح والتعليمات. (كامل، 2008).

– **الموازنة الموجهة بنتائج الأداء:**(ROB)، وهي الموازنة التي تعتمد على الربط بين الإنفاق على نشاطات الأجهزة الحكومية ونتائج هذا الإنفاق من خلال وضع منظومة مؤشرات لقياس الأداء لكافة المستويات، لتحقيق كفاءة وفاعلية الإنفاق وصولاً إلى الاهداف والأولويات الوطنية. (اسماعيل وعدس، 2010).

– **إعادة هندسة العمليات:** التركيز على المستفيدين من خدمات الوحدات الحكومية، وما تفرضه رغباتهم من ضرورة إحداث تغيير في أولويات هذه الوحدات، من حيث السرعة في تقديم هذه الخدمات، والإبداع والمرونة والجودة والتكلفة. (Boyle,1995).

8.2– أهداف الموازنة:

إن اهتمام الجهات العليا في الحكومة بالموازنة ينبع من الإدراك بأهمية الدور الرقابي والتخطيطي الذي تقدمه، ويمكن القول أنه كلما كان إعداد الموازنة دقيقاً وقريباً للواقع كلما كانت

هذه الأداة أكثر فائدة لمتخذي القرارات (احمرو،2004)، وبالتالي يمكن توضيح وظائف الموازنة في المحاور الرئيسية التالية (السيد،2005):

- ✓ تستخدم الموازنة كأداة للتخطيط واتخاذ القرار، حيث تعمل على تحديد استراتيجيات وأهداف الدولة، وترتيبالأولويات، وبلورة الأهداف والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية.
- ✓ توفر قواعد منهجية لتحسين عمليات الأداء والارتقاء بمستوى أداء العاملين.
- ✓ تستخدم للتنبؤ بالأحداث المستقبلية واختيار ما يخص فترة الموازنة.
- ✓ تستخدم الموازنة كأداة لتحقيق التكامل، والانسجام بين الأقسام والإدارات والدوائر المكونة للدولة، ويتم بلورة هذه الأنشطة وصياغتها في إطار خطة واحدة.
- ✓ تستخدم الموازنة كأداة للرقابة والمساءلة، للتأكد من أن أهداف الدولة يتم تنفيذها، ومن ثم المقارنة بين الأنشطة الفعلية والأنشطة المُخططة، لتحديد الانحرافات وأسبابها.

8.3- أسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء:

إن نقطة التحول في اهداف الموازنة العامة من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء بدأت عند دخول الأساليب العلمية في مجال الإدارة الحكومية، للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يُعهد إليها من واجبات بكفاءة وفاعلية، وفقاً للخطة المعتمدة من الحكومة، وقد برزت الدعوة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1949، وابتدأ العمل فها عام 1959، ثم انتقل تطبيقها إلى باقي دول العلم، وتبنى هذا التوجه بشكل أساسي هيئة الأمم المتحدة، ويمكن القول أنّ أهم أسباب التحول تكمن فيما يلي:

- ✓ إدخال أساليب الإدارة العلمية في المجال الحكومي (الشمراني،2010).
- ✓ ظهور أنظمة وأجهزة للرقابة المالية منفصلة عن جهاز الموازنة العامة.
- ✓ إمكانية إحكام الرقابة على عمليات الشراء والبيع الحكومية، دون الحاجة لاستخدام الموازنة العامة لذلك. (الخطيب،2003)،
- ✓ محدودية موارد الدولة، حيث تعاني الدُول من مصادر دخل محدودة، وبالتالي تم التفكير في أفضل وسيلة لتحقق أهداف الدولة من خلال هذه الموارد. (عبد الحميد،2005).
- ✓ الرغبة في التركيز بدرجة أكبر على المخرجات والنتائج بدلاً من التركيز على المدخلات (زافيير، 1997).

8.4- متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

تقوم موازنة البرامج والأداء على عدة ركائز أساسية، وهي:

- إعداد الخطة الاستراتيجية للدائرة أو للوحدات الحكومية (تحديد الرؤية، تحديد الرسالة، تحديد القيم، تحديد وتعريف الأهداف الاستراتيجية، والإطار الزمني لتحقيقها). (الخياط،2003)
- نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى القيادات العليا وللمعنيين بالموازنة، لتعريفهم بأهمية ذلك التوجه ومتطلباته. (الخطيب والمهايني، 2010)
- تحديد الأهداف من العمل الحكومي، وتقسيمها على مجموعة من الوزارات والوحدات الإدارية الأخرى، والتي تشارك في تنفيذ أحد هذه الاهداف، وتقسيمها في كل وحدة إدارية حكومية إلى مجموعة من البرامج، وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذها. (الخطيب،2003)
- تعديل النظام المحاسبي، ليشمل استخدام محاسبة التكاليف، وفلسفة المحاسبة الإدارية، ونظام تكاليف الأنشطة (ABC). (الخطيب،2003)
- الحاجة إلى تطبيق نظام محاسبة المسئولية، حث يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء بناء هيكل مترابط لمراكز المسئولية على صورة مجموعة من الأنشطة المتميزة، وتحديد مسئولية إنجازها (الشمراني، 2010).
- تحديد وسائل قياس الأداء، وذلك بتحديد أدوات القياس، مثل النسب المئوية ومعدلات الأداء. (الخطيب،2003)
- الجمع بين أهداف الرقابة المالية – التي تسعى إليها موازنة البنود التقليدية –، وبين أهداف الرقابة الإدارية – التي تسعى إليها موازنة البرامج والأداء –. (عبد الجليل، 2013)
- اتباع أساس الاستحقاق، إذ أن حساب تكلفة الوحدة يتطلب أخذ جميع التكاليف في الاعتبار، وإجراء التسويات الجردية اللازمة. (كامل،2008)

كما يعتقد الباحثان أن هناك حاجة أساسية لتطبيق أنظمة الكترونية، قادرة على معالجة التعقيدات التي قد تواجه الوحدات الحكومية نظراً للتداخل بين أنشطتها، ومسئولياتها، كما أن هذه الأنظمة يجب أن تفي بمتطلبات تبويب موازنة البرامج والأداء، وتوفير مقاييس كمية مناسبة للأداء الحكومي.

8.5- أهداف موازنة البرامج والأداء:

تهدف موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها ما يلي (احمرو،2004):

1. تقييم مدى ملاءمة البرنامج وأولوياته وفقاً للظروف الراهنة، والتأكد من أن نتائج البرنامج تحقق أهدافه المعلنة.، وبحث وجود وسائل أو طرق أخرى لتحقيق أهداف البرنامج، وتقييم إمكانية إنشاء برامج جديدة أو التوسع في البرامج الحالية .
2. ربط تخصيصات الإنفاق المقدرة بأهداف الدائرة الحكومية، عن طريق البرامج المخططة لتحقيق هذه الأهداف.
3. ربط الإنفاق الفعلي بالمستويات الإدارية المختلفة المسئولة عن مراكز الإنفاق المختلفة وطبقاً للصلاحيات المقررة.
4. زيادة الدقة في تقديرات الموازنة عن طريق تفصيل عناصر الإنفاق بدقة، وتقدير الإحتياجات لكل برنامج بدلاً من وضع تقدير إجمالي للبنود.
5. تنمية الشعور بالمسئولية لدى المستويات الإدارية المختلفة، وحسن استخدام الموارد المخصصة، وتأكيد أهمية متابعة الإنفاق وتقييم الإنجاز.
6. توفير مقاييس أداء تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء، وعلى فعالية المردود الإقتصادي للإنفاق على الخدمات ككل.

8.6- مزايا موازنة البرامج والأداء:

تزداد مسئولية الإدارة في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء، وكذلك تزداد الرقابة المحاسبية عليها، ويعمل التقسيم الإداري على تحسين عملية تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية، وتحقق أيضاً العديد من المزايا، منها:

1) **تهتم موازنة البرامج و الأداء بالتخطيط:** حيث تقوم بتحديد برامج ومشاريع الوزارات والوحدات الحكومية لعدد من السنوات المقبلة، والنفقات المتوقعة لها، و ليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود التي تبين نفقات سنة مالية واحدة، ولا ترتبط في أغلب الأحيان بتخطيط طويل الأجل (الخطيب،2003).

2) **تهتم موازنة البرامج والأداء ببيان البرامج والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية:** حيث تتضمن وصفاً للبرامج الحكومية التي تقوم الدولة بتنفيذها، والأهداف المرجوة من تنفيذها، وتكاليف تلك البرامج والمشاريع ووحدات الأداء.(عصفور،2008).

3) ترشيد عملية اتخاذ القرارات في الأجهزة الحكومية : حيث يتم تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف العامة للدوائر الحكومية، ثم تجري الدراسة التحليلية المتعمقة لهذه البدائل،

بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها، وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات.

4) يساعد تقييم البرامج الحكومية على تحسين عملية تنفيذها: حيث أن الحصول على تقارير عن كيفية سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ، من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه عملية التنفيذ، وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع.(الشمراني،2010)

5) **تمتاز باللامركزية، والمرونة في التطبيق، والواقعية:** حيث تمنح المسئولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج، وبالتكاليف المحددة لكل برنامج، كما يوفر هذا الأسلوب أدوات ومعدلات الأداء التي يمكن من خلالها قياس كفاءة الوحدات الحكومية، وتمتاز موازنة البرامج والأداء أيضاً بالواقعية في تقديراتها. (كامل، 2008)

8.7– خطوات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء:

يمكن تحديد إجراءات إعداد موازنة البرامج والأداء باختصار، على النحو التالي (سلوم ودرويش،2007):

أ– تحديد الأهداف التي يُراد تحقيقها، وذكرها باختصار على شكل قائمة.

ب– تصميم البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة أعلاه، وتحديد المسئوليات الإدارية عند تنفيذ البرنامج.

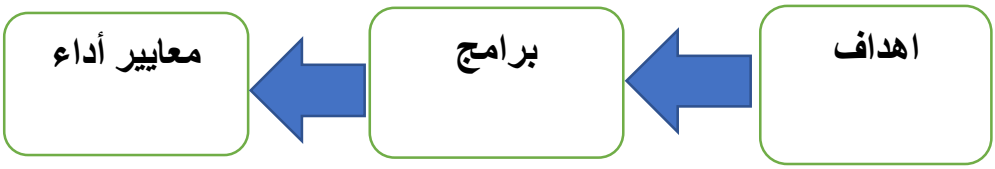
ت– تقدير ما تحتاجه البرامج من تكاليف خلال السنة المالية، ثم إشعار دائرة الموازنة العامة لرصد المخصصات لتنفيذ تلك البرامج.

ث– تقدير النتائج من البرامج الرئيسية، والبرامج الفرعية، ومن المشاريع، ومن الأنشطة.

ج– وضع نظام وإجراءات للمتابعة، وتحليل نتائج تنفيذ البرامج والمشاريع من خلال معايير أداء.

ويمكن توضيح خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء بالشكل التالي:

***الشكل رقم (2): خطوات إعداد موازنة البرامج والاداء**



8.8- هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء:

يمكن تلخيص الأسس التي يرتكز عليها تبويب موازنة البرامج والأداء كما يلي(الشمراني،2010):

- تحديد البرامج والنشاطات، وتحديد أهداف كل منها، وتصنيفها وفقاً لذلك.
- ربط نظام الحسابات بتصنيف البرامج والنشاطات.
- تجزئة البرامج إلى وحدات أصغر كلما أمكن ذلك، واستخدام وسائل القياس للبرامج والأعمال، وتقييم الأداء.

ويمثل هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء أحد المقومات الأساسية لإعداد الموازنة، لأنه يوفر القاعدة التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات في إطار عملية الموازنة، ويوفر أيضاً أساليب الرقابة والإدارة اللازمة لتحقيق أهداف الموازنة، كما يعمل هذا التبويب على توثيق العلاقة بين الخطط طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وذلك من خلال خطط الموازنات السنوية، وبناًء على ذلك يحتوي هيكل موازنة البرامج والأداء على المستويات التالية:

- **المستوى الأول: التبويب الوظيفي:** ويقوم على أساس الوظائف الرئيسية التي تتولى الحكومة القيام بها، حيث يشير هذا التبويب إلى الخدمات او الإنجازات العريضة، التي تقوم بها الحكومة من خلال تنفيذ موازناتها السنوية. (الشمراني،2010).
- **المستوى الثاني: البرامج:** حيث تحتوي كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للدولة على مجموعة من البرامج، التي يعمل كل منها على تحقيق غاية محددة من الإنجاز العريض للدولة، ولهذا فإن البرنامج الواحد يعتبر تقسيماً رئيسياً وهاماً من الوظائف الرئيسية للدولة. مثال على ذلك: يُعتبر كل من برنامج التعليم الابتدائي، وبرنامج التعليم الإعدادي، جزءاً من الوظيفة العامة وهي التعليم. (شكري،1990).
- **المستوى الثالث: البرنامج الفرعي(المشروع):** حيث يمكن تقسيم البرنامج الواحد إلى عدة برامج فرعية عند الضرورة، وذلك عندما يكون حجم، وطبيعة البرنامج، وطريقة إدارته، تتطلب تفصيلاً واضحاً، وفي بعض التطبيقات يُعتبر المشروع الواحد فرعاً من فروع البرنامج. مثال على ذلك: قد يكون للبرنامج الواحد الخاص بالتعليم المهني عدة فروع، كالتعليم الحرفي، والصناعي، والتجاري. (شكري، 1990).
- **المستوى الرابع: النشاط:**ويعتبر النشاط جزءاً رئيساً من البرنامج، حيث يتفرع من كل برنامج أو من كل فرع من فروعه، عدد من الأنشطة يمثل كل منها مجهوداً من العمل المبذول في إطار مكونات البرنامج أو أحد فروعه، ويتسم النشاط الواحد بتجانس نوعية

العمل المبذول فيه، وبوحدة أداء ناتجة عنه، وحتى تتحقق الفائدة بالشكل المطلوب، فإن النشاطات يجب أن تكون نمطية مما يجعلها قابلة للقياس في ظل معايير معينة مثل: حجم العمل، وتكلفة الوحدة. (البطريق،1985).

8.9- المشاكل التطبيقية في موازنة البرامج والأداء:

تمثلت أوجه القصور في موازنة البرامج والأداء بما يلي:

- يتم في كثير من الدول استخدام الأساس النقدي للمحاسبة عن تكاليف الأداء، ورغم الفوائد التي يحققها إلا أنه لا يبين كمية الموارد المستخدمة، والمبالغ المترتبة على الحكومة، لذلك يُفضل عند تطبيق موازنة البرامج والأداء استخدام أساس الاستحقاق. (وهدان،2004)
- اهتمت موازنة البرامج والأداء بالتخطيط في الأجل القصير دون الاهتمام بالأجل الطويل، في حين أن معظم البرامج قد تمتد لأكثر من سنة. (عبد الجليل،2013)
- ظهرت بعض المشاكل الأخرى عند التطبيق، مثل صعوبة قياس بعض الأعمال، ونقص الخبرة لدى القائمين على التطبيق، كما أن بعض أنواع النشاط الحكومي غير قابلة للقياس، وفي بعض الأحيان تتداخل بعض العوامل لتحديد عدد الأفراد الذين يقومون بالعمل الواحد. (وهدان، 2004)

8.10- التجربة الأردنية في إعداد الموازنات:

- على صعيد المملكة الأردنية الهاشمية، انبثقت فكرة تطبيق موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود في العام 1995 لتحقيق أهداف متعددة أهمها: القضاء على السلبيات المتمثلة في تخصيص الأموال السنوية دون تحقيق عائد يسهم في إشباع حاجات المواطنين كافة، وتقديم المساعدات للوزارات والدوائر الحكومية في تحديد الأهداف العامة، وبناء قاعدة علمية وعملية في تحديد معايير الإنجاز في الأجهزة الحكومية، وتقويم مردود الإنفاق الحكومي وترشيده (الخياط، 2003)، وقد تبنت دائرة الموازنة العامة في عام 1996، مشروع موازنة البرامج والأداء كخطة استراتيجية (قانون الموازنة العامة،1999).
- إن قيام الحكومة الاردنية بتبني مفهوم موازنة البرامج والأداء في الأردن يعد تحولاً كبيراً في صنع القرار المتعلق بالموازنة، والانتقال من التركيز التقليدي على المدخلات (الرقابة المالية على الإنفاق) إلى التركيز على المنجزات، حيث يتم تحديد

المخصصات المالية لمختلف البرامج والسياسات والوحدات الإدارية، مقابل إحراز منجزات محددة يجب قياسها، إضافةً إلى احتساب كلفتها (دليل محلل الموازنة ، 2003).

- وفي الفترة التالية أعلنت الحكومة الأردنية بأنها ستبدأ بتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في عام 2011، بهدف التحسين من إدارة الإنفاق العام وتفعيل الرقابة عليه من قبل مجلس الأمة. وقد تم البدء بتطبيق هذا المفهوم على بعض الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية ابتداءً من عام 2012 واستمر حتى الآن، بحيث يتم تنظيم الإنفاق الرأسمالي ليكون دافعاً للنمو الاقتصادي، وقياس المردود الاقتصادي والاجتماعي للإنفاق بشكل متطور ودقيق (دائرة الموازنة العامة، الخطة الاستراتيجية 2007-2009).
- تمثلت الأهداف الرئيسية من تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج بما يلي (الانترنت: استراتيجية الإصلاح الشامل للإدارة المالية العامة 2012- 2014):

أ) التعرف الى مساهمة الحكومة في تحقيق الاهداف الوطنية.

ب)ربط الموازنة بالتخطيط الاستراتيجي (مدى تحقيق الاهداف الاستراتيجية للوزارة أو الدائرة وترابطها مع تحقيق الاهداف والأولويات الوطنية).

ج) ربط الانفاق العام بالنتائج.

د) قياس كفاءة الانفاق على البرامج والمشاريع، من خلال منظومة مؤشرات الاداء لتحقيق الشفافية وتطبيق المساءلة وفق اسس موضوعية.

ويشير الباحثان في هذا الصدد، إلى أنه على الرغم من تبني الحكومة للخطة الاستراتيجية لتطبيق موازنة البرامج والأداء منذ عام 1996، إلا أن التنفيذ الفعلي وبشكل واضح كان من خلال استخدام مفهوم الموازنة الموجهة بالنتائج عام 2012، والتي تمثل صورة تطبيقية غير متكاملة لموازنة البرامج والأداء، ويبدو أن تأخير التنفيذ كان بسبب العديد من المعوقات التي سيتم دراستها.

8.11- موازنة وزارة التعليم العالي في الأردن، وهيكل تبويبها:

-إن المفاهيم التي يتم تَناولها في هذه الدراسة تنطبق على الموازنة الخاصة بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الاردن، حيث أن هذه الوزارة هي إحدى الوحدات الحكومية، ويجب عليها أن تلتزم بالنظام المالي الحكومي. كما يخضع إعداد موازنة الوحدة الحكومية وتنفيذها والرقابة عليها إلى ضوابط وتشريعات متعددة وملزمة(احمرو،2004).

– إن تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي سوف يهدف إلى تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية، وذلك من خلال توفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة التي تساعد الجامعات في تحديد أولوياتها، وضمان الجودة في الخدمات التعليمية والسرعة في الإنجاز في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المالية. ويجب أن يشمل مفهوم موازنة البرامج والأداء للجامعة الأمور التالية: تحديد رؤية وأهداف ومهمة الجامعة التي تسعى إلى تحقيقها، وربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الجامعة، وإقرار بمبدأ المساءلة والمسؤولية، ووجود علاقة تكاملية وتفاعلية بين المدخلات والمخرجات (القرعان، 2010).

– يتم إعداد موازنة وزارة التعليم العالي في الأردن حالياً وفق مفهوم الموازنة الموجهة بالنتائج، وهي صورة تطبيقية لمفهوم موازنة البرامج والأداء، حيث تتضمن موازنة وزارة التعليم العالي:

- الرؤية، والرسالة، والاهداف الوطنية للوزارة، وأهم التحديات والقضايا التي تواجه الوزارة.
- الاهداف الاستراتيجية للوزارة، ومؤشرات قياس الأداء للوزارة كما في الجدول التالي:

***الجدول رقم (1): الأهداف الاستراتيجية للوزارة ومؤشرات قياس الأداء**

الهدف الاستراتيجي	مؤشر قياس الأداء
1– رفع مستوى جودة التعليم العالي	تطوير الحاكمية وإدارة الجامعات والأداء المؤسسي في الوزارة.
2– تحسن بيئة التعليم والبحث العلمي	نسبة استخدام الحوسبة في العملية الأكاديمية والإدارية في الجامعات
	عدد الموظفين: عدد أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الرسمية
	عدد الطلبة: عدد أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الرسمية

*** المصدر: قانون الموازنة العامة، 2016، المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2016، وزارة المالية / دائرة الموازنة العامة.**

- تم تفريع برنامجين في وزارة التعليم العالي، وتخصيص النفقات لهما على النحو التالي:

***الجدول رقم (2): موازنة الفصل 2601– وزارة التعليم العالي لعام 2016 موزعة حسب البرامج**

البرنامج	الوصف	النفقات الجارية	النفقات الرأسمالية	إجمالي النفقات
4501	الإدارة والخدمات المساندة	XXXX	XXXX	XXXX
4505	الكليات والجامعات الحكومية	XXXX	XXXX	XXXX
	المجموع	XXXX	XXXX	XXXX

*** المصدر: قانون الموازنة العامة، 2016، المملكة الأردنية الهاشمية، نفس المصدر السابق.**

- تم تحديد أهداف البرنامج، ومؤشرات قياس البرنامج كما في الجدول التالي:

*** الجدول رقم (3): مؤشرات قياس أداء برنامج الكليات والجامعات الحكومية**

الهدف الاستراتيجي للبرنامج	مؤشر قياس الأداء	سنة الأساس	القيمة– سنة الاساس	القيمة الفعلية – 2014	تقييم ذاتي أولي– 2015	القيمة المستهدفة – 2016
تحسين بيئة التعليم والبحث العلمي	1– النسبة المئوية لطلبة التعليم العالي الملتحقين بكليات المجتمع	2009	%12	%13	%15	%17
	2– عدد الطلبة المستفيدين من المنح والقروض	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	3– الإنفاق السنوي على البحث العلمي والتطوير كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

*** المصدر: قانون الموازنة العامة، 2016، المملكة الأردنية الهاشمية، نفس المصدر السابق.**

- تم تفريع مجموعة من الأنشطة والمشاريع من كل برنامج، وتخصيص النفقات الجارية والرأسمالية لكل نشاط، على النحو التالي:

الأنشطة والمشاريع	فعلي 2014	مقدر 2015	إعادة تقدير 2015	مقدر 2016	تأشيري 2017
النفقات الجارية	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
البعثات العلمية	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
دعم الجامعات الحكومية الأردنية	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
النفقات الرأسمالية	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
بناء واستحداث الحاضنات التكنولوجية	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
دعم صندوق الطالب المحتاج	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
إنشاء كلية جامعية متوسطة- جرش	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
البنية التحتية للجامعات	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
مجموع البرنامج	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

لاحظ الباحثان أن هيكل تبويب موازنة وزارة التعليم العالي في الأردن وفق أسلوب الموازنة الموجهة بالنتائج يمثل صورة عملية غير متكاملة عن موازنة البرامج والأداء، حيث أن استخدام

مؤشرات الأداء اقتصر على البرامج بشكل محدود، ولم يتم استخدام مؤشرات أداء على مستوى الانشطة والمشاريع، مما قد يسبب قصوراً في قياس نتائج المخرجات بشكل حقيقي.

8.12- مبررات تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي- الأردن:

عنداستعراض (القرعان،2010) للوضع الراهن للتعليم العالي في الأردن، فقد أشار إلى جملة من الحقائق، أهمها:

1) أن مخرجات المؤسسات التعليمية لا تلبي احتياجات سوق العمل من التخصصات، ونوعية الكفاءات المطلوبة، نظرا لعدم وجود رؤية واضحة بخصوص تلبية متطلبات سوق العمل، اضافةً الى أن النظم التقليدية في أساليب التدريس ما زالت هي السائدة.
2) عدم تطوير الموارد الذاتية واستمرار الاعتماد وبشكل كبير على الحكومة كمصدر رئيسي لتمويل التعليم.
3) محدودية مساهمة البحث العلمي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
4) البطء في تطبيق الآليات والضوابط المتعلقة بضمان جودة التعليم.
5) القصور في نظم المعلومات ودقتها وانسيابها بين المؤسسات.

وقد بين (القرعان) أن تطوير نظام إعداد الموازنات التخطيطية وإصلاح النظام المالي، جزٌء لا يمكن تجاهله في ظل استراتيجية متكاملة لإصلاح إدارة التعليم العالي في الاردن.

8.13- متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي- الأردن:

أشار (القرعان، 2010) الى أنه يتعين على الجامعة والوزارة العمل على تعزيز وتشجيع الأداء قبل تطبيق موازنة البرامج والأداء، وضرورة التحكم بالمدخلات قبل السعي للتحكم بالمخرجات، وهذا بدوره يتطلب تطبيق نظام محاسبة موثوق، يتوفر فيه ما يلي:

- ✓ ميزانية فعلية على أساس البرامج والنتائج (المساءلة عن الإنفاق العام).
- ✓ منح عمداء الكليات مسؤولية أكبر، ومساحة أكبر للتصرف في إدارة الأموال المخصصة.
- ✓ تحسين الشفافية المالية، وتطبيق مبادى الحوكمة في إطار التعليم العالي.
- ✓ تنظيم جديد للحسابات، وضرورة استخدام أنظمة محاسبية قائمة على أساس الاستحقاق.

- ✓ تطبيق أنظمة فعالة لتحليل التكاليف وضرورة استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة.

ولضمان تنفيذ هذه الرؤية الاستراتيجية في إطار الأبعاد السابقة، يقترح الباحثان ضرورة إعادة تصميم خطوات تنفيذ الأنشطة التعليمية والبحثية والمجتمعية التي تمارسها وزارة التعليم العالي باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات.

9- الدراسات السابقة:

9.1- استعراض الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات حول تطبيق موازنة البرامج والأداء، حيث تم تطبيقها في العديد من الدول العربية، ومِن أهم ما توصل إليه **(الحسيني، 2003)** في دراسته حول"استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء بالتطبيق في الجمهورية اليمنية – جامعة صنعاء":أن ظهور الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة أدى إلى محاولة الابتعاد عن الأسلوب التقليدي (موازنة البنود)، وما رافقه من قصور، وذلك بالتركيز على مقابلة التكاليف بالمنافع المتوقعة، وترتيب الأهداف حسب أولوياتها، والربط بين الاعتمادات المطلوبة والغايات المطلوب تحقيقها. وقدَ ينت دراسة**(الحسيني)** أن أساسالاستحقاق يُعد مناسباً أكثر من غيره لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، وأن عدم استخدام تبويب الأنشطة يؤدي إلى صعوبة قياس تكلفة وحدة الأداء .

أما بخصوص دراسة" **تجربة بلدية دبي في تطبيق موازنة البرامج والأداء**" ، فقدَ ينت أهم المشكلات التي واجهت بلدية دبي في تطبيق موازنة البرامج والأداء، ومن أهمها: أن حكومة دبي ما زالت تطبق موازنة البنود على دوائرها الحكومية، ووجود برامج مشتركة بين بلدية دبي وبين دوائر حكومية أخرى مثل دائرة الصحة في برنامج الرعاية الصحية والبيئية، وتَجاهُل تحديد المسؤولية الإدارية عند تنفيذ البرنامج، وصعوبة توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع التي تسعى إليها الحكومة.

وقد خَلُصت الدراسة التي قام بها **(الصعيدي، 2002)**، إلى ضرورة تبني وضع إطار عام يحدد أساليب المحاسبة الإدارية التي يمكن استخدامها في الوحدات الإدارية، بهدف تدعيم نظم المعلومات المحاسبة بهذه الوحدات.

ونشير أيضاً إلى دراسة مهمة قام بها **(احمرو،2004)**، حيث بينت نتائج الدراسة أنه لا يمكن إغفال الطبيعة المتشابكة أو المعقدة التي يتطلبها التطبيق الكامل لأسلوب موازنة البرامج والأداء، وخاصة في الدول النامية .

وفي دراسة **(سلوم والمهايني، 2007)** حول الموازنة العراقية، فقد تم التأكيد على ضرورة اعتماد اسلوب سليم ومتقدم في تقدير المصروفات العامة لوحدات الدول المختلفة والاقاليم، سواء على مستوى المحافظات او المناطق التي اقرها الدستور، وأن تكون الموازنة عادلة في التخصيص لهذه النفقات باستخدام الموازنات الحديثة كموازنة البرامج والأداء.

وفي دراسة أخرى لـ **(مصطفى، 2008)** حول" ضرورات ومبررات القياس الكمي للأداء الحكومي"، فقد أشار إلى أنه يوجد قصور واضح في التوجه نحو القياس الكمي للأداء الحكومي. وقد بينت نتائج الدراسة أهمية القياس للأداء الحكومي ، كما بينت الدراسة أن القياس الكمي للأداء الحكومي يتطلب إنشاء وتطوير نظم معلومات إلكترونية متطورة ومحدثة.

ومن الدراسات المتميزة حول تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، دراسة **(الشوابكة، 2000)**، والتي بحثت في مدى ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي في الأردن لتطبيق موازنة البرامج والأداء، من خلال عدة جوانب، وهي: مدى اعتبار البرنامج هو الوحدة المحاسبية، ومدى التوافق بين هيكل حساب الإيرادات والنفقات وبين تبويب موازنة البرامج والأداء، ومدى استخدام أساس الاستحقاق، ومدى تطبيق محاسبة التكاليف، ومدى تطبيق نظام محاسبي لا مركزي، وقد توصلت الدراسة إلى إثبات أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الأردن لا يفي بجزء رئيسي من متطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء .

وقد هدفت دراسة **(القضاة، 2005)** إلى التعرف على مدى توفر القدرة المؤسسية اللازمة لتطبيق ونجاح موازنة البرامج والأداء في الأردن، وقد تم تقسيم هذه القدرات المؤسسية إلى عدة فروع، وهي: قدرات إدارية، وتنظيمية، وتشريعية، وفنية، وبشرية، ونظم معلومات، وتدريبية. وقد بينت الدراسة أن القدرات (الإدارية، والفنية) ذات مستوى عالٍ في الجهاز الحكومي، بينما القدرات (التنظيمية، والتشريعية، والبشرية، ونظم المعلومات، والتدريبية) ذات مستوى متوسط.

وقد قام **(الزعبي،2012)** بدراسة حول أثر الموازنة الموجهة بالنتائج على الرقابة الداخلية والخارجية في الوحدات الحكومية الأردنية، وذلك للتحقق من وجود انخفاض في التحريفات ومتابعة الاداء، وقد خَلُصت الدراسة إلى وجود آثار إيجابية للموازنة الموجهة بالنتائج، من خلال إسهامها في زيادة الرقابة المالية والإدارية على الموجودات العامة، وتفعيلها لإنجازات الموظفين، وربط الإنجازات بالأفراد المعنيين، ومتابعة نتائج المشروعات الحكومية .

وقد أُجريت دراسة أخرى لـ **(Dhawan,1997)** بشأن تطوير موازنة التعليم في الهند، بغرض بحث زيادة كفاءة السياسة التعليمية وذلك في إطار تحسين بيئة الموازنة الحكومية، واشترطت

الدراسة كمدخل لهذا التحسين ضرورة القيام بترجمة أهداف هذه السياسة، على شكل برامج وأنشطة محددة تمهيداً لإعداد هيكل للأنشطة التعليمية وللعمليات الضرورية الخاصة بها.

وفي دراسة أخرى قام بها **(Murphy&David,1997)**، استهدفت تحليل أثر مدخل إعادة هندسة عمليات المؤسسات الحكومية على أداء أنشطتها، وانتهت إلى وجود اختلاف جوهري في أداء عمليات أنشطة هذه المؤسسات بعد هندسة عملياتها، مقارنةً بالوضع السابق، مما يحتم ضرورة العمل بهذا المدخل قبل تبني آليات ومناهج جديدة لتطوير نظم المحاسبة الحالية .

9.2- استقراء وتحليل الدراسات السابقة:

من خلال الاستقراء التحليلي للدراسات السابقة يتضح للباحثَين ما يلي:

أ- وجود اتفاق بين معظم الدراسات السابقة على أن تحسين بيئة الموازنة الحكومية، بهدف توفير المعلومات الملائمة لتقييم أداء انشطة الوحدات بالقطاع الحكومي، يتطلب ضرورة إحلال منهج البرامج والأداء محل منهج البنود، وذلك لضمان إعداد تقديرات هذه الموازنة بطريقة دقيقة وموضوعية، وزيادة الرقابة المالية والإدارية.

ب- انتهت بعض الدراسات إلى أن تحسين بيئة الموازنة الحكومية لدعم القرارات الإدارية والاستراتيجية، يتطلب تدعيم الموازنة بنظام محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية.

ج- خَلُصت العديد من الدراسات السابقة إلى أنه لا يمكن إغفال التعقيدات التي يتطلبها التطبيق الكامل لأسلوب موازنة البرامج والأداء، وخاصة في الدول النامية.

د- بينت الدراسات السابقة عموماً أن هناك أمور رئيسية يجب مراعاتها في النظام المحاسبي الحكومي، وهي: ضرورة إعادة هندسة العمليات المتصلة بالأنشطة الحكومية، والتوجه نحو القياس الكمي للأداء الحكومي، واستخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي.

هـ-توصلت العديد من الدراسات إلى أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الأردن، لا يفي ببعض متطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء، وأن معظم المتطلبات (القدرات) اللازمة متوفرة بشكل متوسط.

10- الدراسة التطبيقية:

10.1- خطوات التحليل الإحصائي:

أولا: مصادر جمع البيانات: سوف يتم استخدام مصادر البيانات التالية:

- **المصادر الأولية:** وتتمثل في البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستبانة، والتي تتضمن مجموعة من الأسئلة، حيث يمثل كل سؤال منها، استفهام عن إحدى الفرضيات الأربعة المتعلقة بالدراسة.
- **المصادر الثانوية:** وتتمثل في مراجعة الأدبيات والمصادر المتعلقة بموضوع البحث، ودراستها بشكل معمق وبأسلوب استقصائي تحليلي.

ثانيا: عينة الدراسة: استهدف الباحثان المحاسبين والعاملين في الإدارة المالية والإدارات الأخرى، المعنيين بالموازنة في وزارة التعليم العالي الأردنية، حيث تم توزيع (40) استبانة على عينة الدراسة وفق منهج العينة العشوائية، وتم استرداد (36) استبانة منها، اُستبعد منها (2) لعدم استكمالها للشروط، وبالتالي فإن العدد الخاضع للتحلي لهو (34) استبانة.

ثالثا: الأداة التطبيقية: تم بناء الاستبانة من ستة وأربعين سؤالاً، تتناول الفرضيات الفرعية الأربعة، حيث تم تخصيص (12) سؤال للفرضية الأولى، و(12) سؤال للفرضية الثانية، و (10) أسئلة للفرضية الثالثة، و(12) سؤال للفرضية الرابعة.

رابعاً: برنامج التحليل الإحصائي: تم استخدام برنامج SPSS لعمل الاختبارات الإحصائية.

10.2-الاختبارات الإحصائية (Sekaran،2003):

◄ **اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:**

يتم القيام باختبار درجة مصداقية البيانات، (ألفا كرونباخ)، وذلك بهدف اختبار درجة الموثوقية أو الاعتمادية (Reliability)، ويستخدم هذا الاختبار لقياس مدى الثبات أو الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة المتعلقة بالفرضيات. وتُفسَّر درجة الاعتمادية (Reliability) ألفا، بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) بأنها القيمة التي تساوي (60%) فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فتعد ضعيفة، وإذا كانت أكثر من (90%) تعد ممتازة. ومن خلال نتائج الحاسوب وُجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع الأسئلة هي (89.4%)، وقد كانت قيمة المعامل للأسئلة المتعلقة بالفرضيات على النحو التالي: (87.9%) للفرضية الأولى H1، و(80.4%) للفرضية الثانية H2، و(86.1%) للفرضية الثالثة H3، و(91.9%) للفرضية الرابعة H4، مما يعني أنه تتوفر إمكانية عالية لاعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف البحث.

*جدول رقم (4): اختبار ألفاكرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0.894	46 (Total)
0.879	12 (H1)
0.804	12 (H2)
0.861	10 (H3)
0.919	12 (H4)

◄ **تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة:**

a) الجنس: تظهر نتائج التحليل الإحصائي أن نسبة المستجيبين كانت (41.2%) للرجال، و(58.8%) للنساء.

*جدول رقم (5): تحليل المستجيبين حسب الجنس

الجنس	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	14	41.2	41.2	41.2
انثى	20	58.8	58.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

b) المؤهل العلمي: تظهر نتائج التحليل الإحصائي أن المستجيبين حاصلين على مؤهلات علمية (دبلوم متوسط، وبكالوريوس، وماجستير) وبالنسب التالية على التوالي (11.8%، 82.4%، 5.9%)، مما يعني أن معظم المستجيبين في العينة حاصلين على درجة البكالوريوس.

*جدول رقم (6): تحليل المستجيبين حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
دبلوم متوسط	4	11.8	11.8	11.8
بكالوريوس	28	82.4	82.4	94.1
ماجستير	2	5.9	5.9	100.0
Total	34	100.0	100.0	

c) التخصص العلمي: تظهر نتائج التحليل الإحصائي أن المستجيبين حاصلين على مؤهلات علمية في التخصصات التالية (محاسبة، إدارة أعمال، إدارة مالية، اقتصاد) وبالنسب

التالية على التوالي (82.4%، 5.9%، 5.9%، 5.9%)، مما يعني أن معظم المستجيبين في العينة يتنمون إلى تخصص المحاسبة.

***جدول رقم (7): تحليل المستجيبين حسب التخصص العلمي**

التخصص العلمي	Frequency	Percent	Valid Percent
محاسبة	28	82.4	82.4
إدارة اعمال	2	5.9	5.9
إدارة مالية	2	5.9	5.9
اقتصاد	2	5.9	5.9
Total	34	100	100

d) المركز الوظيفي: تظهر نتائج التحليل الإحصائي أن المستجيبين يشغلون المراكز الوظيفية التالية (رئيس قسم، محاسب، مدقق، أخرى) وبالنسب التالية على التوالي (23.5%، 64.7%، 5.9%، 5.9%)، مما يعني أن معظم المستجيبين في العينة هم من المحاسبين في الوزارة، يليهم في المرتبة الثانية رؤساء الأقسام.

***جدول رقم (8): تحليل المستجيبين حسب المركز الوظيفي لهم**

المركز الوظيفي	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
رئيس قسم	8	23.5	23.5	23.5
محاسب	22	64.7	64.7	88.2
مدقق	2	5.9	5.9	94.1
أخرى	2	5.9	5.9	100.0
Total	34	100.0	100.0	

◄ تحليل خصائص عينة الدراسة:

يبين الجدول التالي خصائص عينة الدراسة للإجابات الواردة من المستجيبين، وتم تقسيمها بناءً على فرضيات الدراسة الأربعة. بحيث تمثل الأرقام الواردة في الجدول خصائص كل فرضية على حده (الحد الأدنى للإجابات، الحد الأعلى للإجابات، الوسط، الانحراف المعياري)، وذلك كما يلي:

*جدول رقم (9): البيانات الوصفية

الفرضية	N	Minimum	Maximum	Mean	Percentage	Std. Deviation
h1	34	2.50	4.17	3.4069	68%	.58738
h2	34	2.83	4.58	3.5637	71%	.41085
h3	34	2.90	4.90	3.8000	76%	.56676
h4	34	2.73	5.00	3.7487	75%	.54041
Valid N (list wise)	34					

- ✓ يبين الجدول رقم (9) أن متوسط الحدود الدنيا للإجابات تراوح بين (2.5) في إجابات الفرضية الأولىH1 و(2.9) في إجابات الفرضية الثالثة H3، وأن متوسط الحدود العليا للإجابات تراوح بين (4.17) في إجابات الفرضية الأولى H1، و(5) في إجابات الفرضية الرابعة H4. وأن المتوسط الحسابي للإجابات كان متقارباً بين الفرضيات الأربعة حيث تراوح بين (3.4069) في الفرضية الأولى H1، و (3.8) في الفرضية الثالثة H3.
- ✓ يتضح من الجدول أعلاه:

A. تحقق موازنة البنود الأهداف المرجوة لدى وزارة التعليم العالي الأردنية، وتساعدها في تحقيق الرقابة على الأداء بدرجة جيدة، وبنسبة (68%).

B. يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء بتطوير عملية الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي بدرجة جيدة، وبنسبة (71%).

C. تواجه عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء صعوبات متعددة في وزارة التعليم العالي الأردنية بدرجة مرتفعة، وبنسبة (76%).

D. هناك متطلبات ضرورية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي في الأردن بدرجة مرتفعة، وبنسبة (75%).

◄ **نتائج التحليل الإحصائي لعينة الدراسة :**

من خلال ما سبق ، وبالرجوع الى استبانة الدراسة يتضح ما يلي :

- ✓ أن موازنة البنود تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي ، من خلال استخدامها في أغراض التخطيط للسنوات القادمة ، وتحقيق الرقابة على الأداء المستهدف ، وتوفيرها إطاراً مناسباً لربط الإيرادات والنفقات بمراكز المسئولية في الوزارة ، وتحقيق الرقابة

المالية على صحة صرف التخصيصات في الأغراض المخصصة لها ، والرقابة على الإيرادات العامة.

- ✓ أن موازنة البرامج والأداء تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي، من خلال تحقيق الرقابة على مدى تحقيق الأهداف وملاءمتها، وفعاليتها في ضبط الأداء المالي والإداري في قطاع التعليم العالي الحكومي، ومساهمتها في ترشيد الإنفاق الحكومي والرقابة المالية، ومساهمتها في ضبط تقديرات الموازنة من ناحية الإيرادات والنفقات، وفي تحديد أهداف الوزارة، وحساب تكلفتها بما يتناسب والسياسات المرسومة ضمن الخطة الإستراتيجية للوزارة، وفي تحديد طبيعة وماهية المخرجات المطلوبة وتكلفتها المالية.
- ✓ إن عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي الأردنية، يواجه صعوبات متعددة بدرجة مرتفعة، واهم هذه الصعوبات عدم توفر الخبرة والمعرفة الكافية لدى الموظفين في الوزارة، ووجود مقاومة لدى الموظفين لتطبيق هذه المفاهيم، وعدم توفر البيانات الكافية، وعدم اعتماد الوزارة على التخطيط الاستراتيجي، وصعوبة قياس بعض الأنشطة والأعمال الحكومية من خلال معايير معينة، وصعوبة تحديد وحدات الأداء التي تقاس بها إنجازات الوزارة، والحاجة الملحة إلى وجود أنظمة محاسبية متطورة.
- ✓ يوجد متطلبات ضرورية ومهمة لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي في الأردن ، وأهمها تحديد رؤية وأهداف وزارة التعليم العالي التي تسعى إلى تحقيقها ، وربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الوزارة ، ووجود علاقة تكاملية بين المدخلات والمخرجات في برامج ومشاريع وزارة ، ومنح عمداء الكليات في الجامعات الحكومية مسؤولية أكبر ومساحة أكبر للتصرف في إدارة الأموال المخصصة ، ووجود تنظيم جديد للحسابات ، واتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المحاسبية ، وتطبيق أنظمة فعالة لتحليل التكاليف، وضرورة استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة .

◄**اختبار فرضيات الدراسة:**

- ✓ **الأولى:** تحقق موازنة البنود الأهداف المرجوة لدى وزارة التعليم العالي الأردنية، وتساعدها في تحقيق الرقابة على الأداء.
- ✓ **الثانية:** يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء بتطوير عملية الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي.

- ✓ **الثالثة:** تواجه عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء صعوبات متعددة في وزارة التعليم العالي الأردنية.
- ✓ **الرابعة:** هناك متطلبات ضرورية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي في الأردن.

***جدول رقم (10): One-Sample Test**

رقم الفرضية	Test Value = 2.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
h1	9.002	33	0	0.90686	0.7019	1.1118
h2	15.097	33	0	1.06373	0.9204	1.2071
h3	13.375	33	0	1.3	1.1022	1.4978
h4	13.473	33	0	1.24866	1.0601	1.4372

- ✓ تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أسلوب **One-Sample Test** للتحقق من صحة الفرضيات الفرعية الأربعة، وفق ما يلي:
- ✓ يوجد لهذا الاختبار **(One-Sample Test)** فرضية وهي:

If Sig. (2-tailed): > %5; H0 is accepted & H1 is rejected
If Sig. (2-tailed): < %5; H1 is accepted & H0 is rejected

- ✓ إن الفرضية العدمية تعني عدم تحقق الفرضية المشار اليها، بينما الفرضية البديلة تعني تحقق الفرضية المشار إليها.

- ✓ يتضح من خلال الجدول رقم (10) أن Sig=0.000 في الفرضيات الفرعية الأربعة، وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإننا نرفض الفرضيات العدمية، ونقبل الفرضيات البديلة بدلالة إحصائية مرتفعة، مما يعني الوصول إلى الاستنتاجات التالية:

- تحقق موازنة البنود الأهداف المرجوة لدى وزارة التعليم العالي الأردنية، وتساعدها في تحقيق الرقابة على الأداء، وبدلالة إحصائية مرتفعة.
- يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء بتطوير عملية الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي، وبدلالة إحصائية مرتفعة.
- تواجه عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء صعوبات متعددة في وزارة التعليم العالي الأردنية، وبدلالة إحصائية مرتفعة.
- هناك متطلبات ضرورية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي في الأردن، وبدلالة إحصائية مرتفعة.

11- النتائج والتوصيات:

1.11- نتائج البحث:

بعد القيام بالتحليل الإحصائي لفرضيات الدراسة، تم التوصل إلى النتائج التالية بدلالة إحصائية مرتفعة:

- ❖ تحقق موازنة البنود الأهداف المرجوة لدى وزارة التعليم العالي الأردنية، وتساعدها في تحقيق الرقابة على الأداء، بدرجة مقبولة.
- ❖ يساهم تطبيق موازنة البرامج والأداء بتطوير عملية الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي، بدرجة مقبولة.
- ❖ تواجه عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء صعوبات متعددة في وزارة التعليم العالي الأردنية، بدرجة مرتفعة، وهذا يتفق مع نتائج الدراسات السابقة، التي أشارت إلى أنه لا يمكن إغفال التعقيدات التي يتطلبها التطبيق الكامل لأسلوب موازنة البرامج والأداء.
- ❖ هناك متطلبات ضرورية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع التعليم العالي في الأردن، بدرجة مرتفعة، وهذا يتفق مع نتائج الدراسات السابقة، التي أشارت إلى أن تحسين بيئة الموازنة الحكومية يتطلب تدعيم موازنة البرامج والأداء بفلسفة نظام محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، والتوجه نحو القياس الكمي للأداء الحكومي، واستخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي.

- يتبين لنا أن نظام الإدارة المالية الحالي في الأردن، يعتمد على اتجاهين: موازنة البنود والتي تركز على المدخلات فقط، والموازنة الموجهة بالنتائج، حيث يتم تحديد المخصصات المالية للوزارة اعتماداً على أدائها ونتائجها في العام السابق، والموازنة الموجهة بالنتائج تمثل صورة عملية غير متكاملة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، حيث لا يتم تحديد معايير أداء لقياس النتائج على مستوى الأنشطة الفرعية.وقد توصل الباحثان ان هذا الأسلوب المزدوج لا يساعد صانعي القرار بمدهم بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق، وبالتالي لا يحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.
- لم يتحقق الربط الواضح بين الأهداف الاستراتيجية لوزارة التعليم العالي بالأهداف المعتمدة لقياس الأداء في مشروع الموازنة العامة، مما قد يؤدي إلى عدم ترجمة هذه الأهداف من خلال مؤشرات أداء واضحة، وبالتالي عدم عكس صورة شاملة ودقيقة عن أداء الوزارة، وإعاقة آلية تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكلٍ فعال.

11.2- توصيات البحث:

- يجب أن يتم العمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكل متكامل، بحيث يتم تحديد مؤشرات أداء فعالة على مستوى البرامج، والمشاريع، والأنشطة، مما يمكن من قياس نتائج المخرجات بشكل حقيقي.
- يجب عمل دراسات أخرى تفصيلية للبحث في طبيعة المعوقات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، ودراسات أخرى تبحث في طبيعة المتطلبات اللازم توفرها لتطبيق موازنة البرامج والأداء.
- يجب على وزارة التعليم العالي أن تحدد استراتيجية واضحة لعملها، وأن لا تقوم بتغييرها بشكل مستمر، مما يمكن من وضع مؤشرات فعالة لقياس الأداء، على مستوى البرامج والمشاريع والأنشطة.
- ضرورة العمل على تصميم خطوات تنفيذ الأنشطة التعليمية والبحثية والمجتمعية التي تمارسها وزارة التعليم العالي باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات، مما يساعد أيضاً في وضع مؤشرات فعالة لقياس أداءالمخرجات.

المراجع:

- **كتب:**

- اسماعيل، اسماعيل خليل، وعدس، نائل حسن، المحاسبة الحكومية، 2010، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- البطريق، يونس احمد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، 1985.
- الخطيب، خالد شحادة، وشامية، أحمد زهير، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن،2003.
- الخطيب، خالد شحادة، والمهايني، محمد خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر،2010.
- السيد، هشام عبد الحي، الأداء المتوازن للتدريب، دبي، 2005.
- عبد الحميد، عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- عصفور، محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر، عمان،2008.
- اللوزي، سليمان وآخرون، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، 1997.

- المطبوعات الحكومية:

- دائرة الموازنة العامة، وزارة المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الموازنة العامة للسنة المالية 1999.
- دائرة الموازنة العامة، وزارة المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2016.
- دائرة الموازنة العامة، وزارة المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، دليل محلل الموازنة،2003.
- دائرة الموازنة العامة، وزارة المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، الخطة الاستراتيجية،2007-2009.
- الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، مجلد البحوث المالية، 2007.

- **مقالات في الانترنت:**

- الانترنت: مركز البديل للتخطيط والدراسات الاستراتيجية، "موازنة البرامج والأداء: نحو الإصلاح الاقتصادي وخفض إهدار المال العام" 5، ديسمبر،2016.
https://elbadil-pss.org/2016/12/05/موازنة-البرامج-والأداء-نحو-الإصلاح-ال

- الانترنت: منتدى الاستراتيجيات الأردني، دراسة حول " أداء الوزارات والمؤسسات الحكومية وأهمية اتباع منهجية لإعداد موازنة عامة موجهة بنتائج الأداء ".
http://islahnews.net/360451.html
- القرعان، محمد فادي، "تطوير التعليم العالي: موازنة البرامج والأداء "، اجازة في الحقوق، اجازة في الاقتصاد (جامعة حلب)، ماجستير و دكتوراه في المحاسبة والمالية، 2010.

- **أبحاث ودراسات محكمة باللغة العربية:**

- التونسي، سميرة، أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء على موازنات الدوائر الحكومية في الأردن، بحث مقدم لاستكمال برنامج الإدارة التنفيذية المنعقدة في الفترة بين 25/4-1998/7/8، بإشراف عواد العكور: عمان – معهد الإدارة العامة، 1998.
- الحسيني، محمد حسيني أحمد، "استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء بالتطبيق في الجمهورية اليمنية – جامعة صنعاء"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد،2003.
- احمرو، اسماعيل حسين، " موازنة البرامج والأداء: المفهوم، الفلسفة والأهداف"، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق – الجمهورية العربية السورية، 25-27 يوليو،2004
- الخياط، أسامة محمد، "موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية"، 2003، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الدراسات العليا.
- الزعبي، علي عبدالله، " أثر الموازنة الموجهة بالنتائج على الرقابة على الوحدات الحكومية الاردنية، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة "، مجلة الباحث، 2012.
- سلوم، حسن عبد الكريم، ودرويش، حيدر، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ – دراسة تحليلية للموازنة العراقية 2005-2007، 2007، الانترنت:
http://eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/30.rtf
- الشمراني، سوسن، " موازنة البرامج والاداء، المفاهيم والتطبيقات"،2010، بحث منشور مقدم إلى عمادة الدراسات العليا، برنامج الماجستير في الإدارة العامة، جامعة الملك سعود
- "تجربة موازنة البرامج والأداء في بلدية دبي"، الانترنت:
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/4023 موازنة-البرامج - والاداء -في-النظام-الحكومي
- شكري، فهمي محمود، "الموازنة العامة، ماضيها وحاضرها ومستقبلها" ، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت،1990.

- الشوابكة، عون علي عقل، " مدى ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن "، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2000.
- الصعيدي، ابراهيم أحمد، " تقييم كفاءة وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية كنظام معلومات في الوحدات الإدارية غير الهادفة للربح "، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، مايو،2002.
- القضاة، تامر حسن أحمد، "تقييم القدرة المؤسسة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع العام في الأردن "، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك،2005.
- القطيش، حسن فليح، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011.
- كامل، صلاح محمد محمود، "موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي"، 2008، الانترنت
:http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan024620.pdf
- المحاري، جميلة ميرزا، "تقييم الأداء الوظيفي في المؤسسات والدوائر الحكومية "، ندوة " الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، "، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2008.
- مصطفى، احمد سيد،" ضرورات ومبررات القياس الكمي للأداء الحكومي "، ندوة " الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، "، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2008.
- وهدان، زهراء محمد المهدي، " موازنة البرامج والأداء ومدى إمكانية التطبيق في مصر "، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 2004.

- أبحاث ودراسات محكمة باللغة الانجليزية:

- Boyle, R. D., "Avoiding Common Pitfalls Re-Engineering, Management Accounting Research", Vol.77, No.4, 1995.
- Dhawan, G., "Prospects and Challenges of Financing more and Better Education" , Employment News, Vol. 22,No. 21, Aug. 1997.
- Murphy, C. & David, N., "Re-Engineering with Reflection Models: A Case Study" , Computer IEEE Computer Society , Vol.30, No. 8, Aug. 1997.