

دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية
لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة: دراسة ميدانية

أ.د. أحمد كمال مطاوع أ.د. بشير عبدالعظيم البنا أ.د. مصطفى عطيه السيد الغندور
رئيس قسم المحاسبة أستاذ المحاسبة أستاذ المحاسبة المتفرغ
كلية التجارة – جامعة المنصورة كلية التجارة – جامعة المنصورة كلية التجارة – جامعة المنصورة

أحمد محمود يحيى محمد

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

مستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وذلك لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة، وللوصول إلى نتائج الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع ١٧٥ استمارة استقصاء على عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة الحكومية ومستخدمي النظام من العاملين بالوحدات الحسابية الحكومية وممثلي وزارة المالية بالإضافة إلى العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات. وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين أبعاد موازنة البرامج والأداء والمتمثلة في (تطبيق أساس الاستحقاق، المحاسبة عن الأصول الثابتة، إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصرفي، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، تطبيق محاسبة التكاليف، تطوير القوائم المالية الحكومية) وبين أبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والمتمثلة في (جودة النظام، جودة الخدمة، جودة المعلومات، جودة العنصر البشري) تؤثر تأثيراً معنوياً وإيجابياً في فاعلية التخطيط والرقابة.

Abstract

The aim of this study is to achieve the Integration Between the Performance Budgeting and Governmental Financial Management Information System to Achieve the Items of the General Budget Planning and Controlling Effectiveness, The researchers relied on the field study to reach The results of the study, Where we distributed 175 survey list to the study sample represented by Academics interested in government accounting and users of the system who work in government accounting units and representatives of the Ministry of Finance in addition to employees of the Central Auditing Organization. The results indicate that the integration between the dimensions of the Performance Budgeting, which are (applying the accrual basis, fixed assets accounting, preparing budget forecasts on a zero basis, applying the responsibility accounting system, applying cost accounting, developing governmental financial statements) and the dimensions of Governmental Financial Management Information System, which are (System quality, service quality, information quality, human resource quality) have a significant and positive impact on the effectiveness of planning and control.

١- مقدمة الدراسة

يعتبر القطاع الحكومي من القطاعات الهامة في الدولة لما يقوم به من تنمية الجانب الاقتصادي والاجتماعي، حيث فرض عصر العولمة الكثير من التغيرات في جميع مجالات الحياة التي كان انعكاسها واضحاً على الأسواق العالمية والمحلية، لذلك أصبح من الضروري مواكبة التطور في العصر الحديث لدعم وتعزيز الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي في كافة الجوانب لتحقيق جميع الأهداف التي تؤدي إلى التميز والنجاح، وضرورة اتباع أفضل المعايير والممارسات العالمية في المجال الحكومي وتطبيق مؤشرات الأداء والاعتماد عليها في الوحدات الحكومية،

وتعد وزارة المالية من أهم الوزارات في النظام الحكومي نظراً لارتباطها الوثيق بكافة القطاعات والوزارات الأخرى، لذلك تسعى وزارة المالية بشكل أساسي إلى تفعيل دورها في دعم الرقابة وتوفير آليات تساهم في الحد من عجز الموازنة وترشيد الإنفاق، وقد قامت الحكومة المصرية بتدعيم دورها الرقابي في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة من خلال آليات عديدة للحد من الفساد المالي وتوفير مزيد من الشفافية، ومن أهم تلك الآليات سن القوانين الحاكمة التي تدعم الرقابة فضلاً على التحسين المستمر للنظام المحاسبي الحكومي تطبيقاً لمعايير الرقابة الدولية، وتم دعم ذلك بمنظومة إدارة المعلومات المالية الحكومية ضمن برنامج إصلاح نظام المالية العامة، ولذلك بدأت التحول من النظم التقليدية كاستخدام السجلات اليدوية إلى النظم الإلكترونية الحديثة لإصلاح نظام المالية العامة، وذلك بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (الدليل الموحد، ٢٠١٤؛ الدليل الموحد ٢٠٢٠؛ مرعي، ٢٠١٩).

وعليه فإن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية أحد أنظمة تخطيط موارد المنشأة، وبالتالي هو عبارة عن نظام متكامل يربط كافة العمليات المالية والمحاسبية لكافة الوزارات والوحدات الحكومية مع وزارة المالية، بهدف تفعيل إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة بطريقة إلكترونية، ومراقبة الإنفاق الحكومي والتنبيه الفوري لحالات عدم الالتزام بحدود الصرف أو التجاوزات على مستوى كافة قطاعات الدولة، وإدارة عمليات المناقشات والتعزيزات والمتابعة الدقيقة لخطة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى السرعة والدقة في إعداد الحساب الختامي، وتوفير المعلومات المالية والمحاسبية في التوقيتات المناسبة تحقيقاً لمبدأ الشفافية بما يتواءم مع النظم العالمية طبقاً للمعايير الدولية للرقابة وبالتالي تقوم الوحدات الحكومية بإدارة واستخدام مواردها بكفاءة وفاعلية (Kofahe et al., 2019؛ عزام، ٢٠٢٣).

إن الموازنة العامة للدولة برنامج مالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة، وبالتالي تعكس الموازنة العامة للدولة البرنامج الاقتصادي الحكومي المتمثل في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فهي الأداة التخطيطية والتنموية التي تمتلك الوسائل والآليات اللازمة للمراقبة ومتابعة الإنجازات ومعرفة العائد المتحقق من النفقات، لذلك يجب أن يوفر النظام المالي الحكومي المعلومات اللازمة والملائمة لعمليات التخطيط والرقابة، كذلك معلومات لأغراض التقييم والتحليل

الاقتصادي، كما يوفر المعلومات اللازمة لعمل مقارنات بين النتائج الفعلية والموازنة، ومعلومات لتقييم كفاءة المؤسسات الحكومية وفعاليتها (Abushamsieh, et al., 2013).

إلا أنه إلى الآن يتم إعداد الموازنة وفق أسلوب موازنة الرقابة والتي من خلالها يتم مراقبة الوحدات الحكومية في عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لها، وأنه يتم صرف هذه الاعتمادات في الأغراض المخصصة لها دون أي اهتمام بتقييم ما توصلت له من أهداف، وبالتالي يشوب هذا النوع من الموازنات المطبق حالياً مجموعة من نقاط الضعف والقصور، أدت إلى البحث عن أنواع أخرى من الموازنات أكثر جدوى ومنفعة من شأنها العمل على ترشيد قرارات تخصيص الأموال الحكومية، لذلك يجب التحول إلى موازنة البرامج والأداء والتي تقوم على إظهار الدوافع التي تسبب الإنفاق والنتائج التي سيحققها في التطبيق، وذلك لكونها تعتمد على اللامركزية في الإعداد والتنفيذ، وبالتالي يهدف هذا النوع من الموازنات إلى التخطيط السليم وصياغة الأهداف المستقبلية ووضع البرامج والأنشطة من أجل الوصول إلى تلك الأهداف، ومن ثم التوجه إلى الرقابة الشاملة والتي تشمل الرقابة التقليدية (الرقابة المالية) بجانب رقابة الأداء إذ تؤدي موازنة البرامج والأداء إلى ترشيد النفقات العامة من خلال التخطيط السليم لتكاليف كل نشاط وتقدير تكاليف البرامج (Prato et al., 2020 ; محمد، ٢٠١٩؛ داوود، ٢٠٢٢).

وبالتالي، فإن ذلك النوع من الموازنات ينقل التركيز من وسائل القيام بالعمل إلى العمل المنجز نفسه، بمعنى أنها تبين الأهداف التي تتطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف والبيانات والمعلومات اللحظية التي تقيس الإنجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج أي أنها تربط بين جميع عناصر المدخلات سواء كانت مالية، وبشرية، ومادية والمخرجات المراد الوصول إليها (Park, 2019; Mauro at al., 2017).

٢- مشكلة الدراسة

يعد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية أحد أساليب تكنولوجيا المعلومات، وخاصةً نظم تخطيط موارد المنشأة، حيث تم جعل جميع الإجراءات والأنظمة المحاسبية المتبعة في الوحدات الحكومية متطورة وأكثر دقة، إذ عمل على توحيد الأنظمة والإجراءات المالية من خلال توفير قاعدة بيانات مالية شاملة تدعم إدارة وصنع القرارات المالية في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المالية تتدفق ما بين الوزارات والوحدات الحكومية ووزارة المالية ضمن بيئة تقنية آمنة، حيث أن المعلومات المحاسبية وجودتها تقوم بدوراً هاماً في إدارة الوزارات والوحدات الحكومية؛ وتتمثل أحد أهم أسباب تطور المحاسبة بشكل عام في توفير المعلومات الدقيقة وفي وقتها المناسب لاتخاذ القرارات (محمد، ٢٠٢١).

وتعاني الموازنة العامة في مصر من عجز شديد نتيجة زيادة الإنفاق ومحدودية الموارد لذلك يجب أن يكون هناك محاولات لترشيد الإنفاق الحكومي، ويجب أن يتم ذلك من خلال زيادة كفاءة تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، ولكي يتم إجراء عمليات تخطيط ورقابة ناجحة يجب أن تعتمد على قوة النظام المحاسبي الحكومي الذي يوفر معلومات دقيقة وملائمة وفي

الوقت المناسب، وهذا ما يقوم به نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (محمد، ٢٠٢٠؛ دليل يمكنه المالية الحكومية، ٢٠٢٠).

وعليه فإن تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية سوف يزيد من فاعلية الرقابة المالية التقليدية، ولن يكون لها أثر فعال على رقابة الأداء، لذلك فإن النظام المحاسبي الحكومي الحالي في ظل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لا يوفر معلومات ملائمة لأغراض رقابة كفاءة وفاعلية الأداء في القطاع الحكومي، إذ أن هذا النظام معد لخدمة أغراض الرقابة المالية وليس معد لخدمة أغراض رقابة الأداء وبالتالي لابد من تطويره، ولتحقيق أهداف الرقابة المالية الشاملة أي الرقابة المالية التقليدية بالإضافة إلى رقابة الأداء، لابد من استخدام أسلوب حديث من أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة بدلاً من أسلوب موازنة الرقابة.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول بأن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على التساؤل الآتي: هل يحقق التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء على زيادة فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة؟

وسوف يحاول الباحث الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية والتي تمثل عناصر المشكلة:

- هل لنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية دور فعال لتخطيط ورقابة عناصر الموازنة العامة للدولة؟
- هل يحقق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية أهدافه في ظل الاعتماد على موازنة الرقابة؟
- هل لموازنة البرامج والأداء دور فعال لتخطيط ورقابة عناصر الموازنة العامة للدولة؟
- هل لموازنة البرامج والأداء دور فعال في تحقيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لأهدافه.
- هل يحقق التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء في زيادة فاعلية تخطيط ورقابة عناصر الموازنة العامة للدولة؟

٣- الدراسات السابقة

سيقوم الباحثون بعرض مجموعة من الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة كل على حدة أو حاولت الربط بين متغيراتها كالتالي:

دراسة هاشم (٢٠١٠) بعنوان:

"ضوابط تطوير الرقابة الداخلية المحاسبية بالنظام المحاسبي الحكومي لمواكبة متطلبات الحكومة الإلكترونية في مصر"

استهدفت هذه الدراسة البحث في ضوابط تطوير وإجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية بالنظام المحاسبي الحكومي لمواكبة متطلبات الحكومة الإلكترونية في مصر، بالإضافة إلى تحديد الآثار السلبية والإيجابية لإدخال نظام يمكنه العمل الحكومي واستخدام تكنولوجيا المعلومات في التطبيقات المحاسبية على تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وتحديد أهم محاور التطوير اللازمة في

جوانب النظام المحاسبي الحكومي لمواكبة متطلبات الحكومة الإلكترونية، وأخيراً تحديد أثر إدخال نظام ميكنة العمل الحكومي على عناصر الرقابة الداخلية المطبق داخل النظام المحاسبي الحكومي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يساعد على توفير المعلومات للحكم على كفاءة أداء الوحدة وفعاليتها، وأيضاً مقارنة التكاليف الفعلية بالمخططة لتحديد الانحرافات وتحليلها وتصحيحها بالإضافة إلى المفاضلة بين البرامج والخطط واختيار أفضلها، كما يساعد على تطبيق الأساليب المتطورة في إعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها مثل أسلوب موازنة البرامج والأداء، وأن الآثار الإيجابية لإدخال ميكنة العمل الحكومي في إطار تطبيق الحكومة الإلكترونية على نظام المعلومات المحاسبي الحكومي تفوق بمراحل آثاره السلبية، وأيضاً ضرورة تصميم الضوابط الرقابية التي تكفل الحماية لنظام الرقابة الداخلية في ظل ميكنة العمل الحكومي.

دراسة الشبل، (٢٠١٣) بعنوان:

"أثر استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على أداء الموازنة العامة للدولة"

استهدفت هذه الدراسة بيان تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وانعكاسه على أداء الموازنة العامة للدولة، وذلك بالانتقال من العمل بالأساليب التقليدية كاستخدام السجلات اليدوية أو أنظمة المعلوماتية المالية غير المترابطة واستبدالها بنظام معلومات محاسبي حكومي موحد ومتكامل يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والممارسات الفضلى في هذا المجال.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابي على الدقة في تقديرات الموازنة العامة عند استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وذلك كون استخدام هذا النظام يقلل من نسب الانحراف بين تقديرات الموازنة والمبالغ الفعلية لبند الموازنة من خلال زيادة شفافية المعلومة، وأن استخدام هذا النظام لا يؤثر على كفاءة الأداء المؤسسي في إدارة المال العام وتفعيل الدور الرقابي للموازنة العامة وذلك كون النظام لا يساهم في رفع كفاءة العمليات الرقابية على المال العام أو على إصدار التقارير المالية، وأن استخدام النظام يساهم في توفير الجهد والوقت على الموظفين العاملين في الأقسام المالية.

دراسة رضوان (٢٠١٥) بعنوان:

"إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي المصري: دراسة تطبيقية"

استهدفت هذه الدراسة إيجاد إطار مقترح لتطوير القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي المصري، بالإضافة إلى تفسير العلاقة بين تطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي وتطوير الموازنة العامة للدولة وذلك من خلال التحول من موازنة الرقابة إلى موازنة البرامج والأداء، وتطوير أساليب الرقابة وإعداد مقاييس الكفاءة والفاعلية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن أسلوب إعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنة المطبق حالياً لا يحقق الرقابة المحاسبية الفعالة عبر الأداء الحكومي حيث أنه يهتم فقط بمستوى واحد من الرقابة وهو الرقابة المالية دون الاهتمام بالرقابة على الكفاءة والفاعلية، وأن التبويب الحالي للموازنة العامة

للدولة وأسلوب إعدادها لا يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط الحكومي ولا يفصح بعدالة عن تكلفة الأنشطة والبرامج التي تقدمها الوحدات الإدارية الحكومية، وأن موازنة البرامج والأداء يفضل استخدامها في القطاع الحكومي المصري لما تحققه من المساءلة والمحاسبة كنظام رقابي فعال وتحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة وترشيد اتخاذ القرارات، وأن تطوير موازنة البرامج والأداء يجب أن يتم من خلال منظومة متكاملة يتزامن فيها تطبيق موازنة البرامج والأداء مع تطوير النظام المحاسبي الحكومي مع تنفيذ برامج أخرى تدعم هذا التوجه من نواحي التطوير الإداري واستخدام التقنيات الحديثة واعتماد برامج الجودة.

دراسة (2017) Hamdan بعنوان:

"The Compatibility of (GFMS) with the Internal Control System"

استهدفت هذه الدراسة توضيح مدى توافق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية مع متطلبات نظام الرقابة الداخلية، وذلك من حيث تقييم المخاطر وبيئة الرقابة وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة، وذلك بالتطبيق على القطاع الحكومي الأردني وتم توزيع قوائم استقصاء على المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الحكومي.

وتوصلت الدراسة إلى أن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يتوافق بشكل معتدل مع متطلبات نظام الرقابة الداخلية بشكل عام، وأن النظام يشتمل على المكونات المطلوبة لتحقيق الرقابة على الأداء في حين أن الرقابة في القطاع الحكومي تركز على الرقابة المالية التقليدية، وأوصت الدراسة بتطوير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وفق المعايير الدولية للرقابة، وكذلك توصي الدراسة بعدم الاهتمام بالرقابة التقليدية فحسب بل أيضاً زيادة الاهتمام بالرقابة على المخاطر واعتماد نظام يوفر المعلومات المالية والمحاسبية المطلوبة للتحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتقييمه.

دراسة (2020) Muriithi & Wamiori بعنوان:

"Muriithi, Joel., & Wamiori, Gladys. (2020). effect of integrated financial management information system (IFMIS) on financial performance of county government in Kenya"

استهدفت هذه الدراسة بيان تأثير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على الأداء المالي، حيث كانت الأهداف المحددة هي تحديد كيفية تأثير نظام الموازنة ونظام معلومات المشتريات ونظام معلومات الإبلاغ ونظام معلومات تحصيل الإيرادات على الأداء المالي.

وتوصلت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية قوية بين استخدام نظام الموازنة ونظام معلومات المشتريات ونظام معلومات الإبلاغ ونظام معلومات تحصيل الإيرادات والأداء المالي، وتوصلت كذلك إلى أن نظام الموازنة يحسن المصادقية والثقة في الموازنة من خلال التأكد من أنها مفصلة وشفافة مع إعداد جميع التقارير المالية بالشكل المناسب، ونظام معلومات المشتريات حسن من عملية الشراء التي أدت في النهاية إلى تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد ونظام الإبلاغ عن المعلومات أدى إلى تحسين إدارة ومراقبة النفقات، وأخيراً تم التوصل إلى أن نظام معلومات تحصيل الإيرادات يضمن الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالإيرادات.

دراسة حافظ (٢٠٢١) بعنوان:

"الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام إدارة معلومات مالية الحكومة (GFMIS) وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية (دراسة ميدانية)"

استهدفت هذه الدراسة التعرف على الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وذلك بالتطبيق على جامعة المنصورة كأحد الوحدات الحكومية العامة، حيث يعد النظام أحد أوجه ميكنة النظام الحكومي في مصر سعياً إلى تحقيق العديد من الأهداف ومنها كفاءة وفعالية استخدام الموارد المالية الحكومية والشفافية والإفصاح والمسائلة وغيرها من الأهداف التي تهدف في مجملها إلى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن أجل قياس مدى تحقيق النظام لأهداف الرقابة الداخلية فقد تم الاعتماد على مكونات إطار COSO للرقابة الداخلية لقياس مدى تحقيق استخدام النظام لأهداف الأطر العالمية والمقبولة مقبولاً عاماً للرقابة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلاف معنوي في آراء مفردات عينة الدراسة حول أهمية استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وفقاً للوظيفة (موظف بالوحدة الحسابية، ممثل وزارة المالية، مراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات)، في حين توجد اختلافات معنوية في آراء مفردات عينة الدراسة حول أهمية استخدام النظام وفقاً لاختلاف الخبرة الوظيفية والخبرة في التعامل مع نظم المعلومات، كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام النظام يؤدي إلى تحسين فعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وأخيراً توصلت الدراسة إلى أن التدريب يعمل كمتغير معدل إيجابي في العلاقة بين استخدام نظام إدارة معلومات مالية الحكومة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية.

دراسة Ballesteros (2022) بعنوان:

"Public-Sector Accounting Reforms and Governmental Efficiency: A Two-Stage Approach"

استهدفت هذه الدراسة البحث في إصلاحات المحاسبة في الوحدات الحكومية وأثر هذه الإصلاحات على الكفاءة في هذه الوحدات، ومن ضمن مجالات الإصلاحات تطبيق معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطبيق أساس الاستحقاق، وتم إجراء هذه الدراسة على ٢٢ دولة أوروبية في الفترة من عام ٢٠١٠ إلى عام ٢٠١٨.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فوائد كثيرة مترتبة على إصلاحات المحاسبة الحكومية وتعد الكفاءة أحد الأهداف الرئيسية لهذه الإصلاحات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق يؤثر بشكل إيجابي على الكفاءة الحكومية، بينما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق

معايير المحاسبة الحكومية الدولية ليس لها علاقة بالكفاءة الحكومية، وأن تطبيق هذه المعايير يكون مدفوعاً بأسباب أخرى مثل توفير معلومات للأطراف الخارجية.

التعليق على الدراسات السابقة

يتضح للباحثون من خلال ما توصلت إليه نتائج الدراسات السابقة ما يلي:

- قصور النظام المحاسبي الحكومي عن توفير المعلومات المالية التي تساعد على تحقيق الرقابة وتقييم الأداء وتحقيق الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية.
 - أهمية الانتقال من النظم التقليدية كاستخدام السجلات اليدوية إلى استخدام النظم الحديثة كنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وذلك لأهمية هذه النظم في ترشيد الإنفاق الحكومي وزيادة كفاءة عمليتي التخطيط والرقابة على الموازنة العامة للدولة.
 - اهتمت الدراسات السابقة الخاصة بنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية بمراحل إعداد الموازنة العامة للدولة بشكلها التقليدي (موازنة الرقابة)، واهتمت هذه الدراسات أيضاً بأثر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على نظام الرقابة التقليدية، ولم تهتم بعملية التخطيط أو الرقابة الشاملة، وهناك من الدراسات التي ركزت على علاقة نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية بالتقارير المالية التقليدية.
 - قصور وضعف موازنة الرقابة في تحقيق متطلبات التخطيط والرقابة، وذلك لكونها تعتمد في عملية إعداد الموازنة على متوسط السنوات السابقة، وأنها تحقق الرقابة المالية فقط دون الاهتمام بتحقيق رقابة شاملة والتي تشمل الرقابة المالية ورقابة الأداء لذلك يجب التحول إلى موازنة البرامج والأداء.
 - أن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يساعد في عملية التخطيط حيث أنه يوفر معلومات في الوقت المناسب، كما يؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي والرقابة المالية التقليدية فقط، بينما موازنة البرامج والأداء تساعد في عملية التخطيط لأنها توفر معلومات مناسبة وتهتم بتحقيق رقابة الأداء وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بإدخال أساليب محاسبية جديدة، وبالتالي فإن التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تخطيط ورقابة شاملة لعناصر الموازنة العامة للدولة.
- وتأسيساً على ما سبق، يتضح أن الدراسات السابقة قد اهتمت بدراسة نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ومدى أهمية تطبيقه في الوحدات الحكومية، إلا أنها لم تتناوله بالشكل الذي يحقق الأهداف المرجوة منه، حيث أن البيئة المعلوماتية الحالية في ظل تطبيق موازنة الرقابة غير قادرة على توفير المعلومات بالشكل الذي يمكن النظام من تحقيق أهدافه، لذلك تبرز الإضافة العلمية التي يسعى الباحثون إلى تقديمها من خلال الدراسة الحالية والتي تتمثل في محاولة التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء وذلك لزيادة فاعلية تخطيط ورقابة عناصر الموازنة العامة للدولة.

٤- أهمية الدراسة

تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من أن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ركزت على أهمية نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وكيفية تطبيقه في ظل موازنة الرقابة، إلا أنها لم

تتناوله بالشكل الذي يحقق أهدافه، حيث أن البيئة المعلوماتية الحالية في ظل تطبيق هذا النوع من الموازنات غير قادر على توفير المعلومات بالشكل الذي يمكن النظام من تحقيق أهدافه، ومن ثم فإن هذه الدراسة ستمثل محاولة من الباحثون في تحقيق التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء وذلك لزيادة فاعلية تخطيط ورقابة موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة، بينما تتمثل الأهمية العملية في إمكانية استرشاد الوحدات الإدارية الحكومية بنتائج هذه الدراسة في تطبيق موازنة البرامج والأداء في ظل استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وذلك لزيادة فاعلية تخطيط ورقابة موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة، وذلك من أجل الحد من عجز الموازنة العامة للدولة.

٥- أهداف الدراسة

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في محاولة تحقيق التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء وتأثيرهما على تخطيط ورقابة موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة، ويتطلب تحقيق هذا الهدف الرئيسي تحقيق عدد من الأهداف الفرعية أهمها:
- تقييم تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في زيادة فاعلية تخطيط ورقابة موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة.
 - تقييم تطبيق موازنة البرامج والأداء في زيادة فاعلية تخطيط ورقابة موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة.
 - محاولة تحقيق التكامل بين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء لزيادة فاعلية تخطيط ورقابة موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة.

٦- فروض الدراسة

- تحقيقاً لأهداف الدراسة والإجابة عن التساؤلات البحثية، فإن الدراسة تعتمد على اختبار الفروض التالية:
- الفرض الأول:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد موازنة البرامج والأداء على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.
- الفرض الثاني:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.
- الفرض الثالث:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أبعاد موازنة البرامج والأداء وأبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

٧- تصميم الدراسة

يتشكل الجزء الباقي من الدراسة على النحو التالي: يقدم القسم ٨، الإطار النظري للدراسة. أما القسم ٩، يعرض المنهجية اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية. ويعرض القسم ١٠، نتائج تشغيل نماذج اختبار الفروض وتحليل النتائج. ويعرض القسم ١١، توصيات الدراسة.

٨- الإطار النظري للدراسة

٨-١ الإطار النظري لنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

سوف يتناول الباحثون عددًا من المحاور بهدف توضيح طبيعة نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية، والتي تتمثل فيما يلي:

٨-١-١ مفهوم نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

يعتبر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية أحد أنظمة تخطيط موارد المنشأة، والتي تعرف كبرمجيات جاهزة قابلة للتكيف مع متطلبات العمل بالمؤسسات المختلفة، وتتكون من أنظمة فرعية متكاملة تخدم وظائف متعددة داخل بيئة العمل منها أنظمة المدفوعات والمقبوضات والمحاسبة والمشتريات والموازنة، وتم تصميمها بناءً على مسح لخرائط الأعمال داخل المؤسسات بهدف ضمان تكامل المعلومات والإجراءات، مما يمكن المؤسسات من استخدام وإدارة مواردها المعلوماتية والمادية والبشرية بفعالية وكفاءة عن طريق توفير حل متكامل لكافة حاجاتها المتعلقة بمعالجة المعلومات، الأمر الذي من شأنه زيادة الدقة والسرعة والتقليل من الهدر العام للموارد عن طريق ربط الإنفاق بما هو متاح من الموارد المالية (Pessoa & Pimenta, 2016؛ عزام، ٢٠٢٣).

ويمثل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في مصر تحولاً جوهرياً في الأساليب المتبعة لتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية في الوحدات الحكومية، بالانتقال من العمل بالأساليب التقليدية كاستخدام السجلات اليدوية أو أنظمة المعلوماتية المالية غير المترابطة واستبدالها بنظام إدارة معلومات مالي حكومي موحد ومتكامل يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف رفع كفاءة تخطيط وإدارة الموارد المالية الحكومية دعماً لعمليات الإصلاح الإداري والمالي الحكومي وزيادة الشفافية وتحسين الكفاءة والفعالية وتحقيق اقتصادية الخدمات العامة (AI) (Murtada & Hamdan, 2016; Simiyu & Kaplelach, 2018).

هذا، وتتعدد تعريفات نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية منها ما هو أكاديمي ومنها ما هو تطبيقي. وعلى الرغم من ذلك، تتفق جميعها على أنها نظم محوسبة تعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لإدارة العمليات المالية والمحاسبية المختلفة التي تتم عبر مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة بغرض دعم قرارات الإدارة والموازنة والمسئوليات الائتمانية وإعداد التقارير والبيانات المالية (كمال، ٢٠٢١؛ Selfano et al., 2014؛ Khan & Pessoa, 2010؛ Muriithi & Wamiori, 2020؛ Karanja & Nganga, 2014).

وبالتالي فإن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية عبارة عن نظام مالي محاسبي وإداري محوسب متكامل يربط كافة العمليات المالية والمحاسبية لكل الوزارات والوحدات الحكومية بوزارة المالية التي تتم بكل مراحل الموازنة بدءاً من مرحلة التخطيط الاستراتيجي وانتهاءً بمرحلة المحاسبة والإبلاغ، وتوحيد المعالجات المحاسبية التي تطبق في كافة الوحدات الحكومية.

٨-١-٢ أهداف تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

يهدف نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية إلى توفير المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب، وذلك لضمان السلامة والشفافية والفعالية في تقييم العمليات المالية والمحاسبية والاستخدام الأمثل للموارد وإنتاج تقارير دقيقة وفي الوقت المناسب لمساعد متخذي القرارات على اتخاذ قراراتهم بكفاءة عالية، ولذلك، فقد كان الهدف الأساسي من إنشاء نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية هو دعم سياسات الإصلاح المالي وإدارة العملية المالية الحكومية. وهكذا، استهدفت وزارة المالية من وراء تنفيذ نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية إصلاح الإدارة المالية العامة في مصر (Hamdan, 2017; Eric, 2016; al murtada & hamdan, 2016; shannak, 2015).

وبالتالي فإن الهدف الرئيسي من إنشاء نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يتمثل في توفير المعلومات المالية في الوقت المناسب عن كل الوحدات الحكومية وربطها مباشرة مع وزارة المالية بما يساعد على سرعة اتخاذ القرارات، نظراً لأن إصلاح القطاع الحكومي يبدأ من إصلاح نظام المعلومات المحاسبي لتوفير المعلومات المالية الدقيقة في الوقت المناسب، والتي تؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية كل من التخطيط والرقابة، وذلك لأن التخطيط والرقابة الجيدة واتخاذ القرارات السليمة والشفافية في عرض المعلومات تعتمد جميعها على قدرة نظام المعلومات المحاسبي في توفير البيانات والمعلومات الشاملة والدقيقة في الوقت المناسب.

٨-١-٣ محددات نجاح نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

تعددت نماذج تقييم نظام المعلومات ونظم تخطيط موارد المنظمة سواء في القطاع الحكومي أو القطاع الخاص، ومن أشهر هذه النماذج نموذج (DeLone & McLean 1992) والمعدل عام ٢٠٠٣، ويعتمد هذا النموذج على ستة محددات هي جودة المعلومات، وجودة النظام، وجودة الخدمة، ومقاومة المستخدم، والاستخدام ورضا المستخدم، والفوائد الصافية.

ويعد كل من جودة المعلومات وجودة النظام وجودة الخدمة من أهم الأبعاد الرئيسية التي تؤثر بشكل مباشر في تقييم نظام المعلومات. وقد اتجهت عدد من الدراسات إلى إضافة تدريب العنصر البشري باعتباره أحد العوامل المهمة التي تؤثر في الاستخدام الناجح للنظام، حيث يجب على الموارد البشرية التي ستدير النظام امتلاك المهارات والخبرات المحاسبية اللازمة. وبالتالي تعد قدرة الموارد البشرية على التعامل مع النظام أحد المحددات الهامة لنجاح النظام (Anggadini, 2020; Vergantana et al., 2019; Wambugu, 2019; 2018; أحمد، ٢٠٢٠; حافظ، ٢٠٢١). وقد أشار (Yaokumah & Biney (2020) إلى أن تنفيذ نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يتطلب موظفين ذوي مهارات عالية بجانب القدرات والمعرفة المطلوبة. كذلك توصلت دراسة (Mutiara et al. (2019 إلى أن اسناد تنفيذ النظام إلى الموظفين ذوي المهارات المنخفضة يعد أحد العوامل الرئيسية التي تعوق التنفيذ الناجح للنظام، وأن قدرة الموارد البشرية لها تأثير إيجابي على جودة القوائم المالية.

٨-٢ موازنة البرامج والأداء في ظل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

سوف يتناول الباحثون عدداً من المحاور بهدف توضيح طبيعة موازنة البرامج والأداء وكيفية تفعيلها في ظل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والتي تتمثل فيما يلي:

٨-٢-١ مفهوم موازنة البرامج والأداء

أدى ظهور موازنة البرامج والأداء إلى بداية مرحلة جديدة من مراحل تطور أهداف الموازنة العامة للدولة، لتصبح أداة لقياس وتقييم الأداء الحكومي- إلى جانب كونها أداة للرقابة المالية - من حيث تحقيق الأهداف المخططة وبأقل تكاليف ممكنة. ونشأت موازنة البرامج والأداء نتيجة لأوجه القصور التي ظهرت في موازنة الرقابة والتي تطلبت تغيير أسلوب إعداد الموازنة حسب الهدف منها (يونس، ٢٠٢٠).

وتعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء، لكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها تركز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية وليس على وسائل تنفيذ الأعمال أو الأنشطة كما هو الحال في الموازنة التقليدية، كما أنها تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة وكذلك تركز على المسائلة عن النتائج (Mauro & Pianezzi, ; Holzer et al., 2016 ; Park, 2019 ; Savignon et al., 2019) (Mauro et al., 2017 ; 2021 ; داوود، ٢٠٢٢؛ خليل، ٢٠٢١؛ هاللي، ٢٠١١).

هذا، وتعتبر موازنة البرامج والأداء تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية وما تقوم بإنجازه الحكومة من برامج وأعمال وليس ما تشتريه من سلع وخدمات، أي أنها تركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيق الهدف، وينصب اهتمام الموازنة على قياس التكاليف الإجمالية بغض النظر عن الوحدات المنفذة للبرامج، وبالتالي تعمل موازنة البرامج والأداء على إظهار وظيفة جديدة للدولة وهي وظيفة الرقابة الإدارية بدلاً من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية (حسن، ٢٠٢٠؛ إبراهيم، ٢٠١٩؛ سلمان، ٢٠١٩؛ جبر، ٢٠١٨؛ كامل، ٢٠٠٨).

٨-٢-٢ أسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء

إن مجالات القصور التي لازمت تطبيق الأسلوب التقليدي المعروف باسم موازنة الرقابة هي التي دعت إلى التفكير في تطبيق أسلوب أفضل يمكن من الاستفادة من أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجالات الإدارة الحكومية والتأكد من قيام الوحدة الحكومية بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفاعلية، وذلك لزيادة الاهتمام بنوعية الخدمة الحكومية وضرورة التأكد من القيام بها وتحسين الرقابة عليها (جبر، ٢٠١٨؛ زاهر، ٢٠١٨؛ Worthington, 2013).

حيث أنه في ظل موازنة الرقابة يتم الاهتمام بالاعتمادات، حيث يتم التأكد من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية، دون أن يولي اهتماماً أساسياً للأهداف والعوائد الاقتصادية والاجتماعية للإنفاق أو للربط فيما بين علاقات المدخلات من الموارد المتاحة بالمرجات، لكن مع تزايد العجز وتفاقم الدين العام بدأ الاهتمام بالمقابل أو العائد المتحصل من هذا

الإنفاق سواء لأداء عمل أو خدمة ما، وذلك من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء، فبجانب سلامة الصرف يتم التركيز على العمل الذي أنجز أو الخدمة التي قدمت (Savignon et al., 2019) ; يونس، ٢٠٢٠).

٨-٢-٣ متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء

تلعب العديد من العوامل المؤثرة دوراً في التنفيذ الناجح لعملية إعداد موازنة البرامج والأداء، حيث يتطلب تنفيذ هذا النوع من الموازنة استثماراً كبيراً في بناء القدرات التنظيمية مثل توافر الموظفين لقياس وتحليل الأداء وكفاءة الموظفين وكفاية تكنولوجيا المعلومات بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة وتقييم نتائج الأداء، ويتطلب أيضاً التنفيذ الناجح لموازنة البرامج والأداء مجموعة من المتطلبات مثل نظام محاسبي مناسب لهذا النوع من الموازنات وإدارة التغيير ونظم تكنولوجيا المعلومات ووجود بيئة مؤسسية مناسبة وبالتالي، فإن هناك متطلبات ينبغي توافرها من أجل نجاح تنفيذ موازنة البرامج والأداء (Pratolo et al., 2020; Avwokeni, 2016; Clark et al., 2018; Ho, 2018).

٨-٢-٤ دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في تفعيل موازنة البرامج والأداء

إن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يتكون من عنصرين هما شجرة الحسابات ونظام الأستاذ العام، وأن شجرة الحسابات تعد العمود الفقري لهذا النظام وتتمثل في قائمة بالأكواد والرموز لكافة الحسابات التي تسجل بها المعلومات في نظام الأستاذ العام، وتتكون شجرة الحسابات من مجموعة من التوليفات حيث لا يقبل النظام أي توليفة حساب غير مكونة من هذه المقاطع، وتتكون مقاطع شجرة الحسابات من تسع مقاطع من بينها مقطع البرنامج.

وتظهر أهمية مقطع البرنامج في أنه يعد المقطع الأساسي لتنفيذ الموازنات الحديثة ومنها بالطبع موازنة البرامج والأداء، ويساهم في الحصول اللحظي لكل ما تم تنفيذه من البرامج المخطط لها، ومن خلال هذا المقطع لا يتم صرف أي مصروف إلا بعد ربطه بالبرنامج المخصص له ذلك المصروف، ويساعد في توفير متابعة مستمرة للمستويات المختلفة للبرامج وإصدار تقارير ختامية لكل مستوى أو تقارير ختامية لكل المستويات مجمعة حسب الحاجة، أي يعطي هذا المقطع المرونة الكاملة لأصحاب اتخاذ القرار، وهذا المقطع غير مفعّل حالياً.

ويقترح الباحثون أن يتم تقسيم مقطع البرنامج إلى خمس مستويات لكي يتماشى مع تبويب موازنة البرامج والأداء، إذ يعتبر هيكل التبويب الإطار الذي يتم من خلاله تيسير عملية إعداد الموازنة على ضوء الأهداف والسياسات العامة التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها، وكذلك يعكس التبويب المشار إليه ما تعتمده الحكومة القيام به من مهام ومشروعات وأنشطة في ضوء مواردها المتاحة، وكذلك اتخاذ القرارات الخاصة بالموازنة من تقييم للأمور عند كافة المستويات من خلال هيكل للرقابة الإدارية يتيح المقارنة بين الإنجازات والاعتمادات التي أدرجت بالموازنة.

٨-٣ دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة

تقدم الدراسة إطاراً مقترحاً لتحقيق التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحسين التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة، وبما يزيد من فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموارد والاستخدامات الحكومية للحد من الإسراف بها وكذلك الحد من عجز الموازنة، مع الأخذ في الاعتبار التحديات التي تواجه عملية التخطيط والرقابة على تلك العناصر لما لها من طبيعة خاصة حتى يمكن تحقيق التكامل وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة، من خلال مرحلتين على النحو التالي:

المرحلة الأولى: الهيكل العام للتكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحسين فاعلية التخطيط والرقابة:

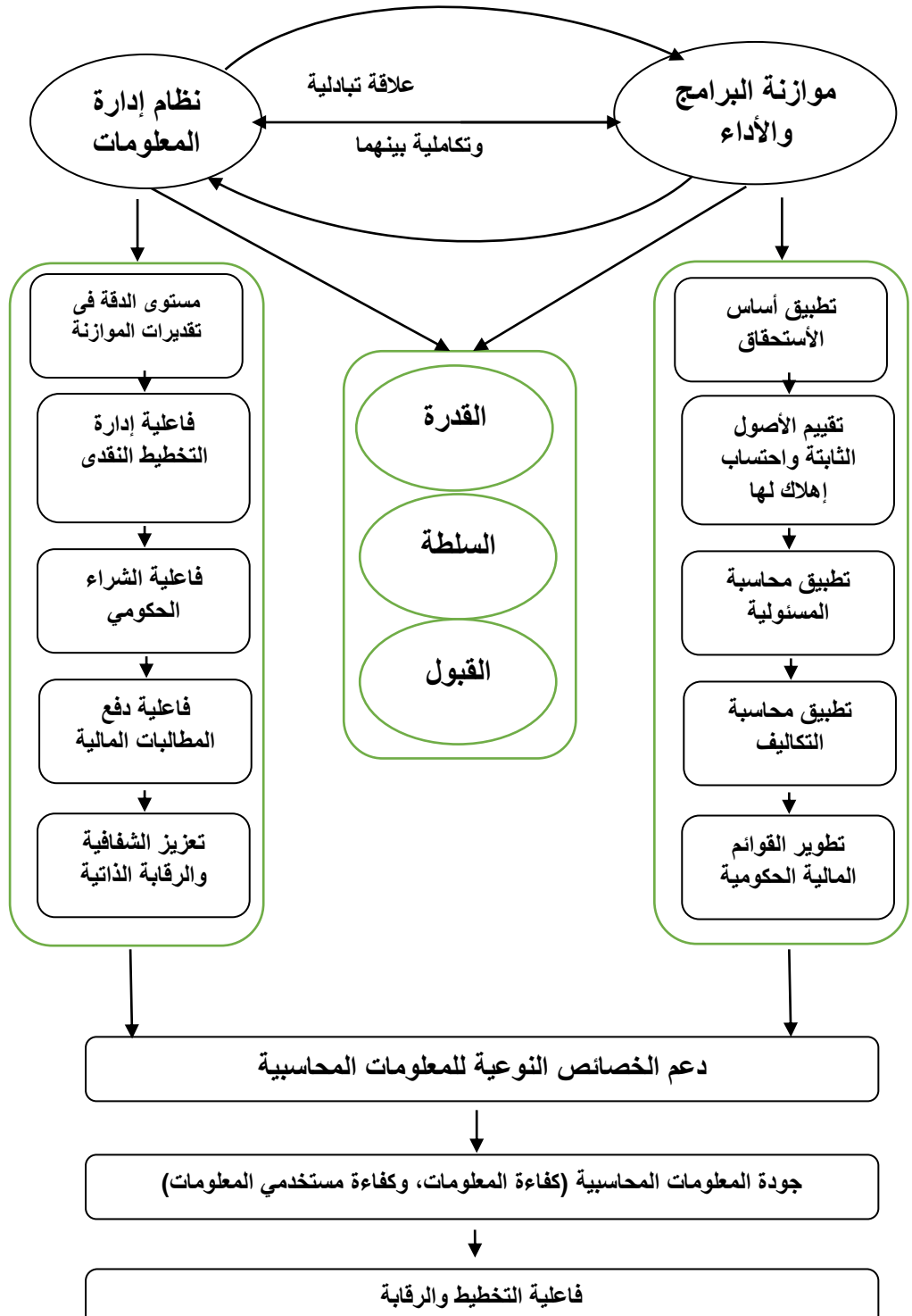
يوضح الشكل التالي الهيكل العام للتكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية حيث أن إيجاد علاقات تبادلية تكاملية بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يساعد على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمتمثلة في كفاءة المعلومات المحاسبية وكفاءة مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي تحسين فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة.

ومن خلال الشكل التالي يتضح أنه لكي يكون هناك تخطيط جيد ووجود رقابة شاملة لعناصر الموازنة العامة للدولة فإنه يجب توفير معلومات تتسم بالجودة وذلك من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تتمثل في كفاءة المعلومات المحاسبية وكفاءة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وتتمثل كفاءة المعلومات المحاسبية في تحسين القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات وقابليتها للمقارنة وأن تكون مفهومة ويتم توفيرها في التوقيت المناسب، ولتحقيق كفاءة مستخدمي المعلومات يجب أن يتوافر آليات تساعد على تحقيق فاعلية التخطيط والرقابة وتتمثل هذه الآليات في التدريب ونقل الخبرة، حيث أن الاستخدام الناجح لموازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يستلزم توفير البرامج التدريبية اللازمة لبناء مهارات وقدرات العاملين وتقديم الخبرة ونقل المعرفة لهم، بالإضافة إلى اتساق الأهداف والجهود والتي تتمثل في مدى تحقيق موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية للتوافق بين أهداف التنظيم والأهداف الشخصية للعاملين، وكذلك السعي والمثابرة نحو تحقيق الأهداف.

ويرى الباحثون أن هناك عوامل رئيسية يجب توافرها لكي تحقق موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية الهدف من تطبيقهما، وتعتبر عناصر القدرة والسلطة والقبول من أهم هذه العوامل.

حيث يجب توفير المتطلبات الفنية الخاصة لجمع المعلومات وتوفير قاعدة بيانات تكون فيها المعلومات متاحة بسهولة وأن يكون هناك موظفين ذو كفاءة ولديهم الحافز للتطبيق، وكذلك يجب إصلاح إجراءات وقواعد العمل الحكومي وأن تتماشى مع القوانين التي تنظم العمل الحكومي وأن يكون هناك سلطة لامركزية في عملية اتخاذ القرارات، وكذلك يجب القبول العام من أجل تطبيق كلاً من موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (Andrews, 2004).



الهيكل العام للتكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية.

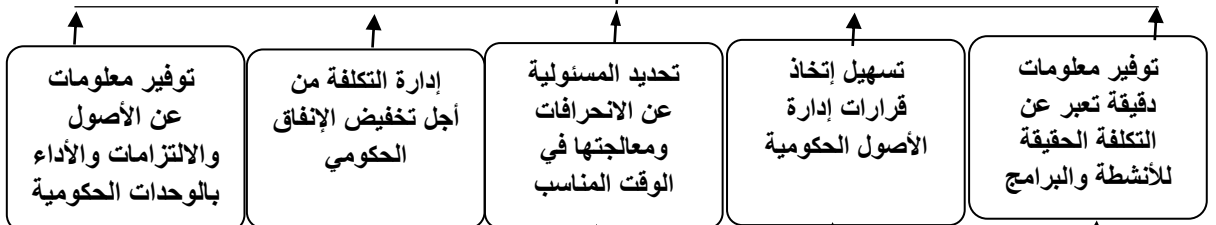
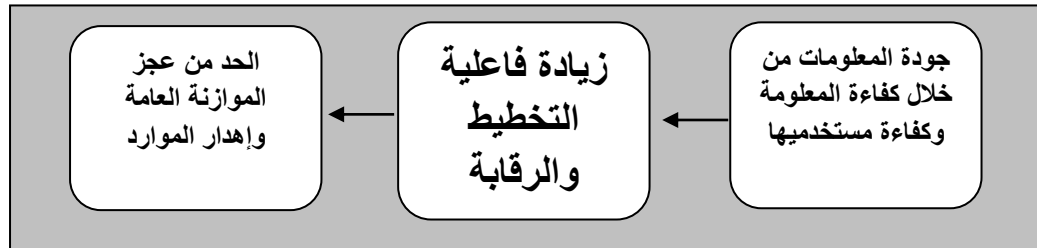
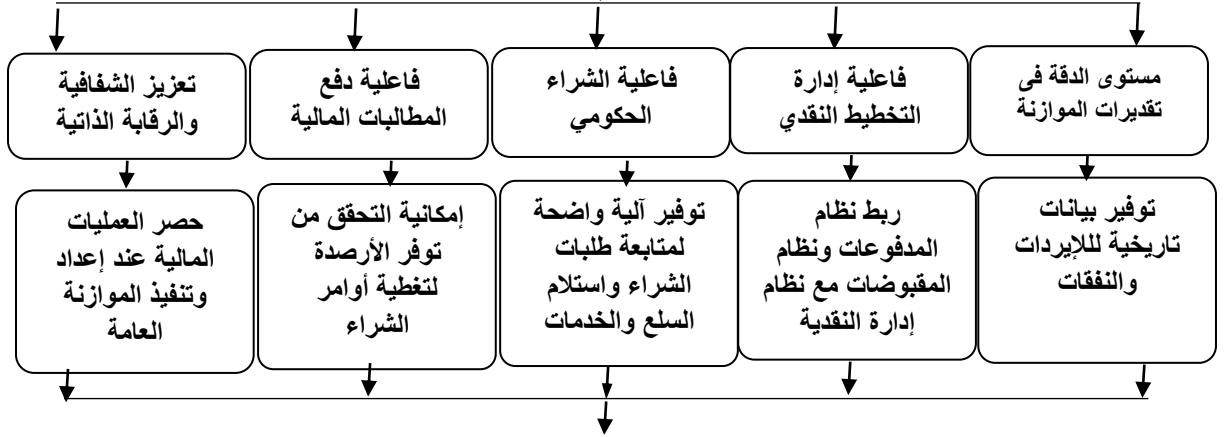
وأخيراً يتضح من الشكل السابق أن هناك علاقات تبادلية بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية، والذي يتضمن تحديد جوانب التركيز ومجالات الاهتمام في كلا منهما والنقاط التي تنتج من التكامل بينهما والتي تمثل منافع تؤثر في تحقيق هدف البحث وهو تحسين فاعلية التخطيط والرقابة، فينتج عن تطبيق موازنة البرامج والأداء تطبيق أساس الاستحقاق وتقييم الأصول الثابتة واحتساب إهلاك لها وتطبيق محاسبة المسؤولية وكذلك تطبيق محاسبة التكاليف وأخيراً تطوير القوائم المالية الحكومية، وكذلك فإن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يؤدي إلى رفع مستوى الدقة في تقديرات الموازنة ورفع فاعلية إدارة التخطيط النقدي ورفع فاعلية عمليات الشراء الحكومي ورفع فاعلية دفع المطالبات المالية وأخيراً تعزيز الشفافية والرقابة الذاتية، كل ذلك يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية ممثلة في كفاءة المعلومات وكفاءة مستخدمي المعلومات، وبالتالي فإن إجراء تكامل بينهما يؤدي إلى تحسين فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة للدولة.

المرحلة الثانية: الإطار العام للتكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحسين فاعلية التخطيط والرقابة:

يوضح الشكل التالي الربط بين المتغيرات التي ينظمها الهيكل العام وذلك للتكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحسين فاعلية التخطيط والرقابة وذلك على النحو التالي:

نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

هو نظام إلكتروني يربط بين جميع أجهزة الحكومة العامة ويحتوي على كافة وظائف إدارة المالية العامة من العمليات المالية والمحاسبية



التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة للدولة.

من خلال الشكل السابق يتضح أن التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يؤدي إلى تحسين فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة من خلال دورهما في تحقيق الآتي:

١. تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الحكومية

إن تطبيق كلاً من موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية المحاسبية وذلك من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وحتى تكون المعلومة ذات جودة فإنه يجب توافر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتعتبر الملائمة من أهم هذه الخصائص، ولكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وتؤدي إلى زيادة القدرة التفسيرية وبناء التوقعات للموازنة العامة للدولة واتخاذ قرارات مؤثرة في التخصيص الأمثل للموارد المتاحة.

بالإضافة إلى ذلك فإنه حتى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل

معقول، وبالتالي فإن المعلومات لكي تكتسب قدرًا من المصدقية فإن الأمر يستلزم أن تنقل وتعبر بصدق عن حجم المعاملات المالية وغير المالية وتحقيق كفاءة الأداء من خلال دعم عملية التخطيط وتعزيز التوقعات الاقتصادية ووضع مؤشرات لقياس حجم الأداء الاقتصادي للسنوات القادمة، وهذا يستلزم وجود قدر من التعبير الصادق والذي يركز على خاصية الحياد والتي تساعد في بناء الثقة في دقة المعاملات المالية والأرصدة بعيداً عن عملية التحيز والتلاعب والممارسات المحاسبية غير المشروعة، بالإضافة إلى البعد عن التضليل المعلوماتي وخفض حدة التعارض في المعلومات المحاسبية الحكومية وكذلك خفض عدم تماثل المعلومات (محمد، ٢٠٢٢).

وكذلك فإن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية هي قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، ويجب أن يتمكن مستخدمي المعلومات من إجراء المقارنة للقوائم المالية للوحدات الحكومية على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية والأداء، ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المتشابهة والإفصاح عن الأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت بمرور الزمن (مرعي، ٢٠١٩).

ويتضح مما سبق أن التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال زيادة كفاءة المعلومات وكفاءة مستخدمي المعلومات، مما يؤدي إلى تحقيق تخطيط جيد ووجود رقابة شاملة على عناصر الموازنة العامة للدولة وذلك من خلال توفير معلومات ملائمة وشاملة وفي التوقيت المناسب وأن تعبر بصدق عن أداء الوحدات الحكومية دون وجود تلاعب بهدف حماية المال العام وحسن استغلاله على الاستخدامات المختلفة مما يساهم في دعم وترشيد عملية اتخاذ القرارات ويضمن جودة وشفافية الخدمات المالية الحكومية.

وبالتالي فإن توفير معلومات تتسم بالجودة يؤدي إلى تخطيط جيد وتقييم البرامج والأنشطة والتأكد من تحقيقها للنتائج المرجوة منها، وكذلك التعرف على أداء الوحدات الحكومية وذلك لمساعدتها في تخطيط وتنفيذ السياسات المالية للدولة وترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف، وأخيراً تحقيق الرقابة الشاملة والإفصاح عن النتائج المختلفة للأنشطة الحكومية.

٢. تحسين إدارة الأصول المملوكة للدولة

إن تطبيق موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يؤدي إلى تحسين مخرجات النظام المحاسبي الحكومي، وذلك من خلال إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية من أجل تحسين أداء القطاع الحكومي والذي يعد الهدف الأساسي للتحويل نحو الإصلاح الاقتصادي، مما يؤدي إلى تحسين إدارة أصول الدولة والتي تتعرض إلى سوء الاستخدام والتلف والضياع بسبب عدم وجود معلومات كافية عن حجم وقيمة الأصول الثابتة للدولة بسبب استخدام الأساس النقدي في النظام الحكومي (عودة، ٢٠١٢).

حيث أنه في ظل تطبيق الأساس النقدي ينتج السلوك الإداري إلى طلب أصول جديدة في كل عام عند إعداد مشروع الموازنة العامة للعام المالي القادم بدلاً من استخدام وصيانة الأصول الموجودة وذلك لعدم وجود معلومات كافية عن قيمة الأصول الموجودة لدى الوحدة الحكومية مما يمثل عبئاً كبيراً على الموازنة العامة للدولة ومن ثم زيادة عجز الموازنة.

ونتيجة لذلك فإن تطبيق موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى حل هذه المشكلة وإثبات قيمة الأصول الثابتة في القوائم المالية واحتساب إهلاك لها، وفي هذه الحالة تستطيع الدولة إدارة أصولها ومحاسبة المسؤولين عن إدارة هذه الأصول.

٣. تحسين إدارة المخزون الحكومي

يترتب على تطبيق موازنة الرقابة والاعتماد على الأساس النقدي تراكم المخزون والاتجاه إلى طلب أصول جديدة دون وضع آلية لرقابة واستخدام الأصول الموجودة وتحديد إطار واضح للمسئولية عن استخدام ورقابة وصيانة أصول الدولة الموجودة (مرعي، ٢٠١٩). وبالتالي فإن تطبيق كلاً من موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحسين إدارة المخزون السلعي، حيث يتم إدراج قيمة مخزون آخر المدة في قائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية.

٤. الحد من الاختلاسات المالية والممارسات المحاسبية غير المشروعة

حيث يؤدي التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية إلى أكبر قدر من الإفصاح والشفافية والوضوح لنظم المعلومات المحاسبية لجميع الوحدات الحكومية التابعة لوزارة المالية وهو ما ينعكس على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية وخفض الممارسات المحاسبية غير المشروعة، مما يساعد على حسن استغلال الموارد المتاحة وتمكن

متخذي القرارات من حيادية القرار وخفض الفجوة المعلوماتية بجانب تقييم الأداء المالي عبر شجرة الحسابات التي توضح سير الدورة المحاسبية لقيمة الاعتمادات المالية المخصصة وضبط الإنفاق المالي إلكترونياً مما يخفض معه الفساد المالي والإداري وتتنخفض الاختلاسات عن طريق أكواد رقمية ساهمت في ضبط الترحيلات ودقة الأرصدة المالية (محمد، ٢٠٢١).

وكذلك فإن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يحتوي على العديد من الأنظمة الفرعية والتي تتيح العديد من المسؤوليات للقيام بالعديد من الوظائف التي تتم في جميع مراحل الموازنة العامة للدولة، وأن كل وظيفة يكون لها مسئول يقوم وحده بالدخول عليها من خلال اسم مستخدم ورقم سري بما يضمن عدم دخول شخص آخر على هذه الوظيفة، ويترتب على ذلك الفصل بين المسؤوليات ويفرض المزيد من الرقابة.

ومن أهم تلك المسؤوليات مسئولية إعداد مشروع الموازنة ومسئولية الموازنة بالهيئة الموازنة ومسئولية الارتباطات ومسئولية التدفقات النقدية ومسئولية الإدخال ومسئولية المراجعة والترحيل ومسئولية إصدار أوامر الدفع ومسئولية إدارة النظام ومسئولية تشغيل النظام (الدليل الموحد، ٢٠٢٠)، ويرى الباحثون أن هذه الأنظمة تتكامل مع بعضها حيث مسئولية إعداد الموازنة تكون مع موظف معين ويكون مسئول عليها، حيث يقوم بوظيفته في إعداد تقديرات للموارد والمصروفات المتوقعة بشكل صحيح وبدقة وذلك بناءً على المعلومات التي يتم تجميعها ثم تأتي المسئولية التي تليها، ويترتب على ذلك تفعيل محاسبة المسئولية وفرض مزيد من الرقابة على كل مرحلة من المراحل السابقة.

٥. تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

إن تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في ظل نظام موازنة البرامج والأداء ساهم في تعزيز مبدأ المسائلة المحاسبية. حيث إن المعلومات المتوفرة سوف تعمل على تحسين جودة القرارات وإعطاء تفصيلات وإيضاحات للمعلومات المحاسبية، مما يوفر إطاراً معلوماتياً يساهم في دعم الإفصاح المحاسبي الحكومي (محمد، ٢٠٢٢).

ويرى الباحثون أن التقارير المالية الحكومية ما زالت نمطية حتى في ظل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية، وذلك لأن موازنة الرقابة لا توفر معلومات لأنها تعتمد على الأساس النقدي والذي لا يعد تمثيلاً صادقاً للمعلومات المحاسبية، إلا أنه مع تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في ظل موازنة البرامج والأداء يحدث تطوير لنظم المعلومات المحاسبية ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية وأخيراً تطوير التقارير المالية الحكومية، حيث توصلت دراسة (Nor et al., 2019) إلى أنه في ظل اعتماد الوحدات الحكومية على تكنولوجيا المعلومات

تتحسن القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية ويتم توفيرها في التوقيت المناسب وهذا يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.

يتضح مما سبق أن تطبيق كلاً من موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يؤدي إلى تحقيق تخطيط جيد ورقابة شاملة على الموازنة العامة للدولة، وبالتالي فإنه يجب التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وذلك من خلال الاستفادة من المزايا التي تحققها موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ومحاولة تطبيقهما في نفس الوقت.

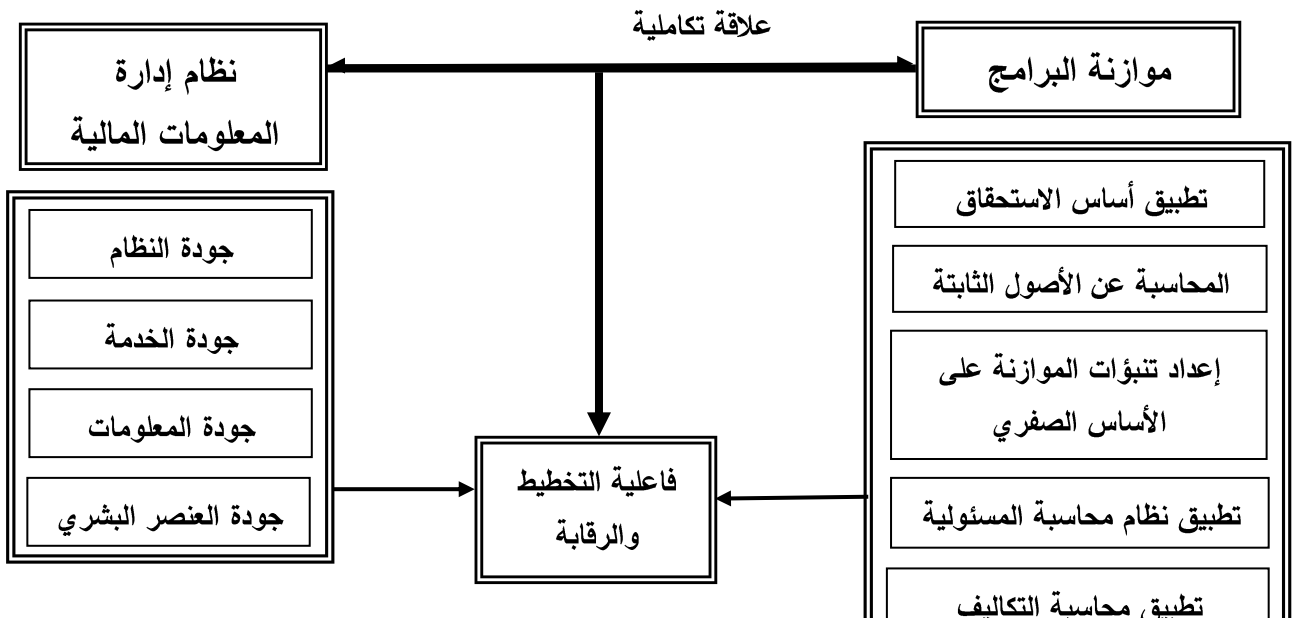
ولذلك يرى الباحثون أن التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يساعد على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمتمثلة في كفاءة المعلومات المحاسبية وكفاءة مستخدمي المعلومات المحاسبية، وكذلك توفير معلومات تساعد في تحسين إدارة الأصول المملوكة للدولة وتحسين إدارة المخزون السلعي والحد من الاختلاسات المالية والممارسات المحاسبية غير المشروعة وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي، مما يساعد في تحقيق فاعلية التخطيط وإجراء رقابة شاملة على عناصر الموازنة العامة للدولة وبالتالي الحد من عجز الموازنة العامة للدولة وعدم إهدار الموارد الحكومية وحسن استغلالها.

٩- المنهجية

سيتناول الباحثون في هذا الجزء متغيرات الدراسة وأنواع البيانات ومصادر الحصول عليها ومفردات عينة الدراسة وأداة جمع البيانات الأولية والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، وذلك كما يلي:

٩-١-١ متغيرات الدراسة

يمكن تحديد المتغيرات الرئيسية للدراسة والمتمثلة في موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وفاعلية التخطيط والرقابة، وذلك من خلال الشكل رقم (١) على النحو التالي:



شكل رقم (١): العلاقة بين متغيرات الدراسة

٩-١-٢ أنواع البيانات ومصادر الحصول عليها

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات، حيث يتمثل النوع الأول في البيانات الثانوية والتي تتمثل في البيانات التي سبق نشرها وتم الحصول عليها عن طريق مراجعة الكتب والدراسات والأبحاث العربية والأجنبية، والتي تناولت متغيرات الدراسة والموضوعات المتعلقة بهما، وذلك بما يمكن الباحث من تأصيل المفاهيم وإعداد الإطار النظري للدراسة، بينما يتمثل النوع الثاني من البيانات في البيانات الأولية والتي تتمثل في البيانات التي تم تجميعها لأول مرة من مفردات العينة بخصوص متغيرات الدراسة، وتم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء في جمع هذه البيانات وتحليلها، وذلك بما يمكن من اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة والتوصل إلى النتائج.

٩-١-٣ مفردات عينة الدراسة

قام الباحثون بتوزيع ١٧٥ استمارة استقصاء على كل من الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة الحكومية ومستخدمي النظام من العاملين بالوحدات الحسابية الحكومية وممثلي وزارة المالية بالإضافة إلى العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على مفردات عينة الدراسة عن طريق أسلوب المقابلة الشخصية، وقد تم الحصول على استمارات الاستقصاء من مفردات عينة الدراسة كما تم مراجعة هذه الاستمارات وبناءً عليه تم استبعاد (٤٩) استمارة غير صالحة، نظراً لعدم اكتمال الإجابات بها أو لوجود تحيز في إجابات العبارات الخاصة بالاستقصاء، ومن ثم فقد اعتمد الباحث على (١٢٦) استمارة صالحة للتحليل، وذلك بنسبة استجابة (٧٢%)، ويوضح الجدول رقم (١) إحصائية مفردات عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (١): إحصائية مفردات عينة الدراسة

فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية	الإجمالي
من الأكاديميين	٣٣	٢٦.٢%	١٢٦
من العاملين بالوحدات الحسابية الحكومية	٦٤	٥٠.٨%	
من العاملين بوزارة المالية	١٧	١٣.٥%	
من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات	١٢	٩.٥%	

وقد تم تقدير الردود في قائمة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي وذلك من أجل ترجيح إجابات أفراد عينة البحث، بحيث تشير الدرجة (٥) إلى موافق تماماً، والدرجة (٤) إلى موافق، والدرجة (٣) إلى محايد، والدرجة (٢) إلى غير موافق، والدرجة (١) إلى غير موافق تماماً.

٩-١-٤ أداة جمع البيانات الأولية

اعتمدت الدراسة في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء قام بإعدادها خصيصاً لهذا الغرض في ضوء الدراسات السابقة، حيث تتضمن هذه القائمة مجموعة من العبارات لقياس متغيرات الدراسة (موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وفاعلية التخطيط والرقابة)، وقد تم قياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

المتغير المستقل الأول: موازنة البرامج والأداء

ويتكون هذا المتغير من ست أبعاد رئيسية تتمثل في تطبيق أساس الاستحقاق والمحاسبة عن الأصول الثابتة وإعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتطبيق محاسبة التكاليف وتطوير القوائم المالية الحكومية، وتم قياس الوزن النسبي لكل منها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.

المتغير المستقل الثاني: نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية

ويتكون هذا المتغير من أربعة أبعاد رئيسية تتمثل في جودة النظام وجودة الخدمة وجودة المعلومات وجودة العنصر البشري، وتم قياس الوزن النسبي لكل منها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.

المتغير التابع: فاعلية التخطيط والرقابة

ويتكون هذا المتغير من (١٥) عبارة رئيسية، وتم قياس الوزن النسبي لكل منها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.

٥-١-٩ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على الأساليب الآتية والتي تم تنفيذها باستخدام البرنامج الإحصائي الإلكتروني (Warppls):

١. أساليب الإحصاء الوصفي: استخدمت تلك الأساليب في وصف بيانات الدراسة وعرضها بيانياً لتوضيحها، ومن تلك الأساليب تم استخدام المتوسط الحسابي، والنسب المئوية، والانحراف المعياري.

٢. تم الاعتماد على أسلوب بناء المعادلات الهيكلية (SEM) Structural Equation Modeling باستخدام طريقة المربعات الصغرى (PLS) Partial Least Squares. وذلك في اختبار فروض الدراسة.

١٠- النتائج

سيتناول الباحثون في هذا الجزء اختبار الفروض وتحليل النتائج وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي الإلكتروني (Warppls)، ولاختبار مدى صحة فروض الدراسة فقد تم استخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية SEM للكشف عن العلاقات المختبرة في كل فرض وفرعيته، وذلك على النحو التالي:

اختبار الفرض الأول:

يتنبأ الفرض الأول للدراسة باختبار أثر موازنة البرامج والأداء على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة من خلال نص الفرض التالي وفروضه الفرعية:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد موازنة البرامج والأداء على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة."

وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية الآتية:

H01a: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعدها تطبيق أساس الاستحقاق على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H01b: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعدها المحاسبة عن الأصول الثابتة على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H01c: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعء إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H01d: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعء تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H01e: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعء تطبيق محاسبة التكاليف على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H01f: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعء تطوير القوائم المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

وبناءً على ذلك يمكن صياغة النموذج الإحصائي للفرض الأول للدراسة كما يلي:

$$EPC = \alpha + \beta_1 (ACCB) + \beta_2 (FIXA) + \beta_3 (PRED) + \beta_4 (RESP) + \beta_5 (CACC) + \beta_6 (DEFS) + \varepsilon$$

ويمكن توصيف متغيرات النموذج الإحصائي المختبر على النحو التالي:

α	ثابت المعادلة
β	معاملات الانحدار
ECP	فاعلية التخطيط والرقابة
ACCB	تطبيق أساس الاستحقاق
FIXA	المحاسبة عن الأصول الثابتة
PRED	إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري
RESP	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
CACC	تطبيق محاسبة التكاليف
DEFS	تطوير القوائم المالية الحكومية
ε	الخطأ العشوائي للنموذج

توضح نتائج التحليل الإحصائي عدم صحة الفرض الأول للدراسة وجميع فروضه الفرعية، حيث كما يتبين من الجدول رقم (٢)، فإن جميع أبعاد موازنة البرامج والأداء تؤثر تأثيراً مباشراً معنوياً وإيجابياً في فاعلية التخطيط والرقابة، ويمكن عرض هذه التأثيرات وترتيبها فيما يلي:

- احتل بعد تطبيق محاسبة المسؤولية المرتبة الأولى في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01d، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.261$)، $P. Value > 0.0001$.

- احتل بعد المحاسبة عن الأصول الثابتة المرتبة الثانية في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01b، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.246$, $P. Value > 0.001$).
- احتل بعد تطبيق أساس الاستحقاق المرتبة الثالثة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01a، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.192$, $P. Value = 0.013$).
- احتل بعد إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري المرتبة الرابعة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01c، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.186$, $P. Value = 0.016$).
- احتل بعد تطبيق محاسبة التكاليف المرتبة الخامسة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01e، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.184$, $P. Value = 0.012$).
- احتل بعد تطبيق القوائم المالية الحكومية المرتبة السادسة والأخيرة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01f، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.149$, $P. Value = 0.023$).

جدول رقم (٢): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة

النتيجة	P. Value	β	التابع
معنوي	0.013	*0.192	تطبيق أساس الاستحقاق ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.001	*0.246	المحاسبة عن الأصول الثابتة ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	0.016	*0.186	إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.001	*0.261	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	0.012	*0.184	تطبيق محاسبة التكاليف ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	0.023	*0.149	تطوير القوائم المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة

المصدر: من إعداد الباحثون وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ولقد قام الباحثون باختبار الفرض الأول من خلال أسلوب بناء المعادلات الهيكلية SEM في نموذج إحصائي يدمج بين جميع أبعاد موازنة البرامج والأداء وفقاً للمعادلة التالية:

$$EPC = \alpha + \beta (PROP) + \varepsilon$$

حيث تمثل الرموز (EPC) فاعلية التخطيط والرقابة، والرموز (PROP) موازنة البرامج والأداء، وقد كشفت نتائج التحليل الإحصائي أن متغير موازنة البرامج والأداء ككل يؤثر تأثيراً إيجابياً ومعنوياً في فاعلية التخطيط والرقابة ($\beta = 0.49$ ، $P. Value > 0.001$)، كما يفسر متغير موازنة البرامج والأداء نسبة (48%) من التغير في تباين متغير فاعلية التخطيط والرقابة وذلك وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.477$)، في حين كانت نسبة الخطأ العشوائي ($\epsilon = 0.523$).

اختبار الفرض الثاني:

يتنبأ الفرض الثاني للدراسة باختبار أثر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة من خلال نص الفرض التالي وفروضه الفرعية:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة."

وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية الآتية:

H02a: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعدها جودة النظام على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H02b: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعدها جودة الخدمة على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H02c: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعدها جودة المعلومات على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

H02d: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعدها جودة العنصر البشري على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة.

وبناءً على ذلك يمكن صياغة النموذج الإحصائي للفرض الثاني للدراسة كما يلي:

$$EPC = \alpha + \beta_1 (SYSQ) + \beta_2 (SERQ) + \beta_3 (INFQ) + \beta_4 (HRQ) + \epsilon$$

ويمكن توصيف متغيرات النموذج الإحصائي المختبر على النحو التالي:

α	ثابت المعادلة
β	معاملات الانحدار
ECP	فاعلية التخطيط والرقابة
SYSQ	جودة النظام
SERQ	جودة الخدمة
INFQ	جودة المعلومات

HRQ جودة العنصر البشري
 ε الخطأ العشوائي للنموذج

توضح نتائج التحليل الإحصائي عدم صحة الفرض الثاني للدراسة وجميع فروضه الفرعية، حيث كما يتبين من الجدول رقم (٣)، فإن جميع أبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية تؤثر تأثيراً مباشراً معنوياً وإيجابياً في فاعلية التخطيط والرقابة، ويمكن عرض هذه التأثيرات وترتيبها فيما يلي:

- احتل بعد جودة المعلومات المرتبة الأولى في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H02c، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.393$)، $P > 0.0001$ Value).
- احتل بعد جودة العنصر البشري المرتبة الثانية في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H02d، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.270$)، $P > 0.0001$ Value).
- احتل بعد جودة الخدمة المرتبة الثالثة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H02b، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.225$)، $P > 0.0001$ Value).
- احتل بعد جودة النظام المرتبة الرابعة والأخيرة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة وهو ما يؤكد ثبوت الفرض الفرعي H01a، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.165$)، $P > 0.0028$ Value).

جدول رقم (٣): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة

النتيجة	P. Value	β	التابع
معنوي	0.0028	*0.165	جودة النظام ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.225	جودة الخدمة ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.393	جودة المعلومات ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.270	جودة العنصر البشري ← فاعلية التخطيط والرقابة

المصدر: من إعداد الباحثون وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

ولقد قام الباحثون باختبار الفرض الثاني من خلال أسلوب بناء المعادلات الهيكلية SEM في نموذج إحصائي يدمج بين جميع أبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وفقاً للمعادلة التالية:

$$EPC = \alpha + \beta (GFMIS) + \varepsilon$$

حيث تمثل الرموز (EPC) فاعلية التخطيط والرقابة، والرموز (GFMIS) نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية، وقد كشفت نتائج التحليل الإحصائي أن متغير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل يؤثر تأثيراً إيجابياً ومعنوياً في فاعلية التخطيط والرقابة ($\beta = 0.03$ ، $P >$ Value 0.001)، كما يفسر متغير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية نسبة (1%) من التغير في تباين متغير فاعلية التخطيط والرقابة وذلك وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.009$)، في حين كانت نسبة الخطأ العشوائي ($\epsilon = 0.0491$).

اختبار الفرض الثالث:

يتنبأ الفرض الثالث للدراسة باختبار أثر التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة من خلال نص الفرض التالي وفروضه الفرعية:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أبعاد موازنة البرامج والأداء وأبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة."

تم اختبار الفرض الثالث للدراسة من خلال أسلوب بناء المعادلات الهيكلية SEM في نموذجين إحصائيين إضافيين يدمجان بين أبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية، وأبعاد موازنة البرامج والأداء، وفقاً للمعادلتين التاليتين:

$$EPC = \alpha + \beta_1 (ACCB) + \beta_2 (FIXA) + \beta_3 (PRED) + \beta_4 (RESP) + \beta_5 (CACC) + \beta_6 (DEFS) + \beta_7 (GFMIS) + \beta_8 (ACCB*GFMIS) + \beta_9 (FIXA*GFMIS) + \beta_{10} (PRED*GFMIS) + \beta_{11} (RESP*GFMIS) + \beta_{12} (CACC*GFMIS) + \beta_{13} (DEFS*GFMIS) + \epsilon$$

$$EPC = \alpha + \beta_1 (PROP) + \beta_2 (GFMIS) + \beta_3 (PROP*GFMIS) + \epsilon$$

وتبين نتائج التحليل الإحصائي لهذين النموذجين وجود تأثير معنوي وإيجابي للتكامل بين كل بعد من أبعاد موازنة البرامج والأداء وبين نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل، كما أن تأثير هذا التكامل كان أعلى من التأثير الفردي لكل بعد من أبعاد موازنة البرامج والأداء وحدها، ويمكن عرض تأثيرات هذا التكامل كما يتبين من الجدول رقم (٤) على النحو التالي:

- حقق التكامل بين تطوير القوائم المالية الحكومية ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل المرتبة الأولى في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.824$ ، $P >$ Value 0.001).
- حقق التكامل بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل المرتبة الثانية في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.800$ ، $P >$ Value 0.001).

- حقق التكامل بين المحاسبة عن الأصول الثابتة ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل المرتبة الثالثة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.782$, $P. Value > 0.0001$).
- حقق التكامل بين تطبيق محاسبة التكاليف ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل المرتبة الرابعة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.710$, $P. Value > 0.0001$).
- حقق التكامل بين تطبيق أساس الاستحقاق ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل المرتبة الخامسة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.629$, $P. Value > 0.0001$).
- حقق التكامل بين إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ككل المرتبة السادسة والأخيرة في التأثير على فاعلية التخطيط والرقابة، وذلك وفقاً لمعامل الانحدار ومعنويته ($\beta = 0.629$, $P. Value > 0.0001$).

جدول رقم (٤): نتائج تأثير التكامل بين المتغيرين المستقلين ككل

النتيجة	P. Value	β	التابع
معنوي	> 0.0001	*0.678	تطبيق أساس الاستحقاق × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.782	المحاسبة عن الأصول الثابتة × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.629	إعداد تنبؤات الموازنة على الأساس الصفري × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.800	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.710	تطبيق محاسبة التكاليف × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	*0.824	تطوير القوائم المالية الحكومية × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة
معنوي	> 0.0001	0.901	موازنة البرامج والأداء × نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ← فاعلية التخطيط والرقابة

المصدر: من إعداد الباحثون وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي.

وكما يتضح من الجدول رقم (٤) السابق، فإنه بشكل عام، يحقق التكامل بين أبعاد موازنة البرامج والأداء وبين أبعاد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية تأثيراً معنوياً وإيجابياً في فاعلية التخطيط والرقابة ($\beta = 0.901$ ، $P. Value > 0.0001$). ومن الملاحظ أن هذا التأثير أعلى من التأثير الفردي لموازنة البرامج والأداء فقط ($\beta = 0.490$ ، $P. Value > 0.0001$)، وكذلك التأثير الفردي لنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية فقط ($\beta = 0.530$ ، $P. Value > 0.0001$). وبمقارنة معاملات التحديد لكل نموذج منهم، يتضح أن موازنة البرامج والأداء وحدها تفسر نسبة (٤٨%) من التغير في تباين فاعلية التخطيط والرقابة، ويفسر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وحده نسبة (٥١%) من التباين في فاعلية التخطيط والرقابة، في حين يفسر التكامل بينهما نسبة (٨٩%) من التباين في فاعلية التخطيط والرقابة، في حين كانت نسبة الخطأ العشوائي في حالة التكامل ($\epsilon = 0.110$).

١١- توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة يمكن تلخيص أهم التوصيات من وجهة نظر الباحثون كما يلي:

- تنمية الوعي لدى المسؤولين بأهمية تطبيق كلاً من موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ودورها في توفير المعلومات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة.
- ضرورة تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكل متكامل، وذلك من خلال تطبيق أساس الاستحقاق وتقييم الأصول الثابتة واحتساب إهلاك لها وتطبيق محاسبة المسؤولية وكذلك تطبيق محاسبة التكاليف وأخيراً تطوير القوائم المالية الحكومية، مما يؤدي إلى تحقيق فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة.
- ضرورة تطوير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لكي يتوافق مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- ضرورة تطوير القوانين والتشريعات واللوائح المصرية بما يتفق مع متطلبات موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية.
- ضرورة تأهيل العاملين بكيفية تطبيق موازنة البرامج والأداء في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وعقد دورات تدريبية بصفة مستمرة ورفع مهاراتهم والاستفادة بأفكارهم وتشجيعهم من خلال توفير حوافز مادية ومعنوية لهم.

- البدء في تطبيق موازنة البرامج والأداء في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على عدد محدود من الوحدات الحكومية، وذلك بهدف اكتساب الخبرة التي يمكن استخدامها للتعميم على باقي الوحدات الحكومية بشكل تدريجي.
- ضرورة البدء في تطبيق الحوكمة في الوحدات الحكومية وذلك مثل تطبيقها في الوحدات الاقتصادية، وهذا يساعد على الالتزام بالقوانين وتجنب الممارسات غير السليمة وتحديد المسؤوليات وحسن استغلال الموارد على الاستخدامات المختلفة، مما يؤدي إلى وجود تخطيط جيد ورقابة شاملة على عناصر الموازنة العامة للدولة.

المراجع

مراجع باللغة العربية

إبراهيم، رشا محمود سليم، (٢٠٢١)، دراسة تحليلية لأسلوب موازنة البرامج والأداء في وزارة المالية المصرية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع١٤، ٤٩١، ٥١٦.

إبراهيم، طارق وفيق، (٢٠١٩)، أثر التكامل بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن وموازنة البرامج والأداء في تحقيق فعالية الأداء المالي في الوحدات الإدارية والحكومية، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع٢، ٤٩٧-٥٦٩.

إبراهيم، طارق وفيق، (٢٠١٩)، تطوير نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل منظومة المعاملات المالية الإلكترونية: دراسة ميدانية، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع١، ٣١٢-٢٥٠.

أبو يوسف، محمد سالم محمد، (٢٠١٨)، قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة: دراسة ميدانية، *رسالة دكتوراة غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

أحمد، أحمد العيسوي فؤاد، (٢٠٢٠)، أثر تطبيق نظام معلومات إدارة مالية الحكومة (GFMIS) على فعالية الرقابة المالية: دراسة ميدانية، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

أحمد، إسلام إبراهيم عبدالله، (٢٠١٧)، مدخل محاسبي مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي بهدف ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ع١، ٢٢-١.

الحسناوي، عبدالرضا حسن سعود، (٢٠١٩)، استخدام أسلوب إعادة هندسة العمليات لتطبيق موازنة البرامج والأداء: بالتطبيق على دائرة صحة ذي قار، *مجلة الكوثر للعلوم الاقتصادية والإدارية*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، م٣١، ع١، ٥٩-٧٩.

الحو، علاء الدين غازي محمد، (٢٠١٧)، مدى توافر مقومات موازنة البرامج والأداء في الجامعات الحكومية في فلسطين، *دراسة حالة جامعة الأقصى*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

الدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية قبل الصرف على الإنفاق الحكومي، وزارة المالية، ٢٠١٤.
الدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية للجهات الإدارية، الإصدار الثاني، وزارة المالية، ٢٠٢٠.

- الربيعي، كريم جاسم عباس، (٢٠١٩)، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات العراقية: دراسة تحليلية، مجلة جامعة بابل، العراق، م٢٧، ع٣، ٦٨-٨٩.
- الزامل، بهاء الدين فريد ماضي، (٢٠١٤)، مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، م٩، ع٣٥، ١٣٥-١٧٠.
- الزكي، رحاب كمال محمود محمد، (٢٠١٨)، مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م٢٢، ع٤، ١٣٠٢ - ١٣٥٥.
- الشبل، عبد الرحمن محمد حسن (٢٠١٣)، أثر استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على أداء الموازنة العامة للدولة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن.
- العامري، سعود جايد مشكور، (٢٠١٨)، استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق، م٨، ع٣، ١٧١-٢٠٣.
- الغندور، محمد مصطفى عطيه، (٢٠١١)، تطوير موازنة البرامج والأداء باستخدام إدارة التكلفة بهدف تخفيض الإنفاق الحكومي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- الليثي، عبداللاه فراج عبدالرحيم، (٢٠١٦)، استخدام مدخل التحليل الوظيفي للأنشطة والتقييم المتوازن للأداء لتفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء ودعم اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الحكومية المحلية: دراسة تحليلية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع١، ٥٧١-٦١٥.
- المرتضي، محمد بركات إبراهيم، (٢٠١٦)، دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في رفع فعالية إعداد الموازنات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
- الملك، مها محمد عبدالله حاج، (٢٠١٩)، تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق كفاءة الأداء المالي والإداري بالوحدات الحكومية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

جبر، رائد جميل، (٢٠١٨)، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن: دراسة تطبيقية على وزارة التعليم والبحث العلمي في الأردن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الأردن، م٥، ع١، ٤٤١-٤٧١.

جبريل، جبريل فاروق حسين (٢٠١٤)، أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على تميز الأداء المالي الحكومي في الأردن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء.

جمعة، أحمد حلمي، (٢٠٠٨)، مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي: الأردن نموذجاً، المؤتمر العربي الأول: التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ١٧٧ - ٢٦٠.

حافظ، سماح طارق أحمد، (٢٠٢١)، الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام إدارة معلومات مالية الحكومة (GFMIS) وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات المصرية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م٢٥، ع٢، ٣٢٠-٣٧٠.

حسن، إسلام عبدالسلام رجب علي، (٢٠٢٠)، أثر الأنماط المختلفة لإعداد الموازنة العامة للدولة على كفاءة وفاعلية الإنفاق العام، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع١، ١٢٥-١٤٦.

حسن، تامر محمد إبراهيم، (٢٠١٢)، فاعلية تطوير معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلون، ع١، ١٣-٨٦.

خليل، إبراهيم شقفة، (٢٠٢١)، قياس توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية بقطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، م٦، ع١٥، ٥٣-٦٧.

رشيد، سارة عبدالعاطي، (٢٠١٨)، أثر تطبيق الحكومة الإلكترونية على نظام المحاسبة الحكومية في مصر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.

رضوان، أشرف جابر محمد، (٢٠١٥)، إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي المصري: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

صالح، هدى دياب أحمد، (٢٠١٥)، تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية: دراسة تحليلية على الوحدات الحكومية بمنطقة الباحة، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، م٦، ع١٧، ٨٧-١٠٢.

عبدالرحمن، حسن أحمد، (٢٠١١)، تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة في مصر: إطار مقترح، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ع١، ٣١-٨٢.

عبدالعزيز، وليد عبد الله (٢٠١٧)، أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على كفاءة إدارة المالية العامة في مصر، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد التخطيط القومي.

عزام، محسن عبید عبدالغفار (٢٠٢٣)، دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMS في تحسين الرقابة على المال العام: دراسة ميدانية بهيئة الإسعاف المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، م١٥، ع١، ٣١ - ١.

علي، هند أبو بكر مصطفى، (٢٠٠٩)، أثر إدخال نظام ميكنة العمل الحكومي على تطوير النظام المحاسبي الحكومي: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

غازي، حماده السعيد المعصراوي السيد، (٢٠٢٢)، أثر تبني موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية على المراجعة الخارجية السابقة واللاحقة: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع٢، ١-٦٠.

فرج، هاني خليل، (٢٠١٥)، أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية وتجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م١٩، ع٤، ٤٧٣ - ٥٣٨.

كمال، إيريني أكرم، (٢٠٢١)، فاعليات تطبيق أساليب ومداخل الهندسة المالية على القطاع الحكومي المصري بهدف رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة البحوث المالية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، م٢٢، ع١، ٨٢-١٠١.

محمد، عبدالرضا كاكولي، (٢٠١٨)، تطوير موازنة البرامج والأداء بهدف إحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، م١٨، ع٤، ٤٩-٣٠.

محمد، مشتاق طالب، (٢٠١٩)، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لمعالجة عجز الموازنة العامة في العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، م١١، ع٢٤٤، ١-٢٤٤.

محمد، منى عمر، (٢٠١١)، أهمية استخدام موازنة البرامج والأداء كألية لتطوير التعليم الأساسي في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع٤٤، ٧٧٦-٨٠٨.

محمد، مؤمن فرحات السيد، (٢٠٢١)، أثر تطبيق نظام GFMS على خصائص المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية: دليل تطبيقي من وزارة المالية المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة أسوان، م١٠، ع١٤، ٢٨٠-٣٧٦.

محمد، نادر محمود علي، (٢٠٢٢)، أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، م١٣، ع٢٤، ٢٥٦-٢٨١.

محمود، رجب محمود، (٢٠١٥)، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في وحدات الجهاز الحكومية المصري، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

مرعي، أحمد هريدي محمد سيد، (٢٠١٩)، أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMS على جودة التقارير المالية الحكومية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م٢٣، ع١٤، ٤٩٠-٥١٢.

مرعي، أحمد هريدي محمد سيد، (٢٠١٩)، أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي المصري، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م٢٣، ع١٤، ٥١٣-٥٣٦.

ناصر، محمد حسين إسماعيل، (٢٠١٤)، تطوير نظام المحاسبة الحكومية في ظل تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، م٢٨، ع١٤، ٤٧٩-٥٠٣.

يونس، إيهاب محمد، (٢٠٢٠)، تطبيق موازنة البرامج والأداء بين الواقع والمأمول: حالة مصر، المجلة العملية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، م٤٣، ع٣٤، ٤٩-٨٢.

مراجع باللغة الإنجليزية

- Abass, K. J. (2019). The Possibility of Applying the Program and Performance Budget in Iraqi Universities Descriptive Analytical Study of the University of Babylon. **Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences**, 27(3), 68-89.
- Abushamsieh, K., Hernández, A. M. L., & Rodríguez, D. O. (2013). The transparency of government financial information systems in Arab countries: Evidence from Palestine. **Journal of Accounting, Business and Management (JABM)**, 20(2), 99 – 112.
- Al Murtada, M, B, E., & Hamdan, M, N, M. (2016). The role of government financial management information system in raising the Effectiveness of the government budgeting. **International journal of business and social science**, 7(6), 244 – 261.
- Anggadini, S. D. (2018). Quality Of Financial Information Management System On Quality Of Financial Statements Of Local Government. **FE UNIBBA**, 9(1), 113-117.
- Avwokeni, A. J. (2016). Cultural resistance, output measures, and audit practice: impact on non-implementation of program-based budgeting in Nigeria. **International Journal of Public Administration**, 39(12), 909-916.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Bisogno, M., & Vaia, G. (2022). Public-Sector Accounting Reforms and Governmental Efficiency: A Two-Stage Approach. **The International Journal of Accounting**, 57(04), 2250017.
- Eric, H. (2016). Integrated financial management information system and local government accountability. **Doctoral dissertation**.
- Hamdan, M. N. M. (2017). The Compatibility of (GFMIS) with the Internal Control System. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, 7(1), 26-40.
- Ho, A. T. K. (2018). From performance budgeting to performance budget management: theory and practice. **Public Administration Review**, 78(5), 748-758.
- Karanja, J., & Nganga, E. (2014). Factors Influencing Implementation of Intergrated Financial Management Information System in Kenya Government Ministries. **Research journal of finance and accounting**, 5(7).
- Khan, A., & Pessoa, M. (2010). Conceptual design: A critical element of a government financial management information system project. **Fiscal affairs department international monetary fund**.

- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2021). New Public Management between reality and illusion: analysing the validity of performance-based budgeting. **The British Accounting Review**, 53(6), 100825.
- Muriithi, Joel., & Wamiori, Gladys. (2020). effect of integrated financial management information system (IFMIS) on financial performance of county government in kenya. **International Journal of Advanced Research and Review (IJARR)**, 5(11), 54 – 79.
- Murtada, M. B. E. A., & Hamdan, M. (2016). The role of government financial management information system in raising the effectiveness of the government budgeting. **International Journal of Business and Social Science**, 7(6).
- Odoyo, F. S., Adero, P., & Chumba, S. (2014). Integrated financial management information system and its effect on cash management in Eldoret West District Treasury, Kenya.
- Park, J. H. (2019). Does Citizen Participation Matter to Performance-Based Budgeting?. **Public Performance & Management Review**, 42(2), 280-304.
- Pessoa, M., & Pimenta, M. C. (Eds.). (2016). Public financial management in Latin America: the key to efficiency and transparency. **International Monetary Fund**.
- Selfano, O, F., Peninah, A., & Sarah, C. (2014). Integrated financial management information system and its effect on cash management in Eldoret West District Treasury, Kenya. **International journal of business and social science**, 5(8), 31 – 37.
- Simiyu, S. N., & Kaplelach, M. S. (2018)," Integrated Financial Management Information System Implementation and Public Finance Management in Kilifi County, Kenya", **International Journal of Current Aspects in Finance (IJCAF)**, Volume IV, Issue II, 2018, pp. 148- 161.
- Wambugu, M. P. (2019). Determinants of integrated financial management information system implementation, in the national government departments in Meru County, **Doctoral dissertation**, Kenya Methodist University.
- Worthington, R. (2013). Performance and Programme-Based Budgeting in Africa: A Status Report 2013. **Available at SSRN 3057023**.