



## فاعلية استخدام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في التخطيط والرقابة على أموال الزكاة بالتطبيق على ديوان الزكاة ولاية شمال كردفان - السودان 2009-2011م

د.موسى عيسى محمد\*

د.الصادق محمد آدم\*\*

\*كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية - جامعة غرب كردفان- السودان.  
\*\*استاذ المحاسبة المساعد - عميد كلية الدراسات التجارية -جامعة كردفان- السودان.

### مستخلص الدراسة:

تناولت الدراسة موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ومدى فاعلية تطبيقها في ديوان الزكاة ، ولاية شمال كردفان ، لتحقيق عمليتي التخطيط والرقابة على الأداء. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس وهو هل يمكن استخدام موازنة البرامج والأداء في التخطيط والرقابة على أموال الزكاة ؟ اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:أساليب إعداد موازنة الزكاة وفق الطريقة التقليدية لا تمكن من التخطيط والرقابة للنشاط الزكوي بفاعلية ،موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء توفر معلومات ملائمة للتخطيط والرقابة للنشاط الزكوي، توجد صعوبات لتطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة شمال كردفان.وزع الباحثان 35 إستبانة على عينة عمدية من مجتمع الدراسة وجمعت جميع استمارات الاستبيان، استبعدت ثلاث استمارات غير صالحة للتحليل وخضع الباقي للتحليل باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package Of Social Science(SPSS) بنسبة 91% من إجمالي الاستمارات المستردة. نتائج الدراسة: تعتمد الموازنة بديوان الزكاة علي الرقابة الإجرائية ولا تعتمد على معدلات لقياس الأداء قبل بدء النشاط ،لا تقسم الأهداف الرئيسية لموازنة ديوان الزكاة لأهداف فرعية.من توصيات الدراسة: ضرورة وضع معدلات لقياس الأداء بديوان الزكاة قبل البدء في تنفيذ الأنشطة الزكوية جباية وصرفاً ؛ ضرورة تبصير وتدريب العاملين بديوان الزكاة بأهمية موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء.

**Abstract:**

This study aims to clarify the effectiveness of adopting the application of Performance and Programs budget in planning and control in Daiwan Elzakat, North Kordufan State. The main question is that: Has the performance and programs budget adoption in Daiwan Elzakat any effectiveness in planning and control? The paper tested the following hypotheses which are; preparing zakat budget using traditional systems cannot enable planning and controlling zakat funds effectively. Performance and program of budget usage renders suitable information for planning and controlling Zakat activities. There are many obstacles facing the application of performance and programs budget in Daiwan Elzakat North Kordufan State. Researchers used Statistical Package for Social Sciences (SPSS) to analyze the collected data through (35) questionnaires distributed randomly among those who are related to the field in the area study in all the State localities. The responses were (33) as percentage 91%. Some findings are: Zakat budget depends on procedural control and does not depend on adopting pre-performance rates, and it does not divide its goals to main and minor goals. Moreover there is no enough knowledge of applying performance and programs budget. The study recommended the following; importance of preparing pre-performance rates before beginning Zakat activities. Importance of spreading knowledge of applying performance and programs budget among Daiwan Elzakat workers sufficiently.

### الكلمات الدالة:

**الجباية:** مصطلح يستخدمه ديوان الزكاة للتعبير عن الإيرادات المحصلة من أوعية الزكاة كبديل لمصطلح الإيرادات المتعارف عليه.

**المصارف:** مصطلح يستخدمه ديوان الزكاة للتعبير عن المصروفات المدفوعة لمستحقي الزكاة كبديل لمصطلح المصروفات المتعارف عليه.

**موازنة البرامج والأداء:** هي وسيلة لتبويب بيانات الموازنة العامة للدولة للتركيز على البرامج الحكومية وليس على ما تشتريه الحكومة من سلع وخدمات.

\*د. موسى عيسى محمد - أستاذ المحاسبة المساعد- رئيس قسم المحاسبة والتمويل - كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية - جامعة غرب كردفان - السودان.

### أولاً: الإطار المنهجي

#### مقدمة :

يعتبر النشاط الزكوي أحد أهم الأنشطة في السودان خاصةً بعد إنشاء ديوان مستقل للزكاة له فروع بولايات السودان المختلفة ونفذ العديد من المشروعات التي كان لها الأثر الواضح على مختلف طبقات المجتمع خاصةً أصحاب الحاجات ، كما عمل الديوان على تنفيذ بعض المشروعات الإنتاجية حتى يضمن الإستمرار في سد فجوة الفقر لبعض المحتاجين وذلك من خلال الموازنة التي يعدها الديوان سنوياً وتجاوز بواسطة الجهات المختصة وتصبح قابلة للتنفيذ بواسطة المعنيين بالأمر، ويلاحظ أن أسلوب إعداد وتنفيذ الموازنة يقوم على موازنة البنود والتي لاقت العديد من الإنتقادات لأوجه القصور العديدة التي تعترضها .

### مشكلة البحث :

يتمثل سؤال البحث الرئيس في: هل يمكن إستخدام موازنة البرامج والأداء في التخطيط والرقابة على أموال الزكاة ؟

### فروض البحث :

- (1) أساليب إعداد موازنة الزكاة وفق الطريقة التقليدية لا تمكن من التخطيط والرقابة للنشاط الزكوي بفاعلية .
- (2) توفر موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء معلومات ملائمة للتخطيط والرقابة للنشاط الزكوي .
- (3) توجد صعوبات لتطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة شمال كردفان.

### أهداف البحث :

يهدف البحث إلى التعرف على :

- (1) الجوانب النظرية لموازنة البرامج والأداء ومزاياها.
- (2) إبراز جوانب القصور في إعداد الموازنة وفقاً للأسلوب التقليدي (موازنة البنود).
- (3) التعرف على متطلبات تنفيذ موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء .
- (4) إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في النشاط الزكوي، والمعوقات التي تحد من ذلك والسعي نحو معالجتها .

### أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث في الآتي :

- (1) قلة الدراسات التي تهتم بموازنة البرامج والأداء خاصةً في مجال النشاط الزكوي .
- (2) توفير بيانات ومعلومات تساعد المهتمين على تبني أسلوب موازنة البرامج والأداء في ديوان الزكاة .
- (3) المساهمة في حل بعض المشكلات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على النشاط الزكوي.

### منهج البحث :

يستخدم الباحث عدة مناهج منها المنهج التاريخي لإختيار موضوع البحث وتتبع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث .  
المنهج الإستنباطي الذي يستخدم التفكير المنطقي لصياغة المشكلة .  
المنهج الإستقرائي لتحليل البيانات وتصميم نتائج الدراسات ووضع الفروض .  
المنهج المسحي : لدراسة موقف ومشكلة الدراسة والمنهج الوصفي بإستخدام دراسة حالة زكاة ولاية شمال كردفان .

### أدوات جمع البيانات:

يتم جمع بيانات الدراسة من خلال المصادر الأولية المتمثلة في الملاحظات والمقابلات وإستمارة الإستبيان . المصادر الثانوية ، متمثلة في الكتب الصحف والدوريات والإصدارات الرسمية والرسائل الجامعية .

### مجال وحدود البحث :

المكاني : ولاية شمال كردفان ،الزماني : 2009-2011م.  
البشري : العاملون في إدارات الجباية والمصارف والميزانية والحسابات بديوان الزكاة.

### هيكل البحث :

يتكون البحث من مقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة وثلاثة مباحث الأول يتناول مفهوم الموازنات وأساليب إعدادها في ظل الوضع التقليدي وعيوبها .بينما يتناول المبحث الثاني موازنة البرامج والأداء : مفهومها ، أهدافها ، مميزاتا ، ومقومات نجاحها . أما المبحث الثالث فيتناول الدراسة التطبيقية وتشتمل على جمع وتحليل البيانات وإختبار الفروض ،وأخيراً الخاتمة التي تتضمن النتائج والتوصيات.

### ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة كوشك (1429هـ/2003)<sup>(1)</sup> : أبانت الدراسة أن الاستمرار في تطبيق موازنة البنود سيؤدي لمزيد من الإهدار للموارد المتاحة وتزايد الدين العام ، وأبان بأنه إذا أردنا فعلاً ترشيد الإنفاق العام بشكل علمي فهناك عدة نقاط يجب العمل بها ، منها التخلي عن موازنة البنود لعيوبها العديدة التي تطرق لها الباحث ولتقادي ذلك نادى الباحث بضرورة تبني نماذج أخرى من بينها موازنة البرامج والأداء والتي يرى أيضاً أنها قديمة جداً لظهورها منذ ثلاثينيات القرن العشرين ، ومع ذلك فهي من أفضل أنواع النماذج. الدراسة أعلاه ركزت على آثار موازنة البنود ومن بينها إهدار الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام . بينما تركز دراستنا على مدى فاعلية إستخدام موازنة البرامج والأداء في التخطيط والرقابة على أموال الزكاة كمؤسسة ذات طبيعة خاصة تختلف أهدافها وأنشطتها عن الوحدات الحكومية الأخرى. أما دراسة محمود (2004)<sup>(2)</sup> : تناولت هذه الدراسة موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي مستعرضة مفهوم الموازنة العامة للدولة وخصائصها وأهدافها وأساليب إعدادها ، كما تناولت موازنة البرامج والأداء من حيث المفهوم والمزايا ومتطلبات التنفيذ ، وخلصت الدراسة إلى دور محاسبة التكاليف في تقييم أداء البرامج الحكومية والرقابة عليها. يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على الجانب الرقابي عند استخدام موازنة البرامج والأداء بالتطبيق على الوحدات الحكومية بصفة عامة في مصر كدراسة نظرية دون التعرض للجوانب التطبيقية بينما يتم تطبيق الدراسة التي نحن يصددها في مؤسسة ذات طبيعة خاصة في دولة أخرى بغرض التعرف على فاعلية استخدام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في التخطيط والرقابة معاً على أموال الزكاة . أما دراسة الحسيني (2004)<sup>(3)</sup> : فقد تناولت التطبيقات الإلكترونية لموازنة البرامج والأداء . وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم توافر التطبيقات الإلكترونية في مجال موازنات البرامج والأداء التي تتسجم مع معطيات البيئة العربية للجامعات والتي تمكنها من إعداد موازنتها السنوية وإمكانية الرقابة وتقويم الأداء الجامعي بكفاءة وفاعلية ، هدفت الدراسة لتقديم نظام تطبيقي إلكتروني متكامل وشامل لموازنة البرامج والأداء إضافةً لتحديد فلسفة أهمية وفوائد موازنات البرامج والأداء على صعيد الجامعات العربية وتم تصميم هذا

التطبيق لملائمة الجامعات بينما تهدف دراستنا هذه للتعرف على مدى فاعلية استخدام هذا النموذج في ديوان الزكاة من جانب تخطيطي رقابي بولاية شمال كردفان بالسودان .  
دراسة هندي (2004) <sup>(4)</sup>: تناولت الدراسة نظام المعلومات المالية والإدارية في إعداد موازنة البرامج والأداء متناولة إعداد موازنة البرامج والأداء وأسس تبويبها ومعاييرها وإجراءاتها في الجامعات العربية من خلال إطار نظري بينما تهدف الدراسة التي نحن بصددتها لتقييم فاعلية هذا النموذج في التخطيط والرقابة على أموال الزكاة وهي مؤسسة تختلف أهدافها ومصادر إيراداتها وأوجه إنفاقها عن الجامعات ، أما دراسة المحمود (2005) <sup>(5)</sup> : تناولت هذه الدراسة واقع تطبيقات الموازنة التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن وأستعرض الباحث الإتجاهات الحديثة للموازنات التخطيطية ومن بينها موازنة البرامج والأداء ومتطلباتها وتصنيفاتها ومراحلها وقد خلصت الدراسة إلى أن الموازنات التخطيطية في الأردن تركز على هدف تحديد التخصيصات وأوجه الصرف ، توجيه الإنفاق الحكومي ، ضعف النفقات وأن ذلك يعود لعدم وجود معايير ومعلومات عن الأنشطة المختلفة مفصلة ومن المعوقات ضعف وسائل التنبؤ ، ضعف نظم المعلومات المالية والإدارية والفنية .  
هذه الدراسة ركزت على واقع التطبيقات في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن بينما تركز دراستنا الحالية على الدور الذي يمكن أن تلعبه موازنة البرامج والأداء بصفة منفردة على التخطيط والرقابة على أموال وأنشطة الزكاة وقامت دراسة سراج الدين (2005) <sup>(6)</sup> بتناول أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة على الزكاة ، دراسة حالة ديوان الزكاة محلية أمبدة ، لخص الباحث مشكلة الدراسة في:

أ- هل تتأثر الموازنات التخطيطية في ديوان الزكاة بالمحاسبة الحكومية نسبة لتبعية الديوان إلى وزارة الرعاية الإجتماعية ؟

ب- ما هو أثر الموازنات التخطيطية على النظام المحاسبي بديوان الزكاة ؟

ج- ما هو أثر فعالية الموازنات التخطيطية في ديوان الزكاة على كفاءة الأداء المالي بالديوان ؟

د- ما هو أثر تدريب العاملين ومشاركتهم في إعداد الموازنات على فعالية الموازنة التخطيطية بديوان الزكاة ؟

هدفت الدراسة للمساهمة في إقتراح حلول لتحسين الأداء المالي مع بيان أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بديوان الزكاة ودورها في تجويد العمل وتحقيق الأهداف إضافة لبيان الطريقة الأفضل لإعداد الموازنات التخطيطية حتى تؤدي الغرض المطلوب .وتوصلت لعدة نتائج أهمها أن ديوان الزكاة ، محلية أم بده . يستخدم الموازنات التخطيطية لكن إعدادها يحتاج لأساليب علمية كما أن نظام الموازنات التخطيطية المستخدم غير فعال مع قلة تدريب العاملين .

يلاحظ أن الدراسة اهتمت بإبراز جانب بالموازنات التخطيطية في محلية أم بده فقط وأن الطريقة المتبعة تحتاج لأساليب علمية مما أدى لبعض القصور ، بينما تتناول دراستنا الحالية موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء للمساهمة في معالجة هذا القصور في منطقة أخرى، ومن جهتها تناولت دراسة نرمين غالي (2007)<sup>(7)</sup>: موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة .و أوضحت الدراسة أن تطبيق هذا الأسلوب لا يعني تخفيض الإنفاق وليس بالأمر السهل ويتطلب تحديد الأهداف من الإنفاق ثم تحديد المعايير الخاصة بتقييم الأداء والتأكد من تحقيق الهدف من الإنفاق ، كما أنها تهدف لتعظيم جودة الخدمات العامة ورفع فاعلية وجدوى الإنفاق العام والإستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات المعطلة ، كما أوضحت الدراسة عوامل نجاح موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ، كما استعرضت التجربة الماليزية والمصرية وختمت بتوصيات هدفت منها إلى تحديث موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء .

اهتمت هذه الدراسة بالدور الذي يمكن أن تلعبه موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة وعوامل نجاح هذا النوع وهو جزء مما تصبوا لتحقيقه الدراسة التي نحن بصدها ولكن في بلد آخر ونشاط وطبيعة خاصة.وناقشت دراسة عليان (2009)<sup>(8)</sup>: مشكلات ومتطلبات تفعيل موازنة البرامج وتقييم الأداء المتوازن في الوحدات الحكومية في ضوء معايير الجودة الشاملة وأنصبت محاورها في مفهوم موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ومفهوم تقييم الأداء المتوازن ومشكلات تطبيق

موازنة البرامج وتقييم الأداء المتوازن ومتطلبات تفعيلها وختمت بعدة توصيات. هذه الدراسة تناولت مشكلات ومتطلبات تفعيل موازنة البرامج وتقييم الأداء المتوازن في الوحدات الحكومية نظرياً ، بينما الدراسة التي نحن بصدد تطبيقها في وحدات ذات طبيعة استقلالية، مصادر إيراداتها وبنود صرفها محددة وتختلف عن الوحدات الحكومية الأخرى .

### المبحث الأول:

#### مفهوم الموازنات وأساليب إعدادها في ظل الوضع التقليدي وعيوبها:

تعرف الموازنة بأنها خطة مالية معتمدة من السلطة التشريعية لسنة مالية مقبلة تعكس الأهداف المرغوب الوصول إليها وتغطي كل البرامج والأنشطة عن الفترة المعدة لها. ويتم إعداد هذه الموازنة باستخدام المعلومات المتعلقة بالأداء الماضي بالأخذ في الاعتبار الظروف المحتملة في المستقبل ، على أن تخدم هذه الخطة وظائف التخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء (محمود ، 2004 : 2) <sup>(9)</sup> ، كما تعرف بأنها "خطة كمية لاستقلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة في المستقبل ، وهي تمثل الأسلوب الأمثل لإدارة ورقابة الموارد " (الحسيني ، 2004 : 106) <sup>(10)</sup> ، كما تعرف بأنها "خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى المتاحة ، وإستخدامها من خلال فترة زمنية محددة ، وهي تمثل خطة مستقبلية معبراً عنها كمياً ورقمياً " . <sup>(11)</sup> (Garrison ,et.at.,2008:475)

#### المبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات :

حتى تحقق الموازنة الأهداف التي أعدت من أجلها فقد أوضح (درغام والشيخ عيد، 2008 : 5) <sup>(12)</sup> الأسس العلمية التي يعتمد عليها عند إعداد الموازنة كالاتي :

(1) مبدأ الشمول: يعتبر هذا المبدأ هو الأسلوب الأمثل لتقدير السياسات الإقتصادية السليمة واتخاذ القرارات الملائمة بشأن دور النظام العام في توجيه العمليات الإقتصادية

(2) **مبدأ التوزيع الزمني:** يقصد به توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة والتي غالباً ما تكون سنة كاملة ، وذلك من حيث توقيت حدوثها ، كأن تقسم لفترات فصلية أو شهرية ويقتضي الأمر بأنه لا يفهم من تقسيم الموازنة الزمني يعني توزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على فترات الموازنة، وإنما يعني بذلك توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً.

(3) **مبدأ الواقعية:** إذ يجب تحديد الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها نتيجة مزاولة النشاط .

حتى يمكن تحقيق تلك الأهداف ينبغي مراعاة مدى مناسبة الأهداف المحددة للإمكانات والموارد المتاحة ، إذ أن الربط بين الأهداف والإمكانات يخدم الوحدة الاقتصادية من زاويتين (زامل، 2000 : 251) (13) :-

أولاهما: البحث عن الوسائل التي يمكن من خلالها تعزيز الإمكانات المادية والبشرية حتى تتحقق الأهداف.

ثانيهما : التحقق من واقعية الأهداف المحددة التي يتم التعبير عنها بشكل كمي من خلال الموازنة ، والتي تعمل على تنسيق موارد الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة لتحقيق هدف معين .

(4) **مبدأ المشاركة:** يعد من المبادئ المهمة في إعداد الموازنات وعملية إعداد الموازنات هي عملية تتعاون وتشارك فيها كافة المستويات الإدارية ، ويرى بعض الكتاب (الفضل ونور ، 2002 : 14) (14) أن الخصائص الوظيفية تؤثر على العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل ، حيث أن المشاركة في صياغة أهداف وتقديرات الموازنة التخطيطية يوفر للأفراد المشاركين عنصر التحدي والشعور بالمسئولية وتزيد من احتمال إدراكهم لأهداف الموازنة ، بالإضافة إلى شعور الأفراد بأن تحقيق أهداف الموازنة هو تحقيق لأهدافهم الشخصية.

(5) **مبدأ المرونة:** الموازنة تتعلق بالمستقبل المحاط بعدم التأكد فيجب أن تتسم تقديراتها بالمرونة ، والتي يقصد بها إمكانية تعديل أرقام الموازنة بسهولة ويسر مع المحافظة على

صلاحياتها كأساس للتخطيط والرقابة مع تغيير الظروف والأحوال ومن ثم تصبح الموازنة أداة مواجهة حكيمة لتغيير الظروف والأوضاع (عبد اللطيف ، 2004 : 157) (15).

(6) مبدأ إرتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي: ويعني ذلك أن تسبق عملية إعداد الموازنات إعادة تنظيم الهيكل الإداري للمؤسسة الاقتصادية ، مع وضع وصف تفصيلي للوظائف وتحديد المسؤوليات للمستويات الإدارية المتعددة ووضوح خطوط السلطة (صبري ، 2002 : 341) (16)

(7) مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية: ويقصد به تخطيط العمليات وتتبع تدفق التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، حيث يكون لكل مركز مسئولية خطة عمل يسير عليها ويتحمل تكاليفها، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي لهذه الخطة وبالتالي إتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات (كحالة وحنان، 2002:43) (17) .

#### مزايا الموازنات :

الموازنات أداة مهمة في يد الإدارة تساعدها على التخطيط والرقابة والقدرة على مجابهة التحديات وتتمثل أهم مميزات الموازنات في الآتي : (درغام والشيخ عيد ، 2008 : 188) (18) و (العلاوين ، 2000 : 18) : (19)

- (1) إستخدام الموارد المتاحة بشكل أفضل.
- (2) القيام بعملية التخطيط في كافة المستويات.
- (3) تحقيق الأهداف بكفاءة عالية من خلال قيام الإدارات المختلفة بوضع الموازنات الفرعية الخاصة بها .
- (4) الإتصال بين الإدارة العليا والإدارات الفرعية وذلك من خلال رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا .
- (5) تعد الموازنات أداة للرقابة وتقييم الأداء ، حيث أن وجود نظام يعمل على تشجيع الإدارات للقيام بعملها على أكمل وجه وهذا يحسن أداءهم .

(6) تعد عملية المشاركة في إعداد الموازنة من الوسائل المهمة لضمان إلتزام العاملين بتنفيذ تلك الموازنات على أكمل وجه .

(7) الموازنات وسيلة فعالة لتدفق المعلومات من الإدارات الدنيا في المؤسسات المالية إلى الإدارة العليا وذلك لمساعدتها في إتخاذ القرارات الرشيدة .

كما أضاف أحد الكتاب مميزات أخرى من أهمها (صبري ، 2002 : 327) (20) :

1- تمثل المقياس في الرقابة على سير العمليات داخل المشروع .

2- تستخدم الموازنة كوسيلة لتقييم أداء المديرين ، كما أنها تعتبر أداة من أدوات تعليم المديرين ، ووسيلة تحفيز لهم لكي يعملوا على تحقيق الأهداف المنشودة .

**الأسلوب التقليدي للموازنات (موازنة البنود أو موازنة الإعتمادات) :**

**مفهوم موازنة البنود :**

بدأ تطبيق موازنة البنود في عام 1921م في الولايات المتحدة الأمريكية لتكون موازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وبتصنيف إقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية ، وتوجيهها يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها ، أي أنها تهتم بحصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية بغض النظر عن الإدارة التي تقدمها ، ومن ثم تقسم النفقات لفئات رئيسية تسمى أبواب وتقسم الأبواب إلى بنود فرعية .

الإتجاه التقليدي للموازنة في أولى مراحل تطورها كان هدفاً رقابياً الغرض منه التحقق من أن الإنفاق يتم وفقاً للأغراض المحددة مسبقاً في الموازنة ، وتتميز موازنة البنود بعدة خصائص منها (محمود ، 2004 : 5) (21).

(1) تعتبر مرحلة تنفيذ الموازنة من أهم مراحل الموازنة من وجهة نظر الجهاز المركزي للموازنة .

(2) تهتم موازنة البنود والرقابة ببنود الصرف وعناصر الإنفاق وليس بالهدف من الإنفاق والتركيز على مدى إلتزام كل وحدة بما جاء في موازنتها من بنود الإنفاق والموارد .

(3) يتم تقسيم الإنفاق إلى عدة بنود حسب الغرض من النفقة ولذلك يقسم الإنفاق العام لكل وحدة إلى الأنواع المختلفة من المصروفات اللازمة للوحدة .

- (4) ترفق تقديرات الموازنة بشكل تجميعي من أسفل إلى أعلى .
- (5) تقسم موازنة البنود بتحرير الإعتمادات لكل وحدة بحيث تمثل بنود الموازنات قيماً على الإنفاق، ولا تستطيع الوحدة إستحداث نوع أو بند من بنود الإنفاق بالموازنة.

#### مميزات موازنة الإعتمادات (الرقابة) :

- (1) إن أهم مميزات موازنة الإعتمادات تتمثل في الآتي (محمود، 2004: 6) (22)
  - (1) تعتبر أداة لمحاربة الرشوة والمحسوبية والفساد في الجهاز الحكومي .
  - (2) إتساع نطاق المعلومات المالية التفصيلية حول أغراض الإنفاق لمعرفة مدى إلتزام الوحدات الحكومية ببنود الموازنة .
  - (3) تبسيط الأداء المحاسبي حيث ينحصر الخلاف، إن وجد، في زيادة أو نقص الإعتمادات دون السياسات أو البرامج.
  - (4) يتصف هذا النوع من الموازنات بالشمول إذ أنها ميوية بشكل يسهل معه فهم أهمية النفقات والإيرادات ومقارنتها بالسنوات السابقة وميزة المقارنة هذه تؤدي إلى بساطة وضع الموازنة .
  - (5) يسهل هذا النوع من الموازنات عملية الرقابة في كل مراحل الموازنة .
- كما يرى كوشك (1424هـ، ص3) (23) أن من أهم مميزات موازنة البنود ما يلي :
- (1) وجود نماذج وتعليمات واضحة تساعد على تجميع البيانات .
  - (2) سهولة الإعداد عند تقدير الحاجات لكل جهة حكومية .
  - (3) سهولة إحكام الرقابة عند الصرف من الأموال العامة.
  - (4) سهولة إجراء الدراسات والمقارنات بين إيرادات ونفقات السنة السابقة. ولكن هناك عدة أوجه قصور يعاني منها الأسلوب التقليدي لإعداد موازنة البنود و الإعتمادات منها (عليان ، 2009 : 55-56) (24):

- (1) غياب النظرة الاستراتيجية والبرمجة في توزيع الموارد على الأنشطة والاستخدامات المختلفة .
  - (2) تعتمد الرقابة على الموارد على الرقابة الإجرائية والشكلية دون النظر إلى العائد من النفقة أو الأداء الذي تحقق .
  - (3) عدم توافر مؤشرات أو معدلات للأداء لقياس مدى التقدم في الإنجاز وتحقيق الأهداف. ويضيف أحد الكتاب (محمود ، 2004 : 6) (25) أوجه قصور أخرى منها :
    - (1) الرقابة على الإنفاق تقتصر دائماً على الناحية الحسابية للتأكد من عدم تجاوز الإعتمادات المخصصة دون الأخذ في الاعتبار الأهداف التي تم من أجلها الإنفاق، ولا مدى الإنجازات التي تحققت .
    - (2) تفقر لوسائل المتابعة لمعرفة ما تم تنفيذه من أعمال ومشروعات وتكلفة ذلك ومدى تحقق النتائج المستهدفة .
    - (3) بنود الإنفاق في هذا النوع من الموازنات تكون غالباً غير متصلة بخطة أو ببرنامج عام للتنمية وينقصها وجود الدراسات التي تضمن الطرق البديلة للقيام بالأعمال ولا تستخدم فيها المقاييس والقواعد العلمية لتحليل التكلفة والعائد التي تبنى عليها القرارات الهامة عند تخصيص الإعتمادات على أوجه الإنفاق الحكومي .
- وقد أوضح (حماد، 2005: 233) (26) أهم عيوب موازنة البنود في الآتي:
- (1) إن عمل زيادة ستمرة في كل موازنة بالمقارنة بالموازنة السابقة يؤدي إلى أن تصبح طلبات الموازنة أكبر من الأموال المتاحة وهذا يضطر الإدارة العليا غالباً إلى البحث عن أموال إضافية.
  - (2) صعوبة ترجمة الأهداف طويلة الأجل إلى خطط عمل موازنات.
  - (3) تكون المشكلات الأساسية ومجالات القرارات غير واضحة تماماً.
  - (4) تكون البدائل غير محددة –مجموعة واحدة من الأرقام تعرض بدون تحديد وسيلة بديلة لأداء الوظيفة أو مستويات تحويل بديلة (وخاصةً مستويات أقل).
  - (5) صعوبة إعداد الموازنات والعمليات بما يتفق مع الأوضاع المتغيرة فعلاً.

(6) تكون عمليات المقاصة بين الأهداف طويلة الأجل والبرامج وحاجات التشغيل والأرباح الغير محددة بوضوح ، والأموال اللازمة لتطوير المشروعات الجديدة تكون غالباً هي أول ما يتعرض للتحقيق.

وقد أنعكس اتباع نهج موازنة البنود على مضمون ومخرجات النظام المحاسبي كما يلي (هندي ، 2004 : 158-159)<sup>(27)</sup> وذلك كما يلي:

(1) تلبية حاجات الجهات الإدارية الحكومية بما يمكنها من إعداد التقارير التي تبرهن بمقتضاها على إلتزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات ، ومن حيث قيامها بتحصيل الإيرادات من مصادرها المختلفة والصرف على بنود محددة سلفاً وبمقادير معينة ، أي أن النظام يركز على رقابة الصرف عن طريق الإيرادات أو التفويضات الممنوحة لرؤساء تلك الإدارات ، وبغض النظر عن نتيجة النشاط .

(2) الإهتمام بتسجيل الإعتمادات المخصصة وحركة الصرف الفعلي، وتحديد المتبقي من هذه الإعتمادات بعد كل إلتزام أو عند كل عملية صرف، وذلك لتوفير معلومات أساسية لإدارة الوحدة الحكومية تضمن لها التحرك في الحدود التي وضعتها الموازنة . وتقديم تقارير للجهات الرقابية عن هذا الإنفاق كل فترة زمنية، بغض النظر عن ربط الإنفاق بما تم إنجازه من أعمال أو أدائه من خلال الفترة أي أن محور المحاسبة هو المدخلات بغض النظر عن المخرجات .

(3) يعتمد النظام المحاسبي على التبيويب النوعي لعناصر الاستخدامات والموارد في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع، كل ذلك حسب نوع النفقة أو أنواع الإيراد مع إهمال العلاقة بين أوجه الإنفاق وبين الأنشطة المرتبطة بها كما أن هذا التبيويب لا يعكس مدى التغير في عناصر التكلفة بالزيادة أو النقص في علاقتها بحجم الخدمات المؤداة .

(4) أن الأساس النقدي يحكم استخدام الحسابات . فمجموعة السجلات تتضمن كافة المدفوعات بإعتبارها مصروفات بغض النظر عن تأريخ إستلام واستخدام السلعة الموردة أو الخدمة المؤداة ، كما أن ما تم قيده بهذه السجلات يتضمن المتحصلات الفعلية سواء كانت تخص الفترة أم فترات سابقة .

(5) تتضمن التقارير الحكومية المقارنة بين تقديرات الموازنة والتنفيذ الفعلي وبيان الإنحرافات وذلك على مستوى أنواع المصروفات والإيرادات الأمر الذي يدل على أن هذه التقارير لا توفر معلومات عن تكلفة البرامج التي تم إنجازها ، ولا تعكس العلاقة بين كمية الخدمات المنجزة وتكلفتها .

(6) يعمل النظام المحاسبي في إطار مجموعة من اللوائح والتعليمات تهتم أحكامها بهدف واحد هو كيفية تحقيق الرقابة المالية ، دون الإهتمام بأهداف أخرى لا تقل أهمية عن ذلك مثل قياس وتقييم دور الوحدة في تقديم خدماتها للمواطنين أو قياس كفاءة الإنفاق الحكومي . يلاحظ مما سبق أن إهتمام النظام المحاسبي الحكومي في ظل نظام الموازنة التقليدية ، ينصب إهتمامه على الرقابة القانونية على الإنفاق بغض النظر عن الإهتمام بالنتائج التي تحققت وهذا لا يكفي لوحده لترشيد الإنفاق الحكومي .

**المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء : مفهومها، أهدافها، مميزات ومقومات نجاحها:**

يعرف (محمود ، 2004 : 8) (28) موازنة البرامج والأداء بأنها وسيلة لتبويب بيانات الموازنة العامة للدولة للتركيز على البرامج الحكومية وليس على ما تشتريه الحكومة من سلع وخدمات أي أنها تعمل على إبراز وظيفة الرقابة المالية التقليدية .أي أنها أداة في خدمة الإدارة الحكومية.

كما عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة (المحمود ، 2005 : 13) (29) موازنة البرامج والأداء بأنها هي مجموعة من الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة ، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت ، المبالغ ، ساعات العمل والمواد، إن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية و يهيء قاعدة أفضل لإتخاذ القرارات .

الجدير بالذكر أن موازنة البرامج والأداء تجمع بين شقين أساسيين هما (هندي ، 2004:16) (30) :

(1) موازنة البرامج : وتتعلق بالوظائف الأساسية للحكومة والبرامج التي تندرج تحت كل وظيفة ، وكذلك الأنشطة المكونة لكل برنامج دون أن يمتد ذلك إلى بيان الوحدات الإدارية التي تقوم بالتنفيذ .

(2) موازنة الأداء: وتختص بالوحدة الحكومية التنفيذية مهما كان حجمها . وتركز على وسائل الإنجاز أكثر من الإنجاز ذاته. ويستند إعدادها إلى بناء معدلات أداء وتحديد لوحات الأداء، وبالتالي فإنها تقدم بيانات أو معلومات تفصيلية عن الأداء .  
هناك عدة مبررات دفعت للتحويل من موازنة البنود (الرقابة) إلى موازنة البرامج والأداء لعل من أهمها (المحمود ، 2005 : 12) (31) :

- (1) إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة في المجال الحكومي .
- (2) ظهور أنظمة وأجهزة للرقابة المالية منفصلة عن جهاز الموازنة مثل أجهزة الرقابة العليا {ديوان المراجعة القومي} وأنظمة الرقابة المصرفية .
- (3) الإهتمام بنوعية الخدمة و الإرتقاء بها .
- (4) تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق الرقابة الداخلية في المجال الحكومي والاستعانة بالأسس والقواعد المحاسبية في تحقيق الرقابة المالية .
- (5) تطوير أنظمة وإجراءات المشتريات والمخازن دون استخدام موازنة الدولة في تحقيق هذه الأهداف .

#### مميزات موازنة البرامج والأداء :

يتميز أسلوب موازنة البرامج والأداء بعدة مميزات لعل من أهمها (العمري ، 2005 : 34) (32) ، (رضوان ، 2000 : 131) (33)، (حجازي ، 1998 : 180) (34) و (اللوزي ، 1997 : 61) (35) :

- (1) توسيع صلاحيات المديرين في مجال التخطيط والرقابة و المساهمة في تطبيق مبدأ المساءلة والمسئولية .

- (2) تقسيم العمليات إلى وظائف والوظائف إلى برامج ، ومن ثم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من الأنشطة لتحقيق أهداف البرنامج .
  - (3) تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة فترات زمنية ، وتنسيق هذه البرامج لمنع الإزدواجية .
  - (4) تساعد على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء .
  - (5) الإستخدام الأمثل للموارد من خلال توزيع الإعتمادات على المهام والنشاطات وفقاً لأهميتها النسبية .
  - (6) المساهمة في مجالات رسم السياسات وتطوير الخطط الإقتصادية والإصلاح طويل الأجل.
- كما يرى (محمود ، 2004 : 8) <sup>(36)</sup> أن موازنة البرامج والأداء تمتاز بالآتي :
- (1) تمتاز باللامركزية والمرونة في التطبيق ، حيث تمنح المسؤولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج المسؤولين عنها وبالتكاليف المحددة لكل برنامج .
  - (2) تعتمد على تبويب النفقات إلى برامج والبرامج إلى مشروعات والمشروعات إلى أنشطة وتحديد الوحدات الإدارية الحكومية المسؤولة عن هذه البرامج .
  - (3) يوفر هذا الأسلوب أدوات ومعدلات الأداء التي يمكن من خلالها قياس كفاءة المصالح الحكومية .
  - (4) تمتاز بالواقعية في تقديراتها ، حيث تعد بناءً على دراسة لعبء العمل وحاجاته من عناصر التكلفة طبقاً للمعدلات المعيارية الموضوعية .
  - (5) تعطي صورة واضحة عن الإنفاق ، بمعنى أن كل بند من بنود المصروفات أو الإعتمادات يكون معروفاً مقدماً النشاط الذي ينفق عليه هذا البند ومن ثم لا يتم صرف أي مبالغ دون مبرر لصرفها .
  - (6) يتيح أسلوب موازنة البرامج والأداء لأفراد الشعب الحكم على مدى كفاءة إستخدام الأموال العامة في تنفيذ برامج خطط التنمية .

(7) تساعد السلطات التشريعية في إتمام عملية الرقابة الفعالة حيث يتحول الإهتمام إلى ما تم إنجازه بالأموال التي أنفقت وليس بوسائل الإنجاز أو بمدى الإلتزام بالإعتمادات المخصصة .

#### أهداف موازنة البرامج والأداء:

تهدف موازنة البرامج والأداء لتحقيق الآتي: (غالي، 2007 ، ص ص 4-5)<sup>(37)</sup>:

- (1) تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة المؤداة بما يتبع ذلك من رفع فاعلية وجدوى الإنفاق العام.
- (2) تحقيق الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقاً للقوانين والقرارات المنشئة أو المنظمة لها وفقاً لخطة التنمية الإقتصادية والإجتماعية .
- (3) الإستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات المعطلة بمراكز المسئولية .
- (4) الكشف عن مراكز المسئولية التي تتضاءل جدواها لإدماجها أو إلغائها .
- (5) ترشيد تكاليف إنجاز النشاط الجاري وتكاليف المشروعات الإستثمارية وإختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية .
- (6) إستقصاء وتحليل أسباب الإنحرافات في تنفيذ برامج النشاط وفي معدلات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين إنحرافات مرتبطة بكمية الخدمات العامة المحققة ومستوى جودتها أو مرتبطة بتشكيلة هذه الخدمات أو مرتبطة بتكلفة هذه الخدمات أو مرتبطة بكفاءة مراكز المسئولية. هذا في مجال الأداء الإداري للدولة والهيئات العامة ، أما على مستوى الإقتصاد القومي فتشتمل على ما يلي :

- (1) تعميق فاعلية الإنفاق لتأمين جدواه المالية و الإقتصادية والإجتماعية وتعظيماً لآثاره الإيجابية على الناتج القومي وعلى المجتمع وتحجيماً لأي آثار سلبية على الإقتصاد القومي .
  - (2) الإتجاه العالمي ينظر للموازنة العامة للدولة بإعتبارها وثيقة سياسية توضح ما الذي تنوي الحكومة القيام به ومدى إستجابتها لمطالب المواطنين.
  - (3) موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء سوف تحد من التهرب الضريبي ، لأن المواطن سوف يكون مطمئناً على فاعلية إنفاق ما يدفعه من ضرائب للحكومة .
  - (4) تجنب الآثار التضخمية التي تترتب على عدم إسترداد الإنفاق العام أو عن قصور جدواه .
  - (5) ذبوع المفاهيم المرتبطة بقضايا الإدارة الفعالة لشئون الدولة والمجتمع ، مثل الشفافية والرقابة والمساءلة بما يحقق تقدم الوطن ويرتقي بشأن المواطن .
  - (6) إتجاه عالمي نحو قياس الأثر من الإنفاق من خلال:
    - (أ) رفع كفاءة الإنفاق على الدعم .
    - (ب) قياس فاعلية الإنفاق .
    - (ج) تحديد القيمة التي يتم الحصول عليها من إنفاق المال.
  - (7) تعميق ولاء المجتمع الزكوي والذي يساهم في تحمل القدر الأكبر من أعباء تمويل التنمية .
- ويرى(الحسيني ، 2004، ص ص 108-109)<sup>(38)</sup> أن من أهداف موازنة البرامج والأداء ما يلي :
- (1) ترشيد إستخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة للوزارات والوحدات الإدارية والبرامج والأنشطة .
  - (2) تحديد أهداف الوزارات والدوائر و الأقسام والبرامج والأنشطة حسب الفترة الزمنية للموازنة .
  - (3) إمكانية تخصيص الموارد المالية بكفاءة وفاعلية على البرامج والأنشطة وضمن الاحتياج الفعلي و إرتباط ذلك بالقدرة على تحقيق الأهداف.

- (4) إيجاد مراكز تكلفة ومراكز إيرادات ومراكز إستثمارات متكاملة لكل برنامج ولكل نشاط من خلال قياس حجم التكاليف الفعلية المطلوبة لكل برنامج ونشاط وما يمكن أن يحقق هذا البرنامج من عوائد وإيرادات .
- (5) قدرة فاعلة وكفاءة في قياس كفاءة أداء كل دائرة وبرنامج ونشاط وتحديد مجالات الإنحراف والخلل في الأداء
- (6) ضمان قدرة كفاءة في الرقابة على كافة البرامج والأنشطة .
- (7) تحديد السياسات والإجراءات اللازمة لتنفيذ كل برنامج ضمن إطار الإمكانيات المالية والمادية والبشرية والمعلوماتية .
- (8) إمكانية استخدام أساليب وأدوات متقدمة في قياس كفاءة أداء الموازنات كتحليل الحساسية وتحليل التكلفة /المنفعة وتحليل السيناريوهات وتحليل مراكز التكاليف وتحليل مراكز الإيرادات ومراكز الإستثمار.
- (9) تضمن هذه الموازنات إمكانية تحقيق التكامل بين المشاريع والبرامج والأنشطة وبما يحقق جدولة زمنية محددة للإنجاز وتحقيق المرونة في إمكانية المبادلة ( Trade Off) بين التكلفة والزمن .
- (10) يضمن تقديم تقارير شمولية عن كل مكونات البرامج والأداء والتي تعكس حقيقة التنفيذ الفعلي للبرامج ومراحل الإنجاز وإمكانية تحديد الخلل بين المنجز والمخطط كهدف للبرنامج .
- (11) تهيء قاعدة معلوماتية متكاملة عن كافة مراحل الإنجاز للبرامج والأنشطة ويعطي متخذ القرار صورة شمولية تضمن القدرة على إتخاذ قرارات سليمة .
- (12) إمكانية إتخاذ القرارات التصحيحية السريعة للأداء لتلافي الهدر والضياع من الموارد والزمن وبما يضمن توجيه الإنفاق السليم في المشروع والبرنامج والذي تتسجم مراحل تنفيذه مع الإمكانيات المتاحة .
- (13) تعطي متخذ القرار المرونة الكافية في إمكانية إعادة التخصيص والمناقلة من برنامج لآخر ومن نشاط لآخر ودون أن يؤثر على الإنجاز الكلي للبرنامج .

(14) يحقق هذا النوع من الموازنات الرؤية التكاملية على صعيد الوزارة أو الوحدة أو البرامج أو الأنشطة وإمكانية تحقيق الترابط بين البرامج في ظل تكامل و إعتماضية الأهداف وعدم تعارضها بحيث يمكن إنجاز مجموعة برامج متكاملة إذا كان إنجاز برنامج معين يمثل مدخلات لبرنامج آخر .

(15) يضمن هذا النوع من الموازنات إمكانية إجراء أنواع متقدمة من التحليل الإستراتيجي لطبيعة الأداء الشمولي لكل برنامج وبالتالي قدرة على بناء مصفوفات الأداء لتحديد عناصر القوة والضعف والفرص والتحديات التي تتجم عن تطبيق البرنامج .

#### متطلبات تنفيذ موازنة البرامج والأداء :

هناك عدة متطلبات يجب توافرها لتنفيذ موازنة البرامج والأداء وذلك كما يلي (محمود ، 2004، ص 9)<sup>(39)</sup> :

1. الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب الأداء حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء .
2. إتباع أساس الإستحقاق إذ أن حساب تكلفة الوحدة يتطلب أخذ جميع التكاليف في الحسبان وإجراء التسويات الجردية اللازمة .
3. تحضير الموازنة في صورة برامج وأنشطة وتكاليف تنفيذها حتى يمكن مقابلة الخدمات المؤداة بالمبالغ التي تمثل تكاليف موزعة على أبواب الموازنة .
4. تحديد معدلات الأداء لكافة الأنشطة و استخدام مؤشرات إحصائية واضحة .  
ويضيف أحد لما سبق من متطلبات ما يلي (نرمين غالي ، 2007، ص5)<sup>(40)</sup>:

1. تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مما يستلزم تقسيم النشاط في كل مصلحة إلى مراكز مسئولية عن النشاط ومراكز خدمات معادلة وتحديد أسلوب قياسها أو متابعتها إحصائياً وربطها بالدورة المستندية ونظام المعلومات بالجهة، إضافة لتحديد أسس توزيع المصروفات بين مراكز النشاط ومراكز الخدمات المعاونة وتحديد أسس تحميل مصروفات الخدمات المعاونة .

2. وضع نظم متكاملة للمعلومات تكفل إعداد تقارير دورية تحدد الخدمات المؤداة ومقارنتها بما كان مستهدفاً لها ببرامج النشاط .كما يلخصها أحد الكتاب (الخزيمي ، 2010،ص15) <sup>(41)</sup> في الآتي :

- 1-التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق.
- 2-تطبيق الأنظمة الإلكترونية .
- 3-تطبيق نظام حاسب التكاليف.
- 4-نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى القيادات العليا لتعريفهم بأهمية ذلك التوجه ومتطلباته .

- 5-نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء للمحاسبين الذين سيطبقون موازنة البرامج والأداء وكذلك للمعنيين بإعداد الموازنة السنوية بكافة الوحدات التنظيمية .
- 6-الإستعانة بالخبرات في هذا المجال.

7-وضع تشريعات للمحاسبة والمساءلة. كما يرى (المحمود ،2005،ص13) <sup>(42)</sup> أن موازنة البرامج والأداء تتطلب توفير المقومات التالية:

1. تحديد الأهداف قصيرة وطويلة الأجل في نطاق الإختصاصات التي من أجلها تم طلب الأموال .
2. إقتراح البرامج التي تتناسب مع كل إختصاص وتحديد المشروعات أو الأنشطة تحت كل برنامج بغية تحقيق الأهداف في نطاق الإختصاصات المختلفة .
3. تحديد تكاليف البرامج والأنشطة المختلفة .
4. تحديد الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج .
5. تحديد مصادر وحجم الأموال المحصلة .

يرى (عليان ،2009،ص61) <sup>(43)</sup> أن من أهم متطلبات تفعيل موازنة البرامج ما

يلي:

1. نشر ثقافة التخطيط وتقييم الأداء والإلمام بمفهوم موازنة البرامج والأداء .
- تبني الإدارة العليا لتطبيق هذه الأساليب ومنهج التحديث .

2. إعداد كوادر بشرية مؤهلة لتطبيق موازنة البرامج وأن يشمل هذا التأهيل البعد المعرفي و المهاري والسلوكي .
3. إيجاد قاعدة بيانات وتحقيق تكامل وميكنة لنظام المعلومات .
4. تطوير نظام المحاسبة الحكومية و إعماده على أساس الإستحقاق.
5. تصميم وتطبيق نظام للتكاليف لتفعيل نظام المعلومات حتى يمكن قياس القيم المضافة لسلسلة القيمة للمنظمة .
6. تحديد معايير للجودة الشاملة للأنشطة والوظائف المختلفة .
7. ربط الأجر بالإنتاج والأداء ، من خلال نظام للحوافز يتصف بالشفافية والعدالة ويربط أهداف العاملين بأهداف المنظمة .
8. تحديد واضح للمهام والرؤى والإستراتيجيات .
9. تحديد مؤشرات ومقاييس للأداء ، المالية وغير المالية مما يمكن من قياس الكفاءة ، الفعالية ، الإنتاجية ، الجودة ، التوقيت ، وكذلك قياس الأهداف بأبعادها الثلاثة ،المخرجات والنتائج والأثر.
10. تطوير الهيكل التنظيمي للمنظمة مع تحديد واضح للسلطات والمسئوليات للمستويات الإدارية المختلفة وكذلك تحديد المجالات القرارية لكل مستوى إداري وتبسيط الإجراءات .
11. وجود نظام فعال للتغذية العكسية يقود لقرارات تصحيحية ويحقق مفهوم التعلم والنمو المستمر .
12. تحديد معايير واضحة ومعلنة لإختيار القيادات بدءاً من مدير إدارة حتى رؤساء القطاعات.

### المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية

#### إجراءات الدراسة التطبيقية :

يتناول هذا المبحث إجراءات الدراسة التطبيقية والتي تشمل مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل واختبار فرضيات الدراسة وذلك على النحو التالي :

#### أولاً : مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب ديوان الزكاة في محليات ولاية شمال كردفان بجمهورية السودان والتي تشمل محلية شيكان ، أم روابة ، النهود ، الرهد ، بارا وغبيش .

#### عينة الدراسة :

تم إختيار عينة عمدية مكونة من 35 مفردة حيث أخذ في الإعتبار أن أفراد العينة يشترط أن تتوفر فيهم إحدي الوظائف التالية:مدير مكتب،مراقب مالي،محاسب،مدير جباية،مدير ميزانية،مراجع داخلي،مدير مصارف.

#### أداة الدراسة :

إستخدم الباحثان الإستبانة كأداة جمع بيانات الدراسة التطبيقية،حيث قام الباحثان بتصميم إستبانة مكونة من قسمين ، القسم الأول للبيانات الشخصية للمبحوثين والقسم الثاني خصص لأسئلة فرضيات الدراسة وقام الباحثان بتوزيع 35 إستبانة على عينة عمدية من مجتمع الدراسة وجمعت جميع إستمارات الإستبيان بنسبة 100%. تم إستبعاد ثلاث إستمارات غير صالحة للتحليل وخضعت 32 إستبانة للتحليل وذلك بنسبة 91% من إجمالي الإستمارات المستردة .

#### الأساليب الإحصائية :

قام الباحثان بتحليل بيانات الدراسة التطبيقية بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS Statistical Package for Social Science وذلك بإستخدام الإحصاء الوصفي وإختبارات الفروض كمايلي :

- 1- الإحصاء الوصفي من خلال التكرارات والنسب المئوية والانحراف المعياري.  
 2- إختبار مربع كاي للعينة الواحدة لإختبار فرضيات الدراسة .  
 تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة :

### 1- المؤهل العلمي

جدول (1) المؤهل العلمي لأفراد العينة

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
21.9	7	ثانوي
53.1	17	جامعي
25	8	فوق الجامعي
<b>100</b>	<b>32</b>	<b>الإجمالي</b>

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2011م

يتضح من الجدول أن 7 من أفراد العينة بنسبة 21.9% مؤهلهم العلمي ثانوي ، و 17 منهم بنسبة 53.1% مؤهلهم العلمي جامعي وأن 8 من أفراد العينة مؤهلهم العلمي فوق الجامعي وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة لهم جامعي مما يعني إمكانية الحصول على معلومات تساعد في التحليل .

### 2- تخصص أفراد عينة الدراسة

جدول (2) تخصص أفراد العينة

النسبة	التكرار	التخصص
34.4	11	محاسبة
3.10	1	إدارة أعمال
15.6	5	اقتصاد
28.1	9	أخرى
18.8	6	لم يحدد
<b>100</b>	<b>32</b>	<b>الجملة</b>

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2011م

يلاحظ من الجدول (2) أن 11 من أفراد العينة وبنسبة 34.4% تخصصهم محاسبة، وهناك فرد واحد فقط وبنسبة 3.1% تخصصه إدارة أعمال، وأن 5 منهم بنسبة 15.3% تخصصهم إقتصاد، أن هنالك 9 وبنسبة 28.1% تخصصاتهم مختلفة وهناك وبنسبة 18.8% لم يحددوا التخصص، وهذا يعني أن أكبر نسبة تخصص هي المحاسبة وهو الأمر الذي يمكنهم من فهم أسئلة الإستبانة.

### 3-وظيفة أفراد عينة الدراسة

جدول (3) وظيفة أفراد العينة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدير مكتب	6	18.8
مراقب مالي	9	28.1
محاسب	3	9.4
مراجع داخلي	3	9.4
مدير جباية	7	21.9
مدير تفتيش	3	9.4
مدير ميزانية	1	3.1
<b>الجملة</b>	<b>32</b>	<b>100</b>

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2011م

من الجدول (3) أن 6 من أفراد العينة وبنسبة 18.8% في وظيفة مدير مكتب و 9 منهم بنسبة 28.1% في وظيفة مراقب مالي، وعدد المحاسبين 3 بنسبة 9.4% وكذلك نفس العدد والنسبة للمراجعين الداخليين في حين هنالك 7 في وظيفة مدير جباية بنسبة 21.9% وهناك 3 في وظيفة مدير تفتيش وذلك بنسبة 9.4% بينما هنالك فرداً واحداً في وظيفة مدير ميزانية وبنسبة 3.1% من حجم العينة ، ويلاحظ إرتفاع نسبة المراقبين الماليين مما يدل على أنه يمكن الحصول على معلومات مناسبة للتحليل .

#### 4-الخبرة العملية لعينة الدراسة

جدول (4) الخبرة العملية لعينة الدراسة

مدة الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من 1 وأقل من 3سنوات	1	3.1
من 3 وأقل من 5	2	6.3
من 7و أقل من 10	1	3.1
10 فأكثر	28	87.5
<b>المجموع</b>	<b>32</b>	<b>100</b>

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2011م

يلاحظ من الجدول (4) أن فرداً واحداً من أفراد العينة وبنسبة 3.1% خبرته ما بين (1 وأقل من 3) سنوات بينما هنالك إثنان وبنسبة 6.2% خبرتهم ما بين (من 3 وأقل من 5) سنوات وأيضاً أن فرداً واحداً من أفراد العينة وبنسبة 3.1% خبرته ما بين (7وأقل من 10) سنوات في حين 28 من أفراد العينة وبنسبة 87.5% خبراتهم في حدود 10سنوات فأكثر وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة من ذوي الخبرات الطويلة مما يزيد من أهمية المعلومات التي يدلون بها .

#### إختبار فرضيات الدراسة :

إعتمدت الدراسة على إختبار مربع كاي للعينة الواحدة لإختبار فرضيات الدراسة حيث يعتبر وجود علاقة معنوية بين إجابات أفراد عينة الدراسة التي إتبعت مقياس ليكرت الخماسي والتي تشمل أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لأوافق ولا أوافق بشدة وبين عبارات فرضيات الدراسة إذا كان مستوى المعنوية أقل من أو يساوي 0.05.

#### مناقشة وتحليل الفرضية الأولى :

تنص الفرضية الأولى على : إعداد موازنة ديوان الزكاة وفقاً لطريقة البنود لا يمكن من التخطيط والرقابة للنشاط الزكوي بفاعلية .لمناقشة الفرضية الأولى تم إجراء إختبار كاي على عبارات الفرضية الأولى والتي أعطيت رموز على النحو التالي : H1qu1 العبارة الأولى وتعني: تعتمد الموازنة لديوان الزكاة علي الرقابة الإجرائية.

H1qu2 العبارة الثانية وتعني: لاتعتمد الموازنة لديوان الزكاة على معدلات لقياس الأداء قبل بدء النشاط.

H1qu3 العبارة الثالثة وتعني: لاتقسم الموازنة لديوان الزكاة الأهداف الرئيسية الي أهداف فرعية.

H1qu4 العبارة الرابعة وتعني: الموازنة لديوان الزكاة ينقصها الدقة في تقدير الجباية و المصارف.

H1qu5 العبارة الخامسة وتعني: لاتربط الموازنة لديوان الزكاة بين الجباية والمصارف. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الأولى للفرضية الأولى 35.516 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.42 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الأولى للفرضية الأولى والتي تقول تعتمد الموازنة لديوان الزكاة على الرقابة الإجرائية .

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الثانية للفرضية الأولى 93.719 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.41 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الثانية للفرضية الأولى والتي تقول لا تعتمد الموازنة لديوان الزكاة على معدلات لقياس الأداء قبل بدء النشاط .

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الثالثة للفرضية الأولى 55.656 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.18 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الثالثة للفرضية الأولى والتي لاتقسم الموازنة لديوان الزكاة الأهداف الرئيسية الي أهداف فرعية.

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الرابعة للفرضية الأولى 1.289 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.15 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الرابعة للفرضية الأولى والتي تقول الموازنة لديوان الزكاة ينقصها الدقة في تقدير الجباية و المصارف .

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الخامسة للفرضية الأولى 26.773 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.01 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الخامسة للفرضية الأولى والتي تقول لاتربط موازنة ديوان الزكاة بين الجباية والمصارف.

**اختبار الفرضية الأولى:** للتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (32) إجابة هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية ستكون (160) إجابةً ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية بالجدول التالي:

جدول (5) إختبار عبارات الفرضية الأولى

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	49	30.6
أوافق	49	30.6
محايد	2	1.3
غير موافق	51	31.9
غير موافق بشدة	9	5.6
<b>المجموع</b>	<b>160</b>	<b>100.00</b>

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2011م.

من الجدول أعلاه نجد أن 98 مفردة من مجموع 100 وبنسبة 61.2 % يوافقون على أن إعداد موازنة ديوان الزكاة وفقاً لطريقة البنود لا يمكن من التخطيط والرقابة للنشاط الزكوي بفاعلية ، بينما هناك 60 مفردة وبنسبة 37.5% لا يوافقون على ذلك ، وعدد أثنان محايدون بنسبة 1.3% وبالتالي فإن نتيجة التحليل تثبت صحة الفرضية الأولى والتي تنص على أن :إعداد موازنة ديوان الزكاة وفقاً لطريقة البنود لا يمكن من التخطيط والرقابة للنشاط الزكوي بفاعلية.

الفرضية الثانية:يؤدي تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء الي فعالية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

لمناقشة الفرضية الثانية تم إجراء إختبار كاي على عبارات الفرضية الثانية وأعطيت الرموز التالية :

H2qu1 العبارة الأولى وتعني: تقسيم النشاط الزكوي الي برامج يزيد من فاعلية عملية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

H2qu2 العبارة الثانية وتعني: وضع خطة لكل برنامج في النشاط الزكوي يزيد من عمليتي التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

H2qu3 العبارة الثالثة وتعني: تقسيم المصارف إلى برامج رئيسية وفرعية يدعم عمليتي التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

H2qu4 العبارة الرابعة وتعني: إستخدام معدلات لقياس كفاءة الأداء يزيد من اعلية التخطيط والرقابة على أنشطة الزكاة.

H2qu5 العبارة الخامسة وتعني: تحديد المسؤولية لكل وحدة يزيد من فاعلية عملية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الأولى للفرضية الثانية 77.664 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.378 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الأولى للفرضية الثانية والتي تنص على أن تقسيم النشاط الزكوي إلى برامج يزيد من فاعلية عملية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الثانية للفرضية الثانية 1.658 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري . 913. مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الثانية للفرضية الثانية والتي تنص على أن وضع خطة لكل برنامج في النشاط الزكوي يزيد من عمليتي التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الثالثة للفرضية الثانية 1.038 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري .954. مما يدل على وجود

علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الثالثة للفرضية الثانية والتي تنص على تقسيم المصارف إلى برامج رئيسية وفرعية يدعم عمليتي التخطيط والرقابة بديوان الزكاة. -بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الرابعة للفرضية الثانية 1.236 عند مستوى معنوية 0.00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 983. مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الرابعة للفرضية الثانية والتي تنص على استخدام معدلات لقياس كفاءة الأداء يزيد من فاعلية التخطيط والرقابة على أنشطة الزكاة. كما-بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الخامسة للفرضية الثانية 1.866 عند مستوى معنوية 0.00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.86 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الخامسة للفرضية الثانية والتي تنص على : أن تحديد المسؤولية لكل وحدة يزيد من فاعلية عملية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.

**اختبار الفرضية الثانية:** للتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (32) إجابة هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية ستكون (160) إجابةً ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية بالجدول التالي:

جدول (6) إختبار عبارات الفرضية الثانية

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	80	50.00
أوافق	63	39.40
محايد	-	-
غير موافق	10	6.25
غير موافق بشدة	07	4.35
<b>المجموع</b>	<b>160</b>	<b>100.00</b>

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2011م.

من الجدول أعلاه نجد أن هناك 143 مفردة بنسبة 89.4% يوافقون على أن تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء يؤدي إلي فعالية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة ، بينما نجد أن هناك 17 مفردة وبنسبة 10.60 % لا توافق على ذلك وهذا يدل على صحة الفرضية الثانية القائلة: **يؤدي تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء الي فعالية التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.**

**الفرضية الثالثة: توجد معوقات تحد من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في ديوان الزكاة بشمال كردفان .**

لمناقشة الفرضية الثالثة تم إجراء إختبار كاي على عبارات الفرضية الثالثة وأعطيت الرموز التالية :

H3qu1 العبارة الأولى تعني: أن هناك عدم إدراك لأهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء المحاسبي بديوان الزكاة.

H3qu2 العبارة الثانية تعني: لاتوجد الأطر النوعية المؤهلة لإعداد موازنة البرامج والأداء المحاسبي بالديوان.

H3qu3 العبارة الثالثة تعني: إرتفاع تكلفة تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء يحد من تطبيقها بالديوان.

H3qu4 العبارة الرابعة وتعني: عدم إستخدام أساليب محاسبة التكاليف في النشاط الزكوي يحد من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة.

H3qu5 العبارة الخامسة وتعني: لاتوجد أطر نوعية مدربة لتطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الأولى للفرضية الثالثة 56.18 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبتأخراف معياري 1.36 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الأولى للفرضية الثالثة والتي تنص على أن: هناك عدم إدراك لأهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء المحاسبي بديوان الزكاة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الثانية للفرضية الثالثة 32.164 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.36 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الثانية للفرضية الثالثة والتي تنص على: لا توجد الأطر النوعية المؤهلة لإعداد موازنة البرامج والأداء المحاسبي بالديوان.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الثالثة للفرضية الثالثة 16.422 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.30 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص على ارتفاع تكلفة تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء يحد من تطبيقها بالديوان.

كما بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الرابعة للفرضية الثالثة 68.023 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية وبإنحراف معياري 1.31 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على أن عدم استخدام أساليب محاسبة التكاليف في النشاط الزكوي يحد من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للعبارة الخامسة للفرضية الثالثة 48.855 عند مستوى معنوية 00. وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية بانحراف معياري 1.23 مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: لا توجد أطر نوعية مدربة لتطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة.

**اختبار الفرضية الثالثة:** للتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية عددها (5) عبارة وعلى كل منها هناك (32) إجابة هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية ستكون (160) إجابةً ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية بالجدول التالي:

د. الصادق محمد آدم و د. موسى عيسى ، فاعلية استخدام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في التخطيط والرقابة على أموال الزكاة  
بالتطبيق على ديوان الزكاة ولاية شمال كردفان - السودان 2009-2011م، 237-276

جدول (7) اختبار عبارات الفرضية الثالثة

العبرة	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	45	28.00
أوافق	47	29.40
محايد	12	7.50
غير موافق	46	28.80
غير موافق بشدة	10	6.30
المجموع	160	100.00

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2011م

من الجدول أعلاه يتبين أن هناك 92 مفردة وبنسبة 57.4% يرون أنه توجد معوقات تحد من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في ديوان الزكاة ولاية شمال كردفان، بينما نجد أن هناك 56 مفردة وبنسبة 35.10 لا يؤيدون ذلك وهناك 12 محايدون وبنسبة 7.50% وبالتالي تثبت صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: توجد معوقات تحد من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في ديوان الزكاة شمال كردفان .

### المبحث الرابع: نتائج وتوصيات الدراسة

#### أولاً: نتائج الدراسة:

- من خلال الملاحظات والدراسة التطبيقية توصلت الدراسة لعدة نتائج لعل من أهمها مايلي:
- 1- تعتمد موازنة ديوان الزكاة على الرقابة الإجرائية ولا تعتمد على معدلات لقياس الأداء قبل بدء النشاط.
  - 2- لا تقسم الموازنة لديوان الزكاة لأهداف رئيسية وأهداف فرعية، ولا تربط بين الجباية والمصارف.
  - 3- تقسيم النشاط الزكوي لبرامج ووضعه في شكل خطط يزيد من فاعلية عمليتي التخطيط والرقابة .
  - 4- تقسيم المصارف إلى برامج رئيسية وفرعية يدعم عمليتي التخطيط والرقابة بديوان الزكاة.
  - 5- إستخدام معدلات لقياس كفاءة الأداء يزيد من فاعلية التخطيط والرقابة على أنشطة الزكاة.
  - 7- عدم توفر العدد الكافي من الأطر النوعية المؤهلة لإعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة، والموجودة غير مدربة التدريب الكافي.
  - 8- إرتفاع تكلفة تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء يحد من تطبيقها بديوان الزكاة.
  - 9 - عدم إستخدام أساليب محاسبة التكاليف في النشاط الزكوي يحد من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بديوان الزكاة.

#### ثانياً: توصيات الدراسة:

من خلال نتائج الدراسة يوصي الباحثان بالآتي:

- 1- ضرورة وضع معدلات لقياس الأداء بديوان الزكاة قبل البدء في تنفيذ الأنشطة الزكوية سواء كانت جباية أو مصارف لأن ذلك من شأنه زيادة فاعلية عمليتي التخطيط والرقابة.

- 2- ضرورة تبصير العاملين بديوان الزكاة بأهمية موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء وتدريبهم عليها بصورة كافية.
  - 3- العمل على توفير الأطر النوعية المؤهلة لإعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء من خريجي التخصصات ذات الصلة بإعداد الموازنات والتخطيط وتقييم الأداء.
  - 4- ضرورة استخدام نظام محاسبة التكاليف عند إعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في النشاط الزكوي خاصة في مجال المصارف والمشروعات الإنتاجية على الوجه الأخص.
- هوامش ومراجع الورقة:**
1. كوشك، طارق بن حسن ،موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام ،صحيفة عكاظ السعودية ، العدد 937 يوم السبت 18/11/1424هـ .
  2. محمود،صلاح محمد ، موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي ،ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ،القااهرة: جمهورية مصر العربية ،15- 17 مارس 2004م.
  3. الحسيني ،فلاح حسن،التطبيقات الإلكترونية لموازنة البرامج والأداء ، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، الجمهورية العربية السورية ، 25-27 يوليو (تموز) 2004.
  4. هندي،نصر،دور نظام المعلومات المالية والإدارية في إعداد موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، الجمهورية العربية السورية ، 25-27 يوليو (تموز) 2007م .
  5. المحمود،عبد المنعم صالح مصطفى،واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن ، جامعة فلادلفيا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، المؤتمر العلمي الرابع 15-16/3/2005م جامعة فلادلفيا الأردن .

6. سراج الدين، بدرالدين الهادي أحمد، أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة على الزكاة ، دراسة حالة ديوان الزكاة أمبدة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم ، كلية الدراسات التجارية 2005م.
7. غالي ،نرمين طلعت، دراسة عن موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة ، مجلة البحوث المالية ، المجلد الأول ، 2007 ، صادر عن الإدارة المركزية للبحوث والتنمية الإدارية ، جمهورية مصر العربية .
8. عليان ،عبدالرحمن،تحديث الإدارة الحكومية – تفعيل دور كل من موازنة البرامج وتقييم الأداء المتوازن ،مجلة التكاليف والمحاسبة الإدارية تصدر عن الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، العدد الأول - السنة (38) ، نوفمبر 2009م.
9. محمود، صلاح محمد،مرجع سابق ،2.
10. فلاح حسن الحسيني ،مرجع سابق،ص106
11. Garrison, Ray .H& Noreen EricW (2008) Managerial Accounting (11<sup>th</sup>) New York, Mc Graw-Hill, p475.
12. درغام،ماهر،عيد، وإبراهيم الشيخ،مدي فعالية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة،المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية،11(1) ، 2000م،ص 5.
13. زامل،أحمد محمد،المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي،مجلة الإدارة العامة،ج(2) ،2000م،ص 251.
14. الفضل،مؤيد محمد وآخرون،المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ،2002م،ص 14.
15. عبداللطيف،ناصر نور الدين،الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات،الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2004م،ص 157.
16. صبري ،نضال رشيد،المحاسبة الإدارية ، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، مشروع قطاع المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين ، فلسطين،جامعة بيرزيت،2002، ص 341.

17. كحالة، جبرائيل جوزيف، حنان، ورضوان حلوة ،مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء، عمان : الدار العلمية للنشر والتوزيع ،2002م، ص 43.
18. درغام، ماهر، عيد، وإبراهيم الشيخ، مرجع سابق، ص 188.
19. العلاوين، أمجد عبد الفتاح، تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت ،الأردن، 2000م، ص 18.
20. نضال رشيد، مرجع سابق، ص 327.
21. محمود، صلاح محمد، مرجع سابق ،ص 5.
22. المرجع السابق، ص 6
23. كوشك، طارق بن حسن، مرجع سابق، ص 3.
24. عليان، عبدالرحمن، مرجع سابق، ص ص 55-56.
25. محمود، صلاح محمد، مرجع سابق ،ص 6.
26. حماد، طارق عبد العال، الموازنات التقديرية :نظرة شاملة ، الأسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،2005م، ص 233.
27. هندي، نصر، مرجع سابق، ص ص 158-159.
28. محمود، مرجع سابق ،ص 8.
29. محمود، عبد المنعم صالح مصطفى ، مرجع سابق، ص 13.
30. هندي، نصر، مرجع سابق، ص 16.
31. محمود، عبد المنعم صالح مصطفى ، مرجع سابق، ص 12
32. العمري، عطا محمود، مدى فعالية الموازنة التخطيطية كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأنروا) في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،غزة، 2005م، ص 34.
33. رضوان، عبد الباسط، إتجاهات معاصرة في الموازنات العامة ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، 14(1)، 2000م، ص 131.

34. حجازي، محمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، عمان: حقوق الطبع محفوظة للمؤلف، 1992م، ص 180.
35. اللوزي، سليمان ، مراد، فيصل، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 1997م، ص 61.
36. محمود، صلاح محمد، مرجع سابق ، ص 8.
37. غالي، نرمين طلعت ، مرجع سابق، ص ص 4-5.
38. الحسيني ،فلاح حسن، مرجع سابق، ص ص 108-109.
39. محمود، صلاح محمد، مرجع سابق ، ص 9.
40. غالي، نرمين طلعت ، مرجع سابق، ص 5.
41. الخزيمي، محمد، موازنة البرامج والأداء، المالية مجلة تصدرها بلدية دبي ، 2010/10/23م الموافق 14 ذو القعدة 1431هـ ، ص 15.
42. محمود، عبد المنعم صالح مصطفى ، مرجع سابق، ص 13.
43. عليان ، عبدالرحمن، مرجع سابق، ص 61.