

متطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية
دراسة تطبيقية على وزارة الصحة في قطاع غزة

Requirements for shifting from item budgets to program and performance budgets in
Palestinian government institutions
An applied study on the Ministry of Health in the Gaza Strip

saedghayada@gmail.com	وزارة الصحة - قطاع غزة	د. سائد نبيل سليم غياضة
Hassanisa992018@gmail.com	جامعة القرآن الكريم وتأسيس العلوم	د. حسن موسى عيسى عبدالله

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على موازنة البرامج والأداء ومتطلبات تحقيقها في بيئة المؤسسات الحكومية الفلسطينية، وتمحورت مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي: هل تتوفر متطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟ وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت أداة الدراسة باستبانة تم اعدادها بالاعتماد على الإطار النظري والدراسات السابقة، وتوزيعها على مجتمع الدراسة البالغ (84) والذي تكون من فئتين هما فئة الموظفين الذين يحملون مسميات اشرافية مالية، وكذلك فئة الموظفين التنفيذيين العاملين في الإدارة العامة للشؤون المالية في وزارة الصحة، واسترد الباحث (71) استبانة بنسبة 84.5%، حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها توفر عدد من المتطلبات اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، حيث تتوفر بدرجة كبيرة عدد من المتطلبات منها المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية، وتتوفر بدرجة متوسطة المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري، والمتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة، ومتطلبات النظام المحاسبي والمالي ومحاسبة التكاليف. وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات لوزارتي الصحة والمالية تتضمن عمل المزيد من الدراسات التفصيلية حول تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية بشكل عام، ووزارة الصحة بشكل خاص، وتدرج وزارة المالية في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وضرورة قيام وزارة المالية بشكل بوضع أدلة استرشادية إجرائية مفصلة، والعمل على تطوير مقومات النظام المحاسبي، بما يتضمن تطوير السياسات المالية ووجود نظام إجرائي لتطبيق محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية والتحول إلى أساس الاستحقاق.

الكلمات المفتاحية: موازنة البنود، موازنة البرامج والأداء

Abstract:

The current study aims to assess the availability of the requirements for shifting to the program and performance budgeting system at the Palestinian Ministry of Health - Gaza Strip. The researcher used the descriptive analytical method. A structured self-administered questionnaire was used within the current study. This questionnaire was primarily based on the theoretical framework of the current study and the available literature.

The study population included 84 participants. Those participants were all employees holding financial supervisory titles as well as the executive employees working in the General Department of Financial Affairs at the Ministry of Health. A total of 71 participants responded to the study with 84.5% response rate. SPSS statistical software was used (version 20).The study revealed the

availability of several requirements that are necessary to shift from traditional budgeting to the program and performance budgeting system. To a high extent, the hierarchical requirements, legislative and administrative regulations are largely met within the ministry of health. To an intermediate extent, human resource knowledge and technical capacities, the computer-based infrastructure, software, in addition to the accounting and financing system capacities were met. The study recommended for the ministry of Finance, particularly the General directorate of Budgeting, to develop detailed procedural guidelines, the components of the accounting system, the financial policies, the procedural system of cost accounting, the responsibility accounting, and the transition to the accrual basis concept.

Keywords: budget items, The program and performance budget

1. المقدمة:

نظراً لما لأسلوب موازنة البنود من سلبيات، وذلك لتركيزه على الجانب الرقابي سواء فيما يتعلق بالإفناق العام، أو الإيرادات العامة، وضعف تركيزه على نتيجة الأداء التي أنفقت من أجلها هذه النفقة، وخاصة في ظل شح ومحدودية الموارد والذي يتطلب المفاضلة ما بين البرامج الحكومية لضمان تحقيق أكبر قدر من المنافع مما دفع بالحكومة الفلسطينية بالاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء باعتبارها تركز على نتائج النشاط الحكومي والمحاسبة وتحديد المسؤولية عن النتائج المحققة.

وفي العام 2010م قررت الحكومة الفلسطينية تطوير منهجية إعداد الموازنة العامة من خلال التحول إلى نظام موازنة البرامج بدلاً من نظام موازنة البنود، وقد جاء الانتقال إلى موازنة البرامج دون الأداء بهدف تيسير عملية التحول من خلال التدرج في تنفيذ عملية التحول، إلا أن التحول لم يكن تحولاً كاملاً، وكذلك اقتصر التطبيق على المؤسسات الحكومية في محافظات الضفة الغربية دون قطاع غزة بسبب الانقسام الفلسطيني، فيما بدأت وزارة المالية الفلسطينية بقطاع غزة في ظل التوجهات الحكومية نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء للأعوام (2021-2023)؛ مما يتطلب دراسة مدى توافر المتطلبات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع الحكومي الفلسطيني بقطاع غزة بشكل عام، والوزارة التي تم اختيار تطبيق الدراسة عليها، ألا وهي وزارة الصحة بشكل خاص.

2. مشكلة الدراسة: كان قرار الحكومة الفلسطينية في قطاع غزة بالبدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء، وخاصة في ضوء الموارد المالية المحدودة، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتعلق بتحديد مدى توفر متطلبات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية بقطاع غزة، وتقديم المقترحات والتوصيات اللازمة لتسهيل عملية التحول.

وبناءً على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

هل تتوفر متطلبات التحول لموازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟، ويتفرع عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- أ. هل تتوفر مبررات تعزز التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟
- ب. هل تتوفر المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟
- ت. هل تتوفر المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري اللازم للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟
- ث. هل تتوفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟

- ج. هل تتوفر متطلبات النظام المحاسبي والمالي ومحاسبة التكاليف اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟
- ح. هل يوجد متطلبات أخرى لازمة لعملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية - قطاع غزة؟
3. أهداف الدراسة: سعت هذه الدراسة إلى التعرف على موازنة البرامج والأداء ومتطلبات تحقيقها في بيئة المؤسسات الحكومية الفلسطينية، وذلك من أجل تحقيق الأهداف التالية:
- أ. بيان مدى توفر مبررات تعزيز التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
- ب. معرفة مدى توفر المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ت. بيان مدى توفر المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ث. معرفة مدى توفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ج. بيان مدى توفر متطلبات النظام المحاسبي والمالي ومحاسبة التكاليف اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ح. حصر المتطلبات الأخرى اللازمة لعملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
4. أهمية الدراسة: أهمية الدراسة تتمثل في:
- أ. الأهمية العلمية: نظراً لقلّة الدراسات التي استهدفت قياس توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في فلسطين بشكل خاص، والاطلاع على أساليب الإدارة العلمية الحديثة في القطاع الحكومي، مما يمثل إضافة للمكتبة العربية في الأدبيات المحاسبية فيما يخص تطوير الأداء في المؤسسات الحكومية.
- ب. الأهمية العملية: تتمثل كونها نقطة الانطلاق نحو قياس مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية عموماً، وفي وزارة الصحة بقطاع غزة على وجه الخصوص بما ينسجم مع ظروف البيئة الفلسطينية، وبالتالي فإن نتائج وتوصيات هذه الدراسة ستكون مؤشراً مهماً ومؤثراً لأصحاب القرار في وزارة المالية ووزارة الصحة لمعرفة المتطلبات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء وكذلك إيجاد حلول للمشاكل والمعوقات التي قد تعيق تطبيق هذه الموازنة.
5. فرضيات الدراسة: تحقيقاً لأهداف الدراسة وللإجابة عن تساؤلاتها اعتمدت الدراسة الفرضيات التالية:
- أ. تتوفر مبررات تعزيز التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
- ب. تتوفر المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ت. تتوفر المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ث. تتوفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
- ج. تتوفر متطلبات النظام المحاسبي والمالي ومحاسبة التكاليف اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

ح. يوجد متطلبات أخرى لازمة لعملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

6. حدود الدراسة: تمثلت حدود الدراسة في الحدود التالية:

- الحد الزمني: سنة 2021م

- الحد المكاني: قطاع غزة - وزارة الصحة الفلسطينية

- الحد الموضوعي: والمتمثل في متطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية في قطاع غزة.

7. الدراسات السابقة: حرصت الدراسة على الاطلاع على العديد من الأبحاث والدراسات السابقة، وبما يساهم في إثراء الدراسة، وكذلك الاطلاع على تجارب الدول المختلفة فيما يتعلق بمتطلبات العمل بموازنة البرامج والأداء في القطاعات المختلفة بشكل عام والقطاع الحكومي بشكل خاص، ومن خلال البحث والاطلاع على مصادر قواعد البيانات والأبحاث، نذكر أبرز الدراسات السابقة التي تخدم هدف الدراسة، وهي كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (الخفاجي والعاني، 2020): هدفت الدراسة إلى دراسة متطلبات تطبيق موازنة البرامج الأداء في الوحدات الحكومية من حيث تحقيق المساءلة عن الانفاق العام، وذلك عن طريق تطبيق نظرية الوكالة، وقد استند البحث إلى فرضية هل تتمكن موازنة البرامج والأداء من تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية. وفي الجانب التطبيقي اعتمد الباحثان على إطلاق استبانة لعينة من المختصين في مجالات التخطيط، إعداد، تنفيذ، رقابة الموازنة العامة. وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة أعلاه. وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها أنه ينبغي أن يكون بناء هيكل نفقات وإيرادات الموازنة العامة بالاستناد إلى رؤية الحكومة لتحقيق مساءلة فاعلة عن الأداء في حال أخفقت تلك الموازنة عن تحقيق رؤية الحكومة وأولوياتها.

2. دراسة: (فايزة ومحمد، 2020): هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية تطوير مشروع عصرنه الموازنة العامة بالجزائر ضمن القانون 15-18 المتعلق بقوانين المالية بالانتقال التدريجي لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وذلك باعتماد مقارنة تقوم على صياغة جملة من الاقتراحات تشكل في مجملها إطار لتطوير هذا المشروع. وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج ضرورة ضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور مشروع عصرنه الموازنة العامة في ظل القانون 15-18 بما يتوافق مع الممارسات الموازناتية الدولية، واعتماد أساس الاستحقاق كأساس للقياس المحاسبي، وإعداد الموازنة في ضوء تطبيق موازنة البرامج والأداء، والإزامية تطوير أسلوب إعداد التقارير المالية. وأوصت بتوفير شفافية أكثر فيما يتعلق بإجراءات تخطيط الموازنة، وعمليات إعدادها وتحضيرها، وتنفيذها والرقابة عليها، وضرورة دراسة مدى إمكانية إصدار تشريع يلزم الوحدات الحكومية باعتماد أساس الاستحقاق كأساس للقياس المحاسبي، ويلزم الوحدات بإعداد الموازنة في ضوء موازنة البرامج والأداء.

3. دراسة (خليل، 2019): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة إمكانية اعتماد موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية في العراق، واقترح إطار يسهل الانتقال لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية. واستنتجت الدراسة إلى وجود علاقة تشابكية بين مدخلات ومخرجات موازنة البرامج، وأن استخدام معلومات الأداء في الموازنة يمكن من صنع قرارات تساهم في تحقيق أهداف الموازنة. وخلصت الدراسة إلى النظر إلى موازنة البرامج والأداء باعتبارها جزءاً من مجموعة من الإصلاحات وضرورة تطبيق أساس الاستحقاق مع موازنة البرامج والأداء، والانتقال من الموازنة القائمة على المدخلات إلى الموازنة القائمة على المخرجات، وضرورة ادخال الموظفين لدورات تدريبية كي يكون لديهم فهم واسع لتطبيق الموازنة، الاهتمام بمقاييس الأداء، وتطبيق تبويب يتلاءم مع موازنة البرامج والأداء.

4. دراسة: (الربيعي، 2019): هدفت الدراسة إلى تحليل مفهوم موازنة البرامج والأداء ومنهجية تطبيقها والمزايا المتحققة منها، والوقوف على جوانب القصور في الموازنات التقليدية المطبقة حالياً. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها عجز الأسلوب

التقليدي لموازنة الجامعات العراقية (جامعة بابل) في أن تكون أداة فعالة للتخطيط والرقابة، وأن معايير ومؤشرات الأداء المتبعة تحتاج للتطوير لتكون قادرة على قياس أداء الجامعات. وأوصت الدراسة بتبني وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لموازنة البرامج والأداء لما لها من دور في وضع وتحليل الخطط الاستراتيجية وربطها في الأهداف.

5. **دراسة (مشتاق وآخرون، 2019)** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة إمكانية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل الجوانب العملية ذات الصلة بإعداد الموازنة المقترحة، ومالها من دور كبير في توفير المعلومات المحاسبية والإدارية ذات الأهمية القصوى في التخطيط والرقابة على أنشطة وبرامج الحكومة من خلال دراسة تطبيقية لموازنة البرامج والأداء في دائرة صحة الأنبار في العراق. وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن استخدام هذا النوع من الموازنات يعمل على توفير المعلومات المحاسبية والإدارية بصورة دقيقة. وأوصت الدراسة إلى ضرورة التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات والدوائر الحكومية، والتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ووضع مؤشرات أداء لكل نشاط من أنشطة البرامج ليتم قياس كفاءة وفاعلية أداء البرامج والوحدات الحكومية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. **دراسة: (2017, Iain & Melegy):** هدفت الدراسة للتعرف على الدعم الذي قد تجده في حالة اعتماد شكل الموازنة من قبل مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وتستكشف الدراسة عدة أبعاد مثل الإلمام بمفهوم (PPBS) (نظام الموازنة على أساس الأداء)، وقابليته للتبني، ودرجة مساهمة نظام المحاسبة الذي تتبعه مؤسسات القطاع العام لاعتماد (PPBS)، والفوائد التي يمكن تحقيقها، والعقبات التي قد تواجهها على الأرجح بمنطقة الخرج. توصلت الدراسة إلى النتائج الرئيسية التالية: هناك معرفة وفهم عادلان لـ (PPBS) من قبل المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في مؤسسات القطاع العام، ونظام المحاسبة الذي تتبعه مؤسسات القطاع العام يساهم في اعتماد (PPBS) بنجاح، ووجود عدد من المزايا التي يمكن الاستفادة والبناء عليها أثناء اعتماد (PPBS)، وكذلك حصر واكتشاف بعض العقبات التي تقف حجرة عثرة لاعتماد (PPBS) في مؤسسات القطاع العام في منطقة الخرج بشكل فعال.

2. **دراسة: (Stratan, A., & Manole, 2017):** هدفت الدراسة أن جمهورية مولدوفا تبحث تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وتقييم هذا النظام وتأثيره على مسؤولية السلطات المحلية، وتحسين استخدام المال العام، واعتمدت منهجية البحث على حسابات تقارير الارتباط بين مختلف مؤشرات الموازنة المحلية العلاقات. وأظهرت نتائج الدراسة أن مستوى الاستقلال المالي يعتمد على الإمكانيات المالية للكيانات الإدارية الإقليمية. وأوصت الدراسة بالحاجة إلى تكملة الإيرادات من خلال الكشف عن الاحتياطات المحلية، واستخدامها من قبل الإدارة المحلية

3. **دراسة: (Fath & Vanda, 2016):** هدفت الدراسة إلى دراسة جدوى وتصميم وتنفيذ موازنة البرامج والأداء في بنك Refah Bank Kohgiluyeh في جمهورية إيران، وقياس مدى توفر متطلباتها التنظيمية والتقنية والقانونية، وقد كان مجتمع وعينة الدراسة جميع موظفي البنك البالغ عددهم (110)، وتمثلت أداة الدراسة باستبانة صممت لهذا الغرض. وكانت أهم النتائج بإمكانية تصميم وتنفيذ موازنة البرامج والأداء في بنك Refah Bank Kohgiluyeh، وأنه تتوفر المتطلبات البشرية والفنية والقانونية والتنظيمية لتطبيق موازنة البرامج والأداء. وأوصت الدراسة باستخدام معلومات الأداء لاتخاذ القرارات، واستقطاب الكوادر البشرية المتخصصة في إعداد الموازنة والتمويل واستخدامها بكفاءة.

4. **دراسة: (Karacan & Yazici, 2015):** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الموازنة المبني على أساس البرامج والأداء في تركيا، والذي يركز على الأداء في إطار المخرجات والنتائج من قبل دول كثيرة حاولت تنفيذها، وبينت الدراسة أن الغرض الأساسي من نظام موازنة البرامج والأداء هو عدم توجيه تخصيصات الموارد بشكل مباشر بالاعتماد على الأداء المعروف، ولكن على زيادة كفاءة وفعالية القطاع العام من خلال تضمين معلومات الأداء في عملية الموازنة. وقد أظهرت الدراسة أن أفضل الممارسات تم تجربتها لسنوات طويلة في القطاع العام في نظام موازنة البرامج والأداء، وخلصت الدراسة إلى

أنه عند النظر في أفضل الممارسات والتطبيقات لنظام البرامج والأداء فإنه يجب أن نكون متقائلين بخصوص مستقبل تركيا في هذا المجال.

التعليق على الدراسات السابقة: من خلال اطلاع ومراجعة الباحث للدراسات السابقة، تبين له أن هناك العديد من أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، حيث تشابهت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات من حيث بحث إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية في بعض الدول العربية والإسلامية، فيما اختلفت الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة من حيث متغيرات الدراسة والهدف من الدراسة، وكذلك مجتمع الدراسة.

8. الإطار النظري

8.1: الانتقادات الموجهة إلى الموازنة التقليدية (البنود): بالرغم من إيجابيات نظام الموازنة التقليدية، والتي ساعدت على تطبيقه في كثير من الدول، واستمر العمل به حتى بعد ظهور الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة، غير أن ذلك لم يحل دون توجيه العديد من الانتقادات لهذه الموازنة من قبل مؤيدي الاتجاهات للموازنات الحديثة منها عدم وضوح الأهداف، ونقص التخطيط، والاعتماد على أسلوب المساومة، وعدم وجود البدائل والدراسات التحليلية، وقلة المرونة عند التنفيذ، وضعف المتابعة، ولا تساعد على إدخال برامج أساسية جديدة في الموازنة (عصفور، 2013، 202-204) (Murphy, 1981, 405). لذلك فإن جميع الانتقادات المذكورة سابقاً، بالإضافة إلى تطور أنظمة الدول، والتي أصبح التخطيط أحد مظاهرها، ورغبتها في توجيه اقتصادها لتحقيق الأهداف والبرامج الاقتصادية والسياسية التشغيلية والاستراتيجية على حدٍ سواء، جعل من الموازنة التقليدية أداة غير ملائمة لتلبية طموح هذه الدولة، وشجعها على التوجه نحو تطوير أساليب جديدة للموازنة العامة، وكانت أولى هذه المحاولات والأساليب هي موازنة البرامج والأداء.

8.2: تعريف موازنة البرامج والأداء: من خلال استعراضنا للانتقادات الموجهة لموازنة البنود التقليدية كان لابد من أن تتخلى الحكومات عن أسلوب موازنة البنود، وتنتقل إلى اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء عند إعداد الموازنة، لأنه يعالج العديد من نواحي القصور التي تعاني منها موازنة البنود، ويزيد من كفاءة وفعالية الموازنة.

ويمكن تعريف موازنة البرامج والأداء وفقاً لمنظمة التعاون والتنمية (OECD) بأنها موازنة تربط الأموال المخصصة لنتائج قابلة للقياس (Performance Budgeting A User Guide, 2018)، فيما يرى مكتب الموازنة بالولايات المتحدة الأمريكية أن موازنة البرامج والأداء هي تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، والبيانات والمعلومات الكمية الإحصائية التي تقيس الإنجازات، وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج (بركاني، 2020). ويمكن تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها الموازنة التي تركز على الأعمال والأنشطة والبرامج التي تقوم بها الوحدات المختلفة، وليس على وسائل التنفيذ كما هو الحال في الموازنة التقليدية، وكذلك فإن موازنة البرامج والأداء تركز على ربط برامج الوحدات الحكومية بأهداف الدولة العامة، وذلك من خلال تحديد الأهداف الاستراتيجية ثم التشغيلية ثم تحديد البرامج التي تخدم الأهداف والأنشطة التي تحقق هذه البرامج، ومن ثم تحديد مؤشرات الأداء أو وسائل قياس هذه الأنشطة.

8.3: أهداف تطبيق موازنة البرامج والأداء: بينما كان تركيز الموازنة التقليدية (البنود) أساساً على الوظيفة الرقابية إلى جانب الوظيفة التخطيطية، فقد ركزت موازنة البرامج والأداء على الوظيفة الإدارية بصفة أساسية بجانب الوظائف الأخرى، وهي الوظائف الرقابية والتخطيطية، وبذلك نستطيع تلخيص الأهداف الرئيسية لموازنة البرامج والأداء في النقاط التالية (عبدالله وخضير، 2019، ص 221):

1. تحديد الأهداف الإجمالية لكل جهة حكومية طبقاً للاختصاصات والقرارات الصادرة بشأنها.
2. رسم الوسائل اللازمة لتحقيق كل هدف، أي اقتراح برامج محددة مع التنمية المتوخاة من كل منها ضمن إطار الأهداف الرئيسية التي تقوم الدولة على تحقيقها.

3. تحليل كل برنامج، وتحديد عناصر كلفته، وتجميعها، وبيان الإدارة والموظفين المسؤولين عن التنفيذ.
4. وضع معايير لقياس العمل بالنسبة لكل برنامج وأقسامه أثناء التنفيذ.
5. تقييم الأداء الفعلي، وتحديد انحرافات ومبرراته في ضوء معايير القياس المعتمدة.
- 8.4: أسس تبويب موازنة البرامج والأداء: لا يوجد هيكل محدد للموازنة التي يتم اعدادها وفقاً لأسلوب موازنة البرامج والأداء، وتختلف أسس التبويب وفقاً للسياسة العامة للدولة وتوجهها، ويتطلب هيكل موازنة البرامج والأداء خطة من التبويبات التي تفي باحتياجات متخذي القرارات وتتلاءم مع الأسس النظرية لموازنة البرامج والأداء، وهذا يتطلب تبويماً أوسع من التبويب الذي على أساسه يتم إعداد موازنة البنود، ففي موازنة البنود تبويب الموازنة حسب الوحدات التنظيمية (فصل لكل دائرة)، ثم تصنف النفقات حسب نوعها، والإيرادات حسب مصدرها، أما موازنة البرامج والأداء فتتطلب إضافة للتبويبات التقليدية تبويماً حسب الوظيفة الحكومية، وحسب البرامج والأنشطة، ومن هنا نجد أنه يحصل تداخل بين التبويب وفق البرامج والأداء، والتبويب وفق البنود، وذلك لاحتمال وجود أكثر من وحدة حكومية تشارك في تنفيذ برنامج محدد (إحمرو، 2000، ص 112).
- يمكن تبويب موازنة البرامج والأداء وفقاً للتالي (محمود، 2017، ص 15-16):
 1. **الوظائف:** جزء رئيسي من النشاط الكلي للحكومة، والتي توجه إليها النفقات العامة دون الوضع في الحسبان الجهة الحكومية التي تقوم بالإنفاق، فكل وظيفة تنقسم إلى مجموعة من البرامج.
 2. **البرامج:** فهي تُعبر عن الأهداف التي أنشئ من أجلها القسم أو المؤسسة وتحاول البرامج تحقيق هذه لأهداف، وهي مجموعة الأعمال التي تتم داخل كل وظيفة، وكل برنامج ينقسم إلى مجموعة من الأنشطة.
 3. **الأنشطة الرئيسية:** وتكون هذه الأنشطة مناسبة لتخصص كل مؤسسة أو هيئة، فهي الجهود المتناسقة التي تؤدي إلى تحقيق برنامج رئيسي معين، وتُقسم الأنشطة الرئيسية إلى مجموعة من الأنشطة الفرعية.
 4. **الأنشطة الفرعية:** جزء من النشاط الرئيسي تقوم به وحدة إدارية أقل في المستوى الإداري.
 5. **وحدات الأداء:** جزئيات النشاط الفرعي وهي وسيلة قياس النشاط الفرعي من خلال تحليل الأعمال والمهام بما يسمح بربط التكلفة بالأداء.
- 8.5: **متطلبات التحول إلى موازنة البرامج والأداء:** في الحقيقة تعددت الكتابات والدراسات التي تحدثت عن متطلبات التحول من موازنة الاعتمادات إلى موازنة البرامج والأداء، إلا أننا يمكن أن نلخص هذه المتطلبات ضمن المحاور التالية (الفسفوس وجبر، ص 449):
 1. إعداد الخطة الاستراتيجية للدائرة أو للوحدات الحكومية (تحديد الرؤية، تحديد الرسالة، تحديد القيم، تحديد وتعريف الأهداف الاستراتيجية، والإطار الزمني لتحقيقها).
 2. نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى القيادات العليا، وللمعنيين بالموازنة لتعريفهم بأهمية ذلك التوجه ومتطلباته.
 3. تحديد الأهداف من العمل الحكومي، وتقسيمها على مجموعة من الوزارات والوحدات الإدارية الأخرى، والتي تشارك في تنفيذ أحد هذه الأهداف، وتقسيمها في كل وحدة إدارية حكومية إلى مجموعة من البرامج، وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذها.
 4. تعديل النظام المحاسبي ليشمل استخدام محاسبة التكاليف، وفلسفة المحاسبة الإدارية، ونظام تكاليف الأنشطة (ABC).
 5. الحاجة إلى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء بناء هيكل مترابط لمراكز المسؤولية على صورة مجموعة من الأنشطة المتميزة، وتحديد مسؤولية إنجازها.
 6. الجمع بين أهداف الرقابة المالية - التي تسعى إليها موازنة البنود التقليدية-، وبين أهداف الرقابة الإدارية - التي تسعى إليها موازنة البرامج والأداء.
 7. اتباع أساس الاستحقاق.
 8. ضرورة الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب تكاليف الأداء.

9. تعديل وتكييف النظام المحاسبي.

10. تحديد وسائل قياس الأداء، وذلك بتحديد أدوات القياس، مثل النسب المئوية ومعدلات الأداء.

11. اتباع إجراءات محاسبية معينة واستخدام مؤشرات إحصائية واضحة: لذلك كان من الضروري استخدام موظفين فنيين ومدربين، وكذلك استخدام آلات حديثة حتى يمكن القيام بالتحليلات اللازمة (الشوبكي وأبوشماله، 2017، 126).

8.6: معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء: بالرغم مما تتمتع به موازنة البرامج والأداء من مزايا، إلا أنها لا تخلو من الصعوبات التي قد تواجه تطبيقها في بعض الدول والوحدات الحكومية، ومن هذه الصعوبات (سلمان وياسين، 2016: ص 492):

1. عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية لتطبيق هذا النوع من الموازنات، إذ تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الدوائر والمؤسسات الحكومية، فقد تقوم أكثر من وزارة بتطبيق برامج متشابهة أو بجزء من البرامج.
 2. استخدام موازنة البرامج والأداء يتطلب وجود موظفين مؤهلين علمياً ومهنياً، وعلى درجة عالية من الخبرة، لأنها تحتاج إلى إعداد تقارير محاسبية خاصة على مستوى البرامج والأنشطة، الأمر الذي لا يتوفر دائماً في المؤسسات والوزارات الحكومية.
 3. إعداد الموازنة وفق أسلوب البرامج والأداء يحتاج وقتاً طويلاً نسبياً، وذلك لمعالجة البيانات التفصيلية عن أنشطة الوحدات الحكومية والتي تكون أكثر تفصيلاً مقارنة بموازنة البنود.
 4. مقاومة التغيير، وصعوبة تقبل الموظفين للتغيير نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء.
 5. القصور في مجال التخطيط لدى الوزارات والدوائر الحكومية، حيث يتم التركيز على البرامج والمشاريع كغايات في حد ذاتها، دون ربطها بالأهداف الاستراتيجية أو الأهداف والأولويات الوطنية.
 6. ارتفاع تكلفة تطبيقها، وذلك لأن التطبيق يتطلب توفر أعداد كبيرة من الموظفين ذوي الخبرة.
- 8.7: تطور الموازنة في فلسطين: تحدثنا في المقدمة عن واقع فلسطين قبل العام 1994م والجهات التي أدارت شؤون فلسطين خلال القرن الماضي، وبعد ذلك بدأت تجربة إصدار أول موازنة فلسطينية بعد إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994م وانتشارها في الضفة الغربية وقطاع غزة، حيث شهد العام 1995م إصدار أول موازنة عامة فلسطينية. وسنتناول تطور الموازنة في فلسطين بعد العام 1994م بشكل نقاط كما يلي (عبدالكريم، 2016) و (علاونة، 2014):
1. بدأت السلطة الفلسطينية فور تسلمها زمام الأمور المالية بإنشاء مؤسساتها ووزاراتها التي تمكنها من إدارة وبسط سيطرتها على الأراضي الفلسطينية بدعم من الدول المانحة في خطوة لتأهيل السلطة ومؤسساتها لإنهاء المرحلة الانتقالية التي نصت عليها اتفاقية أوسلو في مدة لا تتجاوز الخمس سنوات للانتقال إلى الوضع الدائم، وبعد الخطوات الأولى نحو بناء المؤسسات الوطنية الفلسطينية وبالتعاون المستمر مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، صدر قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية في مدينة غزة بتاريخ 1998/08/03م (أبولقمصان، 2014).
 2. خلال الأعوام التالية حتى العام 2007 كانت الموازنات تعد وفقاً لنظام البنود التقليدي، وخلال هذا العام حدث الانقسام السياسي بين الضفة الغربية وقطاع غزة.
 3. تشكلت حكومة انتقالية في الضفة الغربية، واستكملت عام 2007 بموازنة طوارئ، وموازنات عادية للأعوام 2008 و2009، بينما قامت الحكومة المقالة في غزة بإعداد موازنات خاصة بقطاع غزة.
 4. في العام 2010 قررت الحكومة الفلسطينية في الضفة الغربية تطوير منهجية إعداد الموازنة من خلال التحول إلى نمط موازنة البرامج بدلاً من النمط التقليدي الذي دأبت على استخدامه في السنوات السابقة ألا وهو موازنة البنود، إلا أن القرار جاء مقتصرًا على البرامج، بهدف تيسير عملية التحول من خلال التجزئة، والتدرج في تنفيذ عملية التحول.

5. مرت عملية التحول هذه بمراحل من التقدم والتراجع في ضوء التغير المتكرر في الحكومات وفي ضوء التقلبات الحادة في أوضاع السلطة المالية، إلا أن وزارة المالية بالرغم من هذه الصعوبات نجحت في إنجاز بعض التقدم على مسار التحول إلى موازنة البرامج كما يتضح من تفاصيل الخطط القطاعية والوطنية ووقائع قوانين الموازنة لسنوات بعد القرار وبلاغات الموازنة التي سبقت إعداد هذه الموازنات.
6. إلا أنه حتى هذه اللحظة فإن تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في الضفة الغربية اقتصر على تطبيق نظام البرامج دون استكمال الجزئية المتعلقة بالأداء.
7. بالنسبة للحكومة الفلسطينية في قطاع غزة فقد قررت في العام 2020 البدء في إعداد موازنة العام 2021 وفقاً لنظام البرامج والأداء، وأصدرت دليلاً لإعداد الموازنة المتوسطة المدى للعام 2021 وستين تأشيريتين هما 2022، 2023 وفقاً لنظام البرامج والأداء (وزارة المالية الفلسطينية، 2020).

9. الجانب التطبيقي:

9.1: **منهجية الدراسة:** من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، فإن المنهج المناسب لهذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الرجوع إلى مصادر جمع البيانات المختلفة، وهي مصادر البيانات الثانوية المتمثلة بالكتب والمجلات والدوريات والرسائل العلمية ذات العلاقة بموازنة البرامج والأداء، ومصادر البيانات الأولية والتي تمثلت في الاستبانة التي تم تصميمها لقياس متغيرات الدراسة ذات العلاقة بتوافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية بقطاع غزة (دراسة حالة وزارة الصحة).

9.2: **مجتمع وعينة الدراسة:** يمكن توضيح كلٍ من مجتمع وعينة الدراسة الذي استخدم لتحليل البيانات، والوصول إلى نتائج الدراسة وفقاً لما يلي:

- أ. **مجتمع الدراسة:** لتحقيق الهدف من الدراسة واختبار الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى فئتين هما فئة الوظائف الإشرافية، وفئة الموظفين التنفيذيين.
- وقد تم اختيار هاتين الفئتين لمعرفة المباشرة والقريبة من موضوع الدراسة، ومشاركتهم في إعداد الموازنة من خلال مرفقهم المختلفة سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر.
- وبلغ مجتمع الدراسة (84) موظفاً من أصحاب المواقع الإشرافية المالية في مرافق الإدارة المختلفة، والوظائف التنفيذية في الإدارة العامة للشؤون المالية في وزارة الصحة، بالإضافة إلى المدراء الماليين في الإدارات المختلفة.
- ب. **عينة الدراسة:** تم اختيار عينة مجتمع الدراسة وفقاً لأساس العينة العشوائية، وفي ضوء ذلك قام الباحث بتوزيع أكبر عدد من الاستبانات، حيث تم التوزيع على عينة مقدارها (84) مفردة وهي تمثل كافة مجتمع الدراسة.
- وقد تم التوزيع على مجتمع الدراسة بالاتصال المباشر، مع جميع أفراد مجتمع الدراسة، والطلب منهم تعبئة الاستبانة، وقد تم استرداد (71) استبانة، واستبعد الباحث (صفر) استبانة، ليصبح العدد النهائي القابل للتحليل هو (71) استبانة بنسبة (84.5%).

جدول رقم (1) عدد أفراد مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

م	المسمى الوظيفي	العدد	النسبة من المجتمع	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	نسبة الاسترداد
1.	محاسب	20	%23.81	20	17	%85.00
2.	رئيس شعبة	17	%20.24	17	16	%94.12
3.	رئيس قسم	19	%22.62	19	17	%89.47
4.	مدير دائرة	18	%21.43	18	16	%88.89

5.	مدير عام	2	2	2.38%	2	100.00%
6.	وكيل مساعد/ وزارة	3	3	3.57%	1	33.33%
7.	أخرى	5	5	5.95%	2	40.00%
	المجموع	84	84	100%	71	84.52%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات دائرة شؤون الموظفين في وزارة الصحة لعام 2021م

9.3: صدق وثبات الاستبيان:

أ. صدق المُحكّمين "الصدق الظاهري": تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين، تألفت من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والاختصاصيين والخبراء، لمعرفة مدى صدق الاستبانة من حيث المحتوى، وسلامة صياغة فقراتها مع مدى ملاءمتها، وذلك بغرض التأكد من تغطية الأهداف الأساسية للدراسة. وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وملاحظاتهم وقامت بإجراء ما يلزم من حذف، وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

ب. الاتساق الداخلي:

قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة، والدرجة الكلية للمجال نفسه، وقد تبين أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي له الفقرة، دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر البُعد صادقاً لما وضع لقياسه

ت. الصدق البنائي:

من خلال تحليل محاور الاستبانة تبين أن قيم جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، أي أن القيمة الاحتمالية لكل محاور أقل من 0.05، وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

ث. ثبات الاستبانة:

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وتبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجالات الاستبانة حيث تتراوح لكافة المحاور ما بين (0.897-0.937) بينما بلغت الدرجة الكلية لجميع فقرات المحاور (0.981). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.946-0.968) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.990)، وهو يعد بمثابة الحد الأقصى لما يمكن أن يصل إليه معامل صدق الاختبار، وهذا يعنى أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً، مما يشير أن المقياس يتسم بدرجة جيدة من الثبات.

ج. طريقة التجزئة النصفية:

قيمة معاملات الثبات (الارتباط بعد التصحيح باستخدام معادلة جتمان سبيرمان براون) لجميع فقرات الاستبانة تراوحت ما بين (0.798-0.950)، والدرجة الكلية للثبات (0.948) مما يشير أن المقياس يتسم بدرجة جيدة من الثبات.

9.4: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية: وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق الخصائص

والبيانات الشخصية:

جدول رقم (2) خصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

النسبة %	العدد	الفئة	البيانات الشخصية
4.2	3	أقل من 30 سنة	العمر
28.2	20	30 وأقل من 40 سنة	
56.3	40	40 وأقل من 50 سنة	
11.3	8	50 فأكثر	
2.8	2	دبلوم	المؤهل العلمي

60.6	43	بكالوريوس	
29.6	21	ماجستير	
7.0	5	دكتوراه	
81.7	58	محاسبة	التخصص العلمي
15.5	11	إدارة	
0	0	اقتصاد	
2.8	2	أخرى	سنوات الخبرة
2.8	2	أقل من 5 سنوات	
7.0	5	5-أقل من 10 سنوات	
39.4	28	10-أقل من 15 سنوات	
50.7	36	15 سنة فأكثر	
23.9	17	محاسب	المسمى الوظيفي
22.5	16	رئيس شعبة	
23.9	17	رئيس قسم	
22.5	16	مدير دائرة	
2.8	2	مدير عام	
1.4	1	وكيل مساعد	
2.8	2	أخرى	
21.1	15	دورة واحدة	الدورات التدريبية في مجال الموازنة
15.5	11	دورتان	
2.8	2	ثلاث دورات	
26.8	19	أكثر من ثلاث دورات	
33.8	24	لم أحصل على أي دورة	
%100	71	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

تبيين من الجدول رقم (2) أن:

- أن ما نسبته (81.7%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، وبينما نسبة (15.5%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي إدارة، ونسبة (2.8%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي غير ذلك.
- ويرى الباحث أنه كون غالبية عينة الدراسة تخصص محاسبة سينعكس بالإيجاب على جودة ودقة الاستبانة، لكونهم لديهم معرفة نظرية بالموازنات وأنواعها.
- أن ما نسبته (2.8%) من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة (7%) من عينة الدراسة سنوات خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، ونسبة (39.4%) من عينة الدراسة سنوات خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، وبينما (50.7%) من عينة الدراسة سنوات خبرتهم 15 سنة فأكثر، ويعد ذلك ايجابياً فيما يتعلق بالإجابة على فقرات الاستبانة التي تحتاج إلى تلك الخبرة، وهذا يدل على أنهم يتمتعون بسنوات خدمة عالية ومتنوعة، بالتالي يكون لدى أفراد عينة الدراسة القدرة والكفاءة اللازمتين لإظهار منطقية وجودة نتائج الدراسة.
- أن ما نسبته (21.1%) من عينة الدراسة لديهم دورة تدريبية واحدة في مجال الموازنة، وأن ما نسبته (15.5%) من عينة الدراسة لديهم دورتان تدريبيتان في مجال الموازنة، ونسبة (2.8%) لديهم ثلاث دورات تدريبية في مجال الموازنة، ونسبة (26.8%) من عينة الدراسة لديهم أكثر من ثلاث دورات في مجال الموازنة، ونسبة (33.8%) من عينة الدراسة لم يحصلوا على أي دورة في مجال الموازنة وبالتالي فإن ما نسبته (66.2%) من عينة الدراسة قد حصلوا على دورات في مجال الموازنة وموازنة البرامج، مما يعزز المعرفة النظرية لديهم حول موازنة البرامج والأداء ومتطلباتها، وبالتالي كفاءتهم وقدرتهم على قياس مدى توفر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة.

9.4: اختبار الفرضيات:

1. اختبار الفرضية الأولى: والتي تنص على: تتوفر مبررات تعزز التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) (t-test) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، والنتائج موضحة في جدول رقم (3).

جدول رقم (3) نتائج تحليل فقرات المحور الأول تتوفر مبررات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	أهمية نسبية	قيمة (ت)	قيمة (Sig.)
1	تعطي موازنة البرامج والأداء صورة دقيقة عن حجم الانفاق الحكومي لقدرتها على تحديد تكلفة الخدمات.	3.69	0.62	73.80	9.332	.000
2	تساهم موازنة البرامج والأداء في توسيع صلاحيات المدراء في مجال التخطيط وتحمل مسؤولية أعمالهم.	3.76	0.69	75.21	9.344	.000
3	يوجد مرونة كافية في موازنة البرامج والأداء في توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية.	3.82	0.80	76.34	8.622	.000
4	تساهم موازنة البرامج والأداء في ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية في صورة بسيطة وواضحة.	3.76	0.73	75.21	8.823	.000
5	تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى رفع كفاءة النظام المحاسبي وموثوقية التقارير المالية الصادرة عن هذا النظام.	3.85	0.77	76.90	9.271	.000
6	توفر موازنة البرامج والأداء مقاييس تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء.	3.96	0.69	79.15	11.776	.000
7	تساعد موازنة البرامج والأداء على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.	3.94	0.71	78.87	11.123	.000
8	تهتم موازنة البرامج والأداء بشكل كبير بعنصر التخطيط.	3.86	0.62	77.18	11.746	.000
9	إن موازنة البرامج والأداء تعتبر أكثر كفاءة لضبط الأداء الإداري.	3.85	0.69	76.90	10.325	.000
10	تحسن موازنة البرامج والأداء من استخدام الموارد المخصصة لتأكيد أهمية متابعة الانفاق وتقييم إنجاز برامج الموازنة	3.94	0.77	78.87	10.293	.000
	الدرجة الكلية للمحور الأول تتوفر مبررات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء معاً	3.84	0.43	76.87	16.667	.000

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي 2021م.

من جدول رقم (3) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة " توفر موازنة البرامج والأداء مقاييس تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء " يساوي (3.96) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (79.15%)، وقيمة الاختبار تساوي (11.78)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال،
- ويعزو الباحث ذلك إلى اقتناع الباحثين بأهمية موازنة البرامج والأداء والأهداف المرجوة منها.
- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تعطي موازنة البرامج والأداء صورة دقيقة عن حجم الانفاق الحكومي لقدرتها على تحديد تكلفة الخدمات " يساوي (3.69) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (73.80%)، وقيمة الاختبار تساوي (9.33)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة

بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، في هذا البعد وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

- ويعزو الباحث ذلك لضعف تطبيق محاسبة التكاليف في الحكومة، وكذلك عدم وجود أنظمة محاسبية حاسوبية تستطيع احتساب تكاليف الخدمات المختلفة التي تقدمها الوزارة.

- وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " تتوفر مبررات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء " (3.84) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (76.87%)، وقيمة اختبار (ت) (16.667)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك يعتبر مجال " مبررات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء " دال إحصائياً عند مستوى دلالة (05). $\alpha \leq$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات مبررات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.

مما سبق يستدل الباحث من نتائج التحليل إلى ثبوت صحة الفرضية الأولى: أي أنه تتوفر مبررات تعزز التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ويرى الباحث أن ثبوت هذه الفرضية يُعزز التوجهات الحكومية نحو التحول إلى موازنة البرامج والأداء، وكذلك أن أفراد العينة يرون ان التحول إلى هذه الموازنة سيكون له أثر إيجابي مقارنة بموازنة البنود.

2. نتائج اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص على: تتوفر المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) (t-test) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، والنتائج موضحة في جدول رقم (4)

جدول رقم (4) نتائج تحليل فقرات المحور الثاني المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	أهمية نسبية	قيمة (ت)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1	القوانين والأنظمة الإدارية المطبقة تتلاءم مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء	3.45	0.84	69.01	4.513	.000	5	كبيرة
2	يوجد في وزارة الصحة وحدة أو إدارة يتم من خلالها تخطيط وتقدير الإيرادات والنفقات السنوية.	3.79	0.65	75.77	10.181	.000	1	كبيرة
3	يوجد نظام محاسبي يساعد على اعداد خطة عمل موازنة البرامج والأداء وتقييم الأداء.	3.46	0.83	69.30	4.746	.000	4	كبيرة
4	يوجد وصف وظيفي واضح ومحدد للمهام الإدارية والمالية في الوزارة.	3.63	0.81	72.68	6.554	.000	3	كبيرة
5	تقوم الوزارة بإعداد خططها الاستراتيجية والتشغيلية طبقاً لسياسات محددة.	3.73	0.79	74.65	7.791	.000	2	كبيرة
6	يتم اعداد الموازنة بما ينسجم مع طبيعة الهيكل التنظيمي بما يضمن مراعاة تحديد المسؤوليات ومراعاة الثواب والعقاب.	3.32	0.89	66.48	3.064	.003	7	متوسطة
7	النظام المالي المطبق ولوائحه وتعليماته ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.20	0.86	63.94	1.942	.056	8	متوسطة
8	هناك توافق وانسجام بين أهداف وخطط الوزارة التي تسعى في تحقيقها والموازنة السنوية.	3.34	0.83	66.76	3.444	.001	6	متوسطة
	الدرجة الكلية للمحور الثاني المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية معاً	3.49	0.58	69.82	7.081	.000		كبيرة

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي 2021م.

من جدول رقم (5) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يوجد في وزارة الصحة وحدة أو إدارة يتم من خلالها تخطيط وتقدير الإيرادات والنفقات السنوية " يساوي (3.79) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (75.77%)، وقيمة الاختبار تساوي (10.181)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 α)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.
- وهذا يُعزى إلى معرفة أفراد العينة بالوصف الإداري للإدارة العامة للشؤون المالية في وزارة الصحة، والتي من مهام دوائرها إعداد موازنة سنوية، يتم من خلالها تقدير الإيرادات والنفقات السنوية لوزارة الصحة.
- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " النظام المالي المطبق ولوائحه وتعليماته ملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء " يساوي (3.20) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (63.94%)، وقيمة الاختبار تساوي (1.942)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.056). لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 α)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.
- ويرى الباحث أن هذا يُعزى إلى وجود نصوص في النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة لعام 2005م بحاجة إلى تعديل لتتلاءم مع نظام موازنة البرامج، مثل تعديل الأساس المحاسبي المستخدم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
- وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثاني " المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية " (3.49) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (69.82%)، وقيمة اختبار (ت) (7.081)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك يعتبر مجال "المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية " دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 α)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية.
- ومما سبق يستدل الباحث من نتائج التحليل إلى ثبوت صحة الفرضية الثانية: أي أنه تتوفر المتطلبات الهيكلية والقوانين والأنظمة الإدارية اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

يعزو الباحث ذلك إلى أن الهيكلية الحالية يوجد بها إدارات تلبى المتطلبات الهيكلية والإدارية وهي الإدارة العامة للشؤون المالية ووحدة التخطيط والتطوير المؤسسي، وكذلك فإن القوانين والأنظمة المتوفرة لم تحدد منهجاً محدداً لإعداد الموازنة الحكومية، بالرغم من الحاجة لتعديل أساس الاستحقاق المذكورة في النظام المالي.

3. نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

والتي تنص على: تتوفر المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) (t-test) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة، والنتائج موضحة في جدول رقم (5).

جدول رقم (5) نتائج تحليل فقرات المحور الثالث المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	أهمية نسبية	قيمة (ت)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1	تتوفر لدى وزارة الصحة الكفاءات المالية ذات الخبرة في إعداد ومتابعة موازنة البرامج والأداء	3.59	0.84	71.83	5.948	.000	1	كبيرة
2	تعمل الوزارة على تطوير مهارات الكادر المالي في الجوانب المالية والتخطيط	3.49	0.81	69.86	5.138	.000	2	كبيرة
3	تعمل الوزارة على التوعية والنشر لمفهوم موازنة البرامج والأداء لكافة الوحدات التنظيمية	3.35	0.85	67.04	3.504	.001	5	متوسطة
4	أعداد الكادر البشري الموجود كافي لإعداد البيانات اللازمة لموازنة البرامج والأداء وتنفيذها أولاً بأول	3.44	0.81	68.73	4.565	.000	3	كبيرة
5	تعمل الإدارة المالية على نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى المحاسبين والمعنيين بإعداد الموازنة بكافة الوحدات التنظيمية	3.42	0.89	68.45	4.005	.000	4	كبيرة
6	يتوفر لدى الإدارات المعنية الوعي والادراك الكافي لأهمية موازنة البرامج والأداء	3.32	0.84	66.48	3.244	.002	6	متوسطة
7	يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة العامة	3.15	0.89	63.10	1.469	.146	7	متوسطة
8	العناصر البشرية المتوفرة حصلت على دورات تدريبية لرفع كفاءتها المهنية في إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.01	0.89	60.28	.134	.894	8	متوسطة
	الدرجة الكلية للمحور الثالث تتوفر المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري معاً	3.35	0.60	66.97	4.888	.000		متوسطة

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي 2021م.

من جدول رقم (5) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تتوفر لدى وزارة الصحة الكفاءات المالية ذات الخبرة في إعداد ومتابعة موازنة البرامج والأداء " يساوي (3.59) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (71.83%)، وقيمة الاختبار تساوي (5.948)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.
- ويرى الباحث أن هذا الأمر يعزز من كفاءة وقدرة وزارة الصحة في عملية التحول إلى موازنة البرامج والأداء، لكون العنصر البشري لديه خبرة وكفاءة في المجال المطلوب.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " العناصر البشرية المتوفرة حصلت على دورات تدريبية لرفع كفاءتها المهنية في إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء " يساوي (3.01) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (60.28%)، وقيمة الاختبار تساوي (0.134)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.894). لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.
- ويرى الباحث أن ترتيب هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة في هذا المجال لا يتعارض مع الفقرة الأولى بنفس المجال والمتعلقة بتوفر كفاءات مالية ذات خبرة في إعداد ومتابعة موازنة البرامج والأداء، وإنما يُعزز من ضرورة عقد دورات تخصصية متقدمة في مجال تطبيق عملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
- وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري " (3.35) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (66.97%)، وقيمة اختبار (ت) (4.888)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك يعتبر مجال " المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة

من قبل أفراد العينة على فقرات المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري. ومما سبق يستدل الباحث من نتائج التحليل إلى ثبوت صحة الفرضية الثالثة: أي أنه تتوفر المتطلبات المعرفية والفنية لدى الكادر البشري اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً. ويعزو الباحث ذلك إلى أنه بالرغم من ثبوت الفرضية المتعلقة بالمتطلبات المعرفية والفنية للكادر البشري، إلا أن هذه الموافقة هي بدرجة متوسطة، وذلك لحاجة الكوادر البشرية العاملة في اعداد الموازنة إلى برامج تأهيل وتدريب مهنية كي تتقن اعداد موازنة البرامج والأداء، وهو ما لم يتم تنفيذه حتى الآن من قبل وزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.

4. نتائج اختبار الفرضية الرابعة:

والتي تنص على: تتوفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) (t-test) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة، والنتائج موضحة في جدول رقم (6)

جدول رقم (6) نتائج تحليل فقرات المحور الرابع تتوفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	أهمية نسبية	قيمة (ت)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1	أنظمة المعلومات والبرمجيات الموجودة توفر البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد موازنة الأداء والبرامج	3.18	0.93	63.66	1.658	.102	6	متوسطة
2	الأنظمة الالكترونية الموجودة تتناسق مع النظام المحاسبي ونظام الموازنة	3.13	0.96	62.54	1.118	.267	9	متوسطة
3	يتوفر في الوزارة أنظمة مالية إلكترونية يمكن من خلالها ضبط الأداء المالي للبرامج والأنشطة الخاصة بتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.20	0.87	63.94	1.905	.061	3	متوسطة
4	الأنظمة المالية المتوفرة تمتاز بالمرونة لتطبيق المتطلبات المحاسبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.28	0.93	65.63	2.556	.013	2	متوسطة
5	النظام المالي المحاسبي المعمول به حالياً يتلاءم مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء	3.18	0.95	63.66	1.631	.107	7	متوسطة
6	يوفر النظام المالي المحوسب تقارير واحصاءات مالية عن برامج وأنشطة موازنة البرامج والأداء	3.20	0.94	63.94	1.776	.080	4	متوسطة
7	أنظمة المعلومات والبرامج المالية الموجودة تتناسب مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء	3.20	0.92	63.94	1.806	.075	5	متوسطة
8	البرامج المالية المحوسبة توفر سرعة في تدفق المعلومات والبيانات من أسفل إلى أعلى والعكس	3.37	0.93	67.32	3.320	.001	1	متوسطة
9	تتوفر لدى جميع الإدارات ذات العلاقة ما تحتاجه من أجهزة حاسوب وبرامج ضرورية لازمة لتنفيذ موازنة البرامج والأداء	3.06	0.97	61.13	.490	.626	10	متوسطة
10	الأنظمة الالكترونية المتوفرة تمتاز بالمرونة لتطبيق معالجات محاسبية مناسبة كأساس الاستحقاق	3.15	0.94	63.10	1.395	.167	8	متوسطة
	جميع الفقرات المحور الرابع المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة معاً	3.19	0.73	63.86	2.241	.028		متوسطة

من جدول رقم (6) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " البرامج المالية المحوسبة توفر سرعة في تدفق المعلومات والبيانات من أسفل إلى أعلى والعكس " يساوي (3.37) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (67.32%)، وقيمة الاختبار تساوي (3.320)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.001) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) $\leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.
- ويرى الباحث أن الموافقة المتوسطة على هذه الفقرة تؤكد على ضرورة تطوير الأنظمة المالية المحاسبية بما يتلاءم مع حاجة متخذ القرار بشكل عام، ومتطلبات موازنة البرامج بشكل خاص.
- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " تتوفر لدى جميع الإدارات ذات العلاقة ما تحتاجه من أجهزة حاسوب وبرامج ضرورية لازمة لتنفيذ موازنة البرامج والأداء " يساوي (3.06) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (61.13%)، وقيمة الاختبار تساوي (4.490)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.626). لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) $\leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال. ويرى الباحث على أن هذا يدل على الحاجة إلى دعم وتوفير المزيد من التجهيزات المادية من الحواسيب وملحقاته للإدارات ذات العلاقة بإعداد وتنفيذ ومتابعة تطبيق موازنة البرامج والأداء.

وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة " (3.19) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (63.86%)، وقيمة اختبار (ت) (2.241)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.028). لذلك يعتبر مجال " المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) $\leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة.

ومما سبق يستدل الباحث من نتائج التحليل إلى ثبوت صحة الفرضية، وبذلك نقبل الفرضية الرابعة: أي أنه تتوفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ويرى الباحث أنه بالرغم من ثبوت صحة فرضية توفر المتطلبات التكنولوجية والمالية المحوسبة، إلا أن الموافقة على فقرات هذا المحور جاءت بدرجة متوسطة، ويعزو ذلك إلى أنه بالرغم من توفر هذه المتطلبات التكنولوجية إلا أنها بحاجة إلى مزيد من التطوير كي تتناسب مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء بالشكل المناسب.

5. نتائج اختبار الفرضية الخامسة:

والتي تنص على: تتوفر متطلبات النظام المحاسبي والمالي ومحاسبة التكاليف اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) (t-test) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة، والنتائج موضحة في جدول رقم (7).

جدول رقم (7) نتائج تحليل فقرات المحور الخامس تتوفر متطلبات النظام المالي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	أهمية نسبية	قيمة (ت)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1	يوجد نظام مالي مرن وملائم لتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.30	0.85	65.92	2.926	.005	4	كبيرة
2	تتوفر إمكانية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	3.25	0.79	65.07	2.712	.008	7	متوسطة
3	يساهم النظام المالي المحاسبي في تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية عند تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية	3.54	0.83	70.70	5.465	.000	1	كبيرة
4	تتوفر إمكانية توزيع وتخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط بشكل دقيق	3.25	0.81	65.07	2.651	.010	8	كبيرة
5	الدورة المحاسبية والمستندية والحسابات الختامية ملائمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.54	0.81	70.70	5.584	.000	2	كبيرة
6	يشتمل النظام المالي المستخدم على إجراءات رقابية فعالة للضبط الداخلي اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء	3.30	0.85	65.92	2.926	.005	5	متوسطة
7	يوجد ضوابط واضحة لتوزيع تكلفة النفقات التشغيلية بشكل مفصل على البرامج والأنشطة	3.25	0.77	65.07	2.777	.007	9	متوسطة
8	النظام المالي يتمتع بسهولة التحول من التبيويب الإداري للنفقات إلى تبيويب التكاليف حسب البرامج والأنشطة وفق متطلبات موازنة البرامج والأداء	3.35	0.79	67.04	3.734	.000	10	متوسطة
9	يوجد أدلة استرشادية واضحة لقياس التكلفة وربطها بالإنجازات	3.17	0.88	63.38	1.622	.109	6	متوسطة
10	النظام المالي المتوفر يتضمن معلومات مالية تعمل على تسهيل إجراء مقارنات صحيحة بين موازنة السنوات المالية المختلفة وبين الإنجاز الفعلي والمخطط	3.30	0.95	65.92	2.631	.010	3	متوسطة
	الدرجة الكلية للمحور الخامس تتوفر متطلبات النظام المالي معاً	3.32	0.60	66.48	4.520	.000		متوسطة

من جدول رقم (7) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يساهم النظام المالي المحاسبي في تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية عند تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية " يساوي (3.54) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (70.70%)، وقيمة الاختبار تساوي (5.465)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) ≤ α ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.
- وهذا يدل على فهم أفراد العينة لأهداف موازنة البرامج والأداء، وتأثيرها، من حيث ربط الأهداف الحكومية ببرامج الوزارات والدوائر الحكومية، ومن ثم تفعيل المسؤولية لأي تقصير ممكن أن يتم في حال ضعف أو عدم تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.
- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " يوجد أدلة استرشادية واضحة لقياس التكلفة وربطها بالإنجازات " يساوي (3.17) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (63.38%)، وقيمة الاختبار تساوي (1.622)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.109). لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) ≤ α ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.
- ويعزو الباحث ذلك إلى ضرورة بذل المزيد من الجهد في وضع أدلة استرشادية تفصيلية تهدف إلى تطوير معرفة ومهارات العاملين في الإدارات ذات الاختصاص في تحديد وقياس تكلفة الخدمات، ومؤشرات الإنجاز اللازمة للتأكد من تحقيق النتائج للأهداف الموضوعية لها.
- وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " متطلبات النظام المالي " (3.32) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (66.48%)، وقيمة اختبار (ت) (4.520)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك يعتبر مجال " متطلبات النظام المالي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) ≤ α ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة

الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات متطلبات النظام المالي.

ومما سبق يستدل الباحث من نتائج التحليل إلى ثبوت صحة الفرضية، وبذلك نقبل الفرضية الخامسة: أي أنه تتوفر متطلبات النظام المحاسبي والمالي ومحاسبة التكاليف اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ويرى الباحث أنه بالرغم من ثبوت الفرضية أعلاه، إلا أن الموافقة على هذا المحور كانت بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة، حيث أنه يوجد بعض المتطلبات التي بحاجة إلى تعديل والتي منها تعديل فقرة في النظام المالي وهي تعديل الأساس المحاسبي المستخدم ليصبح أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي، مع ما يترتب على هذا التعديل من إجراءات عديدة تتعلق في احتساب مصاريف استهلاك الأصول الثابتة، ونظام محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية.

6. نتائج اختبار الفرضية السادسة:

والتي تنص على: يوجد متطلبات أخرى لازمة لعملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) (t-test) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة، والنتائج موضحة في جدول رقم (8).

جدول رقم (8) نتائج تحليل فقرات المحور السادس متطلبات أخرى

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	أهمية نسبية	قيمة (ت)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1	تتوفر لدى الجهات المعنية في الوزارة الوعي والادراك بأهمية موازنة البرامج والأداء	3.58	0.82	71.55	5.918	.000	2	كبيرة
2	يوجد إرادة سياسية وتصميم لدى الجهات القيادية العليا بأهمية ومنافع التحول إلى موازنة البرامج والأداء	3.52	0.77	70.42	5.688	.000	4	كبيرة
3	يتوفر إمكانية اعداد مقاييس أداء تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء	3.45	0.69	69.01	5.483	.000	5	كبيرة
4	تتوفر إمكانية تحديد مؤشرات قياس الأداء لجميع أنشطة الوزارة	3.59	0.75	71.83	6.665	.000	1	كبيرة
5	يتم استخدام مؤشرات أداء ملائمة لتقييم أنشطة الوزارة مستندة على قاعدة بيانات وصفية وكمية مالية حول البرامج والأنشطة	3.56	0.75	71.27	6.322	.000	3	كبيرة
6	يتم قياس الآثار المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية والتي تمثل عنصراً مهماً من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج	3.35	0.79	67.04	3.734	.000	8	متوسطة
7	تتخذ وزارة المالية منهج اللامركزية بشكل كامل بما يساهم في تطبيق موازنة البرامج والأداء	3.32	0.95	66.48	2.865	.006	9	متوسطة
8	يتوفر نظام فعال لتحفيز ومكافأة الموظفين	2.90	1.10	58.03	- .757	.452	10	متوسطة
9	يوجد لدى الوزارة تحديد واضح للخطط والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها	3.44	0.84	68.73	4.377	.000	6	كبيرة
10	تعمل الإدارة على نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء لدى المحاسبين والمعينين بإعداد الموازنة بكافة الوحدات التنظيمية	3.41	0.84	68.17	4.107	.000	7	كبيرة
	جميع الفقرات المحور السادس يوجد متطلبات أخرى معاً	3.41	0.58	68.25	5.971	.000		كبيرة

من جدول رقم (8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " تتوفر إمكانية تحديد مؤشرات قياس الأداء لجميع أنشطة الوزارة " يساوي (3.59) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (71.83%)، وقيمة الاختبار تساوي (6.665)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.
- ويعزو الباحث السبب في تحقيق هذه الفقرة لموافقة كبيرة إلى وجود وحدة متخصصة في وزارة الصحة هي وحدة التخطيط والتطوير المؤسسي، ومن ضمن أهداف هذه الوحدة وضع قياس أداء لجميع أنشطة الوزارة، وقد قامت بإعداد دليل لمؤشرات قياس الأداء لجميع الإدارات العاملة في الوزارة، وتم إصدار وتعميم هذا الدليل على جميع الإدارات في الوزارة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يتوفر نظام فعال لتحفيز ومكافأة الموظفين " يساوي (2.90) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (58.03%)، وقيمة الاختبار تساوي (-0.757)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.452) لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.
- ويعزو الباحث الموافقة بدرجة متوسطة لفقرة توفر نظام حوافز ومكافآت لموظفي وزارة الصحة، ووقع ترتيبها في المرتبة الأخيرة من هذا المجال إلى الصعوبات الاقتصادية التي تواجه الحكومة الفلسطينية في قطاع غزة، وعدم قدرتها على صرف رواتب موظفيها بشكل كامل، مما انعكس من قدرتها على منح مكافآت وحوافز إضافية للموظفين في وقت تتعثر في صرف الرواتب الأساسية لموظفيها.
- وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " متطلبات أخرى " (3.41) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (68.25%)، وقيمة اختبار (ت) (5.971)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك يعتبر مجال " متطلبات أخرى " دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات متطلبات أخرى. ومما سبق يستدل الباحث من نتائج التحليل إلى ثبوت صحة الفرضية، وبذلك نقبل الفرضية السادسة: أي انه يوجد متطلبات أخرى لازمة لعملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وزارة الصحة نموذجاً.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

بعد عرض الإطار النظري ومن خلال تحليل نتائج الاستبانة، فقد توصل الباحث إلى جملة من الاستنتاجات يمكن تلخيص أهمها في النقاط التالية:

1. توفر موازنة البرامج والأداء مقاييس تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء.
2. تساعد موازنة البرامج والأداء على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
3. يوجد في وزارة الصحة في قطاع غزة وحدة أو إدارة يتم من خلالها تخطيط وتقدير الإيرادات والنفقات السنوية.
4. تقوم وزارة الصحة في قطاع غزة بإعداد خططها الاستراتيجية والتشغيلية طبقاً لسياسات محددة.
5. تعمل وزارة الصحة في قطاع غزة على تطوير مهارات الكادر المالي في الجوانب المالية والتخطيط.

6. الدورة المحاسبية والمستندية والحسابات الختامية ملائمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء .
7. يتوفر لدى الجهات المعنية في وزارة الصحة في قطاع غزة الوعي والادراك بأهمية موازنة البرامج والأداء .

ثالثاً: التوصيات:

أ- التوصيات الموجهة لوزارة المالية:

- وقد تم توجيه التوصيات لوزارة المالية لأنها هي الوزارة المكلفة من قبل مجلس الوزراء بتنفيذ إجراءات تطبيق التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، والتوصيات هي:
1. تدرج وزارة المالية في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، وذلك إلى حين توفر بعض متطلبات التحول لموازنة البرامج، والتي منها المتطلبات التكنولوجية والمحاسبية والمعرفية والفنية اللازمة لعملية التحول.
 2. تطوير الكوادر العاملة في الجانب المالي بشكل عام والكادر العامل في إعداد الموازنات بشكل خاص من خلال:
 - عقد ورشات عمل ودورات تدريبية لشرح الأساليب الحديثة للموازنات، ومتطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
 - استقطاب خبراء واستشاريين من داخل وخارج قطاع غزة لاطلاع الموظفين ذوي الاختصاص على تجارب التحول في نظام الموازنة.
 3. إدخال النظم المالية الإلكترونية والبرمجيات اللازمة لها في مجال تحديد البرامج الأساسية والتكاليف المرتبطة بها لجميع الوظائف العامة التي تؤديها الدولة.
 4. تهيئة الأرضية السياسية المناسبة لتقبل التغيير باتجاه موازنة البرامج والأداء لتلافي مقاومة البعض لهذا التغيير بما يضمن تعاون جميع الإدارات في تطبيق متطلبات موازنة البرامج والأداء.
 5. ضرورة قيام وزارة المالية بشكل عام والإدارة العامة للموازنة بشكل خاص بوضع أدلة استرشادية إجرائية مفصلة، تتضمن مراحل وخطوات عملية التحول إلى موازنة البرامج والأداء.
 6. العمل على تطوير مقومات النظام المحاسبي، بما يتضمن تطوير السياسات المالية وجود نظام إجرائي لتطبيق محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية والتحول إلى أساس الاستحقاق.
 7. ضرورة تهيئة وتطوير الأنظمة المالية المحوسبة في وزارتي المالية والصحة، بما يتضمن قدرة هذه البرامج على تحديد التكاليف القياسية والفعالية.
 8. دراسة مدى إمكانية تطوير وتعديل التشريعات المتمثلة في النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة لعام 2005 وتعديلاته ولوائحته التنفيذية وقانون الموازنة، بحيث يقضي باتباع أساس الاستحقاق المحاسبي ليتوافق مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.

ب- التوصيات الموجهة لوزارة الصحة:

1. عمل المزيد من الدراسات التفصيلية حول تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية بشكل عام، ووزارة الصحة بشكل خاص.
2. العمل على تطوير البيئة التكنولوجية في وزارة الصحة، وما يتضمنها من توفير أجهزة حاسوب وخوادم ونظم تشغيل بالشكل المناسب والملائم للمتطلبات التكنولوجية المحاسبية اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء .
3. توعية صانعي القرار والمسؤولين والإداريين في وزارة الصحة بأهمية تبني الحكومة لنظام موازنة البرامج والأداء، والدور المهم الذي تقوم به هذه الموازنة في تحقيق عملية التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء بشكل أفضل من موازنة البنود التقليدية.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

1. أبو القمصان، عبد الله حسين، العوامل الاقتصادية المؤثرة على العجز المالي في الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية (1995-2013)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، (2015).
2. إحمرو، إسماعيل حسين، تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، (2000).
3. بركاني، منير، مفهوم الموازنة العامة - قواعدها وأنواعها، موقع تدوينه الإلكتروني، <https://www.tadwiina.com>، 2020/11/05.
4. حيرش فايزة، وطرشى محمد، موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصر الموازنة العامة للدولة بالجزائر في ظل القانون العضوي 15-مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد (8)، العدد (3)، (2020).
5. الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، و العاني، صفاء أحمد محمد، تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية الإنسانية، المجلد (19)، العدد (02)، (2020).
6. خليل، حوراء إحسان، إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد (57)، العدد (1)، (2019).
7. دليل إعداد الموازنة متوسطة المدى، وزارة المالية الفلسطينية -الإدارة العامة للموازنة، غزة، 16-4-2020م
8. الربيعي، كريم جاسم، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات العراقية-دراسة تحليلية وصفية لجامعة بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد (27)، العدد (3)، (2019).
9. سلمان حسين عبد الله، وجوان جاسم خضير، اتجاهات تطوير موازنة البرامج والأداء بإطار نظرية الأولويات لإدارة الوقت. مجلة الدنانير، العدد (16)، (2019).
10. الشوبكي، يونس و أبوشماله، أحمد، المحاسبة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، الطبعة الثانية، (2017).
11. عامر محمد سلمان، وسناء أحمد ياسين، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (22)، العدد (92)، (2016).
12. عصفور، محمد، أصول الموازنة العامة، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الخامسة عمان: الأردن، (2013).
13. علاونة، عاطف، نشأة المالية العامة الفلسطينية وتطورها قراءة معاصرة، دار الشروق للتوزيع والنشر، رام الله، (2014).
14. الفسفوس، فؤاد سليمان، جبر، رائد جميل، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن: دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد (15)، العدد (1)، (2018).
15. محمود، منى معيوف، استخدام موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي - دراسة تطبيقية على قطاع الرعاية الصحية الأولية في الدجيل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (4)، العدد (40)، (2017).
16. مشتاق، محمد ، وعبد الرحمن، جمعة ، وخيري، سليم، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج لمعالجة عجز الموازنة العامة في العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (11)، العدد (24)، (2019).

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1. A Iain, Alaa Mohamad Malo & Melegy, Magdy Melegy Abdul Hakim "Program and performance budgeting system in public sector organizations an Analytical study in Saudi Arabian context" international business research Vol.10.No.4, (2017).
2. Adam hayes, Performance Budget. <https://www.investopedia.com/terms/p/performance-budget.asp>, August (2018)
3. Fath, F. A., & Vanda, M. FThe feasibility of designing and implementing of performance budgeting based on Sheh's Model (The Case of Refah Bank Kohgiluyeh and Boyer Ahmad Province). International Journal of Humanities and Cultural Studies (IJHCS) ISSN 2356-5926, 1(1), (2016).
4. Karacan, E., & Yazici, K. Performance-Based Budget Arrangements, the Implementation Process and Advancements in Turkey. International Journal of Business and Social Science, 6(4).Trenovski, Borce& Nikolov, Marjan. Cost-Benefit Analysis of Performance Based Budgeting Implementation, CEA Journal of Economics Vol.(10), No. (2), (2015).
5. Performance Budgeting A User Guide, Policy Briet, Organization FOR CO-OPERATION DEVELOPMENT, March (2018)
6. Stratan, A., & Manole, T. (Program and performance based budgeting-way towards consolidating local financial autonomy. Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development, (39)(4), (2017).
7. Thomas Murphy, Contemporary Public Administration, Ltasca, Ill-inoise: Peacock Publishers, P 405, (1981)