

# صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية

د. فاطمة محمد عبدالسلام أبوخريص \* ■ أ. أنس ناصر بعرة\*\*

## ملخص الدراسة

تناولت الدراسة مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، وذلك من خلال تجميع الحقائق والمعلومات، والآراء المطروحة من الدراسات السابقة والأبحاث والرسائل العلمية والتوصيات والإصدارات الدولية والمهنية التي لها علاقة بموضوع البحث، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية، مما تخلق صعوبة وعائقا كبيرا نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية، مع استخدام الأساس النقدي الذي ينتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية، واقتصار دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط، وذلك من خلال اتباع المنهج الوصفي التحليلي وبرنامج (SPSS) الإحصائي، وتم التوصل إلى مجموعة من التوصيات أهمها: دراسة مدى إمكانية تطوير وتعديل التشريعات المتمثلة في قانون النظام المالي للدولة الليبية وتعديلاته ولائحته التنفيذية، بحيث يقضي بإتباع أساس الاستحقاق المحاسبي ليتوافق مع متطلبات التطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية، في محاولة للتغلب على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطويره.

الكلمات الرئيسية: الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، موازنة البرامج والأداء، تطوير النظام المحاسبي.

\* عضو هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة طرابلس  
\*\* مراقب مالي - وزارة المالية

## مقدمة

تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة رئيسية لتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، وتحتوي على برامج الحكومة لمواجهة التحديات القائمة، والعبور نحو آفاق المستقبل من خلال تعظيم موارد الدولة، وتوجيهها بما يحقق أفضل استخدام لها وأكبر نفع لمختلف فئات المجتمع، وإعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام ومراعاة البعد الاجتماعي كهدف استراتيجي للسياسة العامة للدولة، لذلك فإن تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية للتحويل من الموازنة التقليدية (موازنة البنود) إلى موازنة البرامج والأداء بما يضمن حماية الموارد المتوقعة وزيادة كفاءة الموظفين وتحسين أدائهم، يحتاج دراسة وتحديد صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي الحكومي للتحويل من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية، ومحاولة الوصول إلى توصيات ومقترحات لتلافيها ومعالجتها تعتبر خطوة إيجابية في الطريق الصحيح لترشيد الإنفاق العام ومحاولة السيطرة على إهدار المال العام، بحيث تقوم موازنة البرامج والأداء بتوظيف الأموال العامة بشكل أفضل من خلال العلاقة بين الإنفاق والنتائج.

## الدراسات السابقة:

1. دراسة (غريب، 2008) بعنوان: " دور النظم المحاسبية في حماية الاموال العامة في ليبيا".

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور النظم والأساليب المحاسبية المستخدمة في مجال محاسبة الأموال العامة ودورها في حماية المال العام، وتوصلت الدراسة إلى أن، النظام المحاسبي في ليبيا يهتم بالهدف التقليدي للنظم المحاسبية كما أن التقارير المالية في الوحدات الإدارية العامة بشكلها الحالي ماهي إلا كشوف تتضمن بيانات فعلية دون تفسير او تعليق ولا تتوفر فيها الصيغة التحليلية لكي يصبح أداة فعالة في مجال ترشيد القرارات ولا تحقق الهدف من الوظيفة الأساسية في التقارير، وكما يعاني النظام المحاسبي للأموال العامة بوضعه الحالي أوجه قصور في النواحي عديدة منها: قصور في أهداف النظام المحاسبي، قصور في نظام الموازنة العامة، قصور في أساس القياس المحاسبي المستخدم، قصور في نظام القوائم والتقارير المالية.

2. دراسة (الأزرق والزندان، 2010) بعنوان: "أهمية التحول من موازنة البنود على موازنة الأداء".

تهدف الدراسة إلى تعميم ثقافة الأداء كمرحلة أولى والسعي نحو صياغة أهداف الأجهزة الحكومية في شكل نتائج محددة قابلة للقياس الكمي، فالتداخل والازدواجية في ممارسة مهام واختصاصات الأجهزة الحكومية لتحديد المسؤولية عن الأخطاء والتجاوزات من أجل دعم دور جهاز المساءلة في رقابة الأداء، وذلك بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.

3. دراسة (رضوان، 2010) بعنوان: "أثر تطبيق التبويب الدولي على هيكل الموازنة العامة في ظل موازنة البرامج والأداء".

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق التبويب الدولي على هيكل الموازنة العامة الحالي في ظل إعداد موازنة البرامج والأداء، وتم التوصل إلى أن إعداد الموازنة العامة للدولة بالصورة التقليدية لها قد أسفر عن العديد من المشاكل وأوجه القصور الأمر إلى استدعى ضرورة تطوير الموازنة العامة للدولة وتحويلها من مجرد إنفاق كمي يصعب قياس نتائجه إلى برامج تستهدف مراعاة الجوانب الاجتماعية والاقتصادية من حيث إصلاح التعليم وتحسين الرعاية الصحية وتوفير المزيد من فرص العمل.

4. دراسة (عثمان، 2011) بعنوان: «تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء».

تهدف الدراسة إلى تطوير الموازنة العامة المستخدمة في القطاع الحكومي الفلسطيني بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية الفلسطينية وتحقيق الرقابة والمحافظة على المال العام والمساعدة على قياس الأداء الحكومي، ويتحقق ذلك من خلال الانتقال من لأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة للوحدات الحكومية الفلسطينية إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء وكذلك التحول من الأساس التقليدي إلى أساس الاستحقاق للقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية الفلسطينية كأحد أهم متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء، وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي القائم على الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة وتطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي لا يوفر المعلومات والبيانات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية الفلسطينية على القيام بمهامها وتحقيق أهدافها

5. دراسة (زهير، 2014) بعنوان: "إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة".

تهدف الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية، إضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع، وتوصلت الدراسة إلى أن أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير النظام المحاسبة الحكومي ويحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام.

6. دراسة (رضوان، 2015) بعنوان: إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري".

تهدف الدراسة إلى تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي المصري من خلال دراسة تجارب عدد من الدول التي كان لها سبق في تطوير نظم المحاسبة والموازنة والاستفادة من التجارب الناجحة في هذا المجال، وتوصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي لا تكفي لتحقيق الرقابة الفعالة على الأداء ولا يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنات على أسس سليمة، كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يمثل الخطوة الرئيسية في ترشيد وزيادة فعالية الإنفاق الحكومي، والصعوبات التي تكتنف تطبيقه يمكن التغلب عليها.

ومن خلال عرض بعض الدراسات التي تناولت موازنة البرامج والأداء حيث كان تركيز كل دراسة على أحد الموضوعات المرتبطة بموازنة البرامج والأداء منها:

1 - الأسس الواجب توافرها في النظام المحاسبي الحكومي ليتوافق مع تطبيق موازنة البرامج والأداء.

2 - دور النظم المحاسبية في مجال محاسبة الأموال العامة وحماية المال العام.

3 - تطوير النظام المحاسبي بحيث يمكن أن يؤدي دورا كبيرا في تحسين كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية.

4 - مدى مساهمة ميزانية البرامج والأداء في تطوير وقياس الأداء في الوحدات الحكومية.

أما الدراسة الحالية فتتناول دراسة صعوبات ومعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية من خلال عدم توفر المتطلبات الضرورية لموازنة البرامج والأداء.

#### مشكلة الدراسة:

نتيجة للانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية ( موازنة البنود ) وذلك من خلال نتائج الدراسات السابقة التي تم عرضها بصفه عامة ومن خلال واقع تطبيقها في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية بصفة خاصة والمتمثلة في عدم وجود ترشيد للإنفاق العام في غالبية هذه الوحدات، حيث وجد أن عددا كبيرا من التعاقدات التي تخص المشروعات العامة تتم في نهاية السنة المالية وعن طريق التكاليف المباشر، وأغلبها بدون دراسة جدوى أي إن المبالغ المدرجة في الموازنة ينظر إليها على أنها حق مكتسب ويجب صرفها قبل نهاية السنة المالية، وكذلك وجود فائض في بعض القطاعات وعجز في قطاعات أخرى، وتحويل بعض القطاعات لجزء من اعتماداتها من باب إلى آخر مما يدل على عجز نظامها المحاسبي عن إمكانية تقييم أداء هذه المؤسسات وقياس تكلفة أنشطتها المختلفة وضعف في كفاءة وفاعلية الرقابة وعدم وجود تخطيط مسبق لتقديرات الموازنة.

وقد أوصت بعض هذه الدراسات السابقة بالانتقال من الموازنة التقليدية (موازنة البنود) إلى موازنة البرامج والأداء وذلك لتلافي الانتقادات الموجهة إلى الموازنة الموجهة للموازنة التقليدية، إلا أن هذا الانتقال يتطلب الأخذ في الاعتبار العديد من المتطلبات الاقتصادية والقانونية والسياسية ومدى جاهزية الوحدات الإدارية الحكومية للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء ودراسة الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية للتحول إلى موازنة البرامج والأداء.

وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية؟

### فرضية الدراسة:

تقوم الدراسة على الفرضية التالية:

مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون التحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية الليبية.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- 1 - توضيح المتطلبات الضرورية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء.
- 2 - محاولة التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.
- 3 - اقتراح بعض الحلول والتوصيات لتطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتلاءم مع التحويل لموازنة البرامج والأداء

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

- 1 - دراسة وتحديد الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، ليتوافق مع متطلبات موازنة البرامج والأداء.
- 2 - نتائج هذه الدراسة مهمة للدولة الليبية ككل، ووزارة المالية خاصة بصفتها المسؤولة عن تطبيق النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية.

### مجال وحدود الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من وزارة المالية بصفتها المسؤولة عن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الليبي، ويتكون أيضا من وزارة التخطيط بصفتها المسؤولة عن تنفيذ جزء من الموازنة العامة للدولة الليبية، ويتكون أيضا ديوان المحاسبة الليبي بصفته الجهة الرقابية العليا في الدولة الليبية، وكذلك يتكون من جامعة طرابلس وتم اختيارها كإحدى المؤسسات المطبقة للنظام المحاسبي القائم حاليا.

أما عينة الدراسة فقد اقتصر على المحاسبين في الدوائر المالية الرئيسية في الوزارات، والمسؤولين عن إعداد الموازنة فيها، وكذلك على اللجان المشكلة من قبل الوزراء التي تساهم في إعداد مشروع الموازنة.

وتقتصر هذه الدراسة على استطلاع آراء الوحدات الإدارية الحكومية الليبية من خلال عينة الدراسة حول معوقات وصعوبات تطوير النظام المحاسبي للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء.

#### منهجية الدراسة:

اعتمد الباحثان في الدراسة النظرية على المنهج الوصفي التحليلي والذي من خلاله تم الاطلاع على ما توصلت إليه الدراسات السابقة وما مدى مرونة تطبيقها لتعرف على صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي الحكومي والتحول إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

أما في الجانب الميداني اعتمد الباحثان على الأساليب الإحصائية التالية:

1 - الأسلوب الإحصائي الوصفي: حسابات التكرارات والنسب المئوية التي تم الحصول عليها من مفردات العينة.

2 - الأسلوب الإحصائي الاستدلالي: وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وذلك بالاعتماد على الأساليب التالية:

أ - للتأكد من ثبات مقياس الدراسة تم استخدام طريقة (كرو نباخ ألفا) للتعرف على الدرجة الكلية لثبات مقياس الدراسة.

ب - تم صياغة الاستجابات في مقياس ترتيبي - قياس لبكرت خماسي التقييم.

ت - اختبار (T - Test) للعينة الواحدة، وقد استخدم هذا الأسلوب لاختبار الفرضية الرئيسية.

#### المحور الأول: الإطار النظري للدراسة.

#### مفهوم وتعريف موازنة البرامج والأداء.

ظهرت موازنة البرامج والأداء مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية واتجهت نحو التركيز على الجوانب الإدارية في الموازنة العامة بدلا من التركيز على الجانب الرقابي الذي تحققه موازنة الاعتمادات، فظهرت باتجاهات مختلفة نحو الإصلاح النظام المالي، وتبني نظم موازنة جديدة تتلاقى فيها المأخذ في موازنة الاعتمادات وكان أهم أسباب التحويل التي أدت إلى هذا الاتجاه في أمريكا هو: (محمود، 2013، 118)

1 - إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة في المجال الحكومي.

صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية

- 2 - استخدام نظم وأجهزة الرقابة المالية المركزية والأجهزة المتطورة في مجال الإدارة المالية.
- 3 - الاهتمام بالتكلفة الكلية لإنجاز الأعمال بدلا من التركيز على وسائل الانجاز، حيث انصب الاهتمام من التركيز على بنود الإنفاق إلى التركيز على إدارة البرامج والمشاريع.
- 4 - تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق فعالية الرقابة الداخلية والاتساق والتكامل بين النظام المحاسبي ونظام الموازنة.

إن من أول الدول التي بدأت في تطوير ميزاتها إلى موازنة البرامج والأداء هي الولايات المتحدة الأمريكية فكانت البداية بنشر مكتب الأبحاث الإدارية لمدينة نيويورك عام 1907 أبحاثا عن موازنة الإدارة الصحية لهذه المدينة على أساس الوظائف حيث قسمت تلك المدينة إلى ثلاث وظائف رئيسية وهي صيانة الطرق والمجاري وتوظيف الطرق.

■ في عام 1912 نتيجة للانتقادات التي وجهت لموازنة البنود تم تشكيل لجنة تافت للاقتصاد والكفاءة والتي تهدف إلى دراسة تنظيم الإداري والإجراءات المالية الحكومية والتي توصلت إلى ثلاثة مقترحات وهي اعتماد الموازنة على أساس البرامج والوظائف والتقسيم الإداري، بالإضافة إلى مراعاة الاقتصاد في انجاز البرامج والمشروعات الحكومية، بالرغم من رفض مجلس الشيوخ الأمريكي مقترحات لجنة تافت فقد لاقت هذه المقترحات قبولا من حكومة الولايات المتحدة والتي سعت إلى تحقيقها.

■ في عام 1934 دخلت موازنة البرامج والأداء في موازنة الحكومة الفيدرالية، حيث وضعت وزارة الزراعة الأمريكية وادي التنيسي للموازنة على أساس البرامج والأداء.

■ في عام 1949 تكونت لجنة هوفر الأولى والتي تهدف إلى إصلاح الجهاز الحكومي الأمريكي والتي أوصت باتباع تقسيم الأنشطة والوظائف وقد أطلقت اللجنة على الموازنة المقترحة تعبير (موازنة الأداء)

■ في عام 1950 صدر قانون الموازنة والحسابات بالولايات المتحدة والذي ادخل العديد من الإصلاحات على النظام المحاسبي والتي هدفت إلى وصول البيانات عن تكلفة وحدة الأداء.

■ في عام 1955 كررت لجنة هوفر الثانية توصية لجنة هوفر ولكن استخدمت (موازنة البرامج) وفي عام 1965 طالبت الحكومة الأمريكية إدخال موازنة البرامج بجميع الوزارات. (أحمد، 2006، 47)

وتستند الفكرة الأساسية لموازنة البرامج والأداء على التحول بتعديل نظام تبويب النفقات الواجب الالتزام بها وعلى أساس بين تكلفة الوظيفة والنشاط والمشروع إلى قياس أداء الأنشطة والتعرف على برامج العمل المطلوب إنجازه، كما تتطلب موازنة البرامج والأداء تحويل كل تقدير في الموازنة إلى برنامج عمل واجب إنجازه.

وهكذا نجد إن فكرة موازنة البرامج والأداء تقوم على ما تتجزه الوحدات الحكومية من اعمال وما تقوم به وليس ما تشتره من سلع وخدمات أي أنها تهتم بالعمل التي تم إنجازه أكثر من التركيز على وسائل وطرق إنجازه، ومن ثم نجد إن تلك الموازنة تربط بين اعتمادات الموازنة والعمل المطلوب أدائه وعلى ذلك فإنها تتضمن: (محمود، 2013، 119)

- 1 - تحديد وحدات العمل للأنشطة القابلة للقياس.
- 2 - تحديد الموارد اللازمة لإنجاز العمل المطلوب.
- 3 - قياس ومراقبة الأداء في ضوء المطلوب.
- 4 - ونظرا لأن موازنة البرامج والأداء تركز على قياس وتقييم الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الأنشطة والبرامج والمشاريع، لذلك فعندما تعتمد على نظام المحاسبة التكاليف وذلك لإتمام مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المقدرة للحكم على مدى كفاءة أداء الأجهزة الإدارية المنفذة والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة على مستويات الأجهزة العليا في التنظيم الإداري، ومن ثم اعتماد الناتج النهائي كمقياس لأنشطة الوحدات الحكومية المختلفة وقياس تكاليف تنفيذها للأنشطة والبرامج.

كما يركز نظام موازنة البرامج والأداء على تحقيق الأهداف في المقام الأول كما يعمل على تحليل الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية بالنسبة لمراكز المسؤولية المختلفة داخل كل وحدة خدمية أو إنتاجية ثم يعمل على تحقيق الأهداف الفرعية إلى أنشطة ومهام ثم يعمل على تحديد متطلبات تحقيق الأهداف والأنشطة والمهام، وأخيرا تقدير التوقيت الزمني اللازم لإنجاز كافة الأنشطة والمهام.

ويمكن تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها عبارة عن خطة عمل تتضمن كافة الأهداف الرئيسية والتفصيلية المحددة للوحدات الإدارية الحكومية، يتم وضعها في شكل برامج ومشروعات محددة. (عبد اللطيف، 2016، 219)

كما تعرف موازنة البرامج والأداء بأنها التقدير والتنبؤ بالأنشطة والبرامج التي تقوم

صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية

الوزارات والمصالح الحكومية بأعدادها لتحقيق رسالة وأهداف الجهة خلال فترة زمنية محددة تمهيدا لاعتمادها من السلطة المختصة مع تقدير المدخلات اللازمة للتنفيذ، وتبعاً لذلك يجري التنفيذ من خلال مؤشرات الأداء. (أحمد، 2006، 46)

### تصنيفات والتبويبات موازنة البرامج والأداء

تعتبر الموازنة أساس المحاسبة عن الأموال وتنعكس هذه الأهمية في تحقيق الأهداف الفرعية المرغوبة من الموازنة وكلما تعددت الأهداف المرغوبة من الموازنة تعددت تبويبات الموازنة، وعادة يتم تصنيف وتبويب موازنة البرامج والأداء وفقاً للتصنيفات والتبويبات التالية: (عبد اللطيف، 2016، 219)

- 1 - التبويب الوظيفي للموازنة: وفقاً لهذا التصنيف يتم تقدير ما يتم إنفاقه على كل نوع من أنواع الخدمات العامة مثل التعليم والصحة والزراعة بصرف النظر عن الهيئات التي تتولى الإنفاق.
  - 2 - تبويب الموازنة وفقاً للبرامج: يعتبر أعلى مستوى من موازنة البرامج والأداء ويعرف البرنامج بأنه جزء جوهري من الوظيفة ويرتبط بمنتج نهائي أو خدمة نهائية.
  - 3 - تبويب الموازنة وفقاً للأنشطة: ويعتبر تبويب إلى مجموعة من الأنشطة من القضايا الفنية التي تحتاج إلى مزيد من الوقت والجهد فضلاً عن الخبرة المتخصصة في كل مجال.
  - 4 - تبويب الموازنة وفقاً للهدف من الإنفاق: ويعتبر هذا التبويب تبويبا ثانويا يساعد فقط على عرض محتويات البرنامج والنشاط ويساعد على توضيح أنواع السلع والخدمات التي تشتريها الحكومة لتحقيق أغراضها العامة.
- مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء.

تتمثل مزايا موازنة البرامج والأداء في الآتي: (أحمد، 2006، 183)

- 1 - تتضمن الموازنة وصفاً دقيقاً لكل مشروع مما يتيح معلومات كافية للهيئة التشريعية عن أهداف التنظيمات الحكومية ومشروعاتها والخدمات التي تقدمها.
- 2 - تتضمن قياساً للمدخلات والمخرجات ويعطى تبريراً كافياً للتكاليف المطلوب إنفاقها.
- 3 - تساعد على قياس أداء الإدارة العليا في ضوء رقابتها للتكلفة وتنفيذها للأنشطة.
- 4 - تساعد على التعرف بسهولة على الأنشطة المتعارضة والعلاقات بين الأنشطة نظراً للوصف الدقيق لها والوارد بالموازنة.

### عيوب تطبيق موازنة البرامج والأداء.

تتمثل عيوب تطبيق موازنة البرامج والأداء في الآتي: (عثمان، 2011، 78)

- 1 - قص الموظفين المؤهلين عمليا وفنيا لتنفيذ مثل هذا الأساس.
- 2 - صعوبة قياس الأنشطة في صورة وحدات ناتج، أو تحديد كلفة وحدة.
- 3 - صعوبة ربط الأداء بالهدف، وصعوبة قياس الفاعلية.
- 4 - ارتفاع تكلفة التطبيق، لما يتطلبه من جهود وأعباء.
- 5 - اهتمام هذا الأساس بالمشاريع قصيرة الأجل نسبيا.
- 6 - عدم شمولية بعض الأنشطة مثل الأمن الداخلي والدفاع الخارجي.
- 7 - صعوبة تقبل الجهاز الإداري والمالي للتغيير ومقاومته لها.
- 8 - صعوبة تغيير الأنظمة المحاسبية لتتوافق وفقا لهذا الأساس.
- 9 - عدم ملائمة الهياكل التنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق هذا الأساس.

### متطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء

تتمثل متطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء في كل ما يلي: (غنام، 2006، 68)

- 1 - ضرورة قياس الأهداف الاستراتيجية للموازنة في ضوء رؤية المؤسسة ومهمتها الأساسية وذلك طبقاً للأولويات المتفق عليها.
- 2 - تحديد الأنشطة والمهام والإجراءات اللازمة لتحقيق كل هدف ويتم ذلك طبقاً لتوقعات العاملين ووفقاً لمعدلات أدائهم.
- 3 - تحديد البرامج الزمنية لأداء كل نشاط لتحقيق المخرجات، حيث توضح البرامج كيف تقوم المنظمة بأداء نشاطها وتحقيق أهدافها، وما هي الإجراءات والمهام المطلوبة لأداء كل نشاط موزع على الوحدات الإدارية المنوط بها أداء النشاط.
- 4 - المدخلات المطلوبة البشرية والمادية لإنجاز كل هدف ولأداء كل نشاط طبقاً للبرامج الزمنية المحددة، وفي ضوء هذه الموارد يمكن تحديد تكلفة الأداء والإنجاز لتحقيق الأهداف المخططة.
- 5 - تحديد معايير ومعدلات أداء مالية وغير مالية لقياس مدى التقدم والإنجاز الفعلي طبقاً للبرامج المحددة، وذلك حتى يمكن قياس مدى النجاحات التي تحققتها المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، مما يستلزم تصميم نموذج لقياس أداء يتضمن

مقاييس للكفاءة والفعالية، وزمن الإنجاز، والنتائج والجودة ويتطلب ذلك مشاركة العاملين في تحديد توقعاتهم لمستويات أدائهم لأنشطتهم ومهامهم.

6 - متابعة التنفيذ وتقييم الأداء طبقاً للبرنامج الزمني وذلك في ضوء مقاييس ومعايير الأداء وفي ظل مفهوم أن: موازنة الأداء تمثل برنامج عمل محدد، ومتابعة هذا الإنجاز يتطلب الأمر قياس الأداء الفعلي ومقارنته بمعايير ومعدلات الأداء، لاستخراج الاختلافات أو الانحرافات واتخاذ ما يلزم من قرارات تصحيحية (تغذية عكسية).

7 - وجود نظام لدعم الأداء، وهو ما يعني تكامل وتداخل المقومات المشار إليها، لضمان ترشيد وتفعيل وتوظيف الموارد المتاحة، وتفاذي وجود أية عوامل تؤدي إلى إهدار الجهود المبذولة والموارد المتاحة.

متطلبات التحويل إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية.

تتمثل متطلبات التحويل إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية إلى كل ما يلي:

(عثمان، 2011، 96)

1 - اقتناع السلطة التشريعية والتنفيذية بأهمية ذلك التحويل والتطوير، لان موازنة البرامج والأداء سوف تصبح في حقيقة الامر وسيلة هامة من وسائل الاتصال والتفاهم بين كل من السلطتين.

2 - تطوير النظام المحاسبي الحكومي تطويرا يتلاءم مع احتياجات موازنة البرامج والأداء عن طريق إتباع أساس الاستحقاق في قياس الموارد والاستخدامات.

3 - تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

4 - وضع نظم متكاملة للمعلومات وذلك بما يكفل إعداد تقارير دورية تحدد حجم الخدمات العامة المؤداة بواسطة الجهة بالمقارنة بما كان مستهدفا لها ببرامج النشاط، والتكاليف الفعلية للخدمات العامة المؤداة بالمقارنة بالتكلفة المتخذة أساسا لتقديرات برامج النشاط والموازنة مع تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة ترتبط بحجم النشاط والتكاليف الثابتة لا ترتبط بحجم النشاط، وتبعاً لذلك تحديد الانحرافات في التكاليف المتغيرة نتيجة للمتغيرات السعرية أو نتيجة لعدم الترشيح في الاستخدام أو نتيجة لتغير حجم النشاط عن المخطط وكذلك الانحرافات في التكاليف الثابتة نتيجة لعدم الترشيح في المصروفات.

5 - فصل الإنفاق الرأسمالي عن الإنفاق الجاري، وبناء عليه يوجد نوعان من البرامج وهي برامج جارية وبرامج رأسمالية.

6 - تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، وذلك بتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز مسؤولية.

7 - تغيير هيكل الموازنة العامة وإعادة تبويبها من جديد طبقا للبرامج المحددة ويتم ذلك بتحديد البرامج الرئيسية التي تم اختيارها للتنفيذ وتحقيق أهداف التنمية.

8 - ميكنة الحسابات الحكومية، وذلك باستخدام الآلات والأجهزة الالكترونية الحديثة لقدرتها على إعداد البيانات دقيقة مبوبة بطريقة مختلفة.

9 - ضرورة الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب تكاليف الأداء حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء.

ويرى الباحثان أنه إذا تم الأخذ في الاعتبار بالنقاط سالفة الذكر يمكن التغلب على الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

#### تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي للتحول لموازنة البرامج والأداء.

تخلف النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا حيث أنه لم يتم تعديله منذ فترة طويلة منذ صدور القانون رقم 26 لسنة 1974م، بشأن تعديل بعض أحكام قانون النظام المالي للدولة الليبية، حيث يعتبر من أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التحول إلى موازنة البرامج والأداء، وذلك لأنه لا يصلح للتطبيق في الوقت الحالي ولا يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والمحلية ولا يواكب التطورات الدولية المهنية للمحاسبة والمراجعة.

وهناك العديد من الأسباب التي أوجبت تطوير النظام المحاسبي الحكومي للتحول من الموازنة التقليدية (موازنة البنود) إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية منها: (سويلم، 2005، 341)

1 - عدم مسابرة أنواع ومحتويات التقارير المالية في الجهات الحكومية للتطورات التكنولوجية المعاصرة.

2 - ظهور الكثير من الأسباب الفعالة الحديثة (الحكومة الالكترونية) في تصميم النظم المحاسبية الحكومية.

صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية

3 - التطورات التكنولوجية المتسارعة في مجالات الاتصالات والمعلومات وما ترتب عليها من ثورة المعرفة.

4 - بطء التطوير في مجال نظم المعلومات المحاسبية الحكومية مقارنة بنظم المعلومات المحاسبية الأخرى.

5 - عدم كفاية أساليب الموازنة والمحاسبية الحكومية التقليدية في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة الفعالة على البرامج والأنشطة وتقييم الأداء في الجهات الحكومية.

6 - الرغبة في تحقيق التكامل بين الخطة والموازنة يتطلب تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأنه يعتبر القاعدة الأساسية لتوفير المعلومات الدقيقة التي تخدم مرحلة إعداد الموازنة وخطط التنمية ومتابعة تنفيذها والرقابة عليها.

7 - ارتفاع نسبة المصروفات الحكومية في الناتج المحلي الإجمالي نتيجة لزيادة في عدد السكان مما يتطلب العمل على زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية لخفض الإنفاق الحكومي وإصلاح العجز في الموازنة العامة للدولة.

8 - هناك اتجاه متزايد نحو تطبيق أساليب محاسبة التكاليف وتطبيق أساس الاستحقاق ومبدأ مقابلة إيرادات الخدمات الحكومية المقدمة بنفقاتها في الوحدات الحكومية.

9 - الحاجة لتوفير البيانات السليمة التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد خطط وبرامج السنوات المقبلة وإجراء التحليلات اللازمة لترشيد القرارات والتخطيط القومي.

10 - الرغبة في السرعة والدقة في إعداد وعرض البيانات والعمليات التي تساعد على زراعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تقوم بتنفيذها وحدات الجهاز الإداري الحكومي واتخاذ قرارات التصحيح أولاً بأول.

#### المحور الثاني: الدراسة الميدانية.

يشمل هذا المحور عرضاً وصفيًا لعينة الدراسة وتصنيفاتها، ونتائج استجابات أفراد عينة الدراسة على الأداة، والنتائج المتعلقة بفرضية الدراسة، واختيار فرضية الدراسة، ونتائج التحليل الإحصائي، والنتائج والتوصيات.

#### أولاً: عينة الدراسة.

تم اختبار عينة الدراسة في ضوء مجموعة من العوامل منها: هدف الدراسة، مشكلة

الدراسة، طبيعة مجتمع الدراسة، درجة دقة المعلومات للإجابات، لذا تم اختبار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة وشملت كلا من: (وزارة المالية ووزارة التخطيط وديوان المحاسبة وجامعة طرابلس)، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (200) قائمة استبيان على عينة الدراسة، ويبين الجدول رقم (2) قوائم الاستبيان الموزعة والمستلمة الصالحة وغير الصالحة، حيث بلغت نسبة قوائم الاستبيان المستلمة والصالحة 86 % من القوائم الموزعة.

جدول رقم (2) يبين عدد قوائم الاستبيان الموزعة والمستلمة

النسبة المئوية	قوائم الاستبيان الصالحة	قوائم الاستبيان غير الصالحة	قوائم الاستبيان المستلمة	قوائم الاستبيان الموزعة
86 %	172	28	200	200

ثانيا: تصنيف عينة الدراسة.

#### 1. وفقا لمتغير المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي وبدراسة وتحليل بيانات هذا الجدول يتضح أن أغلب أفراد العينة هم من حملة مؤهل بكالوريوس في المحاسبة ويمثلون أعلى نسبة 77.9 % ، أما حملة الماجستير فيمثلون نسبة 14 % ، وحملة الدكتوراه يمثلون نسبة 2.3 % .

جدول رقم (3) يبين تصنيف عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

النسبة (%)	العدد	البيان
5.8	10	ثانوي أو ما يعادله
77.9	134	بكالوريوس أو ما يعادله
14.0	24	ماجستير
2.3	4	دكتوراه
100.0	172	الإجمالي

## 2. وفقاً لمتغير التخصص العلمي:

يبين الجدول رقم (4) توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير التخصص العلمي، وبدراسة وتحليل البيانات المعروضة في هذا الجدول يتضح أن أفراد العينة المتخصصين في مجال المحاسبة يشكلون نسبة 56.4 % ، بينما المتخصصين في باقي المجالات يشكلون نسبة 43.6 % من مجموع أفراد العينة (الإدارة 14.5 % ، الاقتصاد 11 % ، تمويل ومصارف 7 % ، التخصصات الأخرى 11 %).

جدول رقم (4) يبين تصنيف عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي

النسبة (%)	العدد	البيان
56.4	97	محاسبة
14.5	25	إدارة
11.0	19	اقتصاد
7.0	12	تمويل ومصارف
11.0	19	أخرى
100.0	172	الإجمالي

## 3. وفقاً للمتغير المستوى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (5) توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير المستوى الوظيفي ويتضح أن أفراد العينة الحاصلين على أعلى نسبة حسب المستوى الوظيفي هم شاغلو وظيفة موظف مالي حيث بلغت (78.5 % ) ، أما باقي المستويات الوظيفية فكانت نسبة شاغليها تتراوح بين (1.2 % و 13.4 %).

جدول رقم (5) يبين تصنيف عينة الدراسة وفقاً لمتغير المستوى الوظيفي

النسبة (%)	العدد	البيان
78.5	135	موظف مالي
3.5	6	رئيس القسم المالي

النسبة (%)	العدد	البيان
1.7	3	مدير الإدارة المالية
1.7	3	مدير إدارة الميزانية
1.2	2	مدير إدارة الحسابات
13.4	23	أخرى
100.0	172	الإجمالي

4. وفقا لمتغير سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (6) توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير سنوات الخبرة ومن خلال تحليل البيانات يتضح أن أفراد العينة الذين كانت خبرتهم ضمن فئة (10 إلى 14) يمثلون أعلى نسبة حيث كانت 33.1 % .

جدول رقم (6) يبين تصنيف عينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

النسبة (%)	العدد	البيان
15.1	26	أقل من 5 سنوات
29.7	51	من 5 إلى 9 سنوات
33.1	57	من 10 إلى 14 سنة
12.2	21	من 15 إلى 19 سنة
8.7	15	من 20 إلى 29 سنة
1.2	2	من 30 سنة فأكثر
100.0	172	الإجمالي

ثالثاً: نتائج استجابات أفراد عينة الدراسة على الأداة.

الجدول رقم (7) يبين توزيع استجابات أفراد العينة على البدائل الخمسة لكافة بنود الفرضية الرئيسية : وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

ت	الفقرة	XO1	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
1	الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الحالي سليم ولا داعي للتحويل لموازنة البرامج والأداء.	العدد	7	21	22	80	42	172
		النسبة %	4.1	12.2	12.8	46.5	24.4	100.0
2	يؤدي النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية إلى حدوث تداخل بين مصروفات السنوات المختلفة.	العدد	2	30	22	88	30	172
		النسبة %	1.2	17.4	12.8	51.2	17.4	100.0
3	يساعد النظام المحاسبي على إخفاء الالتزامات المستحقة على الوحدات الإدارية الحكومية.	العدد	14	34	16	74	34	172
		النسبة %	8.1	19.8	9.3	43.0	19.8	100.0
4	اقتصار الهدف من النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية على الرقابة المالية فقط، أي الالتزام بعدم تخطي الاعتمادات المدرجة في الموازنة، دون تحقيق الرقابة على الكفاءة وفعالية الأداء.	العدد	4	30	27	70	41	172
		النسبة %	2.3	17.4	15.7	40.7	23.8	100.0
5	استخدام الأساس النقدي ونتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية.	العدد	2	11	20	90	49	172
		النسبة %	1.2	6.4	11.6	52.3	28.5	100.0
6	عدم قدرة المجموعة المستندية والدفترية والحسابات الختامية على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.	العدد	15	22	30	65	40	172
		النسبة %	8.7	12.8	17.4	37.8	23.3	100.0

172	47	82	19	20	4	العدد	7	يقصر دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الصحة القانونية للمصرف فقط.
100.0	27.3	47.7	11.0	11.6	2.3	النسبة %		
172	51	73	30	15	3	العدد	8	عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية، مما تخلق عائق كبير نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية.
100.0	29.7	42.4	17.4	8.7	1.7	النسبة %		
172	69	65	26	7	5	العدد	9	نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين في الوحدات الإدارية الحكومية تؤدي إلى إعاقة عملية التطوير.
100.0	40.1	37.8	15.1	4.1	2.9	النسبة %		

من خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن استجابات العينة للبند رقم (1) التي توافق على محتوى البند (46.5 %) وبأن استجابات العينة التي توافق بشدة على محتوى البند (24.4 %) وأن استجابات العينة تركزت الاستجابات فيها على البدائل موافق وموافق بشدة (70.9 %) من أفراد العينة كانوا يوافقون على أن الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي الحالي سليم ولا داعي للتحويل لموازنة البرامج والأداء.

كما نلاحظ أن استجابات العينة للبند (2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8 - 9) تتراوح بين (37.8 % - 52.3 %) التي كانت توافق على محتوى بنود الفرضية الفرعية الثالثة، وبأن استجابات العينة تتراوح بين (17.4 % - 40.1 %) التي كانت توافق بشدة على محتوى بنود الفرضية الفرعية الثالثة، وهذا يوضح وبأن استجابات العينة تركزت الاستجابات فيها على البدائل موافق وموافق بشدة وتتراوح بين (61.1 % - 80.8 %) أي أن أفراد العينة كانوا يوافقون بشكل كبير على وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

#### رابعا: اختبار فرضية الدراسة.

للتأكد من صحة فرضية الدراسة قام الباحثان باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة على متغير وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، ولذلك تشير الجداول رقم (8) ورقم (9) إلى المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) لكل بند من بنود الفرضية الرئيسية وإجماليتها.

## 1 - النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية.

مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

H1= لا توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

H0= توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

الجدول رقم (8) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للمجموعة الواحدة على متغير مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة (T)	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد	الوزن النسبي	الترتيب النسبي
1	الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الحالي سليم ولا داعي للتحويل لموازنة البرامج والأداء.	3.75	1.082	9.089	* 0.000	موافق	75.00	5
2	يؤدي النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية إلى حدوث تداخل بين مصروفات السنوات المختلفة.	3.66	0.998	8.707	* 0.000	موافق	73.26	6
3	يساعد النظام المحاسبي على إخفاء الالتزامات المستحقة على الوحدات الإدارية الحكومية.	3.47	1.240	4.921	* 0.000	موافق	69.30	9
4	اقتصار الهدف من النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية على الرقابة المالية فقط، أي الالتزام بعدم تخطي الاعتمادات المدرجة في الموازنة، دون تحقيق الرقابة على الكفاءة وفعالية الأداء.	3.66	1.093	7.950	* 0.000	موافق	73.26	7
5	استخدام الأساس النقدي ونتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية.	4.01	0.875	15.071	* 0.000	موافق	80.12	2

8	70.81	موافق	* 0.000	5.788	1.225	3.54	عدم قدرة المجموعة المستندية والدفترية والحسابات الختامية على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.	6
4	77.21	موافق	* 0.000	11.041	1.022	3.86	يقتصر دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط.	7
3	77.91	موافق	* 0.000	11.914	0.986	3.90	عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية، مما تخلق عائق كبير نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية .	8
1	81.63	موافق	* 0.000	14.357	0.988	4.08	نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين في الوحدات الإدارية الحكومية، تؤدي إلى إعاقه عملية التطوير.	9

\* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

يتضح من الجدول رقم (8) والذي يتضمن أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، أن الفقرة (1) والتي تنص على الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي الحالي سليم ولا داعي للتحول لموازنة البرامج والأداء قد تحصلت على متوسط مرجح = (3.75) وانحراف معياري (1.082) أما قيمة (T) فكانت (9.089) ويقابلها مستوى دلالة (0.00) ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي تقبل فرضية العدم مما يدل على موافقة أفراد العينة على الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي الحالي سليم ولا داعي للتحول لموازنة البرامج والأداء.

وتبين من خلال التحليل أن الفقرات (2) و(3) و(4) والتي تنص على أن النظام المحاسبي يؤدي إلى حدوث تداخل بين مصروفات السنوات المختلفة ويساعد على إخفاء الالتزامات المستحقة على الوحدات الحكومية واقتصار الهدف من النظام المحاسبي الحكومي على الرقابة المالية فقط أي الالتزام بعدم تخطي الاعتمادات المدرجة في الموازنة دون تحقيق الرقابة على الكفاءة وفعالية الأداء وعدم قدرة المجموعة المستندية والدفترية والحسابات الختامية على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، حيث كان المتوسط الحسابي يتراوح بين (3.47) و(3.66) أما الانحراف

المعياري فيتراوح بين (0.998) و(1.240) وكانت قيمة (T) تتراوح بين (4.921) و(8.707) ويقابلها مستوى دلالة (0.00) ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي تقبل فرضية العدم مما يدل على موافقة أفراد العينة على أن النظام المحاسبي يؤدي إلى حدوث تداخل بين مصروفات السنوات المختلفة ويساعد على إخفاء الالتزامات المستحقة على الوحدات الحكومية واقتصار الهدف من النظام المحاسبي الحكومي على الرقابة المالية فقط أي الالتزام بعدم تخطي الاعتمادات المدرجة في الموازنة دون تحقيق الرقابة على الكفاءة وفعالية الأداء وعدم قدرة المجموعة المستندية والدفترية والحسابات الختامية على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

أما الفقرات (5) و(7) و(8) و(9) والتي تتص على استخدام الأساس النقدي وينتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية وكما تتص على أن دور نظام الرقابة الداخلية يقتصر على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط وكذلك عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية مما تخلق عائقا كبيرا نحو تطوير النظام المحاسبي الحكومي كذلك نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين الحكوميين تؤدي إلى إعاقة عملية التطوير، قد تحصلت على متوسط حسابي يتراوح ما بين (3.86) و(4.08) أما الانحراف المعياري فيتراوح بين (0.875) و(1.225) أما قيمة (T) تتراوح بين (11.041) و(15.071) ويقابلها مستوى دلالة (0.00) ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي تقبل فرضية العدم مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على استخدام الأساس النقدي وينتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية وكذلك توافق على أن دور نظام الرقابة الداخلية يقتصر على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط وكذلك عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية مما تخلق صعوبة وعائقا كبيرا تحول دون تطوير النظام المحاسبي المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية وكذلك نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين الحكوميين تؤدي إلى إعاقة عملية التطوير، وكما نلاحظ أن هذه الصعوبات والمعوقات قد تحصلت على الترتيب (1) و(2) و(3) و(4) حسب الترتيب النسبي في الجدول رقم (8).

## 2- اختبار فرضية الدراسة.

مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة

البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

H1= لا توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة

البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

H0= توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة

البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

الجدول رقم (9) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للمجموعة الواحدة على مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

العدد	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة (T)	الدلالة الإحصائية	النتيجة
172	3.77	0.632	15.958	0.000 *	قبول الفرضية

\* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

ومن الجدول (9) ولغرض اختبار فرضية الدراسة : مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، تبين أن المتوسط المرجح = (3.77) وانحراف معياري = (0.632) وان قيمة (T) = (15.958) ويقابلها مستوى دلالة (0.000) ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي نقبل فرضية العدم (H0) التي تقول إنه: توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، ونرفض فرضية البديل (H1) التي تقول: لا توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

#### نتائج التحليل الإحصائي.

أولاً: تبين من نتائج استجابات أفراد العينة على بنود الأداة (قائمة الاستبيان) أن:

- 1 - نسبة أفراد العينة الموافقين على أن الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي الحالي سليم ولا داعي للتحول لموازنة البرامج والأداء (70.9 %).
- 2 - نسبة أفراد العينة الموافقين على أن النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية يؤدي إلى حدوث تداخل بين مصروفات السنوات المختلفة (68.6).
- 3 - نسبة أفراد العينة الموافقين على أن استخدام الأساس النقدي نتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية (80.8 %).

4 - نسبة أفراد العينة الموافقين على أن دور نظام الرقابة الداخلية يقتصر على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط (75 %).

5 - نسبة أفراد العينة الموافقين على أن نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين الحكوميين تؤدي إلى إعاقة عملية التطوير (77.9 %).

ثانياً: تبين من نتائج اختبار (T - Test) للعينة الواحدة، الذي استخدم لاختبار فرضية الدراسة، ولقد تم إثبات صحة الفرضية وكانت النتائج كالآتي:

1 - توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

2 - أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية حسب الترتيب النسبي:

■ نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين في الوحدات الإدارية الحكومية، تؤدي إلى إعاقة عملية تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.

■ استخدام الأساس النقدي ونتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية.

■ عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية، مما تخلق صعوبة وعائق كبير نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية.

■ يقتصر دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط. أولاً - النتائج.

فيما يلي أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان من خلال دراسة واقع البيانات والمعلومات المحاسبية موضوع الدراسة:

1 - إن موازنة البرامج والأداء تعمل على الرقابة الفعلية من خلال التأكد من تحقيق الأهداف الذي ينشأ من أجله الاعتماد، وهي بذلك يمكنها تحقيق أهداف الحكومة من خلال التأكد من الإنفاق الفعلي وتقييم الأداء الذي تم ومقارنته الفعلي بالمستهدف وتحديد الانحراف ومعالجته.

2 - يعتبر أساس الاستحقاق من أبرز متطلبات تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.

3 - إن النظام المحاسبي الحكومي الليبي يوجد به بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وأهمها:

- الافتقار إلى معايير واضحة تحتكم إليها في مرحلتي القياس والإفصاح.
  - نقص المهارات والخبرات لدى المحاسبين الحكوميين، تؤدي إلى إعاقة عملية تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.
  - استخدام الأساس النقدي ونتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية.
  - عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية، مما تخلق عائقا كبيرا نحو تطوير النظام المحاسبي الحكومي.
  - يقتصر دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط.
- ثانيا - التوصيات.

استنادا إلى الدراسة النظرية ونتائج التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان واختبار فرضية الدراسة وعلى ضوء النتائج التي توصل إليها الباحثان نوصي بما يلي:

- 1 - دراسة مدى إمكانية تطوير وتعديل التشريعات المتمثلة في قانون النظام المالي للدولة الليبية وتعديلاته ولأئحته التنفيذية، بحيث يقضي باتباع أساس الاستحقاق المحاسبي ليتوافق مع متطلبات التطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.
- 2 - الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، والاهتمام بدراسة المتغيرات المتعلقة بالبيئة التي تعمل الوحدات الإدارية الحكومية من خلالها، والعمل على تأهيل تلك البيئة لضمان نجاح عملية تطوير النظام المحاسبي للتحويل إلى موازنة البرامج الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية.
- 3 - يجب تفعيل دور الجهات المهنية والأكاديمية المتخصصة في المحاسبة لمساندة عملية تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية بما يساعد على توفير الدعم والخبرة الفنية اللازمة لوضع معايير ووضع إطار النظام المحاسبي الحكومي الليبي القائم على أساس الاستحقاق.
- 4 - الاهتمام بالموارد البشرية في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية للعمل على زيادة المهارات الموجودة لديهم ورفع مستوى كفاءتهم، من خلال إعداد وتنفيذ البرامج

والندوات للتعريف بفقته وثقافة الموازنة الجديدة بحيث يشرف عليها ويديرها أخصائيون ومدربون متوفر فيهم الفهم العميق لأبعاد موازنة البرامج من الناحية النظرية والعملية، مع وضع نظام ملائم للحواجز والمكافأة.

5 - تطوير مقومات النظام المحاسبي، وما يتبعه من تطوير السياسات المالية وأسس القياس والإجراءات المحاسبية للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية.

#### قائمة المراجع.

- 1 - أحمد، شريف محمد علي، تطبيق موازنة البرامج والأداء بمصر، مجلة البحوث الإدارية، كلية التجارة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 2006.
- 2 - احمد، عبد الله عبد السلام، إبراهيم، آمال محمد كمال، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، الطبعة الأولى، المركز للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
- 3 - الأزرق، أسامة إبراهيم، الزنداح، عادل رجب، ورشة عمل، أهمية التحويل من موازنة البنود إلى موازنة الأداء، 2010.
- 4 - رضوان، أشرف جابر محمد، إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015.
- 5 - رضوان، أشرف جابر محمد، إثر تطبيق التبويب الدولي على هيكل الموازنة العامة في ظل موازنة البرامج والأداء، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس 2010.
- 6 - زهير، شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة، الجزائر، 2014.
- 7 - سويلم، حسن على محمد، مدى الحاجة لتطوير أساليب تقييم فاعلية الإنفاق الحكومي، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد (1)، المجلد (27)، يناير 2005.
- 8 - عبد اللطيف، ناصر نور الدين، المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية جمهورية مصر العربية، 2016.
- 9 - عثمان، حسن زكي أحمد، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2011.
- 10 - غريب، محمد عبد الهادي احمد، دور النظم المحاسبية في حماية الأموال العامة بليبيا، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، ليبيا، 2008.
- 11 - غنام، فريد أحمد عبد الحافظ، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- 12 - محمود، رأفت سلامة، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2013.