



مجلة التجارة والتمويل

[/https://caf.journals.ekb.eg](https://caf.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الثاني

يونيو ٢٠٢٢

أثر تبني موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية على المراجعة الخارجية
السابقة واللاحقة: دراسة ميدانية

حماده السعيد المعصراوي السيد غازي
مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة-جامعة طنطا

أثر تبني موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية على المراجعة الخارجية السابقة واللاحقة: دراسة ميدانية

مستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر تبني موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية على الدور الذي يمكن ان تقوم به وزارة المالية (المراجعة السابقة) والجهاز المركزي للمحاسبات (المراجعة اللاحقة) لتفعيل تطبيق الموازنة. واعتمدت الدراسة على مسح التقارير الحكومية، والدراسات السابقة ذات الصلة، وإجراء مقابلات شخصية ودراسة ميدانية باستخدام قائمتي استبيان منفصلتان لـ ٤٧ من ممثلي وزارة المالية، و٣٨ من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة السابقة واللاحقة تواجه العديد من التحديات والمعوقات عند الانتقال إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء منها عدم ملائمة المعايير والقواعد التي تحكم عملهم، وقواعد الرقابة على الجودة والتفتيش المطبقة، وقواعد استقلال، والبرامج التدريبية، وعدم وجود معايير وإرشادات ومؤشرات ومقاييس لمراجعة البرامج والأنشطة المختلفة ومدى التقدم الذي تحقق فيها. في حين تواجه المراجعة اللاحقة معوقات إضافية منها الإفتقار إلى المهارات والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة الإلكترونية بما يتناسب مع منظومة نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وموازنة البرامج والأداء، وعدم وجود معايير وإرشادات لمراجعة الأنظمة الإلكترونية، وعدم وجود نطاق محدد بوضوح لمراجعة الأداء. يضاف إلى ذلك لابد من تعديل اختصاصات ومسئوليات ممثلي وزارة المالية، فيجب أن يكون لممثلي وزارة المالية دور تنفيذي ودور استشاري ودور توكيدي، يضاف إلى ذلك لابد أن يكون لممثلي وزارة المالية دور هام وجوهري في مراحل إعداد وتنفيذ ومراجعة الموازنة، في حين يتعين على الجهاز المركزي للمحاسبات التحول من المراجعة المالية والقانونية الى المراجعة الشاملة، وإعادة النظر في كافة مؤشرات ومعايير تقييم الأداء وتطويرها وتحديثها. وفي نفس الوقت قدمت الدراسة إطار للتعاون والتكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة.

الكلمات الرئيسية: نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية، موازنة البرامج والأداء، المراجعة السابقة، المراجعة اللاحقة

Abstract

This study aims to analyze the impact of the adoption of the program and performance budget in the government units on the role that the Ministry of Finance (previous review) and the Accountability State Authority (Next audit) can play to activate the implementation of the budget. This study relied on a survey of government reports and relevant previous studies, and conducting personal interviews and a field study was conducted using two separate questionnaire lists for 47 representatives of the Ministry of Finance and 38 members of the Accountability State Authority. The study concluded that the previous audit and next audit faced many challenges and obstacles when moving to the application of programs and performance budget, including the inappropriateness of standards and rules to govern their work, the rules of quality control and inspection applied, the rules of independence, training programs, and the absence of standards, guidelines, indicators and standards for auditing programs. different activities and the extent of progress achieved in them. While the Next audit faces additional obstacles, including the lack of skills and experience necessary to carry out the electronic audit in line with the government financial information management system and the programs and performance budget, the absence of standards and guidelines for reviewing electronic systems, and the absence of a clearly defined scope for performance audit. In addition, the competencies and responsibilities of the representatives of the Ministry of Finance must be modified. The representatives of the Ministry of Finance must have an executive role, an advisory role, and an assurance role. In addition, the representatives of the Ministry of Finance must have an important and essential role in the stages of preparing, implementing and auditing the budget. At the same time, the Accountability State Authority must shift from financial and legal review to comprehensive audit and review, develop and update all performance evaluation indicators and standards. At the same time, the study provided a framework for cooperation and integration between the previous audit and next audit.

Keywords:

government financial information management system(GFMIS), programs and performance budget, Next audit, previous audit.

١- الإطار العام للبحث

١-١ مقدمة

يعتبر إصلاح نظام الموازنة جزءًا أساسيًا من مبادرات الإصلاح التي اجتاحت القطاع الحكومي ككل. وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحويل أنظمة موازنة القطاع الحكومي من التحكم في المدخلات إلى التركيز على المخرجات والنتائج، من أجل تحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز التوجه نحو تحقيق النتائج (Ouda, 2011). وتقدم موازنة البرامج والأداء باعتبارها حلول محتملة لمشاكل الكفاءة والفعالية و / أو المساواة في القطاع العام. ويعد الأساس المنطقي لموازنة البرامج والأداء هو إنتاج واستخدام معلومات الأداء في عملية الموازنة لتحسين تخصيص الموارد (Budding et al. 2015). وقد أصدر قانون المالية العامة الموحد برقم ٦ لسنة ٢٠٢٢، الذي ينص على أن تعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة المصرية على أساس موازنة البرامج والأداء، وأعطى القانون مهلة للتطبيق الكامل لموازنة البرامج والأداء في غضون أربع سنوات مقبلة، على أن يتم خلال هذه السنوات تطوير نظام الرقابة بما يتناسب مع تطبيق النظام الجديد. وتعتبر المراجعة الخارجية على الوحدات الحكومية ضرورية من حيث تزود المؤسسات التشريعية والإشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات هامة وتقييم مستقل وموضوعي بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها (ISSAI 200). وتحتاج موازنة البرامج والأداء عمليات مراجعة تتجاوز المراجعة المالية والقانونية إلى مراجعة الأداء من حيث الكفاءة والفعالية ونتائج تطبيق البرامج الحكومية، فينبغ اهتمام موازنة البرامج والأداء على إبراز وظيفة جديدة للدولة هي الرقابة الإدارية بدلاً من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية، ومن ثم فالمراجعين الخارجيين في الجهات الفاعلة التنظيمية الرئيسية المختلفة متمثلة في المراجعة السابقة (ممثلي وزارة المالية) واللاحقة (مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات) مطالبين باستخدام آليات المحاسبة والمراجعة وتطوير ادوارهم من أجل ترشيد الإنفاق العام و مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية المصرية.

٢.١ مشكلة البحث

تبادر العديد من دول العالم إلى تبني أنظمة مالية متطورة من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي، وتحسين جودة الرقابة عليه، والحد من العجز في الموازنة العامة للدولة، فالحكومات في الدول المختلفة أمام ضغوط كبيرة لتخفيض حجم الإنفاق الحكومي، الذي يتسم بالزيادة المضطردة

من عام لآخر، الأمر الذي يشكل تحدي أمام تقديم الخدمات العامة خاصة في ظل محدودية الموارد المتاحة للدولة، والحاجة لترشيد تخصيصها على الاستخدامات الحكومية المختلفة. وتعد الموازنة العامة للدولة الركيزة الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي، كأداة الدولة في التخطيط والتنفيذ والمتابعة واتخاذ القرارات، ونظرا لأوجه الضعف والقصور في موازنة البنود والتي تهدر الموارد، ولا يمكنها توفير معلومات تخدم الأغراض الاستراتيجية وتدعم خطط التنمية وتخفض الإنفاق العام، ومن ثم نشأت الحاجة للانتقال إلى موازنة برامج وأداء (الفهد، واخرون، ٢٠١٧: الهامي & السقا، ٢٠٠٧). ويعرف قانون المالية العامة الموحد رقم ٦ لعام ٢٠٢٢ موازنة البرامج والأداء، بأنها نظام يهدف إلى رفع كفاءة وفاعلية الإنفاق العام من خلال ربط الاعتمادات المخصصة بالنتائج المراد تحقيقها. وتعمل موازنة البرامج والأداء على دمج معلومات قياس الأداء في عملية الموازنة (Lu et al., 2015) حيث يمكن لهذا التكامل أن يأخذ أشكالاً مختلفة تتراوح من الإفصاح عن معلومات الأداء في وثائق الموازنة إلى استخدامها لتخصيص الموارد بين البرامج المختلفة (Mauro et al., 2019). وقد جاء في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الوحدات الحكومية يجب أن تقدم معلومات إضافية للمساعدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية وإدارتها لأصولها واتخاذ القرارات مثل: مؤشرات الأداء، قوائم أداء الخدمة العامة، تقويم البرنامج المطبق... الخ (IPSAS1, 2002) فالمعيار يفترض تطبيق موازنة البرامج والأداء.

تطورت المراجعة في القطاع العام على مر السنين لتلبية احتياجات بيئة الأعمال التي تتغير باستمرار، في محاولة لمساعدة الوحدات الحكومية على تحقيق تقييم دقيق للمخاطر، وتطوير الأعمال من أجل استخدام الموارد العامة بشكل فعال، فيجب أن تكون عمليات المراجعة متوافقة مع نمط الموازنة (Aydin, 2019). فأنظمة المراجعة التقليدية في الوحدات الحكومية تهتم أكثر بالامتثال للقواعد والتعليمات، وبالتالي فهو غير قادر على المساعدة في تقييم الإدارة، والأداء التشغيلي للوحدات الحكومية، والنظر في مسائل الاقتصاد، الكفاءة والفعالية الإدارية للعمليات التي تكون الإدارة مسؤولة عنها. يضاف إلى ذلك أن العديد من برامج القطاع العام هي برامج معقدة (IPSAS1, 2002) ومن ثم تتطلب مهارة أكبر من المراجعين عند القيام

بمراجعة الأداء ومراجعة الكفاءة والفعالية ومراجعة النتائج المحققة من البرنامج (ISSAI200). وتتطلب موازنة البرامج والأداء نظامًا شاملاً للأداء وإعداد التقارير، والذي بدوره يستلزم مراجعة ومراقبة السلسلة القائمة على النتائج بأكملها من أجل فهم البرامج الحكومية وإدارتها بشكل فعال. بالإضافة إلى ذلك، تحتاج موازنة البرامج والأداء إلى نظام مراجعة حكومية قادر على تقييم الإدارة، والأداء التشغيلي للوحدات الحكومية والنظر في مسائل الإقتصاد والكفاءة، والفعالية الإدارية للعمليات التي يكون مديرو الوحدات الحكومية مسؤولين عنها (Ouda,2011). وبالتالي تتمثل مشكلة البحث في السؤال التالي، كيف يمكن أن تؤدي المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة دورها في ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد عند استخدام موازنة البرامج والأداء؟، ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي عدة أسئلة فرعية يمكن بيانها كما يلي: هل تتوافق ممارسات المراجعة السابقة واللاحقة مع تطبيق موازنة البرامج والأداء؟ بمعنى آخر هل يمكن أن تساعد الرقابة السابقة واللاحقة بوضعها الحالي على تطبيق موازنة البرامج والأداء؟ هل يوجد معوقات تنظيمية أو فنية أو قانونية تحول دون توافق ممارسات المراجعة السابقة واللاحقة مع موازنة البرامج والأداء؟، كيف يمكن تطوير الدور الذي يقوم به ممثلي وزارة المالية ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ليتوافق مع موازنة البرامج والأداء؟، وكيف يمكن أن تعتمد المراجعة اللاحقة على المراجعة السابقة، وإحداث تكامل بينهم لزيادة فعالية الممارسات الرقابية من أجل التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء؟

٣.١ هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى:

- أ- التعرف على مدى مسابرة وتوافق المراجعة السابقة واللاحقة مع موازنة البرامج والأداء.
- ب- التعرف على مدى استعداد المراجعة السابقة واللاحقة على الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
- ت- تطوير الدور الذي يقوم به ممثلي وزارة المالية ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ليتوافق مع موازنة البرامج والأداء.
- ث- صياغة إطار مقترح لتطوير دور المراجعة السابقة واللاحقة والتكامل بينهم لمراجعة موازنة البرامج والأداء

٤.١ منهج البحث

سوف تعتمد هذه الدراسة على كل من:

١- المنهج الاستنباطي: حيث يتم دراسة وتحليل ما تناولته الدراسات السابقة المتعلقة بأثر تبنى موازنة البرامج والأداء على عمليات المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة، وكذلك تم تحليل القوانين واللوائح والتقارير الحكومية من أجل تحديد مدى توافق ممارسات المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة مع موازنة البرامج والأداء، وفي نفس الوقت استنباط الدور المقترح لممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وإمكانية التكامل بينهم من أجل التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء.

٢- المنهج الاستقرائي: من خلال القيام بدراسة ميدانية واستطلاع آراء كل من ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بهدف التعرف على مدى توافق عمليات المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة مع موازنة البرامج والأداء من خلال تحديد أهم المعوقات والعقبات، كذلك التعرف على آراء المستجيبين على الدور المقترح لممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وإمكانية التكامل بينهم.

٥.١ فروض البحث

تتكون فروض البحث من الآتي:

الفرض الأول: لا تتوافق ممارسات المراجعة الخارجية السابقة الحالية مع موازنة البرامج والأداء.
الفرض الثاني: لا تتوافق ممارسات المراجعة الخارجية اللاحقة الحالية مع موازنة البرامج والأداء.

الفرض الثالث: يتطلب التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء تطوير دور المراجعة السابقة.
الفرض الرابع: يتطلب التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء تطوير دور المراجعة اللاحقة
الفرض الخامس: يسهم التكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة في تعزيز نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء.

٦.١ حدود البحث

يقتصر هذا البحث على المراجعة الخارجية التي يقوم بها كل من وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات، وبالتالي يخرج عن نطاق هذا البحث كل من:

- الرقابة الخارجية التي يقوم بها كل من وزارة التخطيط والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة وجهاز الرقابة الإدارية ومجلس النواب ومباحث الأموال العامة والنيابة الإدارية.
- المراجعة الخارجية لشركات القطاع العام وقطاع الأعمال التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات.
- الدور الرقابي للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية.

٧.١ أهمية البحث

يمكن تقسيم أهمية البحث إلى شقين هما:

١-٧-١ الأهمية العلمية

تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في أنه يسهم في تغطية النقص الملحوظ في مجال المراجعة الخارجية في القطاع العام، ومحاولة من الباحث المساهمة في إظهار التطوير الذي يجب أن يتم في المراجعة الحكومية لمواكبة موازنة البرامج والأداء. كذلك تعتبر مساهمة الدراسة الحالية هي أنها تكشف عن الأدلة الميدانية المتعلقة بتصوير ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات حول دورهم في تطبيق موازنة البرامج والاداء نظراً لوجود عدد قليل من الأبحاث حول دور المراجعة الحكومية في ظل موازنة البرامج والأداء.

٢-٧-١ الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية لهذه الدراسة في تقديم الإرشادات والتوصيات لوزارة المالية المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات عن دور ممثلي وزارة المالية ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في دعم تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية المصرية خاصة بعد اصدار قانون المالية العامة الموحد برقم ٦ لسنة ٢٠٢٢، الذي ينص على ان تعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة على أساس موازنة البرامج والأداء.

٨.١ هيكل البحث

في ضوء مشكلة البحث ومن أجل تحقيق أهدافه، فسيتناول القسم الثاني من البحث الإطار المفاهيمي للبحث اما القسم الثالث فقد تم تخصيصه للدراسات السابقة في حين سيتناول القسم الرابع واقع المراجعة السابقة واللاحقة في مصر، اما القسم الخامس فيشمل الإطار المقترح

المراجعة السابقة واللاحقة لتتوافق مع موازنة البرامج والأداء، في حين يتناول القسم السادس الدراسة الميدانية والقسم السابع والأخير فقد تم تخصيصه لخلاصة البحث والتوصيات.

٢. الإطار المفاهيمي للبحث

يتناول هذا القسم الإطار النظري للبحث من خلال عرض النظريات التي تفسر تبني موازنة البرامج والأداء في القطاع العام، وكذلك الإطار النظري لكل من موازنة البرامج والأداء في القطاع العام والرقابة الخارجية السابقة/القبلية والرقابة الخارجية اللاحقة/البعديّة كما يلي:

٢-١ النظريات المفسرة لتبني موازنة البرامج والأداء ودور المراجعة

١.١.٢ نظرية الشبكات الاقتصادية The economic theory of networks: يمكن النظر إلى الشبكات كقنوات أو مسارات ينتقل من خلالها التأثير حسب القواعد الخاصة بكل شبكة، والشبكات الكبيرة تعتمد على مجموعة ثانوية صغيرة من الجهات الفاعلة المؤثرة بجانب وسطاء المعلومات ومجموعة من الموارد الهامة، وتمثل هذه العناصر مع بعضها المركز الفعال الذي يعتمد عليه أعضاء الشبكة (Borgatti & Halgin, 2011; Ramanna & Sletten, 2009). وبالتالي فإن قرار دولة معينة باستخدام موازنة البرامج والأداء سوف يعتمد على المنافع المباشرة أو الذاتية الناتجة من تبني موازنة البرامج والأداء مثل زيادة ترشيد الإنفاق والاستغلال الأمثل لموارد الدولة ومكافحة الفساد وعادة ما تسمى المنافع المباشرة بقيمة الإكتفاء الذاتي autarky value وفي نفس الوقت هناك منافع الشبكة وتسمى قيمة التزامن أو التماثل synchronization value والتي تنتج من العلاقات الاقتصادية الدولية، فالتحول لموازنة البرامج والأداء يُشجع الكثير من المؤسسات التمويلية الدولية للتعامل مع الاقتصاد المصري بشكل أفضل، حيث أنها تضمن توجيه أموال القروض، والمنح الدولية لصالح برامج ومشروعات بشكل أكثر فاعلية.

١.١.٢ النظرية المؤسسية Institutional Theory: هي نظرية حول الجوانب الأعمق والأكثر مرونة في البنية الاجتماعية وتتنظر في العمليات التي يتم بموجبها إنشاء الهياكل، بما في ذلك المخططات والقواعد والمعايير والروتين، كمبادئ توجيهية للسلوك الاجتماعي (Richard, 2004)، وهذه النظرية تركز على الجوانب الرسمية، وتشمل الأنظمة

والمؤسسات الرسمية ومدى قدرتها وقوتها على تطبيق الأنظمة وإنجاحها، وتعني بذلك تطبيق أنظمة قوية أثبت نجاحها في دول معينة لا يضمن نجاحها في دول أخرى، إذا كانت المؤسسات المعنية بتطبيقها ضعيفة، كما أنها تعطي بعدا أكبر للجوانب غير الرسمية ويعنى بذلك العوامل الاجتماعية، وتشمل الأعراف والتقاليد الاجتماعية، والعلاقات الشخصية وتجعل هذه النظرية الاتفاق والتناغم مع النظم الاجتماعية، والثقافية والسياسية شرطا أساسيا للبقاء والنجاح والاستمرار (العوفي، ٢٠١٦). فوفقا للنظرية المؤسسية يجب الا يتم التركيز فقط على الجوانب الرسمية المتمثلة في المؤسسات الرسمية ومدى قدرتها علي إنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء فقط، وإنما أيضا يجب أن يكون هناك اهتمام شامل بالإصلاح الإداري والسياسي وحوكمه الوحدات الحكومية، وفي مقدمتها عمليات المراجعة في الوحدات الحكومية.

٣.١.٢ نظرية الوكالة: تستخدم نظرية الوكالة في عدد لا يحصى من قطاعات الاقتصاد وفي العلاقات داخل الدولة، يوجد ثلاثة أنواع من علاقات الوكالة التي يجب أخذها في الاعتبار (الدولة والجهات الاقتصادية - المواطنون والسياسيون - والسياسيين والأجهزة العامة ، أي البيروقراطية) وهذه العلاقة الأخيرة تعني حتمًا تفويض السياسيين (الحكومة) الي الأجهزة العامة للخدمات التي يجب على الحكومة تقديمها للمواطنين، مع ملاحظة أن التفويض هو الشرط الأساسي لحدوث علاقة الوكالة (Olanrewaja,2019) ويمكن تبني طريقتين للسيطرة من قبل السياسيين ضد البيروقراطيين هي

- ١- الضوابط السابقة: تستلزم الضوابط السابقة تحديد القوانين والقواعد وتصميم التنظيمات والقيود على البيروقراطيين (الموظفين الحكوميين).
- ٢- الضوابط اللاحقة: هي عقوبات مثل تخفيضات الموازنة، مراجعة المهام والبرامج، والاستفسارات، والتحقيقات، ووسائل الإعلام ومراقبة المجتمع المدني (Yesilkagit,2004).

وبالتالي كان هناك اتجاه في العديد من حكومات دول العالم بتبني موازنة البرامج والأداء من اجل ترشيد واحكام السيطرة على المال العام

٢-٢ موازنة البرامج والأداء في مصر

استخدمت فكرة الموازنة العامة في مصر منذ القدم إلا أن استخدمها بشكلها الحديث لم يظهر إلا عام ١٨٨٠ حيث أعدت أول موازنة للدولة المصرية نتيجة زيادة الديون الخارجة والأزمة الاقتصادية في عهد الخديوي إسماعيل (الهامي، ١٩٧٦). وتعد موازنة البنود والاعتمادات أقدم صورة من صور الموازنة وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها (الفهد، ٢٠١٧)، كان الهدف التقليدي لموازنة البنود والاعتمادات متناغم مع النظرية الاقتصادية التقليدية والتي يقتصر دور الدولة على الخدمات السيادية والاجتماعية والاتجاه إلى عدم التدخل في النشاط الاقتصادي (الهامي & السقا، ٢٠٠٧). لكن هذا تغير بشكل كبير حتى في الدول الرأسمالية وأصبحت الدول تقوم بالعديد من الأنشطة والبرامج بشكل أو بآخر، وفي نفس الوقت كانت عيوب موازنة البنود دافع لتطوير الموازنات العامة للدول، فقد ظهرت موازنة البرامج الأداء في منتصف القرن العشرين، فقد بدأت وزارة الدفاع الأمريكية تطبيق هذا الأسلوب عام ١٩٦١ (سيد، ٢٠٢٠). وتعد موازنة البرامج والأداء ترجمة حقيقية لبرنامج الحكومة، وتستهدف توحيد الأنشطة المتشابهة، وسرعة ودقة الإنجاز، وتحسين الأداء الحكومي، وتعطي المزيد من الاهتمام لكيفية استخدام الموارد المتاحة والنتائج التي يجب تحقيقها مقارنةً بالموازنات العامة التقليدية، والتي ركزت على التحكم في التكاليف، واعتمدت على المدخلات بدلاً من المخرجات والنتائج (Macnab&Mitchell, 2014) وفي نفس الوقت تعمل على التكامل والترابط بين كافة أوجه النشاط الحكومي، توفير خريطة لكافة الأنشطة والبرامج، وما يتم أدائه مما يسهل الرقابة الفعالة على الموازنة (سيد، ٢٠٢٠). وتكون الرقابة عليها مالية، وقانونية، وإدارية، فالمساءلة تطل مدى تحقيق النتائج المرجوة ولا تقتصر على المساءلة المالية فقط (الفهد واخرون، ٢٠١٧). يضاف إلى ذلك أن تبني موازنة البرامج والأداء يُشجع الكثير من مؤسسات التمويل الدولية للتعامل مع الاقتصاد المصري بشكل أفضل، حيث أنها تضمن توجيه أموال القروض والمنح الدولية لصالح برامج ومشروعات بشكل أكثر فاعلية. لكن في المقابل فإن موازنة البرامج والأداء تواجه صعوبات رئيسية يمكن ارجاعها إلى عوامل متعددة، تتراوح من التعقيدات الفنية واللوائح غير المكتملة (Robinson&Brumby, 2005). كذلك قد يستغرق إعداد الموازنة وقتاً أطول من موازنة البنود (مشكور، ٢٠١٩). وفي نفس الوقت

فإن التركيز على كفاءة تنفيذ الاعمال دون إعطاء نفس الوزن للأهداف المرغوبة (تحديد الأنشطة والبرامج على أساس كل جهة أو وحدة حكومية) قد يتعارض أحيان مع احتياجات التخطيط القومي (سيد، ٢٠٢٠). يضاف إلى ذلك أن الربط بين تحسين كل من المساءلة والأداء لا يواجه فقط بنقص في معلومات الأداء المناسبة، ولكن أيضاً المطالبات غير الواقعية للمعلومات في عملية وضع الموازنة في ضوء وجود بعض التفضيلات السياسية- (Arellano, 2017; Gault & Gil-Garcia, 2004; Jakobsen & Pallesen, 2017). فصناع القرار في القطاع العام لا يتميزون دائماً بالعقلانية عند اتخاذ القرار، وإنما يتم اتخاذ بعض القرارات في ضوء مصالح سياسية متنوعة (Ter Bogt, 2004). الأمر الذي يبرز دور المراجعة الحكومية الفاعلة والهامة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء حتى تتحقق الأهداف المبتغاة من تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر. ويعد تحديث نظام الموازنة العامة المصرية وتحويلها إلى موازنة البرامج والأداء محل نقاش طويل الأمد من سبعينات القرن الماضي، إلا أن التطبيق الفعلي قد تأخر بشكل كبير (Ouda, 2011). ويمكن بيان المراحل والخطوات التاريخية التي اتخذتها الحكومة المصرية في سبيل تبني موازنة البرامج والأداء في مصر في الجدول التالي:

جدول (٢-١) المراحل والخطوات التاريخية التي اتخذتها الحكومة المصرية في سبيل تبني موازنة البرامج والأداء

التاريخ	المراحل والخطوات التاريخية التي اتخذتها الحكومة المصرية في سبيل تبني موازنة البرامج والأداء
٢٠٠٥	قررت الحكومة المصرية عام ٢٠٠٥ اعتماد موازنة البرامج والأداء لعام ٢٠١٠، ولكن لم يتم التنفيذ (Ouda, 2011).
٢٠١٥	صدر وزير المالية القرار رقم ٣٧٤ لسنة ٢٠١٥ بشأن إقرار تعديلات تشريعية علي اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨٠ بشأن المحاسبة الحكومية، تستهدف دعم سياسة اللامركزية وتقوية دور المحافظين والمستويات الإدارية الوسطي لاستكمال تحويل الموازنة العامة لموازنة البرامج والأداء والتي بدء تطبيقها جزئياً من العام المالي ٢٠١٥ علي قطاعات التعليم والصحة والإسكان (www.mof.gov.eg).
٢٠١٦	شهد العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ تطبيق جزئي لموازنة البرامج والأداء لهذه الموازنات في ٩ وزارات وذلك من خلال وضع برامج رئيسية وفرعية لكل منها ومؤشرات قياس أداء دقيقة وقابلة للتنفيذ بجدول زمني مُحدد، لكي يتم تنفيذها جنباً إلى جنب مع موازنة البنود، (www.mof.gov.eg).
٢٠١٩	أصدر رئيس الوزراء قرار رقم ١١٦٧ لسنة ٢٠١٩ بشأن موازنة البرامج والأداء بتشكيل لجنة بمجلس الوزراء لمتابعة منظومة خطط وموازنات البرامج والأداء برئاسة رئيس الوزراء وفي العام المالي ٢٠١٩/٢٠٢٠ وقد بلغ عدد الوزارات التي تطبق موازنة البرامج والأداء بشكل جزئي ٢٢ وزارة. (www.mof.gov.eg).
٢٠٢١	وفي ١٢ يونيو ٢٠٢١ قامت وزارة المالية المصرية بإصدار أول دليل لموازنة «البرامج والأداء»، ليكون بمثابة وثيقة مرجعية متطورة تضمن الإعداد والتنفيذ الجيد والمتابعة الدقيقة والتقييم الأمثل للموازنة العامة للدولة (www.mof.gov.eg).
٢٠٢٢	إصدار قانون المالية العامة الموحد برقم ٦ لسنة ٢٠٢٢، الذي ينظم أسس ومراحل إعداد الموازنة العامة للدولة وقواعدها. وقد جاءت المادة ٨ نظام إعداد الموازنة، حيث تعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة على أساس موازنة البرامج والأداء في غضون أربع سنوات مقبلة، على أن يتم خلال هذه السنوات تطوير نظام الرقابة.

٢-٣ الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية الحكومية السابقة واللاحقة

١.٣.٢ المراجعة الخارجية السابقة/ قبل الصرف

تأخذ الرقابة^١ النظامية والشرعية في بعض الدول شكل الرقابة المانعة preventive control أو الوقائية على المصروفات وذلك بواسطة تصديق الجهاز الأعلى للرقابة على المصروفات (ISSAI200). حيث تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف pre control ولا يجوز لأي وحدة حكومية الارتباط بأي التزام أو دفع مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف. ومن البديهي إن عمليات المراجعة والرقابة تتم على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم رقابة سابقة على تحصيل الإيراد العام وقد تتولى الرقابة السابقة إدارة داخلية. فإذا كانت المراجعة اللاحقة تكشف المخالفات فقط بعد حدوثها عندما يصبح من الصعب تصحيحها، فإن المراجعة السابقة على عكس ذلك تصدر عقوبة مباشرة وهي رفض الترخيص بالصرف في حالة اثبات مخالفات محاسبية أو قانونية (ISSAI200). فالرقابة السابقة هدفها وقائي بالدرجة الأولى لمنع حدوث المخالفات والتجاوزات وهذا الأمر لا ينطبق على مهام المراقب المالي التابع لوزارة المالية والذي يحرص على الناحية الشكلية للعمليات على ارض الواقع، وقد تتبع المراجعة السابقة نفس الجهة التي تقوم بالصرف (مثل أقسام المراجعة في الوزارات والمصالح أو قد تتبع وزارة المالية (مثل المراقب المالي بكل وزارة) (عبودي، ٢٠٠٩: سيد، ٢٠٢٠) والرقابة الوقائية تعتبر رقابة تنفذ في وقت مازال يسمح فيه لهيئة الرقابة ان تمنع حدوث افعال مخالفة (ISSAI200). فالرقابة السابقة هي الرقابة القادرة على منع أي مخالفات أو اضرار قبل حدوثها فضلا عما تقرره تلك الرقابة من توصيات وتوجيهات تصحح مسار الجهات الخاضعة للرقابة لدي ممارسة صلاحياتها في استخدام الأموال العامة.

لكن في المقابل لا يخلو أسلوب المراجعة السابقة من العيوب ومن أبرزها:

- ١- توصف المراجعة السابقة بأنها معرقله للنشاط وتخلق الروتين الحكومي، لما تتميز به من الحذر المفرط من قبل بعض المراقبين الماليين.

^١ يستخدم الباحث مصطلح الرقابة الحكومية السابقة كمرادف لمصطلح المراجعة الحكومية السابقة

- ٢- طول مدة الرقابة فعادة بعض النفقات الاستيعابية لا تستدعي الانتظار مدة طويلة لمنح التأشيرة عليها، الأمر الذي يؤدي إلى عرقلة النشاط وتعطيل سير العمل من جهة، وسخط المواطنين من جهة أخرى.
- ٣- تباين وجهات النظر بين كل الأطراف المعنيين بالمراجعة السابقة في تفسير النصوص القانونية التي قد تحمل أكثر من معنى في تطبيقها.
- ٤- تعليق بعض النفقات حتى صدور التعليمات التي تشرح القوانين الخاصة بها.
- ٥- إن فرض المراجعة السابقة لم ينقص من الانحرافات والفساد الإداري المالي نظرا لكون رقابته تكاد تعد ورقية شكلية في بعض الأحيان نظرا لعدم تجسيد الرقابة في الواقع.
- ٦- غالبا ما يصعب وفقا لهذا النظام مراجعة العملية المالية في مجموعها خاصة بالنسبة للارتباطات المالية الضخمة مثل المشروعات الإنشائية، وإنما تتم مراجعتها كأجزاء متفرقة كلما بدأ بتنفيذ جزء منها، وبالتالي قد لا تتاح الفرصة لجميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها والكشف عما قد يكون هناك من مخالفات أو تجاوزات (عبودي، ٢٠٠٩: عولي، ٢٠١٥).
- ولا يعني هذا الانتقاص من قدر وأهمية المراجعة السابقة وإنما يعني ضرورة التطوير المستمر لها، لجعلها اداة فاعلة في الرقابة على المال العام والحد من الفساد وتحقيق أهداف الحكومة عند إنفاق الأموال العامة.

٢-٣-٢ المراجعة الخارجية اللاحقة/البعيدة Next Audit

ظهرت معايير محاسبة ومراجعة حكومية في العديد من دول العالم في محاولة لتطوير النظم المحاسبية الحكومية وما ينتج عنها من تقارير مالية لمواجهة متطلبات الإدارة العامة الحديثة وادارتها بكفاءة وفاعلية (الناغي واخرون، ٢٠١٧). ويحكم عمل المراجعين معايير المراجعة، ويصدر جهاز المحاسبة الأمريكي معايير ومتطلبات مراجعة الوحدات الحكومية ووحدات القطاع العام. وفي مصر يصدر الجهاز المركزي للمحاسبات تعليمات لتنظيم ومراجعة وحدات القطاع العام. وقد أنشئت المنظمة الدولية لأجهزة المراجعة العليا (الانتوساي) عام ١٩٥٣ بمبادرة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة في كوبا حيث اجتمع ٣٤ رئيس جهاز رقابي في كوبا لعقد المؤتمر الأول (Cheorghe, 2012). وكان لها دور رئيسي في تطوير المراجعة

الحكومية من خلال إصدار معايير رقابية تضمن الاتساق في كيفية إجراء المراجعات الحكومية بأفضل الممارسات المهنية المعترف بها دولياً، والرفع من مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية، ويعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات المصري من مؤسسي منظمة الانتوساى. وتعتبر معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين متضمنة في إرشادات ومعايير الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساى) (المعايير ١٠٠٠-٢٩٩٩) لأن المتطلبات المرجوة من المراجع في المراجعة المالية هي ذاتها لكن هناك أنواع أخرى من المراجعة في الوحدات الحكومية، بخلاف المراجعة المالية وهي مراجعة الأداء (المعايير والتوجيهات من ٣٠٠٠ إلى ٣٩٩٩) ومراجعة الالتزام (المعايير والتوجيهات من ٤٠٠٠ إلى ٤٩٩٩) (ISSAI200). وتسهم الانتوساى في تطوير معايير المراجعة الدولية من خلال المشاركة في فرق العمل التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين أو المسؤولة عن تطوير معايير جديدة أو مراجعة المعايير الحالية (ISSAI1000).

ناقش معيار المراجعة الدولي رقم ١ بعنوان الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية وأشار إلى أن مبادئ المراجعة الأساسية التي وردت بمعايير المراجعة الدولية تسري لدى مراجعة الوحدات الحكومية مع وجود بعض الفروق كما أن وجهة نظر القطاع العام التي تصدرها لجنة القطاع العام في الإتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للمراجعة وفي حالة عدم وجود منظور للقطاع العام فإن المعيار الدولي قابلة للتطبيق من كافة النواحي الهامة على الوحدات الحكومية، مع وجود بعض الإرشادات الخاصة بمراجعة منشآت القطاع العام التي جاء في معايير المراجعة الدولية مع العلم أن هذه الفروق لا تشكل خروج عن إجراءات المراجعة الأساسية.

٣. الدراسات السابقة

حاولت العديد من الدراسات تناول تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية المختلفة ومتطلبات تطبيقها، في حين تناولت العديد من الدراسات الأخرى المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

١.٣ دراسات تناولت معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء

تناولت العديد من الدراسات متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في العديد من الدول والمعوقات التي يمكن أن تقف حاجز أمام فعالية تطبيق موازنة البرامج والأداء، فقد وجدت دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١١) أن نجاح موازنة البرامج والأداء في بعض الأنظمة الحكومية لا يعني بالضرورة حتمية نجاحها في مصر، كما أن لكل أسلوب من الأساليب السابقة قدرًا من المتطلبات، وهو ما يحول دون تنفيذها في البيئة المصرية، حيث أنها تتطلب توافر متطلبات خاصة في النظام المحاسبي الحكومي المطبق وهو ما لا يتوافر في النظام المحاسبي الحالي المطبق. واستهدفت دراسة (Ouda,2011) استكشاف سبب عدم تنفيذ موازنة البرامج والأداء في مصر، واقترح إطار يمكن أن يسهل تنفيذ موازنة البرامج والأداء، ووجدت إن النظم الحكومية التقليدية المستخدمة حاليًا في قطاع الحكومة المصرية مثل: نظام الإدارة العامة (الإدارة البيروقراطية)، ونظام قياس الأداء التقليدي، وأنظمة المراجعة التقليدية، ونظام المحاسبة الحكومية القائمة على الأساس النقدي، ونظام الموازنة التقليدية (بما في ذلك نهج المتابعة والرقابة) لم تعد قادرة على توفير المعلومات المطلوبة لنظام موازنة الأداء بكفاءة وفعالية. وذلك لأن الأنظمة الحكومية التقليدية المستخدمة حاليًا تعاني من أوجه قصور شديدة وإن انتشر مثل هذه البيئة لن يساعد في تنفيذ موازنة البرامج والأداء، لذلك يتطلب التنفيذ الناجح لموازنة الأداء في القطاع العام ظروفًا/ شروط مناسبة. وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (سليمان & ياسين، ٢٠١٦) إن إصلاح الموازنة العامة لدولة العراق يتعين إدخال تعديلات وإصلاحات لثلاثة جوانب أساسية هي الجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي.

في حين وجدت دراسة (Avwokeni,2016) أن مقاومة السياسيين والموظفين هي العامل الرئيسي الذي يعيق تنفيذ موازنة البرامج والأداء في نيجيريا، يضاف إلى ذلك معوقات أخرى تحول دون التطبيق الناجح منها صعوبة تحديد مقاييس للأداء، وعدم تناغم ممارسات المراجعة مع موازنة البرامج والأداء واعتبارات التكاليف والمنافع. وبحثت دراسة (Srithongrung,2017) آثار تبني موازنة البرامج والأداء على إنفاق الحكومة المركزية في إحدى عشرة دولة آسيوية على مدى ١٨ عامًا، ووجدت الدراسة أن تبني موازنة البرامج والأداء يغير حجم الإنفاق مؤقتًا في بعض البرامج. ومع ذلك، فإن هذه التغييرات ليست دائمة؛ ولا

توجد تغييرات هيكلية، ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل أهمها عدم وجود روابط واضحة بين نتائج الأداء وتخصيص الموارد.

وحاولت دراسة (Clarka et al., 2017) تفسير الانتشار الدولي لموازنة البرامج والأداء حول العالم، استنادًا إلى ٣٣ دولة وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي نفذت هذا الإصلاح، ووجدت الدراسة أن موازنة البرامج والأداء كانت بشكل عام جزءًا من برنامج أوسع للإصلاح الحكومي، وأن الوكالات التنفيذية كانت أكثر أهمية من البرلمانات في إدارتها، وأنها أصبحت مهمة جدًا في وضع الموازنة وصنع السياسات، وأن تنفيذها يواجه عدد كبير من التحديات. وتوصلت دراسة (Mauro, 2019) ان الصعوبات التي تواجه الجهات الفاعلة التنظيمية بإيطاليا في ترجمة الموازنة القائمة على الأداء إلى ممارسة بالتطبيق، ترجع الى التكامل الفاشل بين الجهات الفاعلة الرئيسية في الاتصالات والقيم والأهداف، والتحليل الوهمي للإمكانيات الواقعية، مما يهدد التنفيذ الناجح لإصلاح الموازنة القائمة على الأداء. يضاف الى ما سبق استعرضت دراسة (ابراهيم وآخرون، ٢٠٢١) مدى توافر الاهتمام والدعم الكافي من قبل وزارة المالية المصرية نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء. وإمكانية تحديد البرامج الرئيسية والفرعية، وتحديد الأنشطة المتعلقة بها وتطبيقاتها وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن موازنة البرامج والأداء تؤدي إلى ترشيد وضغط النفقات العامة. يتضح مما سبق ان تطبيق موازنة البرامج والأداء لا بد أن يكون جزء من برنامج أوسع للإصلاح الحكومي وأن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب اصلاح النظام المحاسبي الحكومي والقوانين التي تحكم عمله وفي نفس الوقت يحتاج نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى إدخال تعديلات على عمليات المراجعة الخارجية الحكومية.

٢.٣ دراسات تناولت تطوير المراجعة السابقة

تختلف دول العالم فيمن يقوم بعمليات المراجعة السابقة، فبعض الدول تعهد به لقسم المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية والبعض الآخر يعهد بها للجهاز الأعلى للرقابة المحاسبية الذي يتولى في هذه الحالة المراجعة السابقة واللاحقة، في حين أن دول آخر تعهد بالمراجعة السابقة إلى وزارة المالية باعتبارها المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومنها جمهورية

مصر العربية، ولقد تناول عدد محدود من الدراسات عمليات المراجعة السابقة ومنها دراسة (الهامى، ١٩٧٦) التي استهدفت أثر التحول إلى موازنة البرامج والأداء على وظيفة المراقب المالي وجهاز الميزانية في مصر، وتوصلت الدراسة إلى أن نجاح موازنة البرامج والأداء يتطلب، اهتمام وزارة المالية بمرحلة إعداد الموازنة بدلا من الاهتمام بمرحلة تنفيذ الموازنة والرقابة على البنود، وتعديل اختصاصات المراقب المالي بحيث يصبح مسئولاً أساساً عن كفاءة الأداء الحكومية وحسن استغلال المال العام بدلا من الاهتمام والرقابة على بنود الصرف. ويرى الباحث أن هذه الدراسة التي تمت في البيئة المصرية عام منذ عام ١٩٧٦ يوضح أن هناك اهتمام بتطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر منذ مدة طويلة جداً، إلا أن كل الحكومات المصرية في هذه الفترة ترددت في اتخاذ قرار جريء مثل هذا من أجل اصلاح القطاع العام. واستهدفت دراسة (حسن، ٢٠١٠). التعرف علي طبيعة وأهمية ومفهوم الأساليب الرقابية الحكومية السائدة في مصر، وتحليل الأنواع المختلفة للرقابة المالية الحكومية، وحصص وتصنيف المشكلات التي تحد من فاعلية وضعف الرقابة المالية الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية والآثار المترتبة عليها من خلال استطلاع واقع الممارسة الفعلية للعاملين في مهنة الرقابة المالية الحكومية من ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وبعض رؤساء الوحدات الحكومية، وقامت الدراسة بصياغة الجوانب الفكرية للحكومة والاستفادة منها، في تطوير الرقابة المالية الحكومية بهدف زيادة الأداء المالي للوحدات الإدارية الحكومية. وتوصلت دراسة (عولي، ٢٠١٥) إلى أن المراجعة والرقابة السابقة على المالية في البلديات المحلية في دولة الجزائر تلعب دور في التأكد من التزام الهيئات الخاضعة لرقابته وتقيدتها بتطبيق كافة القوانين واللوائح والتعليمات أثناء ممارستها لنشاطاتها وكذا دورها الكبير في كشف الأخطاء وأسبابها ومسبباتها والعمل على تصحيحها مما يساهم في الحد من الفساد الإداري والمالي المتفشى في هذه الهيئات، إلا أن هناك جانب سلبي للرقابة المالية السابقة حسب رؤساء العديد من المجالس البلدية، حيث يعتبر تأخير اعتماد المراقب المالي معرقل للتنمية المحلية لتأخره في التأشير على المشاريع، وهو ما ينعكس سلبياً على الخدمات المقدمة للمواطنين. وحاولت دراسة (عطية، ٢٠١٧) قياس مدى نجاح نظام GFMIS المقرر من قبل وزارة المالية لدعم الإصلاح المالي ومكافحة الفساد وإمكانية استخدامه لتفعيل موازنة البرامج

والأداء من خلال استبيان موجة الى مديرو الحسابات في وحدات الحكم المحلي، وفي جامعة الرقازيق. وتوصلت الدراسة إلى نجاح تطبيق برنامج GFMIS في الوحدات الحسابية وفي الرقابة على المال العام وإن البرنامج يساعد على تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء. واستهدفت دراسة (Meiss et al., 2018) بيان أوجه القصور الكامنة في الرقابة المالية العامة والعوامل التي تؤثر على حالة الرقابة المالية العامة في أوكرانيا، ووجدت الدراسة أن المجالات الرئيسية لتعزيز الرقابة المالية العامة في سياق الأمن المالي للدولة هي تحسين الإطار القانوني، وتطوير المعايير المحلية من خلال مراعاة المعايير الدولية ومعايير الاتحاد الأوروبي للرقابة المالية، والفصل القانوني لسلطات هيئات الرقابة العامة فيما يتعلق بتدابير الرقابة المتخذة في القطاع المالي، وتحسين التنفيذ التنظيمي والمنهجي لأشكال الرقابة الجديدة نسبياً بما في ذلك مراجعة الكفاءة وتحسين المعلومات والاتصالات، وتطوير موظفي الرقابة المالية العامة، وتعزيز الوظيفة الوقائية The preventive function للرقابة العامة للدولة، أي تحولها إلى منع الانتهاكات المالية. في حين استهدفت دراسة (Mauro et al., 2019) تحليل دور مختلف الجهات التنظيمية الرئيسية المشاركة في ممارسة موازنة البرامج والأداء مثل وزارة المالية، ومكتب المراجعة الوطني، والوكالات القطاعية) لاستكشاف كيفية تأثيرها على ممارسة موازنة البرامج والأداء، والمساهمة في قيادة التغيير أو خلق مقاومة تجاهه وتم جمع الأدلة من خلال المقابلات شبه المنظمة وتحليل الوثائق في السويد وفنلندا، والتي لها تقاليد طويلة مع موازنة البرامج والأداء، وتم تفسيرها من خلال منظور نظرية التغيير المؤسسي والتنظيمي. أظهرت النتائج أنه على الرغم من التجارب الطويلة مع موازنة البرامج والأداء، فإن نقص التفاعل والتعاون بين الجهات الفاعلة الرئيسية يجعل استخدام الموازنة لمعلومات الأداء محدودًا وجزئيًا، مما يضع الإصلاح في "منطقة رمادية" بين التنفيذ الكامل للممارسة والمقاومة تجاهها.

وتوصلت دراسة (السيد، ٢٠٢١) إلى وجود تأثير لنظام GFMIS على المعلومات المحاسبية في زيادة المحتوى والمنافع المتولدة من المديرية المالية والوحدات الحسابية، كما أوضحت أن نظام GFMIS يساعد في إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية في ظل ضعف نظم الرقابة الداخلية بالاعتماد على استقصاء آراء عينة مكونة من (٣٨٤) من ممثلي وزارة المالية

والمديريات المالية والوحدات الحسابية لبعض الجامعات المصرية. وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (حافظ، ٢٠٢١) أهمية استخدام نظام GFMIS وفقا لاختلاف الخبرة الوظيفية والخبرة في التعامل مع نظم المعلومات، كما توصلت إلى أن استخدام نظام إدارة معلومات المالية الحكومية يؤدي إلى تحسين فعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال عينة من ١٢٩ موظف بالوحدة الحسابية، وممثل وزارة المالية ومراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات. يتضح من الدراسات السابقة أهمية الدور الذي يمكن ان تلعبه الرقابة السابقة في تفعيل موازنة البرامج والأداء، الا ان عدم مواكبة الرقابة السابقة لأهداف موازنة البرامج والأداء يؤدي الى ان تطبيق موازنة البرامج والأداء يكون في صورة شكلية ولا يتحقق الأهداف المرجوة منها. يضاف الى ذلك لا يوجد دراسات حاولت تطوير الرقابة السابقة لتواكب موازنة البرامج والأداء والتكامل مع المراجعة الحكومية اللاحقة

٣.٣ دراسات تناولت تطوير المراجعة الخارجية اللاحقة

تناولت العديد من الدراسات تطوير المراجعة الخارجية اللاحقة التي يقوم بها في كل دول العالم الجهاز الأعلى للرقابة المحاسبية والمتمثل في البيئة المصرية بالجهاز المركزي للمحاسبات. فقد اقترحت دراسة (عبدالدايم، ٢٠١٢) معايير مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية المصرية بما يمكن من تحسين الأداء الحكومي من خلال توفير برنامج كفاء وفعال لمواجهة المخاطر، واوصت بضرورة تدعيم الوحدات الحكومية بالكوادر الفنية المتخصصة علميا وعمليا في المراجعة الإدارية بصفة عامة ومراجعة إدارة المخاطر بصفة خاصة. وتوصلت دراسة (عثمان، ٢٠١٧) الى ان مشاكل المراجعة الحكومية السودانية تتمثل في: عدم وجود تفعيل للاتجاهات الحديثة في المراجعة-عدم وجود رقابة حديثة ومواكبة للتطور التكنولوجي-عدم التزام بعض الإدارات العليا باللوائح والقوانين-عدم تفعيل المراجعة الإدارية والمراجعة المبنية على المخاطر-عدم تطبيق المراجعة الالكترونية. وحاولت دراسة (Loke et al.,2016) استكشاف تصور مراجعي القطاع العام في ماليزيا حول مراجعة الأداء، وقد وجدت الدراسة ان المراجعين كانوا يرون أن عنصر الفعالية يجب أن يكون أحد عناصر مراجعة الأداء وأنه يجب منح مراجعي القطاع العام الفرصة للتأثير على القرارات السياسية. بالإضافة إلى ذلك، تظهر النتائج أن المراجع العام ليس المهنة الوحيدة التي يمكنها إجراء

مراجعة الأداء، ولكن يمكن أن يتعاون مع المهن الأخرى. كذلك وجدت الدراسة العائق الأكبر للقيام بمراجعة الاداء يتمثل في نقص التعاون والالتزام من قبل المراجعين في إجراء مراجعة الأداء. وتوصلت دراسة (قاسم، ٢٠١٧) الى زيادة إدراك أصحاب المصالح في الجامعات المصرية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات عند القيام بمراجعة الأداء في المستقبل، وكذلك قامت الدراسة باقتراح إطار مهني متكامل لمراجعة أداء الجامعات الحكومية بما يساهم في تطوير الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات.

في حين تناولت دراسة (Thompson & John, 2019) تأثير عمليات مراجعة الأداء على السلوك المالي للمنطقة التعليمية في ولاية أوهايو، حيث يتم استخدام عمليات مراجعة الأداء، ووجدت أن المناطق التعليمية تقلل من النفقات، وفي نفس الوقت لم تدنى معدلات الكفاءة في المدارس نتيجة لعمليات مراجعة الأداء، مما يشير إلى أن عمليات مراجعة الأداء قد توفر آلية مفيدة لتغيير السلوك المالي للمناطق التعليمية. وحاولت دراسة (Yetano et al., 2019) تحليل تصورات الوحدات العامة التي تمت مراجعتها في أمريكا اللاتينية حول فعالية عمليات مراجعة الأداء، وأظهرت النتائج درجات مختلفة من التنفيذ الحقيقي لمراجعة الأداء في هذه المنطقة الجغرافية، وأن الأجهزة الرقابية التي ترى أن مراجعة الأداء مفيد هي التي تطبقها على نطاق أوسع.

وحاولت دراسة (Vasiliauskiene & Daujotaitė, 2019) تقديم الإطار المفاهيمي لتأثير عمليات مراجعة الأداء في كل من ليتوانيا وهولندا، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك دوافع مختلفة وراء اختيار برنامج معين لمراجعة الأداء، فلا توجد متطلبات أو معايير إلزامية تحكم العملية؛ لذلك تختار كل مؤسسة عليا للرقابة المالية مسارها الخاص. فطرق كل جهاز أعلى للرقابة في اختيار موضوعات مراجعة الأداء المحددة التي تحددتها خبرته العملية طويلة المدى، وكذلك يستند اختيار برنامج معين إلى المعايير المتعلقة بالأهمية والموضوعية والجدوى والقيمة المضافة. واستهدفت دراسة (Iozitskaya & Voronina, 2020) تحليل نظام الرقابة المالية العامة باستخدام الأساليب الحديثة لمراجعة الأداء في روسيا. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد حتى الآن قاعدة تنظيمية وقانونية وإعلامية ضرورية للتحويل إلى نظام مراجعة الأداء،

وأن المشكلة الرئيسية هي الأوضاع المختلفة للخزانة الاتحادية لروسيا، واقترحت الدراسة أن تكمل هيئات الرقابة الداخلية ممثلة بالخزانة الاتحادية للاتحاد الروسي الهيئات التي تقوم بمراجعة الأداء، وسيساعد ذلك في المستقبل على بناء نظام كامل لمراجعة الأداء. يتضح مما سبق أن غالبية الدراسات التي تناولت تطوير عمليات المراجعة الحكومية الخارجية اللاحقة ركزت بشكل كبير على تطوير عمليات مراجعته الأداء بما يواكب متطلبات منظمة الانتوساي، إلا أن ذلك يتطلب إدخال تعديلات قانونية وزيادة مهارات وخبرات المحاسبين الذين يقومون بهذه الرقابة، كذلك فإن تبنى موازنة البرامج والأداء لا بد أن يصاحبها تغييرات في النظام المحاسبي وعمليات المراجعة، وفي نفس الوقت لا يوجد أي دراسة تناولت تطوير كل من المراجعة السابقة واللاحقة والتكامل بينهم من أجل ضمان التنفيذ الفعال لموازنة البرامج والأداء.

٤- المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة في مصر

١.٤ المراجعة الخارجية السابقة في مصر

تعد وزارة المالية هي الجهة المسؤولة عن نظم المحاسبة الحكومية في كافة الوحدات الحكومية، ويشمل ذلك تحديد القواعد التي تلتزم بها تلك الجهات عند تنفيذ الموازنة العامة وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية، ويعد قطاع الحسابات والمديريات المالية أكبر قطاع في وزارة المالية فهو يضم المراقبون الماليون المنتشرون بالجهاز الإداري للدولة وعليهم مسئوليات كبيرة في حماية المال العام(www.mof.gov.eg). وتتعد الرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الوحدات الحكومية وذلك عن طريق ممثلي وزارة المالية في تلك الوحدات، وتكون المراجعة المالية السابقة قبل اتخاذ الإجراءات بالعملية المالية حتى يكون الصرف في حدود الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة (هي في مصر عبارة عن موافقة وزارة المالية على موازنة الجهة للعام الجديد وتصديق مجلس النواب عليها) أو الالتزام بالارتباط المالي وقبل تنفيذ هذا الارتباط) يتضح هذا الأمر في مصر في القانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ الخاص بالمناقصات والمزايدات حيث إذا تجاوزت المناقصات والمزايدات مبلغا

معين لآبد من إشراك ممثل من وزارة المالية وعضو من مجلس الدولة ولا يتم الارتباط بالمبالغ إلا تحت إشرافهم) أو أن تكون الرقابة على التصرف المالي قبل الصرف مباشرة (يقوم بها في مصر ممثل وزارة المالية في الوحدات التي يشرفون عليها وفقا للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ (أحمد، ٢٠٢٠).

ويعد الغرض الاساسي لممثلي وزارة المالية في ظل موازنة البنود ينحصر في الرقابة الحسابية، كذلك يتم تحديد أوجه الإنفاق في الوحدات الحكومية المختلفة، في حين أن موازنة البرامج تعمل على إيجاد أدوات مناسبة لقياس الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية والتأكد من تنفيذ البرامج بأقصى كفاءة ممكنة، ويشرف على التنفيذ في كل مرحلة، وبالتالي يتحول اهتمام ممثلي وزارة المالية من الرقابة على الإنفاق إلى الرقابة على عمليات التنفيذ (فرج، ٢٠١٥). ويرى الباحث أن المراجعة السابقة من قبل وزارة المالية لآبد أن يتوافر بها مجموعة من المقومات/ المحددات حتى تساعد على تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكل جيد وسوف يتناول الباحث هذه العناصر في الجدول التالي:

جدول (٤-١) مدى توافر مجموعة المقومات/ المحددات في المراجعة السابقة حتى تساعد

في تطبيق موازنة البرامج والأداء

المقومات/ المحددات	الممارسات الحالية لكل عنصر من العناصر ومدى توافقها مع موازنة البرامج والأداء
جودة المعايير والقواعد إلى تحكم عمل ممثلي وزارة المالية	يقوم بالرقابة المالية كل من المراقبين الماليين للوزارات والمديرين الماليين بالمحافظات ومديرو ووكلاء الحسابات (الهامي & السقا، ٢٠٠٧: سيد، ٢٠٢٠). وقد حددت المادة ٣٤ و٣٥ و٣٧ من اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ والصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ اختصاصات المراقبين الماليين ووكلاء الحسابات. ونتيجة للتطورات تم ادخال تعديلات على هذه الاختصاصات بموجب قرار وزير المالية رقم ٩٣٩ لسنة ١٩٩٦ وقرار وزير المالية ٧٧٢ لسنة ١٩٩٧، في فبراير ٢٠١٤ أصدرت وزارة المالية دليل موحد لمفاهيم وإجراءات الرقابة المالية قبل الصرف على الأموال العامة بالقطاع الحكومي، في إطار التعاون ما بين الحكومة والمصرية والبنك الدولي، ويهدف الدليل لإرشاد وحدات الجهاز الإداري بالدولة إلى كيفية ممارسة اختصاصاتها المحددة بالقوانين واللوائح الحاكمة للأداء المالي بمصر وكذلك اقتراح الآليات التي قد تساعد على تحسين بيئة الرقابة المالية بها، ويحدد الدليل دور كلا من مراقبي الحسابات وكافة المراقبين الماليين (www.mof.gov.eg) وعلى الرغم من أن إصدار وزارة المالية دليل حديث موحد لمفاهيم وإجراءات الرقابة المالية قبل الصرف على الأموال العامة بالقطاع الحكومي إلا أن هذا الدليل من أجل تحقيق أهداف موازنة البنود وليس موازنة البرامج والأداء، وبالتالي يحتاج هذا الدليل إلى ادخال تعديلات وتحديثات حتى يتوافق مع أهداف موازنة البرامج والأداء.
رقابة الجودة	يتولى المفتشون الماليون مسئولية التأكد من صحة العمليات وسلامة الإجراءات والأداء المالي للرقابة على «المخزون» لرفع كفاءة إدارة المشتريات، ومتابعة تحصيل حق الدولة

<p>من الإيرادات، وفاعلية نفقاتها، بما يسهم بشكل مباشر في تحقيق الضبط المالي، ويضمن الحد من عجز الموازنة العامة للدولة. وفي يونيو ٢٠٢٠ أصدرت وزارة المالية دليل موحد للتفتيش على الوحدات الحسابية؛ ويُساعد الدليل المفتشين الماليين على أداء واجباتهم في التفتيش الدوري أو المفاجئ بالوحدات الحسابية بالجهاز الإداري للدولة من خلال وضع ضوابط ومعايير حاكمة لأعمال الفحص في ظل الميكنة الكاملة، وأنظمة الدفع والتحويل الإلكتروني لهذه الوحدات (www.mof.gov.eg). وعلى الرغم من أن إصدار وزارة المالية دليل حديث موحد للتفتيش على الوحدات الحسابية إلا أن هذا الدليل من أجل تحقيق أهداف موازنة البنود وليس موازنة البرامج والأداء وبالتالي يحتاج هذا الدليل إلى إدخال تعديلات وتحديثات حتى يتوافق مع أهداف موازنة البرامج والأداء. ويرى الباحث زيادة صلاحيات وحصانة جهاز التفتيش المالي في وزارة المالية ليكون جهاز أكثر استقلالية مما يدعم من استقلالية وفعالية الجهاز.</p>	<p>والتفتيش</p>
<p>يمنح النظام الحالي ممثل وزارة المالية نوعاً من الاستقلالية ولا يمنحه الموضوعية حيث يتوقف ذلك على السمات النفوذ الشخصي والمكانة الوظيفية لكل من رئيس الوحدة الحكومية، وممثل وزارة المالية، وبالتالي فإن هذا النظام لا يمنح ممثلي وزارة المالية الاستقلالية والموضوعية الكاملة حيث أن ممثل وزارة المالية يخضع لوزير المالية الذي يعد وزير ضمن مجموعة الوزراء (احمد، ٢٠٢٠). يضاف إلى ذلك يوجد قرار رقم ١٩٢ لسنة ٢٠١٢ الخاص بحظر تقاضي ممثلي وزارة المالية أي مبالغ من الجهات التي يشرفون عليها على أن يشمل هذا القرار كافة العاملين بقطاعات وزارة المالية ويشمل الحظر أيضاً كافة الهيئات الخدمية والاقتصادية وقطاع الأعمال العام. لكن يسمح للمراقبين الماليين بالحصول على مكافآت مالية في حالة المشاركة في اللجان الفنية المشكلة لفحص أعمال بعض الجهات لأن مشاركة المراقب المالي في صورة خبير وليس مراقب مالي في هذه اللجان^٢ ويرى الباحث أن ممثلي وزارة المالية في مصر يتمتعون بدرجة من الاستقلالية المالية والتنظيمية تفوق المراجع الداخلي من داخل الوحدة الحكومية لكنها أقل من المراجع بالجهاز المركزي للحسابات والمراقب المالي لا يتبع الجهة التنظيمية التي يراقبها، لكنه يتبع وزارة مالية التي تعتبر جزءاً من السلطة التنفيذية وليست جهاز مستقل مثل الجهاز المركزي للحسابات، كما أن المقابل المادي الذي يحصل عليه ممثلي وزارة المالية ليس كبيراً لكنه أفضل بكثير من غالبية موظفي الجهاز الإداري بالدولة المصرية، مع ضرورة الاهتمام بالعاملين بقطاع الحسابات والمديرين الماليين ومسؤوليهم بأقرانهم بالقطاعات المختلفة بوزارة المالية وخاصة الجمارك والضرائب وقطاع الموازنة ومكتب الوزير. يضاف إلى ذلك أن المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ نصت على توفير الحصانة للمثلي وزارة المالية، ولم يأخذ القانون ولائحته التنفيذية بها. والمقصود بالحصانة هو عدم امتثال ممثلي وزارة المالية أمام النيابة والمحاكم إلا بعد فحص الشكاوى المقدمة ضدهم من خلال جهاز التفتيش (احمد، ٢٠٢٠) وبالتالي فإن وجود مثل هذه الحصانة تزيد من استقلالية ممثلي وزارة المالية بما يتماشى مع مسؤولياتهم في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء.</p>	<p>الاستقلال</p>
<p>يتم تقسيم القطاع العام إلى ثلاث جهات رئيسية هيئات عامة ووحدات الحكم المحلي وجهاز إداري ويتم التغيير الدوري لممثلي وزارة المالية داخل كل جهة كل ثلاث (أو أربع) سنوات في حين يتم التغيير الدوري للمراقبين الماليين عند الانتقال من جهة إلى أخرى من الجهات الثلاثة كل خمس سنوات^٣. يضاف إلى ما سبق يتعين عدم نقل ممثلي وزارة المالية من الوحدات الحكومية التي ينتدبون بها إلا بعد إنتهاء مدة الندب أو بناء على طلب كتابي منهم أو</p>	<p>التغيير الدوري لممثلي وزارة المالية</p>

^٢ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي أجراها مع ممثلي وزارة المالية

^٣ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي أجراها مع ممثلي وزارة المالية.

إذا ثبت ضدّهم مخالفات مالية. ويرى الباحث أن التغيير الدوري لممثلي وزارة المالية متحققة في البيئة المصرية ويتوافق مع موازنة البرامج والأداء.	
لا يوجد تخصص قطاعي لممثلي وزارة المالية، إذ يعمل مدة في القطاع الصحي ثم القطاع التعليمي ثم وحدات الحكم المحلي وهكذا. ويرى الباحث بضرورة وجود تخصص قطاعي لممثلي وزارة المالية حيث يساعد ذلك على تحقيق أهداف موازنة البرامج والأداء.	التخصص القطاعي
تبنّت وزارة المالية المصرية نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS ⁵ بهدف دعم الإصلاح المالي ومكافحة الفساد وقد كانت بوابر تبني البرنامج منذ عام ٢٠٠٤ حيث تم إنشاء سلطة التصديق الإلكتروني لاستخدام التوقيع الرقمي للمدفوعات وفي عام ٢٠٠٦ أنشأت حساب الخزانة الموحد وفي عام ٢٠٠٩ تم إنشاء الوحدة الحسابية المركزية وفي عام ٢٠١٠ تم تشييد النظام حيث صدر قرار وزير المالية بشأن تبادل وتلقي جميع البيانات والملفات الإلكترونية الخاصة بعمليات الدفع والتحصيل الإلكتروني الحكومي من خلال الربط المباشر بوحدة الدفع والتحصيل الإلكتروني بوزارة المالية في عام ٢٠١٠ تم إنشاء شجرة الحسابات الثالثة والبدء في ميكنة مشروع GFMIS وهو الخاص بنظام إدارة معلومات المحاسبة الحكومية ورفع كفاءة إدارة المال العام، وهو المستهدف تحقيقه خلال المراحل التالية. في عام ٢٠١٢ تم البدء في وضع الحلول التكنولوجية لميكنة رواتب العاملين بقطاع الأمانة العامة ثم قطاع مكتب الوزير داخل وزارة المالية على تطبيقات اوراق لرواتب العاملين. في عام ٢٠١٧ تم ربط منظومة GFMIS بحساب الخزانة الموحد (www.mof.gov.eg). ويرى الباحث أن وزارة المالية المصرية عملت على تطوير إجراءاتها وادواتها بشكل كبير خاصة في التحول الرقمي من أجل أحكام الرقابة والمحافظة على المال العام	استخدام المراجعة الإلكترونية
يخضع العاملين في وزارة المالية بمن فيهم المراقبين الماليين والمفتشين الماليين لدورات تدريبية متخصصة، والإرتقاء بمستوى أدائهم وتطوير مهاراتهم ورفع كفاءتهم يضاف إلى ذلك عند بداية تعيين المراقب المالي (وكيل حسابات تحت التمرين) في وزارة المالية يخضع لتدريبات لمدة تقارب عامين حتى يتم تأهيله وبعدها يخضع لامتحان للتأكد من تمكنه من مهارات ومعارف المراقب المالي وإذا لم يجتاز الإمتحان يحول لعمل إداري وليس مراقب مالي وعلى الرغم من ذلك فإن تبني موازنة البرامج والأداء سيتعين على وزارة المالية اخضاع ممثلي وزارة المالية لدورات تدريبية مكثفة على الدور الجديد في ظل موازنة البرامج والأداء.	التدريب المستمر

يتضح مما سبق أن وزارة المالية عملت على تطوير إجراءاتها وادواتها بشكل كبير خاصة في مجال الرقابة المالية قبل الصرف من أجل أحكام الرقابة والمحافظة على المال العام، لكن ذلك انصب بشكل رئيسي على تحقيق أهداف موازنة البنود، وليس أهداف موازنة البرامج والأداء، فاهتمام المراجعة السابقة الحالية ينصب على الرقابة والمتابعة دون الاهتمام بكفاءة توزيع الانفاق، الأمر الذي يستدعي تطوير دور الرقابة السابقة في ضوء أهداف موازنة البرامج والأداء، وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الأول: لا تتوافق ممارسات المراجعة الخارجية السابقة الحالية مع موازنة البرامج والأداء.

^٤ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي اجراها مع ممثلي وزارة المالية.

^٥ نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS: هو نظام الكتروني يربط بين جميع أجهزة الحكومة العامة ويحتوي على كافة وظائف ادارة المالية العامة من العمليات المالية والمحاسبية التي تتم في كافة مراحل اعداد وتنفيذ الموازنة بداية من مرحلة التخطيط الاستراتيجي انتهاءً بمرحلة المحاسبة والابلاغ (www.mof.gov.eg).

^٦ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي اجراها مع ممثلي وزارة المالية.

٢.٤ المراجعة الخارجية اللاحقة في مصر

تشمل المراجعة الحكومية الشاملة كل من المراجعة النظامية (المراجعة المالية والمراجعة القانونية) ومراجعة الأداء (ISSAI100). ويعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات بمثابة جهاز المراجعة الحكومية، ويقوم بمهام المراجعة المالية والقانونية، ويستهدف بشكل أساسي تحقيق الرقابة على الأموال العامة، ومتابعة أداء الوحدات الحكومية والوحدات الاقتصادية الحكومية وكذلك مراجعة أداء الشركات التي تزيد ملكية الدولة فيها عن ٢٥٪ وقد نص الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤ في المادة ٢١٩ " أن يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة على أموال الدولة، والأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الأخرى التي يحددها القانون، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة ومراجعة حساباتها الختامية. وقد تناول القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز وهي: أولاً الرقابة المحاسبية وتشمل الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، ثانياً الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية. وقد نص قانون الجهاز على أن يباشر الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء، الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ويرى الباحث أن المراجعة اللاحقة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات لا بد أن يتوافر بها مجموعة من المقومات/ المحددات حتى تساعد على تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكل جيد وسوف يتناول الباحث هذه العناصر في الجدول التالي

جدول (٤-٢) مدى توافر مجموعة المقومات/ المحددات في المراجعة السابقة حتى تساعد في تطبيق موازنة البرامج والأداء

المقومات/ المحددات	الممارسات الحالية لكل عنصر من العناصر ومدى توافرها مع موازنة البرامج
جودة المعايير والقواعد إلى تحكم عمل المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات	يحكم عمل المراجعين معايير المراجعة ويصدر للجهاز المركزي للمحاسبات تعليمات لتنظيم ومراجعة وحدات القطاع العام، حيث لا يسمح بتصويرها أو تداولها خارج الجهاز المركزي للمحاسبات. لكن في المقابل فإن كثرة هذه التعليمات وعدم توافر قاعدة بيانات موحدة تضم كافة التعليمات والقواعد المنظمة للعمل على مستوى الجهاز المركزي للمحاسبات يجعل المراجعين يحصلون على الاستشارات الفنية من زملائهم (عابد، ٢٠١٩). كذلك فإن غالبية دول العالم تتبع معايير وقواعد محاسبية حكومية معلنة فلا يوجد مبرر لوضع ضوابط وقيود على طبيعة التعليمات والمعايير التي تحكم عمل الجهاز المركزي للمحاسبات، كذلك يرى الباحث أن الأجهزة الرقابية المحاسبية التي يسود فيها السرية، سيفضل المراجعين فيها أن يتم

إصدار المعايير المحاسبية في صورة قواعد وتعليمات محددة للتطبيق في الواقع العملي خوفاً من المسائلة بما يتعارض مع المرونة التي تتميز بها موازنة البرامج والأداء.	
تتولى الإدارة المركزية للتفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات عملية الرقابة والتفتيش على عمل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات. لكن في المقابل لا يوجد آلية واضحة أو معايير محددة تحدد مستوى جودة عمل المراجعين مما يجعل تقييم جودة عمل الأعضاء بناء على تقديرات رؤسائهم، كذلك هناك ضعف في دور التفتيش الفني على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات حيث يقوم بمراجعة أعمال الأعضاء على فترات زمنية متباعدة قد تصل إلى عام كامل مما يؤثر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي يقع فيها الأعضاء وفقاً للتقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات (عابد، ٢٠١٩) ويرى الباحث ضرورة وجود وحدة للرقابة على الجودة على غرار مكاتب المراجعة الخاصة مما يزيد من جودة عمليات المراجعة الحكومية وتلعب دوراً هاماً في نشر الوعي المهني وثقافة الجودة بين مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات.	رقابة الجودة والتفتيش
يتم تعيين رئيس الجهاز وفقاً لآخر تعديل يتم بقرار من رئيس الجمهورية فقط، دون اشتراط وموافقة البرلمان، كما أن تعيين رئيس الجهاز لمدة معينة قابلة للتحديد دون اشتراط مؤهلات أو خبرات معينة يؤثر على استقلال رئيس الجهاز، كما أن التعديل على قانون الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ غير وضعية الجهاز من هيئة مستقلة ملحقه بمجلس النواب إلى تابع لرئيس الجمهورية، الذي هو رئيس السلطة التنفيذية مما أدى إلى إخلال التوازن بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية وهذا يتناقض مع الهدف الرئيسي من وجود الجهاز، فكيف يراقب الجهاز السلطة التنفيذية (فرج، ٢٠١٥) يضاف إلى ذلك أنه بموجب القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠١٥ فقد تم سحب حصانات رئيس وأعضاء الجهاز التي كانت تزيد من استقلالية أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات (البشبيشي، ٢٠٢٠). ويرى الباحث ضرورة تمتع أعضاء الجهاز بحصانة من الملاحقة القضائية إلا بعد عرض الوقائع على جهاز التفتيش بالجهاز، وكذلك يجب عدم تكليف مراجعين من الجهاز بمراجعة وحدات حكومية تربطهم بمديرية صلة قرابة أو صلات اجتماعية (على سبيل المثال نفس محل الميلاد أو الزمالة في التعليم... الخ).	الاستقلال
اصدر الجهاز المركزي للمحاسبات في ١٩٩٠/٢/٢٤ منشور عام يقضى بأن استمرار عضو الجهاز في فحص ومراجعة وحدة حسابية أو وحدة اقتصادية لعدة سنوات يؤدي به إلى التجمد وعدم الإلمام بالخبرة اللازم توافرها فيه لذلك كان من الضروري عدم استمرار أي عضو في فحص ومراجعته وحده حسابية او اقتصادية لمدة تزيد عن ثلاث سنوات متعاقبة (البشبيشي، ٢٠٢٠) وفي الواقع العملي لا يتم الالتزام بالتغيير الدوري، ففي الجهاز المركزي للمحاسبات يوجد عمليات تدوير للمراجعين ولكن قواعد مش موحدة علي الجهاز حسب الاحتياجات والضوابط. ^٧	التغيير الدوري للمراجعين
وجدت دراسة Lowensohn et al., 2007 أن التخصص يرتبط بشكل إيجابي بجودة عملية المراجعة من خلال استطلاع آراء ٢٤١ من المديرين الماليين للحكومة المحلية في ولاية فلوريدا الأمريكية. وعلى الرغم من أن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر يحتوي على تخصصات دقيقة مع التدوير من فترة لأخرى ما بين التخصصات وما بين النطاق الجغرافي ^٨ إلا أنه لا يوجد تخصص قطاعي لأعضاء الجهاز، فالمراجع يعمل مده في القطاع الصحي ثم القطاع التعليمي ثم وحدات الحكم المحلي وهكذا.	التخصص القطاعي
تبننت وزارة المالية المصرية نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS الامر الذي يستدعي التحول في عملية المراجعة إلى المراجعة الإلكترونية. لكن في الواقع العملي يتم الاعتماد بشكل رئيسي على المراجعة اليدوية مع وجود بعض الاعتماد على المراجعة الإلكترونية	استخدام المراجعة الإلكترونية

^٧ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي اجراها مع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات^٨ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي اجراها مع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات

الالكترونية خاصة في ضوء جهود وزارة المالية بإرسال خبراء من وزارة المالية الى الجهاز المركزي للمحاسبات لشرح منظومة GFMIS وخصائصها لأعضاء الجهاز ^١	
ينص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات على تطبيق الرقابة الشاملة لتشمل الرقابة القانونية والمحاسبية ومراجعة الأداء إلا أن الواقع يشير إلى أن مراجعة الأداء وفقا لمعايير الانتوساي غير مطبقة في الوحدات الحكومية المصرية وإنما قد تكون مطبقة في شركات قطاع الأعمال (عطية، ٢٠٠٨: عبد الدايم، ٢٠١٢: قاسم، ٢٠١٧).	مراجعة الأداء
كشفت التقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات أن هناك العديد من المشكلات التي تواجه عملية تخطيط عملية المراجعة من قبل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، فلا يتم وضع برامج للمراجعة وفقا لمعايير المراجعة، وإنما يتم في ضوء خبرة أعضاء الجهاز أو بالتشاور مع مجموعة المراجعة التي يرأسها عضو الجهاز، مما جعل إجراءات المراجعة تختلف باختلاف الشخص القائم بالمراجعة، كذلك لا يتم تطبيق الإجراءات التحليلية ولا الطرق الإحصائية عند تحديد العينات وإنما يتم الاعتماد على خبرات المراجعين عند تحديد العينة (عابد، ٢٠١٩).	تخطيط عملية المراجعة
يخضع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات لدورات تدريبية متخصصة، والارتقاء بمستوى أدائهم وتطوير مهاراتهم ورفع كفاءتهم، يضاف الى ذلك عند بداية تعيين المراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات يخضع لتدريبات لمدة عام حتى يتم تأهيله، لكن فإن هناك نقص في برامج تدريب المراجعين اللازمة لتأهيلهم فنيا الى المستوى المطلوب لمواكبة الاتجاهات الحديثة في المراجعة (عابد، ٢٠١٩). يضاف الى ذلك فإن تبنى موازنة البرامج والأداء سيتعين على الجهاز المركزي للمحاسبات اخضاع المراجعين لدورات تدريبية مكثفة على الدور الجديد للمراجع في ظل موازنة البرامج والأداء.	التدريب المستمر

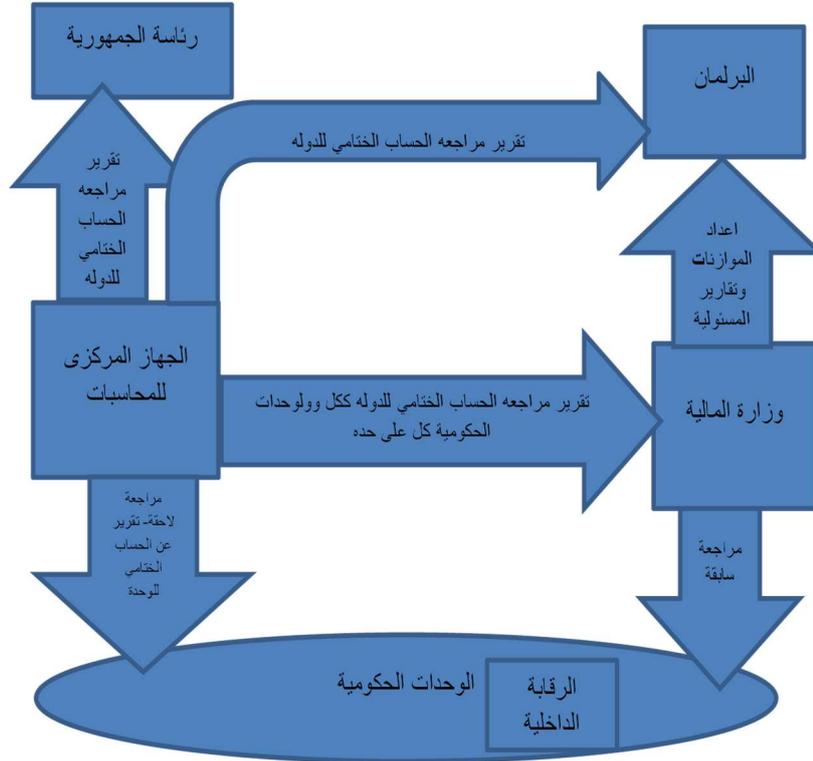
يتضح مما سبق ان وزارة المالية عملت على تطوير إجراءاتها وأدواتها بشكل كبير خاصة في مجال الرقابة المالية قبل الصرف من أجل أحكام الرقابة والمحافظة على المال العام بشكل أكبر بكثير من الجهاز المركزي للمحاسبات، كذلك فإن التطوير في إجراءات الجهاز المركزي للمحاسبات انصب بشكل رئيسي على تحقيق اهداف موازنة البنود، وليس أهداف موازنة البرامج والأداء، الأمر الذي يستدعي تطوير دور المراجعة اللاحقة في ضوء اهداف موازنة البرامج والأداء. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثاني: لا تتوافق ممارسات المراجعة الخارجية اللاحقة الحالية مع موازنة البرامج والأداء.

٥- الإطار المقترح

ان الاستخدام المناسب للمال العام يشكل احدى الدعائم الأساسية لتحقيق الأهداف التي تسعى اليها مختلف الحكومات حول العالم/ ويتطلب ذلك وجود نظام رقابي على درجة عالية من الكفاءة والفعالية والاستقلالية. ويتمثل الوضع الحالي للمراجعة الحكومية السابقة واللاحقة في التحقق من سلامة العمليات الحكومية من الناحية القانونية والمالية والالتزام بالتعليمات

^١ حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي اجراها مع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات

واللوائح والإجراءات المحددة. والشكل التالي يوضح العلاقة بين المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة على الوحدات الحكومية والبرلمان في مصر



المصدر: اعداد الباحث

شكل(٥-١) العلاقة بين المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة على الوحدات الحكومية والبرلمان في مصر تهدف هذه الدراسة الى العمل على تطبيق مفهوم الرقابة الإيجابية الشاملة وتقويم الأداء لمعاونة الوحدات الحكومية. فقد كان الهدف الرئيسي لموازنة البنود يتمثل في فرض الرقابة المركزية على الأموال العامة ومنع صرفها الا بما يتفق مع بنود الموازنة، في حين ان الهدف من العملية الرقابية في ظل موازنة البرامج والأداء يتمثل في التحقق من أن الاعمال والأنشطة تؤدي بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية، وبإقل النفقات وكذلك التحقق من سلامة استخدام المال العام بطريقة تحقق الغايات المحددة سلفا. وستتم صياغة الاطار المقترح في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة والمقابلات الشخصية مع ممثلي وزارة المالية وأعضاء

الجهاز المركزي للمحاسبات والدور المنوط بكل من وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات والتكامل المقترح بين المراجعة السابقة واللاحقة كما يلي:

١.٥ المراجعة السابقة

تكتسب المراجعة السابقة أهمية كبرى، نظرا لكونها تعد من أبرز الآليات التي يتم بواسطتها التأكد من مدى تحقيق الموازنات للأهداف المخططة لها (عولي، ٢٠١٥). فتطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب ان يتم تعديل اختصاصات ومسئوليات المراقب المالي، فيجب ان يكون للمراقب المالي دور تنفيذي، ودور استشاري، ودور توكيدي كما يلي:

١- ان الدور الاستشاري للمراقب المالي يعنى انه لا يحق للمراقب المالي الامتناع عن الارتباط او الصرف او تنفيذ امر او قرار لا يتعارض مع الدستور والقانون واللوائح والارشادات التي تحكم عمليات الصرف (احمد، ٢٠٢٠) وبالتالي لا تكون الرقابة السابقة محل اتهام بعرقلة النشاط ، لما تتميز به من الحذر المفرط من قبل بعض المراقبين الماليين طول مدة الرقابة، فعادة بعض النفقات الاستعجالية لا تستدعي الانتظار من اجل تنفيذ بعض المشروعات والبرامج. وبالتالي التخلص من الروتين الحكومي، فعلى المراقب المالي عدم التعنت طالما انه يقر بانه الصرف يكون في الاعتمادات المخصصة لها، ولتحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والمشروعات. يضاف الى ذلك ان ممثل وزارة المالية من الممكن ان يلعب دور استشاري في تحديد مدي الحاجة الى برامج تدريبية لموظفي الحسابات والرقابة الداخلية للتعرف على القوانين واللوائح والتعليمات التي يتعين عليهم الالتزام بها عند تنفيذ موازنة البرامج والأداء.

٢- دور تنفيذي: يقصد به ان لا يتم الصرف او التحصيل الا تحت اشراف ممثلي وزارة المالية مع التأكيد ان المسئول عن تحقيق الوحدة الحكومية لأهدافها وبرامجها ومشروعاتها هو رئيس الوحدة الحكومية وليس المراقب المالي (احمد، ٢٠٢٠).

٣- دور توكيدي: يعني التحقق من مدي كفاءة استغلال الموارد المخصصة للوحدات الحكومية، كذلك التعاون مع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات من أجل احكام الرقابة

على المال العام وضمان حسن استغلال الموارد المخصصة للوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف والبرامج المحددة لها.

تعتبر وظيفة المراقب المالي وظيفه مالية وفنية بحته فوزارة المالية هي المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ويكون لوزارة المالية دور في مرحلة اعداد الموازنة ومرحلة تنفيذ الموازنة ومرحلة اعداد الحساب الختامي ومراجعة النتائج الفعلية. وسيقوم الباحث بتوضيح الدور المقترح لممثلي وزارة المالية في المراحل المختلفة في الجدول التالي:

جدول (٥-١) الدور المقترح لممثلي وزارة المالية في المراحل المختلفة للموازنة

المرحلة	الدور المنوط بممثل وزارة المالية
المرحلة الأولى: اعداد الموازنة	تعتبر مرحلة اعداد الموازنة المرحلة الرئيسية الهامة في موازنة البرامج والأداء بعكس موازنة البنود التي تهتم أكثر بمرحلة تنفيذ الموازنة، تتمثل أهمية الرقابة المالية على المدخلات (الخطط المالية) لتقليل الانحرافات الى أدنى حد ممكن مما يترتب عليه ارتفاع كفاءة وفعالية الأداء. وقد اتخذت وزارة المالية عدة خطوات في سبيل اصلاح المالية العامة المصرية فقد تبنت وزارة المالية المصرية نظام GFMIS ، وتم تفعيل ميكنة نظم السياسات التنبؤية والمتوقعة للاقتصاد الكلى مع وضع السيناريوهات التنبؤية للاقتصاد الكلى، وكذلك ميكنة مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة. ويرى الباحث ان اهداف موازنة البرامج والأداء تتفق مع اهداف استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS فيستطيع البرنامج توفير البيانات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء، وبالتالي يجب الاستفادة المثلى من منظومة GFMIS لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وليس الشق المالي فقط لوجود إمكانيات بهذه المنظومة أكثر من المستغلة حالياً. كذلك فان منظومة GFMIS لديها القدرة على اعداد تقارير بمدى الإنجاز الذي تم في المشروعات والبرامج المختلفة وقياس الأداء إذا تم برمجتها. يضاف الى ذلك يجب ان يتم اعداد الموازنة في وحدات القطاع العام من قبل قسم الموازنة في الوحدة بمشاركة ممثل وزارة المالية ومن حق ممثل وزارة المالية ادخال التعديلات التي يراها، لكن جرى العرف على مستوى المحافظات عدم التدخل وانما على مستوى الوزارات يتم التدخل من خلال التفاعل بين رئيس قسم الموازنة في الوزارة محل الرقابة مع المراقب المالي للوزارة ^{١٠} ويرى الباحث ضرورة تفعيل دور المراقب المالي على مستوى كل وحدات القطاع العام وليس الاعتماد على المستوى المركزي فقط. فالمراقب المالي داخل وحدات القطاع العام يمتلك من المعلومات والبيانات ما يمكنه من ادخال التعديلات المناسبة على البرامج والأنشطة التي تقترح الوحدات الحكومية تنفيذها حتى يتم ضمان الاستخدام الأمثل للمال العام، فترشيد الانفاق العام يبدأ من قطاع الموازنة، فاذا احكمت المنح يكون اسهل على ممثل وزارة المالية ترشيد الانفاق فيما تبقى، فيجب ان يكون في مرحلة اعداد الموازنة ان يقوم ممثل وزارة المالية باعداد تقرير برؤيته للوحدات الحكومية التي يشرف عليها يرفع الى ادارته مختصه تابعه للوزير للفحص وتقديم الملحوظات المهمة التي تؤثر في موازنه الدولة. يضاف الى ذلك ضرورة وجود عناصر فنية وهندسية ضمن ممثلي وزارة المالية حتى تستطيع مناقشة الجوانب الفنية والهندسية للبرامج والأنشطة.

^{١٠} تم الحصول على هذه البيانات من خلال المقابلات الشخصية مع ممثلي وزارة المالية.

<p>بعد اعتماد الموازنة من قبل السلطة التشريعية وصدورها في شكل قانون. تظهر أهمية الرقابة المالية أثناء المراحل المختلفة لتنفيذ العمليات ويتضح ذلك من خلال المعلومات المرتجعة من كل مرحلة من المراحل حتى يتم التأكد من أن كل مرحلة تتم وفقا لما هو مخطط لها وفقا للمعايير الموضوعية (احمد، ٢٠٢٠). ويرى الباحث ان يتم الموافقة على الصرف من قبل المراقب المالي في ضوء مدي الإنجاز في تحقيق البرامج والأنشطة التي تهدف الوحدة الحكومية للقيام بها، وذلك في ضوء مؤشرات ومقاييس محددة للأداء المنفذ من قبل الوحدات الحكومية المختلفة، كذلك الموافقة على الصرف من الاعتمادات في ضوء التقدم التي تحققه الوحدات الحكومية في البرامج المكلفة بها.</p>	<p>المرحلة الثانية: تنفيذ الموازنة</p>
<p>تتضح أهمية الرقابة المالية في هذه المرحلة من الحصول على المخرجات من أجل تحليلها لعلاج نقاط الضعف واستغلال النقاط الإيجابية (احمد، ٢٠٢٠) وفي هذه المرحلة يتعين على المراقب المالي الفصل بين تكاليف البرامج التي تم صرفها خلال السنة الحالية والتكاليف المطلوبة في السنوات المقبلة حتى إتمام البرامج المختلفة، كذلك يتعين الفصل بين التكاليف التي تم صرفها من قبل الوحدات الحكومية والتكاليف المفروضة عليها من الإدارات الأعلى (فرج، ٢٠١٥). ويرى الباحث ان ممثلي وزارة المالية يجب عليهم قياس مدى التقدم في بعض البرامج والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدات الحكومية من أجل التقرير عن مدى حاجة الوحدات الحكومية للموارد لاستكمال تحقيق البرامج، يضاف الى ذلك التعاون مع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات من أجل احكام الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلال الموارد المخصصة للوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف والبرامج المحددة لها من أجل تحقيق رقابة شاملة على المال العام.</p>	<p>المرحلة الثالثة: اعداد الحساب الختامي ومراجعة النتائج الفعلية</p>

وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثالث كما يلي: **يتطلب التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء تطوير دور المراجعة السابقة.**

٢.٥ المراجعة اللاحقة

ان المراجعة الحكومية في مصر تستند في المقام الأول الى مجموعة من اللوائح والقواعد والتشريعات القانونية، وبالتالي تكون نتائج المراجعة الحكومية في صورة مدى سلامة المعاملات المالية والتزاماتها باللوائح والقوانين دون تقييم أداء. ويعتبر نظام المراجعة الحكومية اللاحقة التقليدي، الذي يهتم أكثر بالامتثال للقواعد والتعليمات، غير قادر على المساعدة في تقييم الإدارة، والأداء التشغيلي للجهات الحكومية والنظر في مسائل الاقتصاد والكفاءة والفعالية الإدارية للعمليات التي تكون الإدارة مسؤولة عنها (Ouda, 2011). وتهدف العملية الرقابية الى تعزيز درجة الثقة في البيانات المالية، فالرقابة المالية ليست هدفا بحد ذاتها، وانما هي جزء ضروري من نظام رقابي هدفه كشف الانحرافات عن المعايير المقبولة، ومخالفات مبادئ الشرعية، والكفاءة والفعالية، والتوفير في اداره الأموال وذلك في مرحلة مبكرة كافيها مما يجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية (ISSAI1000)، تمشيا مع التطوير والتحسين

المستمر في اعداد الموازنة والتحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء فلا بد ان يتسع نطاق الرقابة الحكومية المحدودة المتمثلة في الرقابة المالية والقانونية الى رقابة الأداء. فقد حظيت الرقابة المالية والتأكد من تطبيق القوانين بالاهتمام الأكبر في مجال الرقابة على الأموال العامة.

تعد مراجعة الأداء شكل من أشكال الرقابة المالية التي تهدف إلى كبح الإنفاق غير الفعال والمساعدة في التخفيف من المشاكل المالية (Thompson & John, 2019) ولا تهتم مراجعة الأداء بمشروعية إجراءات الإنفاق، ولكن يكون اهتمامها البالغ باقتصادية وكفاءة وفعالية هذا الإنفاق بهدف تحسين الشفافية والمساءلة في إدارة استخدام الموارد العامة وترشيد وتحسين جودة المعلومات لاتخاذ القرارات (قاسم، ٢٠١٧). فتطبيق مراجعة الأداء في الإدارة العامة تعتبر جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة المالية العامة الحديثة (Iozitskaya & Voronina, 2020) يضاف الى ذلك ان مستخدمي تقارير الوحدات الحكومية يهتمون بصفة خاصة بالمعلومات غير المالية والتي تعكس نتائج وتأثيرات السياسات الحكومية (قاسم، ٢٠١٧). على الرغم من ان قانون الجهاز المركزي للمحاسبات قد نص على تطبيق الرقابة الشاملة لتشمل الرقابة القانونية والمحاسبية ومراجعة الأداء، الا ان الواقع يشير الى ان مراجعة الاداء وفقا لمعايير الانتوساي غير مطبقة في الوحدات الحكومية المصرية وانما قد تكون مطبقة في شركات قطاع الاعمال (عطية، ٢٠٠٨: عبدالدايم، ٢٠١٢). ويرى الباحث ضرورة قيام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بتطبيق مراجعة الاداء على ان يكون هذا التطبيق متدرج فعلى سبيل المثال البرامج الاقتصادية التي تقدمها الوحدات الحكومية المصرية المختلفة مثل: البرامج التعليمية المتميزة التي تقدمها الجامعات الحكومية بمقابل مادي، كذلك يتم تطبيق مراجعة الاداء على الوحدات الحكومية ذات الموازنات الضخمة والتي يكون الجزء الاكبر من موازنتها غير مخصص للأجور. كذلك من اجل التطبيق الفعال لموازنة البرامج والاداء يتعين توفير استقلالية وصلاحيات تضمن قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بدوره الرقابي الفعال وهي كالتالي:

- ١- إعادة النظر في كافة مؤشرات ومعايير تقييم الأداء التي يطبقها الجهاز المركزي للمحاسبات وتطويرها وتحديثها، وتنفيذ كل من نشاطي المراجعة المالية وتقييم الاداء من خلال وحده تنظيمية واحدة، وعدم الفصل بينهما كما هو الوضع القائم.
- ٢- اعطاء مزيد من الاهتمام من قبل مراجعي الجهاز عند دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقييمها في الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز والإفصاح عن رأي المراجع عن مدى فعالية هذه النظم في تقرير الجهاز (عبد المجيد، ٢٠١١).
- ٣- يجب ان تكون تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات متاحة للجمهور ومنشورة (مثل تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات عن الشركات المقيدة في سوق المال التي تزيد نسبة الملكية الحكومية بها عن ٢٥%) على الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للمحاسبات وعلى المواقع الالكترونية للوحدات الحكومية محل المراجعة (باستثناء ما يتعلق بالأمن القومي)، الامر الذي يجعل هناك اهتمام اكبر من قبل الاعلام الاستقصائي المهتم بمحاربة الفساد في الوحدات الحكومية، وفي نفس الوقت تزيد من الحافز والدافع لدى اعضاء الجهاز المركزي عند فحص حسابات الوحدات الحكومية.
- ٤- لكي تكون ان لتوصيات وتقارير الجهاز المركزي للمحاسبات دور فعال في تعزيز النزاهة المالية والحوكمة الرشيدة للوحدات الحكومية، يتعين ان تكون توصيات الجهاز محل التنفيذ من قبل الوحدات الحكومية المختلفة، وذلك قد يتحقق من خلال سرعة ارسال تقارير الجهاز كامله إلى رئيس الجمهورية وإلى مجلس النواب، كما يرسل الجهاز نسخة من التقارير إلى وزارة المالية، كذلك التعاون بين الجهاز والمجالس المحلية المختلفة من اجل تحقيق رقابة فعالة.
- ٥- تطوير إدارة التفتيش الفني بالجهاز وتحويلها إلى إدارة للرقابة على الجودة على غرار ما هو مطبق ومتبع في شركات المحاسبة والمراجعة الكبيرة العالمية والمحلية.
- ٦- وفق ISSAI3000 فتطوير علاقات خارجية جيدة ومناسبة يمثل غالبا عاملا رئيسيا في تحقيق عمليات رقابية ذات فعالية وكفاءة على البرامج الحكومية لان تقدم العملية الرقابية ونتائجها يتعزز اذا ما استطاع الفريق الرقابي ان يضمن اتصالا جيد يعزز الثقة بالمحافظة على مقاربة مهنية كاملة من خلال العملية الرقابية. وفي مقدمة هؤلاء الذين

يمكن لمراجعي الجهاز ان يستفيدوا منهم عند اجراء عملية المراجعة هم ممثلي وزارة المالية في الوحدات الحكومية المختلفة، وهذا ما سيتناوله الباحث في الجزء القادم. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الرابع كما يلي: يتطلب التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء تطوير دور المراجعة اللاحقة.

٣.٥ التكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة

تعتبر المراجعة السابقة ذات الفعالية ضرورية للإدارة السليمة للمال العام الذي أؤتمنت عليه، وفي بعض الدول يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بالمراجعة السابقة مما يوفر فيها ميزة القدرة على الوقاية من الضرر قبل حدوثه، ولكنها في المقابل تخلق حجماً ضخماً من العمل وتتسبب في الخلط بين المسؤوليات. وتفصل مصر الرقابة الخارجية السابقة (وزارة المالية) عن المراجعة الخارجية اللاحقة (الجهاز المركزي للمحاسبات). ويتعين على موظفي الجهاز الأعلى للرقابة ان يسعى للحفاظ على علاقات طيبة مع كل أصحاب المصالح المعنيين وان يدعم التدفق الحر للمعلومات وان يجرى المناقشات في جو من الاحترام المتبادل (ISSAI3000). وفي الواقع العملي يقوم بعض ممثلي وزارة المالية بشكل اختياري (وليس الزامى) وفي حالات محدودة بتوجيه أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى الحسابات والعمليات التي قد تحتوي على مخالفات او شبهات^{١١}، الا ان ذلك لا يحدث بصورة نظامية وبالتالي لكي وحتى تحدث الاستفادة المثلى من الوضع القائم سيقوم الباحث باقتراح إطار للتكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة. ويرجع ذلك الى ان موقع ممثلي وزارة المالية في الوسط بين المحاسبين الحكوميين وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، حيث تتركز وجهة نظر مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات على اعتبارات ان الإدارات الحكومية دائماً متهمة بالتلاعب في حين ينظر المحاسبين الحكوميين لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على ان هدفهم التربص بهم وليس مساعدتهم ويقع ممثلي وزارة المالية في الوسط نتيجة لتواجدهم المستمر مع الطرفين (عبد العزيز، ٢٠١٥). يضاف الى ذلك صعوبة حدوث تكامل بين أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وإدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ويرجع ذلك الى:

^{١١} حصل الباحث على هذه المعلومات من خلال المقابلات الشخصية التي اجراها مع ممثلي وزارة المالية.

أ- عدم استقلال هذه إدارة المراجعة الداخلية بشكل كبير عن الإدارات الحكومية في حال وجودها بالفعل، كذلك عدم وجود ضمانات استقلال هذه الإدارات وعدم وجود لجان مراجعة كما هو موجود في الشركات المقيدة في سوق المال.

ب- حادثة انشاء هذه الادارات ففي ٢٠٢٠/٦/١٨ أصدر رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة قرار باستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدة الجهاز الإداري للدولة.

ت- ينص معيار (ISSAI3000) يجب على المراجع ان لا يغفل عن الأدلة التي تم تجميعها في إطار عمليات المراجعة السابقة للوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة عند القيام بعملية المراجعة، وذلك في حالة ما إذا كان الجهاز الأعلى للرقابة هو الذي يقوم بعمليات المراجعة السابقة لكن في مصر فان وزارة المالية هي التي بعمليات المراجعة السابقة وبالتالي يجب ان يحدث تكامل وتعاون بين المراقب المالي والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات.

ث- وسع المشرع في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ولاختصاصاته وفق المادة (٣) من القانون ولم يمنحه الأدوات التي تمكنه من القيام بهذه الاختصاصات، فعلى الرغم من أن المشرع حدد التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز لكنه لم يمنح الجهاز الأدوات والصلاحيات التي تمكن الجهاز من إجبار تلك الجهات على الوفاء بالتزاماتها تجاه الجهاز حيث أظهرت المواد من ١٣ إلى ١٧ من قانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ أن المشرع قد حدد عدة التزامات على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أهمها ما يلي:

١- على وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة ومشروعات قوانين ربطها وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بميزانياتها وحساباتها الختامية، وما يجرى عليها من تسويات وتعديلات إضافية والحسابات المالية والربح سنوية والشهرية ونتائج الجرد السنوي للمخازن التابعة لها وتقارير الإنجاز .

٢- على ممثلي وزارة المالية لدى الوحدات الحكومية الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات والمسؤولين الماليين في هذه الوحدات الحكومية إخطار الجهاز بجميع

الحالات التي تضمن الصرف فيها مخالفة مالية وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها(فرج،٢٠١٥).

تختلف اهدف وظيفه ممثلي وزارة المالية عن اهدف المراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات الا ان بعض الطرق التي تتحقق من خلالها الأهداف الخاصة بكل منهم قد تكون متماثلة وسوف يعتمد الباحث في اقتراح هذا التكامل والتعاون بين ممثلي وزارة المالية ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات على معيار المراجعة الدولي ISA610 (استخدام عمل المراجعين الداخليين) مع ادخال تعديلات من قبل الباحث كما يلي:

أولاً: لتحديد مدى كفاية العمل المحدد الذي نفذه ممثلي وزارة المالية من قبل مراجعي الجهاز المركزي يجب ان يتأكد مراجعي الجهاز من التالي: ان ممثلي وزارة المالية في الوحدة الحكومية لديهم المهارات اللازمة والتدريب الكافي، وكذلك تقويم بعض الموافقات على الصرف التي قام بتوقيعها ممثلي وزارة المالية، يضاف الى ذلك القيام بتقييم علاقة ممثلي وزارة المالية بإدارة الوحدة الحكومية.

ثانياً: قد يكون الاتصال بين ممثلي وزارة المالية ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات أكثر فاعلية عندما يقوم مراجعي الجهاز بإعلام ممثلي وزارة المالية بأية أمور مهمة نمت الى علمهم وتؤثر على وظيفة ممثلي وزارة المالية. وكذلك عندما يقوم ممثلي وزارة المالية بإعلام مراجعي الجهاز بأية أمور مهمة نمت الى علمهم عندما يكون لتلك الأمور تأثير على عمل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات.

ثالثاً: التأثير المخطط لعمل ممثلي وزارة المالية على توقيت ومدى إجراءات عمل المراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات، فإذا قيم المراجع بالجهاز انه يمكن الاعتماد على ممثلي وزارة المالية في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع فقد يكون من المفيد الاتفاق مسبقاً على الأمور التالية مع ممثلي وزارة المالية: الطرق المقترحة لاختيار بند ما، والأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات او ارصدة الحسابات والاهمية النسبية للحساب الختامي ككل، والأهمية النسبية لأنشطة معينة من الأداء، والمدى الذي تغطية عملية المراجعة ككل سواء المالية او القانونية او مراجعة الأداء، وتوقيت العمل مثل توقيت الحصول على بعض أنواع

أدلة الإثبات وذلك لأن ممثلي وزارة المالية يعرفون الأوقات المناسبة بحكم جودة داخل الوحدات الحكومية.

رابعاً: سوف تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة على عمل محدد لممثلي وزارة المالية على تقدير مراجعي الجهاز لخطر التحريف الجوهرى وتقويم وظيفة كل من الرقابة الداخلية والرقابة السابقة للصرف وقد تتضمن إجراءات المراجعة تلك: اختبار بنود صرف وافق عليها ممثلي وزارة المالية، وملاحظة الإجراءات التي نفذها ممثلي وزارة المالية للموافقة على الصرف، واختيار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية، واختبار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية في البداية ثم وافقوا عليها.

خامساً: يجب ان يكون هناك تعاون بين ممثلي وزارة المالية ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الاداء، فيجب ان يكون هناك تكامل وتعاون بينهم خاصة عند قياس مدى التقدم في بعض البرامج والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدات الحكومية من أجل التقرير عن مدى حاجة الوحدات الحكومية للموارد لاستكمال تحقيق البرامج، وضمان حسن استغلال الموارد المخصصة للوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف والبرامج المحددة لها، ومن أجل تحقيق رقابة شاملة على المال العام. كذلك يكون التعاون بينهم في الفصل بين تكاليف البرامج التي تم صرفها خلال السنة الحالية، والتكاليف المطلوبة في السنوات المقبلة حتى إتمام البرامج المختلفة، كذلك يتعين الفصل بين التكاليف التي تم صرفها من قبل الوحدات الحكومية والتكاليف المفروضة عليها من الإدارات الأعلى، مما يساعد في ان تكون تقارير مراجعة أداء تتعكس بشكل صحيح مدي الكفاءة والفعالية للإدارات الحكومية المختلفة. وإذا حدث تكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة سينعكس بالتأكيد على جودة عملية المراجعة الحكومية بشكل عام وجودة تطبيق الموازنة بشكل خاص. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الخامس كما يلي: يسهم التكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة في تعزيز نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء

٦. الدراسة الميدانية

يعرض هذا القسم العناصر الأساسية للدراسة الميدانية من حيث أهدافها وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، ومنهجية وأدوات وإجراءات الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

١.٦ أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بشأن المشكلات والمعوقات المتوقعة عند التحول إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء، والدور المقترح لكل من ممثلي وزارة المالية مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وإمكانية التكامل بينهم.

٢.٦ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في كل من وزارة المالية المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات في محافظات الغربية وكفر الشيخ والبحيرة وكانت عينة الدراسة مكونة من ٤٧ من ممثلي وزارة المالية و٣٨ عضو من أعضاء الجهاز.

٣.٦ أساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة الميدانية واختبار الفروض على أسلوب المقابلة الشخصية وقائمة الاستبيان وذلك على النحو التالي:

١.٣.٦ أسلوب المقابلة الشخصية

قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع عدد ١٣ من ممثلي وزارة المالية في المصالح الحكومية المختلفة ومع عدد ٩ من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، وتم مناقشتهم في موضوع البحث ورأيهم في نتائج الدراسة النظرية له، وبالتالي صياغة أسئلة قائمة الاستبيان وتوزيعها.

٢.٣.٦ أسلوب قائمة الاستبيان

قام الباحث بإعداد قائمتي استبيان لكل من ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وتكونت كل قائمة استبيان من ثلاثة أقسام، القسم الأول يتناول أهم المشكلات والمعوقات التي تحول دون مساندة موازنة البرامج والأداء، في حين تناول القسم الثاني الدور المقترح لكل من ممثلي وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات، وتناول القسم الثالث التكامل بين المراجعة السابقة والمراجعة اللاحقة ويوضح الجدول التالي قوائم الاستبيان الموزعة والصالحة.

جدول (٦-١) قوائم الاستبيان الموزعة والصالحة

قائمة استبيان أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات			قائمة استبيان ممثلي وزارة المالية		
الإجمالي	القوائم الموزعة الكترونياً وصالحة	القوائم الموزعة يدوياً وصالحة	الإجمالي	القوائم الموزعة الكترونياً وصالحة	القوائم الموزعة يدوياً وصالحة
٣٨	٢٩	٩	٤٧	٣٤	١٣

^{١٢} قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع عدد ١٣ من ممثلي وزارة المالية في المصالح الحكومية المختلفة ومع عدد ٩ من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وفي نفس الوقت قام الباحث بتوزيع قوائم الاستبيان عليهم، ومن خلال هذه المقابلات حصل الباحث على أرقام هواتف ومعلومات عن حسابات التواصل الاجتماعي لممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات فقام الباحث بالاستفادة من خدمات الإنترنت في زيادة عدد قوائم الاستبيان من خلال إثناء روابط على شبكته الإنترنت من خلال خدمة Google drive لكل قائمة استبيان وقام الباحث بإرساله لكل من ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

٤-٦ صدق وثبات قائمة الاستبيان

للتحقق من صدق وثبات قائمة الاستبيان قام الباحث باستخدام ألفا كرو نباخ (الطحان، ٢٠١٧: البشبيشي، ٢٠٢٠) ويمكن بيان نتائج هذه الاختبارات في الجدول التالي:

جدول رقم (٦-٢) نتائج اختبار ألفا كرو نباخ

قائمة استبيان أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات		قائمة استبيان ممثلي وزارة المالية		أقسام قائمة الاستبيان
معامل الثبات (الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ)	معامل الصدق (معامل ألفا كرونباخ)	معامل الثبات (الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ)	معامل الصدق (معامل ألفا كرونباخ)	
٠,٨٧٧	٠,٨٤١	٠,٨٤٤	٠,٨٠١	القسم الاول
٠,٨٨٩	٠,٨٠٩	٠,٩٠٤	٠,٨١٤	القسم الثاني
٠,٩١٤	٠,٨٣٥	٠,٨٨٤	٠,٨٦١	القسم الثالث
٠,٩٠٣	٠,٨١٦	٠,٩٤٩	٠,٩٠٠	قائمة الاستبيان ككل
تتمتع أسئلة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي		تتمتع أسئلة الاستبيان بدرجة عالية من الاتساق الداخلي		القرار

٥-٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث باستخدام برنامج SPSS 22 نظرا لان حجم العينة في كل من قائمتي الاستبيان أكبر من ٣٠ مما قد يعني ان البيانات قد تتبع التوزيع الطبيعي، ولكنه ليس اكبر بكثير لذلك فان الباحث سوف يستخدم One-Sample Statistics سواء كانت اختبارات معلميه-One Sample T Test واختبارات لا معلميه One-Sample Chi-Square Test وذلك لان هذه الاختبارات تناسب طبيعة البيانات، حيث ان كل قائمة استبيان موجه لفئة واحدة فقط، يضاف الى ذلك محاولة من الباحث للتأكد من النتائج التي يتم الحصول عليها، يضاف الى ذلك سوف يستخدم الباحث متوسط التكرارات لكل فقرة من فقرات قائمة الاستبيان، واذا زاد المتوسط الحسابي عن ثلاث درجات فان ذلك يعني ان هذه الفقرة مهمة او جوهرية في حين اذا انخفض عن ٣ فان الفقرة تعد غير هامة.

٦-٦ نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

تم اختبار فروض الدراسة وكانت نتائج الاختبارات كما يلي

١-٦-٦ نتائج اختبار الفرض الأول

يظهر الجدول التالي نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الأول من واقع قائمة استبيان وجهت لممثلي وزارة المالية.

جدول (٦-٣) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الأول

Chi-Square Test		T Test		متوسط التكرارات	بيان
المعنوية	قيمة Chi-Square	المعنوية	قيمة T		
٠,٠٠٠	٢٨٦,٩٤٤	٠,٠٠٠	١٩,٥٧٠	٤,٠٢	١- يتناسب الدور الحالي لممثلي وزارة المالية مع موازنة البنود في حين تحتاج موازنة البرامج والاداء الى ادوار جديدة
٠,٠٠٠	١٧٧,٢٣٣	٠,٠٠٠	٣١,٨٢٥	٤,٠٦	٢- لا تتناسب المعايير والقواعد الى تحكم عمل ممثلي وزارة المالية مع تطبيق موازنة البرامج والاداء

٠,٠٠٠	١٧٢,٦١١	٠,٠٤٠	٢,٠٦٤	٢,٨٤	٣- لا تتناسب قواعد الرقابة على الجودة والتفتيش المطبقة حاليا على ممثلي وزارة المالية مع تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	٩٢,٥٠٠	٠,٠٠٦	٢,٧٧٥	٣,٢٤	٤- هناك حاجة الى مزيد من الاستقلال والحصانة لممثلي وزارة المالية
٠,٠٠٠	١٣٠,٨٨٩	٠,٠٠٠	٦,٤٢٤	٣,٥٢	٥- لا تتناسب قواعد استقلال ممثلي وزارة المالية الحالية مع تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠١٨	١٠,٠٨٩	٠,٠٠٠	٦,٨٩٤	٣,٥٣	٦- لا تتناسب البرامج التدريبية الحالية مع تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	١١٢,٨٨٩	٠,٠٠٠	٦,١٤٩	٣,٤٢	٧- تركز البرامج التدريبية الحالية على حسن تطبيق موازنة البنود والاعتمادات
٠,٠٠٠	٥٠,١٧٨	٠,٠٠٠	٤,٨٦٥	٣,٣٤	٨- يفتقر ممثلي وزارة المالية الى وجود معايير وارشادات لمراجعة البرامج والأنشطة المختلفة ومدى التقدم الذي تحقق فيها.
٠,٠٠٠	٨٥,٥٠٠	٠,٠٢١	٢,٣٣٣	٣,١٨	٩- يفتقر ممثلي وزارة المالية الى وجود مؤشرات ومقاييس أداء محددة الامر الذي يصعب معه تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	١٤٠,٧٥٦	٠,٠٠٠	١٣,١٣٨	٣,٤٦١	نتيجة الفرض الاول ككل (متوسط الاستجابات لكل الفقرات)

يتضح من الجدول السابق (٦-٣) ان جميع متوسطات فقرات الفرض الأول كانت أكبر من ٣ باستثناء الفقرة الثالثة وان كانت تقترب من ٣، الامر الذي يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة السابقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء. يضاف الى ذلك ان جميع فقرات الاستبيان للفرض الأول كانت ذات دلالة إحصائية (أقل من ٥٪) مما يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة السابقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء وبالتالي يمكن قبول الفرض الأول: لا تتوافق ممارسات المراجعة الخارجية السابقة الحالية مع موازنة البرامج والأداء.

٦-٦-٢ نتائج اختبارات الفرض الثاني

يظهر الجدول (٦-٤) التالي نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثاني من واقع قائمة استبيان وجهت لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

جدول (٦-٤) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثاني

Chi-Square Test		T Test		متوسط التكرارات	بيان
المعنوية	قيمة Chi-Square	المعنوية	قيمة T		
٠,٠٠١	١٦,٥٢	٠,٠٠٠	٧,٥٤٤	٤,٠٨	١- يتناسب الأسلوب الحالي للمراجعة الذي يقوم به أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مع موازنة البنود في حين تحتاج موازنة البرامج والاداء الى اساليب جديدة
٠,٠٠٠	٢٦,٤٧	٠,٠٠٠	٤,٨١٢	٣,٨٤	٢- يحتاج تطبيق موازنة البرامج والأداء الى التحول من المراجعة المالية والقانونية الى المراجعة الشاملة (مراجعة مالية وقانونية وأداء)
٠,٠٠٠	٣٥,٩٥	٠,٠٨٥	١,٧٧٠	٣,٣٤	٣- لا تتناسب المعايير والقواعد الى تحكم عمل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مع تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	٤٣,٠٥	٠,٠٠١	٣,٥٩٧	٣,٤٢	٤- لا تتناسب قواعد الرقابة على الجودة والتفتيش المطبقة حاليا مع تطبيق موازنة البرامج والاداء

٠,٠٠٠	٢٧,٥٢	٠,٠٠٠	٥,٨٤٨	٣,٩٧	٥- قد يفقد عدم القيام بالتغيير الدوري لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الوحدات الحكومية الى بناء علاقات مع الوحدة الحكومية او يكون ذات نظرة غير متجددة عند فحص اعمال الوحدة الحكومية
٠,٠٠٨	١١,٨٩	٠,٠٠٠	٦,٦٧٦	٣,٩٢	٦- يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى المهارات والخبرة اللازمة للقيام بمراجعة الأداء عند تطبيق موازنة البرامج والاداء التي تحتاج الى مزيد من التدريب
٠,٢٠١	٣,٢	٠,٠٠٠	٩,٤٠٨	٤,١٣	٧- يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى المهارات والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة الالكترونية بما يتناسب مع منظومة GFMIS وموازنة البرامج والاداء التي تحتاج الى مزيد من التدريب
٠,٠٠٠	٢٩,٣٦	٠,٦٣٧	٤٧٥	٣,٠٨	٨- يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الي وجود معايير وارشادات لمراجعة الأنظمة الالكترونية
٠,٠٤٤	٨,١٠	٠,٠٠٠	٤,٤٥٢	٣,٧١	٩- لا يتضمن فريق المراجعة الحكومية اللاحقة مشاركة أعضاء متخصصين مثل (مثل مهندس، طبيب، إلخ)
٠,٠٠٠	٣٥,٦٨	٠,٠٠٠	٧,٠٣٨	٤,١٣	١٠- لا يوجد نطاق محدد بوضوح لمراجعة الأداء مثل المراجعة المالية والقانونية
٠,٠٠٠	٣٦,٧٣	٠,٠٠٠	٧,٠٨٦	٤,٠٠	١١- لا تشدد النصوص القانونية القانون على أهمية المراجعة الشاملة
٠,٠٠٠	٣٤,٨٩	٠,٠٠٥	٣,٠٢٤	٣,٤٢	١٢- يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الي وجود مؤشرات ومقاييس أداء محددة الامر الذي يصعب معه تنفيذ المراجعة الشاملة عند تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	٧٤,٨٩	٠,٠٠٠	١٤,٨٠٢	٣,٧٥٤٤	نتيجة الفرض الثاني ككل (متوسط الاستجابات لكل الفقرات)

يتضح من الجدول السابق (٦-٤) ان جميع متوسطات فقرات الفرض الثاني كانت أكبر من ٣، الامر الذي يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة اللاحقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء. يضاف الى ذلك ان جميع فقرات الاستبيان للفرض الثاني كانت ذات دلالة إحصائية (أقل من ٥٪)) باستثناء فقرة ٣ وفقرة ٨ بالنسبة لاختبار T وفقرة ٧ بالنسبة لاختبار Chi-Square الا ان هذه الفقرات يزيد متوسط الاستجابات فيها عن ٣ وفي نفس الوقت فان نتائج الاختبارات المعملية واللامعلمية لهذه الفقرات متضاربة بين الدلالة الاحصائية لهذه الفقرات بين القبول والرفض، يضاف الى ذلك ان متوسط استجابات الآراء لجميع الفقرات ذات دلالة احصائية بالنسبة للاختبارات المعلمية واللامعلمية. وبالتالي يمكن القول ان هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة اللاحقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء وبالتالي يمكن قبول الفرض الثاني: لا تتوافق ممارسات المراجعة الخارجية اللاحقة الحالية مع موازنة البرامج والأداء.

٦-٦-٣ نتائج اختبار الفرض الثالث

يظهر الجدول التالي (٦-٥) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثالث من واقع قائمة استبيان وجهت لممثلي وزارة المالية.

جدول (٥-٦) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثالث

Chi-Square Test		T Test		متوسط التكرارات	بيان
مستوى المعنوية	قيمة Chi-Square	مستوى المعنوية	قيمة T		
٠,٠٠٠	١٣٤,٠٠٠	٠,٠٠٠	١٣,٠٣٨	٣,٨٥	١-يساعد وجود تخصص قطاعي لممثلي وزارة المالية على حسن تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	٩٩,٦٤٤	٠,٠٠٠	١٣,٦٨٦	٣,٩٤	٢-يجب الاستفادة المثلى لمنظومة GFMIS لتطبيق موازنة البرامج والاداء وليس الشق المالي فقط لوجود إمكانيات بهذه المنظومة أكثر من المستغلة حالياً.
٠,٠٠٠	١٣٣,٥٥٦	٠,٠٠٠	٦,٩٨٣	٣,٥٧	٣-يستطيع برنامج GFMIS توفير البيانات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية المختلفة
٠,٠٠٠	١٥٥,٦١١	٠,٠٠٠	٥,٢٥١	٣,٣٤	٤-ضرورة وجود عناصر فنية وهندسية ضمن فرق ممثلي وزارة المالية حتى تستطيع مناقشة الجوانب الفنية والهندسية للبرامج والأنشطة.
٠,٠٠٠	٨٦,٥٣٣	٠,٠٠٠	١٣,٠٦٩	٣,٨٣	٥-عند تطبيق موازنة البرامج والاداء فينبغي على ممثلي المراجعة السابقة الاهتمام ليس فقط بالرقابة والمتابعة وانما ايضا الاهتمام بكفاءة توزيع الاتفاقيات.
٠,٠٠٠	١٤٨,٠٥٦	٠,٠٥٨	١,٩١٠	٣,١٦	٦-لتحقيق مزيد من الاستقلالية لممثلي وزارة المالية يتعين عدم نقلهم من الوحدات الحكومية التي يندبون بها الا بعد انتهاء مده الندب او بناء على طلب كتابي منهم او اذا ثبت ضدهم مخالفات مالية
٠,٠٠٠	٩٨,٥٣٣	٠,٠٠٠	١٤,٥٦٣	٣,٨٨	٧-يتعين وجود مؤشرات أداء وارشادات لتنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة في الوحدات الحكومية المختلفة من اجل قيام ممثلي وزارة المالية بتقييم الأداء والقرارات بشكل مستمر والتي سوف يترتب عليها قرارات الصرف
٠,٠٠٠	٣٨,٠٣٣	٠,٠٠٠	٥,٢٥١	٣,٣٢	٨-يتعين ان يشمل ممثلي وزارة المالية على مشاركة أعضاء متخصصين مثل (مثل مهندس، طبيب، إلخ) من اجل نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	٢٣٤,٠٤٤	٠,٠٠٠	١٢,٢٠٢	٣,٥٤٥٨	نتيجة الفرض الثالث ككل (متوسط الاستجابات لكل الفقرات)

يتضح من الجدول السابق (٥-٦) ان جميع متوسطات فقرات الفرض الثاني كانت أكبر من ٣، الامر الذي يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة اللاحقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والاداء. يضاف الى ذلك ان جميع فقرات الاستبيان للفرض الثاني كانت ذات دلالة إحصائية (أقل من ٥٪) باستثناء فقرة ٦ بالنسبة لاختبار T الا ان هذه الفقرة يزيد متوسط الاستجابات فيها عن ٣ وفي نفس الوقت فان نتائج الاختبارات المعلمية واللامعلمية لهذه الفقرات متضاربة بين الدلالة الاحصائية لهذه الفقرات بين القبول والرفض، يضاف الى ذلك ان متوسط استجابات الآراء لجميع الفقرات ذات دلالة احصائية بالنسبة للاختبارات المعلمية واللامعلمية، وبالتالي يمكن القول ان هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على اهمية تطوير المراجعة السابقة من اجل نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء.

وبالتالي يمكن قبول الفرض الثالث: يتطلب التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء تطوير دور المراجعة السابقة.

٤-٥-٦ نتائج اختبار الفرض الرابع

يظهر الجدول التالي نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرابع من واقع قائمة استبيان وجهت لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

جدول (٦-٦) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرابع

Chi-Square Test		T Test		متوسط التكرارات	بيان
المعنوية	قيمة Chi-Square	المعنوية	قيمة T		
٠,٢٥٥	٢,٧٣	٠,٠٠٠	٩,٤٦٣	٤,١٦	١-يساعد التغيير الدوري لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الوحدات الحكومية الى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبذل العناية المهنية المطلوبة
٠,٠٢٥	٩,٣٦	٠,٠٠٠	٦,٢٢٧	٣,٩٢	٢-يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى مزيد من الاستقلالية مع تطبيق موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	٢١,١٥	٠,٠٠٠	٩,٤٨٨	٣,٠٨	٣-هناك حاجة لوجود قواعد ومعايير عالية الجودة مثل الانتوساي والالتزام بها من قبل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات حتى تتناسب مع موازنة البرامج والاداء
٠,٠٠٠	١٩,٨٩	٠,٠٠٠	٨,٤٠٣	٤,٠٣	٤-يتعين تمتع أعضاء الجهاز بحصانة من الملاحقة القضائية الا بعد عرض الوقائع على جهاز التفتيش بالجهاز
٠,٠٦٤	٧,٢٦	٠,٠١٦	٢,٥٢٠	٣,٤٢	٥-يجب عدم تكليف مراجعين من الجهاز بمراجعة وحدات حكومية تربطهم بمديريها صلة قرابة او صلات اجتماعية (على سبيل المثال نفس محل الميلاد او الزمالة في التعليم)
٠,٠١١	١١,٠٥	٠,٠٠٠	٤,٩١٢	٣,٧٩	٦-يساعد وجود تخصص قطاعي لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على حسن تطبيق موازنة البرامج والاداء وتحسين جودة عملية المراجعة
٠,٠٥٣	٧,٦٨	٠,٠١٧	٢,٤٩٩	٣,٣٩	٧-تعتبر أساليب الرقابة على جودة الأداء لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات كافية للحكم على جودة الأداء المهني لمراجعي الجهاز.
٠,٠٠٠	٢٤,١٠	٠,٢٤٢	١,١٩٠	٣,١٨	٨-إن وجود وحدة للرقابة على الجودة على غرار مكاتب المراجعة الخاصة يزيد من جودة عمليات المراجعة الحكومية وتلعب دوراً هاماً في نشر الوعي المهني وثقافة الجودة بين مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات.
٠,٠٠٢	١٤,٨٤	٠,٠٠٠	٥,٩٨٤	٣,٧٦	٩-إن وجود نظام للرقابة على جودة الأداء المهني يعمل على تحسين جودة أداء عملية المراجعة.
٠,٠٠١	١٦,٥٢	٠,٠٠٠	٩,١١٩	٤,١٨	١٠-يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى برامج تدريبية مكثفة للقيام بالمراجعة الالكترونية بما يتناسب مع منظومة GFMS وموازنة البرامج والاداء التي تحتاج الى مزيد من التدريب
٠,٠٠٩	٩,٥٢	٠,٠٠٠	١٢,١٥٨	٤,٢٩	١١-يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى وجود معايير وارشادات لمراجعة الأنظمة الالكترونية
٠,٠٠٠	٢٦,٢١	٠,٠٠٠	٩,٩٢٤	٣,١٦	١٢-يجب ان يتضمن فريق المراجعة الحكومية الملاحقة مشاركة أعضاء متخصصين مثل (مثل مهندس، طبيب، إلخ)
٠,٠٣٠	٧	٠,٠٠٠	١١,٥٦٢	٤,٣٢	١٣-يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الى وجود مؤشرات ومقاييس أداء محددة من أجل تنفيذ المراجعة الشاملة عند تطبيق موازنة البرامج والاداء

٠,٠٩١	٤,٧٩	٠,٠٠٠	٨,٣٨٢	٣,٩٧	١٤- ضرورة زيادة درجة الوعي بأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة ومراجعة الانظمة الالكترونية مما يزيد من جودة عملية المراجعة
٠,٠٠٠	٢٠,٧٣	٠,٠٥٨	١,٩٥٩	٣,٢٦	١٥- يتعين الاستعانة بخبرات من خارج الجهاز من قبل فريق المراجعة في حاله عدم توفرها بالجهاز
٠,٠٠٠	٢٤,٨٩	٠,٠٠٠	٩,٩٤٧	٣,١٦	١٦- تحتاج مراجعة الاداء الى التحول الى اساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي.
٠,٠٠٠	٥٠,٤٢	٠,٠٠٠	١٢,٩٣٩	٣,٦٩٢٤	نتيجة الفرض الرابع ككل (متوسط الاستجابات لكل الفقرات)

يتضح من الجدول السابق (٦-٦) ان جميع متوسطات فقرات الفرض الثاني كانت أكبر من ٣، الامر الذي يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة اللاحقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء. يضاف الى ذلك ان جميع فقرات الاستبيان للفرض الثاني كانت ذات دلالة إحصائية (أقل من ٥٪) باستثناء فقرات ٨، و ١٥ بالنسبة لاختبار T وفقرات ١، و ٥، و ٧، و ١٤ بالنسبة لاختبار Chi-Square الا ان هذه الفقرات يزيد متوسط الاستجابات فيها عن ٣ وفي نفس الوقت فان نتائج الاختبارات المعلمية واللامعلمية لهذه الفقرات متضاربة بين الدلالة الاحصائية لهذه الفقرات بين القبول والرفض، يضاف الى ذلك ان متوسط استجابات الآراء لجميع الفقرات ذات دلالة احصائية بالنسبة للاختبارات المعلمية واللامعلمية. وبالتالي يمكن القول ان هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على اهمية تطوير المراجعة اللاحقة من اجل نجاح التطبيق السليم لموازنة البرامج والاداء وبالتالي يمكن قبول الفرض الرابع: يتطلب التطبيق الفعال لموازنة البرامج والأداء تطوير دور المراجعة اللاحقة.

٥.٥.٦ نتائج اختبار الفرض الخامس

يظهر الجدول التالي نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثاني من واقع قائمة استبيان وجهت لممثلي وزارة المالية.

جدول (٦-٧) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الخامس (ممثلي وزارة المالية)

Chi-Square Test		T Test		متوسط التكرارات	بيان
مستوى المعنوية	قيمة Chi-Square	مستوى المعنوية	قيمة T		
٠,٠٠٠	٣٠,٥٣٣	٠,٠٠٠	٩,٤٩٣	٣,٦٨	١- يجب ان يكون هناك تعاون وتكامل بين ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات
٠,٠٠٠	٦٠,٢٢٢	٠,٠٠٢	٣,١٩٤	٣,٢٦	٢- يجب على ممثلي وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بأية أمور مهمة نمت الى علم ممثلي وزارة المالية عندما يكون لتلك الأمور تأثير على عمل المراجع
٠,٠٠٠	٩١,٥٥٦	٠,٣٢٢	٠,٩٩٢	٣,٠٩	٣- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بأية أمور مهمة تؤثر على وظيفة ممثلي وزارة المالية
٠,٠٠٠	١٤٥,١١١	٠,٠٠٠	١١,٣٨١	٣,٦٢	٤- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالطرق المقترحة لاختيار بند ما

٠,٠٠٠	٦٩,٤٦٧	٠,٠٠٠	٤,١٥٤	٣,٣٦	٥- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات او ارصدة الحسابات والاهمية النسبية للحساب الختامي ككل
٠,٠٠٠	٨٠,٤٤٤	٠,٠٠٤	٢,٨٧٩	٣,٢٣	٦- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن -الأهمية النسبية لأنشطة معينة من الأداء
٠,٠٠٠	٥١,٥٥٦	٠,٠٠٠	٦,٨٤٢	٣,٥٦	٧- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن المدى الذي يجب تغطية عملية المراجعة ككل سواء المالية او القانونية او مراجعة الأداء
٠,٠٠٠	٤٣,٧٢٢	٠,٠٠٠	٥,٣٧٣	٣,٤٧	٨- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن توقيت العمل مثل توقيت الحصول على بعض أنواع ادلة الإثبات وذلك لان ممثلي وزارة المالية يعرف الأوقات المناسبة بحكم وجوده داخل الوحدات الحكومية
٠,٠٠٠	٤٥,٥٥٦	٠,٠٠٠	٤,٥٤٨	٣,٣٨	٩- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن اختبار بنود صرف وافق عليها ممثلي وزارة المالية
٠,٠٠٠	١٥٤,٩٤٤	٠,٠٠٠	٩,٤٠٦	٣,٦٤	١٠- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن ملاحظة الإجراءات التي نفذها ممثلي وزارة المالية للموافقة على الصرف
٠,٠٠٠	١٤٤,٥٠٠	٠,٠٠٠	٦,٢١٤	٣,٤٨	١١- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن -اختبار البنود الى رفضها ممثلي وزارة المالية.
٠,٠٠٠	١١٧,٦٤٤	٠,٠٠٠	١٢,٥٧٧	٣,٧١	١٢- يجب على ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن -اختبار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية في البداية ثم وافقوا عليها
٠,٠٠٠	٣٥٠,٣٣٣	٠,٠٠٠	٩,٧٣٩	٣,٤٧٨٥	نتيجة الفرض الخامس ككل (متوسط الاستجابات لكل الفقرات)

يتضح من الجدول السابق (٦-٧) ان جميع متوسطات فقرات الفرض الثاني كانت أكبر من ٣، الامر الذي يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة اللاحقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء. يضاف الى ذلك ان جميع فقرات الاستبيان للفرض الثاني كانت ذات دلالة إحصائية (أقل من ٥٪) باستثناء فقرة ٣ بالنسبة لاختبار T الا ان هذه الفقرة يزيد متوسط الاستجابات فيها عن ٣ وفي نفس الوقت فان نتائج الاختبارات المعلمية واللامعلمية لهذه الفقرات متضاربة بين الدلالة الاحصائية لهذه الفقرات بين القبول والرفض، يضاف الى ذلك ان متوسط استجابات الآراء لجميع الفقرات ذات دلالة احصائية بالنسبة للاختبارات المعلمية واللامعلمية. وبالتالي يمكن القول ان هناك اتفاق بين اراء افراد العينة من ممثلي وزارة المالية على قبول التعاون والتكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة في الوحدات الحكومية من اجل نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء وبالتالي يمكن قبول الفرض الخامس: يسهم التكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة في تعزيز نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء وفي نفس الوقت قام الباحث باختبار نفس الفرض لعينة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات لمعرفة مدي قبول أعضاء الجهاز التعاون والتكامل مع ممثلي وزارة المالية. والجدول التالي نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الخامس من واقع قائمة استبيان وجهت لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

جدول (٦-٨) نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الخامس (أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات)

Chi-Square Test		T Test		متوسط التكرارات	بيان
مستوى المعنوية	قيمة Chi-Square	مستوى المعنوية	قيمة T		
٠,٠٠٠	١٧,١٠	٠,٠٠٠	١٦,٨٩٦	٤,٥٣	١- يجب ان يكون هناك تعاون وتكامل بين ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات
٠,٠٠٢	١٤,٤٢	٠,٠٠٠	٨,٠٧٥	٤,٠٥	٢- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على ممثل وزارة المالية في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع.
٠,٠٠٠	١٩,٥	٠,٠٠٠	٨,٩٢٢	٤,١١	٣- يجب ان يعتمد المراجع بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن الطرق المقترحة لاختيار بند ما
٠,٠٠٠	٢٠,٧٣	٠,٠٠٢	٣,٣٨٩	٣,٤٧	٤- يجب ان يعتمد المراجع بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات او ارصدة الحسابات والأهمية النسبية للحساب الختامي ككل.
٠,٠٥٢	٥,٨٩	٠,٠٠٠	١٠,٦٠٦	٤,٢١	٥- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن الأهمية النسبية لأنشطة معينة من الأداء.
٠,٠٠٠	٢٤,٣٦	٠,٠٠٠	٤,٧٨٣	٣,٨٧	٦- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن المدى الذي تغطية عملية المراجعة ككل سواء المالية او القانونية او مراجعة الأداء.
٠,٠٠٩	١١,٤٧	٠,٠٠٠	٥,٦٢٤	٣,٩٥	٧- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن توقيت العمل مثل توقيت الحصول على بعض أدلة الإثبات وذلك لان ممثل وزارة المالية يعرف الأوقات المناسبة بحكم وجودة داخل الوحدات الحكومية.
٠,٠٠٠	٣٥,٩٤	٠,٠٨٥	١,٧٧٠	٣,٣٤	٨- يجب ان تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة من قبل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على عمل محدد للمراقبين الماليين على تقدير المراجع لخطر التحريف الجوهرى وتقويم وظيفة الرقابة السابقة للصراف وقد تتضمن إجراءات المراجعة.
٠,٣٧٨	١,٩٤	٠,٠٠٠	٨,٩٢٢	٤,١١	٩- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن اختبار بنود صرف وافق عليها ممثلي وزارة المالية.
٠,٠١١	١١,٠٥	٠,٠٠٠	٦,٤٣١	٤	١٠- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن ملاحظة الإجراءات التي نفذها ممثلي وزارة المالية للموافقة على الصرف.
٠,٠٠٠	٢٥,٦٨	٠,٠٠٠	٦,٦٢٩	٤	١١- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن - اختيار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية.
٠,٠٠٠	١٧,٧٨	٠,٠٠٠	٥,٢٤٤	٣,٩٥	١٢- يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثلي وزارة المالية عن - اختبار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية في البداية ثم وافقوا عليها.
٠,٠٠٠	٧٤,٧٣	٠,٠٠٠	١٠,٨٥٧	٣,٩٦٤٩	نتيجة الفرض الخامس ككل (متوسط الاستجابات لكل الفقرات)

يتضح من الجدول السابق (٦-٨) ان جميع متوسطات فقرات الفرض الثاني كانت أكبر من ٣، الامر الذي يشير الى هناك اتفاق بين اراء افراد العينة على ان ممارسات المراجعة اللاحقة الحالية لا تتوافق مع موازنة البرامج والأداء. يضاف الى ذلك ان جميع فقرات الاستبيان للفرض الثاني كانت ذات دلالة إحصائية (أقل من ٥٪) باستثناء فقرة ٨ بالنسبة لاختبار T وفقرة ٥ و ٩ بالنسبة لاختبار Chi-Square الا ان هذه الفقرات يزيد متوسط الاستجابات فيها عن ٣ وفي نفس الوقت فان نتائج الاختبارات المعلمية واللامعلمية لهذه الفقرات متضاربة بين الدلالة الاحصائية لهذه الفقرات بين القبول والرفض، يضاف الى ذلك ان متوسط استجابات الآراء لجميع الفقرات ذات دلالة احصائية بالنسبة للاختبارات المعلمية واللامعلمية. وبالتالي يمكن القول ان هناك اتفاق بين اراء افراد العينة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على اهمية التعاون والتكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة في الوحدات الحكومية من اجل نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء وبالتالي يمكن قبول الفرض الخامس: يسهم التكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة في تعزيز نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء.

٧. الخلاصة والتوصيات

١.٧ الخلاصة

أن التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء لا يقتصر على عملية تبويب الموازنة، بل يجب ان يمتد ليشمل كافة مقومات واركاب الموازنة. فيجب النظر إلى موازنة البرامج والأداء على أنها جزء من برنامج أوسع لإصلاح القطاع العام. فلكي يتم تطبيق موازنة البرامج والأداء بنجاح فانه يجب تعديل كافة المفاهيم الرقابية للتوافق مع مقومات موازنة البرامج والأداء كوسيلة لقياس كفاءة الأداء الحكومي أو محاولة الحصول على اعلى عائد ممكن من الانفاق الحكومي، فلا يتوقع نجاح موازنة البرامج والأداء مالم يتم تعديل مفاهيم واجراءات ومقومات المراجعة السابقة واللاحقة، فدور المراجعة الحكومية لا بد ان يتطور من كونه وسيلة للحفاظ على المال العام، والاهتمام بمشروعية الإجراءات الى ان يصبح دور المراجعة الحكومية السابقة واللاحقة متمثل في المساعدة في ترشيد الانفاق الحكومي وتفعيل المساءلة وتقييم كفاءة وفعالية تنفيذ مختلف البرامج الحكومية.

يتمثل الوضع الحالي للمراجعة الحكومية السابقة واللاحقة في التحقق من سلامة العمليات الحكومية من الناحية القانونية والمالية والالتزام بالتعليمات واللوائح والإجراءات المحددة. وتوصلت هذه الدراسة من خلال الشق النظري الميداني الى ان المراجعة السابقة واللاحقة تواجه العديد من التحديات عند الانتقال الى تطبيق موازنة البرامج والاداء فلا تتناسب المعايير والقواعد الى تحكم عملهم مع تطبيق موازنة البرامج والاداء. كذلك لا تتناسب قواعد الرقابة

على الجودة والتفتيش المطبقة وقواعد الاستقلال والبرامج التدريبية الموجودة حاليا مع تطبيق موازنة البرامج والاداء. يضاف الى ذلك يفتقر منفذي المراجعة السابقة واللاحقة الي وجود معايير وارشادات ومؤشرات ومقاييس لمراجعة البرامج والأنشطة المختلفة ومدى التقدم الذي تحقق فيها. يضاف الي ذلك تواجه المراجعة اللاحقة عدد من المعوقات والتحديات الاضافية منها عدم القيام بالتغيير الدوري لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات والافتقار إلى المهارات والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة الالكترونية بما يتناسب مع منظومة GFMIS وموازنة البرامج والاداء، وعدم وجود معايير وارشادات لمراجعة الأنظمة الالكترونية، وان فريق المراجعة الحكومية اللاحقة لا يتضمن مشاركة أعضاء متخصصين، و لا يوجد نطاق محدد بوضوح لمراجعة الأداء مثل المراجعة المالية والقانونية وان النصوص القانونية لا تشدد على أهمية المراجعة الشاملة، وعلي الرغم من ان وزارة المالية عملت على تطوير إجراءاتها وادواتها بشكل كبير خاصة في مجال الرقابة المالية قبل الصرف من اجل أحكام الرقابة والمحافظة على المال العام بشكل أكبر بكثير من الجهاز المركزي للمحاسبات، لكن ذلك انصب بشكل رئيسي على تحقيق اهداف موازنة البنود، وليس أهداف موازنة البرامج والأداء.

قام الباحث بصياغة إطار مقترح يقوم على مفهوم الرقابة الإيجابية الشاملة وتقييم الأداء لمعاونة الوحدات الحكومية في تعزيز تطبيق موازنة البرامج والاداء، وذلك في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة والمقابلات الشخصية مع ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات. فلا بد من تعديل اختصاصات ومسئوليات ممثلي وزارة المالية، فيجب ان يكون لممثلي وزارة المالية دور تنفيذي ودور استشاري ودور توكيدي، يضاف الى ذلك فلا بد ان يكون لممثلي وزارة المالية دور هام وجوهري في مراحل اعداد وتنفيذ ومراجعة الموازنة. وفي نفس الوقت يتعين تحقيق مزيد من الاستقلال لممثلي وزارة المالية ووجود تخصص قطاعي لهم، ووجود مؤشرات أداء وارشادات لتنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة في الوحدات الحكومية المختلفة من اجل قيام ممثلي وزارة المالية بتقييم الأداء والقرارات بشكل مستمر. والاستفادة المثلى لمنظومة GFMIS لتطبيق موازنة البرامج والأداء وليس الشق المالي فقط لوجود إمكانيات بهذه المنظومة أكثر من المستغلة حالياً.

يتعين على الجهاز المركزي للمحاسبات التحول من المراجعة المالية والقانونية الى المراجعة الشاملة (مراجعة مالية وقانونية وأداء) ويتعين ضرورة قيام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بتطبيق مراجعة الاداء على ان يكون هذا التطبيق متدرج. يضاف الى ذلك توفير مزيد من الاستقلالية والصلاحيات لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، وإعادة النظر في كافة مؤشرات ومعايير تقييم الأداء وتطويرها وتحديثها، وتنفيذ كل من نشاطي المراجعة المالية ومراجعة الاداء من خلال وحدة تنظيمية واحدة، وعدم الفصل بينهما كما هو الوضع القائم. وتطوير إدارة التفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات. كذلك يجب ان تكون تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات متاحة للجمهور ومنشورة (مثل تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات عن الشركات المقيدة في سوق المال التي تزيد نسبة الملكية الحكومية بها عن ٢٥٪) على الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للمحاسبات وعلى المواقع الإلكترونية للوحدات الحكومية محل المراجعة (باستثناء ما يتعلق بالأمن القومي)، الامر الذي يجعل هناك اهتمام اكبر من قبل الاعلام الاستقصائي من الاهتمام بمحاربة الفساد في الوحدات الحكومية، وفي نفس الوقت تزيد من الحافز والدافع لدى اعضاء الجهاز المركزي عند فحص حسابات الوحدات الحكومية. وكذلك قدمت الدراسة إطار للتكامل بين المراجعة السابقة واللاحقة ووافق عليه كل من ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات من خلال الدراسة الميدانية. يضاف الى ما سبق يتطلب نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء ان تكون جزء من برنامج أوسع للإصلاح الحكومي وان تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب اصلاح النظام المحاسبي الحكومي والقوانين التي تحكم عمله، يضاف الى ذلك ضرورة التفاعل والتعاون بين الجهات التنظيمية الفاعلة الرئيسية.

٢.٧ التوصيات

وفيما يلي التوصيات لعدد من الجهات هي:

أولاً: توصيات لصانعي السياسات وممارسي إدارة الشؤون المالية العامة

- ١- على الحكومة من خلال وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي والجهاز المركزي للمحاسبات إظهار التزام متزايد بتوفير فرص التدريب المستمر لموظفي القطاع العام بشكل العام والمحاسبين بشكل خاص على موازنة البرامج والأداء.

- ٢- دراسة إمكانية الأخذ بخطه تطوير دور ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عند تطبيق ومتابعة تنفيذ موازنة البرامج والأداء التي تم اقتراحها في هذا البحث مع مراعاة إشراك كافة أصحاب المصالح (أكاديميين-معدي ومستخدمي البيانات الحكومية-المراجعين بالأجهزة الرقابية-السياسيين...الخ) عند دراسة إمكانية التطبيق.
- ٣- يتعين ادخال تعديلات على القوانين الحالية للموازنة والمحاسبة الحكومية والمراجعة الحكومية السابقة واللاحقة بما يُوفّر الإطار التشريعي والتنظيمي للتطبيق.
- ثانيا: توصيات للباحثين بإجراء المزيد من البحوث ومنها:

- ١- إطار مقترح للتكامل بين الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وممثلي وزارة المالية
- ٢- أثر استخدام نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS على تحسين جودة المراجعة الحكومية في مصر
- ٣- إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء في وحدات الحكم المحلي في ظل موازنة البرامج والأداء
- ٤- إطار مقترح لدور استشاري ودور توكيدي للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية
- ٥- مدى فعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات على مصلحة الضرائب المصرية
- ٦- إطار مقترح للرقابة الشاملة على الصناديق الخاصة في الوحدات الحكومية

قائمة المراجع

- ابراهيم، رشا محمود سليم & عاطف محمد العوام & عمرو حسين عبدالبر، ٢٠٢١ " دراسة تحليلية لأسلوب موازنة البرامج والأداء في وزارة المالية المصرية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعه عين شمس، العدد الاول، ص ٤٩١-٥١٦.
- احمد، احمد العيسوي فؤاد، ٢٠٢٠ " أثر تطبيق نظام معلومات ادارة مالية الحكومة GFMIS على فعالية الرقابة المالية: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعة المنصورة.
- البشبيشي، محمود محمد محمود، ٢٠٢٠ " أثر التدوير على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية على الجهاز المركزي للمحاسبات" رسالة ماجستير مهني غير منشورة، كلية التجارة جامعة كفر الشيخ.
- السيد، مؤمن فرحات محمد، ٢٠٢١ "أثر تطبيق نظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية (دليل تطبيقي من وزارة المالية المصرية)" مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة جامعة بنى سويف، المجلد ١٠، العدد ١، الصفحات ٢٨٠-٣٧٦
- الطحان، إبراهيم محمد، ٢٠١٧ " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة علي مخاطر عملية المراجعة: دراسة نظرية وميدانية" رسالة دكتوراه غير منشورة جامعه كفر الشيخ.
- الكفراوي، عوف محمود، ٢٠٠٦ " دور الرقابة المالية في تدعيم القدرات التنافسية والتغلب على التحديات الاقتصادية في القطاع العام وقطاع الاعمال" مؤتمر تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والاليات: كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني.

- الشكماك، امير على فهمي & الناغي، محمود السيد، ٢٠١٩ "تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بالتطبيق على وزارة الصحة" مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس، مجلد ٢٣، العدد ١، الصفحات ٢٦٢ - ٢٩١.
- الفهد، عائلة محمد & مدحت عبد الرشيد نوفل & محمد عبد الفتاح العشماوي، ٢٠١٧ " أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء (تجربة بلدية دبي" مجلة الدراسات البيئية والبحوث، معهد الدراسات والبحوث البيئية جامعة مدينة السادات، العدد ٧ المجلد ٣ الصفحات ٤٣٨-٤٥١
- العوفي، محمد، ٢٠١٦ " غياب النظرية المؤسسية في الدراسات الاقتصادية" صحيفة مكة، ٨ فبراير ٢٠١٦ متاح على <https://makkahnewspaper.com/article/130465>
- الهامي، محمد عادل، ١٩٧٦ "التحول إلى ميزانية البرامج والأداء وأثر ذلك على وظيفة المراقب المالي وجهاز الميزانية" مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس -كلية التجارة، الصفحات ١٠٥:١٥٤
- الهامي، محمد عادل & السقا، السيد احمد، ٢٠٠٧ " المحاسبة الحكومية" المكتبة الاكاديمية، مصر.
- الناغي، محمود السيد & سعود غصاب محمد الزمانان & كمال عبدالسلام حسن، ٢٠١٧ " دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت" المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة -كلية التجارة، المجلد ٤١، العدد ٣، ص ٣٢٩-٣٩٠.
- حافظ، سماح طارق أحمد، ٢٠٢١ " الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام إدارة معلومات مالية الحكومة GFMIS وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية: دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد ٢٥، العدد ٢، ص ١-٥٠
- حسن، محمد زكي فاضل، ٢٠١٠ " دراسة تحليلية لحوكمة الرقابة المالية الحكومية كمدخل لتطوير الأداء المالي للوحدات الإدارية الحكومية في ظل التحديات المعاصرة" رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعة قناة السويس.
- خليل، فاطمة مفتاح، ٢٠١٥ " تحليل وقياس فجوة التوقعات في المراجعة الحكومية في ليبيا-دراسة انتقادية ميدانية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٥، الجزء الثالث.
- سيد، سيد عبدالفتاح، ٢٠٢٠ " المحاسبة الحكومية والقومية" كلية التجارة جامعة كفر الشيخ، بدون ناشر
- سليمان، عامر محمد & ياسين، سناء احمد، ٢٠١٦ " إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية جامعة بغداد، أكتوبر العدد ٢٢، المجلد ٩٢ الصفحات ٤٦٩ - ٥١٧
- عابد، علياء عبداللطيف أحمد، ٢٠١٩ " مدخل مقترح لإعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات لمواجهة أساليب المحاسبة الابداعية: دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ٢، الصفحات ٣٨-١.
- عبدالله، محمد إسماعيل عبدالواحد، ٢٠١٠ " أثر صياغة معايير المراجعة المالية الحكومية في مصر على جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع دراسة ميدانية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، مجلد ٣٤ العدد ٤ الصفحات ٧٢-١٣٤.
- عبد الرحمن، حسن احمد، ٢٠١١ " تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة في مصر: إطار مقترح" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان المجلد الأول، الصفحات ٣١-٨٢
- عبد المجيد، محمد محمود، ٢٠١١، الجهاز المركزي للمحاسبات: نظرة مستقبلية" مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد ١٥، عدد خاص، الصفحات: ٣٨ - ٤٧
- عبد العزيز، ياسر السيد، ٢٠١٥ " رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي في مصر باستخدام البيانات الحوكمة الجيدة" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد ٣، الصفحات ٢٠٧-٢٥٨
- عبد الدايم، رضوة احمد ماهر، ٢٠١٢ " معايير مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية: دراسة ميدانية" رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان
- عبودي، زيد منير، ٢٠٠٩ " إدارة المؤسسات العامة واسس تطبيق الوظائف الإدارية عليها" دار الشروق، عمان، الطبعة الأولى.

- عثمان، رانية نورالدين، ٢٠١٧ " دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية وتقويم الاداء: دراسة حالة ديوان المراجعة القومي" رسالة دكتوراه، جامعه النيلين، السودان متاحه على <https://0810g5mzp-1104-y-https-search-mandumah-com.mplbci.ekb.eg/Record/840146>
- عطية، احمد صلاح، ٢٠٠٨ "تقييم درجة فعالية الجهاز المركزي للمحاسبات في الحفاظ على المال العام" مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق المجلد ٢٩ الصفحات ١١٩-١٨٦.
- عطية، محمد راضي، ٢٠١٧ " نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS ودوره في الرقابة على المال العام وتفعيل موازنة البرامج والأداء: دراسة تطبيقية" مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، العدد ٢، الصفحات ٦٠-١٠٨
- عولي، بلال، ٢٠١٥ " آليات الرقابة المالية القبلية كأداة فعالة في تسيير صرف النفقات العمومية للبلديات (المراقب المالي نموذجاً) دراسة حالة المراقبة المالية قطب أولاد يعيش-البليدة" مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة العدد ١٢، الصفحات ١٧٩-١٩٤.
- فرج، هاني خليل، ٢٠١٥ " اثر تفعيل مدخل مراجعة الاداء على كفاءة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية وتجريبية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين الشمس، المجلد ١٤، العدد ٤، الصفحات ٤٧٣-٥٣٨.
- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٦٧ لسنة ٢٠١٩ في شأن موازنة البرامج والأداء الجريدة الرسمية -العدد ٢٠ (مكرر) -السنة الثانية والستون ١٤ رمضان سنة ١٤٤٠ هـ، الموافق ١٩ مايو سنة ٢٠١٩ م.
- قاسم، محمد وليد مصطفى حسين، ٢٠١٧ " أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على إدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات" رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- مشكور، سعود جابد، ٢٠١٩ " استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية (دراسة تطبيقية في جامعة المثنى - العراق " مجلة المثنى للعلوم الادارية، العدد ٣ المجلد ٨، الصفحات ١٧١-٢٠٣
- وزارة المالية، ٢٠١٤ " الدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية قبل الصرف على الانفاق العام قطاع الحسابات والمديريات المالية" مصر.

Arellano-Gault, D. & Gil-Garcia, J.R. 2004, Public management policy and accountability in Latin America: performance-oriented budgeting in Colombia, Mexico, and Venezuela (1994-2000), International Public Management Journal, Vol. 7 No. 1, pp. 49-71.

Association of Certified Fraud Examiners, 2008, Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, Association of Certified Fraud Examiners, Austin, TX, Pp. 63-65

• Avwokeni , Arthur, 2016, Cultural Resistance, Output Measures, and Audit Practice: Impact on Non-Implementation of Program-Based Budgeting in Nigeria, International Journal of Public Administration 39(12):1-8

Aydin, Murat, 2019, Performance-Based Budgeting and Performance Auditing in Turkish Public Finance, In book: Ethical and Sustainable Supply Chain Management in a Global Context, available at: <https://www.semanticscholar.org>

Budding, T., & Grossi, G. & Tagesson, T. , 2015, Public Sector Accounting, Routledge, Abingdon.

Cheorghes, Suciuc, 2012, Statutory audit and performance audit, study in PhD in Economics University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 2.

Clarka, Cal & Charles E. Menifieldb & LaShonda M. Stewartc, 2017 " Policy Diffusion and Performance-based Budgeting" International journal of public administration, , available at: <http://dx.doi.org/10.1080/01900692.2016.1278384>

- International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) IPSAS 1—PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS, the International Federation of Accountants (IFAC)
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 610 (REVISED 2013) USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS, the International Federation of Accountants (IFAC)
- Jakobsen, M.L.F. & Pallesen, T. ,2017, Performance budgeting in practice: the case of Danish hospital management, *Public Organization Review*, Vol. 17 No. 2, pp. 255-273.
- Johnsen,age,2019, Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction, *Financial Accountability & Management*, February available at: <https://onlinelibrary.wiley.com>
- Jordan, M.M. & Hackbart, M., 2005, The goals and implementation success of state performance-based budgeting, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 17 No. 4, pp. 471-487.
- Lapsley, I.,1999, Accounting and New public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a rationalising Modernity, *Financial Accountability and Management*, Vol.15, No.1 pp.78-81 .
- Loke, C.H., Ismail, S. and Hamid, F.A., 2016, The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study, *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 No. 1, pp. 90-104
- Lowensohn, Suzanne & Laurence E. Johnson & Stephen P. Davies, 2007, Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.26 pp.705–732.
- lozitskaya, O.L & Voronina, N.L., 2020, Performance Audit: Importance and Prospects within the Public Financial Control System, April , available at: <https://financetp.fa.ru>
- Lu, E.Y., Mohr, Z. and Ho, A.T.K., 2015, Taking stock: assessing and improving performance budgeting theory and practice , *Public Performance & Management Review*, Vol. 38 No. 3, pp. 426-458.
- Macnab, A. & Mitchell, F., 2014, Outcome budgeting in the public sector: challenges and solutions. An exploratory empirical study, *World Congress of Accountants*, Rome, available at: <https://research-scotland.ac.uk>
- Mauro , Sara Giovanna & Lino Cinquini & Daniela Pianezzi, 2019, New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting, available at: <http://repository.essex.ac.uk>
- Mauro, S.G., & Cinquini, L. & Sinervo, L.-M., 2019, Actors' dynamics toward performance-based budgeting: a mix of change and stability? , *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 31 No. 2, pp. 158-177 .
- Meiss, Karl & Kateryna Naumik-Gladka & Tetiana Krivtsova & Yuliia Liadova, 2018, Improvement of public financial control in the context of ensuring financial security of the state, *Economic Annals-XXI* 168(11-12):63-68 June.
- Olanrewaju, Yemisi Esther, 2019, Governance control practices and performance of Nigerian public sector entities, thesis (Ph.D.) The department of accounting and finance school of business and governance, college of humanities management and social sciences kwara state university malete, Nigeria .
- O'Toole, Jr & Meier, Kenneth J., 2011, *Public Management Organizations, Governance, and Performance*, Cambridge University Press, The first English Edition

- Robinson, M. & Brumby, J., 2005, Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature, Working Paper No. WP/05/210, International Monetary Fund.
- Srithongrungs Arwiphawee, 2017 An Evaluation of Performance-Based Budget Reform in Asian Countries, International Journal of Public Administration 41(4):1-11.
- Ter Bogt, H.J., 2004, Politicians in search of performance information? Survey research on Dutch Aldermen's use of performance information, Financial Accountability & Management, Vol. 20 No. 3, pp. 221-252.
- The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI 200), 2013, Fundamental Principles of Financial Auditing.
- The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI 100), 2013, Fundamental Principles of Public Sector Auditing.
- Thompson, Paul & John, Mark, 2019, The Effects of Performance Audits on School District Financial Behavior, Public Finance Review Vol 47(6): pp1042-1075.
- Vasiliauskienė, Monika & Daujotaite, Dalia, 2019, Performance audit: a cross-country comparison of practices of selected supreme audit institutions, Verslas teorija ir praktika August, available at: <https://journals.vilniustech.lt>
- Yesilkagit, K., 2004, The design of public agencies: Overcoming agency costs and commitment problems. Public Administration and Development, Vol 24(1), PP 119-127
- Yetano, Ana & Lourdes Torres & Blanca Castillejos- Suastegui, 2019, Are Latin American performance audits leading to changes?, International Journal of Auditing, October.

الملحق الأول: قائمه استبيان لممثلي وزارة المالية

السيد الفاضل/

السلام عليكم ورحمه الله وبركاته

صدر قانون المالية العامة الموحد برقم ٦ لسنة ٢٠٢٢، الذي ينص على ان تعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة على أساس موازنة البرامج والأداء في غضون أربع سنوات مقبلة. ونظرا لأهمية الموازنة المعتمدة فإن المعلومات التي تمكن المستخدمين من مقارنة النتائج المالية مع الموازنة تسهل إجراء تقييم مقدار تحقيق جهة القطاع العام لاهدافها المالية وتعزز مثل هذه المعلومات المساعدة كما توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات فالموازنات اللاحقة وتحتاج موازنة البرامج والأداء عمليات تدقيق ومراجعة تتجاوز المراجعة المالية والقانونية الى مراجعة الأداء من حيث الكفاءة والفعالية ونتاج تطبيق البرامج الحكومية، فينصب اهتمام موازنة البرامج والأداء على إبراز وظيفة جديدة للدولة هي الرقابة الإدارية بدلاً من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية ومن ثم فالمراجعين الخارجيين والمراقبين الماليين في وحدات القطاع العام مطالبين باستخدام استخدام الآليات المحاسبية والمراجعة وتطوير الدوارهم من أجل ترشيد الانفاق العام ومكافحة الفساد في الوحدات الحكومية المصرية.

وتبوء موازنة البرامج والأداء الحسابات في الموازنة بالتركيز على البرامج والمشروعات الحكومية وليس على أساس ما يتم إنفاقه كما هو في موازنة البنود، أي أنها تبدأ من تحديد أهداف العمل الحكومي، ثم وضع البرامج التي تحقق الأهداف، فهي تعتمد على توزيع الاعتمادات المالية على برامج محددة لها أهداف واضحة ومدد زمنية محددة ويمكن قياس أدائها من خلال مؤشرات أداء قابلة للقياس، فموازنة البرامج والأداء وسيلة لتبويب بيانات الموازنة العامة بالتركيز على البرامج والمشروعات الحكومية والأنشطة لكل اعتماد مالي مع المعلومات الأخرى عن الأداء أي يتم تبويب اعتمادات الموازنة على أساس الوظائف الرئيسية للدولة مثل التعليم والصحة وغيرهم ثم تحديد البرامج الرئيسية والفرعية تحت كل وظيفة. فقد كان الهدف الرئيسي لموازنة البنود يتمثل في فرض الرقابة المركزية على الأموال العامة ومنع صرفها إلا بما يتفق مع بنود الموازنة في حين ان الهدف من العملية الرقابية في ظل موازنة البرامج والأداء يتمثل في التحقق من الاعمال والأنشطة تؤدي بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية وبأقل النفقات وكذلك التحقق من سلامة استخدام المال العام بطريقة تحقق الغايات المحددة سلفا

ويحاول الباحث التعرف على وجهة نظر سيادتكم في هذا من خلال قائمة الاستقصاء المرفقة، حيث تمثل اجاباتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج، والباحث يقدر لسيادتكم حسن تعاونكم في إتمام الدراسة ويؤكد على إن المعلومات المستقاة من سيادتكم ستكون موضع السرية التامة ولن تستخدم إلا في غرض إتمام هذه الدراسة فقط.

اولا: بيانات شخصية

١- الاسم:.....(اختياري)

٢- الوظيفة الحالية.....

أ- وكيل حسابات ب- مدير حسابات ج- مراقب مالي د- اخري

٣- المؤهل.....

أ- بكالوريوس ب- دبلوم دراسات عليا ج- ماجستير د- دكتوراه هـ دراسات عليا مهنية

٤- عدد سنوات الخبرة.....

أ- أقل من خمس سنوات ب- من ٥- ١٠ سنوات ج- أكثر من ١٠ سنوات

* الرجاء تحديد درجة الاتفاق التي تناسب وجهة نظركم في كل من الأسئلة التالية: -

الرقم	بيان	أوافق بشدة (٥)	أوافق (٤)	محايد (٣)	لا أوافق (٢)	لا أوافق بشدة (١)
القسم الأول						
١	يتناسب الدور الحالي لممثلي وزارة المالية مع موازنة البنود في حين تحتاج موازنة البرامج والأداء الى ادوار جديدة					
٢	لا تتناسب المعايير والقواعد الى تحكم عمل ممثلي وزارة المالية مع تطبيق موازنة البرامج والأداء					
٣	لا تتناسب قواعد الرقابة على الجودة والتفتيش المطبقة حاليا على ممثلي وزارة المالية مع تطبيق موازنة البرامج والأداء					
٤	هناك حاجة الى مزيد من الاستقلال والحصانة لممثلي وزارة المالية					
٥	لا تتناسب قواعد استقلال ممثلي وزارة المالية الحالية مع تطبيق موازنة البرامج والأداء					
٦	لا تتناسب البرامج التدريبية الحالية مع تطبيق موازنة البرامج والأداء					
٧	تركز البرامج التدريبية الحالية على حسن تطبيق موازنة البنود والاعتمادات					
٨	يفتقر ممثلي وزارة المالية الى وجود معايير وارشادات لمراجعة البرامج والأنشطة المختلفة ومدى التقدم الذي تحقق فيها.					
٩	يفتقر ممثلي وزارة المالية الى وجود مؤشرات ومقاييس أداء محددة الامر الذي يصعب معه تطبيق موازنة البرامج والأداء					
القسم الثاني						
١٠	يساعد وجود تخصص قطاعي لممثلي وزارة المالية على حسن تطبيق موازنة البرامج والأداء					
١١	يجب الاستفادة المثلى لمنظومة GFMS لتطبيق موازنة البرامج والأداء وليس الشق المالي فقط لوجود إكتمات بهذه المنظومة أكثر من المستغلة حالياً.					
١٢	يستطيع برنامج GFMS توفير البيانات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية المختلفة					
١٣	ضرورة وجود عناصر فنية وهندسية ضمن فرق ممثلي وزارة المالية حتى تستطيع مناقشة الجوانب الفنية والهندسية للبرامج والأنشطة.					
١٤	عند تطبيق موازنة البرامج والأداء فينبغي على ممثلي المراجعة السابقة الاهتمام ليس فقط بالرقابة والمتابعة وإنما ايضا الاهتمام بكفاءة توزيع الانفاق.					

١٥	لتحقيق مزيد من الاستقلالية لممثلي وزارة المالية يتعين عدم نقلهم من الوحدات الحكومية التي يندوبون بها الا بعد انتهاء مدة الندب او بناء على طلب كتابي منهم او اذا ثبت ضدهم مخالفات مالية				
١٦	يتعين وجود مؤشرات أداء وإرشادات لتنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة في الوحدات الحكومية المختلفة من أجل قيام ممثلي وزارة المالية بتقييم الأداء والقرارات بشكل مستمر والتي سوف يترتب عليها قرارات الصرف				
١٧	يتعين ان يشمل ممثلي وزارة المالية على مشاركة أعضاء متخصصين مثل (مثل مهندس، طبيب، إلخ) من أجل نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء				
القسم الثالث					
١٨	يجب ان يكون هناك تعاون وتكامل بين ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للحسابات				
١٩	يجب ان يقوم ممثلي وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات بأية أمور مهمة تمت الى علم ممثلي وزارة المالية عندما يكون لتلك الأمور تأثير على عمل المراجع				
٢٠	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات بأية أمور مهمة تؤثر على وظيفة ممثلي وزارة المالية				
٢١	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات بالطرق المقترحة لاختيار بند ما				
٢٢	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات او ارصدة الحسابات والأهمية النسبية للحساب الختامي ككل				
٢٣	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن الأهمية النسبية لأنشطة معينة من الأداء				
٢٤	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن المدى الذي تغطيه عملية المراجعة ككل سواء المالية او القانونية او مراجعة الأداء				
٢٥	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن توقيت العمل مثل توقيت الحصول على بعض ادلة الاثبات وذلك لان ممثلي وزارة المالية يعرف الأوقات المناسبة بحكم وجوده داخل الوحدات الحكومية				
٢٦	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن اختبار بنود صرف وفق عليها ممثلي وزارة المالية				
٢٧	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن ملاحظة الإجراءات التي نفذها ممثلي وزارة المالية للموافقة على الصرف				
٢٨	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن اختيار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية				
٢٩	يجب ان يقوم ممثل وزارة المالية بإعلام أعضاء الجهاز المركزي للحسابات عن اختيار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية في البداية ثم وافقوا عليها				

الملحق الثاني: قائمه استنبيان لأعضاء الجهاز المركزي

السيد الفاضل/

السلام عليكم ورحمه الله وبركاته

صدر قانون المالية العامة الموحد برقم ٦ لسنة ٢٠٢٢، الذي ينص على ان تعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة على أساس موازنة البرامج والأداء في غضون أربع سنوات مقبلة. ونظرا لأهمية الموازنة المعتمدة فإن المعلومات التي تمكن المستخدمين من مقارنة النتائج المالية مع الموازنة تسهل اجراء تقويم مقدار تحقيق جهة القطاع العام لاهدافها المالية وتعزز مثل هذه المعلومات المساءلة كما توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات فالموازنات اللاحقة وتحتاج موازنة البرامج والأداء عمليات تدقيق ومراجعة تتجاوز المراجعة المالية والقانونية الى مراجعة الأداء من حيث الكفاءة والفعالية ونتائج تطبيق البرامج الحكومية، فينصب اهتمام موازنة البرامج والأداء على إبراز وظيفة جديدة للدولة هي الرقابة الإدارية بدلاً من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية ومن ثم فالمراجعين الخارجيين والمراقبين الماليين في وحدات القطاع العام مطالبين باستخدام آليات المحاسبة والمراجعة وتطوير ادوارهم من أجل ترشيد الاتفاق العام ومكافحة الفساد في الوحدات الحكومية المصرية.

وتبوء موازنة البرامج والأداء الحسابات في الموازنة بالتركيز على البرامج والمشروعات الحكومية وليس على أساس ما يتم إنفاقه كما هو في موازنة البنود، أي انها تبدأ من تحديد أهداف العمل الحكومي، ثم وضع البرامج التي تحقق الأهداف، فهي تعتمد على توزيع الاعتمادات المالية على برامج محددة لها أهداف واضحة ومدد زمنية محددة ويمكن قياس أدائها من خلال مؤشرات أداء قابله للقياس، فموازنة البرامج والأداء وسيلة لتبويب بيانات الموازنة العامة بالتركيز على البرامج والمشروعات الحكومية والأنشطة لكل اعتماد مالي مع المعلومات الأخرى عن الأداء أي يتم تبويب اعتمادات الموازنة على أساس الوظائف الرئيسية للدولة مثل التعليم والصحة وغيرهم ثم تحديد البرامج الرئيسية والفرعية تحت كل وظيفة. فقد كان الهدف الرئيسي لموازنة البنود يتمثل في فرض الرقابة المركزية على الأموال العامة ومنع صرفها الا بما يتفق مع بنود الموازنة في حين ان الهدف من العملية الرقابية في ظل موازنة البرامج والأداء يتمثل في التحقق من الاعمال والأنشطة تؤدي بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية وبأقل النفقات وكذلك التحقق من سلامة استخدام المال العام بطريقة تحقق الغايات المحددة سلفا

ويحاول الباحث التعرف على وجهة نظر سيادتكم في هذا من خلال قائمة الاستقصاء المرفقة، حيث تمثل اجاباتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج، والباحث يقدر لسيادتكم حسن تعاونكم في إتمام الدراسة ويؤكد على إن المعلومات المستقاة من سيادتكم ستكون موضع السرية التامة ولن تستخدم إلا في غرض إتمام هذه الدراسة فقط.

اولا : بيانات شخصية

١- الاسم:.....(اختياري)

٢- الوظيفة الحالية.....

أ/ مراجع ب/ مراجع اول ج/ رئيس مجموعة مراجعة ح/ مراقب د/ مدير عام

٣- المؤهل.....

أ- بكالوريوس ب- دبلوم دراسات عليا ج- ماجستير د- دكتوراه هـ دراسات عليا مهنية

٤- عدد سنوات الخبرة.....

أ- أقل من خمس سنوات ب- من ٥ - ١٠ سنوات ج- أكثر من ١٠ سنوات

* الرجاء تحديد درجة الاتفاق التي تناسب وجهة نظركم في كل من الأسئلة التالية: -

الرقم	بيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
القسم الأول						
١	يتناسب الأسلوب الحالي للمراجعة الذي يقوم به أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مع موازنة البنود في حين تحتاج موازنة البرامج والاداء الي اساليب جديدة					
٢	يحتاج تطبيق موازنة البرامج والاداء الي التحول من المراجعة المالية والقانونية الي المراجعة الشاملة (مراجعة مالية وقانونية وأداء)					
٣	لا تتناسب المعايير والقواعد الي تحكم عمل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مع تطبيق موازنة البرامج والاداء					
٤	لا تتناسب قواعد الرقابة على الجودة والتفتيش المطبقة حاليا مع تطبيق موازنة البرامج والاداء					
٥	قد يفقد عدم القيام بالتغيير الدوري لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الوحدات الحكومية الي بناء علاقات مع الوحدة الحكومية او يكون ذات نظرة غير متجددة عند فحص اعمال الوحدة الحكومية					
٦	يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات إلى المهارات والخبرة اللازمة للقيام بمراجعة الاداء عند تطبيق موازنة البرامج والاداء التي تحتاج الي مزيد من التدريب					
٧	يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات إلى المهارات والخبرة اللازمة للقيام بالمراجعة الالكترونية بما يتناسب مع منظومة GFMS وموازنة البرامج والاداء التي تحتاج الي مزيد من التدريب					
٨	يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الي وجود معايير وارشادات لمراجعة الأنظمة الالكترونية					
٩	لا يتضمن فريق المراجعة الحكومية اللاحقة مشاركة أعضاء متخصصين مثل (مثل مهندس، طبيب، إيج)					
١٠	لا يوجد نطاق محدد بوضوح لمراجعة الاداء مثل المراجعة المالية والقانونية					
١١	لا تشدد النصوص القانونية القاتون على أهمية المراجعة الشاملة					
١٢	يفتقر أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الي وجود مؤشرات ومقاييس أداء محددة الامر الذي يصعب معه تنفيذ المراجعة الشاملة عند تطبيق موازنة البرامج والاداء					
القسم الثاني						
١٣	يساعد التغيير الدوري لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الوحدات الحكومية الي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبذل العناية المهنية المطلوبة					
١٤	يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الي مزيد من الاستقلالية مع تطبيق موازنة البرامج والاداء					
١٥	هناك حاجة لوجود قواعد ومعايير عالية الجودة مثل الامتوساي والالتزام بها من قبل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات حتى تتناسب مع موازنة البرامج والاداء					
١٦	يتعين تمتع أعضاء الجهاز بحصانة من الملاحقة القضائية الا بعد عرض الوقائع على جهاز التفتيش بالجهاز					
١٧	يجب عدم تكليف مراجعين من الجهاز بمراجعة وحدات حكومية تربطهم بمديريها صلة قرابة او صلات اجتماعية (على سبيل المثال نفس محل الميلاد او الزمالة في التعليم)					
١٨	يساعد وجود تخصص قطاعي لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على حسن تطبيق موازنة البرامج والاداء وتحسين جودة عملية المراجعة					
١٩	تعتبر أساليب الرقابة على جودة الاداء لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات كافية للحكم على جودة الاداء المهني لمراجعي الجهاز.					

٢٠	إن وجود وحدة للرقابة على الجودة على غرار مكاتب المراجعة الخاصة يزيد من جودة عمليات المراجعة الحكومية وتلعب دوراً هاماً في نشر الوعي المهني وثقافة الجودة بين مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات.
٢١	إن وجود نظام للرقابة على جودة الأداء المهني يعمل على تحسين جودة أداء عملية المراجعة.
٢٢	يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات إلى برامج تدريبية مكثفة للقيام بالمراجعة الالكترونية بما يتناسب مع منظومة GFMIS وموازنة البرامج والاداء التي تحتاج الى مزيد من التدريب
٢٣	يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات إلى وجود معييير وارشادات لمراجعة الأنظمة الالكترونية
٢٤	يجب ان يتضمن فريق المراجعة الحكومية اللاحقة مشاركة أعضاء متخصصين مثل (مثل مهندس، طبيب، الخ)
٢٥	يحتاج أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات إلى وجود مؤشرات ومقاييس أداء محددة من أجل تنفيذ المراجعة الشاملة عند تطبيق موازنة البرامج والاداء
٢٦	ضرورة زيادة درجة الوعي بأهمية استخدام تكنولوجيا المطومات في عملية المراجعة ومراجعة الأنظمة الالكترونية مما يزيد من جودة عملية المراجعة
٢٧	يتعين الاستعانة بخبرات من خارج الجهاز من قبل فريق المراجعة في حاله عدم توفرها بالجهاز
٢٨	تحتاج مراجعة الاداء الى التحول الى اساس الاستحقاق ففي النظام المحاسبي الحكومي.
القسم الثالث	
٢٩	يجب ان يكون هناك تعاون وتكامل بين ممثلي وزارة المالية وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات
٣٠	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على ممثل وزارة المالية في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع فقد يكون من المفيد الاتفاق مسبقاً على الأمور التالية مع المراقبين الماليين
٣١	يجب ان يعتمد المراجع بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن الطرق المقترحة لاختيار بند ما
٣٢	يجب ان يعتمد المراجع بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن الأهمية النسبية لفتات معينة من المعاملات او ارصدة الحسابات والأهمية النسبية للحساب الختامي ككل
٣٣	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن -الأهمية النسبية لأنشطة معينة من الاداء
٣٤	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن المدى الذي تغطية عملية المراجعة ككل سواء المالية او القانونية او مراجعة الاداء
٣٥	قد يقوم أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن توقيت العمل مثل توقيت الحصول على بعض انواع ادلة الاثبات وذلك لان ممثل وزارة المالية يعرف الأوقات المناسبة بحكم وجوده داخل الوحدات الحكومية
٣٦	قد يجب ان تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة من قبل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على عمل محدد للمراقبين الماليين على تقدير المراجع لخطر التحريف الجوهرى وتقويم وظيفة الرقابة السابقة للصرف وقد تتضمن إجراءات المراجعة.
٣٧	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن اختبار بنود صرف وافق عليها ممثلي وزارة المالية.
٣٨	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن ملاحظة الإجراءات التي نفذها ممثلي وزارة المالية للموافقة على الصرف
٣٩	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثل وزارة المالية عن -اختبار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية.
٤٠	يجب ان يعتمد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاستفسار من ممثلي وزارة المالية عن -اختبار البنود التي رفضها ممثلي وزارة المالية في البداية ثم وافقوا عليها