المستخلص :
يهدف هذه البحث إلى دراسة المشكلة المتمثلة في إن الوحدات الإقتصادية تعاني من مجموعة من القيود والمحددات الإنتاجية الداخلية والخارجية التي فرضتها عليها البيئة الإقتصادية ، ودراسة مفهوم موازنة البرامج والأداء والطرق والأساليب التي تبنى عليها وبيان أثر موازنة البرامج والأداء وما تقدمة من أساليب عند ممازجتها مع المحددات والقيود الإنتاجية ، وإعتماد على فرضية البحث في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وجود علاقة أثر بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية والتوصل الى مجموعة من النتائج والتوصيات اهمها :إن موازنة البرامج والأداء تركز الأهتمام نتائج الإنفاق ، وهذه النتائج ترتبط بالأهداف .إن إستخدام موازنة البرامج والأداء تركز على مخرجات نظام الموازنة ومحالة تعظيم المخرجات وهذا يساعد إدرات الوحدات الإقتصادية في معالجة القيود والمحددات الإنتاجية .توفر موازنة البرامج والأداء البيانات المالية الكافية التي تساعد إدارة الوحدة الإقتصادية في تحديد القيود والمحددات الإنتاجية التي تسعى الوحدة إلى معالجتها لتحقيق أهدافها.

Abstract:

This research aims to study the problem that economic units suffer from a set of internal and external productivity constraints and determinants imposed on them by the economic environment, and to study the concept of balancing programs and performance, methods and methods on which they are built, and to indicate the impact of balancing programs and performance and the methods they offer when mixed with the determinants and constraints of productivity, and to rely on the hypothesis of research in the existence of a statistically significant relationship The existence of an impact relationship between the balance of programs and performance, determinants and productivity constraints and reach a set of results The most important recommendations are: The budget of programs and performance focuses attention on the results of spending, and these results are related to the objectives.The use of the budget of programs and

performance focuses on the outputs of the budget system and the impossibility of maximizing outputs and this helps the departments of economic units in addressing the constraints and determinants of productivity.The budget of programs and performance provides sufficient financial data that helps the management of the economic unit in identifying the constraints and determinants of productivity that the unit seeks to address to achieve its goals.

المقدمة:

إن إسلوب موازنة البرامج والأداء يعالج القصور في الموازنة التقليدية عن طريق بيان البرامج والمشروعات والأنشطة لكل إعتماد مالي مع المعلومات الأخرى عن الأداء ، ولهذا فإن موازنة البرامج والأداء تبين الأهداف والأغراض التي تطلب من أجلها الإعتمادات وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف ، وتقييم الأداء في الوحدات الإدارية بصورة عامة . بعد إزدياد المنافسة العالمية ودخول التطورات التكنولوجيا على البيئة الصناعية مما دعت الحاجة إلى مزيد من النظريات والأنظمة المبتكره لتحسين عمل الشركات ، حيث تعاني الشركات من تحديات كبيرة متمثلة بالقيود والمحددات الداخلية والخارجية فرضتها عليها البيئة الصناعية وهذا ما دفع الشركات إلى إستخدام اكثر من وسيلة لتخلص من القيود أو تقليل أثرها وذلك لزيادة الربحية من خلال تخفيض التكاليف أو من خلال معالجة الإختناقات للحصول على التكلفة بدقة أكبر.

يتضمن هذا البحث جانبين الأول يرتبط بالجانب النظري وهو موازنة البرامج والأداء في ظل المحددات والقيود والجانب الثاني ، الجانب العملي

المبحث الأول

منهجية البحث:

اولا : مشكلة البحث :

تعاني الوحدات الإقتصادية من مجموعة من المحددات والقيود الإنتاجية الداخلية والخارجية التي فرضتها عليها البيئة الصناعية ، حيث يتوجب على إدارة الوحدة إتباع سياسة أو إسلوب معين من أجل إستغلال الموارد المتاحة للوحدة الإقتصادية وبالتالي تحقيق أهدافها .

ثانيا : هدف البحث :

يهدف هذا البحث لبيان الاتي :

1- دراسة مفهوم موازنة البرامج والأداء والطرق والأساليب التي تبني عليها .

2- بيان تأثير موازنة البرامج والأداء وما تقدمة من بيانات ومعلومات تسهم في تحديد وتشخيص المحددات والقيود وسبل علاجها إذ تؤدي إلى إستغلال الموارد المتاحة للوحدة الإقتصادية بشكل الأمثل .

ثالثا : أهمية البحث :

تمثل أهمية البحث في بيان المدخل النظري والحاجة لإبراز أهمية موازنة البرامج والأداء فهي أداة لترجمة سياسات الوحدات الإقتصادية وتحقيق أهدافها فالموازنة هي أداة لتخطيط والتنفيذ والرقابة وتحليل الأنشطة والبرامج وذلك لتحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء المالي والإداري في الوحدة الإقتصادية .

رابعا : فرضيات البحث :

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية .

2- وجود علاقة أثر ذات دلالة معنوية بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية.

المبحث الثاني الجانب النظري

المحور الأول : محور موازنة البرامج والأداء :

اولاً: نشأة موازنة البرامج والأداء :-

ظهرت موازنة البرامج والأداء مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية لتسليط الضوء على النواحي الإدارية في الموازنة العامة بدل من الإهتمام بالجانب الرقابي الذي تحققه موازنة الإعتمادات والبنود ، فظهرت إتجاهات مختلفة لإصلاح النظام المالي ، وإعتماد نظم موازنة جديدة تعتمد في بنيتها وتصنيفها للنفقات فيها بصورة مميز عن التصنيف التقليدي . وهذا يعني أنها أداة لتبويب بيانات الموازنة العامة للتركيز على البرامج الحكومية ، وليس

ماتشتريه الحكومة من سلع وخدمات ، فهي تركز على إظهار وظيفه جديدة للدولة وهي وظيفة الرقابة الإدارية بدل من التركيز على الرقابة المالية (يونس ، 2020: 60).

وفي عام 1912 تم تشكيل لجنة سميت (لجنة تافت) لتقييم الموازنة المطبقة ، حيث ركزت هذه اللجنة على أهمية تبويب الموازنة العامة وفق هدف النشاط ، وفي عام 1949 تم تشكيل لجنة سميت (لجنة هوفر) دعت هذه اللجنة إلى تبويب موازنة الولايات المتحدة على إسلوب البرامج والأنشطة التي تنفذها الحكومة ، حيث واجهت مشاكل عديدة عند تطبيقها، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى تشكيل لجنة لمعالجة هذه المشكلة وسميت لجنة هوفر الثانية عام 1955 ، وقد شخصت هذه اللجنة ملامح موازنة البرامج والأداء وعدت إنهما يعنيان الشي نفسه . وحين ظهر من ينادي بضرورة إدخال أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية هنا كانت بداية التحول في أهداف الموازنة من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء للتأكد من من تنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفعالية (فخر الدين ، 2017: 187).

ثانيا : مفهوم موازنة البرامج والأداء :

موازنة البرامج والأداء هي تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية وما تنفذ من أعمال أي إنها تركز على الهدف وليس على وسائل تحقيق الهدف وتعريف مدى الإنجاز الذي يتحقق لهذا الهدف . ويركز إهتمام الموازنة على قياس التكاليف الإجمالية بغض النظر عن الوحدات المنفذة للبرنامج ، و تقسم الموازنة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيأت ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجما ، ومن ثم يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تحول إلى وحدات أداء (الزاملي وأخرون ، 2014: 140).

هناك عدة تعاريف لموازنة البرامج والأداء منها :

عرفت موازنة البرامج والأداء بإنها إسلوب يقوم بربط الإعتمادات بنتائج البرامج ، وبموجبها تحدد الإدارة الحكومية الأهداف العامة طويلة الأجل وأهداف إخرى أكثر تحديا أي قصيرة الأجل لتحقيق الأهداف الأولى ، وإن عناصر موازنة البرامج والأداء تدور منذ عقود حول كيفية تطوير مقاييس الأداء لتنمية التخطيط الإستراتيجي وتقيم الأداء (Zinyama & Nheman. 2016: 34).

كما عرفها (البدري) بإنها خطه إدارية تحقق الهدف الإداري الأساس الذي تأتي به الموازنة التقليدية وهو الرقابة على الصرف كما إنها تخدم الأهداف الإدارية الأخرى كالتخطيط وتشجع المديرين على إجادة الأعمال ، لأنها تحدد الأهداف والنتائج مقدما (البدري ، 2019 : 19).

ثالثا: أهمية موازنة البرامج والأداء :

يتمتع نظام موازنة البرامج والأداء بأهمية كبيره سواء كان على مستوى الدولة أو الوحدات الحكومية وكذلك أهميتها وفائدتها للمواطنين (سلطان ومحمد ، 2018: 376):

1- تتسم موازنة البرامج والأداء بالمرونة في توزيع التخصيصات المالية على البرامج والمشاريع بحسب أهميتها ، مما يساعد في إمكانية الحصول على أفضل إستخدام للموارد .

2- تساعد موازنة البرامج والأداء على إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة طويلة الأجل و ربط كل قطاعات الدولة بالخطة القومية العامة .

4- تساهم موازنة البرامج والأداء في زيادة الإعتماد على البيانات وكذلك رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة موثوقية التقارير المالية.

5- تساهم موازنة البرامج والأداء في ترجمة سياسة الدولة وأهدافها إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية بصوره واضحة ومبسطة(Shimelis , 2019: 15) .

رابعا: أهداف وخصائص موازنة البرامج والأداء :

في ظل موازنة البرامج والأداء تركز الموازنة على الوظيفه الإدارية بصفة أساسية إلى جانب الوظائف الأخرى كالوظائف الرقابية والتخطيطية ، بينما تركز الموازنة التقليدية أساسا على الوظيفه الرقابية والتخطيطية ، حيث توصف موازنة البرامج والأداء بكونها أداة لتبويب الموازنة وتركز على ماتقوم به الدولة من أعمال وليس ماتشترية من السلع والخدمات ، ومن هنا فإن موازنة البرامج والأداء تركز على الأعمال المراد إنجازها بشكل برامج وأنشطة أكبر من تركيزها على السلع التي تسعى للحصول عليها (العبيدي ، 2016: 21).

إن إسلوب موازنة البرامج والأداء يتميز بمجموعة خصائص ومنها (سلمان ، 2016: 16):

1- تركز موازنة البرامج والأداء في البرامج والأنشطة التي تقع على عاتق الوحدات الحكومية مهمة إنجازها ،وتصنيف الموازنة تصنيفا وظيفيا حسب البرامج التي تحاول الحكومة القيام بها.

2- تنطبق على البرامج والأنشطة قاعدة سنوية الموازنة لكل وحدة إدارية حكومية .

3- تساهم موازنة البرامج والأداء في رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والأنشطة .

4- تعتمد موازنة البرامج والأداء على تبرير منطقي موحد لجميع نفقات الإدارات الحكومية ، حيث يغطي التبويب النوعي نفقات الإدارات كافة من دون النظر إلى طبيعة النشاط .

خامسا: الإجراءات التي يتطلبها نظام موازنة البرامج والأداء :

يتطلب نظام موازنة البرامج والأداء إلى إجراءات أو خطوات ليتم تطبيقها في الوحدات الحكومية ومن ثم ربطها بالأهداف العامة للدولة وهي كالأتي (البركي ،2021: 33):

1- تحديد العمليات التي تكون مهمة تنفيذها ضمن صلاحيات الوحدات الحكومية عن تلك التي تقع خارج صلاحيات هذه الأجهزة .

2- تقسيم العمليات الحكومية التي تم حصرها إلى مجموعة من الوظائف مثل الخدمات العامة ، الصحة وغيرها .

3- تقسيم الوظائف الحكومية إلى عدد من البرامج التي تعبر عن أهداف الوظائف الحكومية .

4- تقسيم كل برنامج إلى مجموعة أنشطة تكون قادره على تحقيق هدف البرنامج .

5- تقدير نفقات كل نشاط ثم يتم تجميع عناصر التكلفة للنشاط وللبرامج والوظيفة وهكذا لجميع الوظائف حتى نصل لتقديرات الموازنة العامة .

6- من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء تتم مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها فنحصل على مؤشرات أداء تخدم قرارات التخصيص وقرارات التقييم .

سادسا: مزايا موازنة البرامج والأداء:

تتميز موازنة البرامج والأداء بمجموعة من المميزات منها (عبدالله واخرون ، 2019: 232):

1- تمكن موازنة البرامج والأداء السلطة التشريعية والجمهور من تقييم أهداف الوحدات الحكومية والوزارات كافة .

2- تتمتع موازنة البرامج والأداء بالمرونة في توزيع التخصيصات على البرامج والأنشطة وفقا لأهميتها النسبية اللإستخدام الأمثل للموارد .

3- تمكن موازنة البرامج والأداء من تحديد وصياغة أهداف كل وحدة إدارية في شكل برامج وأنشطة وترجمة ذلك في صورة وحدات أداء وإنجاز معبرا عنها كميا ونوعيا .

4- تساعد في تقدير تكاليف البرامج والأنشطة بما يساهم في تحقيق الإنجاز المخطط .

5- توزيع التخصيصات والأموال اللازمة على أساس التكاليف المقدمة للأعمال أو الأنشطة .

6- يساهم إستخدم موازنة البرامج والأداء في جعل الموازنة العامة للدولة أداة للتعبيرعن سياسة الحكومة لأنها تركز بشكل أساسي على البرامج والأنشطة التي يجب إنجازها وتكلفة كل منها .

المحور الثاني : محور المحددات والقيود :

اولا : نشأة نظرية القيود :

ظهرت نظرية القيود على يد العالم الفيزيائي (Goldratt) حيث إهتم بمشاكل جدولة الإنتاج في سبعينات القرن الماضي وأدرك إن أنظمة تخطيط إحتياجات المواد (MRP) تفترض إن الطاقة الإنتاجية متاحة ومتوفرة أو بالإمكان توفيرها ومن ثم زيادة المخرجات دون حدود إلا إنه لاحظ إنه في الممارسة العملية هناك مراكز إنتاجية ذات طاقة محدودة نسبيا مقارنة بالمراكز الإخرى السابقة أو اللاحقة في سلسلة العملية الإنتاجية تسمى مراكز الإختناق وفي الغالبا تحدد تلك المراكز المخرجات الإنتاجية للشركة ككل (عبدالعزيز ، 2013: 172).

ثانيا : مفهوم نظرية القيود :

شهدت إدارة العمليات تطورات كبيرة على مستوى رفع كفاءة النظام الإنتاجي ككل للمنظمات الصناعية والخدمية . وقد إعتمد هذا التطور على المشاكل التي ترافق نظام تخطيط المتطلبات للموارد في ظهور الإختناقات في خطوط الإنتاج وذلك بسبب إفتراض النظام إن الطاقة الإنتاجية ستكون كافية لتنفيذ أوامر الإنتاج المخطط من قبل النظام .

وتعد نظرية القيود هي إحدى الأساليب الإدارية التي إعتمدت كمنهجية لمعالجة عملية التدفق خلال النظام الإنتاجي ككل إبتداء من مرحلة التجهيز مرورا بالعمليات التحويلية وإنتهاء في عملية توزيع المنتجات النهائية للمستهلكين (الفتلاوي ،2016: 156).

كما عرفها (Larasati & Haksama) على إنها عملية تفكير منطقية ومنهجية ومنظمة ، التي توفر حلول لمعرفت القيود والتقليل منها ، ومن ثم تؤدي إلى تحسينات شاملة لأداء نظام الوحدة الإقتصادية (Larasta & Haksama, 2016: 155).

ثالثا : مفهوم القيود والإختناقات :

وردت عدة مفاهيم للقيد فهو حسب وجهة نظر (Goldratt) اي شيء يحد أو يعيق أداء نظام الإدارة نسبة إلى هدف الوحدة الإقتصادية ، ونظرا لأن القيد في TOC يدل على المشكلة أمام أداء كفاءة الوحدة الإقتصادية ، لذا من المهم تحديدة ، ويرى Groop إن القيد هو نقطة قوة يمكن من خلاله إدارة بقية نظام الوحدة الإقتصادية وتحسينة (الموسوي ، 2020: 96).

كما اوضح كل من Nagarkatte & Oley إن القيد هو العامل الأكثر أهمية في الوحدة الإقتصادية (أو الحياة الشخصية) التي تحتاج إلى الأهتمام ، فضلا عن نظام الإدارة عباره عن سلسلة ، وإن قوة السلسلة تقاس بأضعف حلقة والحلقة الأضعف هي القيد ، فمن خلال تقوية الحلقة الأضعف يتحسن أداء السلسلة بأكملها (Nagarkatte & Oley , 2018: 11).

أما الإختناق أو مايسمى بعنق الزجاجة إنه يتكون عندما يزيد مستوى الإنتاج في المرحلة الإنتاجية عن مستواه الطبيعي في المرحلة الإنتاجية التالية بسبب وجود عائق أو محدد يسبب ذلك الإختناق (Kolinski, et at , 2014: 4).

كما عرف الإختناق إنه العنصر (العقدة أو الحافة) الذي يحد نظام إدارة الوحدة الإقتصادية في تحقيق معدل نقل أعلى يتجاوز حد معين ، إذ يتحدد هذا الحد بالقدرة الإنتاجية الفعلية في الإختناق أو القواعد التنظيمية أو الممارسات التشغيلية (Beer , 2015: 38).

رابعا : أنواع القيود :

هناك نوعين من القيود تعاني منها الوحدو الإقتصادية وهي كالتالي (غيبي ،2019: 43) :

1- القيود الداخلية : تتمثل بالقيود التي تحدث داخل الوحدة الإقتصادية والتي يكون لها تأثير في كمية مخرجاتها فضلا عن إنها تسبب في تراكم مخزون الإنتاج تحت التشغيل وهي كالتالي :

أ- قيد الطاقة : وتعد من أهم القيود الداخلية المفروضة على العملية الإنتاجيةوالتي تتمثل بالآلات والتجهيزات والأفراد وأي مواد ملموسة إخرى ، ويظهر هذا القيد عندما تكون مخرجات القيد غير قادرة على تلبية إحتياجات السوق وتعد كمية الإنتاج تحت التشغيل دالة لهذا القيد.

ب- قيود السياسية الإدارية : ينشأ هذه النوع من القيود نتيجة لتطبيق بعض السياسات الإدارية مثل ضرورة الإلتزام في برنامج تدريب معين أو تطبيق طريقة معينة في التعامل وغيرها ،وهذه القيود تعد من أصعب أنواع القيود كون تاثيرها يمتد لفترة طويلة .

ت- قيود الموارد البشرية : يتمثل هذا النوع من القيود في عدم قدرة العاملين أوالفهم والإستجابة لتنفيذ ماهو مخطط أو مستهدف أو قد يكون بسبب إتباع الإدارة سياسة مركزية في إتخاذ القرارات وعدم الأخذ بآراء العاملين أوعدم وجود نظام للحوافزأو بسبب قلة عدد العاملين.

2- القيود الخارجية : تتمثل بالقيود التي تؤثر بمدخلات الوحدة الإقتصادية كالتجهيز وما يرافقة من مشكلات تتعلق بعدم كفاية المواد ، أو عدم إنتظام ورودها ، أو عدم تواجدها في السوق وقيودا إخرى تؤثر على المخرجات وتتمثل بالطلب الذي تحاول الوحدة الإقتصادية أن توازن من خلاله بين الطاقة والأعباء التي تتحملها ، وكذلك التغيرات المتكررة في الطلب وما يصاحبة من تأثير في الكميات والأسعار والجودة ، وفي الأتي توضيح للمجموعة من القيود الخارجية :

أ- قيد المواد الأولية : وينشأ هذا النوع من القيود في حالة شحة أو قلة المواد الأولية اللازمة للإنتاج في الأجل القصير أو الطويل على حدا سواء.

ب- قيد السوق : ينشأ هذا القيد في حالة كون الطاقة الإنتاجية للوحدة أقل من الطلب على منتجاتها ، فضلا عن قيد المنافسة الذي يتطلب أن تكون المنتجات أعلى جودة وأسرع في التجهيز ووفق متطلبات الزبون .

خامسا : فوائد نظرية القيود :

عندما تقوم الشركات المختلفة بتنفيذ أعمالها تتحق لها آثار إيجابية نتيجة إتباعها لنظرية القيود ، حيث شهدت نظرية القيود تطبيق واسع في كثير من المجالات وحصلت على نتائج جيدة وذلك إنعكس على أداء الشركات من ناحية تصميمها للسلع والخدمات وكذلك خفض التكاليف التشغيلية وتقليل الخسائر من خلال تقليل القيود أو العقبات التي تمنع الشركة من تحقيق أهدافها المرسومة ، ومن أهم فوائد نظرية القيود هي (الحلبوسي ،2021: 43-44).

1- تحديد نقاط الإختناق الإنتاجية والقيود التي تؤثر على الأداء وتحديد أسبابها وأماكن تواجد هذه القيود والإختناقات .

2- تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى الشركة ، وإدارة القيود بكفاءة وفاعلية .

3- زيادة ربحية الشركة عن طريق تخفيض مصروفات التشغيل والمخزون .

4- الإستغلال الأمثل للفرص بهدف إجراء التحسين المستمر .

5- الإهتمام بالمقاييس التشغيلية والمتعلقة بالإنجاز وكذلك المالية المستخدمة لقياس الأداء .

6- تساعد نظرية القيود في زيادة الإنتاجية لغرض تحقيق أعلى هامش إنجاز وكذلك تقليل الوقت وتخفيض تكاليف التشغيل .

7- تساعد نظرية القيود في زيادة معدلات التدفق من خلال حلحلة القيود الجوهرية وبما يؤدي إلى مقابلة الطلب الفعلي على السلع والخدمات التي تنتجها الشركة .

سادسا: خطوات نظرية القيود:

تستند نظرية القيود على عملية التحسين المستمر، حيث لاتستطيع الشركات من تحقيق أهدافها وتعظيم إنتاجهاوإيراداتها التي تحد من تقدمها، لذلك لابد من معالجة هذه القيود والحد من تأثيرها أو التخلص ، وفيما يلي خطوات نظرية القيود (كشكول وأخرون ، 2019: 113):

1- التعرف على قيد النظام : تحتوي أي شركة على مجموعة من القيود تؤدي إلى إنخفاض إنتاجها وتشكل عائقا للإدارة يحد من تحقيق أهدافها وهنا لابد من تحديد هذه القيود و معالجتها والحد من آثارها، حيث تتخذ الإدارة مجموعة من الإجراءات وبالتكامل والتنسيق مع الموارد غير المقيدة من أجل التخلص من القيود .

2- تحديد كيفية إستغلال القيد : بعد تحديد القيد لابد من الإستفادة من مورد القيد والحد من آثاره السلبية والعمل على تحسينه وينبغي للإدارة من خلال إستغلال القيد أن تحقق أعلى إنجاز ممكن من خلال الحصول على أقصى مستوى والوصول إلى أعلى قدر ممكن من الإنتاجية .

3- تكامل جميع العناصر من أجل إستغلال القيد: لمعالجة القيود التي تعاني منها الشركات أو حلها يجب التكامل والتنسيق والإستفادة من جميع عناصر النظام الأخرى غير المقيدة وإيجاد

نوع من الترابط والتكامل بين الموارد المقيدة والموارد غير المقيدة وعدم التسبب بالإختناق بالنسبة للموارد الغير مقيدة ومن ثم تشكيل قيدا جديدا.

4- رفع القيد: من خلال إتباع الإجراءات المطلوبة في إزالة القيود والتخلص منها والقيام بعمليات إضافية تساعد على إزالة القيود مثل زيادة الطاقة الإنتاجية للمورد المقيد والإستفادة القصوى من المورد المقيد عن طريق تدريب القائمين علية وزيادة مهاراتهم .

5- البحث عن قيود جديدة : تعتمد أغلب الشركات على الإنتاج بمراحل متعددة ومن ثم التخلص من أحد القيود في إحدى فقرات المشروع قد يتسبب ذلك في إختناق للفقرات التالية مما يشكل قيدا جديدا ، لذلك على الشركات أن تكون على إستعداد تام لحل القيود الجديدة ومعالجتها.

المبحث الثالث : الجانب العملي لأثر موازنة البرامج والأداء في ظل المحددات والقيود :

تمهيد

أعتمد البحث في منهجيته على أداة لجمع المعلومات والبيانات المتمثلة بالإستبانة ، وقد تم إعداد الإستبانة وعرضها على عدد من السادة المحكمين والخبراء من ذوي الاختصاص لغرض تقويمها ، وبعد أستلام الملحوظات تم أجراء التعديلات عليها وصياغتها بشكلها النهائي ، والقيام باختبار الصدق والثبات للتأكد من الجوانب الموضوعية للإستبانة كونها أداة هامة في البحث. وقد تم تحليل إستمارة الإستبانة اعتماداً على بعض الأساليب والأدوات الإحصائية لمتغيرات البحث وفقراتها والمتمثلة بالتكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية للمتغيرات وفقراتها لغرض تحديد مستوى الإجابة والإنحراف المعياري لقياس مديات تشتت القيم عن أوساطها الحسابية.

3-1: إجراءات معالجة الإستبانة .

إجراءات معالجة الاستبانة و حددت على وفق أوزان مقياس(ليكرت) وكما في الجدول أدناه :

جدول(1)

أوزان مقياس ليكرت

المقياس	اتفق تماما"	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
الوزن	5	4	3	2	1

تكونت الإستبانة من الأسئلة التي مكّنت الباحث من التعرف على مدى تأثير موازنة البرامج والأداء في ظل المحددات والقيود ، وتضمنت أستمارة معلومات عامة كالتحصيل العلمي وسنوات الخدمة والدائرة التي يعمل بها ،وفيما يلي إستعراض وتحليل لعينة الدراسة ولأغراض التحليل :

1. بلغ أفراد العينة (60) فرداً تم توزيع الإستبانة عليهم ، تمّ أستلام (41) أستبانة وتدقيقها في حين (10) منها لم تتم أعادتها و(9) كانت إجاباتها غير مكتملة.

3-1-1: البيانات الشخصية :

يتضمن هذا المحور أسئلة شخصية للتعرف على طبيعة ملاكات مجتمع العينة ، وهي كالآتي:

1. المؤهل العلمي:

يلحظ من الجدول رقم (2) بأن أغلب أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس والشهادات العليا الأكاديمية وهذا يدل على أن أفراد العينة لديهم مؤهلات علمية وعملية تؤهلهم لتفهم الأسئلة المطروحة لتلك الإستمارة .

جدول(2)

عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة %
دكتوراه أو ما يعادلها	4	10
ماجستير أو ما يعادلها	5	13
دبلوم عالي	7	16
بكالوريوس	21	51
دبلوم	4	10
المجموع	**41**	**100**

المصدر : من إعداد الباحث

2. **سنوات الخدمة** :يلحظ من الجدول (3) أن نسبة (37%) من أفراد العينة لديهم خدمة وظيفية في مجال عملهم لمدة (10 . 15) سنة ، ونسبة (31%) خدمتهم (15 . 20) سنة وهذا دليل على أن أفراد العينة يتمتعون بالخبرة العلمية والعملية الكافية .

جدول (3)

عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة

عدد سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	**6**	**15**
من 5 سنوات – أقل من 10 سنوات	**4**	**9**
من 10 سنوات _ أقل من 15 سنة	**15**	**37**
من 15 سنة – أقل من 20 سنة	**13**	**31**
أكثر من 20 سنة	**3**	**8**
المجموع	**41**	**100**

المصدر : من إعداد الباحث

3.العنوان الوظيفي :

يلحظ من الجدول (4) إن معظم أفراد العينة من المحاسبين والمهنيين العاملين في الوحدات الإنتاجية ، فضلا عن ذلك من مراقبي الحسابات ومن هم بدرجة مدير أي إن معظم الأشخاص الذين تم استجوابهم هم من المعنيين بموضوع البحث بصورة مباشرة.

جدول (4)

العنوان الوظيفي لأفراد العينة

العنوان الوظيفي	التكرار	النسبة %
مدير عام	2	5
مراقب حسابات	6	15
مدير	7	17
محاسب	8	19
مخمن	13	32
مدقق	5	12
المجموع	**41**	**100**

المصدر : من إعداد الباحث

عرض النتائج وتحليلها

المحور الأول ـ محور موازنة البرامج والأداء .

ويقاس بالأسئلة من (1–5) والجدول (5) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والإنحراف المعياري لهذه الأسئلة ويتضح من هذا الجدول النتائج الأتية:

اولا : تعد موازنة البرامج والأداء التي تعدها الشركات المصدر الرئيس للمعلومات التي تعتمدها لإتخاذ القرار.

أتفقت عينة البحث على إن موازنة البرامج والأداء هي المصدر الرئيس للمعلومات وقد حصلت على نسبة (83.6 %) بين الاتفاق و الاتفاق التام ، في حين بلغت نسبة عدم اتفاق عينة البحث على هذه الفقرة بنسبة (1.6%) ، و بلغ الوسط الحسابي للفقرة (4.180)، أما الانحراف المعياري فقد كان (0.741).

ثانيا:إن تقديم موازنة البرامج والأداء في موعدها المحدد يسهل من عملية إتخاذ القرار.

يتبين من خلال الإجابات التي تحصل عليها الباحث أن ما نسبته (85.2%) قد أيد إن تقديم موازنة البرامج والأداء في موعدها المحدد يسهل من عملية إتخاذ القرار بينما عارض ذلك ما نسبته (1.6%) وقد حصل على وسط حسابي (4.106) و إنحراف معياري (0.618)

ثالثا:تؤدي المعلومات المفصح عنها في موازنة البرامج والأداء إلى إستغلال الموارد الاقتصادية للوحدة.

حصل هذا السؤال على وسط حسابي (4.299) وهذا يعني إن عينة البحث متجهة نحو الإتفاق بنسبة (88.5%) ولا أتفق بنسبة (3.3%) ، وكان الانحراف المعياري (0.789).

رابعا : تعد موازنة البرامج والأداء أحد أدوات الإتصال الرئيسة للمكلف و السلطة المالية.

يعتقد أكثر من ثلثي عينة البحث بأنموازنة البرامج والأداء أحد أدوات الإتصال الرئيسة إذ تبين إن نسبة الأتفاق (82%) ولم يتفق على ذلك (4.9%) ، وحصل على وسط حسابي (4.299) وانحراف معياري (0.783).

خامسا:تعد البيانات المالية والسياسات المحاسبية التي تتضمنها موازنة البرامج والأداء مهمة في تحديد أهداف الوحدة الإقتصادية.

يتبين لنا من خلال الإجابات بأن عينة البحث متجه نحو الأتفاق بان السياسات المحاسبية والبيانات المالية له علاقة وطيدة بتحديد أهداف الوحدة الإقتصادية و حصلت على نسبة (81.9%) بين أتفق ولا أتفق ولم يتفق على ذلك (4,9%) ، وحصل على وسط حسابي (4.147) وإنحراف معياري (0.896)

جدول (5)

يمثل التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والإنحراف المعياري للإجابات عن أسئلة التقارير المالية والإفصاح ومحددات القياس المحاسبي.

ت	محور موازنة البرامج والأداء	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	وسط الحسابي	إنحراف معياري
1	**تعد موازنة البرامج والأداء التي تعدها الشركات المصدر الرئيس للمعلومات التي تعتمدها لإتخاذ القرار.**	22 **%36.1**	**29** **%47.5**	**9** **%14.8**	1 %1.6	-	4.180	0.741
2	**إن تقديم موازنة البرامج والأداء في موعدها المحدد يسهل من عملية إتخاذ القرار**	11 %18	41 %67.2	8 %13.1	1 %1.6	-	4.106	0.618
3	**تؤدي المعلومات المفصح عنها في موازنة البرامج والأداء إلى إستغلال الموارد الإقتصادية للوحدة.**	23 %37.7	31 %50.8	5 %8.2	2 %3.3	-	4.299	0.789
4	**تعد موازنة البرامج والأداء أحد أدوات الاتصال الرئيسة للمكلف والسلطة المالية.**	17 %27.9	33 %54.1	8 %13.1	3 %4.9	-	4.409	0.783
5	**تعد البيانات المالية والسياسات المحاسبية التي تتضمنها موازنة البرامج والأداء مهمة في تحديد أهداف الوحدة الإقتصادية.**	24 %39.3	26 %42.6	8 %13.1	2 %3.3	1 %1.6	4.147	0.896

المصدر : من إعداد الباحث بالإستناد إلى نتائج الحاسوب

المحور الثاني ـ محور المحددات والقيود الإنتاجية .

وتقاس بالأسئلة من (1ــ 5) والجدول (6) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والإنحراف المعياري لهذه الأسئلة ويتضح من هذا الجدول النتائج الأتية:

اولا : إن تحديد القيود والمحددات الإنتاجية أحد أهداف إدارة الوحدة الإقتصادية.

فيما يخص تحديد القيود والمحددات الإنتاجية أحد أهداف إدارة الوحدة الإقتصادية كانت إجابات العينة (90.2%) بين أتفق وأتفق تماما وبالمقابل فأنه لا يوجد من يعارض هذا السؤال ، وقد حصل على وسط حسابي (4.049) و إنحراف معياري (0.497).

ثانيا : تعد المعلومات التي يقدمها المحاسب الإداري هي الأساس التي تعتمد عليها إدارة الوحدة الإقتصادية في إتخاذ القرارات .

أظهرت إجابات أفراد العينة بأن المعلومات التي يقدمها المحاسب الإداري هي الأساس التي تعتمد عليها إدارة الوحدة الإقتصادية إذ أكد ما نسبته (88.5 %) بين الأتفاق و الأتفاق التام بينما عارضه (3.2%) بعدم الأتفاق ، وحصل على وسط حسابي (4.262) وإنحراف معياري (0.750).

ثالثا:أستخدام تقنية المعلومات لفحص التقارير الإدارية سيقلل من الإجتهاد الشخصي لمتخذ القرار.

جاء تأييد أفراد العينة بنسبة (82%) لهذا الرأي إن الإجتهاد الشخصي سيقل عند إستخدام تقنية المعلومات ولكن يوجد من أفراد العينة من يعارض هذا الاتجاه وبنسبة بسيطة (6.6%)، وقد حصل على وسط حسابي (4.213) وإنحراف معياري (0.896).

رابعا:يؤدي أسلوب الإدارة في معالجة القيود والمحددات إلى الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية للوحدة.

أتضح من خلال إجابات أفراد العينة بأن نسبة المتفقين والمتفقين تماما (77%) وهذا يعني إن العينة متجهة نحو الأتفاق بأهمية تطبيق أسلوبَ معالجة القيود والمحددات وبنسبة (8,2%) من عدم الأتفاق ، و حصل على وسط حسابي (4.000) وإنحراف معياري (0.894).

خامسا:إن أسلوب الإدارة في معالجة القيود أو تقليل أثرها ، هو أحد أهداف إدارة الوحدة الإقتصادية .

الرأي القائل بأن أسلوب الإدارة في معالجة القيود والمحددات أو تقليل أثرها هي أحد أهداف إدارة الوحدة وهي من متبنيات الباحث وقد جاءت إجابات أفراد العينة تؤكد هذا الرأي فنسبة أتفق وأتفق تماما (57.4%) ونسبة لا أتفق (24.1%) ، و حصل على وسط حسابي (4.134) وإنحراف معياري (1.244).

جدول (6)

يمثل التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والإنحراف المعياري للإجابات عن أسئلة المحددات والقيود الإنتاجية

ت	محور المحددات والقيود الانتاجية	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	وسط الحسابي	إنحراف معياري
1	**إن تحديد القيود والمحددات الإنتاجية أحد أهداف الوحدة الإقتصادية.**	9 14.8	46 75.4	6 9.8	-	-	4.049	0.497
2	**تعد المعلومات التي يقدمها المحاسب الإداري هي الأساس التي تعتمد عليها إدارة الوحدة الإقتصادية في إتخاذ القرارات .**	**25** **%41**	**29** **%47.5**	**5** **%8.2**	**2** **%3.2**	**-**	4.262	0.750

3	أستخدام تقنية المعلومات لفحص التقارير الإدارية من الإجتهاد الشخصي لمتخذ القرار.	28 %45.9	22 %36.1	7 %11.5	4 %6.6		4.213	0.896
4	يؤدي أسلوب الإدارة في معالجة القيود والمحددات إلى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الإقتصادية .	19 %31.1	28 %45.9	9 %14.8	5 %8.2		4.000	0.894
5	إن أسلوب الإدارة في معالجة القيود والمحددات أو تقليل أثرها أحد أهداف إدارة الوحدة الإقتصادية.	12 %19.7	23 %37.7	11 %18.0	9 %14.3	6 %9.8	4.134	1.244

المصدر : من إعداد الباحث بالإستناد إلى نتائج الحاسوب

3- 1- 2 : اختبار معنوية الارتباطات .

هدف هذا الاختبار إلى معرفة معنوية أو عدم معنوية الإرتباط بعد أستخراج معامل الإرتباط بين كلا من موازنة البرامج والأداء في ظل المحددات والقيود الإنتاجية (الصفرية) null hypotheses ، والفرضية البديلة alternative hypotheses للارتباط و الإنحدار.

3-1-3-1 : الإرتباط بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية .

بعد حساب معامل الارتباط بين موازنة البرامج والاداء والمحددات والقيود حصلنا على النتائج الأتية ، و الجدول (6) يوضح ذلك :

جدول (7)

معامل الإرتباط بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية

المحددات والقيود	موازنة البرامج والأداء	معامل الارتباط (بيرسون)
0.760 **	**1**	موازنة البرامج والأداء Pearson Correlation
0.000		Sig. (2-tailed)
41	**41**	**المجموع**

**(Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحث بالإستناد إلى نتائج الحاسوب

من الجدول يتضح إن هناك علاقة ارتباط طردية ومعنوية تحت مستوى دلالة (0,01) بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية وهذا يدعونا إلى قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية.

3-1-4-1 : تحليل إنحدار موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية .

تم أستخراج النتائج الخاصة موازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية ،حصلنا على معلمة المتغير المستقل في النموذج التي بلغت قيمتها (0,9) .

-**أختبار T. test** : يستخدم للتحقق من فرضية العدم من خلال قيمة المعنوية (sig) ، وكانت قيمتها المحسوبة (8.98) ومستوى المعنوية (0,00) ، وهي أصغر من مستوى المعنوية (0,01) وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، ومن هنا نستنتج بوجود علاقة ذات تأثير معنوي لموازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود وبثقة مقدارها 95%.

يبين ملخص النتائج التي تم التوصل اليها لموازنة البرامج والأداء والمحددات والقيود الإنتاجية

Correlation	Sig	T. test.	Regression	Confidence	Variable	Alternative Hypotheses
.760	.00	8.98	.9	%95	Accounting Disclosure	1
.668	.00	9,7	.7	%95	Measurement Accounting constraints	2

رابعا: النتائج والتوصيات:

1 - النتائج :

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وأهمها مايأتي :-

1- إن موازنة البرامج والأداء تركز الإهتمام على نتائج الإنفاق ، وهذه النتائج ترتبط بالأهداف ولذلك فإن تحديد الأهداف تحديدا علميا وعمليا هو من جوهر عمل موازنة البرامج والأداء .

2-إن تقديم موازنة البرامج والأداء في موعدها المحدد ، وإعداها وفقا للقوانين واللوائح المعتمدة يساهم في إتخاذ القرارات بشكل الصحيح وتحقيق الأهداف المطلوبة في الوحدات الإقتصادية .

3- إن إستخدام موازنة البرامج والأداء يركز على مخرجات نظام الموازنة ومحاولة تعظيم المخرجات وهذا يساعد إدارات الوحدات الإقتصادية في معالجة القيود والمحددات وإستغلال الموارد الإقتصادية المتاحة للوحدة .

4- أثبتت نتائج الدراسة إن إسلوب الإدارة في معالجة القيود والمحددات أوتقليل أثرها يساهم في إستغلال الموارد الإقتصادية المتاحة للوحدة حيث تبين من خلال إجابات أفراد العينة إن إجابات العينة متجهة نحو الإتفاق بأهمية تطبيق إسلوب معالجة القيود والمحددات .

5- تعتبر البيانات المالية والسياسات المحاسبية التي تتضمنها موازانة البرامج والأداء مهمه لإدارة الوحدة الإقتصادية وقدتبين من خلال الإجابات بإنه عينة البحث متجهة نحو الإتفاق بإن السياسات المحاسبية والبيانات المالية على علاقة وطيدة في تحديد أهداف الوحدة الإقتصادية.

2- التوصيات :

1- الإهتمام في إعداد موازنة البرامج والأداء حيث تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي تعتمد عليها إدارات الوحدات الإقتصادية في إتخاذ القرارات .

2- إستخدام تقنية المعلومات لفحص المعلومات الإدارية سيقلل من الإجتهاد الشخصي لمتخذ القرار وقدتبين من خلال إجابات أفراد العينة إن إستخدام تقنية المعلومات يؤدي إلى تقليل الإجتهاد الشخصي .

3- توفر موازنة البرامج والأداء البيانات المالية الكافية التي تساعد إدارة الوحدة الإقتصادية في تحديد القيود والمحددات الإنتاجية التي تسعى الوحدات الإقتصادية إلى تشخيصها ومعالجتها لتحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية .

المصادر والمراجع

اولا: البحوث والدوريات والدراسات

1- يونس ، إيهاب محمد ، تطبيق موازنة البرامج والأداء بين الواقع والمؤمول ، حالة مصر ، بحث منشور في ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد 34 العدد 3 ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، 2020 .

2- فخر الدين ، ولاء معين ، نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء بحث تطبيقي في (مديرية بلدية النجف) ، بحث منشور في ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والأقتصادية المجلد 19 العدد 1 لسنة ،2017 .

3- الزاملي ، بهاء الدين ، محمد ، عبد المهدي عباس ، مدى إمكانية إستخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الإستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة ، بحث منشور في ، مجلة العلوم الأقتصادية المجلد التاسع العدد الخامس والثلاثون لسنة 2014.

4- سلطان ، أياد شاكر ، محمد ، ريباز محمد حسين ، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي ، دراسة ميدانية على عينه من دوائر الحكومية في إقليم كردستان العدد 4 المجلد 15 ، ص 365-393، 2018.

4- عبدالله ، سلمان حسين ، العبيدي ، جوان جاسم خضير ، إتجاهات تطوير موازنة البرامج والأداء بإطار نظرية الأولويات لإدارة الوقت ، بحث منشور في ، مجلة الدنانير العدد السادس عشر ، 2019.

5- عبدالعزيز ، ماجدة عبد المجيد ، البعد الإستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الثامن العدد 25 لسنة ،2013.

6- الموسوي ، إسراء صباح ، توافق نظرية القيود وهندسة القيمة وفق معايير محاسبة الإستدامة بجعلها بعدا إستراتيجيا لإدارة التكاليف وتحسين قيمة المنتج ، بحث منشور في مجلة الكوت للأقتصاد والعلوم الإدارية المجلد 12 العدد 33 ،2020 .

7- الفتلاوي ،كريم عبد عيدان ، نظرية القيود ودورها في عملية التحسين المستمر لمستوى الأداء للنظام الإنتاجي ، دراسة حالة لمعمل صناعة الأحذية الرجالية ،7، الشركة العامة لصناعات الجلدية ، موقع بغداد ، بحث منشور في مجلة الإدارة والإقتصاد ، المجلد 39، العدد 106، لسنة 2016.

8- كشكول ، أفراح محمد حسن ، طالب ، مصطفى حسن ، نظرية القيود في المشاريع الإنشائية ، بحث منشور في مجلة جامعة بابل للعلوم الهندسية المجلد 27، العدد 2 ، 2019.

ثانيا: الرسائل والأطاريح

1- البدري ، يونس علي فريح ، تأثير موازنة البرامج والأداء في التخطيط الإستراتيجي المبني على النتائج ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة واسط ، 2019.

2- العبيدي ، جوان جاسم خضير ، تعزيز فاعلية نظام موازنة البرامج والأداء بإطار نظريات إدارة الوقت ، جامعة بغداد ، إطروحة دكتوراه فلسفة محاسبية ، كلية الإدارة والإقتصاد ، 2016.

3- سلمان ، سهام محمد ، إستخدام موازنة البرامج والأداء لتطوير موازنة المشاريع الإستثمارية ، دبلوم عالي في التخطيط الإستراتيجي ، كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة بغداد ،2016.
4- البركي ،سلام غالي حمادي ، موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق والحد من العجز في الموازنة العامة للدولة ، دراسة تطبيقية في جامعة المثنى ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة واسط ، 2021.
5- الحلبوسي ، جمال نوري دحام ، التكامل بين محاسبة الإنجاز ونظرية القيود لزيادة الكفاءة الإنتاجية بالتطبيق في إحدى الوحدات الإقتصادية العراقية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة بغداد ، 2021.
6- غيبي ، أمين سالم علاوي ، التكامل بين مدخلي التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود وإنعكاسة على إدارة التكلفة ، دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس الكلية التقنية الإدارية / الكوفة جامعة الفرات الأوسط التقنية ، 2019.

Third: Periodicals, Articles and Thesis

1- Zinyam Tawanda &G. Nhema Alfred Zimbabwe, Performance – Based Budgeting : Concepts and Success Factors , Published by American Research Institute For Policy Development, Public Policy and Administration Review June , Vol. 4, No . 1, pp. 33- 60 , 2016 .

2-Shimelis , Dawit , Assessment of Program based Budgeting Application effectiveness in selected public bodies of Ethiopia, A Research 18-Project submitted for the partial fulfillment of the Degree of Master of Science in Accounting and Auditing – Addis ababa university , 2019 .

3-Beer, J.E, Analysis and Management of Bottlenecks in Supply Network , Retrieved from www.uis.no. 2015 .

4-Nagarkatte, Umesh & Oley, Nancy, Theory of Constraints Creative Problem Solving , CRC Press Taylor & Francis Group 6000 Broken Sound Parkway NW, Suite 300 Boca Raton , FL 33487 – 2742 , 2018 .

5- Kolinski , Adam, Trojanowska Justyna, Edward, Pajak, Theory of constraints as supporting element of logistics controlling, 2010 .

6- Larasati, S. P, & Haksama, S, Penerapan Theory of Constraint pada Kepuasan Kerja Karyawan Rumah , Jurnal Administrasi Kesehatan Indonesia, 4(2), 155, 2016.