



أ/ عقيل عباس حسن

باحث ماجستير - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

أ.د/ ناصر نور الدين عبد اللطيف

أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

د/محمد وليد مصطفى حسين قاسم

مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

## دور الموازنات في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء في الجامعات الحكومية العراقية (دراسة حالة على جامعة سامراء)<sup>1</sup>

### ملخص البحث

يُعدُّ إصلاح نظام الموازنات جزءاً مهماً من الإصلاح الشامل للقطاع الحكومي، والذي يهدف إلى تعزيز تحول نظام الموازنة من الرقابة على المدخلات إلى التركيز على المخرجات والنتائج، وتحسين الكفاءة التشغيلية، وتعزيز التوجه نحو تحقيق النتائج، والتقدم نحو إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء لتحقيق الكفاءة والفعالية والرقابة في القطاع الحكومي وترشيد الإنفاق. ومع ذلك فإن الأساس المنطقي لموازنة البرامج والأداء هو توفير واستخدام معلومات الأداء في عملية إعداد الموازنة لتحسين تخصيص الموارد. وتتهج الدراسة الحالية منهج دراسة الحالة (case study) الإستكشافية. وقد تم اختيار جامعة سامراء لدراسة نظام الموازنة الحالي وإجراء المقابلات. ويتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في استطلاع آراء العاملين في جامعة سامراء بشأن مدى فعالية نظام الموازنة المطبق حالياً في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات، ومدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء كمقترح لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء في جامعة سامراء محل التطبيق. ومن أهم النتائج التي توصل لها الباحث ضرورة التخلي عن موازنة البنود والإعتمادات التقليدية لما تعانيه من أوجه قصور ومشكلات في التطبيق، حيث تقترح الموازنة التقليدية للرقابة على الخدمات المقدمة، ويتضاءل دورها في متابعة وتقييم الأداء وكذلك ترشيد الإنفاق الحكومي. ولذلك يوصي الباحث بضرورة الإسراع في تطبيق موازنة البرامج والأداء لما لها من فوائد في تحسين الكفاءة والفعالية وترشيد الإنفاق، وهو ما أشار إليه العديد من المؤسسات التي قامت بتطبيقها.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنات، والجامعات الحكومية، والرقابة وتقييم الأداء.

<sup>1</sup> بحث مستخلص من رسالة ماجستير بعنوان "دور المحاسبة الإدارية في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء من خلال الموازنة في الجامعات الحكومية العراقية (دراسة حالة على جامعة سامراء)".

E.mail: aqeel.abaas.iq@gmail.com

[Nasr\\_nourelden@alexu.edu.eg](mailto:Nasr_nourelden@alexu.edu.eg)

[Mohamed.walid.kassem@alexu.edu.eg](mailto:Mohamed.walid.kassem@alexu.edu.eg)

## **The Role of Budgets in Activating Control and Performance Evaluation in Iraqi Governmental Universities (Acase study on Samarra University)**

### **Abstract**

Reforming the budget system is an important part of the overall reform of the government sector. It aims to promote the transformation of the budget system from controlling inputs to focusing on outputs and results, improving operational efficiency, enhancing the orientation towards achieving results, and advancing towards the possibility of applying program and performance budgeting as potential solutions for efficiency and effectiveness and control in Governmental sector in addition to and spending rationalization. However, the rationale for budgeting programs and performance is to provide and use performance information in the budgeting process to improve resource allocation. The current study follows the exploratory (case study) approach, and Samarra University was chosen to study the current budget system and conduct interviews, whereas the availability of the necessary ingredients for applying the program and performance budget as a proposal to activate monitoring and performance evaluation at Samarra University in place. One of the most important findings of the researcher is the need to abandon the budget for traditional items and appropriations due to its shortcomings and problems in application, as the traditional budget lacks control over the services provided, and its role in monitoring and evaluating performance as well as rationalizing government spending is diminished. The researcher recommends the need to expedite the application of the budget Programs and performance, because of its benefits in improving efficiency and effectiveness and rationalizing spending, which have been referred to by many institutions that have implemented them.

**Keywords:** Budgets, Governmental Universities, Control and Performance Evaluation.

## 1- المقدمة

يُعَدُّ إصلاح نظام الموازنة جزءاً مهماً من الإصلاح الشامل للقطاع الحكومي، والذي يهدف إلى تعزيز تحول نظام الموازنة من الرقابة على المدخلات إلى التركيز على المخرجات والنتائج، وتحسين الكفاءة التشغيلية، وتعزيز التوجه نحو تحقيق النتائج (المعصراوي، 2022)، والتقدم نحو تحقيق تطبيق موازنة البرامج والأداء كحلول محتملة للكفاءة والفعالية وتحقيق المساءلة في القطاع الحكومي وترشيد الإنفاق. ومع ذلك فإن الأساس المنطقي لموازنة البرامج والأداء هو توفير واستخدام معلومات الأداء في عملية إعداد الموازنة لتحسين تخصيص الموارد (Budding et al., 2015).

وتعتبر الموازنات نظاماً لإدارة الأداء، نظراً لما لها من تأثير على السلوكيات والقرارات الصادرة عن العاملين، من خلال ترجمة أهداف المؤسسة إلى خطط عمل، وتوصيل تلك الأهداف والخطط إلى الأفراد المسؤولين عن تحقيقها وتوفير مقاييس لتقييم الأداء، باعتبارها آلية للرقابة من خلال تركيزها على وضع مستويات مقبولة من الخطط وتقييم الأداء في ضوء تلك الخطط (عبد العال، 2013).

وقد عُرفت **الموازنات** بأنها "تعبير كمي عن الأهداف المراد تحقيقها خلال فترة مقبلة. وحتى تقوم الإدارة بواجباتها فإن عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف وإتخاذ القرارات الإدارية بطريقة كئنة" (Arnold & Gillenkirch, 2015.P:1). وتُعد الموازنة أداة فعالة لدى إدارة المؤسسة والتي تُساعدها في القيام بوظيفة الرقابة من خلال القيام بالعمليات وتقييم أداء المستويات الإدارية. وتمثل التقديرات والأهداف والمعايير أساس يتم المقارنة به مع تحديد الانحرافات بين التنفيذ الفعلي وما تم تحديده في الموازنة، وبالتالي تحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها، سواء أكان ذلك سلباً أو إيجاباً والعمل على إجراء التصحيحات اللازمة. ويتوقف نجاح الرقابة بواسطة الموازنة على توافر أنظمة دقيقة للمعلومات تساعد على إيصال نتائج التنفيذ بالسرعة المطلوبة من خلال التقارير الدورية والتي ترفع إلى المستويات الإدارية صاحبة القرار (عبد العال، 2002، ص 260).

ومن ناحية أخرى تعتبر الرقابة مفهوماً إدارياً، وهي وظيفة من وظائف الإدارة، والتي تتيح التأكد من أن العمل الذي يتم يُطابق ما توقع أن يكون عليه. وتشمل الرقابة تحديد معايير رقابية، وقياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع، والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحها. وتُعرف الرقابة بأنها مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم إتخاذ ما يلزم من إجراءات للمساعدة في تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور إن وجد في تحقيق هذه الأهداف. وتهدف الرقابة إلى التأكد من أن ما يتم، أو تم، من عمل مطابق لما أريد إتمامه. وهذا

يعني أن الرقابة تصاحب التنفيذ أي أثناء التنفيذ للتأكد من أن ما يتم مطابق لما يُراد إتمامه، أو قد تتم الرقابة بعد التنفيذ للتأكد من أن ما تم مطابق لما يُراد إتمامه (الصحن & سرايا، 1995).

**وفيما يتعلق بالرقابة في الوحدات الحكومية:** تتفق الإصدارات المهنية (ISSAI.IGAO) (2011) على أن الرقابة تنقسم إلى؛ **رقابة نظامية**، أو ما يطلق عليه الرقابة اللاتحفية، بهدف التحقق من سلامة التصرفات المالية، والتي تقوم بها الوحدة الحكومية، والتأكد من مدى تمشى هذه التصرفات مع القوانين واللوائح المنظمة لها، للكشف عن أي مخالفات مالية قد حدثت، **ورقابة الأداء**؛ والتي تهدف إلى فحص وتقييم عناصر الإقتصاد والكفاءة والفعالية لجميع الأنشطة التي تمارسها الوحدة الحكومية؛ حيث ينبغي النظر إلى النتائج النهائية التي تحققت من وراء إنفاق الإعتمادات المالية بنفس الدرجة التي يتم بها التأكد من سلامة وقانونية عملية إنفاق هذه الإعتمادات. **ويمكن تصنيف أنواع الرقابة في الوحدات الحكومية**، من حيث التوقيت إلى؛ **رقابة سابقة (مانعة)**؛ وذلك لمنع حدوث الأخطاء قبل وقوعها، من خلال التأكد من وجود الارتباط وكفايته، والغرض من الصرف وصحة مستداته، و**رقابة لاحقة (كاشفة)**؛ وذلك للكشف عما قد يقع من أخطاء، وذلك للتأكد من سلامة وصحة عمليات المصروفات والإيرادات على السواء (قاسم، 2017).

ولذلك تعد **الرقابة وتقييم الأداء** من المفاهيم المتلازمة التي يصعب التفريق بينهما. إذ يعد تقييم الأداء جزءاً من نظام الرقابة، وفي مفهوم الرقابة عملية قياس للأداء وتصحيحه، وتقييمه والتي تحدد دراسة جوانب القوة والضعف وتحليلها. والهدف من تقييم الأداء هو التعرف على فعالية المؤسسة أو الحكم على فعاليتها وقياس إنتاجيتها، بقياس فعالية إنجاز المسؤوليات المنوطة بالإدارة، وتحديد مسببات الانحراف عن ما يعتبر صواب ومعايير الأداء المحدد، وتحديد مجالات إتخاذ الإجراءات التصحيحية (العلاوين، 2003).

**وخلاصة القول**، توجد حاجة في الوحدات الحكومية، ولاسيما الجامعات الحكومية لتفعيل دور الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة على نفقاتها، وتقييم الأداء لتحقيق أهدافها، ولذلك تحاول الدراسة الحالية التحقق من مدى فعالية نظام الموازنة المطبق حالياً في جامعة سامراء ودوره في الرقابة وتقييم الأداء، والعمل على تطوير نظام الموازنات من خلال توفير الأدوات اللازمة لتطبيق نظام جديد للموازنات يساعد على تحقيق الرقابة وتقييم الأداء وكفاءة وفعالية التشغيل.

## 2- مشكلة البحث

تعتمد مؤسسات التعليم العالي بصورة شبه كلية على التمويل الحكومي. ونتيجة للتطورات السريعة في بيئة هذه المؤسسات، فإن هذا قد جعلها تتعرض للعديد من التحديات، والتي تحول دون تحقيقها لأهدافها المستقبلية. لذا أصبح من الضروري إتباع أساليب حديثة تساعد في ترشيد الإنفاق وتحقيق الكفاءة والفعالية. وتتمثل مشكلة البحث في معرفة مدى مواكبة جامعة سامراء للتطورات العالمية من خلال تطوير أنظمتها المالية والإدارية. ولذلك تسعى الدراسة الحالية لبيان مدى فعالية نظام الموازنة الحالي المطبق في جامعة سامراء في الرقابة وتقييم الأداء، وإقتراح الأساليب المناسبة لإعداد الموازنات ولاسيما موازنة البرامج والأداء والتي تحقق الرقابة على المدخلات والمخرجات وتحقيق الكفاءة والفعالية لمساعدة الجامعة على تفعيل الرقابة الإدارية وتقييم الاداء.

ويمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

- السؤال الأول: هل تعتبر موازنة البنود والإعتمادات التقليدية ملائمة كأداة للرقابة وتقييم الأداء، في جامعة سامراء؟
- السؤال الثاني: ما مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في جامعة سامراء، وماهي المعوقات والصعوبات التي تعيق إمكانية تطبيقها؟

## 3- أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق مايلي:

- التحقق من مدى فعالية نظام الموازنات الحالي المطبق في جامعة سامراء في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات.
- اقتراح نظام موازنات حديث يساعد في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء في جامعة سامراء.

## 4- أهمية ودوافع البحث

يستمد البحث أهميته الأكاديمية من أهمية الموازنات في الوحدات الحكومية بصفة عامة، وفي الجامعات الحكومية بصفة خاصة، والذي يتناول الموازنات ودورها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات في جامعة سامراء، خاصة في ظل التطورات والتوجهات الحديثة في بيئة هذه

الجامعات. كما تتبع أهمية البحث من أهمية الجامعات الحكومية وما تقدمه من خدمات عامة للمواطنين والمجتمع على حد سواء، وهو الأمر الذي يفرض ضرورة البحث في مدى أهمية الموازنات.

كما تكمن أهمية البحث العملية في أن الموازنات تعتبر من أهم الأدوات التي تساعد الوحدات الحكومية في التغلب على المشاكل التي تواجهها، ألا وهي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتقليل من الهدر، وترشيد الإنفاق العام، ومقارنة التكاليف الفعلية مع المقدرة وتصحيح الأخطاء، من خلال التحليل المالي والمحاسبي لعملية إعداد الموازنات في تلك الوحدات. كما تتمثل دوافع البحث في المساعدة في تحقيق الفائدة لأصحاب القرار والمسؤولين في جامعة سامراء، كون هذا البحث يسلط الضوء على ضرورة وجود نظام موازنات فعال يحقق الرقابة وتقييم الأداء والأهداف المرجوة، بما يعد مرجعاً لهذه الفئات للإفادة منه.

## 5- منهجية البحث

تتبع الدراسة الحالية منهجية دراسة الحالة (case study) الإستكشافية، حيث تم إختيار جامعة سامراء لدراسة نظام الموازنة الحالي وإجراء المقابلات. ويتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في استطلاع آراء العاملين في جامعة سامراء بشأن مدى فعالية نظام الموازنة المطبق حالياً في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات، ومدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء كمقترح لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء في جامعة سامراء محل التطبيق.

أستخدم منهج الاستنباط في إجراء: مسح شامل للدراسات الأكاديمية المتعلقة بموازنة البنود والاعتمادات التقليدية. وتقييم مدى نجاح موازنة البنود والاعتمادات في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. واستعراض وتحليل الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت ماهية ودور موازنة البرامج والأداء في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. ومدى توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية.

كما تم استخدام منهج الاستقراء في تحديد عينة الدراسة، وإختبار إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء، بدلاً من نظام موازنة البنود والاعتمادات. وتصميم أدوات وإجراءات الدراسة، والإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، ونتائج إختبار متغيرات الدراسة. إذ يتم جمع البيانات وتحليلها لغرض كشف العلاقات بين متغيراتها وتفسير النتائج، وتقديم بعدها مجموعة من الاستنتاجات، والتوصيات، ومجالات البحث المقترحة.

## 6- الإطار النظري

ويتضمن التعرض لموازنة الإعتمادات وموازنة البرامج والأداء على النحو التالي:

### 6-1 موازنة البنود والإعتمادات (الموازنة التقليدية (Line - Item budget)

وتتمثل " الترجمة الرقمية لمخططات العمل في الأجل القصير ، لكن قلة فقط من الدراسات السابقة تساءلت عن العلاقة بين مخططات العمل والموازنات " ففي غالب الأحيان تتعلق مناقشات الموازنة جزئياً أو ربما كلياً بالعناصر المالية دون الحديث عن مخططات العمل (Sponem et. al., 2010, P: 164). وهذا يعني أن الهدف من هذه الموازنة هو تحقيق الرقابة على الأموال وتنفيذ الأنشطة، من خلال التركيز على مخصصات البنود الواردة في الموازنة باعتبارها وسيلة من وسائل الرقابة التي تهدف إلى منع التجاوز في تلك المخصصات أو استعمالها لأغراض غير قانونية.

وطبقاً لأسلوب موازنة البنود والاعتمادات، تقوم الجامعات الحكومية بتقدير بنود الموازنة المتوقعة للفترة القادمة بناءً على تقديرات موازنات السنوات السابقة، مع إجراء الزيادة أو التخفيض على بعض البنود فيها بناءً على نسبة التغير المتوقعة خلال فترة الموازنة القادمة في كل بند (أبو نصار، 2003)، وبناءً على ذلك فإن البنود الواردة في الموازنات السابقة لا تحتاج إلى تبرير من الإدارات المعنية، ليتم تضمينها في الموازنة القادمة، وإنما يكون التبرير مطلوباً في حالة وجود بنود جديدة في موازنة السنة المقبلة، ولم تكن موجودة في الموازنات السابقة. ويتطلب تطبيق هذا النوع تصنيف بنود الموازنة حسب الكليات والدوائر والأقسام بالجامعة باعتبارها وحدات تنظيمية. كما يركز أسلوب الموازنات التقليدية على بنود التكاليف والنفقات، أكثر منه على بنود الإيرادات. ويُعد هذا النوع هو المطبق حالياً في جامعة سامراء محل البحث.

إن الفترة الزمنية التي أستخدمت فيها الموازنة التقليدية خلال الأعوام السابقة في دول العالم قد أعطتها مزايا تمتاز بها عن غيرها من الموازنات الأخرى، حيث أشارت عدة دراسات (حماد، 2005؛ محمود، 2015 ؛ Talmon & Faliszewski, 2019)، إلى أن الموازنة التقليدية تمتاز بعدد من المزايا والتي تتمثل في؛ أولاً: تعمل موازنة البنود على تسهيل عملية تبويب النفقات بنوعها الجارية والرأسمالية لكل قسم من أقسام المؤسسة. ثانياً: سهولة إعدادها والذي يرجع إلى عدم وجود قيود أو قواعد يمكن على أساسها تبويب الموازنة. ثالثاً: السهولة في الإعداد والبساطة في تبويب النفقات وفهمها وقابليتها للمقارنة. رابعاً: تمتاز بإمكانية تحقيق أهداف رقابية محدودة، حيث تساعد موازنة

البنود على استخدام مفهوم محاسبة المسؤولية، لأن بياناتها قابلة للمقارنة ويمكن تجميعها لعدة سنوات متلاحقة بغرض تسهيل معرفة اتجاهات الإنفاق والتحصيل. **وأما فيما يتعلق بعيوب موازنة البنود والإتمادات** فقد أوضحت عدة دراسات على سبيل المثال، (قاسم، 2017)؛ (محمود، 2015)؛ (حماد، 2005) أن موازنة البنود يعاب عليها مايلي؛ **أولاً:** يحتل العامل الشخصي أهم مقومات قرارات الإتمادات وذلك بناءً على المعلومات التاريخية، نظراً لغياب المعايير التي تحدد على أساسها الإتمادات، والتي يمكن إستخدامها لتقييم بدائل اختبارات العمل. لذا يشجع هذا النظام المؤسسات على المنافسة في طلبات الإتمادات بشكل متزايد دون الأخذ بعين الإعتبار الأولويات على المستوى الكلي للدولة. كما يؤدي هذا النظام إلى فردية المؤسسات دون وجود تنسيق أو ارتباط مع المؤسسات الأخرى في الدولة. **ثانياً:** إن التركيز على التفاصيل لأنواع المصروفات دون الأخذ بالأهداف يعمل على إيجاد صعوبة في اتخاذ القرار السليم نظراً لتعذر إمكانية المقارنة بين الأداء والنفقات. **ثالثاً:** لا تتسم موازنة البنود بالمرونة الكافية عند التنفيذ باعتبار أن النفقات مخصصة لبنود محددة، وأن عملية الإنتقال من باب إلى آخر أو من بند لآخر يحتاج إلى وقت بسبب الإجراءات التشريعية. **رابعاً:** أصبحت موازنة البنود المركزية راسخة في العملية الإدارية والسياسية، حيث أصبح أصحاب القرار حريصون على التمسك بالسلطة والصلاحيات المالية بين أيديهم، وعدم توزيعها أو تفويضها خوفاً من الوقوع في أية تجاوزات تضعهم تحت طائلة القانون.

وقد أشارت بعض الدراسات كدراسة (عطية، 2020) إلى تطبيق الإتجاهات الحديثة في الموازنة العامة والإستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال بما يتناسب مع ما تفرضه تحديات السياسة المالية والتي تتطلب توفير نظام معلومات المحاسبة الإدارية المناسب للتحديث، والتحول من نظام موازنة مبنى على المدخلات إلى موازنة مبنية على المخرجات، وما يتبعه من التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. ونظراً لأن نظام الموازنة التقليدية (موازنة البنود) يتجاهل عوامل مهمة مثل الكفاءة والفعالية فيما يتعلق بالموارد، وما يترتب عليه ذلك عدم إستخدام الموارد بشكل صحيح بل يتم إهدارها، فقد ظهرت الحاجة إلى تطوير الموازنة التقليدية أو موازنة البنود والإتجاه نحو موازنة البرامج والأداء لما لها من أهمية في مواجهة الإنتقادات الموجهة إلى الموازنة التقليدية، وهو ما يتفق مع ماتوصلت إليه عدة دراسات منها (قرنودة، 2019) (Ivanova, 2019) حيث أشارت هاتين الدراستين إلى أن الإسلوب الرقابي المتبع بالجامعات يركز على الإجراءات دون النتائج والأداء. وهذه النتيجة يدعمها إسلوب موازنة البنود التقليدي المتبع.



## 6-2 موازنة البرامج والأداء (PPB) Programs & Performance Budget

تعد موازنة البرامج والأداء تبويباً حديثاً لحسابات الموازنة والذي يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية، وما يتم القيام به من أعمال، أي أنها تركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيق هذا الهدف، وتحديد مدى الإنجاز الذي يتحقق. وينصب اهتمام الموازنة على قياس التكاليف الإجمالية بغض النظر عن الوحدات المنفذة للبرامج (عبد المهدي، 2014)، ويتم تقسيم الموازنة إلى موازنات فرعية على مستوى المؤسسات، ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً، وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء. وتمثل موازنة البرامج والأداء ترجمة حقيقية للتخطيط الحكومي، حيث أنها مصممة لتوحيد الأنشطة المماثلة، وسرعة ودقة التنفيذ، وتحسين الأداء الحكومي، مع التركيز بشكل أكبر على كيفية استخدام الموارد المتاحة والنتائج التي يجب تحقيقها، والإنجازات الواجب تحقيقها مقارنة بالموازنات العامة التقليدية، التي تركز على الرقابة على المدخلات بدلاً من المخرجات والنتائج (Macnab & Mitchell, 2014). كما تعمل أيضاً على التكامل والترابط بين جميع جوانب الأنشطة الحكومية، وتوفير الخطط وما يتم تنفيذه، بما يساهم في الرقابة الفعالة على الموازنة، وهي رقابة مالية وقانونية وإدارية مع إمتداد المسألة إلى المدى الذي تحقق فيه النتائج المرجوة مع عدم الإقتصار على الرقابة المالية (سيد، 2020)، (الفهد وآخرون، 2017).

وقد عرف (Kantsur et al., 2020) موازنة البرامج والأداء على أنها خطة مالية توضح بشكل منهجي تخصيص الموارد البشرية والموارد الأخرى، وهي أداة لقياس ومحاسبة الاداء الحكومي، بما في ذلك الرقابة المالية وخطط الإدارة وأولويات استخدام الأموال والرقابة عليها. وتمثل نظاماً يتكون من أنشطة ومعايير الأداء أو المؤشرات كأدوات لتحقيق اهداف البرنامج.

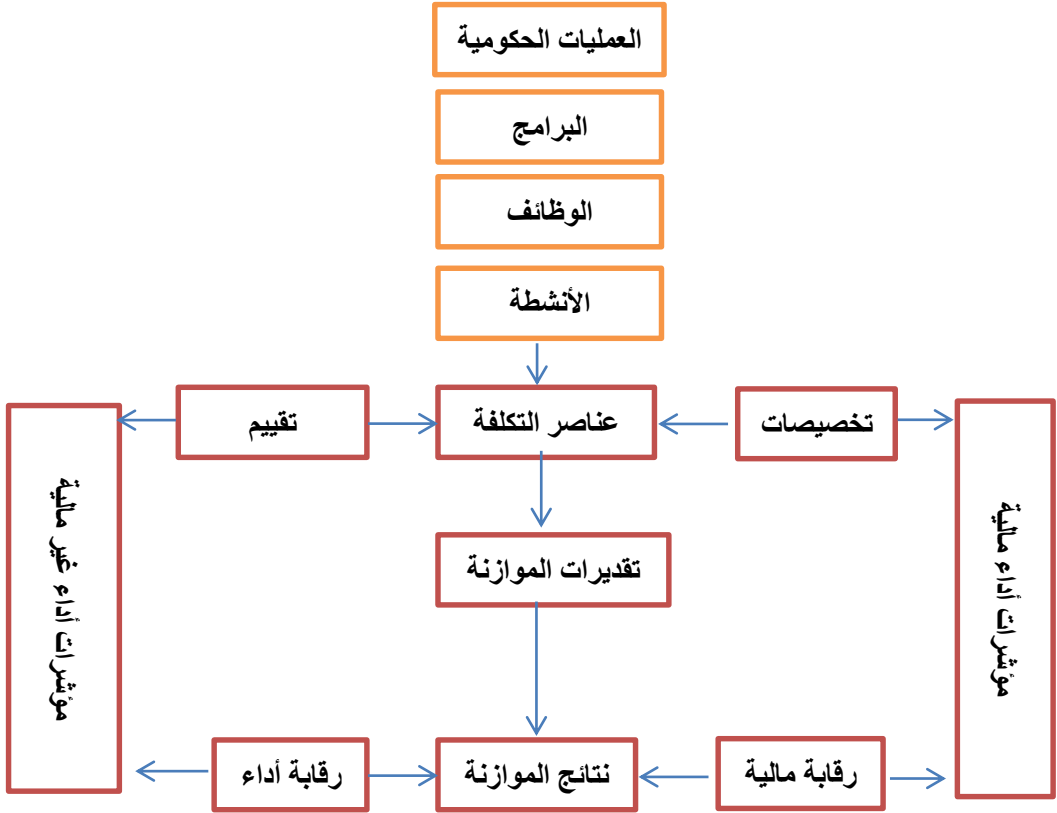
وقد عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء، بأنها "مجموعة الأساليب التي بواسطتها يُمكن لمدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، والمبالغ، وساعات العمل والمواد"، إذ أن هذا النظام يوفر لمستخدميه معلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، حيث يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لإتخاذ القرارات (عطية، 2020، ص 415).

وتتمتاز موازنة البرامج والأداء بعدد من المزايا؛ حيث أن أول من أدخل فكرة موازنة البرامج والأداء، كانت الولايات المتحدة الأمريكية عام 1954. وقد أشار العديد من الدراسات (Valipour et al., Stratan & Manole, 2017)؛ Robinson, 2005 ؛ Rocha & Busanelli, 2022؛ 2021؛ Aleksandrov & Grossi, 2020، إلى مزايا موازنة البرامج والأداء والتي تتمثل فيما يلي؛ أولاً: تتمتاز موازنة البرامج والأداء بالتوجه نحو المستقبل مع الإستعدادات اللازمة، كما تقوم بالربط ما بين الخطط الحكومية والموازنة العامة. **ثانياً:** بإستخدام موازنة البرامج والأداء يتم تحديد برامج ومشاريع لعدد من السنوات المقبلة وليس لسنة واحدة فقط كما في موازنة البنود التقليدية. **ثالثاً:** تهتم ببيان البرامج الرئيسية لكل قسم ويتم تخصيص اعتمادات لهذه البرامج التي يتم تقسيمها إلى مشاريع فرعية، وبالتالي نشاطات فرعية وتستخدم الطرق البديلة لتحقيق الأهداف المنشودة للمؤسسات الحكومية، حيث تخضع المشاريع للتقييم بشكل مستمر والذي يفيد في عملية تحديد المشكلة، وتحديد نقاط الضعف في الخطط والبرامج، وبالتالي إلى تحسينها والوصول إلى الهدف المنشود. **رابعاً:** استخدام مقاييس عملية في تحديد تكلفة البرامج والمشاريع التي سيتم تنفيذها بما يؤدي هنا إلى **ترشيد الإنفاق وتخفيض تكاليف الأنشطة والبرامج الحكومية،** والمرونة والسهولة في توزيع الإعتمادات والتخصيصات على الأنشطة والمشاريع على أساس أهميتها. **خامساً:** كما تقوم بربط النتائج والأهداف الإستراتيجية المتوقعة قصيرة وطويلة الأجل على مستوى الوحدة الحكومية والدولة ككل، وتساعد على قياس الأداء من خلال استخدام المؤشرات والمقاييس العملية والرقابة على تنفيذ الأنشطة وتكلفتها، بالإضافة إلى المساعدة على إمكانية تقسيم العمليات إلى وظائف، والوظائف إلى برامج، والبرامج إلى أنشطة لتحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وكذلك استعمال الموارد والإيرادات العامة بشكل جيد وفعال.

ويضاف إلى ذلك أن تبني موازنة البرامج والأداء يشجع الكثير من مؤسسات التمويل الحكومي كالجامعات للتعامل مع الإقتصاد بشكل أفضل. لكن في المقابل فإن موازنة البرامج والأداء تواجه **صعوبات رئيسية** يمكن إرجاعها إلى عوامل متعددة، والتي تتراوح بين التعقيدات الفنية واللوائح غير المكتملة (Robinson, 2005). كما تستغرق إعداد الموازنة وقتاً أطول من موازنة البنود (مشكور وآخرون، 2018). وفي الوقت نفسه فإن التركيز على كفاءة تنفيذ الاعمال دون إعطاء نفس الوزن للأهداف المرغوبة، قد يتعارض مع احتياجات الأهداف الإستراتيجية (سيد، 2020). أن الربط بين تحسين كل من المسألة والأداء لا يواجه فقط بنقص في معلومات الأداء المناسبة؛ ولكن أيضاً المطالبات غير الواقعية للمعلومات في عملية وضع الموازنة في ضوء بعض التفضيلات السياسية (Jakobsen & Pallesen, 2017).

## 3-6 متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء كمقترح لتحقيق الرقابة وتقييم الاداء في الجامعات الحكومية:

تحتاج عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى مجموعة من المتطلبات والمستلزمات التي لا بد من توافرها لإنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء. وقد أشار العديد من الدراسات إلى هذه المتطلبات (Sabo & Webb, 2014؛ Robinson, 2005؛ Salah, 2008؛ الربيعي؛ داود والميهي، 2022؛ Becker & Skaerbaek, 2014) والتي من أهمها ما يلي؛ أولاً: تأكيد ودعم وإهتمام الجهات العليا على تطبيق موازنة البرامج والأداء. ثانياً: تحديد الاهداف بشكل دقيق وعملي واضح وحسب الأولويات والأهمية التي تسعى الوحدات الحكومية لإنجازها مع ضرورة أن تتمتع هذه الأهداف بسهولة القياس. ثالثاً: تطوير النظام المحاسبي والمالي بشكل نشيط وكفاء لتحديد التكاليف وربطها بمخرجات البرامج والأنشطة؛ بما يعني أن يتضمن النظام المحاسبي بالوحدات الحكومية تطبيق نظام محاسبة التكاليف لتخصيص الإعتمادات وفق البرامج والأنشطة، بما يؤدي إلى تطبيق مبادئ محاسبة المسؤولية والمحاسبة الإدارية. رابعاً: اختيار معايير أو مؤشرات لقياس الأداء (المالية وغير المالية) المناسبة لكل برنامج ونشاط ووفق معايير عملية واضحة ومناسبة. خامساً: تحديد المهام التي تؤديها الجهات التنفيذية وإعداد الدراسات اللازمة لتحديد هذه المهام والتأكد من تحقيق الخدمات والأهداف التي تم تحديدها. ولا بد أن يكون العاملون بأقسام الموازنة من المختصين في محاسبة التكاليف والعلوم الإدارية مع إعدادهم بشكل كفاء وعملي، من خلال تنظيم دورات ومحاضرات وندوات لأعدادهم بشكل فعال وكفاء؛ حيث يتم تحديد العمليات الحكومية التي يقع صلاحية تنفيذها ضمن صلاحية الوحدة الحكومية وتحديد الصلاحيات التي تقع خارج صلاحية الوحدة الحكومية. وتقسم العمليات إلى مجموعة من الوظائف، ثم يتم تقسيم الوظائف إلى برامج تعبر عن أهداف الوظائف، ثم تقسم البرامج إلى أنشطة تعبر عن هدف كل برنامج، ويتم تقدير تكلفة كل نشاط ومن ثم البرامج للوصول إلى تكلفة الوظائف، وبالتالي نصل إلى تقديرات الموازنة. ويوضح الشكل رقم (1) التالي متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.



شكل 1: متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء

المصدر (أحمرو، إسماعيل حسين. 2007، ص 110)

واستناداً إلى ماسبق فإن تطبيق موازنة البرامج والأداء يعمل على تعظيم حجم وجودة الخدمات التي يتم تأديتها والتي تعبر عن الوظيفة الأساسية للحكومة، وتقديمها بأقل تكلفة ممكنة مع تحقيق الرقابة على فعالية البرامج والأنشطة المصاحبة لتنفيذ الموازنة، وفق خطة التنمية وحسب القوانين المنظمة لها وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة بالوحدات الحكومية. ويُعتبر هذا أهم أهداف تطبيق موازنة البرامج والأداء، مع تعميق دور الرقابة وقياس كفاءة الأداء وتحديد مجالات الإنحراف والخلل.

## 6-4 مراحل إعداد موازنة البرامج والأداء بالوحدات الحكومية

إتفقت عدة دراسات (Amir, 2020)؛ (Baines, 2022)؛ (Bogoslavtseva et al., 2019)؛ (Mortazania & Sakhaei, 2021)؛ (مشكور وآخرون، 2018) على أن مراحل إعداد موازنة البرامج والأداء تتم وفق الآتي:

### المرحلة الأولى: تحديد الأهداف والبرامج

يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف التي تتوقع الوحدة الحكومية تحقيقها خلال السنة المالية، سواءً كانت هذه الأهداف تتعلق بتأدية خدمات أو بإنجاز مشروعات، وذلك في حدود إطار الخدمة العامة للدولة، ومن ثم تحديد الأهداف، ثم تقسيم وتبويب هذه الموازنة بحسب البرامج الحكومية، والتي تنوي السلطة التنفيذية إنجازها خلال السنة المالية. وتقسم هذه البرامج إلى مجموعتين، جارية واستثمارية، وذلك بحسب طبيعة البرامج، وبعد ذلك تقسم جميع البرامج (جارية واستثمارية) إلى مجموعة مشروعات وأنشطة، وهي نقطة الإرتكاز للموازنة التي تبنى عليها تقديرات الإعتمادات، وكذلك المحاسبة والتقارير.

### المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة

من المعروف أن أعمال الوحدات الحكومية تقوم على إنجاز وأداء خدمات وسلع معينة للمتعاملين معها، وهذه الخدمات يجب أن تكون ضمن مشروع أو نشاط معين، وهذا النشاط أو المشروع يجب أن يكون في إطار برنامج رئيسي يُسند تنفيذه إلى وزارة معينة أو مؤسسة. وتتعلق هذه المرحلة بتحديد وحدات القياس التي تتفق مع طبيعة العمليات التي يؤديها كل قسم من أقسام النشاط، كما تتناول دراسة الوسائل التي تكفل رفع هذه المعدلات، بما يؤدي إلى تحسين مستوى الخدمة وتخفيض تكلفة أدائها، ومن ثم يمكن الوصول إلى تكاليف تقديرية لكل من العمليات التي تؤديها وحدات النشاط.

### المرحلة الثالثة: تحديد وحدات الأداء

في هذه المرحلة تقوم كل وحدة حكومية بتقسيم نصيبها من المشروعات والأنشطة إلى وحدات أداء، وهي تمثل وحدات الخدمات أو السلع التي ستقدمها للمتعاملين معها. وهذه المرحلة تعتبر من أصعب المراحل؛ إذ يكون مطلوباً من كل وحدة حكومية تحديد وحدات الأداء التي ستقوم بها، وهي تفصيل الخدمات التي ستؤديها. أي أن هذه المرحلة تتطلب ضرورة توافر معدلات الأداء والنشاط والمشروع، وإعداد هذه المعدلات يتم بناءً على طرق فنية.

### المرحلة الرابعة: تحديد التكاليف

تعد هذه المرحلة تحديداً شاملاً للموازنات؛ حيث تقوم بإستخدام قواعد المحاسبة عن التكاليف في حساب تكلفة وحدة الأداء في شكل يكاد يكون معيارياً، وهي مرحلة متقدمة محاسبياً. ويلاحظ أنه في الموازنة الرقابية (موازنة البنود والاعتمادات) يكون الإسلوب المستخدم هو المحاسبة المالية الحكومية، أما استخدام التكاليف فهو عملية متقدمة من الناحية الإدارية، حيث يتم حساب تكلفة وحدة الأداء باستخدام أساليب المحاسبة عن التكاليف، من خلال ضرب عدد الوحدات الواجب إنجازها في الموازنة في متوسط تكلفة الوحدة، والذي يساوي إجمالي قيمة الإعتمادات التي ستقدم للوحدة الإدارية الحكومية، بحيث تكون ملزمة بتنفيذ عدد وحدات الأداء دون نقص في حدود الإعتمادات المحددة لها ودون أي زيادة. وبذلك يتم تحقيق رقابة على كفاءة الأداء في كل تكلفة معيارية. وبالتالي تكون الرقابة مزدوجة فهي رقابة على تنفيذ وإنجاز وحدات أداء وفق مستويات قياسية، أي رقابة كمية وكيفية، ومن ناحية أخرى رقابة على إنجاز وحدات الأداء وفق معدلات تكاليف قياسية، بما يضمن عدم حدوث إسراف أو ضياع غير حتمي. ويعتبر وجود نظام محاسبة تكاليف ضرورياً من أجل حصر تكاليف كل برنامج بالتفصيل حيث يتم تقسيم الأنشطة إلى مراكز المسؤولية، وبالتالي يؤدي إلى التحول من التبويب الإداري للنفقات إلى تبويب التكاليف حسب البرنامج أو النشاط. لذا يجب الإعتماد على التطبيقات الجديدة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية عند تطبيق موازنة البرامج والأداء، والتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

### المرحلة الخامسة: متابعة تنفيذ الموازنة

تتم في هذه المرحلة متابعة تنفيذ الأعمال والبرامج والمشروعات وتكلفتها. ويتم في نهاية السنة المالية مقارنة الفعلي الذي تم إنجازه بالتقديرات، والتأكد من كفاءة السلطة التنفيذية، ومن أن العمل يسير وفق الحدود المرسومة، ويتم في الموعد المحدد، وهي تناظر مرحلة (الحساب الختامي) في موازنة البنود والاعتمادات. وتعتبر هذه المرحلة تقييماً لأداء الوحدات الحكومية ومحاسبة المسؤولين عن إنجازاتهم خلال السنة وفق أسلوب علمي.

## 7- الدراسات السابقة التي تناولت ضرورة التحول من موازنة البنود والاعتمادات

### إلى موازنة البرامج والأداء

أشار (عبداللطيف، 2021) إلى أن الموازنة تعتبر شريان الحياة للمؤسسة لما لها من دور هام، حيث تعتبر أداة للإتصال والتغذية العكسية للمعلومات. فمن خلالها يتم إبلاغ كافة المستويات الإدارية

في المؤسسة بالأهداف التفصيلية المطلوب إنجازها من جانب المستويات التنفيذية في الهيكل الإداري، وهو ما يلقي الضوء على ما تريده الإدارة العليا منهم (الإتصال وتدفق المعلومات من أعلى لأسفل) ومن خلال تقارير الأداء وما تتضمنه من بيانات فعلية (الإتصال وتدفق المعلومات من أسفل لأعلى) تكون الإدارة العليا على علم بإنجازاتهم ومشكلاتهم. وكلما زاد حجم المؤسسة وتعددت فروعها وأقسامها كلما زاد إعتماؤها على الموازنات بإعتبارها أداة اتصال تؤدي إلى تدفق المعلومات المفيدة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.

وتتضمن الموازنة تقديرات، وخطط، تمثل معايير أداء، والتي يمكن الإعتماد عليها في تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية التي تتكون منها الوحدة الإقتصادية، من خلال قياس مدى نجاحهم في تنفيذ خطة الموازنة، والتزامهم بتحقيق أهدافها (Drury, 2004, P: 195)، وهذا هو ما يجعل الموازنة أداة فعالة لتقييم أداء العاملين وضبط سلوكهم. إذ توضح ما إذا كانت نتائج التنفيذ الفعلية تتفق مع مستويات الأداء المستهدفة الواردة في الموازنة، أم أن هناك انحرافات، وفي حالة وجودها يتم تحليل أسبابها على مستوى مراكز المسؤولية في الوحدة الإقتصادية، لإتخاذ الإجراءات اللازمة.

وقد تعددت الدراسات التي تشير إلى ضرورة التحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء وذلك لتحقيق الرقابة وتقييم الأداء وتحسين الكفاءة والفعالية، حيث أن أسلوب موازنة البنود التقليدية يركز على الإجراءات دون النتائج والأداء (Dubrow,2020)؛ (Sekitoleko, 2020)؛ (Ho, 2018)؛ (Suwanda,et al., 2021)؛ (Alain and Melegy, 2017)؛ (2021). (Abewe et.al)؛ (مشكور وآخرون، 2018)؛ (خليل، 2019)؛ (عبد العزيز، 2021)؛ (عبد العظيم وآخرون، 2022)؛ (المعصراوي، 2022).

وقد تناولت دراسة (Dubrow, 2020) موازنة البرامج والأداء " كمبادرة للحكومة بأكملها"، وهي عملية تطور موازنة البرامج الأداء وكيفية دمج موازنة الأداء من خلال كافة الإدارات في الحكومة ومقومات نجاح هذا النوع من الموازنات. وقد توصلت الدراسة إلى أن الدعم المقدم من الجهات العليا يعد أمراً مهماً للتنفيذ الناجح لنظام موازنة البرامج والأداء. كما بينت الدراسة أن أول تأثير واضح لموازنة البرامج الاداء هو في مرحلة صياغة الموازنة. ومع ذلك، تحتاج موازنة البرامج والأداء إلى أن تمتد إلى مرحلة التنفيذ أيضاً، حتى تتمكن الحكومة من تتبع النفقات حسب النتيجة. ويعد أفضل سيناريو هو أن تقرير نهاية العام أو التقرير النهائي خلال العام يعرض النفقات حسب البرنامج في شكل يتوافق مع وثائق الموازنة السنوية، حيث يسمح هذا بإجراء مقارنة واضحة بين النتائج المتوقعة

والفعلية. وقد أشارت الدراسة إلى أنه على الرغم من اعتماد موازنة البرامج والأداء، فإنه لا تزال بعض البلدان، مثل ماليزيا، تعاني من سوء الإدارة المالية. وقد يرجع ذلك إلى سببين: إما أن هناك معوقات متأصلة فيما يتعلق بما يمكن أن تحققه موازنة البرامج والأداء، أو أن هذه الحالات تعكس التنفيذ غير الكامل للموازنة.

وإستهدفت دراسة ( Sekitoleko, 2020 ) الإنتقال من الموازنة القائمة على المخرجات إلى الموازنة القائمة على البرامج والأداء، وتبسيط الضوء على فوائد وتحديات تطبيق موازنة البرامج والأداء في أوغندا. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نهج الموازنة الجديد القائم على البرامج واجه العديد من المعوقات، بما في ذلك البنية التحتية غير المناسبة. كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق موازنة البرامج أدى إلى تعاون أفضل بين وزارة المالية والتخطيط والتنمية الإقتصادية والوكالات والوزارات والحكومات المحلية الأخرى التي تتفق نفقات الموازنة. وإضافة إلى ذلك تعمل أنظمة الوظائف على تقليل عبء العمل على المستخدمين. كما عمل النظام الجديد على مواءمة الموازنات مع الأهداف الإستراتيجية بشكل أوثق وزيادة تحسين تقديرات الموازنة. وفي إطار توضيح الدور الذي تلعبه موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية، فقد اهتم العديد من الدراسات في الفكر المحاسبي بها، حيث سبق أن أوضحت دراسة (Ho, 2018) أن الغرض من موازنة البرامج والأداء هو الجمع بين المهمة الكلية للرقابة على الإنفاق الحكومي وتحديد الأولويات الصغيرة على مستوى الإدارات والبرامج، حيث أشارت إلى أنها النظام الجيد لتنفيذ العديد من أغراض الإدارة الاستراتيجية وتخطيط السياسات، وتحديد الأهداف، والتخطيط المالي طويل الأجل، والإدارة الموجهة نحو النتائج، والتعاون بين المؤسسات، وتحسين الشفافية والمساءلة.

وأوضحت دراسة (Suwanda et al., 2021) أن موازنة البرامج والأداء تساعد الإدارة على تحقيق الأولويات والأهداف، وتحديد طرق تحقيق هذه الأهداف، لما لها من دور هام في دورة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وكذلك العمل على إزالة جميع المعوقات الداخلية أو الخارجية والتي يمكن أن تتعرض لها الوحدات الحكومية، والتي تعيق إعداد وتنفيذ الموازنات. وأوضحت الدراسة أن عملية إعداد الموازنة تتكون عادة من أربع مراحل رئيسية وهي: الصياغة، والإعتماد، والتنفيذ، والرقابة. وإذا تم تنفيذ المراحل الأولية بشكل سيئ، فسيكون لذلك تأثير لاحق في العملية التي تزيد من فرص الفساد.

وفي هذا الصدد أشارت دراسة ( Abewe et.al., 2021 ) إلى ضرورة التحول إلى موازنة البرامج والأداء في أوغندا في إطار إصلاح قطاع الصحة، حيث ركزت هذه الدراسة على تقييم حالة



تنفيذ موازنة البرامج والأداء في قطاع الصحة في أوغندا، بهدف الوصول إلى مقترحات تعزز تنفيذها. وقد أوضحت الدراسة عملية التحول من موازنة المدخلات إلى موازنة المخرجات والنتائج، كما قامت بتحليل هيكل الموازنة الحالي بغرض فهم الروابط بين مختلف تصنيفات الموازنة وآليات التمويل. وقد توصلت الدراسة إلى مقومات الإصلاح في قطاع الصحة من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

كما أكدت دراسة (Alain and Melegy, 2017) فشل نظام الموازنة التقليدية في عملية إتخاذ القرار، والتخطيط المالي للحكومة، ومراقبة النفقات والأنشطة، حيث أوضحت أن موازنة البرامج والأداء تعد بمثابة أداة قياس لمتابعة وتقييم الأداء وتطويره من مختلف المستويات الإدارية المسؤولة عن "الإففاق العام". كما تحسن موازنة البرامج والأداء الإتصالات بين المستويات الإدارية. ويوفر النظام المحاسبي في ظل موازنة البرامج والأداء البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرار بدقة وسرعة وكذلك الرقابة على عملية الإففاق. وقد أكدت الدراسة على أنه يجب الفهم والمعرفة الكاملة بموازنة البرامج والأداء من قبل المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في المؤسسات الحكومية.

وقد أوضحت دراسة (مشكور وآخرون، 2018) استخدام موازنة البرامج والأداء " كأداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، لتطوير نظام الموازنة في هذه الوحدات، من خلال استخدام نظام موازنة البرامج والأداء لكونها أداة للتخطيط والرقابة على الفعاليات والأنشطة وإجراء التطبيقات الضرورية لإعداد تلك الموازنة، ومن ثم الحد من الهدر في المال العام عن طريق تخفيض النفقات العامة غير الضرورية. وقد توصلت الدراسة من خلال التحليل الإحصائي إلى أن هناك قبولاً كبيراً لأهمية تبني وتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء. كذلك أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية بأن هناك فائدة كبيرة تحصل عليها الوحدات الحكومية الفرعية من خلال استخدام نظام موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء".

كما تبنت دراسة (خليل، 2019) اقتراح إطار يُسهل الانتقال لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية. وقد تمثلت مشكلة الدراسة في أن اتباع موازنة البنود التقليدية يؤدي إلى مجموعة من المشاكل، منها التركيز على الجانب الرقابي والمشكلات دون المخرجات، وأشارت الدراسة إلى التساؤل الآتي: هل يحتاج تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى إطار محدد وما هي مكونات هذا الإطار؟

وفي السياق نفسه تناولت دراسة ( عبد العزيز، 2021) تأثير التحول من تطبيق موازنة البنود والاعتمادات إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع الحكومي على توزيع الموارد المتاحة. كما أشارت الدراسة إلى أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يُعد تطوراً كبيراً في نظام الموازنات في الوحدات

الحكومية بما يساعد في رفع كفاءة الإنفاق الحكومي ومراقبة فعالية الأداء، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل لموارد الدولة وفق الأولويات المحددة من أجل تحسين مستوى معيشة المواطنين وتطوير الخدمات المقدمة.

وتوصلت دراسة (عبد العظيم وآخرون، 2022) إلى أن أسلوب موازنة البنود والاعتمادات غير ملائم في رسم السياسة المالية الصحيحة للدولة، مع اعتماد النظام المحاسبي الحكومي على أسس قياس معينة مثل الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية والذي لا يعطي الصورة الحقيقية للنفقات والإيرادات. ولذلك يعمل تطبيق موازنة البرامج والأداء على تطوير وتعديل النظام المحاسبي الحكومي من خلال استخدام أساس الاستحقاق وتوفير بيانات مالية صحيحة وحقيقية تتعلق بالنفقات والإيرادات الفعلية، مع استخدامها وسيلة لتقييم الأداء والعمل على تقليل الإنفاق الحكومي والرقابة عليه.

كما أشار (المعصراوي، 2022) إلى إن عملية التحول من موازنة البنود(التقليدية) إلى موازنة البرامج والأداء لا تقتصر على عملية تبويب الموازنة، بل يجب أن يمتد ليشمل كافة مقومات وأركان الموازنة. إذ يجب النظر إلى موازنة البرامج والأداء على أنها جزء من برنامج إصلاح القطاع الحكومي. ولكي يتم تطبيق موازنة البرامج والأداء بنجاح فيجب تعديل كافة المفاهيم الرقابية، للتوافق مع مقومات موازنة البرامج والأداء كأداة لقياس كفاءة الأداء الحكومي أو محاولة الحصول على أعلى عائد ممكن من الإنفاق الحكومي. ولا يتوقع نجاح موازنة البرامج والأداء مالم يتم تعديل مفاهيم وإجراءات ومقومات المراجعة السابقة واللاحقة، حيث يجب تطوير دور المراجعة الحكومية من كونها وسيلة للحفاظ على المال العام، إلى الإهتمام بمشروعية الإجراءات والمتمثلة في مساعدة ترشيد الإنفاق الحكومي، وتفعيل المسألة وكفاءة وفعالية تنفيذ مختلف البرامج في الوحدات الحكومية. كما أوصت الدراسة بضرورة وضع إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء في ظل موازنة البرامج والأداء.

كما تناولت عدة دراسات موازنة البرامج والأداء بالجامعات الحكومية، حيث أوضحت دراسة (Abass, 2019) أن موازنة البرامج والأداء تركز على الربط بين برامج الجامعات الحكومية والأهداف العامة، وتتمحور حول تغيير طريقة استخدام الموازنة من التركيز على المحاسبة عن الأموال إلى التركيز على الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية على ضوء بيانات المخرجات. كما تبنت الدراسة أولويات التحول وفقاً لرؤية وتجارب المؤسسات الدولية والبلدان التي طورت أسلوب الموازنة العامة لديها. وقد أكدت الدراسة على عجز الأسلوب التقليدي لموازنة الجامعات العراقية (جامعة بابل) في أن تكون أداة فعالة للتخطيط والرقابة، وأن معايير ومؤشرات الأداء المتبعة تحتاج للتطوير لتكون

قادرة على قياس اداء الجامعات. وهدفت دراسة (الحلو، 2017) إلى التحقق من مدى توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والاداء في جامعة الأقصى بغزة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد المقومات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والاداء، كوجود بعض متطلبات النظام المالي والمحاسبي، وهيكل إداري ملائم، ودعم وإهتمام الإدارة العليا وإدراكها لأهمية إصلاح نظام الموازنات، وتوفير بعض معايير الاداء المالية وغير المالية. كما أوصت بضرورة توجه الجامعات نحو التحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والاداء لتحقيق الكفاءة والفعالية وترشيد الإنفاق. وفي نفس السياق أشارت دراسة (الربيعي، 2019) إلى مفهوم وأهمية موازنة البرامج والاداء، وجوانب القصور في موازنة البنود والإعتمادات المطبقة حالياً في الجامعات العراقية. وقد توصلت الدراسة إلى عجز أسلوب الموازنة المطبق حالياً في أن يكون أداة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء، وأن معايير الاداء المطبقة حالياً في الجامعات الحكومية العراقية تحتاج إلى تطوير لكي تكون قادرة على قياس أداء الأنشطة. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات العليا بالتحول إلى تطبيق موازنة البرامج والاداء لتحسين الكفاءة والفعالية في الجامعات الحكومية.

**ويخلص الباحث مما سبق** إلى أن الموازنة القائمة على البرامج والاداء تمكن إدارة الجامعات الحكومية من تطبيق أسلوب "الإدارة بالاستثناء"، من خلال الدور الذي تقوم به في متابعة الاداء الفعلي، ومقارنة نتائج هذا الاداء مع ما هو مخطط بالموازنة، وتحديد الإنحرافات التي تحدث بينهما وتوجيه نظر المنفذين إليها، وبذلك تركز الإدارة جهودها على ما هو خارج عن المخطط فقط تاركة بذلك الأمور التي تسير بشكل طبيعي دون أن يضيع وقتها في متابعته. أي إن أسلوب الإدارة بالاستثناء يهدف إلى ترشيد الجهد الإداري.

ومن خلال تحليل الدراسات السابقة التي تناولت دور الموازنة في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء، والتحول من موازنة البنود والاعتمادات التقليدية إلى موازنة البرامج والاداء، وعلى الرغم من أن الدراسات اختلفت في المنهجية والمقاييس لدور الموازنة، وكذلك البيئة التي تم التطبيق فيها، إلا أن معظم الدراسات أكدت على أهمية تطبيق موازنة البرامج والاداء ومدى توافر متطلبات تطبيقها. إذ أوضحت أن هناك تأثيراً إيجابياً لموازنة البرامج والاداء في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء في المؤسسات الحكومية. وبناءً على ما سبق فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة اهتمام الجامعات الحكومية، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في هذه الوحدات لأهمية الدور الذي تلعبه الموازنة في مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة بداية من وضع الخطط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات.

## 8- إجراءات الدراسة

تتمثل إجراءات الدراسة في استقصاء آراء أربعة مستويات في جامعة سامراء وهم العاملون في الأقسام الإدارية والمالية والرقابية والتدقيق الداخلي (محاسب - مدقق) والقائمين بالتدريس والإداريين في أقسام وكليات الجامعة (تدريسي - إداري). وقد تم تجميع البيانات عن طريق تصميم قائمة مرجعية تحتوي على (41) عبارة، حيث تم توزيع (205) قائمة من مجتمع البحث المذكور، وقد تم الحصول على (182) قائمة وإستبعاد (23) قائمة غير صالحة لأغراض التحليل الإحصائي. وقد بلغت نسبة الإستجابة (88,78%) تقريباً، وهي نسبة مرتفعة تعكس التمثيل الصادق للبيانات واختبارات التحليل الإحصائي، ويوضح الجدول رقم (1) التالي درجة استجابة عينة الدراسة:

جدول 1

عدد مفردات الدراسة	بيان
205 مفردة	عينة الدراسة " القوائم الموزعة "
182 مفردة	القوائم التي تم الحصول عليها
23	القوائم المستبعدة
%88,78	نسبة القوائم الصحيحة
%12.63	نسبة القوائم المستبعدة

## 8-1 تصميم أدوات جمع البيانات

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات لتحقيق أهداف الدراسة وهما البيانات الأولية، والبيانات الثانوية. وفيما يلي عرض لهذين النوعين من البيانات:

- البيانات الأولية: تتمثل أدوات الدراسة التطبيقية في القائمة المرجعية، والتي استخدمها الباحث كوسيلة أساسية لجمع الردود من أفراد العينة، وذلك قياساً على دراسة (الربيعي، 2019؛ Kenno, & Boles, B. 2021؛ قاسم، 2017). وقد تم إعدادها لقياس مدى فعالية نظام الموازنة الحالي (كأداة للتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، وإتخاذ القرارات) في جامعة سامراء، ومدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء كمقترح لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء. وتتقسم أسئلة القائمة المرجعية إلى قسمين رئيسيين هما:

**القسم الأول:** ويتكون من جزئين: الأول للحصول على بيانات ديموغرافية عن مفردات العينة، والتي تتعلق بالاسم، والعمر، والمؤهل العلمي، والوظيفة الحالية، وسنوات الخبرة، والنوع. أما الجزء

الثاني من القائمة فيحتوي على مجموعة من العبارات والتي تدور حول الدور الذي تلعبه موازنة البنود في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات في جامعة سامراء وعددها (20) عبارة.

القسم الثاني: ويشمل مجموعة عبارات عددها (21) عبارة، تمثل مؤشرات أو مقاييس حول مدى توافر متطلبات إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء. وقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي الخمسة مستويات (Point Likert Scale Five-) والتي تتراوح بين أرفض بشدة وأعطيت وزن (1)، وبين موافق بشدة وأعطيت وزن (5)، وبالتالي فان الباحث يكون قد اعتمد علي مقياس ذي أبعاد متصلة ومن ثم يسهل تحويل البيانات الوصفية إلى بيانات كمية، كما يمكن معالجة وتحليل النتائج بصورة أدق باستخدام أدوات التحليل الإحصائي الكمي. ويتكون مقياس ليكرت الخماسي من (5) فقرات تتراوح مدى الاستجابة من (1-5) وكان المقياس كما في الجدول رقم (2) التالي:

#### جدول 2: مقياس ليكرت الخماسي المستخدم

الإجابة الوصفية	أرفض بشدة	أرفض	محايد	موافق	موافق بشدة
التحليل	1	2	3	4	5

• **البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي إستعان بها الباحث في بلورة مشكلة وأسئلة الدراسة وصياغة أسئلتها، وتكوين الإطار النظري للدراسة ومقياس متغيراتها. وقد تم جمع هذه البيانات من خلال الإعتماد على الكتب، والرسائل العلمية، والدوريات التي تناولت متغيرات الدراسة.

#### 8-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم إخضاع البيانات للتحليل الإحصائي واختبار مدى صحة الأسئلة باستخدام الحاسب الآلي من خلال بعض الأساليب الإحصائية التي توفرها حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) كما يلي: (Hair et al., 2019)

■ **أساليب التحليل الوصفي:** اعتمد الباحث علي أساليب التحليل الوصفي وخاصة الوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك في تحليل ووصف استجابات المستقصى منهم وعرض قيم المتغيرات محل الدراسة.

- معامل ارتباط ألفا كرونباخ (**Cronbach's Alpha**): إذ تم استخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا وذلك بغرض التحقق من درجة الصدق والثبات في المقاييس متعددة المحتوى.
- أسلوب تحليل الارتباط وتحليل الإنحدار المتعدد باستخدام معامل الارتباط (سبيرمان **spearman**): وذلك للتحقق عما إذا كان هناك علاقة بين متغيرات الدراسة والتحقق من درجة قوة هذه العلاقة (Huck, 2012).
- أسلوب تحليل كروسكال والاس (**Kruskal-Wallis**): وهو من الإختبارات اللامعلمية لتحديد تبعية المتغيرات للتوزيع المعتدل والذي يعد شرطاً لإستخدام الإختبارات المعلمية.
- اختبار كلوموجروف سميرانوف (**Kolmogorov-Smirnov tes**): اعتمد الباحث على استخدام اختبار كلوموجروف سميرانوف لتحديد درجة صلاحية متغيرات الدراسة للتحليل الإحصائي .
- مان ويتني (**Mann-Whitney test**): وهو اختبار لامعلمي لمقارنة عينتين مستقلتين ويتعامل مع مستويات رتبية.
- اختبار فريدمان (**Friedman test**): هو إختبار لامعلمي لتحليل التباين الثنائي، ويستخدم عندما تكون البيانات غير موزعة توزيعاً طبيعياً.
- اختبار الإشارة واختبار ويلكوكسون (**Wilcoxon signed rank test**): هو إختبار لامعلمي ويتم إستخدامه في حال كون البيانات غير موزعة توزيعاً طبيعياً.

## 9- إختبار صدق ثبات الدراسة في المقاييس المستخدمة بأداة الدراسة

أ- مقياس الاعتمادية (الثبات) **Reliability**: لحساب الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة، وذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ (**Cronbach's Alpha**) لأسئلة القائمة المرجعية، وذلك لمعرفة، واختبار مدى الموثوقية في استجابات مفردات العينة على الأسئلة المقدمة لهم، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي. وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح؛ فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى صفراً، وعلى العكس من ذلك، إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي

الواحد الصحيح. وإذا زاد المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع (عزام، 1990). وكانت نتيجة هذا الإختبار كما موضح في الجدول رقم (3) التالي:

### جدول 3: معامل ألفا كرونباخ

المتغير	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ	العبارات المستبعدة
مدى فعالية نظام الموازنة الحالي المطبق في جامعة سامراء العراقية.	20	0.881	
الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في التخطيط.	5	0.914	
الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في الرقابة	5	0.829	
الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في تقييم الأداء .	5	0.651	
الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في اتخاذ القرار .	5	0.761	
إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء ،	20	0.867	يتم مشاركة جميع المستويات والوحدات الإدارية لأغراض إعداد الموازنة التي تحقق أهداف الجامعة.
توافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء .	7	0.798	
مدى توافر معايير قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء .	7	0.851	
مدى توافر الدعم والاهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء .	6	0.698	يتم مشاركة جميع المستويات والوحدات الإدارية لأغراض إعداد الموازنة التي تحقق أهداف الجامعة.

وتوضح نتائج معامل ألفا كرونباخ درجة جيدة من ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة مع ملاحظة أنه تم استبعاد العبارة (يتم مشاركة جميع المستويات والوحدات الإدارية لأغراض إعداد الموازنة

التي تحقق أهداف الجامعة) بغرض تحقيق درجة مقبولة من الثبات لكل من مقياس مدى توافر الدعم والاهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء، والمقياس العام لإمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء.

ويتضح من الجدول السابق أن قيم معامل ألفا كرونباخ لدور الموازنة الحالية (موازنة البنود) في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في جامعة سامراء بالمجمل (0.881) حيث بلغت نسبة بُعد التخطيط (0.914%) ونسبة بُعد الرقابة (0.829%) ونسبة بُعد تقييم الأداء (0.651%) ونسبة اتخاذ القرار (0.761%). كما تشير قيم معامل ألفا كرونباخ لإمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء بالمجمل إلى (0.867)، حيث بلغت نسبة مدى توفر نظام مالي وإداري ملائم (0.798%)، ونسبة مدى توفر معايير قياس أداء مالية وغير مالية (0.851%) ونسبة مدى توفر الدعم والاهتمام من الجهات العليا (0.698%). وترتيباً على ما سبق فإن معاملات الثبات والصدق للمقاييس المستخدمة في القائمة المرجعية تظهر درجة عالية من الاعتمادية على هذه المقاييس في قياس متغيرات الدراسة، بما يشير إلى اتساقها بدرجة عالية من الاتساق الداخلي، وبالتالي تعد مقاييس ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

ب- اختبار تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي: اعتمد الباحث على استخدام اختبار كلوموجروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov tes) لتحديد درجة صلاحية متغيرات الدراسة للتحليل الإحصائي وتحديد مستوى تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي والموضح بالجدول رقم (4).

جدول 4: اختبار كلوموجروف سميرونوف

إختبار كلوموجروف سميرونوف			الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Median	Minimum	Maximum	الدور الذي تلعبه الموازنة
Sig.	Df	Statistic						
0.000	182	0.273	0.49	1.39	1.20	1.00	3.80	

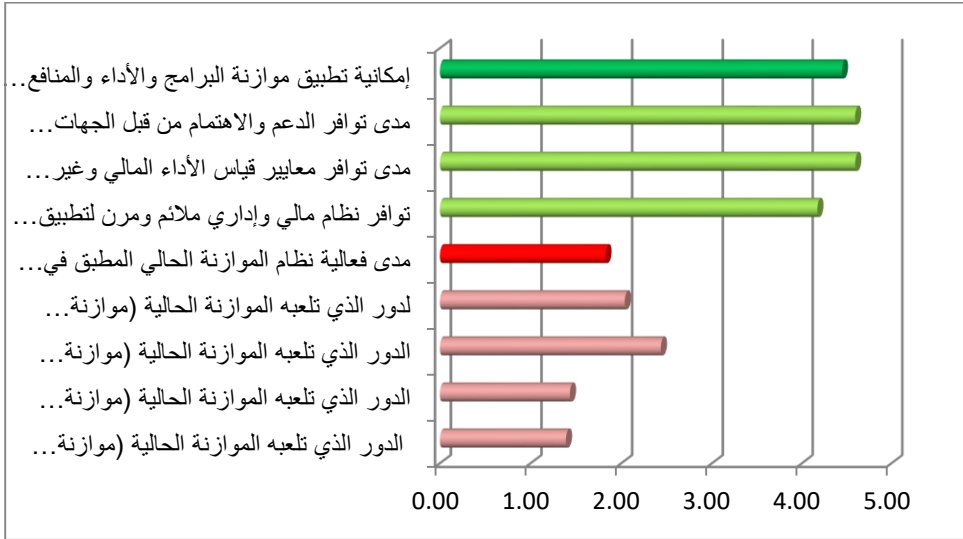


إختبار كلوموجروف سميرانوف			الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Median	Minimum	Maximum	
Sig.	Df	Statistic						
0.000	182	0.196	0.47	1.43	1.40	1.00	4.00	الدور الذي تلقبه الموازنة
0.000	182	0.187	0.58	2.44	2.60	1.00	4.00	الدور الذي تلقبه الموازنة
0.000	182	0.309	0.49	2.04	1.80	1.00	4.20	لدور الذي تلقبه الموازنة
0.000	182	0.097	0.39	1.83	1.78	1.00	3.80	مدى فعالية نظام
0.000	182	0.247	0.38	4.17	4.29	3.14	4.86	توافر نظام مالي وإداري ملائم
0.000	182	0.275	0.45	4.60	4.71	2.86	5.00	مدى توافر معايير قياس الأداء المالي

إختبار كلوموجروف سميرونوف			الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Median	Minimum	Maximum	
Sig.	Df	Statistic						
0.000	182	0.188	0.32	4.59	4.67	3.50	5.00	مدى توافر الدعم والاهتمام من قبل الجهات
0.000	182	0.127	0.30	4.45	4.45	3.30	4.90	إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

تظهر الإحصاءات الوصفية واختبار كلوموجروف سميرونوف عدم تبعية المتغيرات للتوزيع المعتدل والذي يعد شرطاً لإستخدام الإختبارات المعلمية (لذلك سيتم الإعتماد على الإختبارات اللامعلمية)، ولذلك سيتم استخدام اختبار كروسكال والاس في المرحلة التالية من التحليل الإحصائي. ويوضح الشكل رقم (2) التالي، (عدم تبعية المحور الأول الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في جامعة سامراء للتوزيع الطبيعي). كما ويوضح الشكل التالي عدم تبعية المحور الثاني وهو إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء للتوزيع الطبيعي.



شكل 2: يوضح عدم تبعية المحور الاول والمحور الثاني للتوزيع الطبيعي

## 10- نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة: اختبارات أسئلة البحث للتحقق من درجة قبول أو رفض كل متغير (رئيسي أو فرعي)

أولاً: اختبار الإدعاء بأن النظام الحالي للموازنة المطبق في جامعة سامراء يعتبر أداة ملائمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات.

ثانياً: اختبار الإدعاء بتوافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء. وتتناول الدراسة في هذا الجزء تحليل آراء المستقصى منهم بشأن الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات في جامعة سامراء، ومدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء. ويخلص الباحث نتائج الدراسة بالجدول رقم (5) التالي:

**جدول 5: إختبار الإشارة وإختبار ويلكوسون ( نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة)**

إختبار ويلكوسون			Sign Test for Median				
P-Value	Wilcoxon Statistic	N for Test	P-Value	Number > 3	Number = 3	Number < 3	
1.000	7	182	1.000	2	0	180	الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في التخطيط
1.000	17.5	182	1.000	2	0	180	الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في الرقابة
1.000	798	173	1.000	24	9	149	الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في تقييم الأداء
1.000	427	182	1.000	5	0	177	لدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في اتخاذ القرار
1.000	40.5	182	1.000	2	0	180	مدى فعالية نظام الموازنة الحالي المطبق في جامعة سامراء العراقية
0.000	16653	182	0.000	182	0	0	توافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء .
0.000	16652	182	0.000	181	0	1	مدى توافر معايير قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء .
0.000	16653	182	0.000	182	0	0	مدى توافر الدعم والاهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء .
0.000	16653	182	0.000	182	0	0	إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء ،

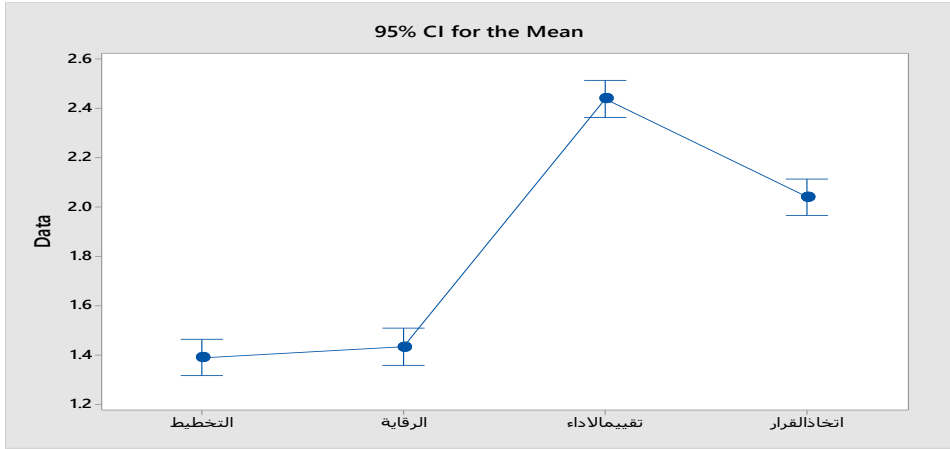
ويوضح الجدول السابق كل من اختبائي الإشارة واختبار ويلكوكسون لعدم قبول الادعاء بأن النظام الحالي للموازنة المطبق في جامعة سامراء أداة للرقابة وتقييم الأداء بصفة عامة وكذلك بالنسبة لكل بعد من الأبعاد الأربع (التخطيط والرقابة و تقييم الأداء وإتخاذ القرار). إذ كانت آراء عينة الدراسة أقل من الوسيط (3) لكل بعد من الأبعاد الأربع (التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء وإتخاذ القرار)، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة (P) تساوي (1.00) وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 لكل بعد من الأبعاد الأربع (التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرار)، حيث أن قيمة (Z) لإختبار ويلكوكسون في البعد الأول (الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في التخطيط) كانت تساوي (7)، والبعد الثاني (الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في الرقابة) كانت تساوي (17.5)، وفي البعد الثالث (الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في تقييم الأداء) كانت تساوي (798)، وفي البعد الرابع (الدور الذي تلعبه الموازنة الحالية (موازنة البنود) في إتخاذ القرار) كانت تساوي (427).

بينما يتفق كلا الإختبارين على توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء وهي (نظام مالي أداري ملائم، معايير أداء مالية وغير مالية، ودعم وإهتمام الجهات العليا). إذ كانت آراء عينة الدراسة أكبر من الوسيط (3) لكل بعد من الأبعاد الثلاث (نظام مالي أداري ملائم، معايير أداء مالية وغير مالية، دعم وإهتمام الجهات العليا)، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة (P) تساوي (0.00) وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 لكل بعد من الأبعاد الثلاث (نظام مالي أداري ملائم، معايير أداء مالية وغير مالية، دعم وإهتمام الجهات العليا)، حيث أن قيمة (Z) لإختبار ويلكوكسون في البعد الأول (توافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء) كانت تساوي (16653)، والبعد الثاني (مدى توافر معايير قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء). كانت تساوي (16652)، وفي البعد الثالث (مدى توافر الدعم والإهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء). كانت تساوي (16653).

وقد تم التوصل من خلال نتائج التحليل الإحصائي إلى رفض الادعاء بأن النظام الحالي للموازنات أداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات في جامعة سامراء العراقية. لذلك لن يتم تأييد السؤال الأول من أسئلة البحث هل تعد الموازنات المطبقة حالياً في جامعة سامراء كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات. وجاءت هذه النتيجة متفقة مع بعض الدراسات كدراستي (الربيعي، 2019) (Abass, 2019).

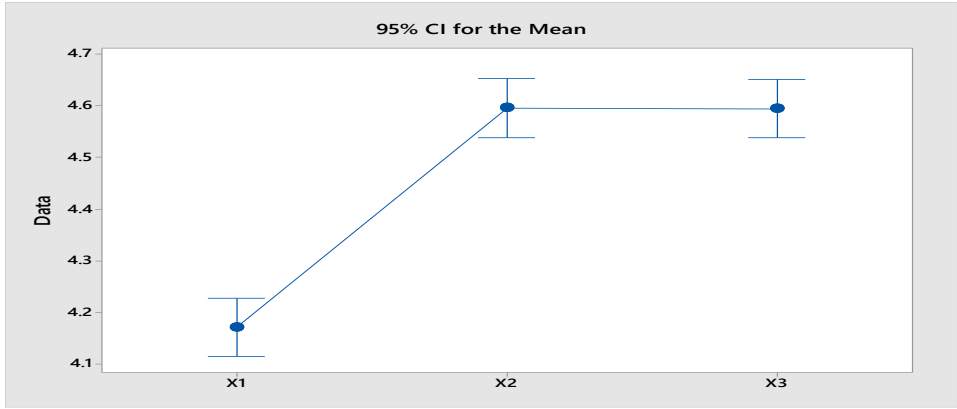
أما بخصوص مدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء، فتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى توافر أغلب مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في جامعة سامراء (نظام مالي أداري ملائم ومرن، معايير أداء مالية وغير مالية، دعم واهتمام الجهات العليا). وقد إتفقت النتائج مع بعض الدراسات كدراستي (الحلو، 2017) (عطية، 2020)

كما يوضح الشكل رقم (3) التالي مدى اختلاف درجة قبول الأبعاد الأربعة المكونة للنظام الحالي عن بعضها البعض. ولمقارنة آراء الأفراد في درجة قبول الأبعاد الأربعة يتم الإعتماد على اختبار فريدمان اللامعلمي. وتوضح نتائج الاختبار وجود فروق معنوية بين درجات الموافقة للأبعاد الأربعة:



شكل 3: يوضح مدى اختلاف درجة قبول الأبعاد الأربعة المكونة للنظام الحالي عن بعضها البعض

ونلاحظ أن كل من وظيفتي التخطيط والرقابة لاختلطان معنوياً من وجهة نظر الأفراد بينما تعد وظيفة تقييم الأداء هي الأكثر قبولاً من وجهة نظر الأفراد رغم أنها لم تعد مقبولة بصفة عامة. كما نلاحظ من الشكل رقم (4) التالي لمعرفة مدى اختلاف درجة توافر عناصر تطبيق النظام المقترح عن بعضها البعض بأنه يوجد فروق معنوية بين درجة توافر عناصر تطبيق النظام المقترح:



شكل 4: يوضح مدى اختلاف درجة توافر عناصر تطبيق النظام المقترح عن بعضها البعض

حيث نلاحظ عدم وجود فروق معنوية في درجة توافر كل من (معايير قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء و توافر الدعم والإهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء) بينما يقل معنوياً في (توافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء).

■ تم حساب معامل الارتباط (سبيرمان spearman) بين المحاور الرئيسية لمتغيرات الدراسة، وذلك للتعرف على قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة ومن خلال مصفوفة معاملات الارتباط بين المحاور الرئيسية لمتغيرات الدراسة. وقد تبين وجود إرتباطات طردية معنوية بين المحاور الرئيسية، كما يلي:

■ وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين (العمر) وكل من (عدد سنوات الخبرة الوظيفية، المؤهلات العلمية، التخطيط، الرقابة، تقييم الاداء، إتخاذ القرار) حيث تراوح معامل إرتباط سبيرمان بين (0.236 الى 0.676).

■ عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين (العمر) وكل من (توافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى توافر معايير قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى توافر الدعم والإهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء)، حيث تراوح معامل إرتباط سبيرمان ما بين (0.090 الى 0.124).

■ توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين (عدد سنوات الخبرة الوظيفية) وكل من (المؤهلات العلمية، والتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، وإتخاذ القرار) حيث تراوح معامل ارتباط سبيرمان بين (0.248 الى 0.472).

■ عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين (عدد سنوات الخبرة الوظيفية) وكل من (توافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى توافر معايير قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى توافر الدعم والإهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء)، حيث تراوح معامل ارتباط سبيرمان بين (0.041 الى 0.056).

■ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين (المؤهلات العلمية ) وكل من (التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، وإتخاذ القرار، وتوافر نظام مالي وإداري ملائم ومرن لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى توافر مؤشرات قياس الأداء المالي وغير المالي لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ومدى توافر الدعم والإهتمام من قبل الجهات العليا نحو التحول لنظام موازنة البرامج والأداء، وإمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والمنافع المتوقعة منها في جامعة سامراء) حيث تراوح معامل ارتباط سبيرمان بين (0.149 الى 0.364).

## 11- نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته

اشتمل البحث على دراسة نظرية، بالإضافة إلى دراسة حالة جامعة سامراء. وقد هدف البحث إلى دراسة والتحقق من مدى فعالية النظام الحالي ومدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء في جامعة سامراء مع تناول الدراسات السابقة في هذا الصدد. وفي ضوء الدراسات السابقة من ناحية، وواقع البيئة الحالية في جامعة سامراء من ناحية أخرى، يُمكن عرض نتائج البحث والأجابة على تساؤلاته على النحو التالي:

● **ركز السؤال الأول للبحث** على مدى ملاءمة موازنة البنود التقليدية كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في جامعة سامراء. وطبقاً لأسلوب الموازنة التقليدية، تقوم الجامعات بتقدير بنود الموازنة المتوقعة للفترة القادمة بناءً على تقديرات موازنات السنوات السابقة، مع إجراء الزيادة أو التخفيض على بعض البنود فيها بناءً على نسبة التغير المتوقعة خلال فترة الموازنة القادمة في كل بند. وبناءً على ذلك فإن البنود الواردة في الموازنات السابقة لا تحتاج إلى تبرير من قبل



الإدارات المعنية، ليتم تضمينها في الموازنة القادمة، وإنما يكون التبرير مطلوباً في حالة وجود بنود جديدة في موازنة السنة المقبلة، ولم تكن موجودة في الموازنات السابقة. ويتطلب تطبيق هذا النوع تصنيف بنود الموازنة حسب كليات ودوائر وأقسام الجامعة باعتبارها وحدات تنظيمية. كما يركز أسلوب الموازنات التقليدية على بنود التكاليف والنفقات، أكثر منه على بنود الإيرادات. ويُعد هذا النوع هو المطبق حالياً في الجامعات العراقية ولاسيما جامعة سامراء محل البحث. ووفقاً لما توصل إليه الباحث من خلال الإطار النظري والذي يتفق مع ردود أفراد العينة بأن موازنة البنود والاعتمادات التقليدية لا تعد ملائمة كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في جامعة سامراء، لأن نظام الموازنة التقليدية (موازنة البنود) يتجاهل عوامل مهمة مثل الكفاءة والفعالية فيما يتعلق بالموارد، بما يترتب على ذلك عدم استخدام الموارد بشكل صحيح بل يتم إهدارها. لذا ظهرت الحاجة إلى الانتقال من أسلوب الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء لما لها من أهمية في التغلب على الانتقادات الموجهة إلى الموازنة التقليدية.

- **ركز السؤال الثاني للبحث على بيان مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في جامعة سامراء، وماهي المعوقات التي تعيق إمكانية تطبيقها؟** وقد تم الإجابة على هذا السؤال من خلال دراسة الحالة حيث أبدى معظم المستقصى منهم إستجابة نحو إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء من خلال توافر أغلب المتطلبات اللازمة للتطبيق من نظام مالي وإداري ملائم ومرن، ومعايير أو مؤشرات لقياس الأداء المالي وغير المالي، ودعم وإهتمام الجهات العليا وإدراك أهمية تطبيق أسلوب الموازنة الحديث لتحقيق الكفاءة والفعالية، وهو مايتفق مع ماتوصل إليه الباحث في الإطار النظري، وتتوفر لدى جامعة سامراء أغلب المقومات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء من حيث تقسيم الأهداف إلى برامج وأنشطة وإهتمام وإدراك إدارة الجامعة لأهمية الموازنات، حيث تسعى إدارة الجامعة إلى تطوير الكفاءات والمهارات الفنية لدى العاملين المعنيين بإعداد الموازنات وتطبيقها، مع مراعاة أن يكون أعداد موازنة البرامج والأداء منسجماً مع الهيكل التنظيمي بغرض تحديد المسؤولية وإقرار مبدأ الثواب والعقاب، والسعي نحو القيام بدراسات وأبحاث لوضع آلية مناسبة للتحويل التدريجي، والمرحلي، من موازنة الإعتمادات التقليدية الحالية إلى موازنة البرامج والأداء الجامعي والتخفيف من الآثار السلبية لعملية التحول، وذلك من خلال توفير أنظمة مالية لدى الجامعة تمتاز بالمرونة لتطبيق المعالجات المحاسبية المناسبة كأساس الإستحقاق وضبط لعناصر التكاليف بما يوفر دقة الأداء المالي للبرامج والأنشطة التي تتضمنها موازنة البرامج والأداء وتطوير المعايير والمؤشرات المالية وغير المالية، ودعم الجهات العليا لتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء.

وقد تبين من خلال ردود أفراد العينة وجود تأثير إيجابي ومعنوي لإمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء على الرقابة وتقييم الأداء في جامعة سامراء.

## 12- توصيات البحث

في ضوء أهداف البحث وحدوده وطبيعة مشكلته، وما توصل إليه من نتائج، يوصى الباحث بمايلي:

- يوصى الباحث ضرورة التخلي عن موازنة البنود والإتمادات التقليدية نظراً لما تعانيه من أوجه قصور ومشكلات في التطبيق، حيث تقتصر الموازنة التقليدية إلى الرقابة على الخدمات المقدمة، ويتضاءل دورها في متابعة الأداء وكذلك ترشيد الإنفاق الحكومي، مع الإسراع في تطبيق موازنة البرامج والأداء لما لها من فوائد في تحسين الكفاءة والفعالية وترشيد الإنفاق الحكومي وهو ما أشار إليه العديد من المؤسسات التي قامت بالتغيير. ولتحقيق ذلك لابد من إتخاذ الإجراءات التمهيديّة لتطوير النظام المالي للجامعة ليتواءم مع التوجه الجديد نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء. كما يوصي الباحث بضرورة إعادة النظر في الهياكل التنظيمية الإدارية التابعة للجامعات الحكومية ولاسيما جامعة سامراء، وتحديد المسؤوليات والواجبات بشكل أكثر دقة.
- يوصي الباحث ضرورة تطبيق تبويب يتلاءم مع موازنة البرامج والأداء، بحيث يشتمل على عدة مستويات: تبويب وظيفي، وتبويب إقتصادي، وتبويب أنشطة، وتبويب نوعي، على أن يتم وفقاً لبنود الإنفاق بجانب تطوير مقومات النظام المحاسبي والمالي في جامعة سامراء وذلك لتحقيق الدقة في قياس وتقييم الأداء.
- يوصي الباحث ضرورة تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية من أجل الاستعداد لتطبيق موازنة البرامج والأداء وكذلك تطوير كيفية اتخاذ القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية وذلك من خلال التقارير الدقيقة لتحديد أولويات النفقات في الجامعة. أي أن يتضمن النظام المحاسبي بالوحدات الحكومية تطبيق نظام محاسبة التكاليف لتخصيص الإعتمادات وفق البرامج والأنشطة، بما يؤدي إلى تطبيق محاسبة المسؤولية.
- يوصي الباحث ضرورة تطوير معايير ومؤشرات قياس الأداء المالية وغير المالية المطبقة حالياً في جامعة سامراء لتكون قادرة على تقييم أداء الأنشطة.
- يوصى الباحث ضرورة إصدار التشريعات التي تدعم تطبيق موازنة البرامج والأداء والمحاسبة الحكومية وذلك للتمكن من التطبيق السليم لموازنة البرامج والأداء بدلاً من الإعتماد الحالي على

الموازنة التقليدية لكي يحقق الرقابة وتقييم الأداء، وبالتالي ترشيد الإنفاق والحفاظ على الأموال في ظل التحديات الهائلة التي تشهدها القطاعات المختلفة.

### 13- مجالات البحث المقترحة

في ضوء أهداف ومشكلة وحدود البحث ومنهجيته، وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، والتي من أهمها ما يلي:

- دراسة وتحليل أثر التحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء في القطاع الصحي.
- دراسة وتحليل أثر تطوير نظام المحاسبة الحكومية على جودة التقارير المالية في القطاع الحكومي.
- أثر تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الحكومية على كفاءة إعداد الموازنات وتقييم الأداء.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو نصار، محمد. (2003). المحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى، دار وأقل النشر. عمان، الأردن.
- أحمرو، إسماعيل حسين. (2007). "المحاسبة الحكومية من التقليدية إلى الحديثة". دار المسيرة للنشر والتوزيع. الأردن. ص 110.
- الحو، علاء الدين محمد غازي. (2017). مدى توافر تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات في فلسطين (دراسة حالة جامعة الأقصى). رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة . الجامعة الإسلامية بغزة.
- الربيعي، كريم جاسم عباس. (2019). إمكانية تطبيق موازنة البرامج و الأداء في الجامعات العراقية: دراسة تحليلية وصفية لجامعة بابل. مجلة جامعة بابل: العلوم الصرفة والتطبيقية، مج. 27، ع. 3، ص ص. 68-89.
- الصحن، عبد الفتاح محمد؛ محمد السيد سرايا. (1995). الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلية). الإسكندرية: قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية
- العلاوين، أمجد عبد الفتاح. (2003). تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ص 35.
- الفهد، عائلة محمد، نوفل، مدحت عبد الرشيد، العشماوي، محمد عبد الفتاح. (2017). أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء (تجربة بلدية دبي. مجلة الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، ص ص 438-451.
- المعصرأوي، حماده السعيد. (2022). أثر تبني موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية على المراجعة الخارجية السابقة واللاحقة: دراسة ميدانية. مجلة التجارة والتمويل، 42(2)، 1-59.
- خليل، حوراء إحسان. (2019). إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح. مجلة جامعة الفرات الأوسط التقنية، الكلية التقنية الإدارية. العدد 54. ص 670-680.
- داود، ياسر إبراهيم، الميهي، رمضان عبد الحميد. (2022). إطار مقترح لتطوير موازنة البرامج والأداء بقطاع الصحة في مصر. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية (2)13

1361-1316.

سيد، سيد عبد الفتاح. (2020). "المحاسبة الحكومية والقومية". كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، بدون ناشر.

عبد العال احمد راجب، (2002). المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ط 5، ص 260.

عبد العال، محمد عبد الغني. (2013). تحقيق التكامل بن منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما بعد الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

عبد العزيز، محمود. (2021). تأثير تحول القطاع الحكومي من تطبيق موازنة البنود إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء على توزيع الموارد المتاحة. رسالة دكتوراة غير منشورة. كلية التجارة. جامعة عين شمس.

عبد العظيم البناء، ب، بشير، عبد الحميد السجيني، صبري، صاحب شاكر، & أمير. (2022). مدخل مقترح لتطوير الموازنة العامة بالعراق للتوافق مع الإتجاهات المعاصرة وأثره على هيكل النظام المحاسبي الحكومي. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 46(2)، 71-97.

عبد المهدي، عباس محمد. (2014). مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الإستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة. مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 35، ص ص. 135-170.

عبداللطيف، ناصر نورالدين. (2021). أسس المحاسبة الإدارية. دار التعليم الجامعي، الإسكندرية. ص 171-184، ص 209، ص 341.

عزام، عبد المرضى حامد. (1990). الإحصاء في الإدارة. لنكونلن تشاو، ترجمة عبد المرضى حامد عزام. المملكة العربية السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر.

عطية، عادل. (2020). أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة). مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد الثامن، ص 415، ص 425.

قاسم، محمد وليد. (2017). أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على إدراك أصحاب في الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة

الإسكندرية، كلية التجارة ص13، ص61، ص71-74.  
قرنذة، صلاح مرتضى عبد الرحمن.(2019). إعداد الموازنة وفقاً لمنهج البنود و أثره على الرقابة بالجامعات الحكومية السودانية. *مجلة الاقتصاد الجديد*، مج. 10، ع. 1، ص ص. 1-26.  
محمود، محمود رجب. (2015). إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في وحدات الجهاز الحكومي المصري. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .  
مشكور، سعود وأخرون. (2020). استخدام موازنة البرامج والأداء " أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية" (دراسة تطبيقية في جامعة المثنى العراق). شبكة المعلومات الدولية في 15/12/2020.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abass, K. J. (2019). The Possibility of Applying the Program and Performance Budget in Iraqi Universities Descriptive Analytical Study of the University of Babylon. **Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences**, 27(3), 68-89.
- Abewe C, Margini F. Mwami E, Mwoga J. Kwesiga B.(2021). **Transition to programme budgeting in Uganda: status of the reform and preliminary lessons for health. Geneva: World Health Organization**; (Health financing case study; no. 20. Budgeting in health). Licence: CC BY-NC-SA 3.0 IGO.
- Alain, A. M. M., & Melegy, M. M. A. H. (2017). Program and performance budgeting system in public sector organizations: an analytical study in Saudi Arabian context. **International Business Research**, 10(4), 157.
- Aleksandrov, E., Bourmistrov, A., & Grossi, G. (2020). Performance budgeting as a “creative distraction” of accountability relations in one Russian municipality. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 10(3), 399-424.
- Amir, A. (2020). Public Policy Implementation: Study on Educational Budgeting of Palopo. **Journal La Sociale**, 1(1), 5-11.

- Arnold, M. C., and R. M. Gillenkirch. (2015). **Using negotiated budgets for planning and performance evaluation**: An experimental study. *Accounting, Organizations and Society*, 43: 1–16.
- Baines, A. (2022). **Program budgeting in the Victorian public sector**: an evaluation (Doctoral dissertation, Monash University).
- Becker, S. D., T. Jagalla, and P. Skaerbaek. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. **Critical Perspectives on Accounting** 25 (4–5): 324–38.
- Bogoslavtseva, L. V., Karepina, O. I., Bogdanova, O. Y., Takmazyan, A. S., & Terentieva, V. V. (2019, April). Development of the program and project budgeting in the conditions of digitization of the budget process. **In Institute of Scientific Communications Conference** (pp. 950–959). Springer, Cham.
- Budding, T., & Grossi, G. & Tagesson, T., (2015), **Public Sector, Accounting, Routledge, Abingdon**.
- Drury, Colin, (2004). "**Management Accounting for Business Decisions**", An International Thomson Publishing Company, USA.
- Dubrow Geoff. (2020). **Performance-Based Budgeting: A Whole of Government Initiative**", 2020.
- Government Accountability Office of United States (GAO) 2011 **Government Auditing Standards**, Available Online at <http://gao.gov/assets/590/587281.pdf> Access In 08- 08-2014.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Dependence techniques–Metric outcomes. Multivariate Data Analysis*. 8th ed. Hampshire.
- Ho, A. T. K. (2018). From performance budgeting to performance budget management: theory and practice. **Public Administration Review**, 78(5), 748–758.

- Huck, Schuyler W. (2012). **Reading Statistics and Research. Sixth Edition, Boston, USA:** Pearson Education, Inc.
- Ivanova, e. v., makovetskaya, e. n., makovetsky, m. y., markov, s. n., & simonova, n. y. (2019). **Program budget in Russia as a tool to improve the effectiveness of public spending.**
- 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.
- Kantsur, I. H., Hats, L. Y., Kharchenko, T. B., Smahlo, O. V., & Prokopets, L. V. (2020). Application of the program-target method in budget management. **International Journal of Management**. Vol. 11, PP. 1027-1035.
- Kenno, S., Lau, M., Sainty, B., & Boles, B. (2021). Budgeting, strategic planning and institutional diversity in higher education. **Studies in Higher Education**, 46 (9), 1919 -1933.
- 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>.
- Mortazania, H., & Sakhaei, A. A. (2021). **The Pathology of the Program-Based Budgeting Process Case Study: An Organizational University.** *Pathology*, 1(4), 45-67.
- 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**.
- Rocha de Azevedo, R., & Busanelli de Aquino, A. C. (2022). Ceremonial use of the performance-based budgeting by São Paulo municipalities. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, 19(50).



- Sabo, Natali. and J. Webb,(2014). "Diagnosing Performance management and performance budgeting systems: A case study of the U.S. Navy",**Public Finance and Management**, 10, (3), 524-555.
- Salah, Kamel,(2008). "Program and performance budget as an evaluation model for government", **conference substantive paper**, arado- arab states, U n P a n.
- Sekitoleko. Joseph.(2020). **Strengthening Budgeting for Sustainable Development: Uganda's Transition from Output-Based Budgeting to ProgramBased Budgeting"**.
- Sponem,S., & Lambert, C. (2010). **Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. Comptabilité Contrôle Audit**, 16(1), 159-194.P:164
- Stratan, A., & Manole, T. (2017). **Program and performance-based budgeting-way towards consolidating local financial autonomy**. <https://doi.org/10.15544/mts.2017.34>.
- Suwanda, D., Moenek, R., Lukman, S., & Syaifullah, M. (2021). The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A Money Follow Program in Impressing Budget Corruption. **Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi**, 21(2), 871-878.
- Talmon, N., & Faliszewski, P. (2019). A framework for approval-based budgeting methods. **In Proceedings of the AAAI Conference on Artificial Intelligence** (Vol. 33, No. 01, pp. 2181-2188).
- Valipour Khatir, M., Azar, A., & Amini, M. R. (2021). **Developing performance based budgeting model: organizational excellence approach.**, 21(2), 179-198.