

تأثير موازنة البرامج والأداء على الأداء المالي للحكومة: وجهات نظر خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق في محافظة دهوك

نارين ابراهيم مصطفى السليفاني^١ - محمد حويش علاوي الشجيري^٢ - شلير عبدالرحمن رشيد^٣

shilerakrayi@uod.ac - mohammed.alshujairi@aliraqia.edu.iq - nareen.misto@uod.ac

^١قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، دهوك، اقليم كردستان، العراق.

^٢قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، بغداد، العراق.

الملخص

يهدف البحث الحالي إلى بيان نتائج تبني موازنة البرامج والأداء في الأداء المالي الحكومي في بيئة أعمال إقليم كردستان العراق من خلال الدراسة الاستقصائية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين الممارسين والعاملين في الوحدات الحكومية التعليمية والخدمية في عينة من الأكاديميين المتخصصين في محافظة دهوك. ولغرض تحقيق هذا الهدف فقد اعتمدت البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتقييم وتحليل متغيرات البحث باستخدام أدوات التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة من خلال قائمة استقصاء خاصة أعدت لهذا الغرض، تم من خلالها استقصاء آراء عينة عشوائية طبقية من الممارسين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق في مجال التعليم في محافظة دهوك. وأخيراً فقد تم اعتماد المنهج الإحصائي الاستدلالي لاختبار فرضيات البحث، والتي تمثلت في فرضية رئيسية واحدة

لذا فقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من أبرزها، إن تبني موازنة البرامج والأداء تسهم في توضيح الرؤية أمام الوحدات الحكومية من خلال ربط الإنفاق بالأهداف الاستراتيجية لهذه الوحدات، فهي تتضمن وصفاً للأنشطة والبرامج وتحديد تكاليفها، مما يؤدي ذلك إلى ضبط الإنفاق العام وترشيده والرقابة عليه، مما ينعكس بشكل إيجابي في تحسين نتائج تقييم الأداء المالي الحكومي في إقليم كردستان العراق. وفي ضوء ذلك فقد أوصت البحث ضرورة الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، لعجز موازنة البنود من إعطاء معايير محددة في مجال تقييم كفاءة الأداء المالي الحكومي، وكذلك لغرض الرقابة على الأداء وقياس فاعلية المخرجات وإنتاجية الإيرادات العامة، مما يستوجب الاهتمام بالآراء التي تدعو إلى تبني موازنة البرامج والأداء.

الكلمات المفتاحية: موازنة البرامج والأداء، الأداء المالي الحكومي، الموازنة التقليدية.

The impact of Programs and Performance Budget on Government Financial Performance: Perspectives from Accounting and Auditing Experts in Duhok Governorate

Nareen Ibrahim Misto Al-Sulayvani¹ - Mohammed Huweish Allawi Al-Shujairi² - Shiler Abdulrahman Rasheed³

¹⁺³Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Duhok, Kurdistan Region, Iraq.

²Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Aliraqia, Kurdistan Region, Iraq.

Abstract:

The aim of this paper is to show the results of the repercussions of adopting the program budget and performance on government financial performance in the environment of the Kurdistan Region of Iraq through a survey of the opinions of a sample of accountants, practicing auditors, workers in government educational service units, as well as a sample of specialized academics in Duhok Governorate.

In order to achieve the objectives of the study, the study relied on the descriptive analytical approach to evaluate and analyze the study variables using statistical analysis tools for the collected data through a special survey list prepared for this purpose, through which the opinions of a stratified random sample of practitioners and academics specialized in the field of accounting and auditing in the field of education in Duhok Governorate were surveyed. Finally, the statistical inferential approach was adopted to test the hypotheses of the study, which was represented in one main hypothesis.

Therefore, the study reached a set of conclusions, the most prominent of which was that the adoption of the program and performance budget contributes to clarifying the vision in front of government units by linking the tunnels to the strategic objectives. It includes a description of activities and programs and determining their costs, which leads to controlling, rationalizing and controlling public spending, which is reflected positively in improving the results of evaluating government financial performance in the Kurdistan Region of Iraq. In light of this, the study recommended the need to move from balancing items to balancing programs and performance, due to the inability of balancing items to give specific criteria in the field of assessing the efficiency of government financial performance, as well as for the purpose of monitoring performance and measuring the effectiveness of outputs and the productivity of public revenues, which requires attention to the opinions that call for Adopting program and performance balancing.

Keywords: Program and Performance Budget, Government Financial Performance, Traditional Budget.

1. المقدمة

تعد الموازنة العامة للدولة أحد أبرز الأدوات الأساسية للإدارة المالية العامة، وعنصراً مهماً لخطط وبرامج وسياسات الدولة التشغيلية والتنموية والاستثمارية. ولا يتمثل التوجه الحديث للموازنة فقط في فرض الرقابة، وإنما نحو زيادة كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة المنفذة من قبل الحكومة، وتدعيم اليات الرقابة والمسائلة، فضلاً عن الشفافية في تنفيذ الأهداف المخططة من قبلها. ويتمثل هذا التوجه في موازنة البرامج والأداء المعتمدة في أغلب البيئات العالمية، إذ يدعم هذا النوع إحداث تغييرات في نظام الموازنة العامة من خلال التركيز على مخرجات نظام الموازنة ومحاولة تعظيم جودة هذه المخرجات في ظل محدودية المدخلات.

كما تعد مسألة رفع كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية، وحدة متكاملة من الأداء المتكامل لمراحل التخطيط والتنفيذ وأنشطة الرقابة وتقييم الأداء لنتائج أعمالها، حيث يسهم تطبيق الموازنة على أساس البرامج والأداء في توفير المعلومات اللازمة عن البرامج والأنشطة لهذه الوحدات ونتائج التنفيذ للخطط والمعوقات والمشاكل، وبما يسهم في إيجاد الحلول الحقيقية لتفعيل الأداء الحكومي الشامل لها.

2- منهجية البحث والدراسات السابقة.

1-2: منهجية البحث.

1-1-2: مشكلة البحث.

تتمثل مشكلة البحث في ضعف الأداء المالي الحكومي، الذي يعود جانب منه إلى تطبيق موازنة البنود التقليدية، التي أصبحت مجرد أداة توثيقية هدفها الأساسي هو توفير الغطاء القانوني لتدبير العجز من خلال الاقتراض الداخلي والخارجي (عبد الله وخضير، 2019). كما إن عملية تقييم الأداء المالي الحكومي محلياً تواجه تحديات كبيرة بالاعتماد على الكشوفات المالية، التي تصدرها الوحدات الحكومية كونها مبنية على الأساس النقدي (احمد، 2018). لذا فإن الأداء الحكومي يعاني من أوجه قصور عديدة في المسائلة عن فاعلية وكفاءة التنفيذ والرقابة، وضعف فاعلية وكفاءة البرامج المنفذة، مما يسهم في هدر الأموال العامة. لذا يمكن عرض مشكلة البحث من خلال السؤال التالي: "ما هي انعكاسات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأداء المالي للوحدات الحكومية مقارنة بالموازنة التقليدية السائدة في البيئة المحلية".

2-1-2: أهداف البحث

يهدف البحث الحالي في إطار المشكلة البحثية المدروسة إلى بيان انعكاسات موازنة البرامج والأداء في الأداء المالي للوحدات الحكومية بما يحقق لهذه الوحدات كفاءة وفاعلية واستخدام أمثل لمواردها المتاحة.

3-1-2: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث الحالي من مساهماته في تقديم الحلول لإحدى المشاكل الهامة التي تواجه الإدارة الحكومية المحلية، في ترشيد الإنفاق العام والإدارة المثلى للموارد الاقتصادية، من خلال التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء والتي ثبت في كثير من دول العالم المتقدمة قدرتها على ترشيد المدخلات وتخطيط المخرجات وتوفير المعلومات اللازمة عن الأداء المالي الحكومي الحقيقي.

4-1-2: فرضية البحث

يتبنى البحث في ضوء المشكلة البحثية وأهدافها الفرضية الرئيسة الآتية:

" هناك علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية لتبني موازنة البرامج والأداء في الأداء المالي الحكومي".

5-1-2: منهج البحث وأدوات جمع البيانات

يتوجه البحث بإطار اختبار فرضياتها إلى تبني المناهج البحثية وأدوات جمع البيانات وفقاً لمحاور البحث الآتية:

1. الجانب النظري: تم تبني المنهج الاستقرائي في دراسة وتحليل متغيرات البحث وعلاقاتها وذلك بالاعتماد على المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من الكتب، الدوريات، والنشرات، والرسائل والأطاريح، والدراسات المنشورة على شبكات (الأنترنت) في إطار هذا الجانب من التحليل.

2. الجانب العملي: تعتمد البحث في إطار الجانب العملي على تبني المناهج الآتية:

أ. المنهج الوصفي الاستقصائي والمستخدم في تقييم وتحليل عملية تطبيق متغيرات البحث في الوحدة عينة البحث، بالاعتماد على إعداد استمارة استقصاء خاصة لاستقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق في بيئة الوحدة عينة البحث.

ت. المنهج الإحصائي الاستدلالي: والمستخدم في اختبار وتحليل العلاقات بين متغيرات البحث واختبار فرضياتها.

6-1-2: مجتمع وعينة البحث

استناداً إلى طبيعة مشكلة البحث وأهدافها التطبيقية فقد تمثلت عينة البحث كل من مجتمع الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة إلى جانب مجتمع الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق في قطاع التعليم في محافظة دهوك، وقد تم اختيار عينة عشوائية طبقية تناسبية لاستقصاء آراؤهم بخصوص تقييم عملية تطبيق متغيرات.

2-2: الدراسات السابقة**1. دراسة (خليل، 2019): إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح.**

تناولت الدراسة مشكلة إن اتباع موازنة البنود يؤدي إلى مجموعة من المشاكل ومنها التركيز على الجانب الرقابي والمدخلات دون المخرجات ومنع القيادات الإدارية من الأبداع. لذا تهدف الدراسة إلى الاعتماد على موازنة البرامج والأداء كمنهج للوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، لذا فقد اعتمدت الدراسة على توزيع استمارة استبيان على مجموعة من الوحدات الحكومية وهي الجامعات والمستشفيات الممولة مركزياً كعينة الدراسة إذ تم توزيع هذه الاستمارة على فئتان هما التنفيذيون (م. محاسب، محاسب، م. مدير حسابات، مدير حسابات، م. حسابات أقدم) والرقابيون (مراقب حسابات، مراقب حسابات أقدم، مدير الرقابة والتدقيق الداخلي) وتحليل نتائجه باستخدام برنامج SPSS20، وقد اعتمدت الدراسة على إطار مقترح لموازنة البرامج والأداء، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام معلومات الأداء في الموازنة يمكن من صنع القرارات المساهمة في تحقيق أهداف الموازنة بتحسين كفاءة الإنتاج وكفاءة التخصيص وحتى الانضباط المالي الكلي، وأن إطار الموازنة متعددة السنوات يقدم فهم أفضل، إذ يتيح الإطار متعدد السنوات للحكومة تحديد مغزى أهدافها مع اطر زمنية واقعية لاستكمالها بناءً على ذلك فإنه يدعم صحة التزامات الحكومة طويلة الأجل من خلال النظر إلى ما بعد فترة سنة واحدة لتمويل البرامج التشغيلية والتحسينات الرأسمالية.

2. دراسة: (Savignon, 2019)

Performance Budgeting in Context: An Analysis of Italian Central Administrations**في إطار برمجة موازنة الأداء-و تحليل الإدارات المركزية الإيطالية**

تناولت الدراسة تأثير التقشف المالي في العديد من الدول والتي تنعكس في الحاجة إلى تحديد توجه الحكومات نحو إجراء تغييرات جذرية في إدارة القطاع العام، إذ وعلى مدى العقد الماضي حدثت زيادة في استخدام أسلوب الموازنة على أساس البرامج والأداء على الصعيد الوطني والمحلي، وتهدف الدراسة إلى تحليل التخطيط الاستراتيجي لممارسات إدارة الأداء في الحكومة المركزية الإيطالية، بهدف تقييم وتعزيز تنفيذ أدوات إدارة الأداء في القطاع العام، واعتمدت الدراسة على بيانات الوزارات الإيطالية لبيان نوع العلاقة بين خطط الموازنة والاستراتيجيات المعتمدة، وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلال بين تخطيط الموازنة والخطط الاستراتيجية العشرية للوزارات الإيطالية.

3. دراسة (كاكولي، 2018): تطوير موازنة البرامج والأداء بهدف أحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي.

تناولت هذه الدراسة الأساليب الحالية المستخدمة في الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي وافتقارها الربط بين عملية التخطيط بالموازنة والواقع العملي لتحقيق الأهداف المنشودة لها، مما يسبب مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة وضعف كفاءة الأداء المالي الحكومي، وقد هدفت الدراسة إلى تطوير الموازنة العامة في القطاع الحكومي الكويتي بتفعيل استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء في تحقيق رقابة وكفاءة وفاعلية الأداء المالي بالقطاع الحكومي الكويتي، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لإجراء الدراسة الميدانية من خلال قائمة الاستبيان للوحدات الحكومية في الكويت، وأخيراً توصلت الدراسة إلى أن استخدام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة ويساهم أيضاً في دعم اليات الرقابة والمسؤولية عن الانحرافات وتقييم النتائج والآثار والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها

4. دراسة (القحطاني، 2016): قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية

تناولت الدراسة مشكلة نتائج مقارنة أداء بعض وحدات القطاع الحكومي في المملكة أو بعض من الوحدات الإدارية المكونة لها مع الجهات المماثلة لها في النشاط سواء على المستوى الدولي أو مع القطاع الخاص المحلي، إذ يلحظ بأن هناك ضعفا نسبياً في أداء القطاع الحكومي، لذا تتولد الحاجة الشديدة لوجود معلومات متنوعة عن عمليات قياس الأداء في القطاع الحكومي، إذ هدفت الدراسة إلى تشخيص الواقع الفعلي لقياس الأداء في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي للإسهام في بناء منهجية وإعداد نظام متكامل لقياس الأداء، بهدف الوقوف على واقع الأداء في الأجهزة الحكومية وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة والتي تمثلت بجميع الأجهزة الحكومية التي تصدر لها موازنة مستقلة ضمن قوائم وزارة المالية في المملكة والتي تبلغ (175) جهاز حكومي، وتوصلت الدراسة إلى عدم تأثير القرارات المتخذة في الجهاز الحكومي بنتائج قياس الأداء المتبعة فيها.

3: الإطار النظري للبحث

1-1-3: موازنة البرامج والأداء

1-1-3 مفهوم موازنة البرامج والأداء

يعد ظهور أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجالات الإدارة الحكومية، قد ساهم الوحدات الحكومية بشكل كبير في مساهمة وبتنفيذ ما يعهد اليها بكفاءة وفاعلية والتوجه نحو تطوير الموازنة العامة للدولة (Jumaah, 2019, 6)، كما ساهمت أوجه القصور في تطبيق الأسلوب التقليدي للموازنة والمعروف ب (موازنة البنود) إلى البحث في تطوير أنموذج بديل لها (خليل، 2019: 671). لذا ظهرت عدة محاولات لتطوير الموازنة العامة للدولة، ومن أولى تلك المحاولات كانت في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي كان مردها القصور الواضح في موازنة البنود (Robeens, 2014, 15)، لذا ظهرت محاولات كثير من 1906 إلى 1954 عدة محاولات لتبني موازنة البرامج والأداء، واخيراً قدمت لجنة هوفر الثانية (Second Hoover Commission) مقترحات من قبل "ديفيد نوفيك" عام 1954 والتي كانت بعنوان "الاقتصاد والفاعلية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للموازنة" (Andrews et al., 2018, 3)، إذ قدم نوفيك خطوات تنفيذ (موازنة البرامج) في وزارة الدفاع الأمريكية، وقد ساهمت النتائج المتحققة في تبني هذا النوع من الموازنة في الوحدات الحكومية الأمريكية من خلال ظهور مفهوم "موازنة البرامج والأداء" (Folscher, 2015, 16). ويميز العديد من الباحثين بين "موازنة الأداء" و"موازنة البرامج"، إذ يرى (Innes, 2013, 8) أنهما وجهان لعملة واحدة، اما (الربيعي، 2019: 75) فيرى بأن موازنة البرامج والأداء تشكل نظاماً واحداً متكاملماً يصعب النظر لهما على انهما موازنتين منفصلتين، في حين يرى (البركي، 2021: 24) بأن موازنة البرامج تعد أداة تخطيطية، أما موازنة الأداء فتعد أداة رقابية وترتبط كل منهما بالأخرى على أساس إن التخطيط يعتبر عنصراً مرتبطاً بالرقابة. كما يرى البعض بأن هناك تسميات مختلفة لموازنة البرامج والأداء، إذ تسمي بعض الدول تلك الموازنة إلى أنها الموازنة القائمة على الأداء أو الموازنة الموجهة بالنتائج أو الموازنة على أساس المخرجات ولكن المعنى يكاد يكون نفسه. وفي عام 1993 تم عقد مؤتمر بعنوان "المؤتمر القومي للمجالس التشريعية للولايات" حيث تناول في هذا المؤتمر تجربة الولايات المتحدة الأمريكية التي تبنت موازنة البرامج والأداء، وكذلك بيان تجربة كل ولاية قامت بإعداد موازنتها من خلال اعتماد موازنة البرامج والأداء (محمد وياسين، 2016: 493)، إذ عرفت موازنة البرامج والأداء في هذا المؤتمر "بأنها بيان يستخدم الأهداف لتوضيح السبب الذي من أجله يتم إنفاق الأموال، إذ إنها طريقة لتخصيص الأموال لإنجاز أهداف محددة مستندة إلى البرامج وقياس النتائج" (Diamoud, 2016, 84). بينما عرفها كل من (Manole & Stratan, 2017, 491) "بأنها نظام يعرض الغرض والأهداف التي تتطلب الأموال وطرح التكاليف المرتبطة بها لتحقيق هذه الأهداف أو تقديم الخدمات في إطار كل برنامج بهدف تحسين الأداء لهذه الوحدات.

2-1-3 مبررات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء

لعبت أوجه القصور في موازنة البنود التقليدية، والمتمثلة بعدم قدرتها على الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية والأهداف المحددة لها، فضلاً عن عدم قدرتها على تقييم البرامج الحكومية وتوزيع نفقاتها، فضلاً عن فشلها في تفعيل وظيفة التخطيط والتخصيص الأمثل للموارد على أنشطة الوحدات الحكومية، لذا فقد تزايدت الدعوات للتوجه نحو استخدام موازنة البرامج والأداء كبديل يتجاوز أوجه القصور تلك (محمود، 2017: 13). ويرى كل من (Tanc & Erkutlu, 2017, 299) إن من أهم أسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء هو ظهور الأزمات المالية العامة

والاستخدام غير الفعال لموارد الدولة، فضلاً عن التغيرات السريعة في تكنولوجيا المعلومات، كما يرى (البركي، 2021: 32) بأن عملية التحول إلى موازنة البرامج والأداء يعتمد على جملة من الاعتبارات التنظيمية والفنية والتشريعية، إذ يتم أولاً تطوير برامج الوزارات وإدخالها في نظام تصنيف الموازنة العامة ثم الانتقال إلى مؤشرات الأداء. أما (Srithongrung, 2017, 3) و(خليل، 2019: 672) و(البركي، 2021: 28) فإنهم يرون إن من أهم أسباب التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء هي كالتالي:

1. إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة في مجال الوحدات الحكومية، مما عزز من إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء، إذ إن وجود القاعدة الفكرية المتطورة يمثل عاملاً مساعداً في ظهور الطرق والوسائل العلمية والتكنولوجيا الحديثة التي يمكن استخدامها في رسم البرامج والأنشطة بصورة واضحة ودقيقة (البدر، 2019: 17).

2. ظهور الأجهزة والأنظمة للرقابية المالية المنفصلة عن جهاز دائرة الموازنة العامة للدولة، مثل أجهزة الرقابة العليا، أنظمة الرقابة المصرفية، رقابة الجهاز المركزي للمحاسبة (البركي، 2021: 29)، إذ يرى (Andrewa et al., 2018, 6) بأن التطور في أنظمة الرقابة أدى إلى فتح مجال لدائرة الموازنة لتؤدي دوراً مهماً وهو قياس انجاز الوظائف المؤداة في الوحدات الحكومية، وهذا ما أدى إلى تقليل الدور الرقابي لموازنة البنود.

3. توسع نشاط الدولة، إذ لم تعد أنشطة الدولة بسيطة وقليلة يمكن السيطرة والرقابة عليها من قبل السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، مما دعا هذه الجهات إلى الاهتمام بإصلاح الموازنة العامة للدولة لتؤدي هذا الدور من خلالها (Robinson, 2013, 12) كما إن النمو السريع للأنشطة الحكومية يؤدي إلى تزايد مسؤولية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، مما تبع ذلك صعوبة في إجراء الرقابة على كل بند من بنود الموازنة العامة.

4. الرغبة في التركيز بدرجة أكبر على المخرجات والنتائج بدلاً من التركيز على المدخلات (OECD, 2018, 7)، مما أدى إلى تزايد الحاجة لحساب ناتج النفقات العامة بمقاييس ما استنفد من هذه النفقات، كما أدى إلى الاهتمام بحجم ونوعية الأعمال المنجزة (المخرجات) وليس بحجم النفقات المستخدمة كما هي في موازنة البنود، أي التركيز على (المدخلات)، إذ عجزت موازنة البنود عن إعطاء معايير محددة لكفاءة الأداء الحكومي، والتي يمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء الإدارات الحكومية، مما دفع إلى الاهتمام بالآراء التي تدعو إلى تبني موازنة البرامج والأداء لتحقيق هذه المهمة (Srithongrung, 2017, 4).

5. إن موازنة البرامج والأداء تزود المواطنين بالمعلومات المتعلقة بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة، إذ تتضمن وصفاً للمشاريع والأنشطة الحكومية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. (Jumaah, 2019, 22) إذ يرى (حسوبي، 2015: 14) بأن المواطنين هم أصحاب المصلحة ولهم الحق في معرفة أداء الوحدات الحكومية.

6. اتجهت البحوث والدراسات إلى ضرورة تطوير والاستفادة من النتائج التي أسهمت في تحقيق الكفاءة في أداء القطاع الخاص، مما دعت إلى الربط بين مبدأ الكفاءة والموازنة معاً (Alain & Melege, 2017, 8)، إذ عجزت الموازنة التقليدية عن إعطاء قياسات محددة لكفاءة الأداء المالي الحكومي والتي يمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء الوحدات الحكومية (خليل، 2019: 673)

7. الندرة المتزايدة للموارد المالية، إذ كلما أصبحت هذه الموارد نادرة أصبحت هناك ضرورة لمعرفة سبل إنفاق هذه الموارد، أي كيف نعمل على زيادة المردودية الاقتصادية والاجتماعية لهذا الإنفاق، لذا عند إعداد الموازنة العامة للدولة

يجب النظر إلى الأهداف التي تسعى الدولة أو الوزارة أو الوحدة الحكومية إلى تحقيقها من عملية وضع هذه الموازنة (الفهد وآخرون، 2017: 440). ويرى (الفسفوس وجبر، 2018: 448) بأن معظم دول العالم تعاني من محدودية مواردها المالية، لذا يجري البحث في أفضل الوسائل لتحقيق أهداف الدولة من خلال هذه الموارد. لذلك فإن غياب عنصر التخطيط والتوزيع الأمثل للموارد على أنشطة الوحدات الحكومية في الموازنة التقليدية (البنود) وزيادة الندرة في الموارد المالية، أدت إلى الحاجة لخطط بعيدة المدى، فضلاً عن تنامي وتوسع حجم الإنفاق العام في الموازنة التقليدية والذي بدوره يؤدي إلى ضرورة الربط بين الخطط الحكومية والموازنة العامة من خلال تبني موازنة البرامج والأداء لتكون أداة لصنع القرارات إما لتخفيض العجز المالي أو لتخصيص الموارد في الموازنة العامة ومن ثم تعزيز التنمية الاقتصادية والاستقرار السياسي. (Srithongrung, 2017, 4)

8. ظهور الأزمات المالية العامة، بعد أزمة الكساد الكبير الذي شهدته الولايات المتحدة الأمريكية ما بين عام 1933 إلى 1936، إذ شهدت هذه الفترة نمواً هائلاً في الوحدات الحكومية انعكس في زيادة حجم الإنفاق العام من خلال إدخال العديد من البرامج الاجتماعية وإنشاء العديد من الهيئات الحكومية الجديدة، إذ أدى كل ذلك إلى جعل الموازنة التقليدية (البنود) غير قادرة على تحقيق أهدافها (الخفاجي والعاني، 2020: 96). وفي هذا السياق يرى (محمد، 2019: 7) بأن ظهور معظم أنواع الموازنات العامة مرتبط بالتطور التاريخي الذي شهدته الولايات المتحدة الأمريكية، لذا تطلب من الحكومة الأمريكية تغييراً جذرياً في ممارسات الموازنة العامة، وخاصة بعد الأزمات المالية العالمية التي أدت إلى عجز الدول عن مواجهة التزاماتها وتأدية خدماتها بالشكل المطلوب، مما أثر ذلك على عدم قدرة الكثير من الدول العالم في تحقيق المساواة في المالية العامة، لذلك شرعت العديد من الدول المتقدمة والتنمية على إعادة النظر في أنظمتها المالية والمحاسبية والاقتصادية، والتي عكست الحاجة المتزايدة إلى إجراء إصلاحات في القطاع العام من خلال تبني موازنة البرامج والأداء من أجل تحسين السياسات المالية وضوابط الإنفاق العام وإصلاح إدارة القطاع العام.

3-1-3: متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء

يتطلب ضمان نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء، توافر مجموعة من المتطلبات من أجل التطبيق السليم والاستفادة من المنافع التي يمكن الحصول عليها عند تطبيق هذا النوع من الموازنات (شفقة، 2021: 55). ويرى كل من (Moynihan & Beazley, 2016, 7) و (Diamoud, 2016, 84) و (الفسفوس وجبر، 2018: 449) إن من أهم متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء الآتي:

1. المتطلبات المحاسبية: يعد النظام المحاسبي الأداة الأساسية لتنفيذ ورقابة الموازنة العامة للدولة، والذي تستند إليه الموازنة في كافة مراحلها (عبد الله وخضير، 2019: 238)، إذ يعمل النظام المحاسبي الحكومي بتزويد الإدارة العليا بالمعلومات المالية لأغراض التخطيط والرقابة، ولضمان كفاءة هذا النظام يتطلب ذلك نظام موازنة متكامل مع النظام المحاسبي الحكومي، إذ يقدم النظام المحاسبي المعلومات التي تعكس النتائج أو الأهداف بصورة تقارير شهرية أو فصلية أو سنوية (شفقة، 2021: 56). لذا فإن إصلاح الموازنة العامة للدولة يجعل من إصلاح النظام المحاسبي الحكومي أمراً لا بد منه، إذ يرى (Suwanda et al., 2021, 871) بأن أحد الأبعاد الرئيسية لموازنة البرامج والأداء هو تكلفة المخرجات المقدمة، وأن موازنة البنود تقوم على الأساس النقدي وبالتالي لا تمكن من قياس المخرجات، وبالتالي لا بد من الاعتماد على أساس الاستحقاق، إذ إن حساب تكلفة الوحدة يتطلب أخذ كافة التكاليف في الاعتبار وإجراء التسويات الجردية اللازمة.

2. المتطلبات التكنولوجية: لقد أصبحت أدوات تكنولوجيا المعلومات عنصراً مهماً في نظم المعلومات المحاسبية للوحدات الحكومية، نظراً لما توفره هذه الأدوات من معلومات ملائمة تساعد في إنجاز أعمالها بكفاءة وفاعلية، ولذلك ظهرت مفاهيم واتجاهات حديثة كمدخل لتحسين وتطوير إدارة وتقييم الأداء الحكومي (عبد الناصر، 2017: 41). لذا يرى كل من (سلطان ومحمد، 2018: 19) بأن هناك حاجة إلى تطبيق أنظمة الكترونية لتبويب موازنة البرامج والأداء، إذ تساعد في عمليات التخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة من خلال مجموعة من الأنظمة ومنها (نظام تشغيل المعلومات، نظام قاعدة البيانات، شبكات الاتصال) بالإضافة إلى نظم التشغيل اللامركزية لإعداد وتنفيذ الموازنة مما يسهل الرقابة على تنفيذها.

3. متطلبات التنظيم الإداري والموارد البشرية: تحتاج كل وحدة حكومية إلى نظام متكامل من السجلات والمستندات والمعلومات التي قد تكون في نظام يدوي أو آلي، كما أنها بحاجة إلى نظام خاص يقوم على توفير معلومات أساسية عن مشاكل واتجاهات وطبيعة العاملين داخل الوحدة الحكومية (عبد الكريم، 2016: 7). فالتنظيم الإداري يتمثل في أي عمل يتم من خلاله تنفيذ المهام وتحديد وظائف العاملين وتحديد آليات التنسيق والتفاعل بين الأقسام المختلفة، كما يتم توجيه ترتيب جهود الأفراد والعاملين داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات الحكومية كونه يعكس درجة الرسمية في ظل وجود التوصيف الوظيفي الذي يحدد الإجراءات والصلاحيات الممنوحة لتنفيذها (شفقة، 2021: 58).

2-3 الأداء المالي الحكومي

1-2-3 مفهوم الأداء المالي الحكومي

تسعى الحكومات إلى مواكبة التطورات السريعة في مختلف المجالات من خلال إدارة الأداء المالي الحكومي بأفضل طريقة، إذ إن الوحدات الحكومية تركز على تقديم الخدمات المختلفة للمجتمع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (Yilin & Huang, 2022, 3). وتواجه تلك الوحدات في هذا المجال ضغوطاً مستمرة لزيادة الكفاءة والفاعلية في جميع مجالات عمل الوحدات الحكومية لتقديم خدماتها بشكل أفضل، مما يتطلب قيام خطوات متسارعة لإصلاح وتطوير إدارة الأداء المالي الحكومي، بهدف تقديم أفضل خدمة بالرغم من ندرة الموارد المالية (Diana, 2014, 43). ويعرف (Queensland Government, 2015, 5) في دليلها، إدارة الأداء المالي الحكومي "بأنها النظام الذي يجمع بين الإدارة الاستراتيجية التنظيمية ومعلومات الأداء والتقييم والمراقبة والرصد وإعداد تقارير الأداء، بطريقة تحقق تحسين وتطبيق معلومات الأداء لدعم المساءلة والشفافية"، أما (Long et al., 2019, 22) فيروا بأن الاهتمام بالأداء الحكومي قد بدأ في الولايات المتحدة الأمريكية منذ بداية السبعينيات من القرن العشرين، نتيجة شعور السياسات الحكومية بضرورة حل كثير من مشاكل المجتمع، إذ وعلى الرغم من وجود اعتمادات مالية كبيرة قد خصصت للتوسع في سياسات البرامج والأنشطة، إلا إنه لوحظ عدم فاعلية وكفاءة الحكومة في تنفيذ برامجها وعدالتها، فضلاً عن الإسراف وهدر المال العام، لذا وفي ضوء ذلك كرست العديد من الجهات الحكومية سواء كانت السلطة التشريعية أو التنفيذية بتقديم تجارب عديدة لتحسين أداء الوحدات الحكومية، إذ بدأ العديد من دول العالم بإدخال نظام إدارة الأداء الحكومي من أجل تحديد طرق قياس الأداء ومعرفة نقاط القوة والضعف على المستوى الدولي.

لذا يعرف (AL-Kharabsheh, 2021, 3) الأداء المالي الحكومي "بأنه تشخيص الوضع المالي للوحدة الحكومية لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمتها، ومجابهة المستقبل من خلال اعتمادها على الموازنة العامة وحسابات النتائج

والكشوفات المرفقة مع الأخذ بنظر الاعتبار الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقطاع التي تنتمي اليه الوحدة الحكومية". كما يشير الأداء المالي الحكومي إلى الدرجة التي تحقق بها الوحدة الحكومية أهدافها المالية من خلال السياسات المالية العامة وخلال فترة معينة، كما يعد مقياساً لنتائج سياسات الوحدة الحكومية وعملياتها من الناحية النقدية (Rossi & Aversano, 2015, 64).

3-2-2: مفهوم تقييم الأداء المالي الحكومي وأهميته.

تعد عملية تقييم الأداء مرحلة من مراحل العملية الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف ثم وضع خطة التنفيذ مع ضرورة وجود خطة رقابية على عملية التنفيذ من أجل تقييم كفاية وفعالية تحقيق الأهداف (Sunardi & Febriantoko, 2020, 18). أما (حريجة وآخرون، 2019: 390) فيروا بأن تقييم الأداء يعتبر المرآة العاكسة لأنشطة الوحدة الحكومية، إذ يمكن من خلالها معرفة نتائج النشاط، وكذلك تحديد مستوى إنجازها ومدى استغلالها لمواردها، لذا فمن أجل تطوير الأداء المالي الحكومي ينبغي أن يتم تقييم ومراجعة الأداء، لما لها من دور كبير في تزويد الإدارة بمعلومات تسمح لها باتخاذ القرارات المهمة للوحدة الحكومية، أما (Palaniappan, 2017, 69) فيرى بأن عملية تقييم الأداء في الوحدات الحكومية ذات أهمية كبيرة في كافة أنحاء العالم، لما لها من دور كبير في تحديد مؤشرات قياس الأداء من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة، في ظل النمو المستمر للإنفاق العام ومحدودية الموارد، لذا تسعى كافة دول العالم إلى تقليل الإنفاق، أي تحقيق العقلانية وعدم الإسراف في الإنفاق، لذا تسعى كثير من دول العالم إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تنعكس بدورها في إصلاح النظام المحاسبي الحكومي، مما يؤدي ذلك إلى تطوير وتحسين عملية تقييم الأداء المالي الحكومي. لذا يعرف تقييم الأداء المالي الحكومي (Hariani, 2021, 163) بأنها اختبار موضوعي ومستقل لتحديد مدى نجاح عملية قياس وتقييم الأداء المالي لإدارة الوحدة الحكومية من أجل تكوين الحكم وإبداء الرأي حول تنفيذ أعمالها بشكل اقتصادي ورشيد وكفؤ وفعال"، إذ بدأ الاهتمام الكبير يتزايد بعملية تقييم وقياس الأداء في الوحدات الحكومية بشكل كبير وتنفق أموالاً كثيرة وتخصص له وقتاً طويلاً (علي، 2016: 49).

ويرى (Rendhy et al., 2022, 100) أهمية تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية من خلال عدة من جوانب أساسية والتي تسهم فيما إذا كانت الوحدات الحكومية تقوم فعلاً بتنفيذ البرامج والأنشطة المخولة لها قانوناً، وأن التنفيذ يتم بالطريقة المقررة له وأن البرامج تحقق الأهداف المحددة لها بفاعلية، كما أن النفقات التي تصرف على هذه الأنشطة والبرامج تستخدم بكفاءة واقتصادية، لأن عملية تقييم الأداء المالي تساعد الوحدات الحكومية في تحقيق الرقابة على الإيرادات والنفقات للتأكد من قيامها بممارسة البرامج والأنشطة بأعلى درجة من الكفاءة الممكنة، أي الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وانعكاس ذلك على مستوى الدولة، كما يؤكد (الموسوي وآخرون، 2015: 10) على أهمية تقييم الأداء المالي الحكومي في كافة القطاعات الحكومية والتي تقدم خدمات التنمية الاجتماعية والتي تشمل الوزارات والوحدات الحكومية الأخرى، إذ تساعد الإدارة العليا في توجيه مراكز المسؤولية، إذ إن عملية تقييم الأداء المالي تساعد الوحدات الحكومية من تحديد الجهات والمراكز الإدارية المسؤولة عن أية انحرافات حاصلة فيها.

3-2-3 مؤشرات تقييم الأداء المالي الحكومي:

يعتبر مؤشر متغير كمي ونوعي يوضح مدى تحقيق الهدف الاستراتيجي ضمن إطار زمني ومكاني محدد، وتعرف مؤشرات الأداء "أنها مجموعة من الدلائل والملاحظات، التي تعمل على وصف الوضع أو ظاهرة معينة والمراد فحصها للوصول

إلى حكم معين بشأنها على وفق المعايير المتفق عليها" (علي، 2018: 114). ويرى (Merino et al., 2021, 5) بأن مؤشرات الأداء المالي الحكومي يمكن استخدامها كمؤشرات أساسية في عملية التحليل الداخلي وأداة استراتيجية مهمة في تحديد الأداء الكلي للوحدات الحكومية، إذ تسهم مؤشرات قياس الأداء المالي الحكومي في عملية إصلاح القطاع العام، كما تسهم في تحقيق المساواة والاهتمام من قبل المجتمع، كما تزيد من إشراف الجهات الرقابية على الأداء المالي الحكومي، وهذا يؤدي إلى استخدام الأموال العامة بكفاءة وفاعلية قدر الإمكان. أما (القحطاني، 2016: 81) فيرى بأن مؤشرات الأداء المالي الحكومي تمثل ترجمة كمية للروابط الوصفية التي تعكسها علاقات السبب والنتيجة للربط الاستراتيجي للوحدة الحكومية والتي تبين مدى تقدم الوحدة الحكومية نحو تحقيق أهدافها، إذ تحدد مؤشرات الأداء بناء على معايير تحددها طبيعة ومهام ونشاطات الوحدات الحكومية سواء خدمات تعليمية أو الصحة أو غيرها من الخدمات. لذا فإن مؤشرات الأداء لها أهمية كبيرة في نجاح عملية تقييم الأداء المالي لأنها تؤدي إلى سهولة استخدام معايير الأداء. لذا يرى كل من (Putre et al., 2019, 33-35) إمكانية تحديد أهم مؤشرات قياس الأداء المالي الحكومي والتي يمكن استخدامها في عملية تقييم أداء الوحدات الحكومية وكالاتي:

1. الفاعلية: تعد الخدمات الحكومية معقدة، وجاء هذا التعقيد من خلال طبيعة البرامج والأنشطة الحكومية، إذ يزيد ذلك التعقيد من تعدد الأهداف. ويشير (Mustapha et al., 2018, 244) إلى إن الفاعلية هي درجة أو مدى إنجاز الوحدات الحكومية للأهداف المناطة بها، لذا فالفاعلية "تمثل قدرة الوحدة على استثمار فرص بيئتها للحصول على الموارد النادرة والقيمة لتأدية وظيفتها الاقتصادية والاجتماعية، لأنها ترتبط بأهداف الوحدة"، ويرى (Hawk, 2017, 114) بأنه يمكن تحديد أهداف الوحدات الحكومية من خلال الاطلاع على الوثائق الرسمية للوحدة أو من خلال النظام الداخلي للوحدة والمستندات التي تعتمدها الإدارة، أو من خلال نوعية وحجم المخرجات السلعية والخدمية التي تقدمها الوحدة الحكومية، إذ يمكن من خلال هذه الأهداف مطابقة الأداء الحكومي لعملياته وطاقاته وموارده.

2. الكفاءة: تعني الكفاءة إنجاز الوحدة للبرامج والنتائج المحددة لها بأقل تكلفة ممكنة من الموارد وبشكل أمثل (Lukac et al., 2021, 4). أما (حسين، 2020: 94) فيرى بأن الكفاءة تمثل "معيار الرشد في استخدام الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلومات المتاحة"، إذ تعد الكفاءة من المؤشرات التي تبين نجاح الوحدة في الأمد القريب من خلال الأهداف التي تحققها الوحدة الحكومية، ويرى (Mamogale, 2014, 75) بأن كفاءة أداء الوحدات الحكومية لها دوراً هاماً في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال الموازنة العامة للدولة والتي تعد أداة فعالة لقياس الكفاءة وتقييم الأداء للوصول إلى الأهداف المقررة وبأقل تكلفة ممكنة دون إن تؤثر على نوعية ومستوى الخدمة المقدمة. فيما يرى (Andjarwati, 2021, 114) بأن الكفاءة تشير إلى كمية الموارد المستخدمة من قبل الوحدة الحكومية في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات والتي يمكن قياسها من أجل إن تحقق الإدارة أداء عالي، ويتم حساب الكفاءة بقسمة المخرجات الفعلية على المدخلات الفعلية.

3. الاقتصادية: وتعني قدرة الوحدة الحكومية على تخفيض كلف المدخلات للعملية الإنتاجية مع المحافظة على مستوى معين من الإنتاج أو الخدمات المقدمة للمجتمع، سواء كانت الكمية أو النوعية مخطط لها، ومن ثم تأدية الوحدة الحكومية وظائفها بكلفة ممكنة مع عدم الإسراف أو الهدر في الموارد المالية المتاحة (العيسى، 2022: 35). أما

(Zakaria, 2014,6) فيرى بأن مفهوم اقتصادية الأداء المالي الحكومي يتعلق بخفض تكلفة المدخلات المستخدمة في كافة البرامج والأنشطة للوحدات الحكومية مع مراعاة الجودة العالية، لذا فإن استخدام الوحدة الحكومية الكمية المثلى من الموارد في تقديم الخدمات والامتنال لمتطلبات القوانين والتعليمات الحكومية وفي الوقت المحدد فإن الوحدات الحكومية سوف تحقق الاقتصادية وفاعلية في الأداء. اما (Nurcahyo et al., 2015,45)) فيروا بأن المؤشرات الاقتصادية تعمل على قياس العلاقة بين المدخلات المخططة والمدخلات الفعلية للنشاط، أي تركز على (الكلفة والمنفعة) فضلاً عن الترشيد في استخدام مواردها المتاحة. وفي ضوء ذلك يرى (علي، 2018: 119) وجود مجموعة من المؤشرات الأخرى لقياس الأداء المالي في الوحدات الحكومية منها مؤشرات النتائج ومؤشرات الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤشرات الفنية بالإضافة إلى المؤشرات القومية المتعلقة بالاقتصاد القومي.

3-3 انعكاسات تبني موازنة البرامج والأداء في الأداء المالي الحكومي:

تعد موازنة البرامج والأداء نظاماً متكاملًا، يعرض الأهداف التي تُطلب من أجلها الأموال وتنفق من أجلها تكاليف البرامج والأنشطة المستهدفة من قبل الوحدات الحكومية. إذ تتم موازنة البرامج والأداء داخل كافة هذه الأنشطة والبرامج للتعرف على الأداء المالي المتوقع تحقيقه، والمدة الزمنية اللازمة للوصول إلى هذا الأداء، لذا فإن طريقة إدارة الموازنة الحكومية يتم من خلال التركيز على النتائج أو المخرجات وبتحقيق مراقبة المدخلات (Pimpong & Laryea, 2016, 12). أن التركيز على النتائج يعني التركيز على كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية، بدلا من التركيز فقط على الامتنال للقوانين واللوائح الأخرى، والربط بين الموارد المالية المتاحة، مع مخرجات الأنشطة والبرامج الحكومية (Qi, 2012, 5). لذا يؤكد (خليل، 2019: 675) بأن موازنة البرامج والأداء تأتي جنبا إلى جنب مع مفهوم إدارة الأداء المالي الحكومي من خلال تحسين التخطيط والرقابة على الإنفاق العام وفاعلية الوحدات الحكومية في ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى المخرجات، لكي يسهل تنفيذ عملية اتخاذ القرارات الأفضل حول الاستخدام الفعال للموارد وإدارة الأنشطة والبرامج الحكومية. وفي ضوء ذلك يرى كل من (Rosman et (Nair et al., 2020, 816-818) (Mutungi, 2016, 4-5) (al., 2017, 4) بأن انعكاسات موازنة البرامج والأداء على الأداء المالي الحكومي تكمن في الآتي:

1. فاعلية التخطيط في موازنة البرامج والأداء وانعكاساته في الأداء المالي الحكومي: تعد موازنة البرامج والأداء إحدى الأساليب الحديثة لتخطيط الموازنة العامة للدولة، إذ تسهم عوامل عديدة في الاعتراف بنظام التخطيط كأحد الأعمدة الرئيسة في إعداد الموازنة وضرورة إتباع الأسس العلمية في عملية صنع القرار، كاستخدام أسلوب تحليل الكلفة والمنفعة من الإنفاق الحكومي (Kainan et al, 2017, 258). إذ يساعد التخطيط باستخدام الموازنة في توجيه الجهود التي ستبذل في تنمية الأموال وتحديد مصادر الحصول عليها، من خلال جعل الوحدة الحكومية قادرة على وضع البرامج اللازمة لتنمية الأموال العامة من خلال تقييم أداء الوحدة الحكومية. لذا فإن العلاقة بين تخطيط الموازنة والأداء المالي الحكومي، جاءت نتيجة استخدام الموازنة كأداة تخطيطية تهتم بتحديد الأهداف للبرامج والأنشطة الحكومية من أجل تقييم أداء البرامج طويلة الأجل، وضمان استمرارية الوحدة الحكومية في عملها بكفاءة وفاعلية (مشكور وآخرون، 2018: 8).

2. فاعلية المساءلة لموازنة البرامج والأداء وانعكاساتها في الأداء المالي الحكومي: إن التطور الذي شهدته الموازنة العامة والتي تستند على البرامج والأداء، شجع الوحدات الحكومية على المشاركة في صنع قرارات مثل تخصيص الموارد المالية وأولويات البرامج والأنشطة وطبيعة قياس الأداء، كل ذلك دعا الوحدات الحكومية إلى التركيز على رقابة الأداء،

مما أدى ذلك التغيير في الموازنة العامة إلى توسيع مفهوم المساءلة العامة ليشمل المساءلة عن الأداء المالي الحكومي (Stratan & Manole, 2017, 492). فيما يرى (الخفاجي والعاني، 2020: 105) لتحقيق المساءلة الفاعلة في تنفيذ موازنة البرامج والأداء، يجب أن تحدد الأهداف العامة بشكل واضح، وبيان كيفية إدارة الإنفاق العام، من خلال إيجاد الترابط بين الأداء الفعلي لوحدة الإنفاق العام والأهداف المرجو تحقيقها من قبل الوحدة الحكومية، لذا فإن موازنة البرامج والأداء تبين فاعلية واقتصادية تقديم الخدمات العامة من خلال عملية إدارة الأداء واستخدامها كوسيلة للمساءلة.

3. شفافية موازنة البرامج والأداء وانعكاساتها في الأداء المالي الحكومي: تشير شفافية الموازنة إلى إمكانية حصول الوحدة الحكومية على معلومات ملائمة حول الموازنة وفي الوقت المناسب، إذ يعد من أسس شفافية الموازنة إن تضمن هذه الموازنة وثائق ومعلومات توضح أغراض السياسة العامة للدولة (Demirag & Khadaroo, 2018, 271). لذا تتطلب الشفافية أن تتضمن الموازنة الإفصاح عن معلومات كافية عن الأنشطة والإجراءات والسياسات الاستراتيجية وتزويد الأطراف ذات العلاقة بالوحدات الحكومية بتلك المعلومات. ويرى (البدر، 2019: 29) بأن الشفافية في الموازنة لا تعد غاية بحد ذاتها وإنما تعد وسيلة لتحقيق النتائج المطلوبة عن الأداء المالي في الوحدات الحكومية، إذ يساعد ذلك على تحسين الوعي الاجتماعي وكذلك زيادة الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.

4. فاعلية الدور الرقابي لموازنة البرامج والأداء وانعكاساته في الأداء المالي الحكومي: إن التغيرات المستمرة في كافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والخدمية، المؤثرة على دور وواجبات الوحدات الحكومية يتطلب أن تكون الوحدة الحكومية قادرة على فهم هذه التغيرات والتفاعل معها، ورفع الاهتمام بالأداء المالي الحكومي، لما له من دور فعال في العمل الرقابي على تلك الوحدات، من أجل المحافظة على الموارد المالية، وحماية المال العام من الهدر وسوء الاستخدام، وكذلك رفع الكفاءة ومتابعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات، لذا كلما كانت الرقابة قوية كان انعكاسها على الأداء المالي الحكومي انعكاساً مؤثراً داخل الوحدة الحكومية (Azevedo et al., 2020, 4). أما (احمد، 2022: 199) فيرى بأن وظيفة الرقابة هي وظيفية إدارية تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف الحكومية ومتابعة تنفيذها بمقارنة النتائج المحققة بالأداء المخطط، إذ تعد الرقابة أداة لتقييم مختلف الأنشطة والبرامج الحكومية والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالموازنة.

4- الجانب الميداني للبحث

1-4: منهج وأدوات البحث

1-1-4: المناهج المستخدمة في تقييم متغيرات البحث

1. منهج البحث الميدانية الاستقصائية: تم اعتماد المنهج الوصفي الاستقصائي لاستطلاع آراء عينة من الممارسين والأكاديميين في بيئة إقليم كردستان حول آليات ونتائج تطبيق متغيرات البحث وتحليل نتائج الاستطلاع باعتماد أدوات التحليل الإحصائي الوصفي.

2. المنهج الإحصائي الاستدلالي: تم اعتماد أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي في اختبار العلاقات بين متغيرات البحث في إطار اختبار وتحليل الفرضيات.

2-1-4: أدوات جمع البيانات:

البحث الميدانية: تم في إطار البحث الاستقصائية لفحص وتقييم آليات ونتائج تطبيق متغيرات البحث، تصميم استمارة استقصاء خاصة لجمع البيانات الميدانية. إذ تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتنميط وقياس متغيرات الاستمارة. وتضمن هيكل الاستبانة المحاور الآتية:

المحور الأول: البيانات العامة للمستجيبين: يتناول المحور البيانات العامة للمستجيبين والتي اشتملت على العمل الحالي، سنوات الخبرة والتأهيل العلمي.

المحور الثاني: الفقرات المتعلقة بتطبيق موازنة البرامج والأداء، ويتكون هذا المتغير الرئيسي من (10) متغيرات فرعية (سؤال).

المحور الثالث: الفقرات المتعلقة بتقييم الأداء المالي الحكومي في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء: ويتكون هذا المتغير الرئيسي من (10) متغيرات فرعية (سؤال).

3-1-4: مجتمع وعينة البحث

1. الجانب الميداني: يتكون مجتمع البحث من المجتمعات الفرعية الآتية:

أ. مجتمع الممارسين العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق في جامعة دهوك وكلياتها المختلفة، إذ يعد هذا المجتمع، هو الممارس لعملية تطبيق متغيرات البحث وذو معرفة بالمتطلبات والمعوقات فضلا عن منافع التطبيق، فضلا عما يمتلكه من خبرة عملية للحكم على موضوع البحث. لذا فقد تم اختيار الأفراد ممن تتجاوز سنوات الخبرة ست سنوات فأكثر لضمان مستوى مقبول من الخبرة بما يتناسب وطبيعة موضوع البحث.

ب. مجتمع الأكاديميين، إذ تم اختيار مجتمع الأكاديميين العاملين في جامعات محافظة دهوك في تخصص المحاسبة، إذ يعد هذا المجتمع ضروريا لأبداء الرأي في الأبعاد النظرية لمتغيرات البحث وعلاقاتها. وقد تم اختيار عينة عشوائية طبقية من المجتمعين المذكورين بما يتناسب مع حجم المجتمع في كل طبقة وكما موضح في الجدول رقم (1) أدناه:

جدول رقم (1)

مجتمع وعينة البحث الميدانية

المجتمع	حجم المجتمع	حجم العينة المختارة	الاستمارات المستردة والصالحة	نسبة الاستجابة
الأكاديميين	*42	24	21	%88
المهنيين الممارسين	**39	26	26	%100
المجموع الكلي	81	50	47	%94

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إحصائية الجامعات والمعاهد في محافظة دهوك.

يبين الجدول رقم (1) أن حجم العينة المختارة بلغت (50) فرداً، أي بنسبة معاينة بلغت (62%) من حجم المجتمع

الكلي، فيما بلغت عدد استمارات الاستقصاء الموزعة على الأكاديميين (24) استمارة موزعة، وقد بلغت نسبة الاسترداد (88%)، كما تم توزيع (26) استمارة على عينة المهنيين الممارسين، وبلغت نسبة الاسترداد (100%). لذا فقد بلغت نسبة المعاينة الفعلية (58%) وهو ما يشير إلى نسبة معاينة مؤهلة لإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة. خصائص العينة المدروسة.

أ. خصائص العينة من حيث طبيعة العمل الحالي: توضح النتائج الظاهرة في الجدول (2) طبيعة العمل الحالي لأفراد العينة المختارة وكالآتي:

جدول رقم (2)

توزيع عينة البحث حسب طبيعة العمل الحالي

طبيعة العمل الحالي	حجم العينة	نسبة العينة
الأكاديميين	21	45%
المهنيين	26	55%
المجموع الكلي	47	100%

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج استمارة الاستقصاء الموزعة.

يبين الجدول أعلاه بأن نسبة عينة الأكاديميين إلى إجمالي العينة كانت بنسبة (45%)، أما نسبة حجم عينة الممارسين فقد بلغت (55%)، وهو ما يتناسب وحجم كل فئة في المجتمع الكلي.

ب. خصائص العينة من حيث سنوات الخبرة: توضح النتائج الظاهرة في الجدول رقم (3) عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	حجم العينة	نسبة العينة
من 6 – إلى 10 سنوات	17	36%
من 11 – 15 سنة	12	25.5%
من 16 – إلى 20 سنة	11	23.5%
أكثر من 20 سنة	7	15%
المجموع الكلي	47	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج استمارة الاستقصاء الموزعة.

يبين الجدول رقم (3) بأن استمارات الاستقصاء قد وزعت بشكل رئيس بين أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 6-10 سنوات حيث بلغت (36%)، فيما تلاه الأفراد من فئة 11-15 سنة بنسبة (25.5%)، تلاه الأفراد من فئة 16-20 سنة

بنسبة (23.5%)، أما فئة أكثر من 20 سنة فقد كانت بنسبة (15%)، وهو ما يؤشر ملائمة العينة المختارة وموثوقية النتائج التي يتم التوصل لها.

ت. خصائص العينة من حيث التأهيل العلمي: يوضح الجدول رقم (4) نتائج عينة البحث وذلك بحسب التأهيل العلمي للمستجيبين.

جدول رقم(4)

توزيع عينة البحث حسب التأهيل العلمي

التأهيل العلمي	حجم العينة	نسبة العينة
بكالوريوس	26	55%
ماجستير أو ما يعادلها	20	43%
دكتوراه أو ما يعادلها	1	2%
المجموع	47	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج استمارة الاستقصاء الموزعة.

يوضح الجدول (4) بأن استمارات الاستبانة قد وزعت بشكل رئيس بين أفراد العينة الذين يحملون تأهيل علمي بكالوريوس بنسبة (55%) يليه الأفراد من حملة الماجستير أو ما يعادلها بنسبة (43%) يليه حملة الدكتوراه أو ما يعادلها بنسبة (2%).

4-1-4: نتائج اختبار صدق وثبات الاستبانة

1.الصدق الظاهري للاستبانة: تم عرض الاستبانة الأولية على مجموعة من الأكاديميين المتخصصين، بهدف تحكيم صدق الاستبانة، وتم الحرص على مناقشة المقترحات والتعديلات المقدمة والاستجابة لآراء ومقترحات السادة المحكمين والقيام بإجراء ما يلزم من تعديل حتى تم التوصل إلى الاستبانة النهائية والتي تم توزيعها على عينة الدراسة.

جدول رقم (5)

أسماء الأساتذة المحكمين للاستبانة (الترتيب حسب الحروف الهجائية)

ت	الاسم	الشهادة واللقب العلمي	التخصص	الجامعة
1	باسمة فالح جيجان	دكتوراه/أستاذ	محاسبة مالية	كويه
2	برزين شيخ محمد عزيز	دكتوراه/أستاذ مساعد	محاسبة مالية	بوليتكنيك أربيل

3	خليل غازي حسن	دكتوراه/أستاذ	اقتصاد قياسي	دهوك
4	رفعت محمد علي طه	دكتوراه/أستاذ مساعد	إدارة أعمال	دهوك
5	سعد فاضل عباس	دكتوراه/أستاذ مساعد	إدارة أعمال	دهوك
6	سيروان كريم عيسى	دكتوراه/أستاذ	نظرية محاسبية	صلاح الدين
7	عثمان عبد القادر حمد	دكتوراه/أستاذ مساعد	محاسبة مالية	بوليتكنيك سلیمانيه
8	لقمان محمد أيوب	دكتوراه/أستاذ	محاسبة مالية	الموصل
9	فيان سليمان حمه سعيد	دكتوراه/أستاذ مساعد	محاسبة مالية	كويه

المصدر: من إعداد الباحثين.

2. ثبات الاستبانة: تعكس درجة ثبات أداة القياس موثوقيته في تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال التأكد من مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي. وقد تم استخدام معامل (Cronbach's alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة، إذ يتمثل الحد الأدنى المقبول لقيمة معامل الفا بمقدار (0.60) وكلما زادت عن ذلك دل على ثبات أكبر لأداة القياس.

جدول رقم (6)

نتائج اختبار معامل (Cronbach's alpha)

متغيرات البحث الرئيسة	عدد المتغيرات الفرعية	معامل (Cronbach's alpha)
موازنة البرامج والأداء	10	0.875
مؤشرات تقييم الأداء المالي	10	0.846
إجمالي المتغيرات	20	0.951

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي باستخدام SPSS.

توضح نتائج الجدول رقم (6) بأن قيمة معامل الفا قد كانت لجميع المتغيرات بنسبة عالية، فيما بلغت لإجمالي محاور استمارة الاستقصاء قد بلغت (95.1%) وهي نسبة تفوق قيمتها المعتمدة بكثير مما يدل على الاتساق الداخلي لفقرات الاستقصاء، وثبات أداة القياس المستخدمة.

4-1-5: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية لوصف وتحليل البيانات الميدانية، وهي كالآتي:

1. الوسط الحسابي المرجح: أسلوب إحصائي لوصف آراء أفراد العينة حول متغيرات البحث المرجحة بالوزن النسبي لمقياس الاستبانة.

2. النسبة المئوية للوسط: وهي نسبة الوسط الحسابي إلى الحد الأعلى لمقياس ليكرت والبالغ (5) لإيضاح نسبة التمرکز حول الوسط في ظل المقياس المعتمد.

3. الانحراف المعياري: تم استخدام هذا المقياس لمعرفة مدى تشتت آراء أفراد العينة عن الوسط.

4. معامل الاختلاف: هو مقياس للتباين يتم حسابه من خلال الفروق في متوسط الانحرافات التربيعية عن المتوسط، فهو يبين درجة الانتشار في مجموعة البيانات المعروضة وكلما زاد انتشار البيانات زاد التباين نسبة إلى المتوسط.

5. معامل ارتباط بيرسون: يقوم هذا المقياس على دراسة العلاقة بين ظاهرتين أو متغيرين، لتحديد مدى وجود علاقة ارتباط بين المتغيرات وطبيعة تلك العلاقة وقوتها.

6. امل الانحدار الخطي: استخدم لدراسة مدى تأثير متغير مستقل في المتغير التابع بحيث يمكن التنبؤ بقيم المتغير التابع في ضوء قيم المتغير المستقل.

2-4 التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات البحث

1-2-4: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغير تطبيق موازنة البرامج والأداء: تم التعبير عن المتغير الاول من خلال 10 متغيرات فرعية وكانت نتائج إجابات عينة البحث كالآتي:

جدول رقم (7)

نتائج التحليل نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغير تبني موازنة البرامج والأداء

ت	المتغير الفرعي	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
1	يسهم تبني موازنة البرامج والأداء في العمل على تحقيق الرؤية والأهداف الاستراتيجية لها بما يتناسب ومقدار الأموال المخصصة في الموازنة.	4.2766	%86	.61510	.378
2	يسهم تبني موازنة البرامج والأداء في تحديد ومتابعة تنفيذ البرامج والأنشطة المكلفة بها كمراكز تكلفة مستهلكة للنفقات.	3.9574	%79	.83295	.694
3	يتطلب تبني موازنة البرامج والأداء تخصيص النفقات وفقاً للأهداف الخاصة بكل برنامج أو نشاط محدد مما يساعد في تقييم كفاءة أداء الوحدة الحكومية.	4.2340	%85	.72869	.531
4	يتطلب تبني موازنة البرامج والأداء تحديد التكاليف المتوقعة لكل برنامج أو نشاط مما يسهم في تحسين الخدمات المقدمة.	4.0851	%82	.85541	.732
5	يتطلب تبني موازنة البرامج والأداء تحديد مؤشرات قياس الأداء لاستخدامها في قياس المخرجات، ومقارنتها بالمخطط للبرامج والأنشطة.	4.2766	%86	.64949	.422
6	يسهم تبني موازنة البرامج والأداء في تفعيل المساءلة على مستوى البرامج والأنشطة ووحدات الإنفاق مما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية الأداء وترشيد الإنفاق العام.	4.1489	%83	.77960	.608

7	يساعد تبني موازنة البرامج والأداء في متابعة الأداء بشكل دوري وبفترات منتظمة، لتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء.	4.0638	81%	.89453	.800
8	يتوافق عرض موازنة البرامج والأداء مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تحديد الأهداف الموضوعة من أجل تقدير النفقات والإيرادات بنتائج متوقعة.	3.9362	79%	.73438	.539
9	يساعد إعداد موازنة البرامج والأداء في التوافق مع دليل احصاءات مالية الحكومة في ربط النفقات بأهداف السياسة المالية العامة من أجل تحسين اتخاذ قرارات تخصيص الموارد المالية في الموازنة.	3.9362	79%	.73438	.539
10	يسهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في شفافية المعلومات حول أداء الوحدة الحكومية مما يساعد في تفعيل تحقيق المساءلة العامة.	3.9362	79%	.81838	.670
متوسط المتوسطات		4.0841	82%	0.76420	0.591

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

يُبين الجدول رقم (7) أعلاه بأن كل من متغير "يسهم تبني موازنة البرامج والأداء في العمل على تحقيق الرؤية والأهداف الاستراتيجية لها بما يتناسب ومقدار الأموال المخصصة في الموازنة"، ومتغير "يتطلب تبني موازنة البرامج والأداء تحديد مؤشرات قياس الأداء لاستخدامها في قياس المخرجات"، قد حصلوا على أعلى درجة اتفاق بين أفراد عينة البحث بوسط حسابي (4.2766) للمتغيرين وبنسبة مئوية (86%) وبانحراف معياري منخفض قدره (0.61510) و(0.6494) على التوالي، فيما حصلت المتغيرات الفرعية ذات التسلسل (2،8،9،10) على أدنى وسط حسابي بقيمة (3.9362) وبنسبة مئوية (79%) وبانحراف معياري قدره (0.8329) للمتغير (2) و(0.73438) للمتغيرين (8،9) و(0.81838) للمتغير (10). فيما بلغ متوسط المتوسطات للمتغير الرئيس ككل (4.0841) وبنسبة مئوية بلغت (82%) وبانحراف معياري (0.76420) وهو ما يشير إلى اتفاق عيني البحث حول آليات تبني موازنة البرامج والأداء ومنفعة تطبيقها في الوحدة عينة البحث.

4-2-2: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغير الأداء المالي الحكومي: تم التعبير عن المتغير الثاني من خلال 10 متغيرات فرعية وكانت نتائج إجابات عينة البحث كالآتي:

جدول رقم (8)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغير تقييم الأداء المالي الحكومي

ت	المتغير الفرعي	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
---	----------------	---------------	----------------------	-------------------	----------------

1	يسهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إنتاج معلومات ملائمة لتلبية احتياجات متخذي القرارات وتحقيق فاعلية المساءلة.	4.0213	%80	.82064	.673
2	يسهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالتوافق موازنة البرامج والأداء في القدرة على مقارنة الإيرادات والنفقات الفعلية مع الإيرادات والنفقات المخططة في الموازنة لتقييم كفاءة وموثوقية الموازنة.	3.9362	%79	.79137	.626
3	يضمن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تقييم كفاءة الإدارة الفعالة للأصول والالتزامات وتحقيقها للأهداف المخصصة لها.	3.9362	%79	.84453	.713
4	يساعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في توفير معلومات عن قدرة الوحدة الحكومية على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية.	3.8723	%77	.84999	.722
5	يسهم تطبيق موازنة البرامج والأداء في قياس كفاءة تقديم الخدمات من خلال الموارد المخصصة في الموازنة لتحقيق أفضل مستوى من الخدمات العامة.	4.1702	%83	.76098	.579
6	يسهم تبني موازنة البرامج والأداء في تفعيل وضع الخطط الاستراتيجية وفقاً لأهدافها مما يسهم في تحسين عملية تقويم أداء الوحدة.	3.9574	%79	.88361	.781
7	يسهم تبني موازنة البرامج والأداء في توفير المعلومات لتقييم كفاءة واقتصادية وفاعلية عمليات الوحدة بحسب البرامج والأنشطة والوظائف.	4.1064	%82	.66705	.445
8	يسهم تبني موازنة البرامج والأداء ودليل احصاءات مالية الحكومة في التصنيف الشامل للموازنة وشفافية كافة بنودها لضمان إن الأنشطة والبرامج تجري في إطار السياسة المالية للحكومة.	4.1702	%83	.70152	.492
9	يضمن الربط بين موازنة البرامج وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تنفيذ الموازنة ضمن إطار يتسم بفاعلية المعايير والضوابط الداخلية لضمان الحصول على الموارد واستخدامها بكفاءة وفاعلية.	3.9574	%79	.72103	.520

10	يسهم الربط بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودليل احصاءات مالية وتطبيق موازنة البرامج والأداء في رفع كفاءة تقييم الأداء المالي الحكومي ودقته.	4.1915	%84	.87572	.767
متوسط المتوسطات		4.03191	%81	0.791644	0.6318

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

يُبين الجدول رقم (8) أعلاه بأن متغير "يسهم الربط بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودليل احصاءات مالية الحكومة وتطبيق موازنة البرامج والأداء في رفع كفاءة تقييم الأداء المالي الحكومي ودقته"، قد حصل على أعلى درجة اتفاق بين أفراد عينة البحث بوسط حسابي (4.1915) وبنسبة مئوية (84%) وبانحراف معياري منخفض قدره (0.87572)، فيما حصل متغير "يساعد تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في توفير معلومات عن قدرة الوحدة على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية، على أدنى وسط حسابي بقيمة (3.8723) وبنسبة مئوية (77%) وبانحراف معياري قدره (0.84999). فيما بلغ متوسط المتوسطات للمتغير الرئيس ككل (4.03191) وبنسبة مئوية بلغت (81%) وبانحراف معياري (0.791644) وهو ما يشير إلى اتفاق عيني البحث على إن تقييم الأداء المالي الحكومي في ظل تبني موازنة البرامج والأداء يكون أكثر فاعلية في إبراز مجموعة المؤشرات التي تعكس الخطط والبرامج والأنشطة الفعلية للوحدة الحكومية ومنفعتاتها في تقييم أداء الوحدة عينة البحث. والآتي جدول رقم (9) يلخص النتائج النهائية على مستوى المتغيرات الرئيسية للبحث وكالاتي:

جدول رقم (9)

متوسط المتوسطات للمتغيرات الرئيسية للدراسة

ت	المتغير الرئيسي	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
1	تبني موازنة البرامج والأداء	4.0841	%82	0.76420	0.591
2	تقييم الأداء المالي الحكومي	4.03191	%81	0.791644	0.6318
متوسط المتوسطات		4.05800	%81.5	0.77792	0.6114

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول رقم (9) أعلاه إلى إن متغير تطبيق موازنة البرامج والأداء قد حصل على أكثر اتفاقاً من المتغيرات الأخرى من وجهة نظر أفراد عينة البحث بمتوسط حسابي عام بلغ (4.0841) وبنسبة مئوية للوسط بلغت (82%) وبأقل انحراف عن بقية المتغيرات الأخرى، فيما حصل متغير تطبيق (GFSM) على أقل اتفاقاً بمتوسط عام بلغ (3.99787) وبنسبة مئوية بلغت (80%) وبانحراف معياري بلغ (0.619). كما توضح نتائج الجدول إلى أن المتغيرات جميعها متقاربة جداً من حيث اتفاق آراء عينة البحث وبفارق ضئيل جداً بينها، وهو ما يؤكد أهمية تطبيق تلك المتغيرات ومنفعتاتها في الوحدات الحكومية المحلية، إذ بلغ المتوسط العام لكل المتغيرات (4.04815) أي بنسبة

مئۆية إجمالية بلغت (81.25%) وبانحراف معياري ضئيل بلغ (0.61685).

3-4: اختبار الفرضيات

1-3-4: اختبار وتحليل العلاقة بين موازنة البرامج والأداء والأداء المالي الحكومي

يتناول المحور الحالي اختبار وتحليل العلاقة بين المتغير الرئيسي المستقل (تبني موازنة البرامج والأداء) وبين المتغير الرئيس التابع المتمثل في (الأداء المالي الحكومي)، إذ سيتم اختبار فرضية البحث الرئيسة التي تنص على إن هناك علاقة والارتباط وتأثير ذا دلالة إحصائية لتبني موازنة البرامج والأداء في عملية تقييم الأداء المالي الحكومي. وكانت نتائج الاختبار كما موضحة بالخطوات الآتية:

1. تحليل الارتباط: تم استخدام معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات النموذج، وكانت معاملات الارتباط بين المتغيرات كما موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (10)

نتائج معاملات الارتباط لمتغيري موازنة البرامج وتقييم الأداء المالي

		BUDGET	PERFORMANCE
BUDGET	Pearson Correlation	1	.761**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	47	47
PERFORMANCE	Pearson Correlation	.761**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	47	47

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

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ويتبين من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (10)، إلى إن العلاقة بين المتغيرين هي علاقة طردية عالية بقيمة (0.761) وهي علاقة معنوية عالية بمستوى دلالة (0.000) وهي أصغر من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، أي كلما زادت عملية تبني موازنة البرامج والأداء تحسنت عملية تقييم الأداء المالي الحكومي. مما يعني إن موازنة البرامج والأداء توفر معلومات دقيقة عن الأنشطة والبرامج الحكومية مما يساعد في تحسين الأداء المالي وإدارة موارد الوحدة عينة البحث بشكل كفوء وفعال.

2. تحليل الانحدار: تشير نتائج تطبيق معادلة الانحدار إلى إن قيمة معامل الارتباط (R) قد بلغت قيمته (0.761)، فيما كانت قيمة معامل التحديد (R²) التي بلغت (0.579)، أي إن نسبة ما يفسره المتغير المستقل من المتغير التابع هو (58%).

جدول رقم (11)

نتائج معامل الارتباط لمعادلة الانحدار بين متغيري الموازنة وتقييم الأداء المالي

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.761a	.579	.570	.33786

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

فيما تبين نتائج تحليل التباين، بأن قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (61.899) وهي معنوية بمستوى دلالة (0.000)، حيث إنها أصغر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05)، وهو ما يؤكد بأن نموذج الانحدار بين المتغير المستقل والتابع ككل يتمتع بمعنوية إحصائية. فيما أفرزت نتائج تطبيق معادلة الانحدار عن نتائج معاملات معادلة الانحدار الآتية وكما موضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (12)

نتائج معاملات معادلة الانحدار لمتغيري موازنة البرامج وتقييم الأداء المالي

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.994	.389		2.555	.014
	BUDGET	.744	.095	.761	7.868	.000

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وتشير نتائج معاملات المعادلة إلى إن قيمة معامل تأثير متغير تبني موازنة البرامج والأداء (β_1) كان بقيمة موجبة بلغت (0.744)، كما بلغت قيمة (t) (7.868) وبمستوى معنوية (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05). وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية الرئيسة وبالتالي يمكن القول بأن هناك علاقة وتأثير معنوي لتبني موازنة البرامج والأداء في تقييم الأداء المالي الحكومي. إذ أن موازنة البرامج والأداء تحقق الكثير من الأهداف في عملية التخطيط والمساءلة والشفافية في نتائج تقييم الأداء وإدارة الإنفاق الحكومي، مما يؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي في الوحدة عينة البحث.

5. الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

توصلنا في بحثنا هذا إلى مجموعة من الاستنتاجات النظرية والعملية الآتية:-

1-1-5: الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري: الآتي أهم الاستنتاجات التي تم التوصل لها وفقاً لنتائج البحث النظرية:

1. تعد موازنة البنود من أكثر أنواع الموازنات انتشاراً في الدول النامية، والسبب يعود إلى ضعف أنظمتها الحكومية التي تعتمد الأساس النقدي في المحاسبة عن عملياتها المالية، وإن أي محاولة لتطوير نوع الموازنة فإن هناك حاجة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بالاعتماد على أساس الاستحقاق المحاسبي.
2. إن تبني موازنة البرامج والأداء تسهم في توضيح الرؤية أمام الوحدات الحكومية من خلال ربط الإنفاق بالأهداف الاستراتيجية، فهي تتضمن وصفاً للأنشطة والبرامج وتحديد تكلفتها، مما يؤدي ذلك إلى ضبط الإنفاق العام وترشيده والرقابة عليه.
3. يعد الأداء المالي الحكومي منظومة متكاملة لتحقيق الأهداف والنتائج والسياسات للوحدات الحكومية من خلال استغلالها الأمثل لمواردها المتاحة، والذي له دور مهم في التنمية الاقتصادية للدولة.
4. يدعم تبني موازنة البرامج والأداء الأداء المالي الحكومي من خلال تحسين التخطيط والرقابة على الإنفاق العام وفاعلية الوحدة الحكومية في ترجمة أهدافها الاستراتيجية كمخرجات.

2-1-5: استنتاجات الجانب العملي

1. اتفاق مجتمع الأكاديميين والممارسين على حول آليات ومنافع تبني موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية في إقليم كردستان، إذ بلغت نسبة الاتفاق مع تبني الموازنة بنسبة مئوية بلغت (82%)
2. اتفاق مجتمع الأكاديميين والممارسين على حول آليات ومنافع تقييم الأداء المالي الحكومي في الوحدات الحكومية في إقليم كردستان إذ بلغت نسبة الاتفاق مع تطبيق مؤشرات تقييم الأداء المالي الحكومي بنسبة مئوية بلغت (81%). وهو ما يؤكد بأن تطبيق تقييم الأداء المالي الحكومي في ظل تبني موازنة البرامج والأداء يكون أكثر فاعلية في إبراز نتائج الخطط والبرامج والأنشطة الفعلية للوحدة الحكومية ومنفعتاتها في تقييم أداء الوحدة الحكومية.
3. إن تبني موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية في إقليم كردستان سيسهم بشكل كبير في رفع اقتصادية وكفاءة وفاعلية الأداء المالي الحكومي.

2-5: التوصيات

يتناول البحث الحالي عرض أبرز التوصيات التي تم التوصل لها في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل لها في جانبي البحث النظري والعملي وهي كالآتي:

1. ضرورة الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، لعجز موازنة البنود من إعطاء معايير محددة في مجال تقييم كفاءة الأداء المالي الحكومي، وكذلك لغرض الرقابة على الأداء وقياس فاعلية المخرجات وإنتاجية الإيرادات العامة، مما يستوجب الاهتمام بالآراء التي تدعو إلى تبني موازنة البرامج والأداء.
2. ينبغي اهتمام الوحدات الحكومية أكثر بتقييم أدائها المالي، باستخدام مؤشرات مالية دقيقة ومناسبة لتحديد الفجوة ومتابعة تطور الأداء، إذ يساعد ذلك على اتخاذ القرارات السليمة في مجال إنفاق الأموال العامة.

3. ضرورة إعادة النظر في الأنظمة الحكومية والتشريعات القانونية للموازنة العامة، وذلك من أجل تقديم معلومات عن الأداء المالي للأنشطة والبرامج الحكومية، بهدف تحسين نوعية الإدارة المالية وقراراتها.

4. ضرورة تحديد الأولويات (ترتيب البرامج والأنشطة) بحسب أهميتها من خلال وضع مؤشرات الأداء الملائمة لكل برنامج ونشاط، من أجل عدم توجيه الجهد والأداء المالي الحكومي نحو البرامج غير الضرورية أو الأقل أهمية والتركيز على تلك ذات التماس مع حياة المجتمع.

6. المصادر

- عبد الكريم، نصر، (2016) "تقييم جهود السلطة الوطنية الفلسطينية للتحويل إلى موازنة البرامج"، ط1.
- حريجة، رعد عبد مسلم، الحسناوي، عقيل حمزة والجود، وسام هادي، (2019) "تقييم مقاييس الأداء المالي في الوحدات الحكومية في ظل موازنة البنود-دراسة حالة في المديرية العامة لتربية النجف"، مجلة كلية التربية للعلوم الإنسانية، العدد 25.
- حسين، أشواق علي، (2020)، تقييم الأداء المنظمي في الوحدات الحكومية، دراسة حالة في مديرية ماء ميسان، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 26.
- الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، والعاني، صفاء أحمد محمد، (2020)، "تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء"، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 2، المجلد 19.
- خليل، حوراء إحسان، (2019)، "إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح"، مجلة الكلية التقنية الإدارية، الجامعة التقنية الفرات الأوسط، العدد 54.
- الربيعي، كريم جاسم عباس، (2019)، "إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات العراقية -دراسة تحليلية وصفية لجامعة بابل"، مجلة المعهد التقني المسيب، الجامعة التقنية الفرات الأوسط، العدد 27، المجلد 3.
- سلطان، أياد شاكر، ومحمد، ريباز محمد حسين، (2018)، "إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي -دراسة ميدانية في عينة من الدوائر الحكومية في إقليم كردستان"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 4.
- شفقة، خليل إبراهيم، (2021)، "قياس توافر متطلبات موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية بقطاع غزة"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 15.
- عبدالله، سلمان حسين، والخضير، جوان جاسم، (2019)، "اتجاهات تطوير موازنة البرامج والأداء بإطار النظرية الأولية للوقت"، مجلة الدنانير، العدد 16.
- الفسفوس، فواد سليمان، وجبر، رائد جميل، (2018)، "تقييم اليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن-دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، المجلد الخامس.
10. الفهد، محمد، مدحت عبدالرشيد، محمد عبد الفتاح، (2017) "أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء (تجربة بلدية دبي)"، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، العدد 7، المجلد 3.
- الفحطاني، مشيب، (2016)، "قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي في المملكة السعودية"، مجلة واقع والتنمية الإدارية، العدد 1.
- كاكولي، محمد رضا، (2018)، "تطوير موازنة البرامج والأداء بهدف إحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 18، العدد 4.
- محمد عامر، وباسين، سناء احمد، (2016)، "إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 92، المجلد 22.
- محمد، مشتاق طالب، (2019)، "أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لمعالجة العجز الموازنة العامة في العراق، دار المنظومة، مجلد 11، العدد 24.
- محمود، مثنى معيوف، (2017) "استخدام موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي-دراسة تطبيقية على قطاع الرعاية الصحية في الدجيل"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 44، المجلد 4.
- مشكور، سعود جايد، حيدر، عباس عبد ومتعب، حيدر، (2018)، "استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية"، جامعة المثنى، العراق.

- الموسوي، عباس نوار، الدباغ، لقمان محمد أيوب، والجبوري، جميلة حمزان، (2015)، "تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء المالي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية جامعة الكوت، المجلد 1، العدد 21.
- احمد، نصر الدين علي عبدالواحد، (2022)، "موازنة البرامج والأداء ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية-دراسة ميدانية على عينة من الوحدات الحكومية"، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان.
- البدر، يونس علي، (2019) "تأثير موازنة البرامج والأداء في التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج"، رسالة ماجستير، جامعة واسط، جمهورية العراق.
- البركي، سلام غالي حمادي، (2021)، "موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق والحد من العجز في الموازنة العامة للدولة – دراسة تطبيقية في جامعة المثنى"، رسالة ماجستير، جامعة واسط، جمهورية العراق.
- حسوي، ريا سعد، (2015)، "متطلبات التحول نحو أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة السنوية- دراسة حالة في وزارة الثقافة"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، جمهورية العراق.
- عبدالناصر، بعيشي، (2017)، "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين نظام المعلومات المحاسبي الحكومي"، رسالة ماجستير، الجمهورية الجزائرية.
- علي، نهاد حسين احمد، (2018)، "انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، جمهورية العراق.
- العيسى، علي فاضل محمد خضر، (2022)، "دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم الأداء الحكومي بالتطبيق على مديرية بلدية النمرود"، بحث دبلوم عالي تخصصي في التدقيق، جامعة موصل، جمهورية العراق.

OECD, (2018), Performance Budgeting Survey.

Queensland Government, (2015) A Guide to the Queensland

Government Performance Management Framework, Version 3. <https://www.forgov.qld.gov.au>.

Innes - Laurie Rose (2013) "Performance and programme-based budgeting in Africa A status report, Copy-editing German Federal Ministry for Economic, www.compressdsl.com,

Moynihan, Donald, and Beazley, (2016) Ivor, Toward Next-Generation Performance Budgeting, Lessons from the Experiences of Seven Reforming Countries.

Robeens, Marc, Connecting (2014) Evaluation and Budgeting, ECD Series No. 30, <http://ieg.worldbankgroup.org>.

Robinson, Marc, (2013) Performance Budgeting Linking Funding and Results, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.

Alain, Alaa Mohamad y& Melegy Abdul Hakim, (2017) Program and Performance - Kassar Budgeting System in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context, International Business Research; Vol. 10, No. 4.

Al-Kharabsheh, Faris Irsheid, (2021) The Effect Of Adopting International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) On Financial Performance In The Jordanian Public Sector, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 25, Issue 2.

Andjarwati, Tri, (2021) Analysis Of Local Own Revenue And Balancing Funds On The Financial Performance Of Districts And Cities In The Region Of East Java Province, International Journal Of Economics And Finance Studies, Vol.13 No.1.

Andrews, Matt, Tim McNaught and Salimah Samji, (2018) Opening Adaptation Windows onto Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique, CID Faculty International Public Management Journal, No. 341.

Azevedo, Ricardo Lopes, Armando Santos Moreira da Cunha& Brian Wampler, (2022) "Participatory budgeting and budget dynamics in the public sector", Revista de Contabilidade e Organizações, Journal of Accounting and Organizations, vol 5.

Demirag, I, & Khadaroo, (2015) "Accountability and value for money: a theoretical framework for the relationship in public-private partnerships" Journal of Management & Governance, 152.

Diamond, Jack,(2016) From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies, European Scientific Journal ,Vol.4 .

Fölscher, Alta ,(2015) Country experience with Programme and Performance Budget Reforms:6 mini case studies, 8th Annual Seminar,collaborative Africa.

Hariani , Swarmilah ,(2021) Analysis Of Regional Government Financial Performance In South Nias District, International Journal of Management Studies and Social Science Research, Vol 3.

Hawke,Lewis ,(2017) Public Expenditure and Financial Accountability: Assessing Public Financial Management Performance and Influencing Reform Processes, ISSUE 31 , and Financial <https://www.adb.org>.

Jumaah, Abdulrahman(2019),The Importance of Transformation from Budgeting Items to Programs and Performance Budgeting to Treat the Public Budgeting Deficit in Iraq, <https://www.researchgate.net>.

Long,Sihai(.2019) Li,Huiying Wu,Xianzhong Song,Corporate social responsibility and financial performance: The roles of government intervention and market competition, International Journal of Economics and Financial ,Vol.27, Issue 2.

Lukác, Jozef, Katarína Teplická ,(2021) Katarína Čulková, Evaluation of the Financial Performance of the Municipalities in Slovakia in the Context of Multidimensional Statistics, Journal of Risk Management,Vol.14,Issue 12.

Mamogale,Majuta Judas ,(2014) Financial Performance of Local Government in LimpopoProvince, 2010--- 2012, African Studies Quarterly, Vol. 15, Issue 1.

Manole& Stratan, A., T.,(2017) Program and performance based budgeting–way towards consolidating local financial autonomy, Journal of Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development,Vol.39, No.14.

Manole& Stratan, A., T.,(2017) Program and performance based budgeting–way towards consolidating local financial autonomy, Journal of Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development,Vol.39, No.14.

Merino, del Río, Alejandra Vidales-Barriguet & Carolina Piñna-Ramírez,(2022) Review Of The Research About Gypsum Mortars With Waste Aggregates , Journal of Building Engineering, 45.

Mustapha, Ku Nor Izah Ku Ismail& Halimah Nasibah Ahmad,(2018) Political Influence And Governmental Financial Reporting, nternational Journal of Advanced Research ,Issn 2320.

Nair, Osamah AbdulFattah& Ahmed Radmanb, Salwa Ahamad,(2020) The Budgetary Process and its Effects on Financial Performance: A Study of Small and Medium-Sized Enterprises in Yemen, International Journal of Innovation, Creativity and Change. Volume 14, Issue 4.

Nguyen, Hieu Huu,(2019),The Role Of State Budget Expenditure On Economic Growth:Empirical Study In Vietnam, Journal of Asian Finance, Economics and Business Vol 6, No 3.

Palaniappan,G.,(2017) Determinants of corporatefinancial performance relating to board characteristics of corporate governance in Indian manufacturing industryAn empirical study, European Journal of Management and Business Economics,Vol. 26 No. 1.

Pimpong, Samuel& Henrietta Laryea, (2016) Budgeting And Its Impact On Financial Performance: The Case Of Non-Bank Financial Institutions In Ghana, nternational Journal of Academic Research and Reflection Vol. 4, No. 5.

putra, rediyanto, rahma rina wijayanti& oryza ardhiasca,(2020) Measurement Of Regional Government Financial Performance In Indonesia, Jurnal Bisnis Dan Akuntansi Vol.22, No.1.

Rodríguez, Víctor Castañeda, (2022) Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability, Research Article, Brazilian Administration Review,Vol.19,No.1

Rosmana, Nur Aima Shafieb, Zuraidah Mohd Sanusib&, Razana Juhaida Joharia & Normah Omarb,(2016) The Effect of

Internal Control Systems and Budgetary Participation on the Performance Effectiveness of Non-profit Organizations: Evidence from Malaysia, *Int. Journal of Economics and Management* 10 (S2): 523 – 539 .

Rossi, Francesca Manes & Aversano Natalia(2015).”Advancing performance measurement Italian local government ,the IPSASB project .*International Journal of Productivity and Performance Management* Vol. 64, No. 1.

Savignon, Andrea Bonomi, Lorenzo Costumato and Benedetta Marchese,(2019) *Performance Budgeting in Context: An Analysis of Italian Central Administrations*, University of Rome , *Adm. Sci*, www.mdpi.com/journal/admsci.

Srithongrung , Arwiphawee ,(2017)"An Evaluation of Performance- Based Budget Reform in Asian Countries" *International Journal of Public Administration*, ISSN: 1532-4265 (Online) Journal homepage: <http://www.tandfonline.com/loi/lpa>.

Suwanda, Dadang,(2021) Reydonnyzar Moenek, Sampara Lukman, Muhammad Syaifullah, The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A Money Follow Program in Impressing Budget Corruption, *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 21(2).

Tanc&Erkutul, J.K.(2022) Jonuorah, Suggested Framework for Implementation of Performance Budgeting in the Public Sector of Developing Accounting and Finance Research,*Vol. 5, No. 2*,2017.

yilin,wn,& huang, shilei, The effects of digital finance and financial constraint on financial performance: Firm-level evidence from China's new energy enterprises, *Journal Energy Economics*,vol. 12.

Diana Mihaiu ,(2014) *Measuring Performance In The Public Sector:Between Necessity And Difficulty*, Master’s thesis in Accounting ,Lucian Blaga University Of Sibiu, Romania.

keziz nesrine,(2017) the role of government spending in dealing with the deficit of the state budget in light of economic crises, *Masters of Management & Business*, University, Indonesia.

Mangantar. Maryam ,(2018) *An Analysis of the Government Financial Performance Influence on Community Welfare in North Sulawesi Province Indonesia*, Master's Thesis, university of Management, Faculty of Economics and Business,.

Mutungi, Zipporah,(2017),*Effects Of Budgeting And Budgetary Control On Financial Performance Of Devolved Government In Kenya*, Master's Thesis , Kenya .

Qi,Yanxia ,(2012) *An Empirical Analysis of the Effect of Performance-Based Budgeting on State Government Expenditures*, , Doctorate's thesis, School of Business Administration, China University of Petroleum.

Zakaria, Hamza Bukari (2014), *Performance Management and Local Government Administration in Ghana: The Case of the District Development Facility and the Functional Organisational Assessment Tool.*, Doctorate’s thesis, University of Manchester.