



جامعة بورسعيد



جامعة بورسعيد

كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

# تطوير موازنة البرامج والأداء بهدف إحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي

بحث مقدم من

محمد عبد الرضا كاكولى

٢٠١٨

يعتبر نظام محاسبة الأموال العامة أحد الأنظمة المحاسبية الخاصة الذي يحكم النشاط المالي للوحدات الإدارية العامة أو ما يسمى بقطاع الخدمات العامة والذي يشمل كافة الوحدات التي تؤدي خدمات بدون مقابل أو بمقابل رمزي وتقوم بممارسة وظائف الدولة السيادية من دفاع وأمن وتعليم وصحة ومرافق وعدالة وغيرها من الوظائف الإستراتيجية التي لا يطلع بها القطاع الخاص .

تؤكد الأدبيات علي أن الإصلاح المالي يجب أن يستشعر المجتمع تأثيره الإيجابي عليه ، وفي هذا السياق تحتل العناصر الإصلاحية التي ترفع درجة الشفافية والمساءلة أهمية كبيرة عند إعداد وتبويب وتنفيذ الموازنة العامة ، حيث أن مردودها المجتمعي والإقتصادي كبير ومؤثر ، فهي ترفع من مستوي الرضا العام في المجتمع نتيجة من تشاركه مع الحكومة في إختيار أولويات الإنفاق العام ورصد مساراته ومراقبة دوره في تحقيق أهداف المجتمع ، حيث تعتمد هذه الوحدات علي الموازنة العامة للدولة . (١)

وبالنظر لهذه الخصائص للوحدات الإدارية فإن النظام المحاسبي المطبق تنحصر مهمته في الرقابة والمحافظة علي النظام العام من خلال التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط العام ، وباستخدام مستندات ودفاتر محاسبية وإحصائية تصمم بحيث تتلاءم مع طبيعة النشاط العام ، وإثبات حقوق وموجودات الدولة في حسابات و دفاتر خاصة وإتباع قواعد للرقابة الداخلية بهدف التحقق من قانونية التصرفات المالية ، بالإضافة إلي توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة لتقييم الأداء في الوقت المناسب ، وللمساهمة في إعداد الموازنة العامة للسنوات المقبلة .

حيث أن النظام المحاسبي يرتكز علي عدد من الركائز لعل أهمها الموازنة العامة للدولة والتي تعتبر أداة الدولة في التخطيط والتنفيذ والمتابعة واتخاذ القرارات ، وبالنظر إلي نظام إعداد الموازنة بالشكل الحالي (موازنة الإعتمادات ) والتأكيد علي تحقيق الرقابة القانونية والمالية علي كل من الإيرادات والمصروفات ، ومع تطور الدولة وازدياد مجال الخدمات العامة والدور الذي تؤديه لم يعد النظام الحالي للموازنة يتفق مع ذلك التطور ولا يتمشي مع التقدم في العلوم الإدارية علي أسس علمية وتقييم البرامج والأنشطة العامة. (٢)

(١) - محمد قاسم القريوطي ،الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق ، عمان ، دار وائل للنشر، ٢٠٠١ .

(٢) - د. حسام أبو علي حجاوي ، "الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية " ، دار الحامد

تتلخص مشكلة البحث في إن الأساليب الحالية المستخدمة في الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي تفتقد الربط بين عملية التخطيط بالموازنة والواقع العملي لتحقيق الأهداف المنشودة لها ، مما يسبب مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة وعدم كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد و الفساد المالي داخل القطاع الحكومي .

كما إن الموازنات التقليدية توضح الإيرادات والمصروفات التقديرية وكلها تقديرات تقوم علي أساس المتوسطات ولا تعتمد علي التنبؤ والعمليات الإحصائية مما يفقد هذه التقديرات واقعيته ومصداقيتها لذا فالموازنات المستخدمة حاليا لا تعد ملائمة لترشيد القرارات الإدارية ولا تفي بأغراض الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي .

ويري الباحث إن تطوير وتحديث أسلوب إعداد الموازنة يؤدي إلي الربط بين الأداء الفعلي والمستهدف تحقيقه ، بهدف تفعيل الدور الرقابي داخل القطاع الحكومي ومن الأساليب الحديثة موازنة البرامج والأداء لتصبح الموازنة إلي كونها أداة للرقابة المالية – أداة فعالة لقياس الكفاءة وتقييم الأداء الحكومي في تحقيق الأهداف المخططة .

### ٣/١ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في محاولة تقديم أحد الحلول العلمية لأحدي المشاكل الهامة التي تواجه القطاعات الحكومية وهي عدم القدرة علي ترشيد الإنفاق العام وعدم القدرة علي ربط التكلفة بالعائد ، وذلك بالاعتماد علي أسلوب البرامج والأداء وهو نظام تتعاضم أهميته في الوقت الحالي علي المستوي المحلي وذلك بعد أن ثبت في كثير من الدول العالم المتقدمه قدرته علي ترشيد المدخلات وتخطيط المخرجات وتوفير معلومات مناسبة لأغراض تقييم الأداء ، بحيث إذا ما نجحت هذه التجربة في هذا المجال فمن الممكن تعميمها في القطاعات الحكومية .

كما ان تطوير وإستخدام موازنة البرامج والأداء في القطاع الحكومي الكويتي سوف يؤدي إلي وضع أسلوب رقابي حديث يحد من انتشار ظاهرة الفساد المالي داخل القطاع الحكومي ويعتبر مدخل لإصلاح الأداء المالي الحكومي ومحاولة مواكبة الأساليب الحديثة في اتخاذ القرارات مما يساعد في زيادة كفاءة وفاعلية إدارة المال العام .

## ٤/١ أهداف البحث

نظراً لتعدد المشاكل التي يواجهها القطاع الحكومي الكويتي من خلال إعداد الموازنة العامة للوحدات الحكومية الكويتية باستخدام أسلوب موازنة الإعتمادات ، وتطبيق الأساس النقدي للقياس المحاسبي ، وصعوبة قياس الأداء الوظيفي في الوحدات الحكومية ، في الوقت الذي قامت فيه العديد من الدول بتطوير لأنظمة المحاسبة الحكومية فيها .  
ومما سبق فإن الهدف الرئيسي للبحث هو :

تطوير الموازنة العامة في القطاع الحكومي الكويتي بتفعيل استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء في تحقيق رقابة وكفاءة وفاعلية الأداء المالي بالقطاع الحكومي الكويتي.  
ويتفرع من الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية وهي مايلي :

- ١- التعرف علي الواقع الحالي لإستخدام الموازنات التقليدية في الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي الكويتي .
- ٢- دراسة وتحليل السلبيات والمعوقات التي تواجه القطاع الحكومي الكويتي في الحد من سوء الأداء المالي بها .
- ٣- تبيان دور التطوير المقترح لموازنة البرامج والأداء في تحقيق الرقابة وتقييم وتحسين الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي .

## ٥/١ فروض البحث

- في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيمه فإن إفتراضاته تتمثل في الآتي:
- ( الإفتراض الأول العدمي HO1 ) :  
" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير وإستخدام موازنة البرامج والأداء والرقابة وتحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية الكويتية ."  
- الإفتراض البديل الأول Ha1 :  
" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير وإستخدام موازنة البرامج والأداء والرقابة علي الأداء المالي للوحدات الحكومية ."  
- الإفتراض البديل الثاني Ha2 :  
" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير وإستخدام موازنة البرامج والأداء وتقييم وتحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية الكويتية ."

## ٦/١ منهج البحث

سوف يعتمد الباحث علي :

- المنهج الاستقرائي بالاعتماد علي الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية ، والدوريات والمجلات العلمية والمقالات العربية و الأجنبية المنشورة ، بالإضافة إلي شبكة الانترنت .

- المنهج الاستنباطي عند إجراء الدراسة الميدانية من خلال قائمة الاستقصاء وإختبارها وتحليلها لتجميع البيانات للتحقق من مدي ملائمة أسلوب موازنة البرامج والأداء في تحقيق الرقابة وتحسين الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي .

## ٧/١ حدود البحث

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه فإن حدوده تتمثل في الآتى :

- ١- تقتصر الدراسة على استخدام أساليب أخرى بخلاف موازنة البرامج والأداء .
- ٢- تقتصر الدراسة على جميع وظائف وأهداف موازنة البرامج والأداء حيث تقتصر علي استخدام موازنة البرامج والأداء كأداة للرقابة وتقييم الأداء المالي .
- ٣- تقتصر الدراسة على القطاع الحكومي الكويتي دون غيره من القطاعات الأخرى .

## ٨/١ الدراسات السابقة

أولا : الدراسات العربية

- ١- دراسة ( أسامة إبراهيم مسلم ، ٢٠٠٩ ) (١)

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق أسلوب موازنة البرامج و الأداء كأسلوب يركز على الأهداف المحققة من النفقات ، مع تقييم لبعض محاولات تطبيقها في الجهاز الإداري للدولة ومقارنة أسلوب التطبيق في بعض التجارب الدولية في هذا المجال.

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها مايلي:

- ١- ضرورة تعديل النظام المحاسبي بتطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ، وضرورة التحول من الأساس النقدي إلى الأساس النقدي المعدل.
- ٢- ضرورة تغيير فلسفة الأجهزة الرقابية من العمل في ظل ما يسمى بالرقابة الإجرائية إلى العمل بما يسمى الرقابة بالأهداف ، و ذلك لدفع قيادات العمل الحكومي إلى التخلي عن الروتين و أعمال الإجراءات مع تبني فلسفة الأداء أو الانجاز الفعلي.

وهدفت الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية تطبيق أسلوب موازنة البرامج و الأداء كأسلوب يركز على الأهداف المحققة من النفقات ، مع تقييم لبعض محاولات تطبيقها في الجهاز الإداري للدولة ومقارنة أسلوب التطبيق في بعض التجارب الدولية في هذا المجال.

- (١)- أسامة إبراهيم عيد مسلم ، تقييم التجربة المصرية في مجال تطبيق في مجال تطبيق موازنة البرامج  
والأداء في ضوء التجارب الدولية ، مجلد البحوث المالية ، الإدارة المركزية للبحوث المالية و  
الإدارية ، وزارة المالية ، ٢٠٠٩ .  
٢- دراسة ( شريف محمد على ، ٢٠٠٦ )

تناولت الدراسة ما تواجهه الوحدات الحكومية بمصر من العديد من التحديات ،  
والمتمثلة في التغيرات التي تحدث بالبيئة المحلية والدولية ، فعلى الصعيد المحلي نجد  
الاتجاه إلى حرية السوق والخصخصة في جميع القطاعات والذي يؤثر على درجة  
المنافسة ، أما على المستوى الدولي فتطبيق اتفاقية الجات سوف يؤثر على الوحدات  
الحكومية من خلال تحديد أولويات الإحلال والتجديد وإعادة التأهيل والتوسع بالوحدات  
الإنتاجية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه في ظل هذه التحديات أصبح من الضروري أن تقوم  
الوحدات الحكومية بوضع منهج لتطوير أدائها في كافة المجالات، ومن أهم هذه المجالات  
تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للوصول إلى توزيع أمثل للموارد وضبط وترشيد  
الإنفاق الحكومي، كما تعتبر الموازنة أسلوباً ونظاماً لتنسيق كافة المجالات التي تتناولها  
الإدارة وصولاً إلى الأداء السليم بغرض تحقيق الأهداف الموضوعية ، لذلك نشأت الحاجة  
إلى تطوير أسلوب إعداد الموازنة والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء.  
وهدفنا الدراسة إلى التعرف على كيفية الإستفادة من مزايا تطبيق أسلوب موازنة  
البرامج والأداء .

### ٣- دراسة ( مصطفى عطية الغدور ، ٢٠٠٤ ) (١)

تناولت الدراسة دراسة إمكانية تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد  
التكلفة علي أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي .  
وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :  
- يعتبر نظام موازنة البرامج والأداء الخطوة الأولى علي الطريق الصحيح لتحقيق هدف  
ترشيد الإنفاق الحكومي .  
- إن إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة علي أساس النشاط ، يعتبر  
مطلباً حيوياً ، ونظاماً مبرراً اقتصادياً .  
وهدفنا الدراسة إلى ترشيد الإنفاق الحكومي حيث انتهت إلي أنه يمكن الاستفادة من  
مزايا كل نظام من النظم البديلة في إعداد النظام المقترح ، بحيث يبدأ هذا النظام بإعداد  
موازنة البرامج والأداء ، وإعداد بتنبؤاتها بناء علي أسس علمية ، وإعدادها باستخدام  
مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط .

(١)- شريف محمد على أحمد ، تطبيق موازنة البرامج والأداء بمصر (الشركة القابضة للكهرباء -

مصلحة الضرائب على المبيعات) مع إشارة للتجربة الماليزية، مجلة مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، العدد الرابع، ٢٠٠٦.

(١) -- مصطفي عطية الغندور، " تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة علي أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة ' المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، ٢٠٠٤.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

#### ١- دراسة ( Canan ، ٢٠١٠ )

يقيم هذا المقال الوضع الحالي لتنفيذ نظام موازنة الأداء في تركيا من منظور الإدارات العامة في إطار الميزانية العامة. فإنه يفحص جميع مراحل عملية وضع الميزانية الأداء (التخطيط الاستراتيجي والبرمجة الأداء، ووضع الميزانيات، وتقديم التقارير المساءلة والتدقيق) وكذلك كل عناصر النظام (التشريعات والمنهجية والتنسيق والتوجيه، والملكية، والتنفيذ، والعوامل التي تؤثر على عملية). ويحدد نقاط القوة في النظام والمشاكل التي تواجهها. من خلال توضيح إن الإستخدام الفعال والكفاء للموارد العامة له أهمية حيوية بالنسبة لتركيا. لخدمة هذا الغرض، وإصلاح الإدارة المالية العامة في تركيا

وتوصلت الدراسة إلى وجود العديد من المعوقات التي تحول من تطبيق موازنة الأداء بصورة جيدة و سليمة :

نقص في القوانين و التشريعات بسبب :

- أوجه القصور والغموض في التخطيط الاستراتيجي و برمجة الأداء، الميزانية و تقارير المسائلة

- إعداد والميزانيات التشغيلية للمشاريع الاستثمارية كوثائق منفصلة.

- منهجية موازنة الأداء غير مكتملة وغير واضحة بسبب :

- غموض في منهج الموازنة على أساس الأداء

- عدم وجود منهج منظم للتخطيط الاستراتيجي.

- وجود أوجه القصور والغموض في منهجية البرمجة الأداء.

- وجود غموض في الربط بين الخطط الإستراتيجية ذات الصلة بوثائق السياسات ذات

المستويات العليا، والأداء برامج الخطط الإستراتيجية والميزانيات وتقارير المساءلة

وبرامج الإنفاق على برامج الأداء

- عدم وجود تصنيف للبرنامج.

- الوثائق الخاصة بميزانية الأداء غير فعالة وليست ذات جدوى في تحديد سقف الميزانية.

- الغموض في قواعد وإجراءات الميزانية.

<sup>1</sup> - Çatak, Sevil; Çilingir, Canan, "Performance Budgeting in Turkey", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), 2010.

٢- دراسة ( John ، ٢٠٠٧ ) (١)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تجربة كوريا في تطبيق أسلوب الموازنة القائمة على الأداء حيث قامت الحكومة الكورية بتقديم برنامج لنظام الإصلاح الشامل في أواخر ١٩٩٠ تضمن تطبيق أسلوب الموازنة القائم على الأداء وعموماً، فقد كانت لديهم معلومات تفيد بأن الأداء له أثر إيجابي على عملية وضع الميزانية. وفيما يتعلق بتأثير المعلومات على أداء الوزارات. كما أوضحت الدراسة إن خبرة كوريا في هذا الوقت كانت ضعيفة جداً في تطبيق هذا الأسلوب في وضع أو إعداد الموازنة القائمة على الأداء ، ولكن إستفادت الحكومة الكورية من هذه المحاولة ببعض الدروس العامة ومنها :

- يجب القيام بعمل هيكله للميزانية قبل البدء في إدخال نظام إعداد الموازنة على أساس الأداء ، و إعادة تنظيم الوزارات .

- يجب التأكد من أن البنية التحتية جاهزة للإصلاحات.

- إعداد نظام قوى من محاسبة التكاليف المناسبة وإعداد برامج قوية لهيكله الميزانية يساعد كثيراً على تحقيق أقصى قدر من الفوائد من نظام الأداء.

- يجب أن يكون هناك فهم صحيح لموظفي الخدمة المدنية لأسس إعداد الموازنة على أساس الأداء.

٤- دراسة ( Ginnerup ، ٢٠٠٧ ) (٢)

تناولت الدراسة تطوير الأداء في الحكومة المركزية الدنمركية. منذ ١٩٨٠، وشملت الابتكارات الإدارية القائمة على النتائج، وعقود الأداء، ووضع الموازنات على أساس النشاط ، والمحاسبة على أساس الاستحقاق ، وإستخدام التقييمات والتقارير بشكل عام وكيفية جمع المعلومات عن الأداء في مختلف أشكالها ، كما أهتمت أيضاً بكل من حجم ونوعية تقديم المخرجات والنتائج في مقابل المخصصات ، وباختصار فإن جمع معلومات عن الأداء على جميع مستويات الإدارة العامة والعمليات العامة يحسن الكفاءة العامة ويساهم بشكل غير مباشر في الانضباط المالي الكلي. وتوصلت الدراسة إلى :

إن المعلومات عن الأداء في مختلف أشكالها و التي كان يتم الاعتماد عليها في إعداد الموازنة في الحكومة الدانمركية لا يمكن وصفها بأنها أداة مباشرة لتحسين الانضباط المالي الكلي أو كعامل اساسي في وضع الأسس السليمة لعمل الموازنة اعتماداً على الأداء. بل أنه يجب بحجم ونوعية المخرجات والنتائج في مقابل المخصصات.



وهكذا إن وضع الموازنة على أساس الأداء يثير المساءلة على جميع مستويات الإدارة العامة والعمليات العامة. وهذا يحسن كفاءة العامة ويساهم بشكل غير مباشر بل و يؤدي إلى الانضباط المالي الكلي. عندما يتعلق الأمر بالانضباط المالي في منظور الاقتصاد الكلي، ومع ذلك، فإن وضع الموازنة على أساس الأداء ربما لا يمكن أبداً إن يكون بديلاً عن تأثير الرقابة على النفقات المباشرة من خلال إعداد الإطار والمتابعة الدورية من أعلى إلى أسفل المستويات الإدارية .

<sup>1</sup> - Kim, John M; Park, Nowook" Performance Budgeting in Korea", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD),2007.

<sup>2</sup> -Ginnerup," Performance Budgeting in Denmark", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD),2007.

٣- دراسة ( Lee ، ٢٠٠٧ )

توضح هذه المقالة الإصلاحات أداء الموازنة لحكومة كندا، وأهم خمسة دروس المستفادة على مدى السنوات الثلاثون الماضية ، والمبادرات الحالية لتعزيز قياس الأداء في المستقبل من خلال تطبيق أسلوب موازنة الأداء و كيفية المفاضلة بين العوامل المختلفة في إعداد الموازنة على أساس الأداء . يقدم نظام إدارة النفقات فرصة ثمينة لدمج معلومات الأداء بشكل أفضل في الإدارة وصنع القرار في الميزانية. في حين أنه أوضحت الدراسة أنه لا يمكن التنبؤ بالوقت الذي يمكن إن يتطور النظام فيه ولكن من المؤكد إن التطور يتطلب بيانات ومعلومات عن الأداء تتصف بالمنمونية و المصادقية في الوقت المناسب، كما أوضحت الدراسة أيضاً إن التطوير من عملية التقييم . وتنفيذ سياسة (MRRS) ، واستمرار استخدام وتطور إطار المساءلة الإدارية، والتحسين المستمر في تقديم التقارير إلى البرلمان هي الخطوات الرئيسية لضمان تنفيذ البرامج الحكومية بصورة جيدة، وتتركز فعالية وكفاءة على النتائج، وتوفير القيمة لأموال دافعي الضرائب وتتماشى مع أولويات ومسئوليات الحكومة.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة و الدروس المستفادة :

- ١- ليس هناك بديل عن القيادة المركزية إذا كنت تريد أن تتحرك الحكومة في اتجاه جديد.
- ٢- الفهم المفصل للروابط بين الموارد والنتائج على مستوى البرنامج أمر ضروري ويحتاج إلى الحفاظ عليها باستمرار.
- ٣- ليس هناك بديل للتقييم ويجب على الحكومات أن تعطيه إهتماماً منتظم .
- ٤- وضع إطار مشترك أمر ضروري إذا كنت ترغب في تطبيق مبادئ الإدارة القائمة على النتائج .

٥- الإدارة من أجل النتائج يعتمد على التوقعات السليمة، والممارسات السليمة للإدارة ،  
والتقييم المنتظم والمساءلة العامة.

1- McCormack, Lee," Performance Budgeting in Canada",  
Organisation for Economic Cooperation and Development  
(OECD),2007.

## ٩/١ خطة البحث

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه وحدوده تناول البحث دراسة تحليلية للواقع الحالي لأساليب الرقابة وتقييم الأداء في القطاع الحكومي الكويتي ، والأساليب المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء المالي في القطاع الحكومي الكويتي ، وتحليل معوقاتهما وعيوبها ، بجانب دراسة تطوير الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي الكويتي باستخدام موازنة البرامج والأداء ، مع دراسة تحليلية لأسلوب موازنة البرامج والأداء ومدى توافقه مع خصائص الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي الكويتي ، لبيان مزايا تطوير وإستخدام موازنة البرامج والأداء في الرقابة وتحسين الأداء المالي في القطاع الحكومي الكويتي ، وذلك على النحو التالي:

### أولاً : القطاع الحكومي الكويتي (١)

فالوحدات الحكومية الكويتية جميعها تعتبر أن الموازنة هي أساس العمل المالي الحكومي، ويمكن أن يكون إعداد الموازنة سبباً أساسياً في فشل أو نجاح الأداء المالي لتلك الوحدات، إلا أن ضوابط وإجراءات إقرار الموازنة أو تعديلها أو تنفيذها في الوحدات المركزية متشددة أكثر من تلك في الوحدات غير المركزية أو المستقلة، لذلك نجد أن منافذ التغيير أو التعديل في موازنة الوحدات المستقلة ممكنة وأيسر منها في حالة الوحدات المركزية.

### ثانياً : الموازنة العامة للدولة (٢)

١- مفهوم الموازنة العامة للدولة : " تعرف بأنها الخطة المالية للحكومة عن فترة مالية قادمة – هي في الغالب سنة – حيث تتضمن الإيرادات والمصروفات ، أي الموارد والاستخدامات للقطاع الحكومي كأحد القطاعات القومية الهادفة داخل الإقتصاد القومي".

هذا وتمثل الموازنة العامة للدولة أحد أهم أدوات السياسة المالية للحكومة ، وهي الترجمة الأمنية للبرنامج المالي لخطة الدولة و أهدافها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وقد شهدت السنوات الماضية تعديلات جوهرية في الموازنة العامة للدولة لتحقيق المزيد من الشفافية وزيادة فاعليتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للدولة.

(١)- منشور عام رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٨ ، قطاع الموازنة العامة للدولة ، وزارة المالية .  
(٢)- أحمد هاني بجيري حماد ، و نعيم فهيم حنا ، " أصول المحاسبة الحكومية والقومية " ، الطبعة الخامسة ، تاس للطباعة والنشر ، القاهرة ، ٢٠٠٠ ، ص ٦٩ .

### - وظائف الموازنة العامة للدولة

- أ- أداة تخطيط للدولة : إذ أنها تعكس خطة الدولة في تقديم الخدمات للمواطنين وإقامة المشاريع العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال إيراداتها ومصروفاتها.
- ب - أداة رقابة مالية وقانونية على أنشطة الإدارات الحكومية : لأنها تمثل ما ينبغي أن تكون عليه الأنشطة الحكومية من خلال تحديد مبالغ مصروفاتها وإيراداتها وإلزامها بأجراء عمليات الصرف والتحويل مع الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية.
- ج - أداة تنسيق بين الوزارات والادارات الحكومية : لأنها تعرض برامج الحكومة بشكل أجمالي وعلى مستوى القطاعات والوحدات لتحقيق تنمية اقتصادية وإجتماعية.
- د - أداة توصيل المعلومات إلى الإدارات الحكومية : لأنها تحدد لكل وزارة وإدارة حكومية أهدافها المطلوب تحقيقها خلال مدة الموازنة والتخصيصات المسموح بصرفها نوعاً وكماً ، والإيرادات الواجبة التحويل. (١)

### ٣- أهمية إعداد الموازنة على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية :

- إمكانية المقارنة بين التقديرات الواردة بالموازنة مع نتائج التنفيذ الفعليه للموازنة لضمان عدم تجاوز الفعليات التقديرات السابق تخصيصها لأنشطة وأعمال الوحدة .
- ضمان الإلتزام بالإتفاق على الأنشطة والأعمال التي خصصت من أجلها الأموال دون الإتفاق على أنشطة وأعمال أخرى.
- أنها تبين كيفية إستفادة الوحدة من مواردها وهي بذلك وسيلة لتنظيم إستخدام الوحدة لتلك الموارد.
- أنها تعكس الأهداف المستقبلية التي تسعى الوحدة لتحقيقها ، من خلال تحديد أولويات

## برامج الوحدة.

- أنها وسيلة لتحقيق التوازن بين المنافع المتحققة من النفقات والتكاليف المترتبة على عدم

إستخدام الأموال في أوجه بديلة. (٢)

(١)- أ.د. حسين مصطفى هلالى، " نظم معلومات الحسابات الحكومية والقومية " ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٨ .

(٢)- د. جارلس هونجرين ، جورج وفوستر ، وداتار سريكانت ، " محاسبة التكاليف : مدخل إداري " ،

طبعة مترجمة ، ترجمة احمد حامد حجاج وعصام الدين زايد ، دار المريخ العربية للنشر ، الرياض

المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٤ .

٤- أهداف الموازنة العامة للدولة :

- - تحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- - تحقيق العدالة الاجتماعية.
- - ترشيد الأنفاق الحكومي.
- - توفير الاستقرار للعاملين في الأجهزة الحكومية.
- - توفير معايير ملائمة لقياس آفاءة الأداء الحكومي. (١)

٥- المبادئ الأساسية للموازنة العامة للدولة تنحصر في خمسة مبادئ.

أ - مبدأ سنوية الموازنه : تحدد مدة الموازنه بسنه واحدة عادة ، ويساعد هذا المبدأ على دقة تقدير كل من المصروفات والإيرادات العامه ، إذ تعد السنه المالية وحدة زمنية متكامل طبيعياً لتكرار النشاط ، وإنعكاسات هذا المبدأ هو سنوية الدورة المحاسبية والضريبية .

ب - مبدأ الشفافية : ويستلزم أن تصنف معلومات الموازنة العامة على وفق المعايير الدولية المقبولة قبولاً عاماً وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات ودعم المساءلة.

ج- مبدأ الشمولية أو العمومية : ويستلزم أن تغطي الموازنة العامة كل الوحدات والمؤسسات الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية، لكي تقدم الموازنة رؤية موحدة ومتكاملة لهذه العمليات ليصوت عليها ككل من قبل السلطة التشريعية.

د- مبدأ الوحدة : ويستلزم أن تكون كل الموارد الحكومية موجهة إلى وعاء مشترك (الخرانة العامة ) ليتم تخصيصها للانفاق العام على وفق أولويات الحكومة وليسهل التعرف على حقيقة المركز المالي في ضوء الموازنة وما تتضمنه من فائض أو عجز .

هـ - مبدأ توازن الموازنة العامة : ويراد به أن تتساوى الإيرادات العامة مع المصروفات العامة في جداول الموازنة العامة ، علما ان الفقه المالي لا يستبعد أبداً فكرة التوازن الاقتصادي حتى ولو أدى إلى حصول عجز مؤقت في الموازنة ، ويطلق على هذا الاتجاه إسم نظرية ( العجز المنظم) .(٢)

(١)- د. نواف محمد عباس الرماحي ، " المحاسبة الحكومية" ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٩ .

(٢)- ليلي عبد الحميد فهمي ، " النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات ، مؤتمر ملتقى

موازنة البرامج والأداءات والجامعات العربية ، المنظمة العربية للتنمية الادراية ، دمشق ، سوريا ، ٢٠٠٤ .

٦- مراحل إعداد الموازنة العامة

أ . مرحلة التحضير ضمن الاهداف والسياسات والاولويات للحكومة.

ب . مرحلة تصميم الموازنة وعرضها ومناقشتها في الدوائر الحكومية والسلطة التنفيذية.

ج . مرحلة المصادقة على الموازنة من السلطة التشريعية.

د . مرحلة تنفيذ الموازنة.

هـ . مرحلة المراجعة ( التدقيق ، وتقويم الاداء) . (١)

٧- أنواع الموازونات

الموازنة هي سياسة مالية تتحقق من خلال تكيف الحكومة للعلاقة بين جانبي الإيرادات والمصروفات لغرض تحقيق أهداف محددة ، وبالتالي فإن هذه العلاقة تظهر من خلال ما يعرف بالموازنة والتي تعتبر بمثابة خطة مستقبلية تتضمن النفقات العامة والإيرادات العامة ومصادر تمويلها.

وهناك العديد من الموازونات التي تستخدمها الدول المختلفة مثل ( الموازنة الصفرية ، وموازنة التخطيط والبرمجة ، وغيرها ) إلا أن أكثرها إستخداماً وشيوعاً هي موازنة البنود التقليدية ، حيث تعتبر موازنة البنود التقليدية من أقدم أساليب الموازونات حيث كان ظهورها في القرن التاسع عشر ، وتتكون موازنة البنود من أقسام ومجموعات وبنود

وأشكال أخرى لكافة المصروفات والإيرادات المتعلقة بالأنشطة المحددة للوحدات الحكومية وفق توجيهات الإدارة العليا في الدولة ، وتمثل الرقابة المالية والقانونية علي عناصر المصروفات والإيرادات احدي مرتكزات موازنة البنود التقليدية ، حيث يتم تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها وحدات الجهاز الحكومي للقيام بوظائفها السيادية أو تلك التي لا يرغب الأفراد أو المؤسسات الخاصة القيام بها .

كما تتميز موازنة البنود التقليدية بالبساطة والسهولة في الإعداد والتنفيذ ولكن يشوبها العديد من العيوب مثل إمكانيتها المحدودة في توفير البيانات الكافية لأغراض التخطيط للإدارة الحكومية ، وعدم قدرتها علي تشخيص المشاكل وتقديم الحلول ، وعدم إمكانيتها علي تقييم الأداء وعلي ربط مخرجات الجهاز الحكومي و الأهداف. (٢)

(١)- عبد اللطيف قطيش ، الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥ .

(٢)- عصفور،محمد شاكر، اصول الموازنة العامة ، الطبعة الأول ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، ٢٠٠٨ .

### ثالثاً : موازنة البرامج والأداء (Program & Performance Budget)

#### وتحقيق الرقابة وتقييم الأداء المالي بالقطاع الحكومي

هي تلك الموازنة التي تهتم بتبويب الموازنة تبويباً نوعياً لما تقوم به الحكومة من أعمال وليس فقط بما تقوم من إنفاقه على السلع والخدمات ، وتهتم أيضاً بإظهار العلاقة بين بنود الإنفاق والغرض منها ، أي أن موازنة البرامج والأداء تركز على العمل الذي تم إنجازه أكثر من الوسيلة التي تحقيقه بها .

حيث جاءت موازنة البرامج والأداء تطويراً لموازنة البنود التقليدية وعلاجاً لمواطن الضعف والقصور بها ، والتي يمكن إيجازها في التقدير وفقاً لنوعية النفقة في غيبة البرامج لا يسمح بالربط بين الإعتمادات والأعمال أو الخدمات المطلوب إنجازها ، كما تشجع على الإسراف وإنخفاض الكفاءة في إستغلال الموارد المتاحة ، فالبند الواحد يخدم أكثر من برنامج وأكثر من نشاط ، بجانب أن الإعتماد على معدلات الإنفاق في السنوات السابقة يعد تكراراً لأخطاء الماضي وقبولاً لمعدلات تاريخية تفتقد إلى الدقة والصحة ، حيث يشكل إعداد الموازنة التقليدية قيلاً على الحكومات في إجراء أي تعديلات مطلوبه ، كما أنها لا تساعد على إجراء تنبؤات دقيقة للإستخدامات والموارد تتحدد على أساس التكلفة والعائد ودراسة البدائل المتاحة ولا تشمل على معايير لقياس كفاءة وفاعلية الإنفاق العام وهو احد أسباب عجز الموازنة بسبب إنخفاض كفاءة الإنفاق العام . (١)

### ١- تبويب موازنة البرامج والأداء

يتم التبويب في موازنة البرامج والأداء على أسس وذلك كما يلي:

- أ- الأهداف المراد تحقيقها : حيث تتم وفقاً للأهداف المنشودة ، وليس للغرض من النفقة ، بحيث يمكن قياس الأداء مستقبلاً .
- ب- الوظائف والمهام : حيث تضم هذه الوظائف مجموعة من العمليات التي تستخدم لتحقيق أهداف عامه ، والتي يتطلبها نشاط الحكومة .
- ج- البرامج : يعد البرنامج أعلى مستوى في موازنة البرامج والأداء ، حيث يرتبط بالمنتج النهائي ، ويمكن تقسيم البرنامج الرئيسي إلى عدة برامج فرعية .
- د- الأنشطة : وهي مكونات البرنامج ، وتتمثل في جميع الأعمال المتجانسه للمساهمة في تنفيذ البرنامج ، وتنقسم إلى أنشطة رئيسية وأخرى فرعية .
- هـ - وحدات الأداء : تعد وسيلة لقياس النشاط الفرعي عن طريق تحليل الأعمال والمهام بحيث يمكن ربط التكلفة بالأداء . (٢)

(١) - إسماعيل حسين ، " موازنة البرامج والأداء - المفهوم ، الفلسفة والأهداف " ، ملتي موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ' دمشق ، سوريا ، يوليو ٢٠٠٤ .

- Abdullah, N. A. "A Survey on Performance Measurement in Malaysian (٢)

Central Government." Working Paper, Department of Business Administration, Kulliyah of Economics & Management Sciences, International Islamic University Malaysia, Kuala Lumpur. (2011).

## ٢- الأهداف التي تحققها موازنة البرامج والأداء

- تحقيق الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحب لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطه بالجهة وفقاً للقانون المنظم لها وللخطة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة .
- الإستغلال الأمثل لكافة الموارد المتاحة والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية المختلفة لإدماجها أو إلغائها.
- ترشيد تكاليف إنجاز برامج النشاط الجارى وتكاليف المشروعات الإستثمارية ، وإختيار أفضل البدائل المتاحة والأقل تكلفة والأعلى فاعلية .
- إكتشاف وتحليل أسباب الإنحرافات في تنفيذ برامج النشاط وفي معدلات الأداء ، سواء كانت إنحرافات في كمية الخدمات المقدمة أو مستوى جودتها . (١)

ومما سبق يرى الباحث أنه تتفق الأهداف المنشودة من موازنة البرامج والأداء مع غيرها من الموازنات الأخرى ، والمتمثلة في تحقيق كفاءة وفاعلية الإنفاق العام ، إلا أنه من أجل التحقيق الفعلى لتلك الأهداف يجب تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء من

خلال تطويرها عن طريق تحقيق التكامل بينها وبين إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ممثلة في ( إعادة هندسة العمليات ، ومنهج التكلفة المبنية على أساس النشاط الموجه بالوقت ، وأسلوب الأداء المرجعي ) ، والتي تهدف إلى تخفيض التكلفة والتحسين المستمر للأداء وذلك من خلال تخطيط وتخفيض والرقابة على التكاليف بما يتماشى مع تخفيض الإنفاق عند إعداد موازنة البرامج والأداء.

وبذلك يمكن إحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي من خلال التحول إلى تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء وتطويرها من خلال تقديم إطار شامل للآليات ومتطلبات تلك الأطار بإستخدام بعض أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية المناسبة في ضوء وجود نظام إداري فعال يساندة نظام محاسبي جيد ، حيث تعتمد هذه الآلية على ثلاث خطوات رئيسية وهي على التوالي :

الخطوة الأولى : إعادة هندسة العمليات وإختيار وتحديد البرامج وترتيبها .

الخطوة الثانية : تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف ومسبباتها .

الخطوة الثالثة : تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات طبقاً للطاقة المستغلة فيها ، وتحديد وتحليل تكاليف الطاقة العاطلة.

---

(١) - وزارة التخطيط ، دولة الكويت ، موازنة البرامج والأداء ، الاطار المؤسسي ، ٢٠٠٤ .

## ١٠/١ النتائج

١- لا تساعد الموازنة الحالية - موازنة البنود - على التخطيط سواء لعدم احتوائها على برامج ومشاريع ، وعدم قدرتها على ربط الإيرادات والمصروفات بمراكز المسؤولية بما يحقق الإطار المناسب لتحقيق الرقابة الفعالة على الأداء.

٢- إعادة النظر في الهياكل التنظيمية الإدارية وتحديد المسؤوليات والواجبات بشكل أكثر تحديداً مع تطبيق أساس الاستحقاق كأحد متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في ضبط الإيرادات والمصروفات، حيث سيتم الربط بين الإنفاق الفعلي للبرنامج مع وحدات الإنتاج لكل برنامج ، وبالتالي فإن أساس الاستحقاق سيكون أكثر فاعلية من الأساس النقدي لأغراض إعداد تقديرات الموازنة وضبط الأداء المالي.

٣- أن إستخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة، وتساهم في دعم آليات الرقابة والمسؤولية على الإنحرافات وتقييم النتائج والآثار والوقوف على مدى الإستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها.



٤- تعتبر موازنة البرامج والأداء أكثر تطوراً من موازنة البنود، فضلاً على أنها تعتبر أداة فعالة لتحقيق أهداف الموازنة، وأكثر كفاءة لضبط الأداء وترشيد الإنفاق الحكومي والرقابة عليه ، و تحليل الانحرافات وإستخدامها كوسيلة لتقويم الأداء بدرجة عالية.

## ١٢/١ التوصيات

أ- يوصي الباحث بضرورة التخلي عن نظام الموازنة التقليدية لما تعانيه من قصور ومشكلات حيث تفتقر موازنة البنود للرقابة على البرامج والمشاريع، ويتضاءل دورها في متابعة الأداء و ضبط الكفاءة وترشيد الإنفاق الحكومي ، والإسراع في تطوير وتطبيق موازنة البرامج والأداء نظرا لوجود ضرورة ملحة لها ، لما تحققة من فوائد تم حصرها بالإستنتاجات أنفة الذكر، ولتحقيق ذلك لا بد من إتخاذ إجراءات تمهيدية لتطويرها من خلال إعدادها بإستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الممثلة في إعادة هندسة العمليات ، وإستخدام منهج تكلفة النشاط الموجة بالوقت ، وإستخدام أسلوب لأداء المرجعي .

ب- يجب إعادة النظر في التنظيم الإداري الحالي المتواجد في المؤسسات الكويتية ، بحيث يضمن تنسيق العمل وتدقيقه ويمنع اختلاط السلطة والمسؤولية ويتوافق مع أهداف ومتطلبات تطوير وتطبيق موازنة البرامج والأداء .

ج- مراعاة إجراء التبويب اللازم لتطبيق موازنة البرامج والأداء بحيث يشمل عدة مستويات تبويب وظيفي، تبويب اقتصادي، تبويب أنشطة، تبويب نوعي حسب بنود الإنفاق ، بجانب تطوير مقومات النظام المحاسبي والمالي الحكومي الكويتي وما يتبعه من تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية لتحقيق التكامل والدقة في القياس الأداء.

د- رفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية والسرعة في الإنجاز ، وتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

## ١٣/١ قائمة المراجع

### أولاً : المراجع العربية

١- د. جارلس هونجرين ، جورج وفوستر ، وداتار سريكانت ، " محاسبة التكاليف : مدخل إداري " ، طبعة مترجمة ، ترجمة احمد حامد حجاج وعصام الدين زايد ، دار المريخ العربية للنشر ، الرياض ،

المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٤ .

٢- خالد شحادة الخطيب ، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الاردن ، ٢٠٠٣ .

- ٣- الطاهر احمد الرازي، مختار القاموس، الدار العربية للكتاب، ١٩٨١.
- ٤- د. حسام أبو علي حجاوي، "الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية"، دار الحامد للطباعة والنشر، الأردن، ٢٠٠٤.
- ٥- حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان ١٩٨٦.
- ٦- أد. حسين مصطفى هلالى، "نظم معلومات الحسابات الحكومية والقومية"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٨.
- ٧- عصفور، محمد شاكر، اصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، ٢٠٠٨.
- ٨- فوزي حبيش، الإدارة العامة والتنظيم الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩١.
- ٩- قيس المؤمن، حسن حريم وليد، محفوظ احمد جودة، عديس كريشان، التنمية الإدارية، عمان، الأردن
- دار زهران للنشر، ١٩٩٧.
- ١٠- محمد قطب ابراهيم، الموازنة العامة للدولة، الطبعة الثانية، الهيئة العامة للكتاب، ١٩٩٧.
- ١١- محمد قاسم القريوطي، الاصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، عمان، دار وائل للنشر، ٢٠٠١.
- ١٢- د. نواف محمد عباس الرماحي، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠٠٩.
- ١٣- إسماعيل حسين، "موازنة البرامج والأداء - المفهوم، الفلسفة والأهداف"، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ' دمشق، سوريا، يوليو ٢٠٠٤.
- ١٤- أسامة إبراهيم عيد مسلم، تقييم التجربة المصرية في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء في ضوء التجارب الدولية، مجلد البحوث المالية الإدارة المركزية للبحوث المالية والإدارية وزارة المالية، ٢٠٠٩.
- ١٥- شريف محمد على أحمد، تطبيق موازنة البرامج والأداء بمصر (الشركة القابضة للكهرباء - مصلحة الضرائب على المبيعات) مع إشارة للتجربة الماليزية، مجلة مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، العدد الرابع، ٢٠٠٦.
- ١٦- ليلى عبد الحميد فهمى، "النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، مؤتمر ملتقى موازنة البرامج والأداء والجامعات العربية، المنظمة العربية للتنمية الادراية، دمشق، سوريا، ٢٠٠٤.
- ١٧- مصطفى عطية الغندور، "تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة علي أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة ' المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، ٢٠٠٤.
- ١٨- عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.
- ١٩- عبد الله عليان، امانى جرار، الشفافية في الخدمة المدنية - مفاهيمها معاييرها واثارها على الخدمة العامة، ديوان الخدمة العامة، الاسبوع العالمي الاردن، ١٩٩٤.
- ٢٠- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، القاهرة، مكتبة المنظمة العربية للتنمية، ٢٠٠٠.
- ٢١- وزارة التخطيط، دولة الكويت، موازنة البرامج والأداء، الاطار المؤسسي، ٢٠٠٤.

ثانياً : المراجع الأجنبية

- 1- Abdullah, N. A. "A Survey on Performance Measurement in Malaysian Central Government." Working Paper, Department of Business Administration, Kulliyyah of Economics & Management Sciences, International Islamic University Malaysia, Kuala Lumpur. (2011).

- 2- Barton and Linda. Performance Budgeting is a success Public Management (US). Academic Search Elite. June 1999. Vol. 81 .ISS 46.
- 3- Bloomquist peg and , Yeager Julia, "Using Balanced Scorecards to Align Organizational Strategies" Health care Executive , (2008) .
- 4- Çatak, Sevil; Çilingir, Canan, " Performance Budgeting in Turkey", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), 2010.
- 5- Cooper W., Seiford L. And Joe Zhu, Handbook On Data Envelopment Analysis. Boston, Kluwer's International series, (2004).
- 6 - Ginnerup, Rikke; Järngensen, Thomas Broeng; Jacobsen, Anders Måller; Refslund, Niels, "Performance Budgeting in Denmark", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), 2007.
- 7- Harry P. Hatry, "Performance Measurement and Performance Management: Challenges and Opportunities , Distinguished Fellow The Urban Institute Washington, Dc, (2009).
- 8- Hoque, Z. "Measuring And Reporting Public Sector Outputs/Outcomes: Exploratory Evidence From Australia", International Journal Of Public Sector Management, 21(5), 468-493, (2008).
- 9- Houldsworth Elizabeth & Jirasingle Dilum , "Managing and Measuring Employee performance" London and Philadelphia, (2009).
- 10- Kim, John M; Park, Nowook" Performance Budgeting in Korea", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), 2007.
- 11- Lee, A. H., & W. Chen, "A Fuzzy AHP and BSC Approach for Evaluating Performance of IT Departments in the Manufacturing Industry in Taiwan", Expert Systems with Applications, ol. 34, Iss. 1, PP. 96-107. Available from : [http : \www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com), (2008).
- 12- McCormack, Lee, " Performance Budgeting in Canada", Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), 2007.
- 13- Niven, Paul, Balanced Scorecard: Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies, (Second Edition). (2008)
- 14- Parmenter, D., "Performance Measurement", Financial Management, London, Feb., PP. 32-36. Available from : [http : \www.proquest.com](http://www.proquest.com), (2007).
- 15- measurement in Executive Agencies and Non-Departmental Public Bodies." Research Report - Department of Management Science, Strathclyde Business School, UK. (2006).