



# THE ROLE OF, AND DISCLOSURE, GOVERNANCE TRANSPARENCY IN ACTIVATING THE IMPLEMENTATION OF PROGRAM AND PERFORMANCE BUDGETING, AS AN ALTERNATIVE TO ITEM BALANCING

**Prof. Radwan Shaghri**

Dean, Faculty of Business Administration

Jinan University

[Radwan.choughri@jinan.edu.lb](mailto:Radwan.choughri@jinan.edu.lb)

**Researcher Taha Hameed Abdulghafoor**

Jinan University

Faculty of Business Administration

[Tahaalklaide77@gmail.com](mailto:Tahaalklaide77@gmail.com)

**Supervisor Prof. Hazem El Benni**

Jinan University

[hazemelbenni@gmail.com](mailto:hazemelbenni@gmail.com)

## Article history:

**Received:** 14<sup>th</sup> April 2025

**Accepted:** 11<sup>th</sup> May 2025

## Abstract:

This study aims to achieve integration between the principles of governance and the adoption of the application of program and performance budgeting, to achieve the application of the accrual basis, as an alternative to the adoption of the application of the classic item budget that embraces the cash basis, which is considered the cornerstone for encouraging chaos and corruption. To arrive at the results, the field study relied on 70 questionnaires distributed to the study sample, which included academics interested in government accounting, system users working in government accounting units, and representatives of the Ministry of Finance. The study concluded that the integration between the principles of public sector governance and the dimensions of the program and performance budget, represented by (application of the accrual basis, development of the characteristics of the quality of government financial statements), has a significant and positive impact on the effectiveness of planning and control, eliminating corruption, and achieving the element of equality in the distribution of financial allocations in the general budget.

**Keywords:** principles of governance, program and performance budgeting

## المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق التكامل بين مبادئ الحكومة واعتماد تطبيق موازنة البرامج والأداء ولغرض تحقيق تطبيق أساس الاستحقاق، كبديلة عن الاعتماد في تطبيق موازنة البنود الكلاسيكية التي تحتضن الأساس النقدي الذي يعتبر الحجر الأساس لتشجيع حالة الفوضى والفساد، وللوصول إلى نتائج الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع 70 استمارة استقصاء على عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة الحكومية ومستخدمي النظام من العاملين بالوحدات الحسابية الحكومية وممثلين وزارة المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مبادئ حوكمة القطاع العام وأبعاد موازنة البرامج والأداء والمتمثلة في (تطبيق أساس الاستحقاق، تطوير خصائص جودة الفوائم المالية الحكومية) والتي لها تأثيراً معنوياً وإيجابياً في فاعلية التخطيط والرقابة، والقضاء على الفساد وتحقيق عنصر المساوات في توزيع التخصيصات المالية في الموازنة العامة.

- تم استخدام التحليل الوصفي (النكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري)، لوصف وتشخيص متغيرات الدراسة.
  - وتم استخدام تحليل عامل الارتباط لاختيار علاقة الارتباط ومن ثم احراء تحليل الانحدار المتعدد لتسلیط الضوء بين دور مبادئ حوكمة القطاع العام وانعکاساً تفعی دور موازنة البرامج والأداء.
  - كشفت نتائج البحث عن وجود ارتباط معنوي وتكامل بين مبادئ الحكومة بابعادها مع موازنة البرامج والأداء.
- الكلمات المفتاحية:**
- Governance.



- حكومة القطاع العام.** -  
. **موازنة البرامج والأداء.** -  
. **الموازنة التقليدية (البنود).** -  
. **الإفصاح.** -  
. **الشفافية.** -

### **المقدمة. Introduction**

يمكن القول إن التطورات التي شهدتها العقود الأخيرة قد نقلت الموازنة من مجرد كونها خطة مالية تتعلق بعملية تحصيل الموارد وانفاقها ضمن إطار زمني محدد، تجاء التوفيق بينهما فحسب إلى حالة أخرى أصبحت فيها تمثل وسيلة للتخطيط والتنسيق والتحفيز والاتصال والرقابة وتقدير الأداء، وإن أسلوب التخطيط وإعداد الموازنة العامة ومدى تفعيل عملية المشاركة في هذه العملية من قبل المستويات الإدارية المختلفة، وطبيعة ومصادر البيانات الضرورية لذلك ونوعية الاتصالات المطلوبة وطبيعة الأهداف المراد تحقيقها من العمليات المختلفة تشكل إطاراً لما يمكن اعتباره نموذج الموازنة المستخدم.

وبما أن القطاع الحكومي من القطاعات المهمة في الدولة لما يقوم به من تنمية على جوانب متعددة ومنها الجانب الاقتصادي والاجتماعي، حيث فرض عصر العولمة الكثير من التغيرات في جميع مجالات الحياة التي كان انعكاسها واضحاً على الأسواق العالمية والمحلية، لذلك أصبح من الضروري مواكبة التطور في العصر الحديث لدعم وتعزيز الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي في كافة الجوانب لغرض الوصول إلى الأهداف التي تؤدي إلى التميز والارتقاء، وضرورة اتباع أتباع أفضل المعايير والممارسات العالمية في المجال الحكومي وتطبيق مؤشرات الأداء والاعتماد عليها في المؤسسات الحكومية. وعليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى بيان دور حوكمة القطاع العام في تفعيل دور وتطبيق موازنة البرامج والأداء لتكون بدالة عن الموازنة التقليدية المطبقة حالياً في العراق.

### **المبحث الأول**

#### **منهجية البحث**

#### **أولاً: مشكلة البحث. Research Problem**

بعد نظام الحكومة أحد الأساليب الحديثة التي تعتمد عليها كافة المؤسسات الدولية، فلها دورها البارز في تطوير كافة الإجراءات والأنظمة المالية والإدارية في الوحدات الحكومية، من خلال توفير قاعدة بيانات مالية شاملة تدعم إدارة وصنع القرارات المالية في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المالية تتدفق ما بين الوزارات والوحدات الحكومية ووزارة المالية ضمن بيئه تقنية آمنة، وتعاني الموازنة العامة في العراق من عجز شديد نتيجة قدم نظام التخطيط والاعداد وعدم كفايته وفاعليته للتعامل مع المستقبل باعتباره محض تكرار للماضي وغياب الأفق الاستراتيجي وتختلفه عن مواكبة الدول المتقدمة في هذا المجال، ووسط محدودية الموارد المتاحة نجد إن هناك اسرافاً كبيراً وإنفاقاً غير عقلاني يزيد من حدته.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول بأن مشكلة الدراسة تمثل في الإجابة على التساؤل الآتي: - هل يحقق التكامل بين تطبيق مبادئ الحكومة وموازنة البرامج والأداء على زيادة فاعلية التخطيط والرقابة على عناصر الموازنة العامة للدولة؟

وسوف يحاول الباحث الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية والتي تمثل عناصر المشكلة:

- هل يمكن تفعيل دور الحكومة وتطبيقاتها في المؤسسات الحكومية العراقية؟
- هل يتحقق نظام الحكومة أهدافه في ظل الاعتماد على موازنة البنود الكلاسيكية؟
  - هل يمكن تفعيل مبدأ الشفافية في الكشف عن متصحّلات الدولة ونفقاتها؟
- هل يمكن تفعيل دور الإفصاح عن كافة العمليات المالية والافصاح عن بيانات التقارير المالية؟
- هل ان لموازنة البرامج والأداء دور فعال للتخطيط ورقابة عناصر الموازنة العامة للدولة؟
- هل المراقبة البرامج والأداء دور فعال في تحقيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لأهدافه بدون تطبيق نظام الحكومة ومبادئه؟

#### **ثانياً: أهمية البحث. Research Importance**

نظرًا لأهمية إدارة الموازنة العامة للدولة التي تجمع بين أكثر من حقل من العلوم المالية، والإدارية، والسياسية، وما أضافه مفهوم الحكومة من قيم في إدارة الموازنة العامة للدولة من شأنها إحداث التطور في أداء المؤسسات الحكومية من أجل تحقيق التنمية المستدامة من خلال توفير عامل الاستقرار المالي والسياسي، الذي ينبع من خلاله تحليل امكانية تأثير مبادئ الحكومة (الشفافية والافصاح) في تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء للتخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة، كبديلة عن الموازنة التقليدية المعتمد بها حالياً في العراق، حيث تُعتبر الحكومة الطريقة التي تمارس بها السلطة إدارة موارد البلد الاقتصادية والاجتماعية بهدف التنمية الاقتصادية، كونها العامل المؤثر على استخدام الأمثل للموارد، وتحفيز فاعلية القطاع العام في تحقيق الأهداف العامة، وتأنّي أهمية الدراسة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية والكشف عن حالات التضليل والغش والفساد لما له من تأثير إيجابي يؤدي إلى اعتبارها كرقيب على المسؤولين والعامليين أصحاب العلاقة.



### **ثالثاً: أهداف البحث. Research Objectives**

ترکز أهداف البحث على إيجاد الأسس والأساليب الازمة لتجاوز المشكلة والتي يجدها الباحث بأنّها تكمن في ما يلي:

- تحديد آليات تخطيط وإعداد الموازنة من خلال التوجّه إلى تطبيق مبادئ الحكومة في إدارة المالية العامة بشكل عام ومحاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء لتكون بديلة عن الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، التي فقد خواصها مقارنة بالتطورات السريعة في دول العالم.
- بيان مدى إيجابية انعكاس مبادئ الحكومة في تفعيل دور موازنة البرامج والأداء من خلال استخدامها لأساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي الذي يرافق موازنة البنود وهو العامل الرئيس في انتشار حالات التضليل والغش والفساد والمحسوبية في توزيع التخصيصات المالية.
- كما يهدف البحث الى تفعيل دور الاعلام بمختلف وسائله المتاحة لمراقبة وللبحث في تطبيق مبادئ الحكومة المتمثلة بـ (الشفافية والافصاح - سيادة القانون - المشاركة - المسائلة - تحقيق العدل والمساوات) ذلك باعتبار الاعلام السلطة الرابعة في البلاد ولما له القدرة على كشف حالات التلاعب والفساد ومحاسبة المسؤولين.

### **رابعاً: فرضيات البحث. Research Hypotheses**

انطلق البحث في ثلاث فرضيات رئيسة مفادها دور مبادئ الحكومة (الافصاح والشفافية)، في إعداد موازنة القطاع العام بالاعتماد على موازنة البرامج والأداء، لتكون بديلة عن طريقة إعداد الموازنة الكلاسيكية المعتمدة حالياً في العراق، وهي (موازنة البنود)، التي باتت ارض خصبة للسرقة والفالسين.

ومن خلال ما جاء أعلاه يمكن صياغة الفرضيات الثلاثة الرئيسية للدراسة وكما يلي:

- 1. الفرضية الرئيسية الاولى:** يوجد تأثير معنوي للحكومة بأبعادها (الشفافية، الافصاح) في تفعيل دور موازنة البرامج والأداء بأبعادها (أساس الاستحقاق، قياس الأداء والفاعلية).

ويتفرع منها فرضيتين فرعتين:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد تأثير معنوي للحكومة بأبعادها (الشفافية، الافصاح) في تفعيل دور أساس الاستحقاق، في إعداد الموازنة العامة.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد تأثير معنوي للحكومة بأبعادها (الشفافية، الافصاح) في تفعيل دور قياس الأداء والفاعلية، في إعداد الموازنة العامة.

- 2. الفرضية الرئيسية الثانية:** يوجد تأثير معنوي للموازنة التقليدية (موازنة البنود)، في تفعيل عملية تخطيط وإعداد الموازنة العامة.

### **خامساً: حدود البحث. Limitations**

أ. الحدود الموضوعية للدراسة: تناولت الدراسة موضوع دور مبادئ الحكومة الإفصاح والشفافية، في تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء بدلاً عن موازنة البنود التقليدية، وبيان مدى إمكانية الإدارة المالية من الالتزام بالتطبيق ومحاولة التطور، وما هو دور الاعلام والصحافة في تفعيل دور الشفافية والافصاح.

ب. الحدود المكانية: "تم تطبيق الاختبار للنظام المقترن في بيانات المؤسسات الحكومية في وزارة المالية، لأنها تُعتبر الجهة المباشرة التي تعنى بموضوع الدراسة، ولما لها من أهمية وما تملكه من الأدلة والبيانات والمعلومات والملفات البشرية".

ج. **الحدود الزمنية:** تمثلت في الاعتماد على البيانات الخاصة ما بعد وقوع الاحتلال على العراق سنة 2003 ومروراً بدراسة النتائج لغاية سنة الفترات الحالية القرية بشكل عام.

سادساً: مصادر البيانات والمعلومات.  
للغرض تغطية الجانبين النظري والعملي لهذا البحث، فقد تم الاعتماد على المصادر الآتية للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة:-

- أ. الدوريات والكتب العربية والاجنبية.
- ب. البحوث ولدراسات.
- ج. الوثائق الرسمية والتعليمات الخاصة بالوزارة عينة البحث.
- ج. الزيارات والدراسة الميدانية، والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذوي العلاقة في الوزارة عينة البحث.
- د. الاستبيان- للاطلاع على وجهات نظر المعنيين بشؤون موضوع البحث.



## المراجعة النظرية

### أولاً: مفهوم الحكومة:

أحدث مفهوم الحكومة ثورة كبيرة في الميدان الاقتصادي والأكاديمي، من خلال التطورات المستمرة في نظرياته وتطبيقاته إلى أن تم تبنيه لأكثر من جهة دولية وكبار الهيئات العالمية، ويعتبر تطوره نتاجاً لبروز العديد من الظواهر الاقتصادية والمالية التي تفتّشت في سبعينيات وثمانينيات القرن الماضي، وقد كان هذا المفهوم محل اهتمام العديد من المؤسسات والهيئات الدولية والإقليمية والجهات المانحة الدولية<sup>1</sup>.

ويعتبر تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي هو التعريف الأشمل والأعم حيث عرّفت الحكومة على أنها (ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة وتسخير شؤون الدولة على كافة المستويات " وتضمّن الآليات والعمليات والمُؤسّسات التي يتمكّن المواطنون من خلالها التعبير عن مصالحهم وممارسة حقوقهم وأداء واجباتهم والتفاوض حول خلافاتهم، وزيادة المدخلات<sup>2</sup>.

### 1. مفهوم حوكمة القطاع العام Governance in the Public Sector

ظهر مفهوم حوكمة القطاع العام<sup>3</sup> في تسعينيات القرن الماضي في ظل مجتمع نادى بمجتمع قائم على الإفصاح والشفافية في التعامل وتفعيل دور سيادة القانون وتبادل واحترام التنوع وتنميته<sup>3</sup>، ويشير المفهوم أيضاً إلى النشاط الذي تزاوله الإدارة لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة، ونظراً لارتباط استخدام هذا المفهوم في العديد من الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في مختلف الأصعدة وعلى المستوى الكلي والجزئي<sup>4</sup>، فقد حقّق مفهوم الحكومة استخداماً ذا نطاق واسع للإدارة العامة المعاصرة، وبات محل أنظار واضعي النظريات التي وصفوها على أنها مفهوم تنظيمي وجّه لغرض توجيه المدراء بنقل الممارسات الإدارية من الدولة البيروقراطية إلى ما يسمى بالدولة الهيكلية أو ما يُطلق عليه أيضاً بالحكومة كطرف ثالث<sup>5</sup>.

### 3. مبادئ حوكمة القطاع العام:

أ. يُعد مصطلح الإفصاح والشفافية مبدأً متربطاً مع نظام أو مفهوم الحكومة سواء حوكمة القطاع العام أو حوكمة الشركات، فهما وجهان لعملة واحدة يُؤثّر كلاً منها في الآخر ويتأثر به، فالحكومة تهدف إلى تحقيق إفصاح عادل ومستوى شفافية عاليٍ من خلال نقل البيانات الصحيحة في التقارير المالية<sup>6</sup>، وفي المقابل إذا ما توفر إفصاح وشفافية بمستوى مقبول، فذلك يؤدي إلى تفعيل دور ومفهوم الحكومة، فكلاهما يسعى إلى حماية الأموال والممتلكات من التصرفات غير القانونية وغير الشرعية<sup>7</sup>.

ب. مبدأ سلطة القانون: هي عملية ممارسة تدعم المساواة بين جميع المواطنين أمام القانون وتمكن الاستخدام التعسفي للسلطة.<sup>8</sup>

وهناك أهمية لمبدأ سيادة القانون يتعدّى تأثيرها الفرد لتشمل المجتمع وقطاع الأعمال، وإن ارتفاعه في أي بلد يُساعد على خلق ثقة بين الجهات التنفيذية الحكومية من جهة وبين والأفراد من جهة أخرى. يساعد المبدأ في تحقيق العدل والمساواة في تطبيق القوانين فهو يُعتبر عنصراً مهمّاً من عناصر الحكومة الرشيدة<sup>9</sup>، وينفس الوقت فهو يُقيّم أداء السلطات الثلاث لأي دولة وكما يلي:

- السلطة التشريعية: وهي إقرار الأجهزة لأنظمة ذات جودة وتحدد الغرض الذي أقرّ التنظيم من أجله.
- السلطة التنفيذية: تنفيذ الأنظمة واللوائح من قبل الحكومة ممثلة بالشرطة والأجهزة الحكومية الأخرى.

<sup>1</sup>. IFAC International Federation of Accountants, Public Sector Committee, **Governance in the Public Sector**: A Governing Body Perspective International Public Sector Study, New York, United States of America, 2001:p 1-3.

<sup>2</sup>. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، **رؤية جديدة لنظام إدارة الدولة والمجتمع**، نيويورك، شعبة إدارة التنمية والحاكمية، مكتب تطوير سياسات التنمية، 1997، ص 05.

<sup>3</sup>. عوس، إيمان مخبر، بحث بعنوان (**آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح المالي**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 42، العدد 10 2019، ص 350).

<sup>4</sup>.. يوسف، حمد، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات**، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول الثالث حول: متطلبات حوكمة الشركات واسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007، 2019، 42 منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2007، ص 28.

<sup>5</sup>. المجلس الاقتصادي والاجتماعي، إنعاش الإدارة العامة: توجيهات استراتيجية للمستقبل "لجنة الخبراء المعنية بالإدارة العامة" الدورة الرابعة. البند 3 من جدول الأعمال المؤقت \_ الأمم المتحدة، نيويورك 2005.

<sup>6</sup>. عبد الملك، أحمد رجب، **إطار مقتضب للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشودة ببورصة الأوراق المالية** - دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان - مصر، 2006، ص 41.

<sup>7</sup>. Mekar Meilisa Amaliam, Enhancing Accountability and Transparency in the Public Sector: A Comprehensive Review of Public Sector Accounting Practices, The Es Accounting and Finance, Vol. 1, No. . Dharmawangsa University, 2023, p160.

<sup>8</sup>. خويلد، ابراهيم وصاحب، وليد، **جودة معلومات الحكومة وأثرها في التقليل من تقلبات صافي الاستثمار الأجنبي المباشر**، [Munich Personal RePEc Archive](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/109308/)

<sup>9</sup>. صابر، محمد عبد العليم، أثر مؤشرات الحكومة على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في عينة من الدول العربية خلال الفترة (2000 – 2020)، مرجع سابق، ص 194.



- السلطة القضائية، مدى تطبيق الانظمة على كلّ مكونات المجتمع، ولا أحد فوق النظام أو مستثنى<sup>10</sup>.  
جـ. مبدأ المشاركة: يعتبر مبدأ المشاركة كأحد المبادئ الرئيسية في الحكومة، الذي يتعين بدوره إشراك الأفراد والمنظمات غير الحكومية في صياغة الانظمة والقوانين العامة، وخاصة على المستوى المحلي والمساهمة في التنفيذ، والرقابة على التنفيذ تساعده لعرض تعزيز جودة الحكم وتحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات الحكم الرشيد.  
دـ. مبدأ المساءلة من قبل السلطة التشريعية وجمعيات المجتمع المدني بإقرارها صراحة في القوانين مع ضمان فعاليتها بناءً على تقارير السلطة التنفيذية المختلفة، وتقارير المجلس الأعلى للمحاسبة التي تبيّن الاختلالات والأخطاء المرصودة خلال دورة الموازنة مما يعطي صلاحية مسائلة للكلّ وبدون استثناء<sup>11</sup>.

### **ثانياً: موازنة البنود (التقليدية):**

**1. مفهوم موازنة البنود:** تعتبر الموازنة التقليدية أقدم صور الموازنة العامة في جانب التطور التاريخي، والأكثر شيوعاً واستعمالاً في معظم دول العالم ومتماز بالبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، وبالتالي يسهل فهمها من جانب غير المتخصصين<sup>12</sup>. ولقد اتخذت منذ نشوئها اتجاه رفقاء، وكان الهدف الأساسي لها موجهاً للرقابة على الإنفاق العام، وهذا الأساس يُعد طبيعياً للأفكار التي رافقت مفهوم الدولة الحارسة، والتي ينبغي أن يكون برنامجها الاقتصادي محدوداً بحدود وظائفها وفق الأفكار الكلاسيكية التي كانت سائدة في ذلك العصر، فقد ركزت السلطة التنفيذية إلى تقليل النفقات وزيادة الإيرادات لأقصى حدٍ ممكн لغرض الوصول إلى وضع الموازنة التي تجيئها السلطة التشريعية لتفادي الآثار الاقتصادية التي يمكن أن تترتب على العجز فيها<sup>13</sup>. وقد عُرفت بأنّها "أداة للرقابة على أموال الدولة من أجل توجيهها إلى أغراض محددة، ولذا تم تقسيم الموازنة إلى فصول رئيسة وبنود حسب الغرض من الصرف وتقسيم كلّ بند إلى فروع".<sup>14</sup> وعُرفت أيضاً بأنّها "تقدير مُفصل ومعتمد لمصروفات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة مبنيٌ على إيرادات ومصروفات سنين سابقة، ومعدل بالتغيّرات المتوقعة والتي لها تأثير على أرقام الموازنة في العام القادم ومحاجة من جانب السلطات التشريعية"<sup>15</sup>.

### **2. علاقة الموازنة التقليدية بالأساس النقطي.**

ان الموازنة التقليدية تعتبر نظاماً يعتمد على تقديرات النفقات والإيرادات بناءً على البيانات التاريخية، بينما الأساس النقطي يركز على تسجيل المعاملات المالية عند حدوثها، والعلاقة التي تربط بينهما تكمن أن الموازنة التقليدية تعتمد على تستخدم الأساس النقطي في عملية تحديد إيراداتها وفي توزيع نفقاتها، الامر الذي يتربّع عليه بعض النقاط الرئيسية حول هذه العلاقة:  
1. يؤدي الاعتماد على الأساس النقطي إلى عدم وضوح في الصورة المالية العامة، حيث لا يعكس الالتزامات المستقبلية.  
2. يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مستندة إلى معلومات مالية شاملة.  
3. ترکز على الأرقام المالية القصيرة الأجل.  
4. يسجل المعاملات المالية عند حدوثها، مما يعني أن الإيرادات والنفقات تُعرف بها فقط عند استلام النقد أو دفعه.

### **3. الافتراضات الموجهة لهذا النوع من الموازنات (التقليدية).**

بالرغم من سهولة وفهم وإعداد الموازنة على وفق أسلوب موازنة البنود من قبل الأطراف المستخدمة له إلا أنّ هناك الكثير من الافتراضات وُجّحت لهذا الأسلوب فهي تُعد غير منطقية كونها تعامل مع المدخلات وتهميل المخرجات، ولا تظهر العلاقة بينهما فضلاً عن النتائج، وتجاهل الامور التي تثير الجدل المتمثلة بـ(القضايا السياسية) ومستوى الخدمة المقدمة ذلك كونها ترکز على علمية الإنفاق على المدخلات فقط<sup>16</sup>، كما أنها تهمل التخطيط، وعدم توفيرها للمعلومات والبيانات في دعم القرارات وخاصة وظيفة التخطيط. فهي تُعد قاصرة عن أداء دورها في عملية التخطيط والاهتمام بكفاءة تخصيص استخدام المال العام، كما أنها لا تُوضح للمؤولين كيفية الحكم على أداء وتحقيق الأهداف القومية، وبذلك فإن ظهور الأساليب الحديثة للتخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة تعتبر أحد الحلول لتجاوز بعض السلبيات التي وجهت إلى أسلوب موازنة البنود ولضمان كفاية تخطيطها وتنفيذها.

### **ثالثاً: موازنة البرامج والأداء:**

أدى توسيع الوظيفة الحكومية إلى جعل الموازنة التقليدية او الموازنة الكلاسيكية إلى موازنة عديمة الفائد، مقابل البرامج الحديثة والمُتعددة الأغراض<sup>17</sup>، ويمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازنات بأنّها تعتبر خطة لغرض توضيح الأهداف المحددة للوحدات العامة معتبرة عنها في شكل برامج ومشروعات محددة، وتتبّع حسب الوظائف الرئيسية المتبعه في الوحدات، وبالتالي يتم تحديد البرامج

<sup>10</sup>. Arndt and Oman, 2006; Haftel and Thompson, 2006; Repucci, 2011

<sup>11</sup>. (صندوق النقد الدولي "النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة" إعداد إدارة شؤون المالية العامة - بالتعاون مع إدارات أخرى، بموافقة السيد بيترس. هيلر، 1997، ص 55)

<sup>12</sup>. فوزي عطوي ،المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبى الحقوقية، بيروت، لبنان ،2003، ص:323.

<sup>13</sup>. أشواق عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 24.

<sup>14</sup>. آدم مهدي احمد، مفاهيم المالية العامة، دار بدار غريب للطباعة، القاهرة 2001، ص.98، 99.

<sup>15</sup>. عبد السلام احمد عبد الله، اسسیات المحاسبة الحكومية و المحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة 2000، ص 49.

<sup>16</sup>. Iwaskow, "Program Budgeting: Planning, Programming, Budgeting", in Handbook of Budgeting, Sixths Edition, Wiley & Sons Inc, 1999:729.

<sup>17</sup>. Nguyen, H. P" Performance budgeting: Its rise and fall". Maxwell School a/Citizenship and Public Affairs, Syracuse University, Syracuse, NY. (2007): N96.



التي تم ادراجهما كل حسب وضيقتها، مع جواز إمكانية الإدارة بتنفيذ أكثر من برنامج كما يمكنها تَنْفِيذُ أكثر من إدارة برنامج واحد، وبالتالي سوف تتم عملية التبويب طبقاً لطبيعة النفقة أي ان اثناء عملية التنفيذ لا بد من تمويل البرنامج، وذلك تدرج اعتمادات كُلّ برنامج طبقاً لطبيعته<sup>18</sup>.

## 1 مفهوم موازنة البرامج والأداء:

وهي تعتبر نظام يهدف إلى تطوير وتحسيناليات الإنفاق العام ذلك عن طريق ربط كافة الاعتمادات المالية مع النتائج المستهدفة، وينصب تركيزها على تحقيق الأهداف المرسومة من خلال تقييم الأداء وقياس النتائج، الأمر الذي يساعد بدوره إلى توجيه عملية الإنفاق الحكومي بشكل أكثر فعالية.

"وهناك العديد من الباحثين والكتاب الذين يميزون بين مصطلحين (موازنة الأداء)، (Performance Budget) وبين موازنة البرنامج (Program) بينما هماك بعض الباحثين يستخدمون مصطلح موازنة الأداء وموازنة البرنامج بصيغة متباينة<sup>19</sup>، وهناك فريق ثالث قام بتسميتها موازنة البرامج والأداء (Programme Performance Budget)". وبالتالي تاريخي لتطور الموازنة العامة وجدهباحث، انه قد اعتمد هذه التسمية ولأول مرة في عام 1949، ذلك من خلال تقرير لجنة هوفر الأولى، (First Hoover Commission)<sup>20</sup>.

## 2. أسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء:

أدى فصور تطبيق الأسلوب التقليدي المعروف باسم موازنة البنود إلى التفكير في تطبيق أسلوب أفضل ولزيادة الاهتمام بنوعية الخدمة الحكومية وضرورة التأكيد من القيام بها وتحسين الرقابة عليها<sup>21</sup>. أما في ظل الاعتماد على تطبيق موازنة البنود (الموازنة التقليدية) فيتم فيها الاهتمام بالاعتمادات، حيث يتم فيها التأكيد بأن الصرف قد تم في حدود الاعتمادات المدرجة للأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وقد تمت في ظل اللوائح والقوانين السارية، دون أن تولي اهتماماً أساسياً للأهداف بالعائد والفاعلية الاقتصادية والاجتماعية للإنفاق أو الربط بين علاقة المدخلات من الموارد المتاحة بالمخرجات، لكن مع تزايد العجز وتفاقم الدين العام بدأ الاهتمام بالمقابل أو العائد المتحصل من هذا الإنفاق سواء كان لأغراض أداء عمل أو تقديم خدمة معينة، يأتي هذا في ضل موازنة البرامج والأداء وبالتزامن مع تطبيق مبادئ الحكومة، فمن خلاله يتم التركيز على الأهداف وفاعلية الأداء وكلفة العمل مقابل تقديم الخدمة<sup>22</sup>.

## 3. مزايا موازنة البرامج والأداء:

هناك عِدَّة نقاط تجلّى في فوائد هذه الموازنة وهي:

- أ. مرؤتها في توزيع التخصيصات بموجب الأهمية النسبية لكل نشاط مما يُؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- ب. تعطي صورة واضحة عن الأعمال المُنْجَزة التي تتضمّنها الموازنة السنوية المُنْصَرِمة وكذلك الأعمال التي لم يتم إنجازها وأسباب ذلك، مما يُؤدي إلى العمل الجاد من أجل تحسين الإنجاز وتطويره<sup>23</sup>.
- ج. تساعد الأجهزة الرقابية في تحديد المسؤلية والمتساءلة عن الأداء<sup>24</sup>.
- د. تقوم بتوفير البيانات للبرلمان والتي من خلالها يتم الحكم على مدى كفاءة وفاعلية الوزارات والأجهزة (الإدارات) الحكومية في إنجاز مهامها.
- ـ. تمكّن الوحدة الإدارية من استغلال مواردها نحو أهداف واضحة مما يساعد المدراء في تلك الوحدات على فهم وتقدير مساهمة تلك الوحدة في تحقيق الأهداف الكُلية على مستوى التنظيم بشكل عام.
- ـ. إن اعتماد التخصيصات وتوزيع الموارد للبرامج الجاري تنفيذها بناء على نتائج تقارير الأداء الداخليّة والخارجيّة تُوضّح مدى كفاءة وفاعلية تلك الوحدة في إنجاز أهدافها<sup>25</sup>.

### المبحث الثالث

#### الجانب التطبيقي

#### التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان واختبار الفرضيات

#### عرض البيانات وتحليلها

<sup>18</sup>. حسن عبد الكرييم سلوم، (الموازنة العامة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة)، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، 2007، ص 107.

<sup>19</sup>. (West, W. F. (2011). "Program budgeting and the performance movement: The elusive quest for efficiency in government". Georgetown University Press:38.

<sup>20</sup>. وتسمى لجنة تنظيم الفرع التنفيذي الحكومي، وهي اول من قام بتسمية موازنة الأداء..

<sup>21</sup>. مطاوع، احمد كمال مطاوع واخرون، دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام اجارة المعلومات الحكومية، لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة، بحث منشور، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2022، ص 12.

<sup>22</sup>. مسعودي، علي، أهمية الحكومة في الميزانية العامة للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتتجارية، 2019، ص 53.

<sup>23</sup>. Wentzel, Kristin Wentzel,"The Influence of Fairness preemptions and Goal Commitment on Managers". Performance in a Budget Setting, lasalle University, 2002:284.

<sup>24</sup>. حسن عبد الكرييم سلوم، النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، مصدر سابق، ص 108.

<sup>25</sup>. صلاح صاحب البغدادي، "الموازنة العامة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية" ، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 1998، ص 52.



نطراً لأهمية موضوع الدراسة فقد تم اللجوء إلى اختيار عينة مختصة ومماسة لموضوع الدراسة من الخبراء والأساتذة والأكاديميين وموظفي وزارة المالية والعديد من الموظفين العاملين بوزارات الدولة في العراق بغية الوصول إلى رأي يعبر تعبيراً على درجة من الصدق والموثوقية عن واقع حال موضوع الدراسة ومن وجهة نظر هذه الوحدات، ولتحقيق هدف الدراسة فقد اقتصرت العينة على أصحاب التخصص في هذا الموضوع فقط لكونهم على علم ودرية وتماس مباشر بدراسة نظام الحكومة وبالتحديد من لديهم أيضاً خبرة في تسجيل البيانات وتحليلها واستخراج بيانات القوائم المالية الشهرية والسنوية من خلال النظام المحاسبي الحكومي.

### **اولاً: وصف عينة الدراسة**

**1. التحصيل الدراسي:**  
يوضح الجدول رقم (1) تحليل التحصيل الدراسي لعينة الدراسة.

**الجدول (1)  
وصف عينة الدراسة (التحصيل الدراسي)**

النسبة	العدد	التحصيل الدراسي	الترتيب
%24	17	دكتوراه	1
%34	24	ماجستير	2
%6	4	دبلوم عالي	3
%36	25	بكالوريوس	4

الجدول من إعداد الباحث

يتضح من التحصيل الدراسي في الجدول (1) أن أعلى نسبة لحملة البكالوريوس حيث بلغت (36%)، يليها حملة شهادة الماجستير (24%)، ومن ثم حملة شهادة الدكتوراه بنسبة (17%) والدبلوم العالي حيث بلغت (6%).

**2. الاختصاص العام والدقيق:**  
يوضح الجدول رقم (2) تحليل للاختصاصات عينة الدراسة.

**الجدول (2)  
وصف عينة الدراسة (الاختصاص العام والدقيق)**

النسبة	العدد	الاختصاص العام والدقيق	الترتيب
0.53	37	محاسبة	1
0.19	13	مدقق حسابات	2
0.11	8	محاسب قانوني	3
0.10	7	قانون	4
0.07	5	تكنولوجيا وعلوم الحاسوب	5

الجدول من إعداد الباحث

أما اختصاصات عينة الدراسة فقد احتل اختصاص المحاسبة أعلى النسب حيث بلغت نسبته (53%)، تلاها تخصص المدقق بنسبة (19%)، وجاءت مشاركة المحاسب القانوني بنسبة (11%) أما تخصص القانون فقد جاء بنسبة (10%) وأخيراً حصل تخصص هندسة وبرمجيات الحاسوب بنسبة (7%).

### **ثانياً: اختبار جودة مقياس البحث:**

يهدف هذا المبحث إلى تحليل البيانات الأولية التي قام الباحث بتحصيلها وجمعها واختبار وملاءمة جودة مقياس البحث في ضوء الفقرات الآتية:

#### **1. اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات البحث.**

إن الهدف الرئيسي من هذا التحليل هو معرفة توزيع البيانات، إضافة إلى معرفة فيما إذا كانت الاختبارات التي سُتُستخدم هي الاختبارات المعلمية، أو الاختبارات اللامعلمية (Sekaranm and Bougie,2016)، وفي حالة كون البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً فيمكن استخدام التحويلات الرياضية المتعددة على بيانات المتغيرات، بهدف تحسين مستوى التوزيع الطبيعي ومن ثم إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية (Hair et.al.,2010:71). وعليه سيجري اختبار البيانات بالاعتماد على اختبار Kolmogorov-Smirnov (Kolmogorov-Smirnov) وكما هو موضح في الجدول (3).

Kolmogorov-Smirnov			المتغيرات
Sig.	DF	Statistic	
0.200		0.066	حكومة القطاع العام



0.200

0.098

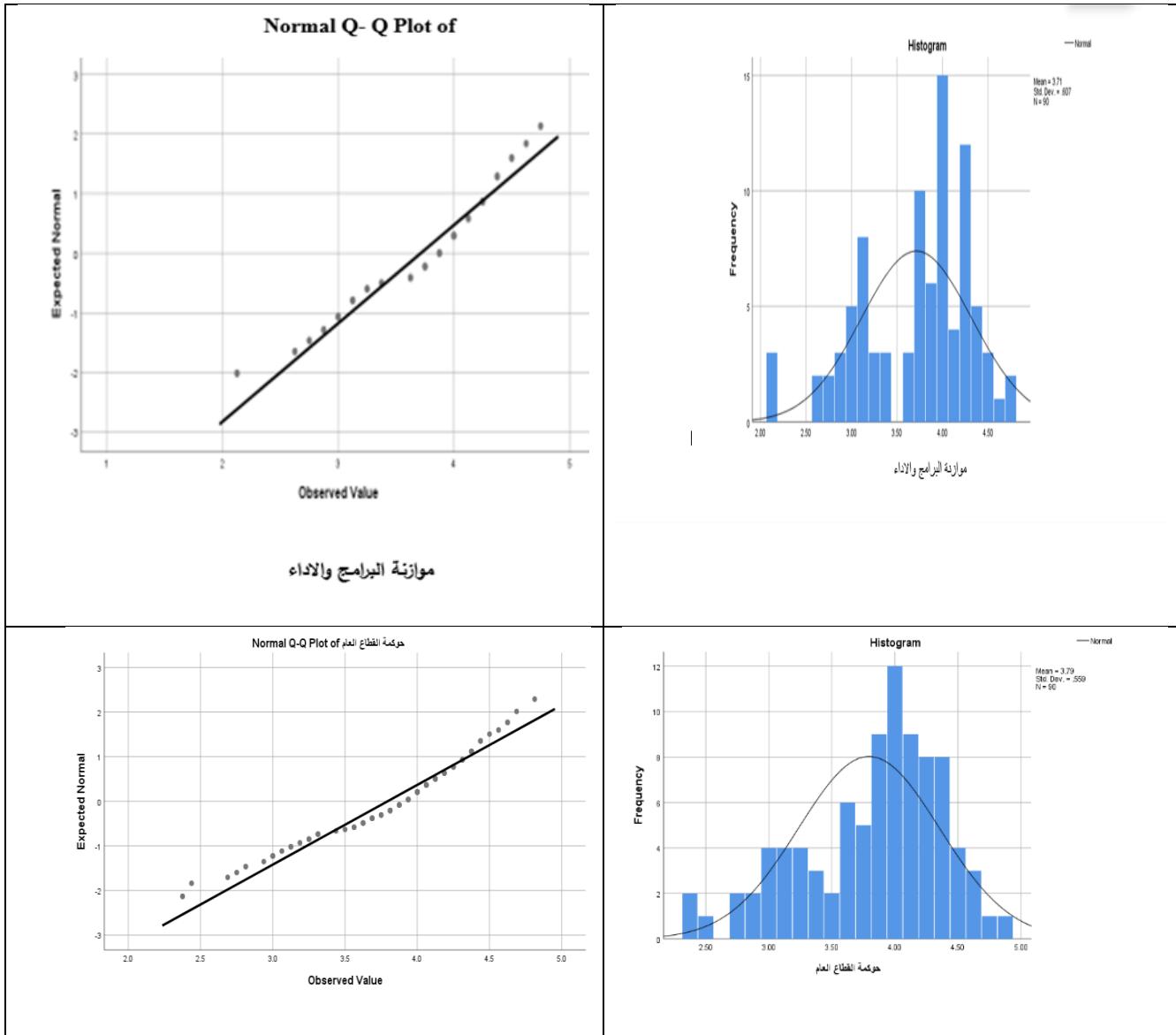
موازنة البرامج والاداء

### جدول (3) اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات البحث باستخدام (Kolmogorov-Smirnov)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من قيمة مستوى الدلالة لاختبار Kolmogorov-Smirnov (K-S) لمتغيرات البحث أنَّ قيمة إحصائية الاختبار للمتغيرات بلغت (0.098، 0.066)، على التوالي لمتغيرات الدراسة، في حين بلغت مستوى المعنوية الاحتمالية ل إحصائية الاختبار (0.200، 0.200)، على التوالي، وهي أعلى من المستوى المعياري البالغ (0.05) وبالتالي فهو غير دال معنوياً، وهذا يعني بأنَّ جميع متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن استخدام الإحصاءات المعلمية في التحليل والاختبار، والشكل (1) يوضح منحنى التوزيع الطبيعي للمتغيرات.

الشكل (1) يوضح منحنيات التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث



شكل (1) منحنيات التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

### 2. اختبار وجود مشكلة التَّعَدُّد الخطى.

جرى تحليل هذا الاختبار لكونه يفترض بعدم وجود علاقة ارتباط عالية بين الأبعاد المستقلة، بمعنى فيما بينها (De Vaus, 2002)، لأنَّه في حالة وجود علاقة ارتباط عالية بين الأبعاد المستقلة، سيكون لدينا مشكلة ما يسمى بالتَّعَدُّد الخطى.



(Multicollinearity)، لذا عندما يرتبط متغيران مستقلان بمستوى عال فيما بينها، ينبغي أن نتخلص من أحدهما عند التحليل لأن الارتباط العالي فيما بينهما يدل على أنهما يقيسان نفس الشيء (Bordens and Abbott, 2017)، لذا يمكن الكشف عن هذه المشكلة من خلال عامل تضخم التباين (VIF) وقيمة (Tolerance) (Variance Inflation Factor-VIF)، وعليه يجب أن تكون قيمة (Tolerance) (0.10) أو أكبر، ومعكوسها عامل تضخم التباين (VIF) (Hair et. al., 2019) ينبع أن يكون (5) أو أدنى كمؤشر لعدم وجود التعدد الخطأ (Hair et. al., 2019)، ولتأكد من وجود أو عدم وجود هذه المشكلة فإن الباحث قام بإجراء هذين الاختبارين، وكما يظهر في الجدول (4).

#### جدول (4) اختبار Tolerance لمتغيرات البحث

المتغيرات	البعد	VIF	Tolerance	القرار
مبادئ حوكمة القطاع العام	الشفافية	2.582	4210.	عدم وجود تعددية خطية
	الافصاح	2.220	0.333	عدم وجود تعددية خطية
	أساس الاستحقاق	1281.	5580.	عدم وجود تعددية خطية
	قياس الاداء	1151.	9350.	عدم وجود تعددية خطية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

3. صدق أداة قياس البحث.

قسمت هذه الفقرة إلى خمسة محاور لغرض التأكيد من صدق أداة القياس (الاستبيان)، إذ تم التأكيد من صدق المحتوى الظاهري، الثبات والتناسق بين مكونات المقياس (Alpha Cronbach)، التناسق الداخلي (Split-half)، كفاية حجم العينة (KMO) (Kaiser-Meyer-Olkin)، صدق البناء لاختبار أداة القياس.

#### أ. صدق المحتوى الظاهري للأداة (الاستبيان):

تم توزيع استئلة الاستبيان على 85 مسجينا وقد تم جمع 70 استبياناً صالحة منها، وقدمت إلى عدد من المحكمين كما هو ظاهر في الملحق (1) من أصحاب الخبرة والاختصاصات المتعددة وقد بلغ عددهم (8) محكماً لغرض بيان آرائهم بمدى وضوح فقرات الاستبيان وترابطها ومقدار ملاءمتها لقياس متغيرات البحث، وقد قام الباحث بتصميم الاستبيان من أجل استطلاع آراء المحكمين لغرض بيان صحة العبارات من الجانب الذي يصاغ فيه المحتوى الفكري وتصحيح ما ينبغي تصحيحه، وبناءً على ذلك قام الباحث بإجراء بعض التعديلات في ضوء الآراء التي أبدتها المحكمون وصياغة بعض العبارات التي وحد المحتوى وحد ضرورة إعادة صياغتها لتكون أكثر وضوحاً وتناسقاً، وكانت النتائج النهائية لأداة الاستبيان وتم اعتماد على الفقرات التي حازت على قبول (80%) من السادة المحكمين.

#### ب. اختبار الثبات:

إن الثبات يدل إلى مدى الاتساق الداخلي للمقياس، والذي يشير إلى أنَّ الأسئلة تُركَّز جميعها على غرض عام يراد قياسه، واحتمالية الحصول على النتائج نفسها عند تكرار المقياس نفسه مرة أخرى (Oppenheim, 1992). ويستخدم الثبات لتحديد إلى أي مدى يمكن لنا تكرار استخدام المقياس وتبقى النتائج كما هي، واستقرار المقياس مع مرور الوقت، إذ تتشابه نتائج المقياس بمدة أو فترة زمنية مختلفة، ويُستخدم معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس الاتساق الداخلي لفقرات المقياس وأبعاده ومتغيراته والمقياس ككل (De Vaus, 2002) ويتراوح قيمة (Cronbach's Alpha) بين (0-1) وبين (0.70) (Hair et. al., 2019)، ويمكن توضيح اختبار ثبات أدلة القياس (الاستبيان) كما مبين في الجدول (5).

#### جدول (5) اختبار Alpha Cronbach لمتغيرات البحث

المتغيرات والبعاد	Alpha Cronbach
الشفافية	8470.



9020.	الافصاح
8820.	أساس الاستحقاق
9270.	قياس الاداء

### المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

ومن بيانات الجدول (6) يتبيّن أنَّ قِيم معامل الصدق والثبات للمُتَعَبِّرات والأبعاد أكبر من (0.70)، وهذا يدل على أنَّ المُتَعَبِّرات والأبعاد تتميّز باسق داخلي مناسب، أما معامل الاتساق الداخلي (Cronbach's Alpha) للقياس بشكل إجمالي فقد بلغت قيمته (0.889)، إذ تميّز بقيمة عالٍ وتشير هذه النتائج إلى أنَّ مقياس البحث الحالي (الاستبانة) تتميّز بمستوى ثبات جيد، وهذا دليل على مدى الاتساق الداخلي له، وثبات فقراته، ودليل على مدى إمكانية تكرار المقياس وجود النتائج نفسها، وبالتالي يمكن إجراء الاختبارات الإحصائية الأخرى بناءً على هذه النتائج.

### ج. التنساق الداخلي للمقياس (التحزئة النصفية) (Split-half Reliability Tests):

يُعَد التنساق الداخلي للمقاييس مُؤشّراً لمدى تجانس مُكوّنات المقياس الذي يقيس مفهوماً معيناً أو نظرية معينة، بمعنى آخر ينبغي أن تكون الأسئلة مترابطة فيما بينها كمجموعة تقيس مفهوماً ما، وإن يفهم المُسْتَقْصِي منه المعنى الإجمالي من المقياس من كل سؤال من الأسئلة المُكَوَّنة له (سيكاران، 2009:294)، ويمكن التعرّف على مدى التنساق الداخلي للمقياس عن طريق التعرّف على الارتباط بين الأسئلة المُكَوَّنة من خلال اختبارات الثقة في نصف المقياس (Split-half Reliability Tests) وهذا ما سوف يعتمد الباحث والذي يتلخّص بإيجاد معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية في الاستبانة و يتم تصحیح معامل الارتباط بمعادلة (Spearman-Brown)، وقد وجد عند تطبيق هذه الطريقة أنَّ معامل الارتباط للاستبانة بلغ (0.882)، وهذا يعني أنها بمقاييسها المُختلفة ذات ثبات عالٍ و يمكن اعتمادها في أوقات مختلفة و للأفراد أنفسهم وسوف تعطي النتائج نفسها، وكما يظهر في الجدول (6).

جدول (6) اختبار التجزئة النصفية لمتغيرات البحث

إعداد بالاعتماد برنامـج	الاختبارات	الاجزاء	التفاصيل	القيـم	المصدر: الباحث على SPSS
Cronbach's Alpha	Correlation Between Forms	Part 1	Value	8850.	المصدر: الباحث على SPSS
		Part 2	Value	0.911	
		Total N of Items	N of Items	¹16	
		Total N of Items	N of Items	²16	
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length			0.898	المصدر: الباحث على SPSS
	Unequal Length			0.898	
	Guttmann Split-Half Coefficient			0.892	

### د. كفاية حجم العينة:

جرى استخدام هذا الاختبار لغرض التأكيد من كفاية حجم العينة من خلال اختبار (KMO) (Kaiser-Meyer-Olkin) الذي ينبغي أن تكون القيمة أكبر من (0.50) من أجل أن تكون العينة كافية وهذا يُعَد شرطاً أساسياً يجب تحقيقه، وكذلك استخدام اختبار (Bartlett) فهو مُؤشّر يدل على العلاقة بين المتغيرات، إذ ينبغي أن يكون مستوى الدالة لهذه العلاقة أقل من



(0.05) حتى يمكن التأكيد من أن هذه العلاقة دالة إحصائياً (Yong and Pearce, 2013:90) مع اختبار وجود الارتباطات المقبولة بين فقرات الاستبيان على شرط معنوية قيمة Chi-Square للدلالة من مقبولية معاملات الارتباط المذكورة، وكما مبين في الجدول (7).

جدول (7) اختبار Bartlett Test و اختبار KMO باعتماد على Chi-Square

المتغيرات	KMO اختبار	Bartlett Test	Sig. المعنوية
الشفافية	0.725	186.002	0.000
الافصاح	0.725	186.002	0.000
أساس الاستحقاق	0.771	95.284	0.000
قياس الاداء	0.771	95.284	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يتبيّن من خلال الجدول (7) أن جميع قيمة اختبار KMO هي أكبر من (0.50) وبالتالي تُعد قيمة جيدة وتشير إلى أن حجم العينة كافيٌ وملائم من أجل إجراء التحليلات الإحصائية، وكما يظهر في الجدول اختبار Bartlett (Bartlett) التي تشير إلى وجود المعنوية وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) والتي تشير إلى أن نتائج مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة واحدة، إذ يمكن أن نستنتج بصورة عامة من النتائج السابقة أن حجم العينة كان كافياً وهو مؤشر جيد لإجراء التحليلات الإحصائية اللاحقة.

### ثالثاً. عرض وتحليل النتائج:

إن نتائج استجابات عينة البحث تُعبّر عن الاتجاهات الأولية الخاصة بتلك العينة حول مُتغيرات البحث، وبالتالي يعطي تصوّراً عن مدى الانسجام إجابات عينة البحث من عدمه، ولأجل الوصول لهذا الهدف يتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لوصف اتجاهات إجابات العينة ومدى التشتت بينها، ولعل أهم هذه الأساليب هي مقاييس النزعة المركزية والمتمثّلة بـ(المتوسّطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، ومعاملات الاختلاف).

وبما أنّ أداة البحث مُصمّمة وفق مقياس Likert ( Likert ) الخماسي (5 درجات للموافقة)، ممكّن ذلك من تحديد مدى موافقة أفراد العينة على فقرات الأداة من عدمها، إذ كانت درجات الموافقة للمقاييس هي (5) أتفق تماماً، (4) أتفق، (3) محايد، (2) لا أتفق، (1) لا أتفق تماماً، ووفقاً لذلك فإن طول الفئة (0.8) والناتجة عن الفرق بين درجات الموافقة الأعلى والأدنى (1-5) مقسوماً على أعلى درجة موافقة (5)، بناءً على ذلك فت تكون درجة الموافقة منخفضة جداً إذا كانت الأوساط الحسابية لها بين (1 - 1.8)، ومنخفضة إذا كانت الأوساط الحسابية بين (1.81 - 2.6)، ومتعدّلة إذا كانت الأوساط الحسابية بين (2.61 - 3.4)، ومرتفعة إذا كانت الأوساط الحسابية بين (3.41 - 4.2)، ومرتفعة جداً إذا كانت الأوساط الحسابية بين (4.21 - 5)، وكالاتي:

### 1. تحليل استجابات عينة البحث حول مُتغير الحكومة.

تناول الباحث في هذا المُتغير بعدين اساسيين وهي (الشفافية، الافصاح)، وسيتم تحليل استجابات عينة البحث الخاصة بهذه الأبعاد وكالاتي:

#### أ. عرض النتائج حول الشفافية

يعكس الجدول (8) وسليطاً حسابياً إجمالياً لمُتغير الشفافية بلغ (3.67) وهي قيمة مرتفعة يؤكد وجوب تطبيق مبدأ شفافية الحكومة ذلك لأنعدام وجودها حالياً أثناء كافة العمليات الاقتصادية والادارية وانعدامها في عملية تحصيل الإيرادات وعملية إعداد الموازنة العامة ايضاً مما يتولد عنه بيانات مالية مضللة والتي تتأثر من خلال تطبيق الأسلوب النقدي الذي يساعد بدوره على الفساد والتضليل والمحابيات، وكان الانحراف المعياري (0.821) ومعامل الاختلاف لهذا المُتغير (22.34) وتشير إلى انسجام عالٍ في إجابات أفراد العينة.

جدول (8) عرض النتائج حول بُعد الشفافية

الترتيب	الموافقة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ن



1	مرتفعة	15.94	.5950	3.77	تفقر القوانين والتعليمات المالية الحالية في القطاع العام إلى الشفافية والافصاح الكامل عن البيانات المالية.	1
2	مرتفعة	24.32	.9030	3.75	من المعتاد ان مبدأ الشفافية يوفر بيانات دقيقة، الذي يساعد بدوره في تحسين عملية التخطيط وصناعة القرار، ويساهم ايضاً في تحديد الأولويات بشكل أكثر فعالية .	2
3	مرتفعة	24.59	.9120	3.72	ان تطبيق مبدأ الشفافية من شأنه ان يساعد في الكشف عن أي ممارسات التلاعيب او فساد او إساءة استخدام للموارد، الامر الذي يؤدي من خلاله إلى تحسين الكفاءة والعدالة في توزيع الموارد.	3
4	مرتفعة	27.22	.9810	3.67	هناك خلل واضح في الإعلان عن المشاريع المخطط لتنفيذها وبيان نسب التنفيذ أو الإنجاز في نهاية السنة المالية.	4
مرتفعة					<b>المجموع</b>	

**ب. عرض النتائج حول مبدأ الإفصاح في البيانات.**

يعكس الجدول (9) وسطاً حسابياً لِمُتَغَيَّر الإفصاح في البيانات المالية، فقد بلغ (3.79) وهي قيمة مرتفعة مما يؤكد بأنَّ تطبيق مبدأ سيادة القانون له أهمية كبيرة مما يتوارد عنه جوانب إيجابية عده، وبلغ الانحراف المعياري (0.724) ومعامل الاختلاف لهذا المُتَغَيَّر (19.10) كما اكدت إجابات افراد العينة الى وجود انسجام عالي تأيداً لما جاء في أسئلة الاستبانة.

**جدول (9) عرض النتائج حول مبدأ الإفصاح في البيانات**

الترتيب	الموافقة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
4	مرتفعة	22.97	.8580	3.73	يجعل مبدأ الإفصاح كافية للإجراءات المالية المتمثلة بـ (تخطيط وإعداد الموازنة، تحديد التخصيصات الخ..) واضحة وخالية من التلاعيب.	1
2	مرتفعة	17.75	.6530	3.66	يساعد الإفصاح المالي في تحسين الرقابة على عمليات تخطيط وإعداد الموازنة العامة	2
1	مرتفعة	15.12	.5970	3.95	إنْ تعزيز دور الإفصاح يعكس دوره إلى التزام العاملين بالتشريعات والضوابط المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية.	3



3	مرتفعة	21.31	.8150	3.85	يعزز مبدأ الإفصاح الثقة المتبادلة بين الحكومة والموازين	4
	مرتفعة	19.10	0.724	3.79	<b>المجموع</b>	

**2. تحليل استجابات عينة البحث حول مُتغير موازنة البرامج والأداء:**

تناول الباحث في هذا المُتغير بعدين أساسيين وهما (أساس الاستحقاق - قياس الأداء والفاعلية)، وسيتم تحليل استجابات عينة البحث الخاصة بهذين البعدين وكالتالي:

**أ. عرض النتائج حول البعد الأول أساس الاستحقاق:**

يعكس الجدول (10) وسطاً حسابياً إجمالياً لمُتغير أساس الاستحقاق بلغ (3.65) وهي قيمة مرتفعة يؤكد من خلالها تأييد تطبيق أساس الاستحقاق كدليل عن الأساس النظري الذي يساعد على الغش والتضليل، وكان الانحراف المعياري (0.801) ومعامل الاختلاف لهذا المُتغير (21.94) مما تشير إلى وجود انسجام عالي في إجابات أفراد عينة الاستبيان.

**جدول (10) عرض النتائج حول بعد أساس الاستحقاق**

الترتيب	الموافقة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
1	مرتفعة	17.22	.6230	3.64	يلعب مبدأ أساس الاستحقاق دور مهم في تحسين دقة وشفافية تخطيط واعداد موازنة العامة	1
2	مرتفعة	24.25	.8970	3.67	يعتبر مبدأ الاستحقاق أداة حيوية لضمان إعداد موازنة عامة تعكس الواقع المالي وتساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة.	2
3	مرتفعة	25.13	.9360	3.72	يساعد مبدأ الاستحقاق في تقديم صورة أوضح عن الأداء المالي للجهات الحكومية عن كافة عمليات الانفاق وتبويب التخصيصات المالية	3
4	متوسطة	26.00	.9100	3.58	يمكن صانعي القرار من التخطيط بشكل أفضل للمستقبل، حيث يمكنهم رؤية التزاماتهم وإيراداتهم المتوقعة بشكل أكثر دقة.	4
	مرتفعة	21.94	0.801	3.65	<b>المجموع</b>	

**ب. عرض النتائج حول البعد الثاني قياس الأداء والفاعلية.**

يعكس الجدول (11) وسطاً حسابياً إجمالياً لمُتغير قياس الأداء والفاعلية بلغ (3.67) وهي تعتبر قيمة مرتفعة يؤكد من خلالها تأييد تطبيق موازنة البرامج والأداء لما لها من دور فعال في إمكانية قياس فاعلية وأداء المؤسسات الحكومية جراء أي عملية إنفاق يتم القيام بها الامر الذي يؤدي إلى الحفاظ على المال العام، وكان الانحراف المعياري (0.727) ومعامل الاختلاف لهذا المُتغير (20.01) وهو ما تشير إلى وجود انسجام عالي في إجابات أفراد العينة.

**جدول (11) عرض النتائج حول البعد قياس الأداء والفاعلية**



الترتيب	الموافقة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
2	مرتفعة	18.59	665.0	553.	تساهم عملية قياس الأداء والفاعلية في تقييم كفاءة استخدام الموارد وتحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال مؤشرات الأداء.	1
3	مرتفعة	19.73	758.0	813.	قياس الأداء والفاعلية هي عملية مهمة تهدف إلى تقييم مدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من الأنشطة والعمليات المختلفة في المؤسسات الحكومية.	2
4	مرتفعة	20.87	818.0	83.8	قياس الأداء يساعد في تحديد مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتغطية للمؤسسة من خلال النتائج المستخرجة عن أدائها وفعاليتها خلال فترة زمنية معينة	3
1	مرتفعة	15.19	555.0	623.	يوفر قياس الأداء بيانات دقيقة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على الحقائق والأرقام المبنية.	4
مرتفعة		20.01	0.727	3.67	المجموع	

### 3. عرض نتائج متغير الموازنة التقليدية (موازنة البنود).

يتبيّن من بيانات الجدول (12) الخاصة بالنتائج الوصفيّة لإجابات عينة البحث حول علاقة الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، بجودة القوائم المالية، بأنّ أفراد العينة يميلون إلى الاتفاق في إجاباتهم وبمستوى (مرتفع) بوسط حسابي عام قدره (3.67)، وكان انسجام إجابات أفراد العينة عاليًا يعكسه الانحراف المعياري (0.76)، ويعامل اختلاف بلغ (17.62)%، والذي يدوره يؤكد بافتقار الموازنة الحالى (موازنة البنود) إلى مؤشرات عديدة والمتمثّلة بـ(عدم وضوح التعليمات والمؤشرات المالية للوضع الاقتصادي - افتقار الوضوح والموثوقية في القوائم المالية التي تعد بموجب الموازنة التقليدية - فقدان التطبيق الفعلي لفقرات تعليمات تنفيذ الموازنة العامة - افتقار الأهداف المراد تحقيقها في الموازنة - اعتمادها على تطبيق الأساس النقدي في عملية التخصيص).

جدول (12) النتائج حول تطبيق الموازنة التقليدية في اعداد الموازنة العامة

الترتيب	الموافقة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
---------	----------	----------------	-------------------	---------------	--------	---



2	مرتفعة	17.43	.6810	3.91	تفقر الموازنة الحالية إلى مُؤشرات عامة رئيسة مُعتمدة في تحديد موقع الحكومة المالي عند تقديم الموازنة السنوية	1
4	مرتفعة	19.18	.7190	3.72	إن أسلوب تخطيط وإعداد الموازنة بموجب الموازنة التقليدية حالياً يعاني من أوجه قصور وتخلفها عن مواكبة الموازنات الحديثة أهمها تساعد على الفساد والتقدير العشوائي للنفقات	2
4	مرتفعة	19.18	.7190	3.72	لا يتم توضيح الأهداف المراد تحقيقها من قبل برامج الحكومة في وثائق الموازنة	3
5	مرتفعة	27.15	.8850	3.81	لا يوجد نظام إنذار مبكر للنفقات المفرطة	4
5	مرتفعة	23,15	0.885	3.73	يعاني من أوجه قصور وتخلفها عن مواكبة الموازنات الحديثة أهمها تساعد على الفساد والتقدير العشوائي للنفقات	5
4	مرتفعة	19.18	0.719	3.7	تفقر الموازنة التقليدية إلى المرونة الازمة للتكيف مع التغيرات في الظروف الاقتصادية أو الاحتياجات الفعلية	6
4	مرتفعة	19.18	0.719	3.72	عدم ربط التخصيصات بأداء أو إنجاز عمل محدد	7
5	مرتفعة	27.15	0.885	3.82	تركز على عملية المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات وال العلاقة التي تربط بينهما.	8
4	مرتفعة	17.15	0.681	3.72	تكون التقديرات المستخدمة في إعداد الموازنة التقليدية غير دقيقة، مما يؤدي إلى وجود صعوبة في عملية التخطيط المالي المستقبلي.	9
1	مرتفعة	17.4	0.719	3.75	عدم وجود آلية لمراقبة الأداء قد يؤدي إلى استمرار الإنفاق على البنود غير الضرورية	10
مرتفعة		16.62	0.76	3.67	المجموع	

**رابعاً: اختبار وتحليل فرضيات البحث.**

يمثل المبحث الحالي خارطة طريق للوصول إلى إجابات محددة لما تم طرحه سابقاً في منهجة البحث، ويتحدد هدف الإجابة المراد الوصول إليها من خلال التأكيد أو نفي (وجود تأثير لمبادئ حوكمة القطاع العام في تعزيز دور تطبيق موازنة البرامج والأداء)، في ابعادها المتمثلة (الشفافية - الإفصاح - الأساس النقدي - الأساس الأداء والفاعلية)، ومن أجل ذلك تم اختبار التأثير المُتعدد بين أبعاد ومتغيرات البحث، للتأكد من قيمة كل من ( $F$ ,  $t$ ,  $R^2, \beta, P$ ) للنموذج المختبرة، والوقوف على معنى هذه النماذج بالاعتماد على قيمة (Sig.), والفرق بينها توضح ذلك:

**1. نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:**



تهدف الفرضية لاختبار علاقة التأثير بين متغير الحكومة المستقل ببعادها مع متغير موازنة البرامج والاداء (المتغير التابع)، والجدول (13) يوضح نتائج اختبار هذه الفرضية.

#### جدول (13) نتائج اختبار تأثير الانحدار المتعدد للحكومة بأبعادها موازنة البرامج والاداء

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) و(AMOS)

القرار	R <sup>2</sup> – F- Sig.	P	t	Stzd-β	المسار	الفرضية الرئيسية
قبول الفرضية	<b>298.116 F=</b> <b>R<sup>2</sup>= 0.772</b> <b>Sig.= 0.000</b>	<b>0.000</b>	<b>17.266</b>	<b>0.912</b>	الحكومة <> موازنة البرامج والاداء	

من خلال نتائج الجدول (13) يتبيّن وجود تأثير دال معنوي لمبادئ لحكومة في تعزيز دور تطبيق موازنة البرامج والاداء، إذ بلغت قيمة (F) (298.116) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (3.92)، كما بلغ مستوى المعنوية للنموذج (0.000)، اما عن قيمة معامل التفسير ( $R^2$ ) فقد بلغ (0.772)، ما يعني بان الحكومة تفسر ما نسبته (77%) من التغيرات التي تطرأ على موازنة البرامج والاداء، وبخصوص معادلة التنبؤ (Stzd-β) فقد بلغت قيمها (0.912)، وبالتالي فان زيادة (الحكومة) بمقدار وحدة واحدة يزيد من تأييد استخدام موازنة البرامج والاداء بمقدار (91%).

- **واستناداً لما تقدم تقبل الفرضية الاولى:** (تأثير الحكومة بأبعادها (الشفافية، الافصاح) تأثيراً معنوياً في تعزيز دور موازنة البرامج والاداء بأبعادها (أساس الاستحقاق، قياس الأداء والفاعلية).

**وما بخصوص نتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية للبحث** فهدف هذه الفرضيات هو اختبار ابعاد الحكومة (المتغير المستقل) بأبعادها مع متغير موازنة البرامج والاداء (المتغير التابع) بأبعادها، وكالاتي:

#### جدول (14) نتائج اختبار تأثير الانحدار المتعدد للحكومة في موازنة البرامج والاداء بأبعادها

القرار	R <sup>2</sup> – F- Sig.	P	t	Stzd-β	المسار	الفرضية الفرعية
قبول الفرضية	<b>35.158F=</b> <b>421R<sup>2</sup>= 0.</b> <b>00Sig.= 0.0</b>	<b>0.528</b>	<b>0.825</b>	<b>0.121</b>	الشفافية <> أساس الاستحقاق	الاولى
		<b>0.841</b>	<b>0.158</b>	<b>0.064</b>	الافصاح <> أساس الاستحقاق	
قبول الفرضية	<b>F= 22.900</b> <b>R<sup>2</sup>= 0.519</b> <b>Sig.= 0.000</b>	<b>.6070</b>	<b>.5160</b>	<b>.0690</b>	الشفافية <> قياس الأداء والفاعلية	الثانية
		<b>0.050</b>	<b>1.992</b>	<b>0.292</b>	الافصاح <> قياس الأداء والفاعلية	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) و(AMOS)



أ. **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى:** يتبيّن من الجدول (14) بان قيمة (F) بلغت (35.158) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (0.000)، وان مستوى الدلالة (0.392).

- **وذلك تقبل الفرضية الفرعية الاولى:** (**تأثير الحكومة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح تأثيراً معنوياً في أساس الاستحقاق**، اما عن قيمة ( $R^2$ ) فقد بلغت (0.421)، اي ان ما نسبته (42%) من التغيرات التي تطرأ على أساس الاستحقاق يمكن تفسيره بدلالة الحكومة، وان النسبة المتبقية تعود لمتغيرات اخرى لم تعرف ولم تدخل في نموذج الانحدار للبحث الحالي، وعلى مستوى الابعاد الفرعية للحكومة فلم يكن تأثير (الشفافية والإفصاح) تأثيراً دال معنوياً.

ب. **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** يتبيّن من نتائج الجدول (14) بان هنالك تأثير دال معنوي لأبعاد الحكومة في قياس الأداء والفاعلية، اذ بلغت معنوية نموذج الانحدار (0.000)، فيما بلغت قيمة (F) (22.900) وهي اكبر من قيمتها الجدولية.

- وبالتأليق تقبل الفرضية الفرعية الثانية: (**تأثير الحكومة بأبعادها (الشفافية، الإفصاح)، تأثيراً معنوياً في قياس الأداء والفاعلية**، وقد بلغ معامل القوة التفسيرية للنموذج ( $R^2$ ) (0.519) وهذا يستدل به الى ان الحكومة تفسر حوالي (52%) من تفعيل تباين عملية قياس الأداء والفاعلية، فيما تركت النسبة المتبقية لمتغيرات اخرى لم تدخل ضمن نموذج الانحدار الحالي.

## 2. **نتائج اختبار الفرضية الثانية:**

تهدف الفرضية الثانية لاختبار علاقه التأثير الموازنة التقليدية في تفعيل دور تحطيط واعداد الموازنة العامة للدولة، والجدول (15) يوضح نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (15) نتائج اختبار تأثير الانحدار المتعدد بين الموازنة التقليدية (موازنة البنود) للقطاع العام في متغير الحكومة

المصدر: من اعداد الباحث من خلال برنامج (AMOS) و( SPSS)

القرار	R <sup>2</sup> – F- Sig.	P	t	Stzd-β	المسار	الفرضية الرئيسية
رفض الفرضية	F= 2.154 R <sup>2</sup> = 0.091 Sig.= 0.154	0.218	2.960	0.15	الموازنة التقليدية (موازنة البنود) <> فاعلية تحطيط واعداد الموازنة العامة	الاولى

من خلال نتائج الجدول رقم (15) يتبيّن من ان نتائج الإجابات جاءت بعدم وجود تأثير للموازنة التقليدية للقطاع العام (موازنة البنود) ذلك لعدم امكانيتها بتفعيل عملية التخطيط والاعداد في الموازنة العامة للدولة حتى وان تم تطبيق الحكومة، ذلك لأسباب عده ومن أهمها ان الموازنة التقليدية تعتمد على بيانات تاريخية، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تعتمد على معلومات قديمة، وبالتالي تؤثر سلباً على جودة البيانات في القوائم المالية، ان تركيز الموازنة التقليدية ينصب على الأرقام فقط دون الأخذ في الاعتبار على العوامل النوعية التي قد تؤثر بدورها على الأداء المالي، وعلى خصائص بيانات القوائم المالية (الموثوقية والملازمة). إضافة فانها تعتمد دور الحارس في عملية الانفاق حيث ينصب تركيزها بالرقابة على عدم تجاوز التخصيصات اثناء عملية الصرف بالنسبة للمؤسسات الحكومية تاركة خلفها اهم عامل وهو العائد والتكلفة وقياس عامل الأداء ومقابلة الكلفة بالمنفعة، وبعد اعتمادها للأساس النقدي في عملية تخصيص النفقات من اهم العوامل السلبية التي من شأنها ان تساعده على التحايل والغش، بالإضافة الى وجود امور عده تم تفصيلها في متن الدراسة، فقد بلغت قيمة (F) (2.154)، كما بلغ مستوى الدلالة (0.392)، اما عن قيمة معامل التفسير ( $R^2$ ) فقد بلغ (0.091)، ما يعني بان الموازنة التقليدية للقطاع العام تفسر ما نسبته (15%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ جودة البيانات في القوائم المالية وعجزها ان قياس الأداء، ويترك تفسير باقي التغيرات لعوامل اخرى غير داخلة ضمن نموذج الانحدار في البحث الحالي، وبخصوص معادلة التنبؤ (Stzd-β) فقد بلغت قيمها (0.15)، وبالتالي فان زيادة قدرة الموازنة في القطاع العام بمقدار وحدة واحدة يزيد من جودة القوائم المالية بمقدار (15%).

- **واستناداً لما تقدم ترفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة: (لا تؤثر الموازنة التقليدية تأثيراً معنوياً في تفعيل عملية تحطيط واعداد الموازنة العامة. وهو ما يؤكد هدف الدراسة بتطبيق مبادئ الحكومة في عملية تفعيل تحطيط واعداد الموازنة العامة).**

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

#### اولاً: الاستنتاجات

يتضمن هذا المبحث مجموعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ضوء الدراستين النظرية والعملية والتي يمكن تلخيصها بالآتي:

1. توضح نتائج التحليل الاحصائي صحة الفرض الأول للدراسة وفرضه الفرعية بان ابعاد الحكومة تؤثر تأثيراً مباشراً ومعنوياً وايجابياً في فاعلية تطبيق موازنة البرامج والأداء.



2. يتبيّن من نتائج التحليل الاحصائي بوجود تأثير معنوي وايجابي للتكامل بين كل بعد من ابعاد الحكومة مع ابعاد موازنة البرامج والأداء.
3. أكدت الاستبيانات بوجود تأثير في ضل مبادئ الحكومة كونه يوفر رؤية مالية مستقبلية، حيث يتم على ضوء ذلك إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة، بسبب دقة البيانات والمعلومات المقدمة للمؤسسة، ونتائج الأنشطة المختلفة ويسهم أيضًا في رفع كفاءة الإدارة المالية، بسبب وجود رقابة فاعلة على عملية الإنفاق والاستهلاك، ويسهم في وضع تقديرات حول الفترات المالية المستقبلية.
4. أكدت الاستبيانات إن تطبيق مبادئ الحكومة في تفعيل أدوات السياسة المالية التي تعتمد لغرض تفعيل تطبيق موازنة البرامج والاداء، سوف يعزز فاعليتها في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وضمن فرص تحسين أدائها كونه يقلل من فرص الغش والاحتياط والمحسوبية في علمية توزيع التخصيصات، وتحفيز موثوقية البيانات لغرض رفد الإدارة بالتقارير والبيانات الرشيدة.
5. تعتبر مبادئ الحكومة أساسية في تعزيز جودة القوائم المالية، حيث تساهم في تحسين الشفافية والإفصاح في فيها.
6. من خلال تطبيق مبادئ الحكومة، التي تؤدي إلى تقليل المخاطر المرتبطة بالماراسات المحاسبية غير السليمة وتحسين الشفافية والإفصاح عن كافة العمليات المالية.
7. إن الاعتماد على مبادئ الحكومة يؤدي إلى تقديم معلومات ذات جودة حول الموارد الاقتصادية المتاحة الامر الذي يسهل عملية اعداد موازنة البرامج والأداء.
8. يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة، وتقديم معلومات حول التغيرات في الموارد التي تمتلكها الدولة وبيان كافة الالتزامات.
9. يساعد على تقديم معلومات حول الأداء الاقتصادي وبهذا يعتبر مراءات جودة التقارير المالية امر بالغ الأهمية في الحد من عمليات التلاعب والاحتيال.
10. يؤدي إلى توفير معلومات دقيقة وواضحة عن كافة البيانات المالية للمستثمرين وأصحاب المصلحة.
11. إن الاعتماد على تطبيق اليات حديثة في السياسة المالية العراقية لا يعني ان تكون هناك موافقة صحيحة والحصول على بيانات مالية موثوقة ونتائج حيدة، ما لم يتم العمل على تحقيق ذلك بصورة جادة من قبل الوحدات المسؤولة.
12. إن الاستمرار في اتباع الأساس التقليدي القديم يعد أحد اهم الأسباب التي تشجع انتشار حالات الغش والتلاعب والفساد المالي والإداري، والذي يفقد من موثوقية بيانات التقارير المالية وعدم إمكانية الاعتماد عليها.

### ثانياً: التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت الدراسة إليها من الاستنتاجات الامر الذي يمكننا ان نضع بعض التوصيات التي يجب أن تؤخذ بالاهتمام وكالاتي:

1. ان الوضع الاقتصادي في العراق وبالتحديد بعد احداث 2003، قد تغيرت تغييرًا ملحوظاً، وما تركته من آثار سلبية تصاعدية في تراكمها على كافة جوانب الحياة الاقتصادية، توجب الامر على السلطة السياسية والمالية العناية باستخدام الموارد المالية والملاءك البشرية المتوفرة في المؤسسات العامة، أي إن هناك ضرورة ماسة لمحاولة استخدام الوسائل الممكنة لغرض ترشيد استخدام هذه الموارد وبشكل يضمن الكفاءة العالمية واستخدام كافة الأساليب المتاحة لغرض تحقيقها، ومحاولة التوصل إلى الآلية التي تمكن من الاستفادة القصوى من معطياتها لغرض تذليل الواقع السلبي ومحاولات النهوض بالاقتصاد والتنمية من خلال الاعتماد على تطبيق الأساليب الحديثة والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا الجانب.
2. اعد هذه البحث في محاولة من الباحث لطرح إمكانية تطبيق مبادئ الحكومة وما يعكسه ذلك على تطبيق موازنة البرامج والأداء باعتبارها موازنة حديثة تعتمد في التقديرات على أساس الاستحقاق وقياس من خلالها كلفة المفعة مقابل الخدمة المؤدات، ولمحاولة من الباحث ان بين سلبيات اعتماد الموازنة التقليدية في عملية التخطيط والاعداد، وعلى غرار ذلك يوصي الباحث بضرورة المتابعة والاستمرار في عملية البحث عن نتائج تطبيق هذا النظام في المؤسسات الحكومية والاقتصادية، التي تقرر تبنيه ولتعرف على ما يتربّ جراءه من احداث في عملية اتخاذ القرار وامكانية تخفيض التكاليف واعتماد مبدأ قياس (الكلفة مقابل المفعة) لفترة معينة من السنوات على ان تكون مقارنة القياس قبل وبعد التطبيق.
3. توصي بضرورة التعاون والعمل على التنسيق من خلال اعتماد آلية تنظيمية واحدة والبحث على ان يكون عملها كفريق متعدد تحت إشراف واستشارة الجهات العليا المسؤولة، والمطالبة برفع يد الجهاز السياسي الثقيل عن عملية الخطط والاعداد بجانبها الفني الصرف.
4. ضرورة البحث والتطور والاهتمام بممارسة الأساس النظرية الحديثة من خلال اعتماد تطبيق مبادئ الحكومة من قبل الجهات السياسية والأجهزة التنفيذية، مع مراءات ضرورة التوعية بهذا الشأن، واضطلاع "وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي" إضافة الى دورها الفني في إيضاح ذلك لرجالات السياسة.
5. بالرغم من عدم وجود الأدوات المناسبة حالياً التي ترافق تطبيق نظام الحكومة بأبعادها، وبالرغم من المحاولات المتكررة من قبل الحكومة ووزارة المالية العراقية الاعتماد على الحكومة ورغم عدم الوصول إلى نتائج ايجابية، إلا أنه لا يمنع من المحاولة بصورة مستمرة من قبل كافة المؤسسات الحكومية وعلى مراحل متراقبة بتهيئة كافة السبل الازمة لإنجاح تطبيقه في العراق.
6. العمل على تضمين "النظام المحاسبي الحكومي" العامل في العراق بعدد من المتطلبات بهدف رصانته ورفعه إلى المستوى الذي يرتقي إلى تحقيق الرقابة المالية والتحقق من شرعية وقانونية التصرفات المالية مع الاخذ بالاعتبار توفير المعلومات الازمة لأغراض تقويم فاعلية البيانات في كافة التقارير المالية.
7. ضرورة التركيز في إعداد التقارير على مقاييس كفاية الأداء لمؤسسات الدولة في تخمين خطط خدماتهم على ان يكون ممزوجاً مع المخرجات لمحاولة قياس نسب التطوير في تحقيق الأهداف والغايات التي تم تحديدها مسبقاً.



8. تبني نظام الحكومة في وزارة المالية وتعديمه في كافة مؤسسات الدولة الحكومية لغرض تحقيق تنمية اقتصادية على مستوى يرتفقي مع ما يمتلكه العراق من ماضي وحضارة وما يمتلكه من ثروات طبيعية وملاءات بشرية تؤهلها ان يكون في مستوى الدول المتقدمة، ذلك من خلال توفير الية واضحة للادارة يتبع فيها جميع البرامج والأنشطة التي تم تنفيذها لهذا الغرض.
9. محاولة القيام بدراسة وتطوير بدائل متعددة وبضمها الخطط البحثية للرسائل والاطارين العلمية لغرض تحقيق الأهداف التي تم رسمها بكفاية وفاعلية أكثر من خلال الاعتماد على تعديل الاتفاقيات العلمية بين كافة الوزارة العراقية مع الوزارة المناظرة لها في الدول الأخرى، لغرض الاستفادة من التجارب، وتوأمة الجامعات العراقية فيما بينها وأشركها ايضاً مع الجامعات في الدول الأخرى، ومن خلال استقدام الكفاءات والخبرات المنظورة في مؤتمرات ودورات تنظيمية تقام على نحو منتباخ خلال أشهر السنة الممتالية.
10. محاولة استقدام الخبرات العراقيين خارج القطر اسوة مع الخبرات الأجنبية المشار اليها في أعلاه ولنفس الأسباب، بما يتطلبه ذلك من خلق الاجواء المناسبة للاحتفاء بتلك الخبرات باعتبارهم ثروة وطنية والاستفادة من خبراتهم وتجاربهم لتطوير وتنمية الاقتصاد العراقي وخدمة للصالح العام.

**مصادر البحث:**

1. آدم مهدي احمد، مفاهيم المالية العامة، دار بدار غريب للطباعة، القاهرة. 2001.
2. الشيخلي، أشواق عبد الرحمن الشخلي، مدى فاعلية نظام التخطيط - البرمجة - الموارنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي، أطروحة دكتوراه فلسفة المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2007.
3. المجلس الاقتصادي والاجتماعي، إنعاش الإدارة العامة: توجيهات استراتيجية للمستقبل "لجنة الخبراء المعنية بالإدارة العامة - الدورة الرابعة. البند 3 من جدول الأعمال المؤقت - الأمم المتحدة، نيويورك 2005.
4. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، رؤية جديدة لنظام إدارة الدولة والمتح المجتمع، نيويورك، شعبة إدارة التنمية والحاكمية، مكتب تطوير سياسات التنمية، 1997.
5. حسن عبد الكريم سلوم، (الموازنة العامة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة)، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، 2007.
6. سلوم، حسن عبد الكريم، **الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق**، الجامعة المستنصرية، 2001.
7. خويلد، ابراهيم وصاحب، وليد، جودة مؤشرات الحكومة وأثرها في التقلييل من تقليبات صافي الاستثمار الأجنبي المباشر، <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/109308/>, Munich Personal RePEc Archive, 2019.
8. صابر، محمد عبد العليم، أثر مؤشرات الحكومة على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في عينة الدول العربية، دراسة تحليلية قياسية، أبو قسر - الإسكندرية، مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، المجلد 59، العدد 3، 2022.
9. صلاح صاحب البغدادي، **الموازنة العامة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 1998.
10. صندوق النقد الدولي "النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة" إعداد إدارة شؤون المالية العامة - بالتعاون مع إدارات أخرى، بموافقة السيد بيترس. هيير، 1997.
11. عبد السلام احمد عبد الله، **أساسيات المحاسبة الحكومية**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2000.
12. عبد الملك، أحمد رجب، **إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشورة بورصة الأوراق المالية** - دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان - مصر، 2006.
13. عبوس، ايمن مخبر، بحثعنوان (**اليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الموارناتي**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 42، العدد 10 2019).
14. فوزي عطوي، المالية العامة، **النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان ،2003.
15. مسعودي، علي، **أهمية الحكومة في الميزانية العامة للدولة**، أطروحة دكتوراه، جامعة فاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2019.
16. مطاوع، احمد كمال مطاع وآخرون، دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام اجارة المعلومات الحكومية، لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة، بحث منشور، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2022.
17. يوسف، حمد، **الاصلاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات**، ورقة بحثية مقيدة للمؤتمر العربي الأول الثالث حول: متطلبات حوكمة الشركات واسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر 2007 2007 منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2007.
18. Arndt and Oman, 2006; Haftel and Thompson, 2006; Repucci, 2011.
19. IFAC International Federation of Accountants, Public Sector Committee, **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector Study**, New York, United States of America, 2001.
20. Iwaskow, "Program Budgeting: Planning, Programming, Budgeting", in **Handbook of Budgeting**, Sixths Edition, Wiley & Sons Inc, 1999:729.
21. Mekar Meilisa Amaliam, Enhancing Accountability and Transparency in the Public Sector: A Comprehensive Review of Public Sector Accounting Practices, The Es Accounting and Finance, Vol. 1, No. Dharmawangsa University, 2023.
22. Nguyen, H. P" Performance budgeting: Its rise and fall". Maxwell School a/Citizenship and Public Affairs, Syracuse University, Syracuse, NY, 2007.



**World Economics & Finance Bulletin (WEFB)**  
**Available Online at:** <https://www.scholarexpress.net>  
Vol. 47, June, 2025  
**ISSN: 2749-3628,**

23. Wentzel, Kristin Wentzel, "The Influence of Fairness preemptions and Goal Commitment on Managers". Performance in a Budget Setting, lasalle University.
24. West, W. F. (2011). "Program budgeting and the performance movement: The elusive quest for efficiency in government". Georgetown University Press: