

مدخل مقترح لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج وأثره على النظام المحاسبي الحكومي في مصر

أ.د. أحمد حسن زغول
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

أ.د. بشير عبدالعظيم البنا
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

أحمد على عبدالفتاح محمد

باحث دكتوراه - كلية التجارة - جامعة المنصورة

ملخص.

استهدفت الدراسة بناء مدخل مقترح لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في مصر، وأثر ذلك على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يلائم تطبيق تلك الموازنة، ودورها في تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة، وتوجيه الإنفاق العام وفقاً للرؤية الاستراتيجية للدولة والنتائج والأثار المخطط تحقيقها، من خلال استعراض كيفية إعداد وتنفيذ هذه الموازنة بدء من ترجمة الأهداف الاستراتيجية في شكل برامج رئيسية وفرعية وأنشطة وتوزيع البرامج والاعتمادات المالية على الوزارات والجهات الحكومية وفقاً لمساهمة كل جهة في تحقيق النتائج المخططة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم استخدام الاستبيان حيث اعتمد الباحث على عينة من عدد ١٥٠ مفردة من ممثلي وزارة المالية المصرية ومسئولي الهيئات الموازنة بالجهات الحكومية، وكانت نسبة الاستجابة الصالحة للاستخدام حوالي ١٠٠%، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي قوي لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة مدخلات النظام المحاسبي الحكومي، وعلى حوكمة واتساق النظام المحاسبي الحكومي، وعلى جودة التقارير المالية الحكومية، وعلى جودة الاتصال بين الجهات الحكومية.

Abstract

The study aimed to build a proposed approach to the implementation of the results-oriented budget in Egypt, and its impact on the development of the government accounting system in a manner appropriate to the application of that budget, and its role in promoting the principle of transparency and accountability, and directing public spending in accordance with the strategic vision of the state and the results and effects planned to be achieved, by reviewing how to prepare and implement This budget starts with translating strategic objectives in the form of major and subsidiary programs, activities, and distributing programs and financial appropriations to ministries and government agencies according to each party's contribution to achieving the planned results.

To achieve the objectives of the study and test its hypotheses, a questionnaire was used, where the researcher relied on a sample of 150 individuals, and the usable response rate was about 100%. The quality of government accounting system inputs, the governance and consistency of the government accounting system, the quality of government financial reports, and the quality of communication between government agencies.

مصطلحات الدراسة:

الموازنة الموجهة بالنتائج (ROB) Results-oriented Budgeting , نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMS) Government financial management information system. ، نظم الدفع الإلكتروني الحكومي (GPS) Government payment system ، نظم التحصيل الإلكتروني الحكومي (GPOS) Government point of sale ، والشبكة المالية الحكومية (GFN) Government financial Network ، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية (IPSAS) International Public Sector Accounting Standards ، النظام المتكامل لإعداد ومتابعة الخطة الاستثمارية (ISIPPM) Integrated System for Investment Plan Preparation and Monitoring.

مقدمة الدراسة.

تمثل الحاجات العامة التي يُطلب من الحكومة إشباعها محور النشاط المالي والاقتصادي للدولة بما يسمى الإنفاق العام، وذلك يتطلب من الدولة تدبير موارد وإيرادات عامة بالقدر الكافي لتغطية هذه النفقات، وتضع الحكومة وثيقة تتضمن تقدير تفصيلي لإيرادات ونفقات الدولة لفترة مقبلة وهي عادة سنة، وتوفر هذه الوثيقة معلومات عن القرارات التي تتخذها الحكومة لتوزيع مواردها بين القطاعات المتنافسة لإشباع الحاجات العامة، وشهدت مصر في الآونة الأخيرة تحولاً جوهرياً في الأساليب المتبعة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، في إطار السعي الجاد لتطبيق موازنة موجهة بالنتائج وتوافقها مع مشروع التحول الرقمي، لضمان مزيد من الحوكمة وسرعة ودقة النتائج والآثار المترتبة على الأداء الحكومي بما يلائم رؤية مصر ٢٠٣٠.

وتسعي مصر إلى استخدام موازنة البرامج والأداء ابتداءً منذ ١٩٥٧م وفقاً لمنشور وزارة المالية رقم ١ لسنة ١٩٥٧م (البناء، ٢٠١١)، ثم صدر قانون الموازنة العامة للدولة رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣م والمعدل بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥م وقرار رئيس مجلس الوزراء (١١٦٧) لسنة ٢٠١٩م بشأن اتخاذ خطوات جادة نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكل تدريجي، وحتى الآن مازال التطبيق بشكل مبدئي في بعض الوزارات حيث يتم توزيع الاعتمادات على البرامج بنسبة أعداد العاملين وحسب آراء المسؤولين الشخصية (صقر، ٢٠٢٢).

وقد واجهت موازنة البرامج والأداء العديد من الانتقادات أهمها التركيز على تحقيق كفاءة أفضل لكل برنامج دون النظر للتأثير على باقي البرامج بالإضافة لصعوبة وضع مقاييس لمجموعة كبيرة من الأنشطة الخدمية (الغندور، ٢٠١٦)، نتيجة لذلك ظهرت الموازنة الموجهة بالنتائج (ROB) Results-oriented Budgeting والتي بدأت في

التسعينات في دول منظمة التعاون والتنمية OECD مثل نيوزيلندا وأستراليا والمانيا وبريطانيا، ولم تكن الموازنة الموجهة بالنتائج بمعزل عن الموازنة القائمة على الأداء من حيث التصور العام والتنفيذ بل تعد تحولاً لموازنة أداء حقيقية، وفق اجراءات واضحة في سياسات الإنفاق ودعم المساءلة والشفافية وبناء جسور من الثقة مع المواطنين.

ويتطلب ذلك تطوير أداء الموازنة العامة في مصر لما بعد موازنة البرامج والأداء والانتقال من التركيز على مقدار الأموال التي تصرف وتقييم المسؤولين الحكوميين من خلال مدى التزامهم بما هو مخطط، إلي الاهتمام بنتائج أداء برامجهم والآثار المترتبة على الأنشطة الحكومية والتوزيع الأفضل للموارد ودمج المعلومات التي يمكن من خلالها قياس أداء الحكومة، وإحداث توازن بين متطلبات الأداء المتوقع وبين الأحداث التاريخية، مما جعل البعض يطلق عليها الموازنة الاستراتيجية لأنها بنيت وفق آليات التخطيط والتفكير الاستراتيجي (شريف، ٢٠١٤).

وقد صدرت العديد من "القرارات والتشريعات الحديثة في مصر"^(١) تهدف لتطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة والربط بين التخطيط المالي والتخطيط الاستراتيجي وتوفير مزيد الشفافية ورفع كفاءة المؤسسات الحكومية في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠ عن طريق ربط مدخلات النظام بمخرجاته والآثار المجتمعية المترتبة عليه، للوصول لتوزيع عادل للموارد المالية المتاحة على البرامج والأنشطة بالوزارات المختلفة وفقاً للأولويات الوطنية ووفقاً للنتائج المخطط تحققها لتلك الجهات.

ويعد النظام المحاسبي الحكومي أداة الترجمة الفعلية لنتائج تنفيذ الموازنة وينعكس عليه أي تطور للموازنة العامة، كما أن مخرجات هذا النظام تمثل أداة للحكم على كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة، ويوفر البيانات اللازمة لإعداد الموازنة في الأعوام التالية، مما يتطلب تمهيد البيئة المحاسبية المناسبة وخاصة في ظل التحول الرقمي، وبعد تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS وما يكمله من نظم الدفع والتحصيل الإلكترونية الحكومية GPS & GPOS وما له أثر قوي علي جودة النظام وجودة الخدمة وجودة المعلومات وعلی فعالية بيئة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية (أحمد، ٢٠٢٠).

(١)- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٣٧٤ لسنة ٢٠١٧م، بإلزام جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والأجهزة التي لها موازنات خاصة وغيرها من الوحدات الداخلة بالموازنة العامة للدولة، وكافة الجهات والهيئات ذات الموازنات المستقلة التي تدرج كرقم واحد بالموازنة العامة للدولة، بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS وفقاً للبرنامج الزمني الذي يعتمده وزير المالية والتخلي عن الدفاتر المحاسبية الورقية بمجرد اكتمال المكتبة، والقرار الجمهوري رقم ٨٩ لسنة ٢٠١٧ في يونيو ٢٠١٧ بإنشاء المجلس القومي للمدفوعات، وقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٣ لسنة ٢٠١٧ بشأن تحصيل كافة المستحقات الحكومية عن طريق التحصيل الإلكتروني، وقانون ١٨ لسنة ٢٠١٩ الخاص بتنظيم وسائل الدفع غير النقدي ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء ١٧٧٦ لسنة ٢٠٢٠م، وقرار رئيس الوزراء رقم ١١٦٧ لسنة ٢٠١٩ بإنشاء وحدة موازنة البرامج والأداء بوزارة المالية والتي اصدرت دليل تطبيق موازنة البرامج والأداء ٢٠٢٠.

ويرى بعض الكتاب ضرورة تأسيس هيئة أو مجلس لإصدار معايير للمحاسبة الحكومية في مصر وضرورة مشاركة الجامعات والمؤسسات الأكاديمية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي (الناغي، ٢٠١٢)، وخاصة بعد اتجاه مصر نحو تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وذلك عقب إعلان اتحاد المحاسبين العرب توقيع وثيقة بدء تطبيق المعايير الحكومية الدولية في مصر (فعاليات اليوم العلمي الثامن لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، ٢٠١٨) ، وكل هذه المعايير على أساس الاستحقاق باستثناء معيار وحيد بدون رقم على الأساس النقدي ليناسب الدول التي تعتمد الأساس النقدي.

وتتناول هذه الدراسة مدخل مقترح لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في مصر، وأثر ذلك على تطوير النظام المحاسبي بما يلائم تطبيق تلك الموازنة، ودورها في تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة وربطها بالرؤية الاستراتيجية للدولة، وكذلك تحليل أثر الإنفاق في تحقيق النتائج المخططة وتوفير معلومات أكثر جودة ومناسبة لمتخذ القرار، من خلال استعراض كيفية إعداد وتنفيذ هذه الموازنة، وأثر تطبيقها على النظام المحاسبي الحكومي في مصر.

أولاً: عرض وتحليل الدراسات السابقة:

ويتم تقسيم الدراسات السابقة ذات الصلة الي مجالين:

- دراسات تناولت أهمية تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج .

دراسة (Curristine,2005) وتناولت هذه الدراسة تقييم محاولات دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تحولت موازنتها الى موازنة موجهة بالنتائج واثرها على ترشيد الإنفاق العام وتعزيز المساءلة، ودراسة (Scheers, Sterck and Bouckaert, 2006) وتناولت هذه الدراسة تقييم الاصلاحات التي قامت بها استراليا وبريطانيا في اصلاح الموازنة وتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج وأهمية التحول لأساس الاستحقاق، ودراسة (Srithongrung , 2009) وتناولت هذه الدراسة الآثار الفورية والدائمة لإصلاحات الموازنة العامة باستخدام الموازنة الموجهة بالنتائج في تايلاند، والآثار الفورية والمستمرة علي قرارات الإنفاق بعد الظروف التي مرت بها تايلاند من زيادة الإنفاق على الدفاع مما أثر على عمليات التنمية الأخرى مثل التعليم والرعاية الاجتماعية والتنمية المجتمعية التي تمثل المحاور الرئيسية للتنمية الاجتماعية والاقتصادية.

ودراسة (عوده، ٢٠١١) وتناولت هذه الدراسة فكرة مختصره عن الاقتراح التمهيدي نحو تطبيق موازنة موجهة بحسب النتائج لتحديث واصلاح القطاع الحكومي في مصر والمشكلات التي تعوق التطبيق، ودراسة (Hassanein, 2013) وتناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في مصر، من خلال تقارير البنك الدولي (WB) ومدى الاستعداد الحكومي ومدى الالتزام الحقيقي داخل الوزارات المصرية بالمشاركة في الإصلاحات المالية في مجال التنمية و تقديم الخدمات العامة.

ودراسة (شريف، ٢٠١٤) تناولت هذه الدراسة دور موازنة المخرجات-النتائج كأداة لتجسيد رقمي لأولويات الدولة وبرنامجها السياسي والاجتماعي والاقتصادي، ودراسة (السليمان، ٢٠١٦) وتناولت هذه الدراسة معوقات إعداد و تنفيذ الموازنة الموجهة بالنتائج في الأردن، ودراسة (احمد، ٢٠١٧) وتناولت هذه الدراسة أهمية تبني أسلوب الموازنة الموجهة بالنتائج في اختيار الأهداف والوسائل ومراقبة النتائج وتجنب الانفاق غير الضروري وترشيد الانفاق العام. ودراسة (روينه، ٢٠١٨) وتناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج وأن نجاحها يعتمد على التفرقة بين النتائج (الأثر المباشر على المستفيدين)، وبين الأهداف سواء عامة أو خاصة وبين المؤشرات وتصنيف تلك المؤشرات بشكل مفهوم ومباشر مع الأهداف .

و دراسة (Alsharari,2022) وتناولت هذه الدراسة اثر الضغوط المؤسسية الناتجة عن الضغوط السياسية والاجتماعية والاقتصادية والتي لا تنفصل عن بعضها مما تتسبب في تغييرات مؤسسية جذرية بالمنظمات الحكومية وتؤثر في الموازنة الموجهة بالنتائج.

دراسات تناولت اثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على النظام المحاسبي الحكومي ودوره في عرض نتائج تنفيذ الموازنة في ضوء السعي لتطبيق المعايير المحاسبية الحكومية.

دراسة (الزغبى، ٢٠١٢) وتناولت الدراسة أثر الموازنة الموجهة بالنتائج على الرقابة في الوحدات الحكومية الأردنية وحماية الأصول العامة من سوء الاستخدام وربط الانجاز بالحوافز والمكافآت ومتابعة تنفيذ المشروعات الحكومية وتتبع الإنجازات أول بأول وتقييم المخاطر المرتبطة بها والتعامل معها في الوقت المناسب، ودراسة (محمد، ٢٠١٣) وتناولت هذه الدراسة تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة علي الأداء بالقطاع الحكومي المصري ومدى إخفاق الأساس النقدي في القياس، كما استعرضت هذه الدراسة كيفية إعداد القوائم المالية والتقارير المحاسبية في الوحدات الحكومية تتشابه الي حد كبير مع تلك التي تعد في الوحدات الاقتصادية كما تناولت الانتقال لأساس الاستحقاق ومتطلبات الانتقال المتدرج بتطبيق معيار التقارير على الأساس النقدي كمرحلة انتقاله قبل تطبيق باقي المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق، ودراسة (حسين، ٢٠١٤) وتناولت هذه الدراسة أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على المؤشرات المالية في الوحدات الحكومية.

ودراسة (Fawzi & et. Al,2015) و دراسة (الزمانان، ٢٠١٧) ودراسة (رحاب،٢٠١٨) و دراسة (شائع،٢٠١٨) و دراسة (أبوسيف، ٢٠١٨) وتناولت هذه الدراسات أهمية وارتباط أي تطوير في النظام المحاسبي الحكومي بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS ودورها في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة. ومناقشة الاتجاهات الحديثة للعرض والإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع الحكومي.

التعليق على الدراسات السابقة:

أكدت الدراسات السابقة علي أهمية حوكمة وتطوير الأداء المالي الحكومي لدعم الشفافية والمساءلة عن إدارة المال العام بشكل أفضل، وتناولت كل دراسة أحد الأدوات المطلوبة لذلك وأهمها تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على اعتبارها تطور معاصر لشكل الموازنة العامة مستوحاة من كافة أشكال الموازنات السابقة، فهي لا تركز فقط على الأهداف بل تربطها بمدى تحقق النتائج والآثار المخططة عبر مجموعة من مقاييس الأداء المعدة مسبقا.

كما تناولت بعض الدراسات ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي باعتباره ترجمة لنتائج تطبيق الموازنة العامة، وركز البعض الآخر علي تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على النظام المحاسبي الحكومي ودورها في دعم الشفافية والمساءلة عن الأداء الحكومي، ولإنتاج معلومات مالية حكومية ذات جودة وصالحة لاستخدامها في اتخاذ قرارات سليمة لإدارة الموارد العامة.

وأوصت العديد من الدراسات بضرورة الانتقال المتدرج لتطبيق أساس الاستحقاق، وتطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية IPSAS ، وأن التطبيق يحتاج لتغييرات جذرية في القوانين واللوائح والدورات المستندية والمستندات والتقارير المالية الحكومية لدعم الشفافية والمساءلة.

ولكن تلاحظ على الدراسات السابقة عدم تناول كيفية بناء مدخل متكامل لإدارة الحكومة للمال العام عن طريق تطوير الموازنة وتطوير النظام المحاسبي الحكومي بشكل متكامل.

ثانياً: الإطار العام للدراسة:

ويحدد الإطار العام للدراسة علي النحو التالي:

١- مشكلة الدراسة:

أجرت وزارة المالية تحديثات متتالية في أسلوب اعداد الموازنة العامة وتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية ولكنها متفرقة ولا يحكمها اطار متكامل، واحياناً يسبق فيها التطبيق التاصيل العلمي ودراسة جوانبه وكأن البناء يبدأ من أعلاه، مما يلزم معه إيجاد مدخل مناسب لتكامل دور الدولة في إدارة المال العام وفق رؤيتها وأهدافها الاستراتيجية، وخاصة في ظل مشكلة حقيقية وهي عدم القدرة على التحول الفعلي لموازنة برامج وأداء حقيقية في مصر منذ ١٩٥٧م، وعدم القدرة علي توجيه الإنفاق العام بالشكل الذي ينتج الأثر المخطط حدوثه في المجتمع.

الأمر الذي يتطلب تحديث منهج اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وايجاد مدخل لتكامل هذا الدور قائم علي ربط النتائج المخططة بالموازنة بداية من إعداد الموازنة ثم تنفيذها وعرض نتائجها، ولا يستقيم تحديث اي جزء بدون الآخر.

وبالتالي تتمثل مشكلة الدراسة في الاجابة على التساؤلات التالية.

- ١- ما هي المعوقات التي تعترض تطبيق موازنة البرامج والأداء منذ عام ١٩٥٧ وحتى الآن في مصر؟
- ٢- ما هي التعديلات التشريعية والإجرائية المطلوبة لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في مصر؟
- ٣- ما هي متطلبات المرحلة الانتقالية بعد اعلان مصر بدء تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق نظام GFMIS ؟
- ٤- ما هي التعديلات المطلوبة في الدفاتر والمستندات والدورة المستندية والتقارير المالية الحكومية اللازمة لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج؟
- ٥- كيفية ربط برامج الموازنة العامة مع الرؤية الاستراتيجية لمصر ٢٠٣٠ ببعدها الاقتصادي المتمثل في التنمية الاقتصادية والشفافية وكفاءة المؤسسات الحكومية والبعيد الاجتماعي المتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية وترشيد وتوجيه الإنفاق في الموازنة العامة ؟

٢- فروض الدراسة :

في ضوء مشكله الدراسة يمكن صياغة الفروض الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

١- لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة معنوية بين تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج وأبعاد متغير النظام المحاسبي الحكومي عند مستوى دلالة معنوية (0.05) .

٢- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على تطوير النظام المحاسبي الحكومي عند مستوى دلالة معنوية (0.05) .

ويتم تقسيم الفرض الرئيسي الثاني لعدة فروض فرعية على النحو التالي:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة مدخلات النظام المحاسبي الحكومي وكفاءة تشغيل البيانات المالية الحكومية.

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على حوكمة واتساق النظام المحاسبي الحكومي .

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة التقارير المالية الحكومية .

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة الاتصال بين الجهات الحكومية .

٣- هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى اقتراح مدخل لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في مصر وأثره على تطوير النظام المحاسبي الحكومي، بما يتوافق مع أهداف هذه الموازنة في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠ والقوانين السائدة لتحقيق الأهداف التالية.

اصلاح نظام الموازنة: عن طريق ترجمة الرؤية والأهداف الاستراتيجية للدولة من خلال الموازنة العامة للدولة بتطبيق أحدث الممارسات العالمية للتخلص من البيروقراطية الملازمة لموازنة البنود المطبقة حالياً في مصر والتي تضعف الرقابة المالية والمساءلة والشفافية والانتقال الى الموازنة الموجهة بالنتائج لتحقيق كفاءة وفعالية الأداء المالي للحكومة.

اصلاح النظام المحاسبي: حتى يمكن قياس الأداء المالي الفعلي للحكومة ورقابة أصول والتزامات الحكومة وتحسين إدارتها للمال العام في ظل متطلبات التنمية المستدامة، وتوفير تقارير مالية أكثر جودة ومناسبة لمتخذي القرار، بهدف

تحقيق الاستدامة والعدالة الاجتماعية ودعم التنمية والاستفادة من الفرص المتاحة وتعزيز التعاون والتنسيق بين مؤسسات الدولة، في ظل التحول الرقمي وخاصة نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS، و تطوير مقاييس الأداء التقليدية التي تقتصر على رقابة مدى الالتزام باللوائح والقوانين والتحول لمقاييس أداء مبنية على أساس قياس مدى تحقق النتائج المخططة والتجهيز للانتقال التدريجي من الأساس النقدي لأساس الاستحقاق المحاسبي.

٤- أهمية الدراسة : تستمد الدراسة أهميتها من جانبين :

أ/ الجانب التطبيقي: العائد على الجهات الحكومية التي ستستفيد من نتائج تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في إدارة مواردها بشكل أفضل، وإعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام بما يحقق المستهدفات المالية وخطط التنمية المستهدفة.

ب/الجانب العلمي: بناء مدخل علمي للتكامل بين منهج إعداد الموازنة الموجهة بالنتائج وأسلوب تنفيذها، وأثره على النظام المحاسبي الحسابات الختامية والتقارير المالية، بهدف الوصول لإطار مفاهيمي علي أساس علمي يصلح للتطبيق في الجهاز الحكومي في مصر و يسهل تطويره و حوكمة إجراءات تطبيقه.

٥- منهج الدراسة : تحقيقاً لأهداف الدراسة فإن الدراسة تجمع بين كلاً من المنهج الاستقرائي و المنهج الاستنباطي ومنهج دراسة الحالة لجمع بيانات تفصيلية عن الحالة للمساعدة على تكوين صورة واضحة عنها .

٦- حدود الدراسة: لم يتناول البحث موازنة الجهات الحكومية الهادفة للربح ويقتصر على دراسة موازنات الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ممثلة في الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية كما لم يتناول البحث العمليات خارج الموازنة مثل المشاركات الحكومية أو الصناديق أو الحسابات الخاصة، ولم يتناول البحث تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية في مصر ويقتصر على الإشارة لمتطلبات تطبيق المعيار الانتقالي الخاص بالتقارير على الأساس النقدي.

ثالثاً: الإطار النظري للدراسة:

يتم تناول المدخل المقترح لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج وأثرها على النظام المحاسبي الحكومي على النحو التالي:

١- عرض التطور التاريخي للموازنة العامة في مصر و مجالات تطوير الموازنة العامة في مصر.

تعد الموازنة العامة للدولة بيان تقديري تفصيلي مر بمراحل اعداد واعتماد محددة قانونا يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة، والنفقات العامة التي يلزم إنفاقها خلال سنة مالية قادمة، فالموازنة تعتبر بمثابة البرنامج المالي للخطة التي تعمل بها الدولة عن سنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول.

وقد تطورت أساليب إعداد الموازنة العامة في مصر تبعا للأحداث الاقتصادية التي أثرت بشكل مباشر عليها، فالنظام الأول موازنة الرقابة كان هدفها الرقابة المالية، والنظام الثاني موازنة البرامج والأداء فكان هدفه الرقابة الإدارية والنظام الثالث موازنة التخطيط والبرمجة فكان هدفه الرقابة على التخطيط والأهداف الثلاثة تمثل الأهداف الرئيسية لأي موازنة (الغندور، ٢٠٠٤)، واتخذت مصر بعض الخطوات في سبيل تطبيق موازنة البرامج والأداء ثم كأداة للتخطيط كما في موازنة التخطيط والبرمجة مع اختلاف مزايا وعيوب كل موازنة، والكيفية التي يتم بها آليات تخصيص المال العام على الجهات الحكومية المختلفة.

وظهرت مجموعة من مجالات تطوير الموازنة العامة في مصر، وأهمها الموازنة الصفرية وتهدف الي مراجعة وتقييم كل شيء وبالطبع فهذه العملية تعتمد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترة السابقة والتخلص من نقاط الضعف وتنمية نقاط القوة والبدائية مجدداً من نقطة الصفر. (Chan, G., (Ibrahim, M., 2019), (2008)، والموازنة التعاقدية عن طريق تنفيذ بعض البرامج الحكومية من طرحة للتعاقد مع القطاع غير الحكومي لنقل عبء التمويل وسرعة انجاز المشروعات الحكومية وخاصة الكبيرة (الحلو، ٢٠١٥)، (الركابي، ٢٠١٧)، والموازنة المستجيبة للبعد الاجتماعي وتعتمد على تخصيص الموارد بشكل متوازن على الفئات المختلفة بالمجتمع وخاصة الفئات والمناطق المهمشة والمرأة المعيلة(الشمري، ٢٠١٦)، (المهداوي، ٢٠١٨)، وموازنة المواطن والتي تعطي للمواطن فرصة لمعرفة والاشتراك في موازنة بلده (Bifulco, R. and Duncombe, W., 2010).

ولا تعد هذه التطورات في أشكال الموازنات نوعاً جديداً من أنواع الموازنات نظرا لاختلافها من حيث الهدف مع نظم الموازنات السابق عرضها وهذه التحديثات لا تهدف لتحقيق وظيفة جديدة، ولكنها تهدف لتحسين طريقة تنفيذ الموازنة وترشيد الإنفاق في الموازنة العامة للدولة، مما يدعم أهداف الموازنة سواء كانت موازنة رقابة أو برامج وأداء أو تخطيط وبرمجة.

كما اتجهت مصر الي تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP (صالح، ٢٠٢٠) عن طريق تطوير التطبيقات المعنية بإعداد الموازنة بتطبيق نظام أوراكل هايبيرون

الذي يعد منهجية متقدمة في طريقة إعداد الموازنات الحكومية ومتابعة تنفيذها ، وقد تم تطبيقه في مصر في إعداد الموازنة العامة و يعتبر أحد أهم مسارات نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS ، ويشمل نظام GFMIS مراحل تنفيذ الموازنة العامة للدولة بداية من تخصيص ونقل الاعتمادات المالية وانتهاءً بالتقارير المالية الالكترونية وإعداد الحسابات الختامية.

وعلى الرغم من سعي مصر لتطبيق موازنة البرامج والأداء الا أنها تواجه بعض الصعوبات حيث يصعب ترجمة الأهداف الاستراتيجية الي برامج رئيسية و فرعية بسبب صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديدا دقيقا و خصوصا الوحدات الصغيرة منها، و صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري وعدم وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء، وارتفاع تكلفة التطبيق لهذه الموازنات وخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة، كما تتطلب كميات كبيرة من البيانات التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة فضلا عن عدم ملاءمة الهياكل الادارية للدولة لتطبيق هذه الموازنة حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات، ولعلاج هذه الصعوبات نادى البعض بتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج لتكون بهدف تطبيق موازنة برامج وأداء حقيقية (Hassanein, M., Abdelhamid, d., 2013) و (Auda, H., A. , 2014) .

٢- أهمية تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في مصر.

وقد وضعت مصر استراتيجية للتنمية المستدامة في رؤية مصر ٢٠٣٠ كمحطة أساسية في مسيرة التنمية الشاملة في مصر تربط الحاضر بالمستقبل وتسنلهم إنجازات الحضارة المصرية العريقة، لتبني مسيرة تنموية واضحة لوطن متقدم ومزدهر تسوده العدالة الاقتصادية والاجتماعية وتعيد إحياء الدور التاريخي لمصر في الريادة الإقليمية، كما تمثل خارطة طريق تستهدف تعظيم الاستفادة من المقومات والمزايا التنافسية، وتعمل على تنفيذ أحلام وتطلعات الشعب المصري في توفير حياة لائقة وكريمة (الموقع الالكتروني لمجلس الوزراء المصري بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٥م).

وتطبيق موازنة موجهة بالنتائج في مصر يحتاج الى تخطيط على أساس النتائج والآثار المجتمعية المستهدفة، وحتى لا يصطدم التخطيط بواقع التنفيذ فتتحرف النتائج عن المستهدف، يجب تحديد الأهداف والنتائج بشكل واضح ودقيق وقابل للتحقق وقابل للقياس، وتخطيط مصفوفة للبرامج والأنشطة وفقا للشكل الذي يحقق اعلي كفاءة ممكنة في تحقيق الأهداف والنتائج، للوصول لموازنة برامج وأداء حقيقية في مصر مع التطبيق الكامل لنظام موازنة الأبواب والبنود (قانون المالية الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢)، ويعتمد نجاح أسلوب الموازنة الموجهة بالنتائج على تحديد النتيجة أو الأثر المطلوب تحقيقه في المجتمع وتحديد البرامج الاستراتيجية اللازمة لتحقيقه وتقسيمها على الوزارات والجهات المختلفة، بحيث تجتمع نتائج الأداء في نقطة واحدة وهي تحقيق الأثر المجتمعي المخطط، و بناء مؤشرات قياس ملائمة تعكس النتائج الحقيقية

لتنفيذ الموازنة وتحديد انحرافاتهما واعادة توجيهها، وهيكله الوزارات والمؤسسات العامة والوحدات الحكومية، وتدريب وتأهيل الكوادر البشرية على التعامل مع الموازنات الموجهة بالنتائج إعداداً وتنفيذاً، وتطوير البنية التحتية لنظام إدارة المعلومات الحكومية الموحد وربطه مع جميع الوزارات والمؤسسات والوحدات الحكومية.

٣- مقومات المدخل المقترح لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج .

إعداد وتنفيذ الموازنة الموجهة بالنتائج يعد عملاً من أعمال السلطة التنفيذية ويعتمد تحديد طبيعة العمليات التي تقوم بها الحكومة ودقة قرارات تخصيص الاعتمادات على البرامج المختلفة على خصائص المعلومات المتوفرة عن الأداء وتوفر آلية لمراقبه الأداء لا تقف عند مجرد قياس الأداء، بل تسمح بتحسين فوري ومستمر لمسارات الأداء للوصول الى أفضل نتائج ممكنة بأفضل تكلفة.

وتسعى مصر لتوفير بعض المقومات الأساسية لتطوير أسلوب اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة حيث تم انشاء وحدة مسؤولة عن تطبيق موازنة البرامج والأداء بوزارة المالية تختص بإعداد دليل موحد لإجراءات تطبيق هذه الموازنة، كما اطلقت وزارة المالية منصة الشبكة المالية الحكومية GFN في سبتمبر ٢٠٢٢م و تعد منصة متكاملة وشاملة للنظم التي تستخدمها وزارة المالية لإدارة كافة المعاملات المالية بوزارة المالية والجهات الحكومية (الموقع الرسمي لوزارة المالية المصرية)، و تطوير المنظومة المتكاملة لإعداد ومتابعة الخطة الاستثمارية MOP ISIPPM تكون اللبنة الرئيسية في بناء البنية المعلوماتية حول المشروعات المقترحة ، بما يخدم أهداف التنمية المستدامة الأممية، ورؤية مصر ٢٠٣٠ بأهدافها ومؤشرات قياس أدائها وإتاحة قدر كبير من الشفافية في عملية اختيار المشروعات المدرجة ضمن خطة التنمية المستدامة للدولة من خلال توحيد معايير الحكم على المشروعات والمفاضلة فيما بينها، كما تمكّن قاعدة البيانات المتاحة من إعداد وتطوير الخطط الاقتصادية لأقاليم جمهورية مصر العربية (الموقع الرسمي لوزارة التخطيط والتنمية الاقتصادية المصرية).

والمدخل المقترح لتطبيق الموازنة العامة الموجهة بالنتائج في مصر قائم على عدة مقومات تدعم تغيير الاجراءات والسياسات القائمة في ظل الوضع الحالي للموازنة العامة للدولة، وتوفير هذه المقومات يؤدي لانتقال حقيقي من موازنة البنود الجاري تطبيقها حالياً الي موازنة موجهة بالنتائج ومن أهم هذه المقومات توفير متطلبات تخطيط الانفاق العام في ظل الموازنة الموجهة بالنتائج وكيفية تقدير الانفاق العام وكذلك تقدير الإيرادات العامة المتوقعة، وتفعيل المساءلة عن انحرافات الأداء وفي ذات الوقت تحديد النقاط المضيئة في الأداء

أو نقاط التميز ومكافأة المسؤولين عنها وفق مؤشرات أداء واقعية وعادلة وتفعيل وتطوير دور ممثلي وزارة المالية في الجهات الحكومية وتأهيلهم للقيام بمهام غير تقليدية.

٤- أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على النظام المحاسبي الحكومي في ظل التحول الرقمي.

أ- أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على حوكمة واتساق عناصر النظام المحاسبي الحكومي

يحكم النظام المحاسبي الحكومي غطاء تشريعي من القوانين واللوائح القرارات المالية المنظمة، يضمن ترابط واتساق النظام، ولا يمكن لمستخدمي النظام الحكومي الخروج عنها(قانون المالية العامة الموحد، المادة ٥٠) ، والتي تقضى بأن تحتفظ الجهة الإدارية بمجموعة مستنديه ودفترية ونماذج محاسبية ورقية والإلكترونية، ولا يجوز ادخال أي تعديلات أو الغاء أي من هذه المستندات أو الدفاتر أو السجلات أو النماذج المحاسبية الورقية أو الإلكترونية الواجب استخدامها الا بترخيص .

ويعد النظام المحاسبي الحكومي هو أداة الترجمة الفعلية لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ولا بد وأن يتناسب هذا النظام مع كل تطور يحدث في الموازنة العامة للدولة ويمكن استعراض أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على النظام المحاسبي الحكومي من خلال تأثير تطبيق هذه الموازنة على جودة مدخلات النظام المحاسبي الحكومي وعلى كفاءة تشغيل البيانات المالية الحكومية وعلى حوكمة واتساق النظام المحاسبي الحكومي وعلى جودة التقارير المالية الحكومية وعلى جودة الاتصال بين الجهات الحكومية، بما يضمن معلومات أكثر جودة تفيد متخذ القرار في الوصول لقرارات أكثر دقة وتأثيراً في ظل التحول الرقمي.

ويتطلب تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج ايجاد مدخل مناسب لهذا التطبيق قائم على دراسة أثر هذا التطبيق على عناصر النظام المحاسبي الحكومي وأهمها القوانين واللوائح المالية المنظمة للنظام المحاسبي الحكومي و الدليل المحاسبي الحكومي وشجرة الحسابات و الدورة المستندية في ظل التحول الرقمي ، و المجموعة المستندية والتي اختلفت في ظل التحول الرقمي ولم تعد الدورة المستندية قاصره على الوحدة الحكومية بل تدخلت فيها أطراف خارجية لا يمكن تمرير المستندات في الجهة الحكومية بدون توافر المتطلبات التي تضعها تلك الأطراف ويتم التنسيق بين الجهة الحكومية وكل الأطراف من خلال منظومة GFMIS .

ب- أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج جودة التقارير المالية الحكومية وجودة الاتصال بين الجهات الحكومية .

موقف مصر من تطبيق موازنة برامج وأداء مازال في اطار تجريبي، حيث تقوم وزارة التخطيط بإعداد نماذج لموازنة البرامج والأداء وتوزيعها على الجهات الحكومية كخطوة تجريبية للتطبيق بعدها كافة الهيئات الموازنة دوريا كل ثلاثة شهور ثم نموذج كامل عن السنة ككل، ويؤخذ على هذه النماذج من خلال مقابلات ومناقشات الباحث لبعض مسئولى الهيئات الموازنة بالجهات الحكومية والمسئولين عن اعداد نماذج موازنة البرامج والأداء أن النفقات توزع على البرامج بشكل حتمي في شكل نسب مئوية لاستيفاء شكل النماذج فقط دون ارتباط بالتكلفة الحقيقية، مما يتطلب وضع الموازنة في قالب جديد بهدف الوصول لتطبيق موازنة برامج وأداء حقيقية عن طريق تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج.

والحساب الختامي الحالي للجهات الحكومية في مصر مازال حتى ٢٠٢٢/٦/٣٠ يعد في شكل موازنة البنود ودون أي ربط مع الأهداف والبرامج التي تستهدف الجهة تطبيقها، الأمر الذى يفرغ موازنة البرامج والأداء من مضمونها ويصعب معه مجرد القياس لأثر الإنفاق على تلك البرامج، وتقوم الجهات الحكومية بإعادة توزيع هذه البنود على مجموعة من البرامج الرئيسية والفرعية والأنشطة وفق نماذج وكشوف منفصلة عن النظام المحاسبي الحكومي وغير مسجل لها أي بيانات علي منظومة GFMIS، كما يتم توزيع التكاليف علي البرامج على أسس حكومية مثل عدد العمالة بكل ادارة ودون وجود أسس ترتبط بشكل حقيقي بالبرامج مما يترتب عليه تكاليف غير واقعية لتلك البرامج، ولا يمكن التعويل عليها في التخطيط لسنوات مقبلة، وهذه النماذج ترفق بالختامي ولا يتم مراجعتها من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات أو تفتيش وزارة المالية لعدم ارتباطها بالتقارير المطبوعة من خلال منظومة GFMIS.

مما يتطلب تغيير جذري في الحسابات الختامية والتقارير المالية، ينعكس على شكل التقارير المالية الدورية والحسابات الختامية للجهات الحكومية بما يلائم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج ويمكن معه قياس واقعي لنتائج تنفيذها.

رابعاً: ملخص نتائج البحث:

استعرضت الدراسة أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على النظام المحاسبي الحكومي من خلال تأثير تطبيق هذه الموازنة على جودة مدخلات النظام المحاسبي الحكومي وعلى كفاءة تشغيل البيانات المالية الحكومية وعلى حوكمة واتساق النظام المحاسبي الحكومي وعلى جودة التقارير المالية الحكومية وعلى جودة الاتصال بين

الجهات الحكومية، بما يضمن معلومات أكثر جودة تفيد متخذ القرار في الوصول لقرارات اكثر دقة وتأثير، وقد اتضح من وجهة نظر الباحث ومن خلال البحث وجود أثر ايجابي لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على النظام المحاسبي الحكومي باعتباره الترجمة الفعلية لنتائج تنفيذ الموازنة العامة.

وهو ما جاء متفق مع نتائج التحليل الاحصائي من وجهة نظر عينة البحث من ممثلي وزارة المالية ومسؤولي الهيئات الموازنية بالجهات الحكومية حيث جاءت النتائج على النحو التالي:

١ - نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول والذي ينص على أنه :

" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة مدخلات النظام المحاسبي الحكومي وكفاءة تشغيل البيانات المالية الحكومية .

وانتهت نتائج التحليل الاحصائي لعينة البحث الي ثبوت خطأ هذا الفرض الفرعي وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل، حيث يمكن القول بأن تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج يؤثر تأثيراً له دلالاته الإحصائية على جودة مدخلات النظام المحاسبي الحكومي .

٢- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني والذي ينص على أنه :

" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على حوكمة واتساق النظام المحاسبي الحكومي من وجهة نظر ممثلي وزارة المالية و مسؤولي الهيئات الموازنية بالجهات الحكومية.

وانتهت نتائج التحليل الاحصائي لعينة البحث الي ثبوت خطأ هذا الفرض الفرعي وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل، حيث يمكن القول بأن تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج يؤثر تأثيراً له دلالاته الإحصائية على حوكمة واتساق النظام المحاسبي الحكومي.

٣- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث والذي ينص على أنه :

" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة التقارير المالية الحكومية من وجهة نظر ممثلي وزارة المالية و مسؤولي الهيئات الموازنية بالجهات الحكومية.

وانتهت نتائج التحليل الاحصائي لعينة البحث الي ثبوت خطأ هذا الفرض

الفرعي وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث يمكن القول بأن تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج يؤثر تأثيراً له دلالاته الإحصائية على جودة التقارير المالية الحكومية .

٤- نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع والذي ينص على أنه :

" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على جودة الاتصال بين الجهات الحكومية من وجهة نظر ممثلي وزارة المالية ومن مسؤولي الهيئات الموازنة بالجهات الحكومية."

وانتهت نتائج التحليل الإحصائي لعينة البحث الي ثبوت خطأ هذا الفرض الفرعي وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث يمكن القول بأن تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج يؤثر تأثيراً له دلالاته الإحصائية على جودة الاتصال بين الجهات الحكومية .

رابعاً: توصيات البحث:

لتجنب الصعوبات التي قابلت تطبيق موازنة برامج وأداء حقيقة في مصر يوصي الباحث بوضع الموازنة في قالب جديد بإجراء بعض التعديلات التشريعية والاجرائية اللازمة لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج باعتبارها موازنة برامج وأداء حقيقية، خلال المهلة التي حددها قانون المالية العامة الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ للتطبيق الكامل لموازنة البرامج والأداء في غضون أربع سنوات مقبلة، على أن يتم خلال هذه السنوات تطوير نظام الرقابة بما يناسب تطبيق النظام الجديد.

١- يوصي الباحث بإجراء التعديلات التشريعية التالية:

يعتبر الغطاء التشريعي الموجود حالياً مناسب الي حد كبير لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج بعد صدور قانون المالية الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ وخاصة المادة الثانية منه والتي توجب تطبيق موازنة البرامج والاداء ولضمان التنفيذ الصحيح في الوقت المحدد يوصى الباحث بالتعديلات التشريعية التالية:

أ- تعديل المادة الثانية من قانون المالية الموحد.

ويقترح الباحث تعديل تشريعي في المادة الثانية من قانون المالية الموحد الخاص بإعداد وتنفيذ الموازنة في شكل برامج وأداء مع موازنة البنود بحيث تتضمن التعديلات التالية:

- أن يتم عرض الموازنة على مجلس الشعب وقرارها في شكل موازنة بنود حسب التقسيم الوظيفي والاداري للموازنة ويصدر بها قانون ربط الموازنة السنوي

في شكل اعتمادات مخصصة للبنود، على ان يتم عرض نتائج تنفيذ الموازنة في شكل برامج كتقرير مكمل يقدم مع مسودة القانون لمجلس الشعب، ويتولى توزيع الاعتمادات على البرامج المختلفة تشريع اقل درجة لتحقيق المرونة والسرعة في التوزيع والتعديل.

ب- تعديل شكل التأشيرات العامة للموازنة والتأشيرات الخاصة بكل جهة والتي تصدر مكملة لقانون ربط الموازنة العامة للدولة سنويا على النحو التالي.

- يتم توزيع الاعتمادات المالية على البرامج الرئيسية والفرعية بكل جهة وكذلك مؤشرات الأداء على مستوى النتائج وعلى مستوى الأثر والواجب استخدامها والقيم المعيارية لكل مؤشر ضمن تأشيرات الموازنة الخاصة بكل جهة والتي تصدرها وزارة المالية والتي تصدر مكملة لقانون ربط الموازنة، وذلك لخفض مستوى التشريع بحيث يعطى مرونة أكبر في اعادة توزيع البرامج والأنشطة واعداد توزيع الاعتمادات حسب مستويات الانجاز في كل جهة، وحتى لا تضطر الجهات في حال حدوث اي ظرف طارئ اللجوء لمجلس الشعب لتعديل قانون الموازنة وما لها من اجراءات وخطوات قانونية تستهلك الكثير من الوقت مما يتنافى مع الهدف من الموازنة الموجهة بالنتائج، وخاصة أن الانجاز في الوقت المحدد احد أهم عناصر التميز.
- للانتقال من موازنة برامج وأداء تقليدية الى موازنة موجهة بالنتائج يلزم بدء مشروع الموازنة بتحديد الآثار المطلوبة في المجتمع وتوجيه الانفاق بما يحقق هذا الأثر عن طريق تحديد البرامج التي تنتج تلك الآثار وتوزيعها على الجهات الحكومية المعنية بالتطبيق، بخلاف ما يحدث في موازنة البرامج والاداء التقليدية من الاعتماد على تجميع اراء الهيئات الموازنية بالجهات الحكومية ودراستها وقرارها او تعديلها واصدار برنامج الموازنة.
- فعلي سبيل المثال عندما يكون الهدف الاستراتيجي أو النتيجة المطلوب تحقيقها هي خفض العجز في ميزان المدفوعات عن طريق ادخال صناعات حديثة للاستفادة من مورد طبيعي كالرمال السوداء في صنع خلايا تجميع الطاقة الشمسية.
- يكون البرنامج الرئيسي على مستوى الدولة هو انشاء وتأهيل عدد من مصانع الخلايا الشمسية خلال فترة معينة، ويتم تقسيم الهدف على عدة وزارات، فوزارة الاسكان تقوم بتنفيذ برنامج تصميم وانشاء المباني الخاصة بالمصانع، ووزارة الحكم المحلي تقوم بتنفيذ برنامج الرصف للطرق التي تربط تلك المصانع بالطرق الرئيسية وتقوم بتوصيل المرافق الأساسية للمباني، ووزارة الصناعة تقوم بتجهيز الآلات والمعدات وتصميم خطوط الانتاج للمصانع، ووزارة القوى العاملة تقوم بتدريب العدد المطلوب من العمالة للعمل بتلك المصانع فور افتتاحها، ووزارة التجارة تنفذ برنامج استيراد الخامات والتصدير للمنتجات.
- والكل يعمل في شكل متوازي بحيث يتم الانجاز وبدء التشغيل في الوقت المحدد وأن الاعتماد في هذه الحالة على ما هو متبع في موازنة البرامج والأداء التقليدية

من تخصيص الاعتمادات وفقا لرأى الجهة نفسها قد يؤدي الى تعطل الاستفادة من البرنامج ككل بسبب جزء واحد لم يتم في الوقت المخطط، بما يعد اهدار للمال العام وتحمل اعباء دين دون الاستفادة من المشروعات الحكومية.

كما أن التخطيط الجيد وتوزيع البرامج بدقة يسهل رقابة الأداء واعادة تقييم وتصحيح دوري للأداء على مستوى كافة الوزارات، بما يدعم فكرة عمل مصفوفة موحدة للبرامج الحكومية تظهر رؤية شاملة لمستوى إنجاز البرامج الحكومية.

ج- اصدار قرار سيادي يلزم الجهات الحكومية بالتطبيق الفعلى والفوري للموازنة الموجهة بالنتائج:

يلزم اصدار قرار سيادي يلزم بالتطبيق الكامل قبل الموعد المحدد بقانون المالية الموحد، الأمر الذى يحد من مقاومة العاملين للتغيير وتذبذب بعض القيادات في اتخاذ القرارات والخوف من تحمل المسؤولية مما قد يهدر أي جهود للتطوير، لذلك التدخل بقرار سيادي يمثل غطاء واضح للتنفيذ يجبر كافة المستويات التنفيذية على الالتزام بسرعة التطبيق.

د- تشكيل لجنة عليا لمتابعة تنفيذ البرامج الاستراتيجية تكون بتمثيل رفيع المستوى.

تكون مهمتها انشاء وتحديث مصفوفة البرامج الحكومية الرئيسية والفرعية وتطوير نماذج التقارير الخاصة بنتائج تنفيذ الموازنة سواء على منظومة GFMIS أو اي برامج أخرى متاحة على الشبكة المالية الحكومية GFN.

٢- يوصى الباحث بإجراء التعديلات الاجرائية التالية:

- انطلاقا من نص المادة ٧٩ من قانون المالية العامة الموحد تلتزم الجهات الإدارية باستخدام الأنظمة والتطبيقات الذكية في إعداد وتنفيذ موازنتها على النحو الذي تحدده اللائحة التنفيذية.

وعليه يوصى الباحث بتطبيق موازنة موجهة بالنتائج رشيقة أو سريعة الاستجابة لأى تغييرات تحدث على ارض الواقع Agile results oriented budgeting عن طريق تطوير المنظومة المتكاملة لإعداد ومتابعة الخطة الاستثمارية MOP ISIPPM، والتي تم ربطها مع نظام GFMIS ومع تطبيق نظام "أوراكل هايبريون Oracle Hyperion"، ليشمل كافة أوجه الانفاق المطلوبة من الجهات الحكومية ويقترح الباحث اجراء تعديل على هذا التطبيق بدلا من يبدأ بإدخال رأى الجهات الادارية كما هو معمول به حاليا، يتم ادخال الهدف الاستراتيجي والاثر المطلوب تحقيقه، ثم يتم التوزيع للبرامج على الجهات الحكومية وفقا للمطلوب منها انجازه خلال فترة الموازنة، وبالتالي يتم تقدير البرامج المتوقعة بشكل اكثر عدالة

وواقعية بعيدا عن محاولة كل جهة وضع تقديرات مشروع الموازنة بالشكل الذي يخدمها في معدلات التنفيذ دون النظر الى مدى تأثير ذلك على الانجاز العام على مستوى الدولة ككل، فقد يتعطل الاستفادة من مشروع قومي كبير لمجرد تأخر جهة واحدة عن تنفيذ الجزء المطلوب منها انجازه.

- تحديث عناصر النظام المحاسبي الحكومي اللازمة لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج.
- التدريب الفعال عن طريق اختيار كفاءات من كافة الجهات لتدريبها تتولى على التوازي تدريب باقي زملائهم في كافة الجهات .
- حصر اصول الدولة الفعلية وتصحيح أرصدة الأصول بالوحدات الحكومية والتي تصل لمبالغ هائلة غير واقعية نتيجة استمرار الاضافات السنوية عليها دون احتساب اي إهلاك كما يضعف عملية التخطيط ومتابعة التغير في أصول ومشروعات الدولة والوقوف على القيم الفعلية لتلك الأصول وامكانية الاستفادة منها وتدويرها بين الجهات.
- كما يوصى الباحث بوضع برنامج زمني لتطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج والنص على توقيينات كل اجراء بقانون ربط الموازنة واشترك وزارة المالية مع وزارة التخطيط في عمل دليل ارشادات التطبيق بشكل تفصيلي .

خامسا: دراسات مقترحة مستقبلية.

يقترح الباحث بعض المجالات البحثية التي تسهم في تطبيق فعال للموازنة الموجهة بالنتائج في مصر وهي.

١- الموازنة الموجهة بالنتائج الرشيقة أو سريعة الاستجابة.

Agile results oriented budgeting.

٢- التكامل بين الموازنة الموجهة بالنتائج وتطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية IPSAS's في مصر .

٣- مدخل مقترح لبناء مصفوفة الأهداف والبرامج الحكومية .

٤- اثبات الأصول الإلكترونية الحكومية في ظل التحول الرقمي.

٥- اطار للتكامل بين تطبيق كلا من معيار التقارير المالية على الأساس النقدي والموازنة الموجهة بنتائج الأداء.

المراجع

أولاً:- المراجع باللغة العربية .

- الكتب:

- ١- البناء، بشير عبد العظيم، (٢٠١١)، " المحاسبة الحكومية والقومية دراسة نظرية وتطبيقية" ، معهد النيل العالي.
- ٢- البناء، بشير عبدالعظيم، (٢٠١٢) ، "الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية" ، دار اليازوري.
- ٣- الغندور، مصطفى عطية السيد، (٢٠١٦)، "المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي"، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٤- الناغي، محمود السيد الناغي، (٢٠١٧)، " المنهج المحاسبي في الوحدات الحكومية"، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٥- الهامي، محمد عادل والسقا، السيد احمد، (٢٠٠٧) ، " المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، كلية التجارة، جامعة طنطا.

- الدوريات والأبحاث باللغة العربية:

- ١- أحمد، سمير ابوالفتوح صالح، زغلول، أحمد حسن محمد، أحمد، أحمد، أحمد العيسوي، (٢٠٢٠)، " أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS على فعالية بيئة الرقابة الداخلية:دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، س٤٠، ع٣٥٢٣، ص٣:٥٤٤.
- ٢- الغندور، مصطفى عطية السيد، (٢٠٠٤) ، "تطور إعداد الموازنة على أساس البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي" ، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* العدد ٢٨، ج١ ، ص ص ٦٢-١٠٧.
- ٣- روينه، عبد السمیع .، (٢٠١٨)، "التسيير الميني على النتائج: أسلوب فعال للانتقال من التركيز على الوسائل في موازنة الدولة إلى التركيز على النتائج"، *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر*، العدد ٢٣ ، ص ١٦٥:١٤٥.
- ٤- الزكي، رحاب كمال محمود محمد، (٢٠١٨) ؛ "مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية" ، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢ ، العدد ٨، ص١٣٠٣ - ١٣٥٥.
- ٥- الجزراوي، ابراهيم محمد على و صالح، عبدالهادي سلمان، (٢٠١٢) ، " معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق" ، *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، مجلد ٢، عدد ٣، ص ١٤٤-١٦٣.
- ٦- الحلو، اعتدال محمد سعيد .، (٢٠١٥)، "التكامل بين موازنة البرامج والأداء والموازنة التعاقدية ودورة في تعزيز الشفافية وتقديم كافة الخدمات الحكومية الفلسطينية وفق معايير الجودة والكفاءة"، جامعة قناة السويس، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، المجلد ٦، ملحق العدد الثاني - الرقم المسلسل للعدد ٢٨، ص ص ٧٩-٥٣.

- ٧- الركابي، ناجي شايب .، (٢٠١٧)، " الموازنة التعاقدية أداة للتنمية في ظل ندرة الموارد الاقتصادية"،
مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٥٢، ص ص ٢٧٥-٢٩٨
- ٨- الزغبي، علي عبدالله .، (٢٠١٢)، " أثر الموازنة الموجهة بالنتائج على الرقابة في الوحدات الحكومية
الأردنية - دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة" ، **مجلة الباحث**، العدد العاشر، ص ٢٦٣-
٢٧٠.
- ٩- السيد، احمد نجاح محمد.، (٢٠٢١)، " التوجهات الحديثة للمحاسبة الحكومية في جمهورية مصر العربية"،
مجلة النيل للعلوم التجارية والقانونية ونظم المعلومات، العدد الأول، ابريل ٢٠٢١ م، ص ص ٥٢-٦٣.
- ١٠- الشمري، حيدر علوان كاظم. وجبار، خضر عباس.، (٢٠١٦)، " تطوير طريقة إعداد الموازنة
العامة للدولة من خلال مفهوم الموازنة المستجيبة للبعد الاجتماعي (GRB)، **مجلة الكوت للعلوم
الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة واسط، العدد ٢٤، ص ص ٢٦٤- ٢٩٤ .
- ١١- العشي، محمد مروان. و حجوة، محمد معروف، (٢٠٢١)، " امكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير
المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات
الجنوبية)" ، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، العدد ٢٩، مجلد ٤ ، ص ص ٢٧-
٥٨.
- ١٢- المستوفي، حيدر عبد الحسين حميد. (٢٠٢١)، تحديث مقومات النظام المحاسبي الحكومي في العراق
بما يلائم بيئة الحكومة الإلكترونية. **مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة**، مج. ٥، ع. ١، ص ص. ١١-
٣٥.
- ١٣- المعموري، علي ثجيل و عيد السيد، ساجد محمد، (٢٠١٧)، " اثر تعدد مصادر التمويل على كشف
التدفق النقدي وتفعيل اجراءات الرقابة عليه" ، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثاني عشر ،
العدد ٤١. ص ١٧٠: ١٨٢.
- ١٤- المهداوي، وفاء جعفر وشهيب، رشا خالد.، (٢٠١٨)، " الموازنة الحساسة للنوع الاجتماعي : أهمية
تنموية و تجارب تطبيقية، **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية**، مج ٢٠١٨، ع ٢٨، ج ٢، ص ص
٨٣-١١٠.
- ١٥- أحمد حنيش.، (٢٠١٧)، " دورة الموازنة العامة ومدى أهمية مرحلة الرقابة في ترشيد الإنفاق
العام" ، **مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية**، جامعة الجزائر، العدد ٨، ص ٤٦١-٤٧٤.
- ١٦- سلوم، حسن عبدالكريم والمهايني، محمد خالد، (٢٠٠٧)، " الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ
والرقابة - دراسة ميدانية للموازنة العراقية"، **مجلة الادارة والاقتصاد**، العدد ٦٤، ص ١١٠.
- ١٧- شانع، مصطفى أحمد محمد، (٢٠١٨)، " مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمنى لرفع الكفاءة
والفعالية بالوحدات الخدمية دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، قسم
المحاسبة والمراجعة ، مجلد ٢٤ ، العدد ٤، ص ٣٦-٧٦.

- ١٨- شريف، أثير أنور، (٢٠١٤)، "موازنة المخرجات - النتائج: المدخل المعاصر لتحقيق الحكم الرشيد اطار معرفي"، *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، عدد خاص، ص٢-٢٦.
- ١٩- صقر، احمد علي غازي، الجمال، هدير العدوي أحمد، (٢٠٢٢)، " اطار محاسبي مقترح للتحويل التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة في ظل التوجهات المعاصرة: دراسة تطبيقية " ، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، م٣، ٢٤، ج٣، ص ١١١١.
- ٢٠- عبد الله ، سلمان حسين ، خضير ، جوان جاسم، (٢٠١٩) ، " اتجاهات تطوير موازنة البرامج والأداء بإطار نظرية الأولويات لإدارة الوقت"، *مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية*، العدد السادس عشر، المجلد الأول، ص ص٢٢٨: ٢٤٤.
- ٢١- عريقات، احمد. ، الصالحي، ندال. ، (٢٠١١) ، " العوائق والتحديات التي تواجه الشراكة بين القطاعين الحكومي والخاص " ، *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)*، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، ص١٥٨٧- ١٦٠٥.
- ٢٢- عز الدين، عطية و بيرش، أحمد ، (٢٠٢٠) ، "أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة - دراسة مقارنة" ، *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاستراتيجية*، الجزائر، مجلد٦، العدد ٢، ص ص ٤٠٩-٤٢٨.
- ٢٣- عوده، حسن، (٢٠١١)، " نحو موازنة موجهة بحسب النتائج لتحديث واصلاح القطاع الحكومي"، *مجلة المال والتجارة*، العدد ٢٠٩ ، ص ٤: ١٠.
- ٢٤- محروس، رمضان عارف رمضان، (٢٠٢١)، " التحول الالكتروني وتطوير نظام المعلومات الحكومي المصري : دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، العدد الثالث، المجلد. ٢٢ يونيو ٢٠٢١. ص ص ١٠١٩ - ١٠٧٨.
- ٢٥- محمد، مؤمن فرحات السيد، (٢٠٢١)، "أثر تطبيق نظام GFMS كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية (دليل تطبيقي من وزارة المالية المصرية) ، *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، المجلد ١٠ ، العدد الأول، ص ص ٢٨٠-٣٧٦.
- ٢٦- مرعى، أحمد هريدي محمد سيد. ، (٢٠١٩) ، " أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية "IPSAS" في النظام المحاسبي الحكومي المصري" ، *الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج٢٣، ١٤، ص ص٥١٣- ٥٣٦.
- ٢٧- مسجل، هاني حميد. و رزوقي، عمار محي، (٢٠٢٠) ، " تكييف النظام المحاسبي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، *مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الإدارية*، العدد ١٢، ص ص ٣٦٣-٣٩٢.
- ٢٨- ياسين، ايام . ، (٢٠١٨)، "امكانية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة للتخطيط والرقابة في الموازنة الاستثمارية"، *مجلة جامعة حماه*، المجلد الأول، العدد الخامس، ص ص ٣٢-٥٢.

- الرسائل العلمية:

- ١- ابراهيم ، مي محمد رزق ، (٢٠٢١) ، " اثر استخدام موازنة البرامج والأداء على مستوى جودة المساءلة في الوحدات الحكومية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسكندرية.
- ٢- ابو سيف، محمد سالم محمد، (٢٠١٨) ، "قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة (دراسة ميدانية)" ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس.
- ٣- الجيار، هدى حامد أحمد ، (٢٠٢١) ، " دور الرقابة الداخلية في تحسين خطة التدفقات النقدية في ظل استخدام الحكومة لبرنامج GFMIS " ، ماجستير مهني، كلية التجارة، جامعة بنها.
- ٤- أحمد، أحمد العيسوي فؤاد ، (٢٠٢٠) ، " اثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS على فعالية الرقابة المالية: دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، .
- ٥- الزمان، مسعود غصاب محمد ،(٢٠١٧)، " دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٦- السليمان ،عمار أحمد عبد العزيز،(٢٠١٦) ، " معوقات إعداد و تنفيذ الموازنة الموجهة بالنتائج في الأردن" ، رسالة ماجستير، جامعة الإسرائ، الأردن.
- ٧- تغلب ،سوزان عبدالمحسن، (٢٠٢٠) ، " دراسة تحليلية لأهم اتجاهات تطوير نظام المحاسبة الحكومية في ضوء مبادئ الحوكمة باستخدام برنامج GFMIS دراسة حالة بالتطبيق على جامعة مدينة السادات" ،ماجستير مهني، كلية التجارة ،جامعة القاهرة.
- ٨- جيلي اسماء ، (٢٠١٣)، "القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية بمدينة ورقلة " ، رساله ماجستير ، جامعة قصدي مرباح- ورقلة، ص٨.
- ٩- حسين ،عمران محمد الشيخ ، (٢٠١٤) ، " أثر تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج على المؤشرات المالية في الوحدات الحكومية : دراسة حالة صندوق التنمية و التشغيل " ، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن.
- ١٠- زكي ، محمد رمضان ، (٢٠٢٢) ، "أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية" ، ماجستير مهني، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ٢٠٢٢
- ١١- طميره ، سامي حسنى محمد ، (٢٠٢١) ، " القياس المحاسبي لعائد الانفاق العام لترشيد قرارات تخصيص النفقات باستخدام أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الخدمي" ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ١٢- عبدالعزیز ، وليد عبدالله ، (٢٠١٧) ، "أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على كفاءة إدارة المالية العامة في مصر" ، رسالة ماجستير، معهد التخطيط القومي بالقاهرة.
- ١٣- قوريش، سامية، (٢٠٢١) ، "متطلبات وآفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر" ،ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير.
- ١٤- لافي، محمد محمود حسين، ٢٠١٣، "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية" ، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.

- 1-Alsharari, N.,M,(2022). Institutionalization of results-based budgeting in the public sector: political and economic pressures. *Asian Review of Accounting*, Vol. 30 No. 3, pp.352-377.
- 2-Auda,H., A. , (2014), " balanced government sector reform : the path towards results- oriented government", **Economic and Business Review**, Ein shams university,p109-110.
- 3-Bifulco, R. and Duncombe, W., (2010). "Budget Deficits in the States: New York" , **Public Budgeting & Finance**,Vol 30,No.1, pp.5879.
- 4-Chan, G., (2008). Aligning collections budget with program priorities: A modified zero-based approach. *Library Collections, Acquisitions, and Technical Services*, vol.32,no.1, pp.46-52.
- 5-Cheng, Z., Wang, H., Xiong, W., Zhu, D. and Cheng, L., (2020). Public-private partnership as a driver of sustainable development toward aconceptual framework of sustainability-oriented PPP. **Environment, Development and Sustainability**,_Vol.23, No.1, pp.1043-1063.
- 6-Chwastiak, M.,(2001), Taming the untamable: planning, programming and budgeting and the normalization of war, **Accounting, Organizations and Society**, Vol.26,No.6, pp.501-519.
- 7-Curristine, T., (2005), " Government Performance: Lessons and Challenges" , **OECD Journal on Budgeting**, Volume 5 – No. 1, pp127:157.
- 8-HAMDAN, M.,(2017). The Compatibility of (GFMIS) with the Internal Control System. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol.7,No.1, Pp26- 40.
- 9-Hassanein, M., Abdelhamid, d. , (2013). Results-Oriented Budgeting in Egypt. **Interdisciplinary Journal of Research in Business**, Vol. 2, NO. 9, pp. 13- 25.
- 10-Ibrahim, M., (2019). Designing zero-based budgeting for public organizations, **Problems and Perspectives in Management**,Vol.17.,No,2, pp.323-333.
- 11-Islam Talukdar, M.,(2019). Autonomy in Budgeting Decisions of Local Government Union Councils: A Study of Bangladesh. **Journal of Public Administration and Governance**, 9(2), pp.30-70.

- 12-Kofahe, M. K., Hassan, H. & Mohamad, R., (2019), Factors Affecting Successful Implementation of Government Financial Management Information System (GFMIS) In Jordan Public Sector: A Proposed Framework, **International Journal of Accounting Finance and Business (IJAFB)**, Vol. 4, No.20, pp32-44.
- 13-Laswad,F., Redmayne, N. B., (2015)," IPSAS'S or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives", **Australian Accounting Review** ,No. 73, Vol. 25 ,NO 2 ,p175-184.
- 14-Mhaka ,C. ,, " (2014), IPSAS's, A Guaranteed Way of Quality Government Financial Reporting? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accounting and IPSAS'S Based Accounting Reporting", **International Journal of Financial Economics**, Vol. 3, No. 3, pp 134-141.
- 15-Mangualde ,B. R. ,(2013). perceptions of benefits and challenges of public sector accounting reforms: a cross-sectional comparison between Brazilian and English local governments", **master**, college of social science, university of Birmingham.
- 16-Schaik ,F. v.,(2014). Auditing cash-basis IPSAS'S financial statements, **International Journal of Government Auditing**, INTOSAI,pp15-19.
- 17-Scheers, B., Sterck, M. and Bouckaert, G., (2006). Lessons from Australian and British Reforms in Results oriented Financial Management. **OECD Journal on Budgeting**,VOL 5, NO2, pp.133-162.
- 18-Sour, L., (2012.) IPSAS and government accounting reform in Mexico. **International Journal of Public Sector Performance Management**, Vol. 2 No. 1, p1-24.
- 19-Srithongrung ,A.,(2009)," The Effects of Results-Oriented Budgeting on Government Spending Patterns in Thailand **International PublicManagement Review**, electronic Journal at <http://www.ipmr.net> , Volume 10 · NO 1 , p59-89.
- 20-Uyar, A. and Bilgin, N., (2011), Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region, **International Journal of Hospitality Management**, Vol.30 No.2, pp.398-408
- 21-Warner, M., (2008)," Reversing privatization, rebalancing government reform: Markets", **deliberation and planning. Policy and Society**, Vol. 27, No.2, pp.163-174.