

# نموذج مقترح لتقييم الأداء الحكومي

## من المنظور المتوازن

د . محمد عبد الفتاح محمد إبراهيم (\*)

---

(\*) دكتور / محمد عبد الفتاح محمد إبراهيم

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة المنوفية - له اهتمامات بحثية في مجالات إعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية والوحدات الحكومية في ظل المتغيرات الدولية المعاصرة والمشاركة البحثية في العديد من المؤتمرات الدولية- شارك كعضو فني في إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية والاجتماعية لإنشاء الكليات الجديدة بجامعة المنوفية - شارك كمدرّب في برامج تنمية قدرات أعضاء هيئة التدريس بجامعة المنوفية .

## المخلص :

اعتادت الدراسات السابقة على تناول عملية تقييم الأداء الحكومي لأغراض الحكم على كفاءة مدخلاته وفعالته ومخرجاته من خلال مداخل تحليل مختلفة ، يستند المدخل الأول إلى مجرد تقييم إنفاق الأموال أو التنفيذ (Joseph, et al , 1992) Implementation ، ١ ، ويختص المدخل الثاني بتقييم حجم المخرجات (outputs) (Lee & Jojnson, 1994) ٢ ، بينما يركز المدخل الثالث على تقييم النتائج (outcome) للحكم على مدى تحقق الأهداف (Nyghan & Marlowe, 1995) ٣ ، هذا وقد أفرزت التحديات المعاصرة لاقتصاد المعرفة المدخل الرابع في مجال تقييم الأداء الحكومي والخاص بضرورة مشاركة المجتمع الأهلي participation في تقييم التنفيذ أو المخرجات أو النتائج والأهداف ( Peter, 1997) ٤ .

## Abstract:

The previous studies were accustomed to handel Governmental performance Assessment process for the purposes of judging the efficiency of its inputs and the efficacy of its outputs through various analytical access. The first one simply evaluation spending the finance or implementation (joseph, et al., 1992).The second one specializes in evaluation the outputs size (lee& Johnson, 1994), while the third one hinges on evaluation outcome to judge how far the goals are achieved economy(Nyghan&Marlowe,1995). The contemporary challenges have secreted. for the cognitive economy, the fourth access in the governmental performance Assessment scope, specially for the public participation in evaluation implementation, outputs or outcome and goals (peter, 1997).

مقدمة :

يعتبر موضوع قياس وتقييم أداء الوحدات المؤسسية أحد أهم الموضوعات التي حظيت بمزيد من الأهتمام من جانب الباحثين في الفكرين المحاسبي والإداري نظراً لأن هذا الموضوع هو جوهر عملية الرقابة الإدارية المستمرة كما انه ركيزه إتخاذ القرارات الرشيدة (Aluman, 1968) ٦

وقد نالت عملية تقييم الأداء إهتمام الممارسين بالشركات أكثر من إهتمام الممارسين في القطاع الحكومي الذي إقتصر إهتمامهم برقابة الأموال أكثر من رقابة أداء الأنشطة المترتبة على هذه الأموال ( Matt, 2005 ) ٧ نتيجة استمرار العمل بموازنة الإنفاق الحكومية Expenditure Budget التي لا توفر للنظام المحاسبي الحكومي الوسائل الملائمة لإنتاج المعلومات المحاسبية الكافية لتقييم الأداء .

وللارتقاء بمنظومة قياس وتقييم أداء الشركات والعمل على نقلها من مجرد تحليل وتفسير الأداء في الماضي إلى دراسة وتحليل السلوك المستقبلي لهذا الأداء ، فقد أشارت العديد من الدراسات والتي من بينها دراستي ( Fisher, 1992 ; Grady, 1991 ) ٨ إلى مدى حاجة الشركات إلى منظومة متوازنة لقياس وتقييم الأداء التشغيلي والإستراتيجي في عالم يشترط لبقاء ونمو واستمرار هذه الشركات ضرورة تحقيق التوازن من منظور المساهمين والعملاء والعمليات والإبتكار والتجديد.

وقد قدم الفكر المحاسبي ( Kaplan & Norton, 1992 ) ٩ في إطار هذا التوجه نموذج الأداء المتوازن BSC كمدخل يستوجب لترشيد القرارات الإستراتيجية ضرورة تحديد المحركات الحقيقية للأداء تمهيداً لبنى الإستراتيجيات الفعالة المبنية على هذه المحركات وأيضاً لتقييم هذه الإستراتيجيات طبقاً لمؤشرات أداء مشتقة من الأهداف الإستراتيجية.

وبرغم أهمية هذا التوجه وإختباره على واقع بعض الشركات في الدول المتقدمة ( shella, et al.2002 ) ١٠ إلا أن وحدات القطاع الحكومي بهذه الدول وأيضاً بالدول النامية لازالت غير قادرة على تقييم أداء برامجها وأنشطتها من المنظورين التشغيلي والإستراتيجي على الرغم من ضغوط المنظمات الدولية بشأن ضرورة تحسين بيئة كلا من الكفاءة التخصيصية للموارد العامة Allocation Efficiency والكفاءة التشغيلية للإنفاق العام operational Efficiency ( chang & sing, 1993 ) ١١ وذلك لبناء هيكل فعال للموازنة الحكومية في ظل ما أفرزته ظاهرة العولمة من تحديات إستوجب ضرورة العمل في إطار التنافسية والمعلوماتية وإعادة الهيكلة والحوكمة والتخطيط الإستراتيجي .

وفي إطار ذلك يعرض هذا البحث الكيفية التي من خلالها يمكن تقييم الأداء التشغيلي والإستراتيجي لوحدات القطاع الحكومي بشكل موضوعي وذلك طبقاً لنموذج مقترح مبني على فلسفة أسلوب قياس الأداء المتوازن .

ولتحقيق هذا الغرض ، فقد تم تقسيم البحث إلى سبعة أقسام يعرض الأول مشكله وهدف البحث ، ويتناول الثاني واقع عملية تقييم الأداء بالقطاع الحكومي ، بينما يعرض الثالث طبيعة أسلوب قياس وتقييم الأداء المتوازن ، ويتناول الرابع مبررات ودوافع الحاجة إلى تقييم أداء الوحدات الحكومية من المنظور المتوازن ، أما القسم الخامس فيختص

بمحركات الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي ، ويعرض السداس هيكل النموذج المقترح لتقييم الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي ، وينتهي القسم السابع بخلاصة البحث وتوصياته .

أولاً: مشكلة وهدف البحث:

في الوقت الذي أدرك فيه الفكر المحاسبي مدى حاجة قطاع الشركات في معظم دول العالم إلى وحدات أداء ومؤشرات تقييم قادرة على قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لاغراض إكتشاف أوجه الضعف والقصور والتهديدات والتعرف على مواطن القوة والفرص كمدخل للحكم على مدى بقاء واستمرار ونمو هذه الشركات ( Bonnie, et al., 1998 ) ، لازالت وحدات القطاع الحكومي تمارس وظيفة قياس وتقييم الأداء بمدخل تقليدية لا تساعد في التعرف على مجهودات القطاع الحكومي الحالية والمستقبلية من قبل الجمهور المستفيد من خدماته وممولي الضرائب والقروض وموردي مختلف عناصر المدخلات ومقاولي البناء والتشييد ومراقبي نتائج هذا القطاع والعاملين بوحداته المختلفة ( Griffiths , 2003 ) ١٢ .

وقد أشارت العديد من الدراسات التي أجريت في كثير من الدول كإنجلترا و أمريكا ونيوزلندا والهند وماليزيا ( Dehaas & Leingeld, 1999; Ittner & Larcker, 1997; Klot & martin, 2000; Shergold , 1997 ) إلى توقف المدخل التقليدية المستخدمة حالياً في قياس وتقييم أداء القطاع الحكومي عن خدمة الفئات السابقة يرجع إلى العديد من المظاهر السلبية التي نفضح عن حجم المشكلة والتي من أهمها ما يلي :-

١. عدم التعامل مع الأهداف طويلة الأجل والبدائل المتاحة للإنفاق الحكومي وتحليل هذا الإنفاق تحت كل بديل .
٢. غياب المعايير الموضوعية القادرة على إجراء المفاضلة في الإنفاق على البرامج والانشطة الحكومية المتنافسة .
٣. عدم قدرة الموازنات الحكومية الحالية ونظم المحاسبة المسؤولة عن تنفيذها على إنتاج المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية المتقدمة بدلالة مؤشري إنتاجية وفعالية الإنفاق العام .
٤. عدم القدرة على إتخاذ قرار الإنفاق الكفاء نتيجة غياب المعلومات المحاسبية التفصيلية عن الاستخدامات البديلة لهذا الإنفاق .
٥. عدم القدرة على تخطيط وتنفيذ وتقييم الأداء الإستراتيجي للقطاع الحكومي Public strategic performance ومن ثم عدم القدرة على تبني منظومتي الريادة في تكلفة إنتاج الخدمات والتميز في تقديمها وذلك لغياب التوجه بالعمل بفلسفة الإدارة الإستراتيجية في هذا القطاع.
٦. عدم القدرة على تحديث وتطوير وتحسين الأداء الحكومي بصورة تعكس أثر خصائص المتغيرات العالمية المستجدة على جودة الخدمات العامة السيادية وغير السيادية .

٧. صعوبة تخفيض وترشيد الإنفاق الحكومي على البرامج والأنشطة العامة بشكل موضوعي نظراً لغياب وجود المؤشرات المالية وغير المالية المناسبة .
٨. عدم القدرة على تحسين بيئة القياس المحاسبي لتكلفة وعائد البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لغياب وجود هياكل حقيقية لهذه البرامج والأنشطة .
٩. التركيز على رقابة وسائل الإنجاز بالقطاع الحكومي وإهمال رقابة الإنجاز الحقيقي والمخرجات النهائية والنتائج والأهداف .
١٠. عدم القدرة على تحليل وتفسير نتائج العلاقات المختلفة بين أوجه الإنفاق ومصادر التمويل العام ومن ثم صعوبة تتبع الأثر النهائي لعناصر الإنفاق الحكومي على المتغيرات الاقتصادية الكلية .
- وللتغلب على المظاهر السلبية السابقة التي تحول دون قياس وتقييم حقيقة أداء القطاع الحكومي ، فإن هذا البحث يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :-
- صياغة نموذج لتحسين عملية قياس وتقييم الأداء بالقطاع الحكومي اعتماداً على أسلوب الأداء المتوازن
- توفر إجابات موضوعية حول مجموعة التساؤلات التالية :-
- ١-٢ ما هو واقع عملية قياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية ؟
- ٢-٢ هل يمكن تحسين عملية القياس والتقييم الحالي لأداء الوحدات الحكومية؟ وكيف ؟
- ٣-٢ ما هي محركات الأداء المتوازن في القطاع الحكومي ؟ وهل يمكن تطوير نظام الموازنة الحكومية والنظام المحاسبي الحكومي بدلالة هذه المحركات ؟

### ثانياً : تحليل واقع عملية تقييم الأداء بالقطاع الحكومي:

لقد مرت الإدارة الحكومية بتحول جوهري في العديد من دول العالم إلى أن أصبحت تعمل خاصة في الدول المتقدمة بفلسفة نمط إدارة البرامج والأنشطة الذي يركز على النتائج التي يجب قياسها وتقييمها والتأكد من حسن تنفيذها مقارنة بالنتائج المتوقعة والمستهدفة ( Axelford, 1995 ) ، وفي المقابل مازالت معظم الدول النامية تتمسك بنمط إدارة الموارد المادية والمالية والبشرية الذي يركز على مجرد رصد تدفق مدخلات العمل الحكومي على إدارات وأقسام الهياكل التنظيمية المعمول بها بالوحدات الحكومية أكثر من تدفقها على برامجها وأنشطتها بما يساعد على قياس وتقييم جودة الخدمات المترتبة عليها بدلالة مقاييس ومؤشرات أداء موضوعية وحقيقية ومعلنة للأطراف الداخلية والخارجية المختلفة ( Lee & Johnson, 1994 ) ١٦ .

وقد كشفت إحدى الدراسات ( keehley & macbride, 1997 ) ١٧ عن اقتصر عملية تقييم الأداء الحكومي في الوقت الراهن على مجرد مراقبة ومتابعة تخصيص الأموال العامة لمجرد إنفاقها في أغراض محددة عبر وسائل إنجاز لا تسمح بالنقل فيما بينها، كما لا تسمح بتجاوز الحدود المرخص بها لإنفاق هذه الأموال الابتزخيص مسبق من السلطات المالية.

وقد أكدت على ذلك مجموعة من الدراسات والتي من أهمها دراستي ( Keith, Steven, 2000 ; 1993 ) ١٨ حيث أشارت إلى أهمية إحكام الرقابة والمساءلة المالية كمدخل لتقييم أداء الوحدات الحكومية حال مخالفة هذه الوحدات لألية تخصيص الإعتمادات

المالية على أقسام الموازنة الحكومية التي تستند إلى طبيعة الإنفاق في بناء هيكلها وتعتمد على الأساس النقدي في تنفيذ أعمال تلك الوحدات .

وتتصف الأدوات التقليدية المتبعة في قياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية بتركيزها على مجموعة من المعايير الوصفية والمالية المبنية على مجموعة من القواعد والتعليمات المالية غير المرتبطة بالموصفات الموضوعية للأداء الإستراتيجي ، كما تتصف هذه الأدوات بالتعبير عن وجهة نظر مقدمي الخدمات العامة أكثر من وجهة نظر المستفيدين من هذه الخدمات ودون الاهتمام بوجهة نظر فئات المجتمع الأهلي المتمثل في القطاع الخاص ومنظمات العمل المدني (المبيض ، ٢٠٠١) ١٩ .

وقد أفصحت دراسة ( صندوق النقد الدولي ، ٢٠٠٢) ٢٠ عن عدم قدرة القطاع الحكومي حالياً على التنبؤ بسلوك أداء برامجه وأنشطته ومشروعاته مستقبلاً نتيجة تركيز الأدوات المتبعة حالياً في قياس وتقييم أداء وحداته على الأبعاد المالية أكثر من الأبعاد غير المالية ، وأيضاً على الأداء التشغيلي دون الأداء الإستراتيجي ، فضلاً عن تركيزه على الأهداف قصيرة المدى دون الأهداف طويلة الأجل (USCB,1997) ٢١

وتؤكد دراسة ( صندوق النقد الدولي ، ٢٠٠٢) ٢٢ على أن ضعف عملية قياس وتقييم الأداء الحكومي يرجع إلى عدم استقلال الوحدة الحكومية مالياً وفنياً وإدارياً ، وعدم توصيفها حالياً كوحدة مؤسسية قادرة على إمتلاك الأصول وتعبئة الأموال وتحمل الديون والمطالبات ، فضلاً عن عدم قدرتها على إختيار طريقة إنفاق أموالها وإختيار العاملين بها بصورة مستقلة عن السيطرة السيادية الخارجية.

وقد إنتهت دراسة ( Neale & Daken, 2000) ٢٣ إلى أن غياب نظام حوكمة المال العام أدى إلى ضعف عملية تقييم أداء مدخلات وعمليات ومخرجات القطاع الحكومي حالياً ومن ثم ضعف عمليات المساءلة والمسئولية والمشاركة والإستجابة .

وفي ضوء ما سبق ، فإن واقع عملية تقييم الأداء الحالي بالقطاع الحكومي تتصف بالجمود وعدم المرونة وعدم القدرة على ربط القرارات السياسية بقرارات الموازنة فضلاً عن ضعف التحقق من مدي دقة ومشروعية الإنفاق وأيضاً من مدى كفاءة تنفيذ البرامج والإنشطة والكشف عن مستوى فعالية إنجاز هذه البرامج الإنشائية كل ذلك بفعل بيئة عملية قياس وتقييم هذا الأداء والتي تعتمد على عدم وضوح الأهداف ، مركزية آليات الرقابة الداخلية ، البيروقراطية في تنفيذ الأعمال ، الهياكل التنظيمية متعددة المستويات ، تشتت المسئولية والمساءلة ، ضعف اعتبارات الإفصاح والشفافية ، ضعف إستجابة الإدارة الحكومية لرغبات الجمهور ، صعوبة الوصول إلى المعلومات غير المالية ، ضعف مشاركة المجتمع الأهلي ، غياب ميثاق المواطن الذي يفصح عن معايير الخدمة المدنية الجيدة ، عدم العمل بمنظومة الإدارة بالأهداف طويلة الأجل ، البعد عن جوهر إدارة الجودة الشاملة ، ضعف التعامل مع نظم الإدارة البيئية ، غياب اللامركزية المجتمعية ، وغياب العمل بمنظومة تنمية وتطوير وتحسين الخدمات العامة وإعادة هندسة عملياتها.

ثالثاً: طبيعة أسلوب قياس وتقييم الأداء المتوازن :

لقد أكد الأدب المحاسبي على عدم كفاية وملائمة أسلوب تقييم الأداء التقليدي المعتمد على تحليل القوائم المالية (Financial statement Analysis) Kaplan, 1983; )

Dearden, 1987; Mcnoir et al, 1990 ; Bonnie et al ,1998; Mckenzie & Shilling, 1998) ٢٤ للشركات وذلك بفعل مجموعة من الإنتقادات التي يقع على رأسها ما يلي:-

١. التركيز على الأداء التاريخي الذي لا يصلح لقياس سلوك الأداء المستقبلي طويل الاجل .
٢. التركيز على الأداء التشغيلي لخدمة الأطراف الداخلية وإهمال الأداء الاستراتيجي المبني على تفاعل متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية .
٣. الإهتمام بترشيد قرارات الأنشطة التشغيلية وإهمال الأنشطة السابقة للتشغيل المدعمة للروابط مع الموردين فضلا عن إهمال الأنشطة اللاحقة للتشغيل المفسرة لمدى التجاوب مع العملاء .
٤. تفسير سلوك الأصول المادية الملموسة دون العناية بسلوك الأصول المعرفية غير الملموسة.
٥. الاهتمام بإدارة الأداء الجزئي وإهمال قياس وتقييم الأداء الكلي للمنشأة .
٦. الإهتمام بتفسير سلوك النتائج المالية تاريخياً وإهمال التعامل مع مسببات ومحركات ومحددات الأداء الحقيقية والمفسرة لحقيقة الميزة التنافسية للمنشأة .
٧. التعامل مع بيئة تقليدية تنصف بالثبات والإستقرار والتماثل التكنولوجي ونمطية المنتجات ومحدودية الأسواق وتجاهل متغيرات البيئة الحديثة القادرة على تفسير مدى بقاء ونمو واستمرار المنشأة .
٨. التعامل مع رأس المال المادي وإهمال التعامل مع كلا من رأس المال البشري ( التدريب والتعليم ) والفكري ( الإبداع والابتكار).
٩. التركيز على البيانات المالية في إعداد وتوظيف مؤشرات تقييم الأداء التشغيلي وإهمال الاعتماد على البيانات غير المالية القادرة بجانب البيانات المالية على صياغة الإستراتيجيات Strategy formulation والقادرة أيضاً على تنفيذ وتقييم ورقابة هذه الإستراتيجيات

وقد دعيت تلك الإنتقادات إلى ضرورة تبني نظام لإدارة الأداء الكلي للشركات total performance management بحيث يتوافق هذا النظام مع متغيرات بيئة الأعمال الحديثة التي دفعت الجهود البحثية في مجال الفكر المحاسبي نحو اعتبار أسلوب القياس والتقييم المتوازن للإداء يمثل جوهر هذا النظام ( Kaplan & Norton, 1992 ; Hoffecker & Goldenberg, 1994 ; Kaplan & Nortn, 1996 ; James & Hoque, 1997; Epstein & manzoni, 1997; Mccunn , 1998; malmi, 2000; Norreklit, 2000; Denoe; et al, 2002 ) ٢٥ الذي يتعامل مع أربعة محددات معتمدة على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية ، يختص المحدد الأول بالمنظور المالي Financial Perspective كمدخل للحكم على الأداء من وجهة نظر المساهمين ، بينما يختص المحدد الثاني بمنظور العملاء Customer perspective للحكم على مدى نجاح المنشأة في المنافسة بالأسواق ، ويتعامل المحدد الثالث مع منظور عمليات التشغيل operation internal perspective للحكم على سلامة إجراءات العمل الداخلية ،

ويختص المحدد الرابع بمنظور الابتكار والتعلم innovation and perspective learning للحكم على مستوى التطوير والتحسين المستمر في نظم العمل وأيضا في طرق الانتفاع بالموارد الإنتاجية.

وعلى هذا النحو فقد تمثل أسلوب قياس وتقييم الأداء المتوازن في دالة متعددة المتغيرات قادرة في التعامل مع عدة مستويات لتقييم أداء المنشأة ولخدمة الطوائف المتعددة داخل وخارج المنشأة ، وقادرة أيضا على كشف مدى قدرة المنشأة في الوفاء بالتزاماتها تجاه المساهمين والعملاء والموردين والعاملين كطوائف مؤثرة في نظام إدارة الأداء الكلي (متولي، ٢٠٠٣) ٢٦.

ونظرا لدور أسلوب القياس والتقييم المتوازن للأداء في ربط منظومة الأداء الكلي بإستراتيجية المنشأة ، فإن مؤشرات تصبغ قادرة على توجيه رسالة متكاملة للإدارة العليا حول واقع الأداء الإستراتيجي الكلي بدلالة العلاقة السببية بين هذه المؤشرات داخل هذه المنظومة (الخولي ، ٢٠٠١) ٢٧ .

وبهذا المعنى ، فإن الأداء المتوازن يساعد على الربط بين الإستراتيجيات وأهداف المنشأة بدلالة مجموعة من المؤشرات القادرة على الحكم في ما إذا كانت هذه الإستراتيجيات تسير بشكل صحيح من عدمه ، كما يساعد على تقييم الإستراتيجيات بدلالة هذه المؤشرات .

وقد كشفت دراسة ( الخولي ، ٢٠٠١) ٢٨ عن أن عملية ربط الأداء بالتخطيط الإستراتيجي كجوهر للقياس والتقييم المتوازن للأداء تتوقف على رؤية ورسالة المنشأة والتي يمكن ترجمتها في خطط عينية سنوية تمهيدا لترجمتها ماليا في صورة موازنة تقديرية تكشف بعد تنفيذها على مدى كفاءة الإستراتيجية الحالية ومدى الحاجة إلى تطويرها.

ولتوظيف أسلوب القياس والتقييم المتوازن للأداء بمجتمع الشركات فقد أفصحت دراسة ( Lipe & salterio, 2000) ٢٩ عن ضرورة تحديد محركات الأداء المتمثلة في المساهمين والعملاء ونظم العمل والعاملين تمهيدا لتبني رؤية إستراتيجية عامة للمنشأة يتم ترجمتها إلى مجموعة من الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بمحركات الأداء اللازمة لبناء قاعدة معرفية بمؤشرات أداء الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بأنشطة الإدارتين الوسطى والتنفيذية .

رابعا :مبررات ودوافع تقييم أداء الوحدات الحكومية من المنظور المتوازن :  
لقد فرضت التطورات الدولية المتسارعة في مجال التنافسية وثورة المعلومات والاتصالات وتداعيات الحوكمة وإعادة هندسة العمليات وإعادة الهيكلة وغير ذلك من الإفرزات العالمية ضرورة إعادة تنظيم القطاع الحكومي ماليا وإداريا ومحاسبيا لأغراض دعم قدرته التنافسية بدلالة جودة الخدمات العامة التي يعمل على تقديمها.  
ونظرا لما تعانيه عملية القياس والتقييم الحالي لأداء الوحدات الحكومية من صعوبات تحول دون إمكانية قياس قدرتها التنافسية كما تحول دون تقييم جودة الخدمات السيادية والاجتماعية والاقتصادية التي تقدمها لجمهور المواطنين ، فإن هناك حاجة ماسة لتطوير



وتحسين نظام قياس وتقييم الأداء الحكومي الحالي اعتمادا على فلسفة الأداء المتوازن (ogata & Goodkey, 1998) ( ٣٠ .

وقد أشارت دراسة ( Fitzgerald et al, 1991 ) ( ٣١ إلى إمكانية تطبيق أسلوب القياس والتقييم المتوازن للأداء على برامج وأنشطة القطاع الحكومي نظرا لقدرته في جمع مقاييس الأداء المالية وغير المالية كمدخل لتوصيف المحددات التي تعكس أبعاد جودة الخدمة والمرونة والإنتاجية والكفاءة والفعالية وزمن الإستجابة والابتكار والإبداع والتطوير والتحسين والتحديث وايضا لتوصيف النتائج التي تعكس أبعاد المسؤولية والمساءلة والقدرة التنافسية وغير ذلك من النتائج الأخرى .

ولعل أهم مميزات ودوافع تحسين منظومة إدارة الأداء الحكومي الحالي طبقا لأسلوب القياس والتقييم المتوازن للأداء كما أفصحت عنها دراسة ( Schick, 1996 ) ( ٣٢ تتلخص فيما يلي :-

١. تبني اعتبارات الكفاءة الاقتصادية للموارد الحكومية المحدودة .
٢. تخفيف الأعباء المالية والإدارية عن كاهل الدولة مع خفض برامج الدعم المالي كتوجه نحو صياغة الدور الجديد للقطاع الحكومي .
٣. مشاركة المجتمع الأهلي المتمثل في القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني وذلك في استثمار موارد مالية جديدة على المشروعات العامة مع خلق طاقات إنتاجية جديدة وتحديث الطاقات الإنتاجية القائمة.
٤. التوجه الدولي ممثلا في مؤسسات التمويل الدولية نحو دعم اعتبارات الشفافية والمساءلة بوحدات القطاع الحكومي
٥. التوجه الدولي نحو ضرورة إعادة هيكلة القطاع الحكومي تنظيميا وماليا لاغراض معالجة الخلل في هيكله المالية والإدارية والوظيفية والفنية .
٦. الحاجة إلى توظيف المدخل الإبداعي والابتكاري في إدارة المشروعات الحكومية بمعرفة القطاع الخاص .
٧. التوجه الدولي نحو التعاقد مع القطاع الخاص لإدارة وتمويل وتشغيل المشروعات الحكومية.
٨. نقل وتوزيع المخاطر المالية ومخاطر إنشاء وتنفيذ وتشغيل وإدارة المشروعات الحكومية بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص .
٩. العمل بمنظومة كلا من رأس المال البشري والفكري نتيجة التحول الدولي من إقتصاد الموارد الطبيعية إلى إقتصاد الموارد البشرية .
١٠. تنامي المكونات المعرفية في القيمة الاقتصادية للخدمات العامة أكثر من مكوناتها المادية.
١١. الحاجة إلى قياس قدرة القطاع الحكومي التنافسية بدلالة الإبداع والابتكار والتجديد والتطوير والتحسين والتحديث.
١٢. الضغوط الدولية لرفع كفاءة العمل بالقطاع الحكومي بدلالة أنظمة الحوكمة والهندرة والخصخصة .

١٣. التوجه الدولي نحو تطبيق فلسفة الإدارة الإستراتيجية بوحدات القطاع الحكومي لدعم ريادتها في التكلفة.
١٤. التوجه الدولي نحو العمل بمنظومة الإدارة بالأهداف والمحاسبة بالنتائج والتشغيل بالإدارة الإقتصادية الرشيدة .
١٥. الحاجة إلى قياس صافي أرصدة التشغيل بالوحدات الحكومية فضلاً عن قياس صافي قيمة القطاع الحكومي كاستجابة لتحديث مالية الحكومة من المنظور الدولي .
١٦. قياس نتائج المعاملات والأصول والمطالبات الحكومية طبقاً لاساس الإستحقاق الكامل
١٧. العمل بموازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء كنموذج بديل لموازنة الإنفاق والمحاسبة عن التنفيذ.
١٨. التحول نحو إدارة الديون الحكومية المحلية والخارجية وعدم الإقتصار على مجرد قياس هذه الديون .
١٩. رفع كفاءة وظائف الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي الحكومي لزيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجال ترشيد القرارات الإستراتيجية.
٢٠. الحاجة إلى ربط نتائج المعاملات الحكومية التبادلية بالمتغيرات الإقتصادية الكلية .
٢١. تركيز عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي الحكومي على السياسات والأهداف والبرامج والأنشطة والمشروعات والأعمال وتخصيص الموارد.
٢٢. التوجه الدولي نحو ضرورة ربط القرارات الخاصة بالسياسات العامة بالقرارات الخاصة بالموازنة الحكومية .
٢٣. التحول من مجرد إدارة شؤون الإنفاق الحكومي التي تقتصر على مجرد رصد التنفيذ إلى إدارة شؤون الأداء التي تهتم برصد النتائج ومدى تحقق الأهداف.
٢٤. الإتجاه العالمي نحو منهجية إدارة الأداء الحكومي باعتبارها أحد أنظمة الإدارة الحديثة كما هي واردة بالشكل التالي ( Suppan Z , 1996 ) ٣٣ :-

رصد النتائج	الأهداف	التطوير والتحسين طويل الأجل
	النتائج	الأثار المتوسطة للنتاج على المتعاملين
رصد التنفيذ	المخرجات	الخدمات العامة المقدمة
	الأنشطة	تحويل المدخلات إلى مخرجات
	المدخلات	الموارد المالية والبشرية

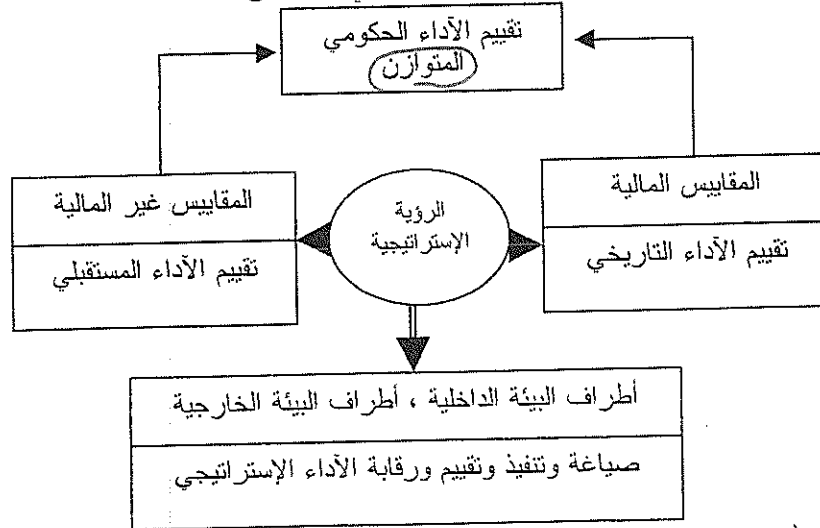
خامساً: محركات الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي :

تشير محركات الأداء Performance Drivers إلى الأسباب والتصرفات التي تقود إلى حدوث النتائج Outcomes وتحقيق الأهداف (McNamara, 1999) ٣٤ باعتبار أن هذه النتائج والأهداف بمثابة متغيرات تابعة وأن محركات أدائها بمثابة متغيرات مستقلة. وللعمل بنظام فعال لإدارة الأداء المتوازن الحكومي فإن الأمر يستوجب ضرورة تحديد محركات الأداء والنتائج ضمناً لقياس وتقييم الأداء المتوازن من منظور علاقات السببية بين هذه المحركات.

وتستوقف كفاءة نظام قياس وتقييم الأداء الحكومي من المنظور المتوازن على قدرته في ترجمة إستراتيجية وحدة النشاط بكل وحدة حكومية إلى مجموعة مترابطة من المقاييس Measures المتصلة بمحركات الأداء والنتائج باعتبار أن مقاييس النتائج تشير إلى الأهداف الإستراتيجية وأن مقاييس محركات أداء هذه النتائج تعبر عن وسائل تحقيق هذه الأهداف .

وقد كشفت إحدى الدراسات ( Frigo,2002 ) ٣٥ عن أهمية المزج بين البيانات المالية وغير المالية في بناء نظام قياس وتقييم الأداء المتوازن بصورة عملية تسمح بتعدد أبعاد هذا النظام Multi-Dimension وتعدد منظوراته Multi-perspective بحد أدنى أربعة أبعاد ( Kaplan & Norton, 1992 ) ٣٦ ، كما تسمح بتحقيق التوازن في المصالح المتعارضة بين الأطراف ذات المصلحة بالوحدة المؤسسية والتي تمثل عنصراً أساسياً في إستراتيجية هذه الوحدة.

وتستوقف محركات الأداء الحكومي المتوازن كترجمة حقيقية لتقييم إستراتيجية كل وحدة حكومية من قبل الأطراف المتباينة ذات الصلة ، على قدرة هذه الوحدات في الجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، والشكل التالي يدل على ذلك :



المصدر ( بتصرف من الباحث ، Griffith, 2003 ) ٣٧

وفي ضوء ذلك يمكن ومن وجهة نظر الباحث توضيح طبيعة محركات الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي كما هي موضعه بالجدول التالي :

مركبات الحكم على مدى كفاءة الأداء	الأهداف الإستراتيجية	محرك الأداء	الدلائل الرقمية	
			عام	فرعي
الأجور إلى الإفتاق الجاري ، مصاريف التشغيل إلى الإفتاق الجاري ، الضرائب إلى الإيرادات الجارية ، إيرادات الخدمات إلى الإيرادات الجارية ، العجز الصافي إلى الإفتاق الجارى ، العجز الصافي إلى الإيجور ، العجز الصافي إلى مصاريف التشغيل ، العجز الصافي إلى الناتج المحلي الإجمالي بالتكلفة ، العجز الصافي إلى الدين المحلي .	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الرقابة المالية التشريعية</li> <li>- محاربة الفساد المالي</li> <li>- ضغط الإفتاق العام</li> </ul>	المنظور المالي مدخل طبيعية النقطة	١	١
صافي قيمة القطاع الحكومي إلى الناتج المحلي الإجمالي بالتكلفة ، صافي رصيد التشغيل إلى الإفتاق الجارى على الوظائف ، صافي رصيد التشغيل إلى مصاريف التشغيل ، صافي رصيد التشغيل إلى الناتج المحلي الإجمالي بالتكلفة ، صافي رصيد التشغيل إلى الدين المحلي ، صافي الإصول المالية وغير المالية إلى كلا من الناتج المحلي الإجمالي بالتكلفة والدين المحلي .	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الرقابة المالية الوظيفية</li> <li>- الإضبط المالي الوظيفي</li> <li>- تخفيض الإفتاق العام</li> </ul>	المدخل الوظيفي		٢

\* من وجهة نظر الباحث

الدليل الرقعي	الرقعي	مشارك الأداة	الأهداف الإستراتيجية	مؤشرات الحكم على مدى كفاءة الأداة
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- السقابة على البرامج والأنشطة</li> <li>- المساهمة عن النتائج</li> <li>- ترشيد الإنفاق العام</li> </ul>	<p>إنتاجية النفقة ، فعالية النفقة ، كفاءة النفقة ، علاقة إصدار وتقييم وإجازة الموازنة ، القدرة على ترتيب الإنفاق حسب الوظائف ، مدى التمييز بين الإيرادات والتمويل ، الحاجة إلى إعادة الهيكلة المالية ، قياس مخاطر الموازنة العامة ، الفصل بين العجز المنظم وغير المنظم ، سقوف الاقتراض المحلي والخارجي ، مدى وضوح السبيليات وطويلة الأجل ، الترابط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل ، وضوح هيكل الموازنة ، وضوح وظائف الحكومات ، درجة توزيع المسؤوليات العامة ، مستوى تفويض الصلاحيات ، مستوى الرقابة المركزية ، المسؤولية عن الإنفاق ، آليات إدارة الأنشطة بالموازنة ، درجة الترابط بين السجلات السياسية المالية ، درجة الفصل بين المؤسسات العامة والحكومة المركزية ، درجة مشاركة القطاع الخاص للقطاع الحكومي ، ملكية الحكومة لأسهام القطاع الخاص ، شفافية عمليات خصخصة المشروعات العامة ، درجة ارتباط الإنفاق بالقوانين والتعليمات المالية ، وضوح مجالات توظيف مخصصات الطوارئ ، درجة ارتباط نظام الموازنة العامة بنظام إدارة الأداة.</p>

الدليل الرقمي	مؤشرات الحكم على مدى كفاءة الأداء	
	عام	فرعي
٢	مشارك الأداء	مشارك الأداء
١	محفرك الأداء المتطور غير المالي العمليات التشغيلية	الأهداف الاستراتيجية
٢	الجمهور	مؤشرات الحكم على مدى كفاءة الأداء
٢	الجمهور	مؤشرات الحكم على مدى كفاءة الأداء

معدل فقه مدى مطابفة الخدمات العامة للمواصفات الدولية ، معدل فقه الموارد ، معدل ضياع الوقت ، فترة تنفيذ العمل ، فترة تقديم الخدمة ، مستوى تطوير الخدمات المقدمة ، دورية تطوير قواعد العمل ، زمن الاستجابة للجمهور ، حالات الفسك الإداري والمالي ، عدد حالات خيانة الأمانة والسطو على المال العام

درجة الإطلاع على نتائج تنفيذ الموازنة ، مستوى الإطلاع على معايير وإجراءات التوظيف المسام ، الإطلاع على معايير وإجراءات الشراء ، دورية نشر المعلومات، إتاحة المعلومات التفصيلية الكثر ونيا حول الأصول المالية وغير المالية والحقوق والديون ، نشر المعلومات حول الأنشطة الضريبية وغير الضريبية ، نشر المعلومات عن الأنشطة داخل وخارج الموازنة ، رضاه واستجابة الجمهور للخدمات العامة المقدمة .

تطوير نظم العمل الحالية  
- تبني نظم عمل جديدة  
- تبني دليل إجراءات فعال  
- تبني دليل المسلك الأخلاقي

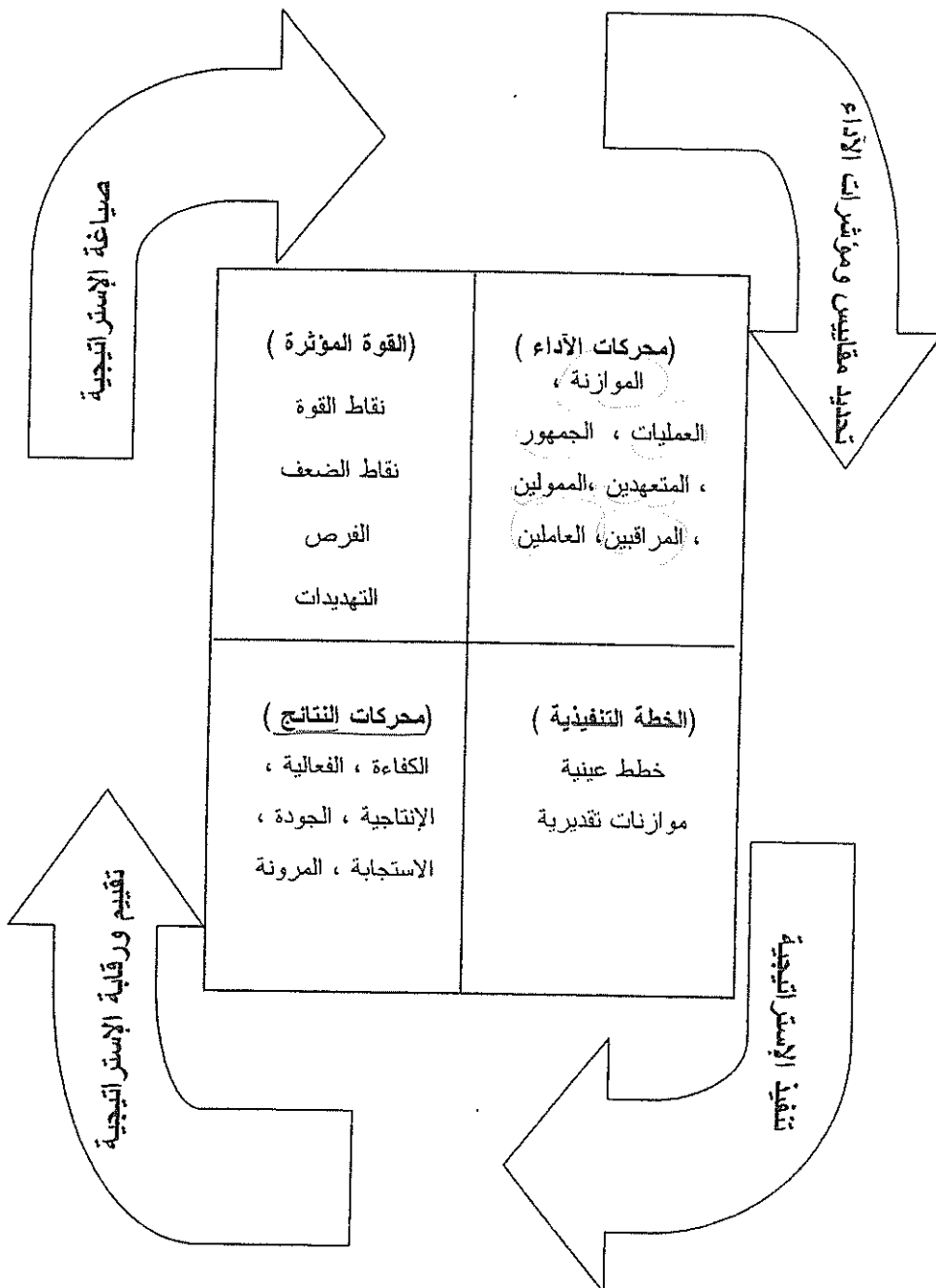
المشاركة في تقييم الخدمات  
- المشاركة في تقييم نظم العمل  
- المشاركة في إدارة وتمويل المشروعات العامة

مؤشرات الحكم على مدى كفاءة الأداء	الأهداف الإستراتيجية	محرك الأداء	الرقمي	
			عام	الداخلي
<p>وضوح معايير وإجراءات المناقصات والمزايدات ، وضوح اللوائح التنظيمية للعطاءات ، وضوح إجراءات عقود التوريد العامة ، درجة التقيد بالقرائن واللوائح والتعليقات عند تنفيذ أعمال الشراء وأعمال البناء ، دورية تحديث القواعد الواردة باللوائح الداخلية ، فترة سلسة التوريد .</p>	<p>تقوية روابط العلاقة مع الوحدة المؤسسية - إدخال المتعهدون ضمن سلسلة القيمة بالوحدة المؤسسية</p>	المتعهدين		٣
<p>درجة عرض التقارير الحكومية بشبكة الإنترنت ، دورية شفافية نشر تقارير حسابات مالية الحكومة ، وضوح حقوق وإتجاهات الممولين والمقرضين ، الفهم الجيد للقوانين الضريبية والعمركية ، مستوى التيسيرات ، وضوح الإجراءات الضريبية وإجراءات عقد القروض ، وضوح قواعد السلوك الأخلاقي للعاملين بالمصالح الإدارية .</p>	<p>الخصم والإضافة ضريبيا - الفحص الضريبي التحليلي - جدولة القروض والتفاوض المالي</p>	الممولين والمقرضين		٤

مؤشرات الحكم على مدى كفاءة الأداء	الأهداف الاستراتيجية	محرك الأداء	الدليل الرقعي	
			عام	فرعي
<p>مؤثقة أساسية للتسيو بالإجراءات والنقائ العامة ، مسيررات طلب الإعتمادات المالية ، مرقية العمليات داخل وخارج الموزنة ، المقاربات بين البيانات المالية ، متابعة تحقق أهداف البرامج المدرجة بالموزنة ، مسقوى المساءلة المالية ، الإمتثال للقواعد والتعليمات المالية ، الأمتثال لصوابط إدارة أداء الأنشطة والمشروعات العامة ، درجة التقيد بأحكام القوانين والإحكام العامة ، إمتثال أفراد المجتمع الضريبي لقواعد التبريع الضريبي ، مدى الإلتزام بالسياسات والقواعد والمعايير المحاسبية ، موضوعة مشاركة المجتمع الأهلي في صنع واتخاذ وترشيح القرارات السيادة.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تطبيق معايير حوكمة الوحدات الوظيفية</li> <li>- تطبيق اشتراطات الثقافية الدولية</li> <li>- تطبيق مدد الإدارة بالأهداف والمحاسبية بالنتائج</li> <li>- العمل بإدارة الجودة الشاملة في تقديم الخدمات العامة</li> <li>- تنبني نظام إصادة هندسة العمليات المؤسسية</li> </ul>	المراقبين		5
<p>قواعد الإستقطاب والإختيار والتعين والعزل ، مدى التمسك بالقواعد الأخلاقية في ممارسة الأعمال ، درجة الإفصاح عن مظاهر الفساد الإداري ، دورية برامج التدريب والتعلم ، عدد حالات الإبلاغ والإبكار.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- العمل بشفافة رأس المال البشري</li> <li>- العمل بشفافة رأس المال المعرفي</li> </ul>	العاملين		6



- سادساً: النموذج المقترح لتقييم الأداء الحكومي من المنظور المتوازن :
- يستوجب تطوير وتحسين وتحديث نظام قياس وتقييم الأداء الحكومي طبقاً لاسلوب الأداء المتوازن ضرورة وجود مجموعة من الضوابط اللازمة لبناء الهيكل الذي يقترحه الباحث في هذا الصدد ، ولعل اهم هذه الضوابط ما يلي :-
١. تحديد الرؤية الإستراتيجية للقطاع الحكومي وترجمتها إلى رسالة لهذا القطاع وغاياته وأهدافه.
  ٢. صياغة إستراتيجية وحدة النشاط الحكومي طبقاً لمتغيرات كلا من البيئة الداخلية ( نقاط القوة والضعف ) والبيئة الخارجية ( الفرص والتحديات ) .
  ٣. تحديد محركات النتائج النهائية وأيضاً محركات أداء هذه النتائج بكل وحدة حكومية تمهيداً لوضع المقاييس والمؤشرات الموضوعية المناسبة لقياس وتقييم الأداء الحكومي بشكل متوازن الأبعاد يضمن تحقيق الربط بين هذه المحركات والأهداف الإستراتيجية .
  ٤. تنفيذ إستراتيجية وحدة النشاط الحكومي بدلالة الخطط العينية والموازنات التقديرية وبمعرفة مراكز الأعمال بكل وحدة حكومية .
  ٥. تقييم ورقابة إستراتيجية وحدة النشاط الحكومي بدلالة محركات النتائج والأداء الحكومي وذلك كمدخل لتطوير وتحديث هذه الإستراتيجية من منظور التغذية العكسية والتعلم .
  ٦. ربط مقاييس ومؤشرات الأداء المالي وغير المالي بالمستويات التشغيلية داخل نطاق الإدارة التنفيذية بكل وحدة حكومية ، باعتبار أن هذا الربط هو همزة الوصل بين الأهداف الإستراتيجية ووسائل تحقيقها .
- وفي إطار مجموعة الضوابط السابقة يقدم الباحث فيما يلي هيكل النموذج المقترح لقياس وتقييم الأداء الحكومي من المنظور المتوازن:



سابعاً : خلاصة البحث وتوصياته :

لقد استهدف البحث إعداد نموذج مقترح لتحسين بيئة قياس وتقييم الأداء بالقطاع الحكومي اعتماداً على مدخل القياس والتقييم المتوازن للأداء مع توفير إجابات موضوعية لمجموعة من التساؤلات البحثية المطروحة في هذا الصدد ، ولتحقيق هذا الهدف ، فقد تم تقسيم البحث إلى سبعة أقسام تناولت مشكلة وهدف البحث ، وأقع عملية القياس والتقييم الحالي لأداء وحدات القطاع الحكومي ، طبيعة نموذج تقييم الأداء المتوازن ، دوافع ومبررات الحاجة إلى استخدام نموذج الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي ، محركات الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي ، والهيكل المقترح لتطبيق الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي .

وفي ضوء ذلك فقد توصل الباحث إلى مجموعة الإعتبارات التالية :

- ١- تركيز البحوث المحاسبية في الوقت الحالي حول ضوابط العمل بأسلوب قياس الأداء المتوازن لتقييم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية ، وقلة هذه البحوث في مجال استخدام هذا الأسلوب في تقييم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الحكومية .
  - ٢- استمرار إعتداد الشركات على النموذج المالي في تقييم أدائها التشغيلي نتيجة اتساع الفجوة بين التطبيق والتنظير بشأن كيفية تطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء على واقع الشركات .
  - ٣- ضعف كفاءة النموذج المالي في تقييم الأداء التشغيلي وأيضاً في تقييم الأداء الإستراتيجي نتيجة غياب العمل بخاصية تعدد الفئات المستفيدة من المنشأة فضلاً عن غياب تحقيق خاصية التوازن بين المؤشرات المستقبلية الأساسية Leading والمؤشرات التاريخية التابعة Lagging بالإضافة إلى إهمال التوازن بين الأداء الداخلي والخارجي .
  - ٤- اتفاق معظم البحوث على ضرورة إنشاء قاعدة بيانات معرفية بكل وحدة مؤسسية قبل التفكير في العمل بفلسفة الإدارة الإستراتيجية وتحديد محركات أداء أهداف هذه الإستراتيجية .
  - ٥- اتفاق معظم البحوث على ضرورة تطوير نظام المعلومات المحاسبي بكل وحدة مؤسسية بحيث يكون قادراً على التعامل مع متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية لأغراض زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجال قياس وتقييم الأداء المتوازن .
- وفي ضوء الإعتبارات السابقة ، يوصي الباحث بضرورة :-
- ١- التحول إلى موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء كمدخل لتحسين بيئة توظيف نموذج الأداء المتوازن في القطاع الحكومي .
  - ٢- إعداد هيكل للبرامج والأنشطة بكل وحدة حكومية إستناداً إلى رؤيتها الإستراتيجية وقيود كلا من البيئتين الداخلية والخارجية .
  - ٣- قيام كل وحدة حكومية بصياغة وحدة الأنشطة التي تمارسها اعتماداً على رؤيتها الإستراتيجية ورسالتها وغاياتها وأهدافها طويلة الأجل .
  - ٤- تحديد محركات النتائج والأداء ووضع المقاييس والمؤشرات المترتبة على هذه المحركات بشكل متناسق يسهل عملية تقييم الأداء الإستراتيجي بالقطاع الحكومي .

- ٥- ترجمة إستراتيجية وحدة النشاط الحكومي إلي خطط عينية ومالية لاغراض رفع كفاءة التنفيذ ودعم عملية تدفق المعلومات الإستراتيجية بين قمة وقاعدة التنظيم بكل وحدة حكومية.
- ٦- تقييم ورقابة إستراتيجية وحدة النشاط الحكومي بدلالة محركات كلا من النتائج والأداء بكل وحدة حكومية تمهيدا لتطوير وتحسين وتحديث هذه الإستراتيجية طبقاً لآلية التغذية العكسية والتعلم .
- ٧- تصميم نظام لإدارة الأداء بكل وحدة مؤسسية حكومية استنادا إلى جميع المتغيرات المتصلة بكل فئات الطوائف المؤثرة في هذه الوحدة والمستفيدة من خدماتها.
- ٨- إختبار النموذج الذي إقترحه الباحث على واقع عينه من الوحدات المؤسسية الحكومية العاملة في قطاع نوعي محدد تمهيدا لتعميم العمل بهذا النموذج بوحدات القطاع الحكومي مجتمعة.

#### هوامش البحث

- 1- Joseph, W. Et Al., " The Case For Performance Monitoring ", Public Administration Review, Vol.52, No.6, Dec.1992, pp.405-429.
- 2- Lee, R. & Johnson, W., "Public Budgeting Systems" 5th Ed, Gaithersburg, MD: An Aspen Publication, 1994, pp.273-296.
- 3- Nyhan, R. & Marlowe, H., "Performance Measurement In The Public Productivity Management Review, Vol.18, No.4.
- 4- Peter, M., "Governance: Public Participation, Decentralization And Integrity, Edited By Petter Langseth And Kathryn Galf," The Economic Development Institute, The World Bank, Washington, D.C., 1997, pp.17-22.
- 5- Kaplan, R. & Norton, D., "The Balanced Scorecard: Measures And Drive Performance," Harvard Business Review, 1992, pp.70-79.
- 6- Aluman, E., "Financial Ratios Discriminat Analysis And The Prediction Of Coreorate Bankruptcy," The Journal Of Finance, Vol.15, No. 4, 1968, pp.589-611.
- 7- Matt, B., " Acase Study Of Progyam Evaluation In Local Government: Building Consensus Through Collaboration," Public Performance & Management Review , Vol. 28, No.3 Mar. 2000, pp.309-325.
- 8- Source  
-Fisher, J., " Nonfinancial Performance Measures : Another Key Strategically Adapted Cost Management, The Now Tool For

- Competitive Advantage", The Free Press, N.Y. 1993, pp.19-32.
- Grady, M., "Performance Measurement: Implementing Strategy," Management Accounting, June, 1991pp.51-57.
- 9- Kaplan, R., & Norton, D., Op. cit ,P.73
- 10- Chang, P. & Sing, A., "Public Interprises In Development Countries An Economic Efficiency: A Critical Examination Of Analytical, Empirical And Policy Issues," UNCTAD Review, Iss4 , 1993, pp.5-18.
- 11- Shella, M., Et Al, "Russias Corporate Governance Scorecard In The Enron Era," Orgarlizational Dynamics, Vol 31, No. 1 2002,19-34.
- 12- Bonnic, S., Et Al, " How No n financial Performance Measures Are Used ," Management Accounting, Feb. 1998, pp.44-49.
- 13- Griffiths, J., " Balanced Scorecard Use In New Zealand Government Departments And Crown Entities," Austraian Journal Of Public Administration, Vol. 62, No. 4, Dec. 2003, pp.70-79.
- 14- Source:
- De Hass, M. & Kleingeld, A., " Multilevel Design Of Performance Dialogue Throughout The Organization," Management Accounting Research 10(3), 1999, Pp. 14-17.
  - Ittner, C. & Larcker, D., " Innovation In Performance Measurement: Trends And Research Implication", Journal Of Management Accounting Research 1 (3) 1998, Pp.21-23.
  - Kloot, L. & Martin, J., " Strategic Performance Management: A Balanced Approach To Performance Management Issues In Local Government, " Management Accounting Research 11(1), 2000.
  - Shergold, p., " The colour purple: perceptions op Accountability Across the tasman: public Administration and Development 17(3), 1997 .
- 15-axelord;d.:(budgeting for modern government , 2<sup>nd</sup> ed., New York st. Matins press,1995,pp.196-207.
- 16-Lee,R.&Johnson,W.,(public Budgeting, systems),5<sup>th</sup> ed Gaithersburg, MD, An. As, Pen Publication,1994.PP.273-296.
- 17-Keehley,P.&Macbride.S.,Can Benchmarking For Best Practices Work for Government ,Quality Practices Work For Government , Quality Progress .,Vol.30,No.3.,1997.PP.78-81.
- 18-Source:

- Keith, S., Total Quality Management in Public Sector, Quality Progress, Vol.26, No., 1993, PP.42-47.
- Steven, K., The Results Act Should About Resultes Government Execuive, Vol.32, Jul.2000, PP.121-129.
- ١٩-المبيض، على محمود، الاتجاهات الحديثة فى قياس أداء المنظمات الحكومية، مؤتمر الاتجاهات الحديثة فى إدارة الأعمال، اللجنة العلمية الدائمة لإدارة الأعمال، المجلس الأعلى للجامعات، القاهرة، فبراير ٢٠٠١، ص٧-١٨.
- ٢٠- صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة، إدارة الإحصاءات، الطبعة الثانية، واشنطن، ٢٠٠١، ص١٤٤.
- 21-United States Conference Board(USCB), (Communicating Corporate Performance: A Delicate Balance Publication, 11S88, New York, P.7-8.
- ٢٢- صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص١٤٤.
- 23-Neale, A.& Daken ,L ., Streamlining Non Formance. Improving Public, Sector, Performance, Measurement, Accountability and Outcome Delivers, Wellington, New Zealand 2000, PP.7-12.
- 24-Source:
- Kaplan, R., Measuring Manufacturing :A New Challenge For Managerial Accounting Research, The Accounting Review ,Vol.IVIII, No.4, OCT.1983, PP.686-705.
- Dearen , J., Measuring Profit Center Managers, Harvard Business Review ,Sep.-Oct.-1987, PP.84-87.
- Mcnoir, C. et al,(Financial and Nonfinacial Performance MEASURES Have to Agree? ,Management. Accounting, Vol. 62.No.5, Nov.1990. PP. 28-36.
- Bonnie, S. ,et al, op. Cit ., P.59.
- Mckenzie, F.& Shilling D., Avoiding Per formance Measurement Traps: Ensuring Effective I ncentive Design and Implementation and Benefits Review ,Vol.30, No.4,1998,pp.17-39.
- 25-Source:
- Kaplan, R.& Norton ,D., The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance, OP. Cit , 14-34.
- Hoffecker, J. &Goldenberg ,c., Using The Balanced Scorecard to Develop Companywide Performance Measures, Journal of Cost Management,8(3),1994,PP.13-23.
- kaplan, R ,&Norton, D., The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action ,Harved B usiness Review ,74(1) ,1996 a,PP.19-27.

- James, W. & Hoqu, Z., (Balancing the Score Card: Beyond the Bottom Line ,Australian Accountant ,67(10),1997,PP.59-71.
- Epstein, M. & Manzoi, J., The Balanced Scorecard and Tableau De Bord: Translating Strategy into Action, Management Accounting ,79(2) ,1997,PP.12-19.
- Mecunn ,P., The Balanced Scorecard ,The Eleven th Commandment .Management Accounting ,76(11),1998,PP.17-21.
- Silk, s.,(Automating the Balanced Scorecard Management Accounting , 10(3) ,1998,PP.39-42.
- Malimi, T. ,Balanced Scorecard in Finnish Companies ,Are search Note, Management Accounting Research, 12 (2),2000, pp.36-42.
- Norreklit, H., " The Balance on the Balancca Scorecard: A Critical Analysis of Some of its Assumptions ' , management Accenting Research,11(1), 2000,pp.47-58.
- Deniel, J., et al, "Russians Corporate Governance Scorecard in the Enron Era,' organizational Dynamics , Vol.31,No.!,2002,pp.19-34.
- ٢٦- متولي ، طلعت عبد العظيم ، نموذج وصفي لقياس أداء رأس المالي الفكري باستخدام إستراتيجية القياس المتوازن للأداء : منظور المحاسبة عن المعرفة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٢٠٠٣ ، ص ٩٩-١١١ .
- ٢٧- الخولي ، هالة ، " استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال " ، مجلة الحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، العدد السابع والخمسون ، السنة الإربعين ، ٢٠٠١ ، ص ٤ .
- ٢٨- المرجع السابق ، ص ٢٧ .
- 29- lipe, m. & Salterio,s., " The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique performance measures," the accounting Review, July 2000, pp.283-294.
- 30- ogata, k. & Goodkey R., " Redefining Governmal Performance," www.treas.gov.ab.can/comm,perfmcas/ Cambridge paper htm accessed 24/10/99.
- 31- Fitzgerald, L., et al, " Performance Measurement in Service Businesses,' Working paper standford university and Washington University, USA, 1991,99.7-13.
- 32- Schick, A., "The spirit of Reform: Managing the New zealand State se ctor in the time of change, State Services commission, wellington, 1996.
- 33- Suppanz, H., "New Zealand Reform of the public sector," OECD observer 2000,1996,99.29.

- 34-Mc Namara, C., Performance Measurement :One Sample Framework For Selecting Measurement , [http:// www.mapn.org /library/perf](http://www.mapn.org/library/perf), 1999, PP.1-4.
- 35-Frigo,I.,Nonfinancial Performance Measures and Strategy Execution, <http://www.proquest.com/p.9dweb,strategic> finace,Aug.2002,PP.1-5.
- 36-Kaplan,R.&Norton.,D.,The Balanced Scorecard :Measured that Drive Performance, op.cit,P.68.
- 37-Griffiths,J.,OP.Cit.,PP.70-79.