تبني فلسفة موازنة البرامج والاداء للوحدات منقولة الصلاحيات من قبل مديرية التدقيق والرقابة الداخلية / الدائرة المالية والإدارية انموذجاً للدراسة

Adopting the Philosophy of Budgeting Programs and Performance for the Units with Transferred Authority in the directorate of adult and internal control
The Administrative and Financial Department as a Model for Study

د. هشام عمر حمودي — **نصر محمد عيدان المعماري**

رئيس هيئة مالية — **مدير مديرية التدقيق والرقابة الداخلية**

ديوان الرقابة المالية الاتحادي — **محافظة نينوى**

Heshamomer35@yahoo.com
Nasralmamary81@gmail.com

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٤/١٢/١٤ **تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٥/١/٩**

المستخلص

تعدُ موازنة البرامج والاداء من الموازنات التي حققت جملة من الاهداف عند تطبيقها في بعض الدول والغاية من تطبيقها هو تحويل الانفاق العام الى برامج ومن ثم ربط تلك البرامج بأهداف رئيسة وفرعية وربط تلك الاهداف بتوقيتات ومعايير فالغاية هي ليست الانفاق انما ما يحقق ذلك الانفاق من اهداف .

مجلة العلوم المالية والمحاسبية
AFSJ
ACCOUNTING & FINANCIAL SCIENCES JOURNAL

مجلة العلوم المالية والمحاسبية
العدد التاسع عشر/ ايلول ٢٠٢٥
الصفحات ٤٩ــ ٧٨

ناقش البحث الاشكالية التي تتحقق فيما لو بقى الامر على ما هو عليه خصوصاً بعد ظهور مديرية التدقيق والرقابة الداخلية واصبحت محط الانظار هي وتقاريرها الصادرة ، كما تطرق البحث الى جملة من الاهداف التي يبغي تحقيقها والاهمية الخاصة بالعنوان والمتن ، كما توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات ولعل ابرز استنتاج ان موازنة البرامج والاداء تهدف الى رفع كفاءة وفاعلية الإنفاق العام من خلال ربط الاعتمادات المخصصة بالنتائج المراد تحقيقها وان ابرز توصية بخصوص عينة البحث فان الدائرة الادارية والمالية من الدوائر المهمة والتي تعدُ بمثابة حلقة الوصل بين الوحدات منقولة الصلاحية وبين المحافظة ووجود مديرية التدقيق والرقابة الداخلية القى عليها مهام عديدة مما يتطلب سرعة تبني فلسلفة موازنة البرامج والاداء لكي يكون هناك ثمار ملموسة من قبل الجميع .

الكلمات المفتاحية : موازنة البنود ، موازنة البرامج والاداء ، مديرية التدقيق والرقابة الداخلية ، الدائرة المالية والإدارية.

Abstract:

The program and performance budget is one of the budgets that achieved a number of goals when implemented by some countries. The purpose of implementing it is to convert public spending into programs and then link those programs to main and subsidiary goals and link those goals to timings and standards. The goal is not the spending, but rather the goals that that spending achieves.

The research discussed the problem that would occur if things remained as they are, especially after the emergence of the Internal Audit and Control Directorate, which became the focus of attention, along with its issued reports. The research also addressed a number of goals that are sought to be achieved and the special importance of the title and text. The research also reached a number of conclusions and recommendations, and perhaps the most prominent conclusion is that the program and performance budget aims to raise the efficiency and effectiveness of public spending by linking the allocated appropriations to the results that are to be achieved The most prominent recommendation regarding the research sample is that the administrative and financial department is one of the important departments

that is considered a link between the units that have been transferred to the governorate and the existence of the Audit and Internal Control Directorate has placed many tasks on it, which requires the rapid adoption of the philosophy of program and performance budgeting in order for there to be tangible results by everyone

Keywords: Item budget, program and performance budget, Audit and Internal Control Directorate, Administrative and Financial Department..

المقدمة:

تعاني كثير من دول العالم الثالث من مشكلة اعداد الموازنة العامة لديها، فالأعداد تقليدي ومتوارث وقد لا يكون من المناسب بعد الثورة التقنية العالمية ان تبقى تلك الدول تعتمد على موازنة البنود فالمقابلة بين ما تنفق الدولة وبين ما تحققه من ايراد لم يعد يلبي رغبات الناس، فالأصل من الموازنة هو اشباع الحاجات وتحقيق البرامج وان يكون هناك تقييم للأداء مما دفع الباحثان الى امكانية تطبيق فلسلفة موازنة البرامج والاداء لتحويل الانفاق الى تحقيق اهداف وتطبيق برامج وليس انفاقاً عاماً فقط ولتغطية العنوان شملت خطة البحث مباحث عديدة منها جانب نظري ومنها جانب تطبيقي فضلاً عن وضع منهجية للبحث مع الدراسات السابقة ثم التوصل عن طريق مبحث خاص للاستنتاجات والتوصيات .

١- المبحث الاول : منهجية البحث والدراسات السابقة

١.١- **الاهمية:** تكمن اهمية البحث من محاور عديدة، فالموازنة الشغل الشاغل للجميع والحكومة يراهن على نجاحها وفشلها مقدرة تلك الموازنة على تحقيق برامجها، والوحدات الحكومية هي تطبيق للموازنة فهي حلقة بين الحكومة والشعب، والشعب يلتمس اهداف تلك الموازنة من خلال تلك الوحدات فالعملية سلسلة اذا كانت بقالب موازنة البرامج .

٢.١- **المشكلة:** تكمن مشكلة البحث في ديمومة العمل بموازنة البنود وعدم الانتقال الى موازنة البرامج والاداء مع العلم ان الانتقادات اصبحت ملموسة لموازنة البنود في ظل التغيرات البيئية السريعة وان الانتقال مهم خصوصاً ان الانظار متجه نحو مديرية

التدقيق والرقابة الداخلية وان عنصر نجاحها سيكون على سرعتها في ارسال تقارير دورية تعكس حالة الموازنة العامة وتحقيقها للأهداف المرجوة منها .

٣.١- **الاهداف:** يهدف البحث الى تسليط الضوء على الاتي:

- نقاط الفرق بين موازنة البنود وموازنة البرامج والاداء.
- خطوات تطبيق موازنة البرامج والاداء.
- وحدات منقولة الصلاحية والدائرة المالية والإدارية.

٤.١- **الفرضية:** يبنى البحث على فرضية رئيسة مفادها "ان تبني فلسفة موازنة البرامج والاداء للدائرة المالية والإدارية ضمن وحدات منقولة الصلاحية المرتبطة بالمحافظة والتي تدقق من قبل مديرية التدقيق والرقابة الداخلية سيؤدي الى ربط الاهداف بالنتائج وتقيم الاداء وفق المعايير الموضوعة مسبقاً" وبالإمكان اشتقاق فروض فرعية من هذه الفرضية الرئيسة تتعلق بالعلاقة الطردية التي ستنشأ من جراء تطبيق موازنة البرامج والاداء وايجابيات التطبيق فضلا عن العلاقة الطرية ايضا التي تنشا بين البقاء على موازنة البنود والانتقادات الموجه لهذا النوع من الموازنة .

٥.١- **المنهج :** يعتمد البحث في مناقشة فرضيته ومفرداته المنهج الوصفي من خلال القراءة المستفيضة للمصادر العربية المتاحة من رسائل جامعية وبحوث منشورة في مجلات محكمة ومقالات الانترنيت فضلا عن الوثائق والنشرات والقرارات الصادرة من قبل الحكومة .

٦.١- **الدارسات السابقة :** تعدّ الدراسات السابقة من المرتكزات الرئيسة لبناء الجوانب الفكرية والميدانية لأية دراسة، وبالنظر لكون عنوان البحث يسلط الضوء على موازنة البرامج والاداء لذا سنتناول الدراسات التالية :

١-الدراسة واللقب	محمود وصبيح
السنة	٢٠٢٢
العنوان	امكانية التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء في تحقيق كفاءة الاداء

هدف الدراسة	التعرف على مدى امكانية الاستفادة من تطبيق موازنة البرامج والاداء لتحقيق الاداء الافضل وباقل التكاليف من خلال تبويب النفقات الحكومية وتقليل الهدر بالمال العام
مجتمع الدراسة وعينتها	موازنة الكلية التقنية الادارية / بغداد
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي التحليلي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	**الاستنتاج :** اثبت تطبيق الموازنة على اساس موازنة البرامج والاداء في البحث من خلال التخطيط الدقيق للنفقات الخاصة بالبرامج ومن ثم توزيع تلك النفقات على اساس الانشطة نتج عنها اسس ومعايير الانجاز تخدم في عمليات قياس وتقييم الاداء **التوصية :** عند التحول يتطلب اعداد هيكل تنظيمي مبني على اسس وقواعد تبويب الانشطة التابعة للبرامج .
٢-الدراسة واللقب	**يونس**
السنة	**٢٠٢٠**
العنوان	**تطبيق موازنة البرامج والاداء بين الواقع والمامول "حالة مصر"**
هدف الدراسة	تحديد مضمون موازنة البرامج والاداء والفرق بينهما وبين الانظمة الاخرى للموازنة العامة
مجتمع الدراسة	دولة مصر
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي والمنهج الاستنباطي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	**الاستنتاج :** تبين عدم وجود تحول حقيقي الى موازنة البرامج والاداء ولم يتم وضع خطة استراتيجية للتحول . **التوصية :** القيام بدراسة معمقة للتجارب السابقة في تطبيق موازنة البرامج والاداء للبلدان المطبقة مع دراسة وتقيم الوضع الحالي في مصر
٣-الدراسة واللقب	**فايزة ومحمد**
السنة	**٢٠٢٠**
العنوان	**موازنة البرامج والاداء كأسلوب لعصرنة الموازنة العامة للدولة بالجزائر في ظل القانون العضوي ١٥-١٨**

هدف الدراسة	تهدف الدراسة الى امكانية تطوير مشروع عصرنة الموازنة العامة بالجزائر ضمن القانون العضوي المتعلق بالقوانين المالية للانتقال التدريجي لتطبيق موازنة البرامج .
مجتمع الدراسة وعينتها	دولة الجزائر
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الاستنباطي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	الاستنتاج : مشروع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر شمل اصلاح هيكل الموازنة العامة حسب الاولويات التي ترغب الحكومة تحقيقها في شكل برامج لها اهداف . التوصية : توفير شفافية اكثر فيما يتعلق بإجراءات تخطيط الموازنة وعمليات اعداها وتحضيرها وتنفيذها والرقابة عليها .

هذه الدراسات اعلاه لبيئات مختلفة محلية وعربية ولكن الجديد في هذا البحث انه تناول مديرية حديثة الانشاء هي(مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) وامكانية تطبيق فلسفة هذه الموازنة فيها .

٢-المبحث الثاني/ الاطار النظري

١.٢- الموازنة العامة للدولة واسباب التحول

ترجع فكرة الموازنة التي تعدها الدولة الى زمن سيدنا يوسف (عليه السلام) عندما وضع خطة من خلالها يوازن بين الايرادات المتوقع الحصول عليها مع اوجه الانفاق العامة وكم تغطي من سنوات فالفكرة هي ان الموازنة العامة للدولة تحمل في طياتها الكثير من الرسائل فهي تخطيطية واقتصادية واجتماعية وسياسية وثقافية وفكرية واي محور يمكن ان يربط معها فهي تشرح فلسفة الدولة لفترة معينة بل ان برامج الدول عندما تضع ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالموازنة فهي تبرر لها جمع الاموال والكيفية وكذلك تبرر لها كيفية التصرف بتلك الاموال المجموعة، ولغرض تسليط الضوء على هذا المبحث فقد تناولنا الاتي :

١.١.٢- الموازنة العامة للدولة (نظرة عامة)

الدول قاطبةً تتعامل مع هذا العنوان فهو يحدد انفاق المال العام واوجه الانفاق وكذا الحال فانه يحدد الايرادات المتوقع الحصول عليها للفترة القادمة وهل تغطي ذلك الانفاق فتحقق فائضاً يستثمر في تقدم الدولة ورفاهية المواطنين ام تحقق عجزاً لتبحث الحكومة عن حلول لمواجهة ذلك العجز .

خضعت الموازنات للتطور والتقدم في كثير من الدول حالها حال العلوم والفنون الاخرى وكانت تنتقل من جيل الى اخر وفي دول اخرى ابقت العمل على الموازنة التقليدية ولأسباب تختلف من بلد الى اخر .

ويمكن اعطاء مفهوم للموازنة العامة للدولة بانها "وثيقة تمثل خطة مالية ، اقتصادية ، اجتماعية ، وتقوم السلطة التنفيذية بإعدادها على وفق السياسة العامة للدولة ومن ثم تصادق عليها السلطة التشريعية وتتضمن تلك الوثيقة نفقات عامة مقدرة وايرادات عامة متوقعة لسنة واحدة على الغالب" (زغير واخرون ، ٢٠٢٤، ص٧٧٤) ولان الموازنة لها ابعاد عديدة فان كثير من الباحثين عندما يتناولون المصطلح يتناوله بحسب رؤيتهم للبعد المرتبط بعملهم والجدول (١) يوضح تلك الابعاد .

الجدول (١)ابعاد مفهوم الموازنة العامة للدولة

الابعاد العامة	المصدر	المفهوم
البعد القانوني	قانون الادارة المالية والدين العام رقم (6) لسنة 2019	"خطة مالية تعبر عما تعتزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات، تتضمن جداول تخطيطية لتخمين الايرادات وتقدير النفقات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة العامة الاتحادية."
البعد المحاسبي	قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 وتعديلاته	" الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعَين في قانون الميزانية ".

البعد الاقتصادي	المختصين	" خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل مدة محددة، تبين عادة الايرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه المدة، وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين. "

المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد (فلاح خلف علي ، نور شدهان عداي ، ٢٠٢٣ ، العلاقة بين الموازنة العامة والنمو الاقتصادي في العراق "مرتكزات الاصلاح الاقتصادي" ، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ، عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي / السادس / والسنوي / السابع عشر ، ص٢٩-٣٠)

واخيرا يرى الباحثان انه لا تعدو عن تنظيم مالي يقابل كل من الايرادات العامة والنفقات العامة لفترة معينة ولكن ذلك التنظيم قد يكون سبب هلاك كثير من الدول فيدخلها في دوامة القروض والديون والاملاءات الخارجية او سبب لرفعتها وسموها بين الدول .

٢.١.٢-الانواع التقليدية والحديثة للموازنة العامة للدولة

تتعدد الانواع والتسميات التي تمثل هذا التنظيم المالي وتواكب التغييرات بالبيئة الحديثة وتغطي احتياجات البلد ككل وقد قسم احد الباحثين هذه الانواع او التسميات الى ثلاثة اجيال وهي كالاتي : (الوهب بتصرف، ٢٠٢٤، ص٤٢-٦١)

١. **الجيل الاول (الاسلوب التقليدي)** : لعل الموازنة المعمول بها في بلدنا وفي كثير من بلدان العالم الثالث تمثل هذا الجيل وقد تسمى بتسميات عديدة من ابرزها موازنة البنود ، موازنة الرقابة ، موازنة التنفيذ ، موازنة التخصيص ، الموازنة التراكمية ، وهكذا.

٢. **الجيل الثاني (الاسلوب الموضوعي)** : كثير من بلدان العالم المتقدمة غيرت في اسلوب اعداد الموازنة العامة لها فتحولت من النوع التقليدي الى نوع اخر يحقق لها اهداف وغايات عديدة ولتلافي أوجه القصور في الأسلوب التقليدي انتقلت الى أساليب (نماذج) بديلة لإعداد الموازنة منها الاتي :

• موازنة البرامج والاداء : هي ذلك النوع الذي يهتم بتبويب الموازنة تبويبا نوعياً، حيث تركز على ما تقوم به الحكومة، وليس فقط بما تقوم بإنفاقه على شراء السلع والخدمات، وتهتم ايضاً بإظهار العلاقة بين بنود الانفاق والغرض منها، وذلك من خلال التركيز على العمل الذي تم انجازه اكثر من الوسيلة التي اتبعت لإنجاز هذا العمل.

• نظام موازنة البرمجة والتخطيط : أسلوب علمي لتحديد وتقييم النفقات والنتائج الاستراتيجية، وترجمة هذه الاهداف إلى احتياجات بشرية ومادية في فترة زمنية محددة، ثم ترجمة هذه الاحتياجات البشرية والمادية إلى احتياجات مالية، ويرى ايضاً أنها طريقة لحل المشكلات التي تصاغ في شكل أهداف وتخضع لقيود محددة بشكل متباين في ضوء الرياضة الخطية.

• الموازنة ذات الأساس الصفري : الفكرة الأساسية التي ترتكز عليها الموازنة الصفرية هي مبدأ الزامية القيام بمراجعة وتقييم شاملين لجميع البرامج والمشاريع التي تنفذها الاجهزة الحكومية، اي على المدراء الاداريين ان يقدموا المبررات والدراسات والحجج التي تدعم البرامج القديمة كأنها برامج جديدة، أي نقطة البداية عند مناقشة البرامج والمشاريع هو نقطة الصفر، الا أن التطبيق الفعلي أثبت صعوبة تحقيق ذلك.

٣. **الجيل الثالث (الاسلوب التطويري)** : انواع الموازنات التي تتدرج ضمن هذا النوع يمكن ان تطبق على مستوى المؤسسات فضلا عن امكانية التطبيق على المستوى الحكومي ككل ومنها على سبيل الذكر لا الحصر (الموازنة على اساس الانشطة ، موازنة الظل ، الموازنة على اساس المشاركة) ولكن تبقى الانواع في الجيل الاول والثاني هو المعمول به على نطاق الموازنة العامة للدولة .

٣.١.٢- اسباب التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج :

ثمة اسباباً عديدة تدفع الدول الى التحول من نوع موازنة الى نوع اخر عندما تزداد الانتقادات الموجه الى النوع القائم وتزداد ثمرات النوع الاخر ويرى (محمد و اخرون، ٢٠١٩، ص٧) إن زيادة النفقات العامة واستمرار نموها بشكل متوازي مع زيادة السكان وارتفاع الأسعار كل ذلك أدى إلى ظهور مشكلة كبيرة وهي عدم قدرة الدولة على

تخفيض النفقات أو كبح جماحها، وهذا يسوقنا إلى التفكير بضرورة أهمية التحول إلى إدارة البرامج ولجميع الأنشطة الحكومية بطريقة تختلف عن الماضي، من خلال تقليل كلف النشاط الإداري العام، والعمل على زيادة الفعالية الإنتاجية وكفاءته الوظيفية من خلال عملية إصلاحية شاملة في الجانب الإداري والمالي تهدف إلى تحديث الإدارة العامة، ومن ثم بناء هيكلية جديدة هدفها التطور والنمو. ومن اسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء أن هذه الموازنة تعمل على توفير المعلومات الكافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم، لأنها تتضمن تلخيصاً للبرامج الحكومية التي تعمل على تحقيقها والأهداف المطلوبة من تنفيذها بالإضافة إلى تكاليف تلك البرامج ، واشار العديد من الباحثين الى أنه بالنظر لتزايد الدعوات نحو استخدام موازنة البرامج والاداء بعد ما ثبت للمهتمين بهذا المجال بأن الموازنة التقليدية لا تتلاءم مع التحولات الكبيرة في مختلف المجالات ومن اهم الاسباب التي دعت الى التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء هي الاتي : (عبدالله و خضير، ٢٠١٩، ص٢٣٣)

١. تساعد في توزيع الامكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل افضل من موازنة البنود فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع التخصصات بين الوزارات والمصالح (كإدارة الموازنة العامة) عن البرامج والمشاريع المراد تنفيذها بواسطة الوزارات والمصالح وعن تكاليف تلك البرامج والمشاريع وعن الانجازات (النتائج) المأمول تحقيقها منها والتي بذلك تدعم طلبات الجهات الحكومية في الحصول على التخصصات.

٢. تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع للأجهزة الحكومية والوزارات لأنها تبين مسبقاً وحدات الاداء التي ستتحقق نتيجة تنفيذ برنامج معين، كما أنها تسهل عملية الرقابة على التنفيذ نظراً لوجود معايير للأداء محددة مقدماً يمكن بواسطتها مقارنة ما أنجز من أعمال بما هو مخطط ومعرفة أسباب الانحرافات عن الخطة ومحاسبة المسؤولين عنها.

٣. توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الدولة لهم (كمجالات الانفاق) فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي تقوم بتنفيذها للدولة،

والاهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع ووحدات الاداء التي ستتحقق نتيجة تنفيذها.

واوضح(مطاوع و اخرون، ٢٠٢٤، ص١٢) إن مجالات القصور التي لازمت تطبيق الاسلوب التقليدي المعروف باسم موازنة البنود هي التي دعت إلى التفكير في تطبيق أسلوب أفضل يمكن الاستفادة من أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجالات الإدارة الحكومية و التأكد من قيام الوحدة الحكومية بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفاعلية، وذلك لزيادة الاهتمام بنوعية الخدمة الحكومية وضرورة التأكد من القيام بها وتحسين الرقابة عليها. حيث أنه في ظل موازنة البنود يتم الاهتمام بالاعتمادات، حيث يتم التأكد من أن الصرف انه يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية، دون أن يولي اهتماماً أساسياً للأهداف والعوائد الاقتصادية والاجتماعية للإنفاق أو للربط بين علاقات المدخلات من الموارد المتاحة بالمخرجات، لكن مع تزايد وتفاقم الدين العام بدأ الاهتمام بالمقابل أو العائد المتحصل من هذا الإنفاق سواء لأداء عمل أو خدمة ما، وذلك من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء، فبجانب سلامة الصرف يتم التركيز على العمل الذي أنجز أو الخدمة التي قُدمت.

ويرى الباحثان ان هناك جملة من المنافع المتأتية جراء التحول منها في مقدمتها تعزيز كفاءة الإنفاق الحكومي وتحقيق الأهداف بفاعلية أعلى، مما يسهم في تحقيق التنمية المستدامة وتعزيز الاقتصاد وترشيد استخدام الموارد المتاحة ومن المنافع على سبيل الذكر لا الحصر (تحسين الكفاءة والفعالية والتركيز على النتائج والأهداف وتحسين التخطيط الاستراتيجي والاستجابة للتغيرات بكفاءة وتحقيق التوازن بين التكاليف والفوائد وتوفير بيانات أفضل لمتخذي القرارات).

٤.١.٢- نقاط الفرق بين موازنة البنود وموازنة البرامج :

تختلف موازنة البرامج والاداء عن موازنة البنود في عدد من النقاط، والجدول (٢) يبين اهم الفروقات.

الجدول (٢) الفرق بين موازنة البنود وموازنة البرامج

موازنة البنود	موازنة البرامج والاداء
لوزارة المالية دور كبير في الموازنة من خلال المساومات والتجاذبات	وزارة المالية مساعد لرفع كفاءة الاداء من خلال دعم البرامج والأنشطة
يتم وضع النفقات وتقديرها من قبل المحاسبين فقط	يتم تقدير النفقات من قبل مهندسي ومحاسبي التكاليف والإدارة العامة وفنيين
غياب التخطيط الاستراتيجي إذ لا يوجد ربط بين اعتمادات الموازنة والمخرجات التي تنتج	يتم تحديد الأهداف بوضوح والتي يسعى إلى تحقيقها من خلال البرامج إذ يتم المخرجات اثناء إعداد الموازنة
يتم تقدير النفقات حسب السنوات السابقة	يتم تقدير النفقات حسب الكلف والاسعار
تخصيص الموازنة يكون سنوياً وعلى اساس بنود الموازنة	يتم تخصيص الموازنة لفترة ثلاث سنوات وعلى أساس البرامج والأنشطة
تتم الرقابة من خلال تفاصيل المدخلات	إعطاء الصلاحيات الواسعة للمديرين في تحديد كيفية تحقيق المخرجات التي تم الاتفاق عليها
تعد مرحلة التنفيذ اهم المراحل	تعد مرحلة الإعداد اهم المراحل
يتم التركيز على الغرض من الصرف	يتم التركيز على طبيعة البرامج والأنشطة
الشعب والجمهور ليس له دور	للجمهور دور من خلال الرقابة وتقويم الاداء
لا تتوفر قواعد بيانات	توفر قواعد بيانات متنوعة حول المدخلات والمخرجات

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على (سرمد سامن دعيم ، محمد عبد الحسن خليف ، انس كامل حمدان ، ٢٠٢٣ ، آلية الانتقال من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء "انموذج مقترح لجامعة سومر" ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ١٥ ، العدد ٤٩ ، ص٦١٦)

ويرى الباحثان ان التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يعتبر خطوة استراتيجية لتحسين كفاءة وفعالية الإنفاق الحكومي أو المؤسسي ، ويكمن الفرق الرئيس بينهما في أن موازنة البنود تعتمد بشكل أساسي على تخصيص الموارد المالية وفقًا لبنود الإنفاق (مثل الرواتب والمشتريات)، بينما تركز موازنة البرامج والأداء على تحقيق الأهداف وتقييم النتائج .

٢.٢- موازنة البرامج والاداء

ان اهمية الموازنة العامة للدولة بالنسبة للحكومة والمواطنين يدفع المختصين والباحثين بين الحين والاخر الى طرح بعض الفلسفات التي تدفع بالعمل نحو الرقي وخصوصاً عندما يكون الكلام عن موضوع هو الشغل الشاغل للجميع فالجميع مستفيد من الموازنة اما بصورة مباشرة او غير مباشرة ولا يوجد من هو في معزل عن تلك الموازنة ، هذا الامر دفع البعض الى المناداة الى تغيير الموازنة ونوعها بحسب ما يخدم الجميع فكانت موازنة البرامج والاداء احدى هذه الطروحات الفلسفية ، ولمناقشة هذا المبحث فقد تناولنا الاتي :

١.٢.٢- مفهوم موازنة البرامج والاداء

عند النظر الى مفهوم موازنة البرامج والاداء فانه يتكون من مصطلحين مترادفين وهما مصطلح البرامج ومصطلح الاداء وان لكل مصطلح مفهوم متجرد فالبرامج لها مفهوم وعندما تكون بقالب الموازنة فإنها لها مدلول مكمل اخر وهكذا اذ يرى (السعبري و اخرون، ٢٠٢٤، ص٤٧٨ – ٤٧٩) ان **البرامج** هي بالأساس التركيز على تبويب اعتمادات الموازنة وفقا للوظائف الاساسية للجهاز الاداري للحكومة كالتعليم والصحة والامن والعدالة وغيرها وتحديد البرامج التي تندرج تحت كل وظيفة أساسية وبذلك يمكن تحديد الانشطة والمشروعات التي يتكون منها كل برنامج على حده ومن ثم يمكن اعداد التقارير المالية طبقاً لهذا المصطلح ويتوصل الى ان موازنة البرامج تهتم بتبويب موازنات الوحدات الادارية المختلفة الى وظائف ومهام، ثم برامج رئيسة ثم برامج فرعية، ويتم الربط بينهما وبين البيانات المالية . اما **الاداء** فان التركيز يكون على الاهتمام

على ما يتم تحقيقه وليست على الوسائل المستخدمة ويتوصل الى ان موازنة الاداء بالأساس تقوم بتزويد الادارة بوسائل القياس الدقيقة مثل تكلفة الوحدة، وقياس العمل، معدلات الاداء ثم يضيف ذات المصدر المفهوم للمصطلح ككل بانه "مجموعة من الاسس العلمية والفنية التي يعتمد عليها في اعداد الموازنة العامة، ومتابعة تنفيذها فالموازنة هي خطة عمل توضع الاهداف المحددة للوحدات الادارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي في شكل برامج ومشروعاً محددة " ويتناول (ايمن و اخرون، ٢٠٢٤، ص١٣٠٣) المفهوم بصورة اجرائية بانه "رفع كفاءة وفاعلية الإنفاق العام من خلال ربط الاعتمادات المخصصة بالنتائج المراد تحقيقها عن طريق مجموعة من الأنشطة والعمليات والمشروعات التي تقوم بها المصلحة لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والأهداف الاستراتيجية للدولة" اذ يروا بان موازنة البرامج والأداء تسعى إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية رفيعة المستوى التي سيتم تنفيذها من خلال الموازنة وربط الأهداف في مجالات وظيفية محددة للوحدة الحكومية وتقاس النتائج مقابل التوقعات .

ويرى الباحثان انطباق ذلك على مديرية التدقيق والرقابة الداخلية لوجود وحدات ادارية مختلفة ترتبط بها وتقسم المهام الى وظائف رئيسة وفرعية ترتبط ببرامج الحكومة .

٢.٢.٢- متطلبات تطبيق موازنة البرامج والاداء

لكل نوع من انواع الموازنة ولكل جيل من الاجيال الثلاث التي سبق الاشارة لهم مجموعة من المتطلبات او المستلزمات التي اذا ما توفرت نجح التطبيق وكانت النتائج جيدة وقد اشار كثير من الباحثين الى تلك المتطلبات اذ يرى (عبد اللطيف و قاسم، ٢٠٢٣، ص٣١١) ان هذه المتطلبات هي كالاتي:

١. تأكيد ودعم واهتمام الجهات العليا على تطبيق موازنة البرامج والأداء.

٢. تحديد الاهداف بشكل دقيق وعملي واضح وحسب الأولويات والأهمية التي تسعى الوحدات الحكومية لإنجازها مع ضرورة أن تتمتع هذه الأهداف بسهولة القياس.

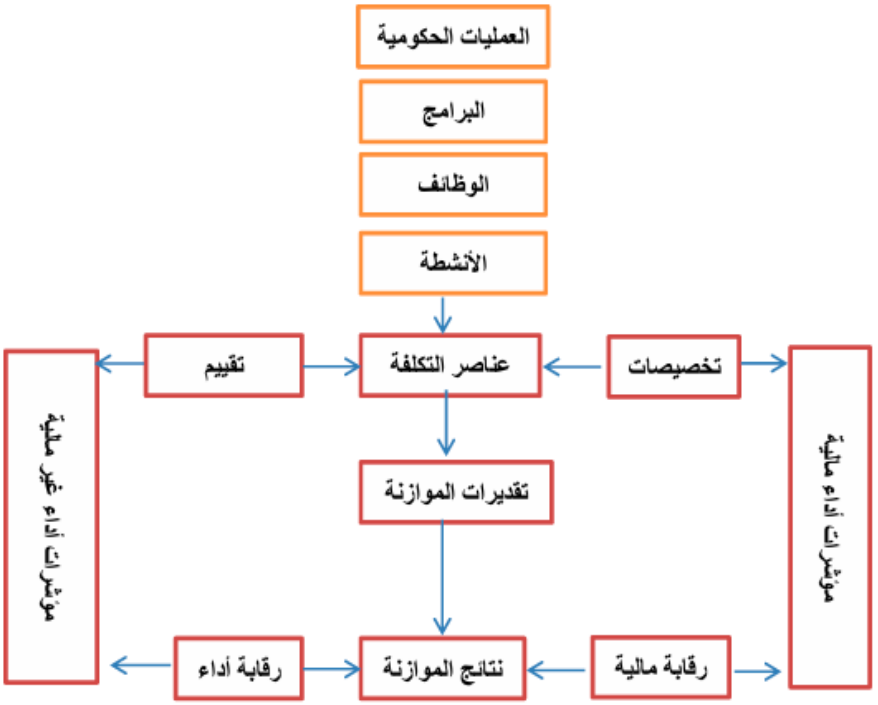
٣. تطوير النظام المحاسبي والمالي بشكل نشيط وكفء لتحديد التكاليف وربطها

بمخرجات البرامج والأنشطة ، بما يعني أن يتضمن النظام المحاسبي بالوحدات الحكومية تطبيق نظام محاسبة التكاليف لتخصيص الاعتمادات وفق البرامج والأنشطة، بما يؤدي إلى تطبيق مبادئ محاسبة المسئولية والمحاسبة الإدارية ويرى الباحثان ان هذا الامر ينطبق على الوحدات الخدمية ايضا من خلال تحديد تكلفة الخدمة بصورة دقيقة .

٤. اختيار معايير أو مؤشرات لقياس الأداء (المالية وغير المالية) المناسبة لكل برنامج ونشاط ووفق معايير عملية واضحة ومناسبة.

٥. تحديد المهام التي تؤديها الجهات التنفيذية وإعداد الدارسات اللازمة لتحديد هذه المهام والتأكد من تحقيق الخدمات والأهداف التي تم تحديدها.

ويوضح الشكل (١) التالي متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.



الشكل (١) متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء

المصدر : من اعداد الباحثان

واضاف مصدر اخر مجموعة من المتطلبات التي عدها اساسية ويرى الباحثان ان تناول جميع وجهات النظر ينصب في خدمة المديرية اذ تناول (حميد و اخرون، ٢٠٢٢، ص٣٣٥) تلك المتطلبات بالتالي :

١. تحديد الأهداف وترتيبها حسب الاولوية و يتم ذلك بعد دراسة ومقارنة الاهداف المقترحة للجهات التنفيذية.

٢. تحديد النشاطات والخدمات التي تنفذها الوحدات الحكومية ودراسة وتحليل هذه النشاطات والخدمات والتأكد من تحقيق الاهداف المخطط لها.

٣. اختيار وحدة قياس ملائمة لقياس اداء كل نشاط او خدمة، وحساب تكلفة وحدة الاداء وامكانية تعديل التكلفة لما يحدث من تغيرات في الاجور وطرائق الانتاج.

٤. ضرورة وجود نظام خاص بمحاسبة التكاليف يساعد في تحديد التكاليف المتغيرة المتعلقة بكل نشاط من الانشطة المختلفة لكون موازنة البرامج والاداء تعمل على تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الاداء وتربط بين نتائج الاداء وتكاليف النشاط.

٥. وجود نظام للمتابعة يساعد على معرفة ما تم انجازه و مقارنته بما هو مخطط له لتحقيقه خلال السنة المالية.

واخيرا يرى (شجاع و اخرون، ٢٠٢٣، ص٢٦٧) ان إدخال موازنة البرامج والاداء عملية غير سهلة تفترض ان هناك جملة من التغييرات الأساسية في النشاط المالي للحكومة منها :

- مراجعة وإصلاح العمليات المالية .
- إعادة تنظيم وكالات الإدارة .
- تحقيق المزيد من الاحتراف في النشاط المالي.
- كفاءات جديدة للمتخصصين في المجال العام.

٣.٢.٢- اسس تبويب موازنة البرامج والاداء

ان تناول هذا النوع من الموازنة قد يدفع البعض الى التساؤل المهم وهو كيف سيكون شكل الموازنة؟ وما هي التبويبات الداخلة ضمن هذا الشكل؟

ذكر الكثير من المختصين في اعداد هذا النوع من الموازنة انه لا يوجد هيكل محدد للموازنة لها، وتختلف أسس التبويب وفقاً للسياسة العامة للدولة وتوجهها، ويتطلب هيكل موازنة البرامج والأداء خطة من التبويبات التي تفي باحتياجات متخذي القرارات وتتلاءم مع الأسس النظرية لموازنة البرامج والأداء ، وهذا يتطلب تبويباً أوسع من التبويب الذي على أساسه يتم إعداد موازنة البنود ، ففي موازنة البنود تبوب الموازنة حسب الوحدات التنظيمية (فصل لكل دائرة)، ثم تصنف النفقات حسب نوعها، والايرادات حسب مصدرها، أما موازنة البرامج والأداء فتتطلب إضافة للتبويبات التقليدية تبويباً حسب الوظيفة الحكومية، وحسب البرامج والأنشطة، ومن هنا نجد أنه يحصل تداخل بين التبويب وفق البرامج والأداء، والتبويب وفق البنود، وذلك لاحتمال وجود أكثر من وحدة حكومية تتشارك في تنفيذ برنامج محدد ويرى (غياضة و عبد الله، ٢٠٢٢، ص٢٦٧) انها تبوب وفق الاتي :

١. **الوظائف:** جزء رئيس من النشاط الكلي للحكومة، والتي توجه إليها النفقات العامة دون الوضع في الحسبان الجهة الحكومية التي تقوم بالإنفاق، فكل وظيفة تنقسم إلى مجموعة من البرامج.

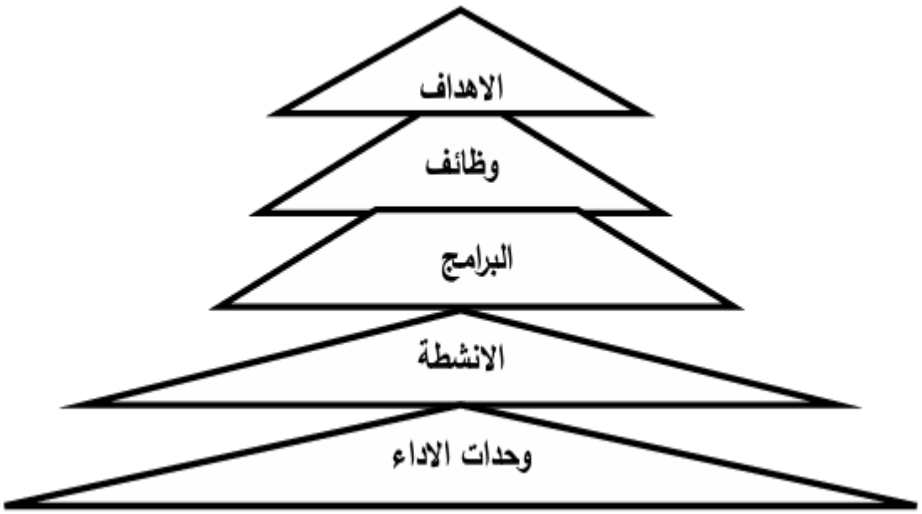
٢. **البرامج :** فهي تعبر عن الأهداف التي أنشئ من أجلها القسم أو المؤسسة وتحاول البرامج تحقيق هذه الأهداف، والبرامج هي مجموعة الأعمال التي تتم داخل كل وظيفة، وكل برنامج ينقسم إلى مجموعة من الأنشطة .

٣. **الأنشطة الرئيسة :** وتكون هذه الأنشطة مناسبة لتخصص كل مؤسسة أو هيئة، فهي الجهود المتناسقة التي تؤدي إلى تحقيق برنامج رئيس معين، وتقسم الأنشطة الرئيسة إلى مجموعة من الأنشطة الفرعية.

٤. **الأنشطة الفرعية :** جزء من النشاط الرئيس تقوم به وحدة إدارية أقل في المستوى الإداري.

٥. **وحدات الأداء:** جزئيات النشاط الفرعي وهي وسيلة قياس النشاط الفرعي من خلال تحليل الأعمال والمهام بما يسمح بربط التكلفة بالأداء.

والشكل (٢) يبين اسس تبويب الموازنة وفق البرامج و الاداء.



الشكل (٢) اسس التبويب

المصدر : من اعداد الباحثين

إذ يتبين من خلال الشكل الهرمي انه يتم تسجيل ما تم فعلاً عند اعداد تقديرات الموازنة بتقرير البرامج اولاً وبذلك يتحدد الاطار الذي يمكن من خلاله قياس الاداء، أما تبويب الاداء فيقون بقياس وتحليل التكلفة ومعرفة مدى التقدم في أوجه النشاطات التفصيلية، و بذلك يعمل على تحسين تنفيذ البرامج ويتضح بأن كلاً من موازنة البرامج والاداء يمثلان نظاماً متكاملاً، وهي تمثل أسس التبويب، ووسائل قياس النتائج وتقييمها بهدف تحسين الاداء، فهي تخدم اغراض المتابعة واتخاذ القرارات، و ترتبط بالمستويات الدنيا من التنظيم، في حين تنظر موازنة البرامج الى المستقبل وتخطط له، وتنفرد في اتخاذ القرارات في المستويات العليا في التنظيم، وتساعد بربط الاهداف بالبرامج.

٤.٢.٢- مزايا وعيوب تبني موازنة البرامج والاداء

ان لكل نوع من انواع الموازنة مجموعة من المزايا ستظهر في التطبيق مع وجود عيوب كذلك فاذا ازدادت المزايا على العيوب كان التطبيق والتبني لهذا النوع وقد يصلح لفترة معينة ولا يصلح لفترة اخرى وهكذا وقد اشار (عمران و المعموري، ٢٠٢٤، ص٣٠٠-

٣٠١) و(دراغمه و غنام، ٢٠٢٣، ص٣٨) الى جملة من المزايا وهي كالاتي :

١. ان موازنة البرامج والاداء تهتم ببيان المشاريع والبرامج التي ستنفذها الأجهزة الحكومية، اذ تتضمن وصف للبرامج الحكومية التي ستقوم الدولة بتنفيذها والاهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف هذه البرامج والمشاريع ووحدات الاداء.

٢. ترشيد عملية اتخاذ القرارات في الأجهزة الحكومية، اذ يتم تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الاهداف العامة للأجهزة الحكومية، ومن ثم تجرى الدراسات التحليلية المعمقة لهذه البدائل بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها، وان على ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات.

٣. ان تقييم البرامج الحكومية يساعد على تحسين عمليه تنفيذها ، اذ ان الحصول على تقارير عن كيفيه سير الاعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ من شانه ان يكشف عن المشاكل التي تواجه عمليه التنفيذ وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج.

٤. تمتاز موازنة البرامج والاداء باللامركزية والمرونة في التطبيق والواقعية، اذ تمنح المسؤولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج وبالتكاليف التي تم تحديدها لكل برنامج، بالإضافة الى انه يوفر هذا الاسلوب ادوات ومعدلات الأداة التي تمكن من خلالها قياس كفاءة الوحدات الحكومية، وان موازنة البرامج والاداء تمتاز بالواقعية في تقديراتها.

٥. توسيع صلاحيات المديرين في مجال التخطيط والرقابة، والمساهمة في تطبيق مبدأ المساءلة والمسؤولية.

٦. إمكانية تقسيم العمليات إلى وظائف، والوظائف إلى برامج، ومن ثم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من الأنشطة لتحقيق أهداف البرنامج مع إمكانية تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة فترات من الزمن، وتنسيق هذه البرامج لمنع الازدواجية .

٧. تساعد على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة على الأداء.

٨. المرونة في توزيع الاعتمادات على المهام والنشاطات وفقاً لأهميتها النسبية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.

٩. السهولة في توزيع الإمكانات المالية المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية، وتعزز بشكل أفضل صحة التقديرات عمّا هو مستخدم في موازنة البنود.

١٠. تعمل على فرض الرقابة الادارية لأغراض قياس الأداء، وهي بذلك تساعد على اتخاذ القرارات السليمة كما أنها مبنية على دراسة العمل ومحاسبة التكاليف ووضع التكاليف المعيارية للبرامج بحيث يمكن استخدامها لقياس كفاءة الأداء.

١١. الاعتماد على عنصر التخطيط، فالتخطيط يعني الاستعداد للمستقبل.

١٢. تفيد هذه الموازنة الخطط الاقتصادية والاصلاح الاقتصادي من خلال استخدام بياناتها.

اما عيوب هذا النوع من الموازنة فقد اشار لهما ذات المصدرين بالاتي:

١. قد يصعب في كثير من الاحيان تحديد وحدات اداء المخرجات التي تقاس بها الانجازات لكل من الوزارات والمصالح الحكومية، اذ ان هناك بعض الأنشطة والاعمال الحكومية التي يصعب تحديد معاييرها لقياس اداء طبيعتها .

٢. يصعب تطبيق موازنة البرامج والاداء في بعض الدول، وذلك لغياب متطلبات تطبيقها وارتفاع تكاليف تطبيقها، اذ ان تطبيق موازنة البرامج والاداء يتطلب وجود انظمة محاسبية معقدة وكوادر فنية يمكنها التعامل مع هذه النظم ومتابعة معينة، بالإضافة الى وجود نظم احصاء ومعلومات متطورة.

٣. ان التحول لتطبيق موازنة البرامج والاداء يحتاج الى فترة انتقالية، يتم خلالها تهيئة واعداد كوادر فنية من خلال تعيين كوادر جديدة او من خلال تدريب الكوادر الحالية او من خلال الاستعانة بخبرات خارجية، اضافة الى ضرورة اعادة النظر في الهيكل التنظيمي بالوحدات الإدارية، وذلك باعتبارها نقطة البدء في تحديد الاهداف ثم الوظائف والأنشطة ووحدات الاداء والبرامج، و لا شك ان طول الفترة التحول يتوقف على عوامل عدة اهمها سرعة توفير الكوادر واعادة هيكلة الوحدات الإدارية ولابد من

توافر دعم سياسي لعملية التحول.

٤. الحاجة إلى قواعد بيانات متكاملة عن كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية.

ويرى الباحثان ان هذه جملة من الصعوبات وليست جملة من العيوب فالتغيير قد يواجه صعوبة في بداية التطبيق ولكن عندما تجنى وتلمس الثمرات سيكون الواقع غير ذلك .

٣- المبحث الثالث/ الاطار التطبيقي

١.٣- الوحدات منقولة الصلاحية قيد التطبيق

قد يكون من المناسب استعراض الوحدات منقولة الصلاحية والتسلسل بالارتباط وصولاً الى الارتباط بالمديرية من حيث التدقيق الداخلي وتبني احدى تلك الوحدات الي تكون رئيسة لتكون نموذجاً لتطبيق موازنة البرامج والاداء نظرياً لصعوبة تناول ذلك بصورة ارقام لانها لم تطبق بعد ولكن يمكن استعراض خطوات التطبيق مع متطلبات التطبيق لتلك الوحدة لتكون فيما بعد الانطلاقة في التطبيق لبقية الوحدات منقولة الصلاحية ، ولغرض تسليط الضوء على هذا المبحث فقد تناولنا الاتي :

١.١.٣- ارتباط الوحدات منقولة الصلاحية

تتعدد الوحدات منقولة الصلاحية في محافظة نينوى وبداية الامر اشارة الى ما جاء في المادة (٤٥) من قانون المحافظات حول نقل الدوائر الفرعية والاجهزة والوظائف والخدمات والاختصاصات التي تمارسها وزارات (الاعمار والأسكان والبلديات والاشغال العامة، العمل والشؤون الاجتماعية، الزراعة، المالية، الشباب والرياضة) الى المحافظات، تم تشكيل مديرية تحت مسمى (الدائرة المالية والإدارية) ترتبط بالمحافظ، حيث تتولى المهام المالية والإدارية للدوائر المنقولة الصلاحيات من خلال اقسامها الاربعة (ادارة الموارد البشرية، التخطيط المالي، التنظيم المالي، تعظيم الايرادات المحلية) ومن ضمن هيكلها التنظيمي شعبة (التدقيق والرقابة الداخلية)، اذ تم ارتباطها لاحقاً في مديرية التدقيق والرقابة الداخلية استناداً الى اعمام الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي الرقم (١٠١٠٣) في ٢٠٢٤/٢/٢٧ وتخضع المديرية اعلاه الى تدقيق

ورقابة (مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) في محافظة نينوى، وبناءً على توجه الحكومة العراقية في تبني موازنة البرامج والاداء من خلال استحداث شعب ضمن الهياكل الادارية للوزارات والمحافظات بصدد التحول الى موازنة البرامج والإداء بدلاً من موازنة البنود المعتمدة حالياً.

٢.١.٣- دور مديرية التدقيق والرقابة الداخلية

ويتمثل دور **مديرية التدقيق والرقابة الداخلية** في إعداد وتنفيذ موازنة البرامج والأداء في ضمان الكفاءة، الشفافية، والالتزام بالأهداف المخططة. ويمكن تلخيص هذا الدور في النقاط التالية :

١. إعداد موازنة البرامج والأداء: وتتم عن طريق الاتي :

- **التأكد من دقة البيانات:** التحقق من أن البيانات المستخدمة لإعداد الموازنة تستند إلى مصادر موثوقة وتُعبر عن الواقع.
- **مراجعة التخطيط المالي:** ضمان توافق الأهداف والبرامج مع السياسات الاستراتيجية والخطط .
- **تحليل المخاطر:** تقييم المخاطر المحتملة المتعلقة بالموارد المالية أو الأداء أثناء وضع الموازنة.

٢. تنفيذ الموازنة: وتتم من خلال الاتي :

- **مراقبة الإنفاق:** التأكد من أن الإنفاق يتم وفق المخصصات المعتمدة وأنه يتماشى مع البرامج
- **قياس الأداء:** مراجعة مؤشرات الأداء لضمان تحقيق النتائج المتوقعة من البرامج.
- **اكتشاف الانحرافات:** تحديد أي انحرافات بين الموازنة الفعلية والمخططة وإبلاغ الإدارة بها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

٣. التدقيق المالي والإداري: ويشمل الاتي:

- **ضمان الامتثال:** التحقق من التزام العمليات بالإجراءات والقوانين المالية والإدارية.
- **التقييم الدوري:** إجراء مراجعات دورية لضمان استمرار الكفاءة وتحقيق الأهداف.

- **اقتراح تحسينات:** تقديم توصيات لتحسين الكفاءة وتقليل الفاقد في الموارد.

٤. تعزيز الشفافية والمساءلة: وتتحقق من خلال الاتي :

- توفير تقارير دقيقة وواضحة للإدارة العليا حول الأداء المالي والتنفيذي.
- المساهمة في بناء نظام رقابة داخلية فعال يحمي من الفساد وسوء الإدارة.

بالتالي فأن مديرية التدقيق والرقابة الداخلية تساعد في **إعداد موازنة واقعية، تنفيذها بكفاءة،** و**مراقبة الأداء** لضمان تحقيق الأهداف الاستراتيجية بأقل التكاليف وأعلى درجات الشفافية.

٣.١.٣- النموذج المختار للتطبيق

يتم اختيار الدائرة المالية والإدارية كونها وحدة رئيسة ترتبط بها وحدات منقولة الصلاحية والجميع يدقق من قبل مديرية التدقيق والرقابة الداخلية وفيما يلي نموذج بسيط يمكن تطبيقه بسهولة يشمل البرامج الأساسية وأهدافها، مع تقدير الموارد والتكاليف اللازمة ، فهو بمثابة خطوات التطبيق الافتراضية وكذلك بالإمكان تطويره باستمرار والجدول رقم(٣) يوضح الخطوة الاولى :

الجدول (٣)البرامج الأساسية للدائرة المالية والإدارية

البرنامج	الأهداف
برنامج إدارة الموازنة	ضمان دقة إعداد الموازنة وتقليل الانحرافات المالية.
برنامج إدارة الموارد البشرية	تحسين كفاءة العمليات الإدارية وزيادة رضا الموظفين.
برنامج تعظيم الايرادات	تحسين كفاءة تعظيم الايرادات.
برنامج التقارير المالية	توفير تقارير مالية دقيقة وشفافة لدعم اتخاذ القرار.

المصدر : من اعداد الباحثان

ويرى الباحثان انه مستلزمات نجاح الخطوة الاولى هو اعداد العاملون ضمن البرامج اعلاه بشكل علمي وعملي من خلال تنظيم دورات ومحاضرات وندوات لأعدادهم بشكل فعال وكفء والجدول(٤) يوضح ارتباط التدريب مع البرامج وتحديد الكلف المتوقعة لإنجاز ذلك مع النتائج المتوقعة .

الجدول (٤)الارتباطات المطلوبة

البند	الموارد المطلوبة	التكاليف التقديرية	النتائج المتوقعة
برنامج إدارة الموازنة	تدريب الموظفين على إعداد الموازنة	دينار	تقليل انحراف الموازنة
برنامج إدارة الموارد البشرية	تطوير نظام إلكتروني لإدارة الطلبات الإدارية	دينار	تقليل زمن معالجة الطلبات الإدارية
برنامج تعظيم الإيرادات	تطوير الأنظمة وتدريب الفريق	دينار	تقليل انحراف تحصيل الايرادات
برنامج التقارير المالية	شراء برامج تحليل مالي وتحليل الأداء	دينار	توفير تقارير مالية خلال ٣ أيام نهاية الشهر.

المصدر : من اعداد الباحثان

والخطوة الثالثة هي مقارنة النتائج المتحققة مع النتائج المرجو تحقيقها وفق المعايير الدولية الخاصة بكل برنامج والوقوف على الانحرافات والجدول (٥) يوضح ذلك

الجدول (٥) مقارنة المتحقق مع المثالي

البرنامج	مؤشر الاداء	الهدف المثالي	الحالة الحالية
برنامج إدارة الموازنة	نسبة الانحراف المالي	---	---
برنامج إدارة الموارد البشرية	متوسط زمن معالجة الطلبات الإدارية	---	---
برنامج تعظيم الإيرادات	نسبة انحراف الإيرادات	---	---
برنامج التقارير المالية	زمن اعداد التقارير الشهرية	---	---

المصدر : من اعداد الباحثان

وفي الخطوة قبل الاخيرة يتم اعداد العاملين المرتبطين بكل برنامج ضمن الانشطة الرئيسة والمدة الزمنية لتغطية تلك الانشطة والجدول (٥) يوضح ذلك

الجدول (٥)الانشطة الاساسية والمدد الزمنية

البرنامج	الأنشطة الأساسية	المدة الزمنية
برنامج إدارة الموازنة	تنظيم ورش عمل لتدريب الموظفين على إعداد ومراقبة الموازنة.	--
برنامج إدارة الموارد البشرية	تنفيذ نظام إلكتروني لمعالجة الطلبات الإدارية وتدريب المستخدمين.	--
برنامج تعظيم الإيرادات	تدريب الموظفين وإجراء جولات ميدانية للبحث والمتابعة.	--
برنامج التقارير المالية	شراء برنامج التحليل المالي وتدريب الموظفين على استخدامه.	--

المصدر : من اعداد الباحثين

واخيراً يتم تجميع التكاليف الكلية المرصودة لكل برنامج ليمثل المجموع لها موازنة البرامج والاداء للوحدة عينة التطبيق وكما موضح في الجدول(٦)

الجدول (٦)اجمالي الموازنة للوحدة عينة التطبيق

البند	التكاليف الإجمالية
برنامج إدارة الموازنة	دينار
برنامج إدارة الموارد البشرية	دينار
برنامج تعظيم الايرادات	دينار
برنامج التقارير المالية	دينار
الإجمالي	دينار

المصدر : من اعداد الباحثين

وبهذه الطريقة يكون إطار التخطيط وعملية الموازنة العامة الخاصة بالدائرة المالية والادارية موجهة نحو النتائج المطلوبة وعلى عكس الموازنة العامة التقليدية الموجهة نحو الرقابة فإن وضع موازنة البرامج والأداء هي أكثر توجهاً نحو الإدارة وتعَد هذه

الموازنة بمثابة أداة للجمع بين المُساءلة الشغيلية والمُساءلة المالية، إذ تشير المُساءلة الشغيلية إلى الاقتصاد وفاعلية تقديم الخدمات العامة، بينما تعني المُساءلة المالية بدقة التعبير (من أين تأتي تخصيصات الموازنة العامة وإلى أين تذهب؟) ومن ثم فإن فلسفة موازنة البرامج والاداء له مكونان أساسيان وهما برامج محددة و أداء متوقع، ليتسنى للقائمين على اعداد الموازنة معرفة الانحرافات عن المعايير الدولية وهذا النوع من الموازنة يقوم على أساس تمكين مدراء البرامج من الحصول على المرونة المطلوبة، إذا ما يتم تجميع البنود الموجودة في وثيقة الموازنة على شكل أنشطة أو برامج، لتحقيق الاهداف المرجوة .

٤-المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

٤.١- الاستنتاجات :

١. للموازنة العامة للدولة جملة من الاهداف المراد تحقيقها منها اقتصادية، مالية ، سياسية ، اجتماعية ، ثقافية ، سلوكية ، وغيرها من الاهداف .

٢. اذا لم يتم اعداد الموازنة العامة للدولة اعدادً جيداً فإنها ستُلحق الاذى بالبلد ككل من خلال عدم دقة احتساب النفقات والايرادات وادخال الدولة في دوامة القروض والديون وغيرها من المخاطر المحيطة بالقروض .

٣. مرت الموازنة العامة للدول ككل بثلاث اجيال وغالبية الدول المتقدمة انتقلت من جيل الى اخر ودول العالم الثالث لا تزال تتبنى فكرة موازنة البنود لانها سهلة الاعداد وطبقت لسنوات طويلة بغض النظر عن الاهداف المتحققة منها .

٤. موازنة البرامج والاداء تهدف الى رفع كفاءة وفاعلية الإنفاق العام من خلال ربط الاعتمادات المخصصة بالنتائج المراد تحقيقها .

٥. بقرار من الحكومة تم فصل وحدات ومؤسسات من ارتباطها بالوزارة الام وتحويل ارتباطها بالمحافظات ثم كان القرار الاخر بفك ارتباط كادر التدقيق والرقابة الداخلية داخل تلك المؤسسات مع ادارة تلك المؤسسات وتكوين مديريات للتدقيق والرقابة الداخلية لتحقيق استقلالية اكبر وتقارير اكثر فاعلية .

٢.٤- التوصيات :

١. بداية لأغراض تبني فلسفة موازنة البرامج والاداء يجب تحديد وظائف الدولة ككل وترجمتها في شكل أهداف محددة يرتبط تحقيقها بفترات زمنية مع مقارنة المتحقق مع المعايير لكل برنامج .

٢. الدائرة المالية والإدارية من الدوائر المهمة والتي تعدُ بمثابة حلقة الوصل بين الوحدات منقولة الصلاحية وبين المحافظة ووجود مديرية التدقيق والرقابة الداخلية القى عليها مهام عديدة مما يتطلب سرعة تبني فلسفة موازنة البرامج والاداء لكي يكون هناك ثمار ملموسة من قبل الجميع .

٣. قد يكون عنصر النجاح الاساسي والرئيس هم الكادر مما يتطلب التأهيل العلمي والعملي وزج تلك الكوادر في دورات مستمرة وتحويل ثقافة الكادر من فلسفة موازنة البنود الى فهم وتقسيم الاعمال الى برامج وانشطة وربط ذلك بالتوقيتات الصحيحة والمعايير الموضوعة سابقاً .

٤. وضع معايير ومقاييس للأداء قد تكون معايير اقتصادية توضح الاستخدام الأمثل للموارد، وقد تكون معايير كمية أو معايير مالية، وقد تكون معايير اجتماعية تقيس مدى قيام الوحدة بمسئوليتها الاجتماعية مثل مدى إحساس المواطنين بالخدمات التي تؤديها الحكومة وقد تتميز بصعوبة التحديد بداية تبني الفلسفة.

٥. تبني الانظمة التقنية (الرقمية والالكترونية) مع وجود برمجيات متخصصة لها القدرة على قياس النتائج والاداء وتوصيل ذلك من خلال التقارير المالية المتنوعة.

٦. تصدير النجاح الى الوحدات الاخرى وهذا الامر ينطبق على كل الوحدات اسواء كانت مرتبطة بالمحافظة ام مرتبطة بالوزارة الام فنجاح الموازنة العامة للدولة ككل هي غاية الجميع .

قائمة المصادر:

اولاً: الوثائق الرسمية:

١. المادة ٤٥ من قانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل .

٢. كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (١٠١٠٣) في ٢٠٢٤/٢/٢٧

ثانياً: الرسائل والاطاريح الجامعية:

١. نصر محمد عيدان الوهب ، ٢٠٢٤ ، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد الانفاق الحكومي "دراسة تطبيقية في دوائر محافظة نينوى" ، رسالة ماجستير ، الجامعة الامريكية للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الاعمال والاقتصاد ، قسم المحاسبة.

ثالثاً: البحوث المنشورة في المجلات المحكمة:

١. ابراهيم عبد موسى السعبري ، نور قاسم حميد ، حسين علي حسين لفته ، ختام كاظم جبار ، حسين ثامر كاظم الخفاجي ، ٢٠٢٤ ، دور موازنة البرامج والاداء في تحسين الاداء الاستراتيجي للمؤسسات الحكومية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المؤتمر العلمي الدولي الثالث والوطني الخامس ، عدد خاص.

٢. أحمد كمال مطاوع ، بشير عبد العظيم البنا ، مصطفى عطية السيد الغندور ، احمد محمود يحيى محمد ، ٢٠٢٤ ، دور التكامل بين موازنة البرامج والاداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية تحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة: دراسة ميدانية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد ٣ ، العدد ٤٨.

٣. ايهاب يونس ، ٢٠٢٠ ، تطبيق موازنة البرامج والاداء بين الواقع والمأمول " حالة مصر " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد ٣٤ ، العدد ٣ .

٤. تغريد أيمن ، يحيى أبو طالب ، توفيق الشحات ، مصطفى أبو زيد ، ٢٠٢٤ ، أثر تطبيق موازنة البرامج والاداء ومنظومة (GFMIS) على النشاط البيئي ، دراسة تطبيقية على مصلحة الميكانيكا والكهرباء "وزارة الري" ، مجلة العلوم البيئية ، كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية – جامعة عين شمس ، المجلد الثالث والخمسون ، العدد الخامس.

٥. حيرش فائزة ، طرشي محمد ، ٢٠٢٠ ، موازنة البرامج والاداء كأسلوب لعصرنة الموازنة العامة للدولة في الجزائر في ظل القانون العضوي ، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد ٨ ، العدد٣.

٦. سائد نبيل سليم غياضة ، حسن موسى عيسى عبد الله ، ٢٠٢٢ ، متطلبات التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية / دراسة تطبيقية على وزارة الصحة في قطاع غزة ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد ١٧ ، العدد ٦١.

٧. سرمد سامن دعيم ، محمد عبد الحسن خليف ، انس كامل حمدان ، ٢٠٢٣ ، آلية الأنتقال من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء "انموذج مقترح لجامعة سومر" ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ١٥ ، العدد ٤٩.

٨. سلمان حسين عبد الله ، جوان جاسم خضير ، ٢٠١٩ ، اتجاهات تطوير موازنة البرامج والاداء بإطار نظرية الأولويات لإدارة الوقت ، مجلة الدنانير ، العدد السادس عشر.

٩. شيماء محمود ، بتول صبيح ، ٢٠٢٢، امكانية التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء في تحقيق كفاءة الاداء ، مجلة العلوم المالية والمحاسبية ، المجلد الثاني، العدد الخامس .

١٠. فاطمة صالح مطر عمران ، عامر عمران كاظم المعموري ، ٢٠٢٤ ، الاتجاهات الحديثة في اصلاح الموازنة العامة ، تجارب دول مختارة مع امكانية الافادة منها في العراق للفترة (٢٠٠٥ – ٢٠٢١) ، جامعة بابل ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية ، المجلد ١٦ ، العدد ١.

١١. فلاح خلف علي ، نور شدهان عداي ، ٢٠٢٣ ، العلاقة بين الموازنة العامة والنمو الاقتصادي في العراق "مرتكزات الاصلاح الاقتصادي" ، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ، عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي / السادس / والسنوي / السابع عشر.

١٢. قاسم كاظم حميد ، هشام خليف ، محمد عبد الله ابراهيم ، ٢٠٢٢ ، دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي عند الانتقال من الموازنة التقليدية (البنود والنفقات) الى

موازنة البرامج والاداء "دراسة تطبيقية في امانة بغداد" ، مجلة ميسان للدراسات الاكاديمية ، المجلد ٢١ ، العدد ٤٢.

١٣. لطفي جبار زغير ، صلاح فرحان مزعل ، علي فاخر كاظم ، ٢٠٢٤ ، دور تقنية الانفاق العام لتخفيض العجز في الموازنة العامة في العراق للفترة من (٢٠١١-٢٠٢١) ، مجلة وارث العلمية ، المجلد ٦ ، عدد خاص.

١٤. مخلد فؤاد شجاع ، امينة عبد الاله العامري ، رامي عباس حميد ، ٢٠٢٣ ، التحول نحو موازنة البرامج والاداء ودورها في تحسين الاداء الحكومي في العراق ، مجلة التقني ، الجامعة التقنية الوسطى ، المجلد ٥ ، العدد ٢.

١٥. مشتاق طالب محمد ، عبد الرحمن عبيد جمعة ، خيري خليل سليم ، ٢٠١٩ ، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والاداء لمعالجة عجز الموازنة العامة في العراق ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ١١ ، العدد ٢٤.

١٦. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، محمد وليد مصطفى حسين قاسم ، ٢٠٢٣ ، دور الموازنات في تفعيل الرقابة و تقييم الاداء في الجامعات الحكومية العراقية (دراسة حالة على جامعة سامراء) ، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ، قسم المحاسبة والمراجعة، العدد الأول ، المجلد السابع.