**الموازنة الاتحادية النموذجية في ظل موازنة الاداء**

**Typical Federal Budget According to the budget performance**

|  |  |
| --- | --- |
| **إ.د. محمد علي ابراهيم العامري** | **رئيس جامعة البيان** |
| **نهاد عبد العباس موحان الموسوي** | **الباحث** |

**المستخلص**

الغرض من هذا البحث إن أسلوب موازنة الإداء أفضل أسلوب من أساليب الموازنة الاتحادية، التي يمكن أن تساعد وتساهم في تجسيد اعداد الموازنة الاتحادية النموذجية في العراق، من خلال الاستفادة من تطبيق مبادئ، وقواعد علمية شأنه أن يضمن التخصيص والاستثمار الأمثل للموارد المالية للدولة وتحقيق أفضل إداء وبأقل كلفة ممكنة سواء ما يتعلق منها بالجانب الإداري والمحاسبي، والحد من هدر المال العام، وبالتالي فأن هذا الشكل أكثر من غيره يمكن أن يعزز من قوة ونجاح وسلامة النشاط المالي للنظام الإداري الذي يعتمدها كونها تركز على حجم ونوعية العمل المنجز والاهداف المراد تحقيقها وبالكيفية التي يمكن بموجبها تحديد هذه الأهداف. لذا فأن تطبيق موازنة الاداء يتطلب إجراء بعض التعديلات على القوانين والتعليمات المالية والمحاسبية، لعدم انسجامها مع متطلبات اعداد موازنة الاداء، ولأجل انجاح تطبيق هذا النظام .

**Abstract**

The purpose of this research that, the performance budget is the best style of budget styles that can help and contribute in forming preparing federal typical budget in Iraq , By taking advantage of the application of the principles of scientific rules that would ensure optimal allocation and investment of the financial resources of the state and achieve the best performance and the lowest possible cost, both with regard to the administrative and accounting side, reducing the waste of public money, so that can enhance the success , power , and safety of financial activity of managerial system that it focuses on the magnetite and quality of the work done and the objectives wanted to meet. so application of performance budget requires making some justification on financial and accounting laws and instructions because and for make this system application success**.**

الموازنة هي بناء الإنسان والوطن فأن إصلاح الموازنة السبيل لبناء الوطن وتكامل التنمية بين الوطن والإنسان

**المقدمة**

تعد الموازنة الاتحادية للدولة الأداة الرئيسة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والمالية، فهي تحدد كيفية الحصول على الإيرادات وأوجه استخدامها بما يكفل تنظيم الإنفاق الحكومي، وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المالية .ويعتمد نظام الموازنة التقليدية (موازنة البنود) على اعتماد الانفاق دون الاهتمام بالنتائج المخرجات المخرجات الفعلية (السلع والخدمات) والآثار الناتجة عنها، وما يترتب عليه من الضعف في المساءلة عن الفعالية في التنفيذ، وعدم منح المديرين المرونة والسلطة الكافية للإفادة من قدراتهم وإمكاناتهم في التطوير والتحديث، مما يجعل استخدامها كأداة إنفاق وليس كأداة إدارة، وأمام هذه التحديات فقد اصبح الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة لا يتوافق مع وظائف الموازنة الحديثة للدولة، ولا مع أهداف التخطيط مما اضطر الكثير من دول العالم إلى التحول من هذا الأسلوب موازنة البنود، إلى أسلوب موازنة الأداء إذ كانت الولايات المتحدة الأمريكية في مقدمة الدول التي سارت في هذا الطريق) الأمم المتحدة، الموازنات الحكومية في الدول النامية، 1987 م(.

هذا ولما كان نظام الإدارة المالية الحالي في العراق يعتمد في إعداد الموازنة على موازنة البنود والتي تستند إلى الأساس النقدي والذي يتم بموجبه تحصيل وتوزيع الإيرادات على أوجه الإنفاق الجاري والرأسمالي وفقَا للأنظمة والتعليمات السارية مما قد يؤدي إلى سوء توزيع المخصصات وعدم فاعلية البرامج المنفذة وضعف كفاءتها وهدر الأموال المتاحة، لذلك فقد أصبحت الحاجة ملحة نحو تحديث أسلوب إعداد الموازنة بما يحقق ترشيد الإنفاق العام وبلوغ الأهداف المنشودة من خلال تطبيق موازنة الإداء والتي ترتبط أيضَا بضرورة رفع مستوى الأداء المحاسبي في الوزارات والمؤسسات ولتعزيز القدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، والمساعدة في وضع الخطط المنظمة التي تساهم في رفع معدلات النمو في القطاعات المختلفة.

**الجزء الأول: المنهجية والدراسات السابقة Methodology and prior studies**

**1- المنهجية Methodology**

* 1. **مشكلة البحث: Research problem**

تتجلى مشكلة البحث بالنسبة لكيفية إدارة الموازنة الاتحادية للدولة بضعف إدراكها لأهمية النهوض بواقع النشاط المالي وحاجتها الملحة لعملية اصلاحية شاملة تضمن سلامة الاستراتيجية للسلطة المالية بما يمكنها من القيادة المثلى لنظام المالي للبلاد ، لذا فأن ضعف النشاط المالي للدولة ينبع من اسباب وعوامل داخلية ترتبط بأداء الموازنة الاتحادية للدولة كونها الجزء الأهم للنظام المالي والاقتصادي ، لذا تتجسد المشكلة بالنسبة لنظام الموازنة من خلال الحاجة الملحة للإصلاح والتطوير تضمن إعداد وتنفيذ موازنة نموذجية بما يمكن تعزيز قدرة وصلابة النظام المالي والاقتصادي على مواجهة الأزمات الاقتصادية ، وعليه فأن مشكلة البحث يمكن تحديدها من خلال الإجابة على السؤال الاتي (ما هو الإطار أو النموذج المقترح لعملية إعداد موازنة الأداء في ظل المتغيرات الاقتصادية في العراق؟)

**1-2- أهمية البحث Research Importance**

1. تنبع أهمية هذه الدراسة من المكانة الهامة والرئيسية التي تحتلها الموازنة العامة، فهيأداة ترجمة لسياسات الدولة وتنفيذ أهدافها المعلنة، فالموازنة هي أداة للتخطيط والتنفيذوالرقابة والتحليل لأنشطة وبرامج الحكومة وذلك لتحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداءالإداري والمالي للدولة.
2. تعتبر مدخل لإصلاح الأداء الإداري والمالي للحكومة والتخلص من الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة بما له من عيوب وعدم كفاءة استخدام المال العام.
3. أهمية خاصة لهذا البحث في العراق الذي يتناول موازنة الأداء والخوض في إمكانية تطبيقها بالنظر إلى طبيعة الأوضاع الاقتصادية والحاجة إلى التمويل والرقابة عليه لتحقيق مستهدفات التنمية للمجتمع العراقي.

**1-3- الاهداف:** **The Objectives**

1. الكشف عن مدى إمكانية الاستفادة من تطبيق مبادئ، وقواعد علمية في اعداد الموازنة الاتحادية شأنه أن يضمن التخصيص والاستثمار الأمثل للموارد المالية للدولة وتحقيق أفضل إداء وبأقل كلفة ممكنة سواء ما يتعلق منها بالجانب الإداري والمحاسبي والحد من هدر المال العام.
2. معرفة أثر تطبيق اعداد موازنة الاداء في وزارة المالية بموجب معايير وأسس علمية وعملية، وبالتالي معرفة مدى امكانية تطبيقها في كافة مؤسسات الدولة .

**1-4- الفرضية The Hypotheses:** صيغت فرضية البحث على النحو الآتي :-

**(أن الموازنة النموذجية هي موازنة الاداء).**

**1-5-** **بيانات البحث:** **Research Data**: امتدت حدود الدراسة زمنياً لإجراء التحلــــيل المالي فقد جمعت البيانات المالية لسنة 2014 وزارة المالية / مركز التدريب المالي والمحاسبي نظراً لتوافر جميع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة والتحليل.

**1-6- منهج البحث: Approach Research:** اعتمد البحث الحالي على المنهج الوصفي التحليلي بهدف التعرف على كيفية اعداد الموازنة الاتحادية نموذجية .

**2- بعض الدراسات السابقة Some of perior studies**

**2-1- دراسة Tim & Gary, 1994)) بعنوان "An Integrated Activity Based Approach To Budgeting":**

تم إجراء هذه الدراسة على عينة من الشركات البريطانية، وان هدف هذه الدراسة تحاول بيان دور، وكيفية عمل أسلوب الموازنات على أساس الأنشطة في مساعدة الإدارة لإدارة تكاليفها ومواردها المختلفة، كما تحاول الكشف عن المشاكل التي يواجهها أسلوب الموازنة التقليدي، كما اشارت نتيجة الدراسة إلى تساعد الموازنة المتكاملة على أساس النشاط للتغلب على المشكلات السلوكية للمديرين عن طريق إدخال نهج أكثر إنصافاً وضوحاً في عملية تخصيص المستوى الأمثل من الموارد التي تحتاجها الشركات إلى تحقيق رؤيتها الأعمال والاستراتيجية والأهداف، للسنة المقبلة وما بعدها، ولكن يجب القيام بذلك بطريقة، من الناحية المثالية. وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها هو أن يتم التخصيص الأمثل للموارد البشرية والمادية النادرة في الوحدة الاقتصادية، انسجاماً مع الأهداف والخطط الموضوعة والمتفق عليه.

**2-2- دراسة (2001Kaplan & Norton,) بعنوان "The Strategy Focused Organization":**

أجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على العمليات الإدارية الرئيسة والموازنة وتخصيص الموارد والتقارير الدورية لمقابلتها بالاستراتيجية الموضوعة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، أن الموازنة قد تحولت من أسلوب تقليدي يركز على الأرقام المالية القصيرة الأجل إلى أداة إدارية تهتم بشكل مباشر بتحقيق الأهداف الاستراتيجية. بالإضافة إلى أن الموازنة على أساس الأنشطة تحدد الموارد المطلوبة والمستهلكة للعمل بشكل أكثر كفاية وفاعلية.

واهم ما توصلت اليه هذه الدراسة ان المنظمات التي لديها صعوبات في تنفيذ الاستراتيجية هو أن هذه الشركات لديها في كثير من الأحيان فصل بين ادارة الاستراتيجية وكيفية إدارة عملياتها، اما الشركات التي تستخدم موازنتها كأداة للتخطيط ونظام الانشطة، فقد حققت الموارد المخصصة للعمليات (المدخلات) لأداء افضل للحصول على (المخرجات). والتي ركزت على استراتيجية تستخدم عملية دمج إدارة الميزانيات والعمليات مع إدارة الاستراتيجية.

**2-3- دراسةSawanya Coompanthu,2007)** )

**"The Analysis Of Budgeting System Reform In Thailand"**

هدفت هذه الدراسة على دراسة وتحليل وإصلاح نظام الموازنة في تايلند في نطاق السياقات المعمول بها وهي تغطي جانب النفقات، وجانب الإيرادات. على الرغم من أن الدراسة شملت تطور نظام الموازنة ولكن تم التحليل فقط على ممارسة النظام الحالي في صنع الموازنة، وبناء نظام الإستراتيجية الموازنة جديد أيضًا، وقد كان هدف الدراسة تحليل الموازنة من أجل فهم الوضع الحالي للإشارة إلى المشكلات والعقبات التي تتعلق بتحسين وتطوير هذا النظام بشكل خاص، كذلك تحديد عوامل النجاح الحاسمة والتوصية للخطوات المستقبلية لخطة إصلاح نظام الموازنة. واستخراج الموارد المالية (الإيرادات)، يحقق الأولويات المؤسسية بكفاءة اقتصادية، وعلى نحو فعال. واهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة أنه ليس هناك أي نظام موازنة فريد من المرجح أن يكون قابلة للتطبيق على كل البلدان، لكن يجب أن يكون هناك نظاماً جيداً لإدارة الموارد قادر على انتاج نتائج الأداء التكميلية من الانضباط المالي والاستدامة.

**3-التأطير النظري** **Theoretical Framework**

**3-1**- **انواع الموازنة الاتحادية: Types**  **Federal Budget**

هناك نوعان من الموازنات في معظم دول العالم يتم تقسيم الأموال العامة استناداً إلى اعتبارات معينة على هذين النوعين(طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة)، إذ إن معظم الدول تقسم موازناتها إلى موازنة تشغيلية، أو جارية وموازنة رأسمالية (Parry, 1994: 11).تعرف **الموازنة الجارية Operating Budgetوتسمى أيضاً بالموازنة التشغيلية** بأنها خطة سنوية قصيرة الأمد لإدارة الموارد الضرورية لتنفيذ وتسيير البرامج الحكومية المختلفة (Shafritz& Russell, 2000: 447) فهي تتعامل مع الإنفاق الروتيني المستمر الذي تكون فيه المخرجات صعبة التحديد إذ لا توجد هناك نهاية محدودة للإنفاق فيه (Parry, 1994: 11) وهي تتضمن أيضاً النفقات المقترحة للأعمال الجارية وتسديد الدين العام وكذلك تقديرات كل الموارد المالية المتوقع أن تكون متوفرة خلال المدة الجارية بشكل طبيعي (Freeman & Shoulders, 2003: 73)، وهذا مبعث تسميتها بالموازنة الجارية. أما **الموازنة الرأسمالية Capital Budget فتدعى أيضاً الموازنة الاستثمارية** والتي أوجدت لمتطلبات الإدارة المالية الحكومية ذات التخطيط البعيد الأمد والمستمرة لسنوات عدة في المستقبل، والتي تشترك فيها معظم الحكومات في البرامج والمشاريع المحددة، لتوفير بضائع أو خدمات معينة لتلك المدة (Freeman & Shoulders, 2003: 73) والتي تتضمن رؤوس أموال كبيرة غير قابلة للتكرار وذات أثر إنفاقي قد يأخذ سنـوات متعـددة، وأثر إيرادي يعود لسنوات عـدة ، وهي بذلك مهتمة بدخل رأس المال والتكـاليف الكبيرة في عمل، أو نشاط الدولـة التنموي أو الاستثماري (Bagdigen, 2001: 26).

**3-2- أشكال أو أساليب الموازنة الاتحادية: Forms or Styles**  **Federal Budget**

1. **موازنة البنود: Line Item Budget**

ظهرت في بداية القرن العشرين من خلال الإصلاحات الحكومية الإدارية والسياسية للحد من الفساد السياسي من خلال توثيق التفاصيل للأشياء والمــواد والأمـوال الواردة والمـصروفة وتصـنيف يعتـمد على المـواد التي تتكــون منها تلك المــوازنة (Morgan, et;al, 2002: 77)، وهي اول أاسليب الموازنات العامة التي استخدمت في إنجلترا , ومازالت تستخدم حتى وقتنا الحالي, لاسيما في الدول النامية، ان المبدأ الذي تقوم عليه هو حصر جميع إيرادات، ونفقات الدولة بوثيقة واحدة، وبشكل مفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية, يطلق عليها تسميات عدة أحيانا بالموازنة الخطية أو الموازنة التقليدية، لأنه يتم تبويب النفقات العامة إلى مجموعات ثم إلى بنود ومواد حسب هدف الإنفاق.(Shafritz& Russell, 2000: 448).تهتم المـوازنة بالجانب الرقابي على الإنفاق العام (Lee & Johnson, 1994: 87) لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات, وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التشريعية و محاسبة السلطة التنفيذية عن أية تجاوزات مالية لم تُعتَمد في قانون الموازنة.

1. **موازنة الأداء: Performance Budget**

انطلقت فكرة هذا النوع من الموازنة على أساس تمكين المديرين من الحصول على المرونة المطلوبة، إذا ما تم تجميع البنود الموجودة في وثيقة الموازنة في شكل أنشطة أو برامج، ومن هنا بدأ ظهور موازنات الأداء (جراهام، وهايز، 1996: 31). وبهذا فإن إدخال موازنة الأداء قد عكس توجه الإدارة التي اهتمت بالكفاءة أو العلاقة ما بين ما قامت به الحكومة ومقدار ما تكلفه، من خلال تقسيم الإنفاق المقترح للوكالة الحكومية إلى نشاطات، وتطـوير مجموعة من قياسات عبء العمل ومقاييس كلفة الوحدة لهذه النشاطات (Sharp, 2003: 26).تم تسميتها من قبل كراس الأمم المتحدة سنة 1965بـ(موازنة البرامج والأداء) ومن خلال ما تقدم أن مفهوم البرامج يعد مرحلة متطورة لمعنى ومضمون موازنة الأداء، وهو عامل الارتباط الذي أدى لاحقاً إلى ظهور مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة وما التطور التاريخي في موازنة الأداء في المرحلة الأولى وموازنة البرامج في التوصية الثانية إلا انعكاس لذلك.

1. **موازنة التخطيط والبرمجة: Planning-Programming Budget**

استخدم هذا النظام على المستوى الحكومي الفدرالي في الولايات المتحدة بأمر من الرئيس جونسون عام 1965 بعد نجاح تطبيقه في وزارة الدفاع التي اعتمدته قبل ذلك، ومنذ ذلك الحين بدأت العديد من الدول بتطبيق هذا الشكل من الموازنات (جراهام، وهايز، 1996: 315) وهو نظام أو أسلوب لصياغة وتحقيق الأهداف المحددة بشكل كمي، يركز تصميمه على الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف، فهي طريقة فنية للتخطيط الشامل تهدف إلى ترشيد عملية صناعة السياسة عن طريق توفير معلومات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لأغراض تحقيق تلك الأهداف(البغدادي،1998: 60) أية عملية صنع قرارات السياسة والبرامج المختلفة التي تقود إلى موازنـة وخطـط محددة متعـددة السنوات على مستوى الحكـومة ككل(Freeman & Shoulders, 2003: 95)، وبذلك فإن هذا النظام يعزز مفهوم التخطيط الشامل وتحقيق الفاعلية عن طريق إقامة علاقة بين تكاليف البرنامج ونتائج ذلك البرنامج لأهداف الحكومة (Sharp, 2003: 26).

1. **موازنة الأساس الصفري**: **Zero –Base Budget**

لقد كان أول تطبيق لهذا النوع من الموازنة على المستوى الحكومي الفدرالي الشامل في عام 1976 في الولايات المتحدة في عهد الرئيس جيمي كارتر بعد ما سبقته تجارب عدة ناجحة في وزارة الزراعة الأمريكية وفي إحدى الولايات أيضا، ومنذ ذلك الحين بدأت منظمات ودول عدة بتطبيق هذا النوع من الموازنات. تعرف موازنة الأساس الصفري بأنها ذلك النوع من الموازنات التي يتم بموجبه إغفال البرامج والمشاريع والتخصيصات السابقة في بداية كل مدة مالية حتى يتسنى مراجعة كلٌ منها من الأساس (من الصفر) ووضع خطة جديدة لإنفاق المخصصات، دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى بسبب كونه قد تم اعتماده سابقاً، أي وضعت له مخصصات أو حتى تم تنفيذ جزء منه (اللوزي وآخرون،1997: 133). ومن هنا جاءت تسمية الأساس الصفري على اعتبار أن كل برنامج أو نشاط قد جرى وصفه خالياً من أي تمويل ولا يمتلك أية تخصيصات في بداية كل دورة موازنة، أي من الصفر (Sharp, 2003: 27)، وهذا يتطلب من كل وحدة إدارية القيام بمراجعة وتقويم جميع برامجها وأنشطتها المالية القديمة والجديدة بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعتها على أساس التكلفة والعائد وما تحققه من إنجازات (Parry, 1977: 2). يعد نظام موازنة الأساس الصفري من أحدث الأساليب المتبعة في إعداد الموازنة العامة، باعتبارها من الطرائق المهمة المستخدمة في تحليل مشكلات الإدارة المالية والموازنة العامة (الدوري والجنابي،2000: 224) .

1. **موازنة الأداء الجديد**: **New Performance Budget**

يطلق عليها أيضا الموازنة الموجهة بالأداء Performance-Oriented Budget أو بموازنة النتائج Output –Results Budget وهو مدخل جديد يسعى إلى قياس الأداء، والنتائج من خلال كل منهما (Sharp, 2003: 24)، إن هذا النوع من أسس تخطيط الموازنة والذي جرى التأكيد عليه في الولايات المتحدة منذ سنة 1992 سعى لكي تحول الموازنة العامة إلى موازنة أداء حقيقية على وفق أحكام قانون الأداء والنتائج الحكومية الصادرة عام 1992 الذي يهدف إلى البدء بمشاريع ريادية لقياس الأداء بشكل منتظم، إذ يلزم هذا القانون كل دائرة تقدم خدمات مباشرة للمواطنين أن تطور مستويات خدماتها، وأن تخصيصات أية دائرة حكومية يرتبط بمسـتوى رضا المواطنين في خدمـات هذه الدائرة (Lee &Johanson, 1999: 100) أي بمستوى أداء تلك الدائرة بعبارة أخرى.

ان التوجه أعلاه يهدف إلى تغيير تقييم نجاح البرامج الحكومية والسياسات بعيدا عن زيادة وصرف الأموال باتجاه إنجاز النتائج( المخرجات الفعلية للبرنامج) وفي ذلك أهمية بالغة في تسهيل التقويم الأفضل للاقتصاد وسلامة المخططات الحكومية (Sharp, 2003: 1). ومن الناحية النظرية فأن هذه الموازنة تعتمد على الربط بين الانفاق على نشاطات الاجهزة الحكومية كافة، ونتائج هذا الانفاق من خلال وضع منظومة مؤشرات لقياس الاداء للمستويات كافة لتحقيق الأنفاق المطلوب والوصول الى الأهداف والأولويات الوطنية.

**3-3- الموازنة الاتحادية النموذجية Typical Federal Budget**

تستند الموازنة الاتحادية النموذجية الى أنموذج الوحدة المثالية **Typical Unit Model** لكل مؤسسات الدولة في القطاع العام. وكيفية التحول من نظام تخطيط مالي تقليدي الى نظام مالي آخر أفضل، وهو نموذج الذي من شأنه ان يضمن التخصيص والاستثمار الأمثل للموارد المالية، والتنفيذ الصحيح ومن ثمَّ تحقيق أفضل النتائج منها. وهذا يتطلب تحليل الواقع الحالي للنفقات**Expenditures** والايرادات **Revenues** الأمر الذي يتطلب أعداد خطة عمل مالية **Financial Action Plan** تبنى على أساس تحليل الواقع الحالي. وضرورة البحث عن أساس جديد تخطط على أساسه الموازنة الاتحادية للدولة ويضمن كفاية تخطيطها وتنفيذها وقد تم الاهتداء الى اساس الموازنة المثالية لما تحتويه من أسس علمية وعملية(العامري، 2015:2 ).

تعرف **الموازنة النموذجية** على انها موازنة الاداء، والهدف الأساسي منها هو تحسين الإنفاق وتحديد الأولويات. تعني الإنفاق الأولويات التي حددت مسبقاً. يتم تخصيص الموارد المالية للبرامج التي تقدم أعظم الفوائد التي تعود على المجتمع من خلال توفير المعلومات عن تكاليف وفوائد البديل للبرامج، وأن نظام موازنة الاداء يسهل اتخاذ القرارات حول تحديد مجالات الإنفاق على خفضه او للزيادة، إلى أفضل تلبية احتياجات المجتمع المحلي (Robinson ,2013:9). تعود الأفكار الأساسية لهذه الموازنة الى بدايات القرن العشرين، إذ تمت الدعوة لها في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب التزايد المستمر في النفقات الادارية لأجهزة الدولة، وتزايد فرض الضرائب والرسوم على المواطنين من دون أن يقابل ذلك تحسنًا ملموسًا بمستوى الخدمات الحكومية المقدمة لهم ، إلا أن النشاطات الجدية في ممارسة هذا النوع من الموازنات كانت في سنة 1949 حينما اوصت لجنة هوفر الأولى بأهمية إعادة النظر في تخطيط موازنة الحكومة الفيدرالية واقامتها على أساس الوظائف والأنشطة والمشروعات التي تضطلع بها، وأطلقت عليها اصطلاح موازنة الأداء ( البطريق ، 1985 : 319 ) .

وتم اعتماد موازنة الإداء في تخطيط الموازنة في الكثير من دول العالم مثل كندا والسويد وانكلترا وبعض دول أمريكا اللاتينية واسيا مثل بوليفيا وتشلي وتايلند واندونيسيا .

**3-4- متطلبات الموازنة الاتحادية النموذجية للدولة :**

**1- تأسيس مكتب وطني للإدارة والموازنة** (**National Bureau of Management and Budget**)باعتباره الجهة المركزية في مجال التمويل ونظام إعداد الموازنة **يرأس المكتب الوطني للإدارة والموازنة (NBMB)** من قبل رئيس تنفيذي له باع من الخبرة والكفاءة في العلوم المالية والمحاسبة والادارةمع مجموعة من الموظفين الكفؤين .ويكون تحت رعاية مكتب رئيس الوزراء، وإن المسؤولية الرئيسية لهذا المكتب هي اعداد الموازنة العامة للدولة على وفق سياسات وخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية الوطنية للحكومة. ويعمل أيضا مستشار لإدارة الجهات الحكومية كافة. يتكون الهيكل التنظيمي له من مجموعة من المكاتب تتولى المهمات الأساسية في إعداد الموازنة والعمل بشكل وثيق مع الجهات الحكومية والشركات المملوكة للدولة (الشركات المملوكة للدولة) في إطار مسؤولياتها لتقديم المشورة بشأن السياسات، وإعداد، واعتماد وتنفيذ الموازنة،. يتم وضع التخصيصات المالية للموازنة الاتحادية للدولة ولجميع الجهات الحكومية على مستوى إدارة الوزارة. وهناك مكاتب للتقييم مسؤولة لرصد الميزانية والتقييم، في حين تدعم المكاتب الأخرى الأساسية وظائف من الناحيتين الفنية والإداريةWalker,2002:15)) (Coompanthu.2007:26) وظائفه الأساسية هي:

* 1. إعداد الميزانية: صياغة سياسة تخصيصات الموازنة الاتحادية بشقيها التشغيلي والاستثماري سيتم التطرق لهما لاحقاً، وتقويم المبادئ التوجيهية، ومسائل الموازنة لكل سنة مالية للوحدات الاقتصادية وخط المتابعة. ثم يقوم المكتب بجمع طلبات الموازنة والتحليلات وتوصي بالاعتمادات السنوية لرئيس الوزراء ومجلس الوزراء.
  2. اعتماد الميزانية: يساعد الجهات الحكومية في توضيح الموازنة العامة امام السلطة التشريعية.
  3. تنفيذ الموازنة: بعد أن يصبح مشروع قانون الموازنة فعالة، يشرف المكتب على الموازنة وتنفيذ الموازنة من خلال الشامل المسبق، أو المدخلات آليات الرقابة.
  4. مراقبة الميزانية والتقييم: يراقب ويقيم أداء النفقات العامة لضمان توافقها مع السياسات و أهداف الحكومة على أساس من الشفافية والفعالية وكفاءة.
  5. المشورة في مجال السياسات: يعمل بشكل وثيق مع وزارة المالية (وزارة المالية)، واللجنة الاقتصادية والاجتماعية في مجلس الوزراء ، والبنك المركزي العراقي (**Central Bank Of Iraq (CBI)** في صياغة السياسات المالية الوطنية. ، ويقدم أيضًا النصائح لمجلس الوزراء والجهات الحكومية لجميع القضايا المتصلة بالموازنة وغيرها من الإجراءات التي لها تأثيرات في الموازنة.

**2- الخطة العملية النموذجية حول إعداد وتنفيذ الموازنة للوحدة الحكومية**

بات هناك إقرار متزايد بالعلاقة بين الإدارة الرشيدة (الحكم الصالح ( وبين النمو الاقتصادي والاجتماعي، فيما يتعلق بأهداف ومضامين السياسات وصياغاتها وتطبيقاتها، تشكل عنصراً أساسياً في الإدارة الرشيدة. وتُعد الموازنة أهم وثيقة تصدرها الحكومات حول سياساتها، إذ يتم فيها صياغة أهداف هذه السياسات بعبارات محددة وبدقة ووضوح. ومن ثمَّ فإن الشفافية في إعداد الموازنة تعني الإفصاح عن جميع المعلومات المالية المتعلقة بالموازنة بأسلوب منهجي وفي الوقت المناسب (IMF.2007:59) وتقع **الخطة العملية النموذجية** في ثلاثة أقسام. يضم **القسم الأول** تقارير الموازنة الرئيسية التي يجب أن تقدمها الوحدات الاقتصادية ومحتواها العام. ويتضمن **القسم الثاني** النقاط المحددة التي يجب أن تكشفها التقارير، بما فيها معلومات عن الأداءالماليوغير المال. ويسلط **القسم الثالث** الضوء على ممارسات ضمان جودة ووحدة هذه التقارير (OECD.2002:11-13)(IMF.2007:23,63) :

**القسم الأول**

**1- تقارير الموازنة:**

**1-1- الموازنة**

* الموازنة هي الوثيقة الأهم حول السياسات الحكومية. ويجب أن تكون شاملة، تضم إيرادات ونفقات الحكومة، بحيث يمكن تقييم عمليات المفاضلة الضرورية بين مختلف السياسات الاقتصادية المتاحة.
* يجب تقديم مشروع الموازنة إلى البرلمان قبل مهلة كافية ليتمكن البرلمان من دراسته بشكل جيد. ولا يجوز أن تقل هذه المهلة بحال من الأحوال عن 3 أشهر قبل بدء السنة المالية. ويجب أن يصادق البرلمان على الموازنة قبل بداية السنة المالية.
* يجب أن تتضمن الموازنة، والوثائق ذات الصلة، شرحاً مفصلاً عن برامج الإيرادات والنفقات.
* يجب تقديم بيانات عن الأداء غير المالي، بما فيه أهداف الأداء، من أجل برامج الإنفاق متى كان ذلك ممكنا من الناحية العملية من خلال شرح مفصلاً عن كل برامج الانفاق وفق التقرير الذي يرفق مع قانون الموازنة والذي يحدد فيه أهداف وسياسات الحكومة وبعبارات محددة بدقة ووضوح.
* يجب أن تضم الموازنة إطاراً متوسط الأجل يوضح كيف ستتطور الإيرادات والنفقات خلال فترة تغطي على الأقل سنتين بعد انقضاء السنة المالية التالية، كما يجب أن يكون مشروع الموازنة الحالي منسجماً مع التنبؤات التي تضمنتها التقارير المالية السابقة حول المدة المعنية؛ ويجب شرح الانحرافات المهمة عن تلك التنبؤات.
* بالنسبة لكل برنامج، يجب تقديم معلومات مقارنة عن الإيراد والإنفاق خلال العام الماضي وخطة محدثة للسنة الحالية. كما يجب تقديم معلومات مقارنة مشابهة بالنسبة لبيانات الأداء غير المالي.
* إذا كان ثمة إيرادات ومصاريف ثابتة ومقررة في التشريعات الدائمة، فيجب إيرادها في الموازنة هي وغيرها من الإيرادات والنفقات، لأغراض تتعلق بتوفير المعلومات.
* يجب عرض النفقات بقيم إجمالية. ويجب أن يؤخذ الإيراد المخصص وتكاليف المستخدمين بالحسبان على نحو مستقل. ويجب القيام بهذا بصرف النظر عما إذا كانت أنظمة الحوافز والمراقبة تضمن احتفاظ الجهة التي تتولى الجباية ببعض أو جميع الإيصالات المعنية.
* يتم تصنيف النفقات حسب الجهة المعينة) وزارة أو هيئة( كما يجب تقديم معلومات إضافية حسب التصنيف الاقتصادي والوظيفي للنفقات.

**1-2 - تقرير ما قبل إعداد الموازنة: Pre- Preparing Budget Report**

* يسهم تقرير ما قبل إعداد الموازنة في تشجيع الحوار حول الأرقام الكلية في الموازنة وكيفية ارتباطها مع الاقتصاد الوطني. وهو بذلك يسهم في خلق توقعات ملائمة للموازنة نفسها.

ويجب نشر هذا التقرير قبل شهر على الأقل من تقديم مشروع الموازنة.

* يعرض التقرير بوضوح أهداف السياسات الاقتصادية والضريبية للحكومة على المدى البعيد ويبين مراميها الاقتصادية والضريبية في الموازنة المقبلة وفي السنتين الماليتين التاليتين على الأقل . ويجب أن يلقي التقرير الضوء على المستوى الإجمالي للإيرادات، والنفقات، والعجز أو الفائض، والدين العام.

**1-3- التقارير الشهرية** **Monthly Reports**

* تظهر التقارير الشهرية عملية التقدم في تطبيق الموازنة. ويجب أن تصدر في غضون أربعة أسابيع من نهاية كل شهر.
* تتضمن التقارير المذكورة مقادير الإيرادات والنفقات في كل شهر وعن الفترة التي مرت من العام حتى تاريخ إعداد التقارير.
* يجب مقارنة هذه الأرقام بما هو متوقع من إيرادات ونفقات شهرية للمدة نفسها. كما يجب تبيان أي تعديل على الخطة الأصلية بشكل منفصل.
* يجب أن تترافق البيانات الرقمية مع شروحات مختصرة. وفي حال حدوث تباين كبير بين المقادير المتوقعة، والمقادير الفعلية يجب أن يقدم شرحاً مفصلاً لذلك.
* يتم التصنيف حسب الوحدات التنظيمية (وزارة أو هيئة( ، كما يجب تقديم معلومات إضافية حول التصنيف الاقتصادي والوظيفي.
* يجب أن تتضمن التقارير أو الوثائق المتعلقة بها معلومات عن النشاط الاقتراضي للحكومة النظم والمسؤوليات.

**1-4- تقرير منتصف العام**: **Semi- Annual Report**

* يقدم تقرير منتصف العام فكرة شاملة حتى تاريخه عن تنفيذ الموازنة، بما فيها تصور محدّث عن أداء الموازنة للسنة الجارية وللسنتين الماليتين التاليتين على الأقل. ويجب أن يصدر التقرير في غضون ستة أسابيع من نهاية النصف الأول من السنة المالية.
* يجب مراجعة الفرضيات الاقتصادية التي تستند إليها الموازنة والإعلان عن التأثير الذي يمكن أن يخلفه تغير الفرضيات على الموازنة.
* يجب أن يتضمن تقرير منتصف العام مناقشة شاملة للموجودات والمطلوبات المالية للحكومة.
* يجب الإفصاح عن تأثير أي قرار حكومي، أو أية ظروف أخرى من شأنها أن تترك أثراً مادياً على الموازنة.

**1-5- تقرير نهاية العام**: **Year – End Report**

* إن تقرير نهاية العام هو وثيقة المساءلة الأساسية للحكومة، ويجب أن يخضع للتدقيق من قبل أعلى مؤسسة في مجال تدقيق الحسابات، وأن يصدر في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية.
* يُظهر تقرير نهاية العام مدى الالتزام بمستوى الإيرادات والنفقات التي أقرها البرلمان في الموازنة، وأي تعديل على الموازنة الأصلية جرى خلال العام يجب إظهاره على نحو منفصل.
* ويجب أن تكون الصيغة التي يقدم بها التقرير مطابقة تماماً لصيغة تقديم الموازنة.
* ويجب أن يتضمن تقرير نهاية العام، والوثائق المتعلقة به، معلومات عن الأداء غير المالي متضمنا ما أمكن مقارنة أهداف الأداء مع النتائج الفعلية التي تم إنجازها.
* يجب أيضاً تقديم معلومات مقارنة عن مستوى الإيرادات والنفقات خلال العام المنصرم. ويجب تقديم معلومات مقارنة مشابهة عن الأداء غير المالي.
* يجب عرض بيانات النفقات بصيغ إجمالية، و اقتطاع الدخل المخصص وتكاليف المستخدمين بشكل واضح وعلى نحو منفصل.
* يجب عرض بيانات الإنفاق حسب الجهة الإدارية (وزارة أو وكالة مثلاً). ويجب أيضاً تقديم معلومات إضافية لتصنيف النفقات حسب المستويات الاقتصادية والوظيفية.
* يجب أن يتضمن تقرير نهاية العام مناقشة شاملة للموجودات والمطلوبات المالية للحكومة والأصول غير المالية ومخصصات رواتب الموظفين ومخصصات الطوارئ .

**1-6- تقرير ما قبل الانتخابات**: **Pre- Election Report**

* ساهم تقرير ما قبل الانتخابات في إلقاء الضوء على الوضع العام لمالية الحكومة قبيل الأنتخابات. ومن شأن هذا أن يعزز اطلاع جمهور الناخبين ويسهم في تحفيز النقاش العام حول هذه المسألة.
* يعتمد جدوى إصدار هذا التقرير على مواد الدستور والتقاليد الانتخابية. ومن الأفضل أن يصدر قبل موعد الانتخابات بأسبوعين كحد أدنى.
* يتضمن هذا التقرير المعلومات نفسها التي يتضمنها تقرير منتصف العام.
* يجب إيلاء عناية خاصة لضمان نزاهة مثل هذا التقرير، بما ينسجم مع السياسات المحاسبية والنظم والمسؤولية.

**1-7- التقرير بعيد الأمد:** **Long- Term Report**

* قيّم التقرير بعيد الأمد قابلية السياسات الحكومية الحالية للاستمرار على المدى الطويل. وهو يصدر خمس سنوات على الأقل، أو عند حدوث تغيرات كبرى في برامج الإنفاق أو الإيرادات الأساسية.
* يقيم التقرير انعكاسات التغير الديموغرافي على الموازنة، مثل التبدلات العمرية للسكان والتطورات الأخرى المحتملة على المدى البعيد(10- 40سنة).
* يجب توضيح كل الفرضيات الأساسية التي يستند إليها التقرير، وكذلك عرض عدد من السيناريوهات المعقولة.

**القسم الثاني**

**2- الإفصاحات المحددة** **Specific Disclosures**

**2-1- الفرضيات الاقتصادية Economic Assumptions**

* الخطر المالي الرئيسي الذي يتهدد أية حكومة هو الانحراف عن الفرضيات الاقتصادية الأساسية التي بنيت على أساسها الموازنة.
* يجب الإفصاح عن جميع الافتراضات الاقتصادية الأساسية بوضوح. وهذا يتضمن توقعات نمو الناتج المحلي الإجمالي، وتركيبة هذا الناتج، ومعدلي العمالة والبطالة، والحساب الجاري ومعدلات التضخم والفائدة(السياسةالنقدية).
* يجب إجراء تحليل الحساسية حول أثر تغيرات المؤشرات الاقتصادية الأساسية على الموازنة.

**2-2- النفقات الضريبية** **Tax Expenditures**

* + النفقات الضريبية هي التكلفة التي تنعكس على الإيرادات الضريبية جراء المعاملة التفضيلية التي تعامل بها نشاطات معينة.
  + يجب الإفصاح عن القيمة المقدرة من النفقات الضريبية الأساسية كمعلومات إضافية في الموازنة. ويجب ما أمكن دمج مناقشة النفقات الضريبية بالنسبة لقطاعات وظيفية معينة مع مناقشة النفقات العامة لتلك القطاعات بغرض المساعدة على اتخاذ الخيارات الصحيحة للموازنة.

**3-2: الموجودات والمطلوبات المالية Financial Assets and Liabilities**

* + يجب الإفصاح عن جميع المطلوبات والموجودات المالية في الموازنة وفي تقريري منتصف العام، ونهاية العام. كما ويجب الإفصاح عن النشاط الاقتراضي الشهري في التقارير الشهرية والوثائق المتعلقة بها.
  + يجب تصنيف عمليات الاقتراض حسب فئة العملة التي يحسب بها الدين، وحسب البيانات التي تظهر تواريخ استحقاق الدين، وهل الدين بفائدة ثابتة أو متغيرة، وهل يسدد عند الطلب.
  + يجب تصنيف الموجودات المالية على وفق بنودها الأساسية، بما فيها النقدية، والأوراق المالية، والاستثمارات في المشاريع، والقروض المقدمة إلى جهات أخرى. ويجب تفصيل الاستثمارات لكل مشروع على حدة. كما يجب تقييد القروض المقدمة إلى الهيئات الأخرى وفقا لبنودها الرئيسة، وبما يعكس طبيعة تلك القروض. ويجب، بقدر الإمكان، الإفصاح عن نقاط القصور في كل بند حسب تواريخها. كما يجب تقييم الموجودات المالية حسب قيمة السوق.
  + يجب الإفصاح عن أدوات إدارة الدين، مثل العقود المسبقة، وصفقات مبادلة الدين.
  + يجب القيام بتحليل الحساسية في الموازنة لتبيان أثر تغير معدلات الفائدة وأسعار الصرف على تكاليف التمويل.

**4-2 الموجودات غير المالية** **Non-Financial Assets**

* + يجب الإفصاح عن الموجودات غير المالية، مثل) والعقارات والكائن والمعدات...الخ)
  + يتم تمييز الأصول غير المالية ضمن عملية موازنة ومحاسبة تقوم على أساس الاستحقاق. وهذا يتطلب تقدير قيمة هذه الموجودات واختيار معدلات الاندثار المناسبة. ويجب الإفصاح التام عن طرائق تقدير قيمة الموجودات وتقدير الاندثار.
  + وعندما لا يتم الاحتساب بناء على أساس الاستحقاق، يجب الحفاظ على سجل بالموجودات ومعلومات موجزة عن هذا السجل وتقديمها في الموازنة وفي تقريري منتصف العام و نهاية العام.

**القسم الثالث: ممارسات ضمان جودة ووحدة هذه التقارير**

**3- وحدة النزاهة والرقابة والمساءلة Unit of Intigrity, Control and Accountability**

**3-1- السياسات المحاسبية**: **Accounting Policies**

* + يجب أن يرفق كل تقرير بموجز عن السياسات المحاسبية ذات الصلة. ويجب أن تحدد هذه السياسات أساس المحاسبة المطبق(نقدي أو على أساس الاستحقاق) في إعداد التقارير، وأن يفصح عن أية انحرافات عن الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً.
  + يجب استخدام السياسات المحاسبية نفسها في كل التقارير المالية.
  + وإذا استدعى الأمر تغييراً في السياسات المحاسبية، يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وعن أسبابه بشكل كامل. كما يجب عندما يكون ذلك عملياً، تعديل المعلومات مدد التقارير السابقة بشكل يسمح بالمقارنة بين الفترات التي تغطيها التقارير.

**3-2- النظم والمسؤولية System and Responsibility**

* + يجب وضع نظام فعال لعمليات الضبط المالي الداخلي، بما فيه تدقيق الحساب الداخلي، وذلك لضمان نزاهة المعلومات الواردة في التقارير.
  + ويجب أن يحتوي التقرير على تصريح بالمسؤولية من جانب وزير المالية والموظف رفيع المستوى المسؤول عن إعداد التقرير. ويصادق الوزير على أن كل القرارات الحكومية ذات الأثر المالي على الموازنة متضمنة في التقرير، ويصادق الموظف رفيع المستوى على أن وزارة المالية استخدمت أفضل الآراء المهنية لديها في إعداد التقرير.

**3-3- تدقيق الحسابات Audit of Accounts**

* + يجب أن تقوم المؤسسة العليا لتدقيق الحسابات بتدقيق حسابات تقرير نهاية العام بما ينسجم مع ممارسات تدقيق الحسابات المقبولة بشكل عام.
  + ويجب أن يدقق البرلمان تقارير كشف الحساب التي تعدها المؤسسة المذكورة.

**3-4- الرقابة العامة وتدقيق البرلمان** **Public Control and Parliaman Audit**

* + يجب أن يتاح للبرلمان الفرصة، والموارد اللازمة لدراسة أي تقرير مالي دراسة فاعلة عندما يجد ذلك ضرورياً.
  + ويجب أن تكون جميع التقارير المالية المشار إليها متاحة للجمهور بوسائل عدة من ضمنها نشر هذه التقارير مجاناً على الانترنت.
  + يجب أن تشجع وزارة المالية بشكل فعال جعل عملية الموازنة مفهومة للمواطنين الأفراد والمنظمات غير الحكومية.

**3-5- طريقة عرض وتنفيذ موازنة الأداء للدولة :**

تُعرض تقديرات موازنة الإداء طبقاً لطرائق التبويب السابقة بالطرائق الآتية :- ( الكرخي ,1999 : 651 ) (Robinson ,2013:11)

1. التقديرات الكلية للوزارات التي تغطي كلفة جميع أنشطة الأداءالتي تقع ضمن مسؤولياتها.
2. تقديرات الإدارة الواحدة ضمن الوزارة .
3. تقديرات كل برنامج من البرامج التي تأخذ الادارة المعنية على عاتقها مسؤولية تنفيذه .
4. التقديرات الفرعية الخاصة بالأنشطة أو المشاريع التي يتضمنها كل برنامج من البرامج .

إنّ ما تضمنه أعلاه هي طريقة العرض ، ولكن عند إعداد الموازنة يتم جمع المعلومات بطريقة عكسية ،إذ يتم اخذ المعلومات من الأنشطة الى البرامج لتصل الى الإدارة و من ثمّ لتجمع الإدارة مع الوزارة لتذهب الى وزارة المالية لتناقش ، ثم تُقر .

ولغرض التوضيح نعرض الجداول الآتية ( الكرخي ,1999 :653 -654 ) (Robinson ,2013:10-12) :-

**الجدول (1) تقديرات نفقات الوزارة (X) لسنة 2014**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| الوحدات التنظيمية  او الادارات | النفقات الفعلية لسنة 2012 | النفقات الفعلية للنصف الأول من سنة 2013 | النفقات التقديرية لسنة 2013 | تقديرات 2014 |
| الادارة او البرنامج الرئيس ( A ) |  |  |  |  |
| الادارة او البرنامج الرئيس ( B ) |  |  |  |  |
| ......الخ |  |  |  |  |
| المجموع |  |  |  |  |

**الجدول( 2) تقديرات نفقات الأدارة (A) لسنة 2014**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| البرامج Programs | النفقات الفعلية لسنة 2012 | النفقات الفعلية للنصف الاول لسنة 2013 | النفقات التقديرية لسنة 2013 | تقديرات سنة 2014 |
| البرنامج الثانوي(A) |  |  |  |  |
| البرنامج الثانوي(B) |  |  |  |  |
| ......الخ |  |  |  |  |
| مجموع النفقات |  |  |  |  |

**الجدول (3) تقديرات نفقات البرنامج (A ) لسنة 2014**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| المشروع او النشاط project or activity | النفقات الفعلية لسنة 2012 | النفقات الفعلية  للنصف الأول لسنة 2013 | النفقات التقديرية لسنة 2013 | تقديرات سنة 2014 |
| مشروع رقم 1)) |  |  |  |  |
| مشروع رقم ( 2 ) |  |  |  |  |
| مشروع رقم ( 3 ) |  |  |  |  |
| ....الخ من المشاريع او النشاطات |  |  |  |  |
| المجموع |  |  |  |  |

**الجدول ( (4تقديرات نفقات النشاط ( المشروع ) ( 1 ) لسنة 2014**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| بنود الانفاق | النفقات الفعلية لسنة 2014 | النفقات الفعلية للنصف الأول لسنة 2013 | النفقات التقديرية لسنة 2013 | تقديرات سنة 2014 |
| الرواتب و الاجور |  |  |  |  |
| المستلزمات الخدمية |  |  |  |  |
| المستلزمات السلعية |  |  |  |  |
| الى اخره من بنود الانفاق |  |  |  |  |
| مجموع البنود |  |  |  |  |

**4- الجانب التطبيقي والتحليلي للبحث**

**4-1- الخطة العملية لتطبيق موازنة الأداءوزارة المالية/ مركز التدريب المالي والمحاسبي :**

**اسلوب عرض الموازنة :** اعتمد في عرض نموذج موازنة الأداء لمركز التدريب المالي والمحاسبي بعد تحديد الهدف الذي يسعى إلى ابرازه في الموازنة وهو تنمية وتطوير قدرات موظفي الدولة والقطاع الخاص بالشكل الآتي:

1. **التبويب بحسب البرامج**
2. تحليل أنشطة المركز وإدراجها ضمن برامج رئيسية وبحسب أولويتها كما جاء في الجدول (6) إلى:
3. البرنامج التدريبي والفني
4. البرنامج الإداري والخدمي ويُقصد بالبرنامج الجزء الجوهري من خطة العمل ويمثل الأدوات الحكومية أو الوسائل التي تستعمل لغرض الوصول إلى الهدف المنشود.
5. تحليل البرامج الرئيسة إلى برامج فرعية فالبرنامج الأول يتفرع عنه برنامج الشؤون التدريب ويحمل الرمز11، وبرنامج الشؤون الفنية ويحمل الرمز ( 12 ) ،أما البرنامج الرئيسي الثاني فيتفرع عنه برنامج الشؤون الادارية ويحمل الرمز ( 21 ) ، وبرنامج الشؤون الخدمات، ويحمل الرمز22 ويُقصد بالبرنامج الفرعي هو التفرع من برامج معقدة إلى وحدات متخصصة للإداء تسعى إلى تسهيل عملية التنفيذ.
6. تحليل البرامج الفرعية إلى أنشطة وهي تفرعات محدودة تقوم بتنفيذ العمليات وتكون المسؤولة عنه الوحدات الإدارية المنفذة للأنشطة وتحمل أرقاماً متسلسلة بعدد الأنشطة التي تتفرع عن كل برنامج. والأنشطة هنا تمثل الأقسام الفنية والتدريبية للمركز، والوحدات التنظيمية الأخرى حسب الهيكل التنظيمي للمركز، والذي يفترض أن يكون هناك ترابطًا وثيقًا بينه وبين هيكل البرامج لجعله يفي بأغراض البرمجة وتحقيق مثاليتها، لكونه أحد العوامل التي تؤثر في كلفة المنتج النهائي، والمقصود بها المتدرب.
7. **التبويب بحسب البنود**

تم تقسيم حسابات الموازنة وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً أي بحسب بنود الموازنة التقليدية الآتية:

* تعويضات الموظفين
* المستلزمات السلعية
* المستلزمات الخدمية
* الصيــــــــــــــــــــــانـــــــة
* الموجودات غير المالية

**التقارير والملاحق : Reports and supplements**

يفترض عند تحضير الموازنة إعداد تقرير أو ملحق بكل برنامج يبين فيه تفاصيل عن احتساب التكاليف التقديرية لمجموعة فعالياته وأنشطته، ويمثل التقرير الدراسة التحليلية والتفصيلية لإعداد التقديرات لم يتسع البحث لإدخال تفاصيلها.

**4-2- الخطوات العملية في احتساب تكاليف المركز :**

تم الاعتماد على نفقات للمركز خلال السنة المالية 2014 والتي بلغ مجموعها الإجمالي (1604491520 ) دينار كما في الجدول (5) .

**الجدول( 5 ) مجموع النفقات الظاهرة في كشف النفقات**

**حسب موازنة البنود( التقليدية) المعمول بها كما في عام 2014**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ت** | **اسم الفصل** | **النفقات (دينار)** |
| 1 | تعويضات الموظفين | 1432742620 |
| 2 | المستلزمات السلعية | 76399000 |
| 3 | المستلزمات الخدمية | 48723600 |
| 4 | الصيانة | 36210200 |
| 5 | الموجودات غير المالية | 10416100 |
|  | المجموع | 1604491520 |

المصدر: وزارة المالية / مركز التدريب المالي والمحاسبي

الجدول: إعداد الباحث

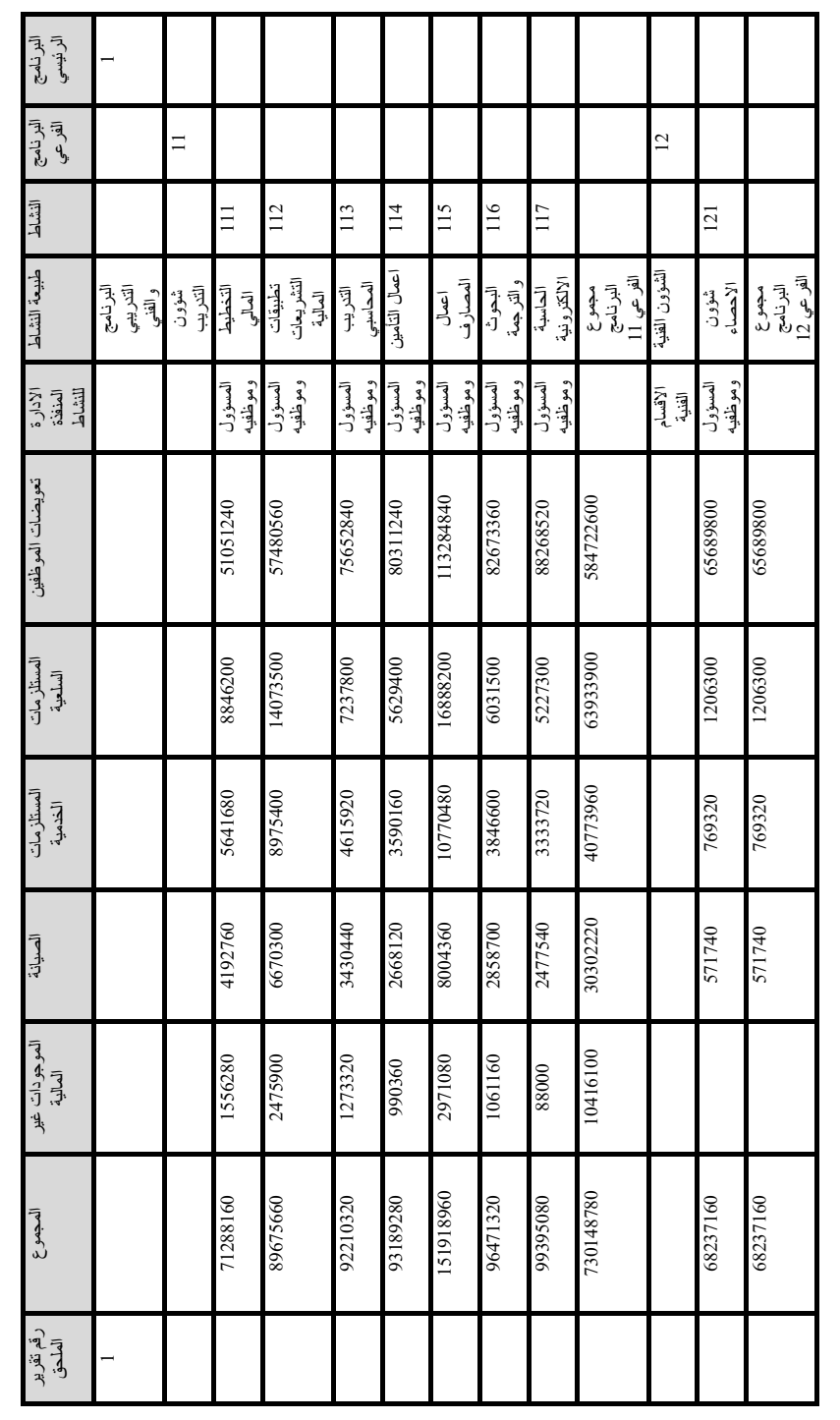
إذ تم توزيعها إلى مجموعتين رئيستين من مراكز الكلف وفقا لمقترح موازنة الأداء:

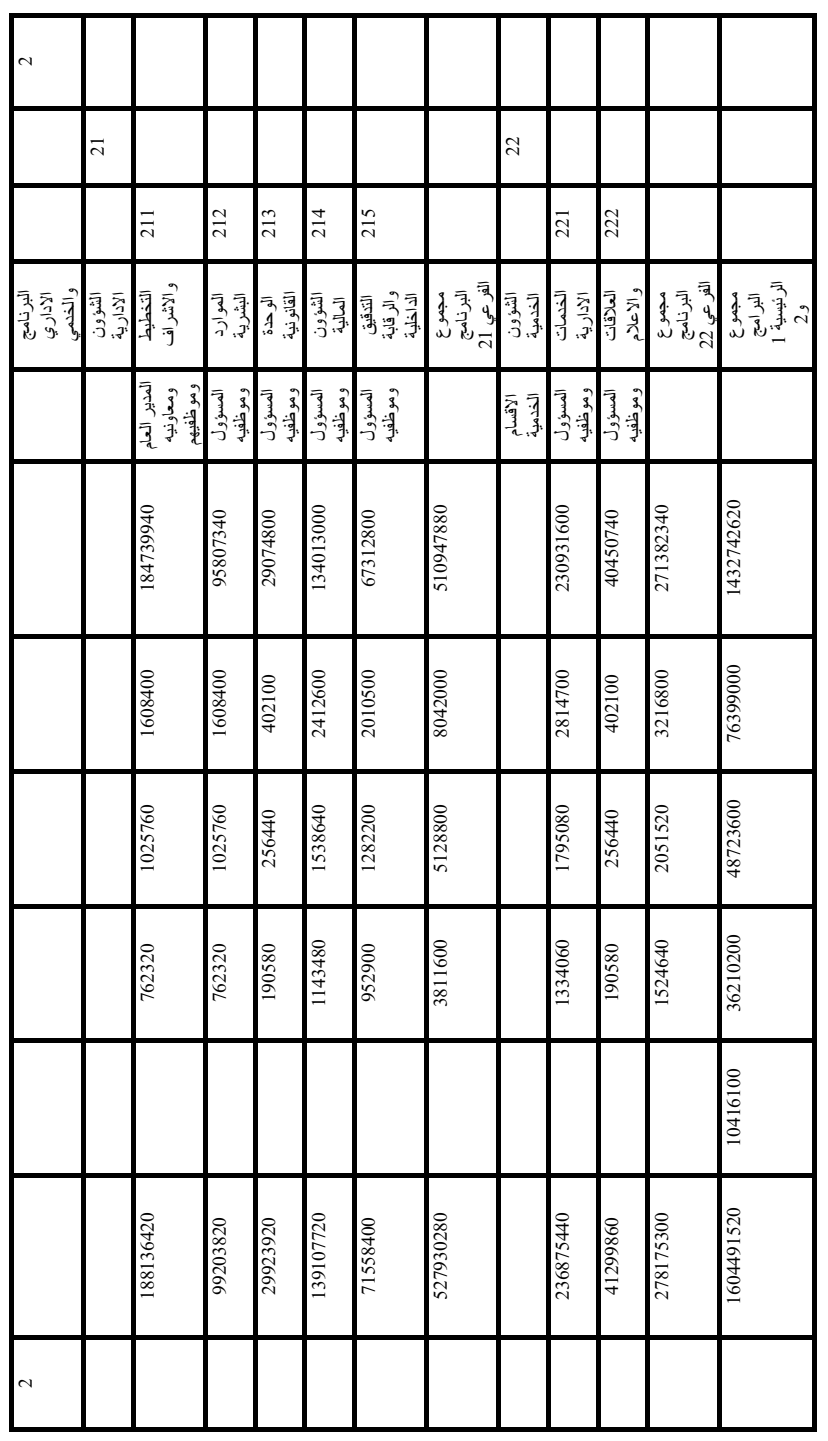
* 1. **مراكز كلف إنتاجية :** هي الأقسام التدريبية والفنية التخطيط المالي تطبيقات التشريعات المالية، التدريب المحاسبي، اعمال التأمين، اعمال المصارف، البحوث والترجمة، الحاسبة الالكترونية، شؤون الاحصاء، باعتبار إن المنتج النهائي وهو المتدرب يتم في الأقسام التدريبية والفنية.
  2. **مراكز كلف خدمات إنتاج**: وهي الوحدات التنظيمية الأخرى التي تقدم خدماتها للأقسام التدريبية والفنية التخطيط والاشراف، الموارد البشرية، القانونية، العلاقات والاعلام، الشؤون المالية، التدقيق ، الخدمات الادارية.

إن لجؤنا لهذا التقسيم يتناسب وامكانية حصر النفقات في ذلك المركز، وليس بالضرورة أن يكون تقسيم أي مشروع إلى مراكز كلف يتطابق مع الهيكل التنظيمي له، لإمكانية حصر نفقاته من جهة ولتقديمه خدمات للأقسام التدريبية والفنية من جهة أخرى. إن بعض المصاريف أمكن توزيعها وتخصيصها على مراكز كلف معينة مباشرة، ومن واقع المستندات المؤيدة لعملية الصرف، والبعض الآخر ذا طبيعة مشتركة لا يخص مركز كلفة محدد وانما أنفق بصفة عامة واستفادت منه عدة مراكز ولمثل هذا النوع من المصاريف تم اعتماد الأسس التالية في توزيعها وبحسب ملائمتها لنوع النفقة وكما مبين أدناه:

* + 1. تم تحميل فصل تعويضات الموظفين على وفق عدد موظفي كل قسم من اقسام المركز كما تم تحميل اجور المحاضرات على برنامج التدريب فقط، ووفق ساعات التدريبية لكل نشاط .
    2. تم تحميل فصل المستلزمات السلعية والخدمية والصيانة كونها مصروفات تصب في عموم المركز لغرض تحقيق اهدافه الموسومة، قسمت هذه الفصول على عدد الانشطة التي يقوم بها كل برنامج.
    3. تم تحميل فصل الموجودات غير المالية على برامج التدريبية فقط وحسب مستندات الصرف لكون الشراء تم لهذه البرامج وقسمت المبالغ حسب عدد الانشطة لكل برنامج ، مع ملاحظة ان يتم عند تحميل مبالغ الموجودات يجب ان تراعى تنزيل نسبة الاندثار سنويا.

**الجدول (6) نفقات موازنة مركز التدريب المالي والمحاسبي لسنة 2014 على وفق موازنة الاداء**





**المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالإعتماد على بيانات الجداول المرفقة بالملحق (2)**

ومن خلال تحليل الأرقام الظاهرة في نموذج الموازنة يمكن أن نستخلص بعض معطيات تطبيق موازنة الأداء لغرض الاسترشاد بها عند اتخاذ القرار، كما مبينة في الجداول الآتي:

**الجدول (7) يمثل حصة كل برنامج من مجموع نفقات الموازنة لأغراض المقارنة بين البرامج**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ت | برامج الموازنة | % |
| 1 | شؤون التدريب | 44.2% |
| 3 | شؤون الفنية | 4.3% |
| 4 | شؤون الادارة | 33.7% |
| 5 | شؤون الخدمات | 17.8% |
|  | المجموع | 100% |

المصدر: وزارة المالية / مركز التدريب المالي والمحاسبي

الجدول: إعداد الباحث

يتبين من الجدول أعلاه إن برنامج شؤون التدريب أحتل المركز الأول من نفقات الموازنة من بين البرامج الاخرى وبنسبة 44.2% وهذا هو هدف المركز الرئيسي.

**الجدول (8) يبين حصة المتدرب من تكاليف البرامج**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ت | برامج الموازنة | حصة المتدرب (دينار) |
| 1 | شؤون التدريب | 189206 |
| 3 | شؤون الفنية | 17683 |
| 4 | شؤون الادارة | 136805 |
| 5 | شؤون الخدمات | 72085 |
|  | المجموع | 415779 |

المصدر: وزارة المالية / مركز التدريب المالي والمحاسبي

الجدول: إعداد الباحث

إن مجموع حصة المتدرب من نفقات الموازنة والبالغ ( 415779 ) دينار فإن كلفة المتدرب المستخرجة في تلك السنة يمكن مقارنتها بكلفة السنة التالية والسنوات اللاحقة لتقييم عمل المركز من خلال زيادة الدورات التدريبية واستخدام الموارد المالية بشكل المطلوب.

وبالإمكان أيضاً إجراء تحليلات الحكم على كفاءة الأداء منها مثلاً التعرف على مدى بلوغ المركز للنسبة القياسية المحددة وهي محاضر / متدرب بالرجوع إلى المعايير المحددة حسب الخطة الاستراتيجية سنة 2014 الخاصة بالمركز ومقارنة الأرقام حسب الخطة مع المتحقق فعلاً ظهر ما يلي:

|  |  |
| --- | --- |
| **الجدول (3-9) مقارنة بين المخطط والفعلي للمحاضرين والمتدربين** | |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **العام الدراسي** | **عدد المحاضرين** | **عدد المتدربين** | **محاضر /متدرب** | | حسب الخطة | 152 | 3710 | 1/24 | | المتحقق فعلا | 152 | 3859 | 1/25 |   الجدول: إعداد الباحث |

من خلال الجدول اعلاه تبين أن نسبة عدد المحاضرين الى عدد المتدربين هي (1/25) فهي قريبة جداً عن المخطط وبالإمكان الاستفادة من هذه النسبة للمقارنة بين السنوات السابقة واللاحقة لمعرفة مدى تطور عمل المركز .

ومن خلال ما تمخض عن التحليل التطبيقي لموازنة الاداء يمكن ان نلخص بعض الفروق بين الموازنة التقليدية (البنود) المطبقة سابقا للمركز وبين موازنة الاداء ويمكن تلخيصها بالاتي:

1. تهتم موازنة البنود بالحصول على الأموال دون النتائج ( المخرجات الفعلية للبرنامج من سلع أو خدمات)أي المدخلات، بينما موازنة الاداء قد اهتمت بالأهداف التي تسعى اليها الادارات تركز على النتائج ( المخرجات الفعلية للبرنامج من سلع أو خدمات) عن نشاط الادارة.
2. يتم توزيع التخصيصات المالية في موازنة البنود على حسابات البنود المعتمدة بينما توزع التخصيصات المالية في موازنة الاداء على البرامج والأنشطة.
3. تبوب النفقات في موازنة البنود حسب نوع النفقة دون ان يكون هناك ارتباط بينها وبين العمل المنجز، أما موازنة الاداء تبوب النفقات حسب البرامج والأنشطة .
4. عدم قدرة موازنة البنود على تقييم وقياس الاداء الفعلي للإدارة الحكومية، كونها تركز على سلامة الصرف بشكل رئيسي، في حين تعمل على قياس اداء الادارة الحكومية لأنها توضع مسبقاً وحدات الاداء المطلوب تحقيقها.

**الاستنتاجات**

* 1. موازنة الإداء أفضل أسلوب من أساليب الموازنة، التي يمكن أن تساعد وتسهم في تجسيد إعداد الموازنة الاتحادية النموذجية في العراق، ومن ثمَّ فأن هذا الشكل أكثر من غيره، يمكن أن يعزز من قوة، ونجاح، وسلامة النشاط المالي، والسياسي للنظام الإداري الذي يعتمدها، كونها تركز على حجم، ونوعية العمل المنجز، والاهداف المراد تحقيقها، وبالكيفية التي يمكن بموجبها تحديد هذه الأهداف، وهي عكس موازنة البنود التي تهتم فقط بسلامة صرف الاموال التي انفقت من الناحية القانونية .
  2. يؤدياستخدام موازنة الأداء الى التخصيص الأمثل لموارد البرامج ، من خلال توزيعاً واضحاً للأموال المرصدة ( المخصصة) على بنود الصرف فيأخذ كل نشاط نصيبه من النفقات، لذا فهي تساهم في دعم آليات الرقابة والمسؤولية على الانحرافات وتقييم النتائج والاثار والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقي ما هو مستهدف منها.
  3. يلزم تطبيق موازنة الأداء الإدارة لبذل ما في وسعها في البحث والتحليل لتحقيق الأداء الأمثل والمشاركة الفاعلة (المؤثرة) في تنفيذ الاعمال المهمات الموكلة بها، من خلال المقارنة بين الأموال المرصدة ( المخصصة) في الموازنة وبين النتائج (المخرجات الفعلية للبرنامج) التي تنتج عن تنفيذ البرنامج ومن أجل تقييم اداء البرنامج فيما اذا كان جيد او دون ذلك، ومن ثم ابداء الرأي بشأن إعادة تعميم الخطط و السياسة المتبعة في تحديد البرامج و الأنشطة المفروض تنفيذها.
  4. تعمل موازنة الإداء على تبويب النفقات والإيرادات على عدة مستويات (التبويب الوظيفي، وتبويب البرامج، والتبويب الاقتصادي، وتبويب الانشطة، وتبويب حسب البنود).

**التوصيات**

* 1. إعداد الموازنة النموذجية على اساس اسلوب موازنة الإداء، بحيث تعد على مستوى الوحدة التنظيمية (الاقتصادية) على غرار ما جاء بالتحليل التطبيقي في البحث، وبهذه الطريقة يتم تجميع موازنة الوحدات التنظيمية في الوزارة ، ليتم تقديمها إلى دائرة الموازنة لتناقش، وبعهدها توحد موازنة الوزارات والجهات الحكومية لَتكوّن الموازنة الاتحادية للدولة( موازنة الإداء).
  2. تعمل موازنة الاداء على تبويب النفقات والايرادات في عدة مستويات (التبويب الوظيفي، وتبويب البرامج، والتبويب الاقتصادي، وتبويب الانشطة، وتبويب حسب البنود) وبهذه الطريقة يتم جمع المعلومات بطريقة عكسية، إذ يتم اخذ المعلومات من الأنشطة الى البرامج لتصل الى الإدارة و من ثمّ لتّجَمع الوحدات التنظيمية مع الوزارة لتذهب الى وزارة المالية لتناقش. ويشكل هذا التبويب اداة هامة لأغراض قياس اداء الوحدة التنظيمية وربطه بمعدلات ومعايير الانجاز، كما تظهر مساهمة كل برنامج في تحقيق الهدف العام للوظيفة، بغض النظر عن موقع البرنامج في الهيكل التنظيمي.
  3. التأكيد على ضرورة إعداد تقارير (شهرية، فصلية، سنوية) من قسم الحسابات المالية عن كل الاقسام فضلاً عن التقارير والبيانات الموجودة حاليا وترسل الى الادارة العليا للاطلاع عليها ومتابعة تنفيذ الموازنة للوقوف اول بأول على الانحرافات ، والعمل على معالجتها ، ومن ثم توحد التقارير والبيانات وترسل الى دائرة المحاسبة في وزارة المالية.
  4. تأسيس مكتب او هيئة وطنية للإدارة والموازنة وإن المسؤولية الرئيسية لهذا المكتب هي إعداد الموازنة الاتحادية للدولة وفقا لسياسات وخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية الوطنية للحكومة. ويعمل أيضا مستشاراً لكافة إدارة الجهات الحكومية.

**المصادر العربية**

1. البغدادي، صلاح صاحب شاكر، "الموازنة وأسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية - المنضمات الحكومية غير الهادفة للربح" أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 1998.
2. البطريق، يونس احمد ، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعة، بيروت 1985
3. جراهام، كون بليز وهايز، ستيفن"إدارة المنشآت العامة " ط1، ترجمة عبد الكريم محمد، الدار الدولية للنشر، القاهرة ، مصر، 1996
4. الدوري، مؤيد عبد الرحمن و الجنابي، طاهر موسى "إدارة الموازنات العامة " ط1, دار زهران للنشر, عمان, الأردن, 2000.
5. العامري، محمد علي ابراهيم، تحليل الموازنة العامة مدخل استراتيجي للارتقاء بالأداء، جامعة بغداد، مجلة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد العاشر، 2015.
6. الكرخي، مجيد عبد جعفر،"الموازنة العامة للدولة"،مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، 1999
7. اللوزي، سليمان و مرار الفيصل و العكشة وائل "إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق " ط1, دار المسيرة, المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن, 1997.

**المصادر الانكليزية**

1. Begdigen, Muhlis "Budgeting System and Their Applicability in Public Sector", College of Administration and Economics Journal - Erciyes University, 2001.
2. Coompanthu, Sawanya , The Analysis Of Budgeting System Reform In Thailand , KDI School of Public Policy and Management, 2007.
3. David M. Walker, Performance Budgeting: Opportunities and Challenges, Comptroller General.2002
4. Douglas Morgan Handbook On Public Budgeting State of Oregon Edition, 2002.
5. Freeman, Robert J. & Shoulders, Craig D. “Government and Non Profit Accounting: Theory and Practice” 7th ed, Pearson Education INC, New Jersey U.S, 2002
6. Hai, Guo, (2008), “Setting Discretionary Fiscal Policy within the Limits of Budgetary Institutions: Evidence from American State Governments”, Public Management and Policy Dissertations, Paper 21. Georgia State University.
7. Kaplan, Robert and. Norton, David The Strategy Focused Organization, Harvard Business Press, Pennsylvania, Soundview, 2001
8. Lee, Robert & Johnson, Rouald “Public Budgeting System” 5th ed, Gaithersburg, MD, An Aspen Publication, 1999
9. Parry, Michael “Government Financial Management” International Management Consultants Limited – Cow dray Center House, London U.K, 1994.
10. Robinson, Marc, program Classification For Performance Budgeting, WorldBank, 2013
11. Shafritz, Jay M. & Russell E. M. “Introducing Public Administration Addison Wesley Longman INC New York U.S 2000”
12. Sharp, Rhonda,“Budgeting for Equity: Gender Budget Initiatives within a Framework of Performance Oriented Budgeting” UNIFEM (United Nation Development Fund For Women) Publisher, New York U.S., 2003.
13. Tim ,Connolly& Gary, Ashworth An integrated activity-based approach to bud . (use of priority based and activity based budgeting as management tools),1994.