

مركز البيان للدراسات والتخطيط
Al-Bayan Center for Studies and Planning



موازنة 2025: أما حان الوقت لإعادة النظر في أسلوب إعداد وتنفيذ الموازنة الاتحادية في العراق؟

د. علي عبد الرحيم العبودي





موازنة 2025: أما حان الوقت لإعادة النظر في أسلوب إعداد وتنفيذ الموازنة الاتحادية في العراق؟

سلسلة اصدارات مركز البيان للدراسات والتخطيط / قسم الابحاث
/ الدراسات الاقتصادية

الاصدار / ورقة سياسات

الموضوع / الاقتصاد والتنمية

د. علي عبد الرحيم العبودي / جامعة النهرين - العلاقات الاقتصادية الدولية

عن المركز

مركزُ البيان للدراسات والتخطيط مركزُ مستقلٌ، غيرُ ربحيٍّ، مقرُّه الرئيس في بغداد، مهمته الرئيسة -فضلاً عن قضايا أخرى- تقديم وجهة نظر ذات مصداقية حول قضايا السياسات العامة والخارجية التي تخص العراق بنحو خاص، ومنطقة الشرق الأوسط بنحو عام. ويسعى المركز إلى إجراء تحليل مستقلٍّ، وإيجاد حلول عملية جليّة لقضايا معقدة تهتمُّ الحقلين السياسي والأكاديمي.

ملحوظة:

لا تعبّر الآراء الواردة في المقال بالضرورة عن اتجاهات يتبناها المركز، وإنّما تعبّر عن رأي كاتبها.

حقوق النشر محفوظة © 2025

www.bayancenter.org

info@bayancenter.org

Since 2014

I. الملخص التنفيذي:

1. تُعد الموازنة المالية للدولة أهم وثيقة استراتيجية وأداة إصلاحية بيد الحكومات، وهي الجزء الأساسي في حركة الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي لجميع الدول.
2. يتعارض مبدأ موازنة البنود مع الإدارة غير المركزية، حيث تؤدي المحاولات التي تهدف إلى منح صلاحيات أكبر للوحدات الإدارية الفرعية (مثل المحافظات) غالباً إلى تعارض حاد يؤدي إلى بقاء عملية منح الصلاحيات المالية لتلك الوحدات، مما يُفاقم التضاد بين التشريعات والممارسات.
3. تركز موازنة البنود حالياً في العراق على الوظيفة المحاسبية والرقابة على بنود الإنفاق، وليس على كمية الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.
4. ترتبط موازنة البنود بشكل أساسي بالكلفة أو مدخلات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالمرجات أو النتائج من الصرف، لذلك هي ليست مرتبطة بالمرود أو أداء الإنفاق العام، لذا فهي لا تمثل معياراً حقيقياً لمستوى الانجاز الحكومي.
5. تقوم فكرة موازنة البرامج والأداء على تحويل الاهتمام من وسائل التنفيذ إلى نتائجها، حيث تربط فلسفتها بين مهام الوحدات الإدارية والأهداف الاقتصادية التنموية للحكومة.
6. إن اتباع العراق أسلوب البنود والرقابة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة كان له مبرراته الواقعية، خاصة أن هذا النوع من الموازنات يتوافق مع الإدارة المركزية للدولة التي أفلت مع نهاية عام 2003، ومع تحول العراق إلى الإدارة اللامركزية بعد اقرار الدستور عام 2005، وما اظهرت عملياً موازنة البنود من سلبيات كثيرة، كان وجوباً مغادرة هذا الأسلوب والانتقال إلى أسلوب جديد ينسجم مع المرحلة الحالية.
7. يُعد أسلوب موازنة البرامج والأداء من أكثر الأساليب فاعلية في الرقابة على الموازنة المالية، كما يتيح هذا الأسلوب تقديم صورة واقعية عن حجم الإنفاق الحكومي، وذلك من خلال تحديد علمي مسبق لتكاليف جميع البرامج والأنشطة، والمدة الزمنية المطلوبة للإنفاق.
8. تتطلب عملية الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، فضلاً عن وضع معايير ومقاييس للأداء، ووجود قوانين وهيكل مؤسسي كفاء.
9. ينبغي أن تكون عملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء بشكل جزئي وتدرجي، نظراً إلى أن الهيكل المؤسسي في العراق مازال تقليدي وغير متطور، ولما يحمله هذا التحول من خطورة على مالية الدولة، إذا ما ساء تطبيقه.
10. تهتم موازنة البنود بشكل أساسي بالكلفة أو مدخلات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالمرجات أو النتائج من الصرف، لذلك هي ليست مرتبطة بالمرود أو أداء الإنفاق العام.



II. تمهيد:

تُعَدّ الموازنة العامة للدولة الجزء الأهم في مسار الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي في جميع الدول، لذلك أولت الحكومات اهتماماً بالغاً بكيفية إدارة الموازنة المالية، وباختيار المنهج الأنسب لإعدادها. ونتيجة لذلك، سعت الدول إلى اعتماد نظام موازنتي يُمكنها من تحقيق الأهداف المتنوعة التي تسعى إلى إنجازها. ونظراً لتطور مناهج التحليل الاقتصادي، وتقدّم الوسائل التقنية للحصول على البيانات والمعلومات، تطوّر منهج إعداد وإدارة الموازنة العامة، منتقلاً من مجرد أداة للرقابة على الإنفاق إلى أداة للإدارة والبرمجة والتخطيط. وعلى هذا الأساس، ظهرت أنماط متعددة من الموازنات تختلف فيما بينها من حيث درجة التطور ومنهج الإعداد والإدارة. ومع ذلك، أثبتت التجارب الدولية أن موازنة البرامج والأداء تُعدّ الأسلوب الأكثر نجاحاً في إعداد وتنفيذ الموازنة المالية، لاسيما في الدول التي لا تزال تمر بمرحلة انتقالية نحو التحول الاقتصادي.

أما فيما يخص العراق، فلا يزال يعتمد أحد أقدم الأساليب في إعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة العامة، وهو أسلوب «موازنة البنود»، إذ لا تزال الموازنة العراقية محكومة بالقواعد التقليدية لهذا النمط، منذ إعداد أول موازنة في تاريخ الدولة. والحقيقة أن تبني العراق لموازنة البنود في المراحل السابقة كانت له أسبابه وظروفه، من بينها السعي إلى تحقيق قدر من القبول السياسي والاستقرار المالي، غير أن التطورات الكبيرة في العلوم الاقتصادية والمالية، واتجاه معظم دول العالم إلى مغادرة الأساليب التقليدية في إعداد وإدارة المالية العامة، إلى جانب بروز منهجيات حديثة في إعداد الموازنات، تفرض اليوم واقعاً مختلفاً. لقد كشفت موازنة البنود عن سلبيات جسيمة تمثلت في هدر المال العام، وضعف الإنجاز، وتعقيد الإجراءات الإدارية، وهو ما يؤكد الحاجة الملحة إلى تبني منهجية جديدة في إعداد وإدارة الموازنة العامة العراقية. وفي هذا السياق، تُطرح موازنة البرامج والأداء بوصفها أحد أكثر الأساليب ملاءمةً للواقع العراقي الراهن، وكونها تمثل أداة مالية إصلاحية فاعلة تدعم مبادئ الحكم الرشيد وتسهم في تعزيز كفاءة الإنفاق وتحقيق الأهداف التنموية.

لكن قبل الولوج في أهمية ومنهج الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في الموازنة العراقية ينبغي تناول فلسفة الأسلوبين وعيوب وإيجابيات كلٍّ منهما، فضلاً عن عرض كامل لمنهجية إعداد الموازنة العراقية حالياً.



III. تحليل فلسفة نظام موازنة البنود

1. مفهوم الموازنة التقليدية (موازنة البنود)

يُعد هذا الأسلوب من الموازنات أقدم الأساليب في إعداد وإدارة الموازنة العامة للدولة، كما يطلق عليها تسميات عدة منها موازنة الاعتمادات، وموازنة الرقابة، وموازنة البنود، وبالرغم من ظهور أساليب أخرى في وضع الموازنات، إلا أن هذا الأسلوب ما يزال مسيطر على موازنات العديد من دول العالم، خاصة الدول النامية وذات الاقتصاد الريعي⁽¹⁾، ويمكن إعطاء تعاريف عدة لموازنة البنود والرقابة، أهمها: «هي ذلك الأسلوب من الموازنات الذي يُعتمد في إعدادها على بيانات السنة الماضية، ومقدار الزيادة الحاصلة فيها، ليتم بعد ذلك تخمين حجم النفقات والإيرادات العامة ووضع الاعتمادات والرقابة عليها»⁽²⁾، وتعرف أيضاً على أنها: «تلك الموازنة التي تركز على بنود الموازنة وما يرصد فيها من اعتمادات وضرورة التقيد بالبنود عند الإنفاق»⁽³⁾.

إن فكرة وفلسفة موازنة البنود تقوم على تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها الوحدات الحكومية لتسيير أعمالها وتنفيذ نشاطاتها العامة، مقابل التزام هذه الوحدات بعدم تجاوز حدود التمويل المخصص لها في بنود الموازنة. ولا يهتم هذا الأسلوب من الموازنات بالعائد الذي تحققه الوحدة الحكومية من هذا التمويل، إذ يركّز على المدخلات فقط، متجاهلاً ما تقدمه تلك الوحدات من سلع وخدمات، وكيفية تقديمها⁽⁴⁾.

والحقيقة أن أسلوب موازنة البنود يتناسب مع نمط الإدارة المركزية، القائم على تركيز سلطة القرار المالي ومسؤوليته في قمة الهرم التنظيمي، إذ يبدأ هذا الأسلوب بتحديد البنود المعتمدة للإنفاق، أي تصنيف الإنفاق وفق الكميات الواجب توفيرها لتحقيق أهداف الوحدات الحكومية، ومن ثم الإسهام في تحقيق السياسة العليا للدولة. ولهذا، تكون بنود الإنفاق محددة، ولكل بند مخصصاته المالية. ويُعد هذا التحديد ضرورياً في موازنة البنود، لأن الإنفاق يتم ضمن هذه الحدود، مما يجعل عنصري الضبط وتحديد المسؤولية من العناصر الأساسية في هذا الأسلوب⁽⁵⁾.

1- يونس عليان الشوبكي، وأحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012)، ص 96.

2- عماد الحرش، المالية العامة، (جمهورية العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 2014)، ص 180.

3- جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004)، ص 175.

4- قاسم جهاد عبيد، مقترح إعداد موازنة تقليدية مختلطة في الوحدات الحكومية الخدمية: دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية وكلياتها، (العراق: المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، المجلد 10، العدد 34، 2012)، ص 97.

5- محمد الفاتح محمود، إدارة الموازنة بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع، 2014)، ص 118.





وقد بدأ تطبيق موازنة البنود والرقابة عليها في الولايات المتحدة عام 1921، لتكون موازنة تنفيذية شاملة تعتمد التصنيف الاقتصادي في التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، حيث تُقسّم النفقات حسب نوعها وليس حسب الغرض منها، أي تُحصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات رئيسة وفرعية متجانسة.⁽⁶⁾

لذا، بعد أن يتم تمويل الوحدات الحكومية من خلال تخصيص اعتمادات مالية لها وفقاً لاحتياجاتها، تخضع هذه الاعتمادات لقيود قانونية ومالية، وتكون تحت إشراف الجهاز الإداري والمالي للدولة، والمتمثل في وزارة المالية أو وزارة الخزانة، بحسب التسمية المعتمدة في كل دولة.⁽⁷⁾

2. أسس تبويب موازنة البنود

إن الأساس الذي تركز عليه موازنة البنود في إعدادها هو عرض وتبويب البيانات في مستويين رئيسيين؛ هما: التبويب الإداري والتبويب النوعي، ولكل تبويب مواده الفرعية، ولكل مادة أنواعها الفرعية.

أ- التبويب الإداري: يُعد التبويب الإداري أحد الأسس المعتمدة في جميع دول العالم عند إعداد الموازنات العامة، حيث تُعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة بناءً على الهيكل التنظيمي للدولة. ويتطلب هذا التبويب تقسيم النشاط الحكومي إلى مجموعة من الوحدات الإدارية، مثل الوزارات، والهيئات، والمصالح، والإدارات. وبعد ذلك، تُوزّع النفقات داخل هذه الوحدات على شكل أبواب وفصول وفقاً للتصنيف الأفقي، الأمر الذي يُتيح إمكانية تحديد نصيب كل وحدة إدارية من النفقات والإيرادات العامة.⁽⁸⁾

فالموازنة العامة لوزارة ما قد تُقسّم إلى أبواب، يُخصص كل باب منها لموازنة أحد فروع الوزارة أو قطاعاتها الرئيسية. ثم تُقسّم هذه الأبواب إلى فصول، يُعنى كل فصل منها بموازنة الإدارات الأساسية التي يتكوّن منها الفرع أو القطاع المعني. وهكذا تستمر التفريعات وتبويات الموازنة بشكل يتناسب مع البناء التنظيمي للوزارة وتفرعاته،⁽⁹⁾ كما هو مبين في الجدول (1).

6- قاسم جهاد عبيد، مصدر سبق ذكره، ص 97.

7- زهرة حسن عليوي ومحمد عادل محمد، استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي، (العراق: مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20، 2016)، ص 232.

8- محمد الفاتح محمود، مصدر سبق ذكره، ص 121.

9- المصدر نفسه، ص 122.



جدول (1) أنموذج توضيحي للتبويب الإداري في موازنة البنود (الأرقام لأغراض التوضيح فقط وهي غير دقيقة)

رقم	اسم الجهة	أبواب المصروفات والنفقات للسنة المالية 2019-2020*						إجمالي النفقات
		المصروفات الجارية					المصروفات الرأسمالية	
		تحويلات	المنافع الاجتماعية	المنح	الاعانات	السلع والخدمات	النفقات الرأسمالية	
1		50.000	0	0	0	0	0	50.000
2	مجلس الوزراء	7.026	0	0	0	30.131	11.121.0	147.77
3	ديوان المحاسبة	424.00	21.000	0	0	3.193	2.455	56.000
4	ديوان الخدمة	25.560	0	0	0	4.329	918.00	81.321
5	وزارة الخارجية	5.010	16.670	0	0	75.256	29.523	238.18
6	وزارة المالية	20.060	6.000	0	0	36.470	106.619	230.78
7	وزارة التجارة	1.230.0	62.000	0	230.00	7.000	2.700.0	290.99
8	وزارة العدل	289.71	0	0	0	926.00	4.768.0	315.84
9	وزارة الداخلية	11.430	25.800	0	0	97.194	42.242.0	1.177.0
10	وزارة الدفاع	29.678	40.273	0	0	391.05	502.621	1.931.6

المصدر: وزارة المالية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، ص9.

10- ملاحظة: أرقام الجدول غير دقيقة، كتبت من أجل التوضيح فقط.





يتضح من الجدول التوضيحي، كما في الموازنة العامة لدولة الكويت، أن المصروفات مَبَوَّبة على أساس إداري رئيسي (حسب الوزارات والمصالح)، حيث يُمثَّل كل صف أفقي مجموع النفقات المخصصة للوحدة الإدارية المعنية، في حين يُمثَّل كل عمود مجموع نوع معين من النفقات عبر جميع الوحدات الإدارية. وتنقسم هذه البنود بدورها إلى أقسام فرعية. فعلى سبيل المثال، تُقسَّم موازنة وزارة الدفاع إلى اعتمادات تشمل: الدفاع العسكري، والدفاع المدني، والمعونات العسكرية الأجنبية، والبحوث والتطوير، والشؤون الدفاعية... إلخ.

(11)

ب- التبويب النوعي: ينبغي أن يسبق كل تبويب نوعي تبويب إداري، وبموجبه يتم التقسيم حسب نوع الإنفاق أو الإيراد. ثم تُقسَّم كل من هذه البنود إلى أقسام رئيسة، وفرعية، وتحليلية، وفقاً لخصائصها الموضوعية. فالنفقات العامة، حسب هذا التبويب، تُقسَّم إلى فصول رئيسة، مثل: (نفقات العاملين، المستلزمات السلعية، المستلزمات الخدمية... إلخ). ثم تُقسَّم كل من هذه الفصول إلى تقسيمات فرعية تُسمَّى «مواد»، وتُقسَّم المواد بدورها إلى «أنواع». وينطبق نفس الأسلوب على الإيرادات العامة للدولة. ⁽¹²⁾ يُنظر الجدول التوضيحي رقم (2).

11- وزارة المالية الكويتية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، الباب الرابع، ص52.
12- فوزي عطوي، المالية العامة، (بيروت-لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية، 2003)، ص383.



جدول (2) أنموذج توضيحي للتبويب النوعي في موازنة البنود

رقم الباب	مسمى الباب	الاعتماد	النسبة
21	تعويضات العاملين	7,692.104	34.19
22	السلع والخدمات	3,386.285	15.05
25	الاعانات	639.461	2.84
26	المنح (المصرفيات)	5,252.221	23.34
27	المنافع الاجتماعية	994.722	4.42
28	مصرفيات وتحويلات أخرى	1,263.520	5.62
	إجمالي المصرفيات الجارية	19,228.313	85.46
32	شراء الأصول غير المتداولة	3,271.687	14.54
	إجمالي النفقات الرأسمالية	3,271.687	14.54
	إجمالي المصرفيات والنفقات	22,500.000	100.0

المصدر: وزارة المالية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، ص15.

يوضح الجدول الافتراضي رقم (2) التبويب النوعي لموازنة البنود، حيث تُدرج في هذا الجدول الأنواع الرئيسية للإنفاق، ومن ثم تتفرع كل فئة إلى تقسيمات فرعية. فعلى سبيل المثال، تُقسّم «تعويضات العاملين» إلى: (أجور ورواتب، مكافآت نقدية، علاوة غلاء معيشة، بدل سكن... إلخ) ⁽¹³⁾. وتجدر الإشارة هنا إلى أن التبويب في الموازنة يتم على الأساسين الإداري والنوعي في آنٍ واحد، كما أن كلاً من التبويبتين يتضمنان النفقات والإيرادات الجارية والرأسمالية). يُنظر الجدول رقم 1 المشار إليه سابقاً).

13- وزارة المالية الكويتية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، مصدر سبق ذكره، ص34.

تقييم أسلوب موازنة البنود

قبل الشروع في تقييم موازنة البنود، أي الكشف عن أوجه القوة والضعف في هذا الأسلوب، ينبغي علينا أولاً تقديم ملخص لأهم العناصر التي تستند إليها هذه الموازنة. إذ يتصف هذا الأسلوب بما يلي:⁽¹⁴⁾

- أ- تركز موازنة البنود على الوظيفة المحاسبية والرقابة على بنود الإنفاق، وليس على كمية الخدمة التي تقدمها الوحدات الحكومية.
 - ب- اعتمادها تبويبا نمطيا موحد لجميع نفقات الإدارات الحكومية، فهي تشمل جميع نفقات الإدارات من دون النظر إلى طبيعة النشاط الوظيفي الذي تؤديه كلا منها.
 - ج- تستند على مؤشرات السنوات السابقة في تقديرها لموازنة السنة القادمة.
 - د- تأخذ بالأساس النقدي في نظامها المحاسبي وليس أساس الاستحقاق.
- يمكن تقييم موازنة البنود من خلال الجدول 3 الذي يضم مزايا وعيوب موازنة البنود في إعداد وإدارة موازنة الدولة.

14- غازي عثمان محمود، وجبار أحمد عبد لله، دراسة واقع الموازنة العامة للوحدات الإدارية العامة في اقليم كردستان-العراق وطرق تطويرها، (المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 9، العدد 35، 2013)، ص315.



جدول (3) مزايا وعيوب أسلوب موازنة البنود في إعداد وإدارة موازنة الدولة

عيوب موازنة البنود	مزايا موازنة البنود
<ul style="list-style-type: none"> - يغيب في موازنة البنود وجود معايير موضوعية يمكن في ضوئها تحديد الاعتمادات المالية، كما تقتصر إلى أدوات تساعد في تقييم بدائل واختيارات العمل. لهذا، يشجع هذا النظام الوحدات والمؤسسات الحكومية على التنافس في طلب المزيد من الاعتمادات دون اعتبار للأولويات الوطنية على المستوى الكلي، مما يؤدي إلى انفراد هذه المؤسسات في قراراتها، دون تنسيق أو ترابط مع غيرها من مؤسسات الدولة. - إن التركيز على تفاصيل أنواع المصروفات دون ربطها بالأهداف والنتائج يجعل من الصعب اتخاذ قرارات رشيدة، إذ تتعدّر مقارنة الكلفة بالعائد، مما يُضعف من كفاءة الإنفاق العام. - تفتقر موازنة البنود إلى المرونة الكافية أثناء التنفيذ، إذ تُخصص النفقات لبنود محددة مسبقاً، ولا يمكن النقل من باب إلى آخر أو من بند إلى آخر إلا بإجراءات تشريعية قد تستغرق وقتاً طويلاً. - اعتماد هذا الأسلوب لسنة مالية واحدة يحدّ من قدرة الحكومة على التخطيط للاستثمارات طويلة الأجل، ويُضعف من الاهتمام بالمشروعات التنموية ذات الأثر المستقبلي. - تُعزز موازنة البنود من المركزية الإدارية والسياسية، حيث يحرص المسؤولون على التمسك بالصلاحيات والسلطات المالية، ويمتنعون عن تفويضها خشية الوقوع في أخطاء مالية قد تُحمّلهم المسؤولية. 	<ul style="list-style-type: none"> - سهولة تبويب النفقات لكل وحدة من وحدات المشروع أو المؤسسة، مما يميزها بالبساطة في الإعداد وتبويب النفقات وعملية فهمها ومقارنتها. - عدم وجود قواعد أو قيود تبويب الموازنة على أساسها، وهذا يعني السهولة في الإعداد. - إن بيانات الموازنة التقليدية صالحة للمقارنة ويمكن تجميعها لسنواتٍ متتالية وهذا يُسهل من معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل. - تساعد موازنة البنود في الحد من الاختلاس والتلاعب، وكذلك تساعد في الحد من عدم الإنفاق في غير الأغراض التي خُصصت من أجلها الاعتمادات، كما أنها لا تتطلب نفقات كبيرة من أجل إعدادها أو من أجل متابعة تنفيذها. - إنها أداة سهلة تساعد السلطة التشريعية في رقابتها على السلطة التنفيذية. - تجعل من الخلافات سهلة الحل، إذ أن أصل المشكلة دائماً ما يكون حول زيادة أو نقصان في مخصصات ما، وليس خلافاً على سياسات أو برامج معينة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:



- حسني خربوش، وحسين يحيى، المالية العامة، (الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، 2013)، ص172.
 - مشتاق طالب محمد، وآخرون، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لمعالجة عجز الموازنة العامة في العراق، (العراق: مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 11، العدد 24، 2019)، ص3-4.
 - جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004)، ص175.
- يتضح مما سبق أن موازنة البنود تهتم بشكل أساسي بالكلفة أو مدخلات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالمخرجات أو النتائج من الصرف، لذلك هي ليست مرتبطة بالمردود أو أداء الإنفاق العام.

IV. تحليل فلسفة نظام موازنة البرامج والأداء

1. مفهوم موازنة البرامج والأداء

نظراً للسلبيات ونقاط الضعف العديدة التي يكتنفها أسلوب موازنة البنود، ولعل أبرزها عدم توفير معلومات عن الأداء الحقيقي للحكومة، وما تحقق فعلياً من إنفاق وإيرادات عامة، فضلاً عن تركيزها على المدخلات وإهمالها للمخرجات، فقد ظهر ما يُعرف بأسلوب موازنة البرامج والأداء، بهدف معالجة أوجه القصور في الموازنة التقليدية، وتقديم إطار أكثر وضوحاً ودلالة من النواحي الاقتصادية والمالية والسياسية.

ترجع البذرة الأولى لموازنة البرامج والأداء إلى عام 1921، وبرزت الدعوة إلى تطبيق هذا الأسلوب في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1949، حين قدمت لجنة هوفر (التي شكلها الرئيس الأمريكي آنذاك لدراسة تنظيم الحكومة وإداراتها) تقريراً بشأن إصلاح نظام الموازنة، وقد طُبّق هذا الأسلوب فعلياً عام 1951، ثم تم اعتماده لاحقاً في عدد من دول العالم.⁽¹⁵⁾

ويمكن استخلاص أهم التعاريف لموازنة البرامج والأداء، حيث عُرفت على أنها: «مجموعة من الأهداف التي يجب على أجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة، بعد أن يتم تفصيلها تبعاً للبرامج والأنشطة والجهود اللازمة لذلك، على أن يتم تحديد

15- David C. Warner, A brief history and analysis of budgeting as a tool of allocation, (U.S: Wayne State University Detroit, Michigan, 1970). p.14. look at the link: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED050481.pdf>



وتقدير التكلفة لتنفيذ كل برنامج ونشاط»⁽¹⁶⁾، كذلك عرفها مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها: «الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها التخصيصات المالية وتكاليف البرامج المفتوحة للوصول إلى تلك الأهداف والبيانات والمعلومات الكمية التي تقيس الانجاز وكل ما تم إنجازه من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج»⁽¹⁷⁾.

إن الفكرة الأساس لموازنة البرامج والأداء هي تحويل الاهتمام من وسائل تنفيذ الموازنة إلى إنجازاتها، إذ تقوم فلسفتها في الربط بين مهام الوحدات الإدارية وبين الأهداف الاقتصادية التنموية للحكومة، وذلك بتقسيم الموازنة إلى برامج رئيسية وبرامج فرعية توزع على الوحدات الرئيسية والوحدات الفرعية وتعيين أنواع الأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدات الإدارية. ويتابع هذا الأسلوب العلاقة بين البرامج الموضوعية استناداً إلى خطة الدولة التنموية، وبين كيفية تنفيذ الوحدات الإدارية لتلك البرامج، استناداً إلى مخرجات التنفيذ. أي أنه يركز على ربط التكلفة بالعائد، اعتماداً على وحدات قياس ومعدلات أداء معيارية، بحيث لا يتم الإنفاق إلا إذا تحقق عائد فعلي يمكن قياسه.⁽¹⁸⁾

وعلى وفق ذلك، تهدف موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق الآتي:⁽¹⁹⁾

- ربط تقديرات الإنفاق بأهداف الدائرة من خلال برامج مخططة لتحقيقها.
- ربط الإنفاق الفعلي بالمستويات الإدارية المسؤولة عن مراكز الإنفاق طبقاً للصلاحيات.
- زيادة دقة تقديرات الموازنة من خلال تفصيل عناصر الإنفاق وتقديرات الاحتياجات للبرامج بدلاً من التقدير الإجمالي للبنود وهذا يجعلها أكثر أو أقل من الاحتياجات الحقيقية.
- خلق شعور لدى المستويات الإدارية بأهمية الإنفاق العام، واستغلال الموارد المخصصة بطريقة جيدة ومتابعة الإنفاق وتقييمه وتوافر مقاييس أداء تساعد في الحكم على فاعلية وكفاءة الأداء.

2. تبويب موازنة البرامج والأداء

16- Marc Robinson, Performance-based Budgeting, (CLEAR: Regional Centers for Learning on Evaluation and Results, 2007). P. 13. look at the link: https://www.theclearinitiative.org/sites/default/files/2016-04/CLEAR_PB_Manual.pdf

17- نقلا عن: قاسم جهاد عبيد، مصدر سبق ذكره، ص 99.

18- محمد عوض رضوان، فلسفة موازنة البرامج والداء في علاج مشكلتي العجز والدين العام في الموازنة العامة للدولة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2009)، ص 150 - 151.

19- David C. Warner, op, cit. p. p. 21-22.





تُعد مسألة التبويب في أي نوع من أنواع الموازنات ذات أهمية كبيرة، إذ تُسهم في تسهيل عملية توزيع المال العام بطريقة مدروسة، وتُساعد الجهات الرقابية في متابعة أداء السلطة التنفيذية، لا سيما في كيفية التصرف بالمال العام. وينقسم هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء إلى ثلاثة أنواع أساسية من التبويات، وهي: (التبويب الوظيفي، والتبويب على أساس البرامج، والتبويب على أساس الأنشطة).

أ- التبويب الوظيفي: يتم وفق هذا التبويب تقسيم إيرادات ونفقات الموازنة العامة بطريقة تُبرز الوظائف الرئيسية التي تضطلع بها الحكومة، حيث تشتمل كل وظيفة على مجموعة واسعة من البرامج والأنشطة، والتي يُسهم تنفيذها في تحقيق أحد الأهداف الرئيسية للحكومة. (20)

ويُفيد هذا التبويب في التعرف على الأغراض التي يخدمها الإنفاق الحكومي، بصرف النظر عن الجهة التي تقوم بالإنفاق، وذلك من خلال حصر وتجميع جميع البرامج والأنشطة التي تضطلع بها الإدارات الحكومية، وضمّها تحت المهام الرئيسية للدولة. وبهذا تختلف موازنة البرامج والأداء عن موازنة البنود؛ إذ إنها تعتمد على أساس المشروعات والأعمال المطلوب تنفيذها من قبل الوحدات الإدارية للدولة، وليس على التبويب النوعي للمصروفات، أي الأشياء المطلوب شراؤها. (21) وقد تبنّت العديد من الدول هذا الأسلوب، فعلى سبيل المثال لا الحصر، تعتمد جمهورية مصر العربية أسلوب موازنة البرامج والأداء، إذ تتبع التقسيم الوظيفي في إعداد موازنتها العامة، حيث جُمعت مهام الحكومة في عشر وظائف رئيسية، منها: الخدمات العامة، الدفاع والأمن، النظام العام وشؤون السلامة العامة، الشؤون الاقتصادية، الصحة، التعليم... إلخ، ثم جُمعت البرامج المتشابهة تحت كل واحدة من هذه الوظائف. (22)

ب- التبويب على أساس البرامج: يتعلق المستوى الثاني من التبويب بالبرامج أو الأعمال الرئيسية، التي تُجزأ إلى برامج فرعية تفصيلية وفقاً للمناطق الجغرافية، أو لطبيعة الأعمال المطلوب تنفيذها، أو بحسب الجهات المستفيدة من الخدمة، وغير ذلك من المعايير. ويُعد البرنامج أعلى مستوى في هيكل موازنة البرامج والأداء، إذ يعكس المسؤوليات المناطة بالوحدات الحكومية، ويضم مجموعة من الأنشطة (23).

20- David C. Warner, Ibid, p. 14.

21- محمد عوض رضوان، مصدر سبق ذكره، ص153.

22- جمهورية مصر العربية، البيان التحليلي لمشروع الموازنة العامة، السنة المالية 2019-2020، (وزارة المالية: 2020)، ص87-91.

23- بشير عبد الحفيظ البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، (الأردن - عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011)، ص182، 104.



أي يتم تقسيم كل وظيفة إلى مجموع برامج خدمية أو تنفيذ مشروعات وذلك في حدود إطار الخدمة العامة للدولة حسب الأهداف المعدة، ومن ثم تُقسّم وتبويب الموازنة بحسب البرامج الحكومية التي تنوي السلطة التنفيذية إنجازها خلال العام، ومن ثم تُقسم هذه البرامج إلى مجموعتين، جارية واستثمارية، وذلك بحسب طبيعة البرامج، وبعد ذلك تُقسم جميع البرامج إلى مجموعة مشروعات وأنشطة وهي نقطة الارتكاز للموازنة التي تبنى عليها تقديرات الاعتمادات وكذلك المحاسبة والتقارير⁽²⁴⁾. وكما موضح في الجدول (4).

جدول (4) أنموذج توضيحي لبرامج وزارة الصحة المصرية للسنة المالية 2019-2020

الموازنة البرنامجية		بنود الموازنة (الأنشطة)	
462	الإدارة العامة	6000	مجموع الرواتب والأجور
		150	ساعات عمل إضافية
4326	رعاية صحية أولية والنهوض بالصحة	800	مصرفات خاصة بالمنشآت
		750	مواصلات
2817	خدمات المستشفيات	400	معدات
		125	شحن
		15	مياه وكهرباء
692	تدريب وبحوث طبية	25	تليفونات
		20	طباعة
		12	مستهلكات
8297	إجمالي	8297	إجمالي

المصدر: تقرير اليونيسف، الموازنة بشفافية: دليل الموازنة المصرية رقم 1، ص 6.

يتضح من الجدول (4) أن وظيفة الصحة في الموازنة المصرية قد تم تقسيمها إلى أربعة برامج رئيسة، وهي: الإدارة العامة، والرعاية الصحية الأولية، وخدمات المستشفيات، والتدريب والبحوث الطبية. وقد تفرعت هذه البرامج بدورها إلى مجموعة من الأنشطة والمهام الفرعية، مثل: المواصلات، والمعدات، والشحن، وغيرها.

ج- التبويب على أساس الأنشطة ووحدات الأداء: في هذه المرحلة، يتم تجميع الأعمال المتشابهة التي تندرج ضمن أحد البرامج والتي تُسهم في إنتاج المخرَج النهائي لذلك البرنامج. ويُعد النشاط بمثابة تجميع لعدد من العمليات والواجبات المتشابهة التي ينفذها العاملون في المستويات الأولى من الهيكل الوظيفي. ويُفيد هذا النوع من التبويب في تعزيز الرقابة على سير العمل وتقييم الأداء الفعلي، وغالباً ما يرتبط هذا التبويب بأنواع التبويب الأخرى، وخاصة التبويب الوظيفي والتبويب الاقتصادي، لخلق منظومة متكاملة من التخطيط والرقابة المالية والإدارية.⁽²⁵⁾

بعد ذلك، تقوم كل وحدة حكومية بتقسيم حصتها من المشروعات والأنشطة إلى وحدات أداء، وهي تمثل الوحدات التي تُقدم من خلالها السلع أو الخدمات للجمهور. وتُعد هذه المرحلة من أكثر المراحل تعقيداً، إذ يتطلب تحديد وحدات الأداء من كل وحدة حكومية أن تقوم بتحديد المهام التفصيلية التي ستضطلع بها، أي تحديد طبيعة الخدمات التي ستقدمها. وتتطلب هذه المرحلة بالضرورة وجود معدلات أداء لكل نشاط أو مشروع، ويجري إعداد هذه المعدلات استناداً إلى طرق فنية متخصصة تُراعي طبيعة العمل.⁽²⁶⁾

25- يونس عليان الشوبكي، وأحمد محمد أبو شمالة، مصدر سبق ذكره، ص93.

26- الصادق محمد أحمد محمد، مصدر سبق ذكره، ص37.



3. تقييم موازنة البرامج والأداء

قبل الولوج في تقييم أسلوب موازنة البرامج والأداء، عبر تشخيص مكانن القوة والضعف، ينبغي علينا ذكر أهم أسسها وقواعدها، حيث يمكن إجمالها بالآتي⁽²⁷⁾:-

- أ- وجود خطة وهدف معين: ينبغي أن يكون العمل الذي يؤدي معتمداً على خطة معينة وله هدف معين.
- ب- وحدة القياس: إن الجهود الرامية كافة إلى أداء عمل معين يمكن قياسه، وذلك إما بوحدات قياس محددة أو بالتقدير الشخصي.
- ج- الكلفة والفائدة: بما أن لكل عمل كلفة، فإن لموازنة البرامج والأداء كلفة مالية، وعليه يجب قياس هذه التكلفة ومقارنتها بما سنحصل عليه من فوائد جراء استخدامها.
- د- برمجة الأعمال: من الممكن برمجة كل الأعمال مسبقاً، فيمكن التنبؤ بمقدارها وتوقيتها وتكلفتها.

والحقيقة أن العديد من الخبراء والباحثين قد دعوا الدول النامية والريعية إلى تبني أسلوب موازنة البرامج والأداء، لما يتمتع به هذا الأسلوب من مزايا ونقاط قوة في إدارة المالية العامة للدولة، وفي دعم الاقتصاد الوطني بشكل عام. غير أن هناك، في المقابل، عدداً من نقاط الضعف والسلبيات التي تعيق تطبيق هذا النوع من الموازنات في بعض الدول، سواء لأسباب فنية أو إدارية أو تشريعية، أو بسبب طبيعة النظم المالية والاقتصادية المعتمدة. ويمكن تلخيص أبرز نقاط القوة والضعف في تطبيق موازنة البرامج والأداء كما هو موضح في الجدول (5):

27- عماد الحرش، مصدر سبق ذكره، ص181.



جدول (5) ايجابيات وسلبيات موازنة البرامج والأداء

الإيجابيات	السلبيات
<ul style="list-style-type: none"> - تساعد موازنة البرامج والأداء في توزيع الإمكانيات المالية المتوافرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية، فهي تقدم بيانات تفصيلية للمجتمعات المختصة بتوزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح على أساس البرامج والمشاريع المراد تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع. - إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق بكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال. - توسيع صلاحيات مديري الدوائر في مجال التخطيط والرقابة الذاتية، وبالمقابل تحميلهم مسؤولية عدم كفاءة الأداء. - مرونة توزيع التخصيصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد. 	<ul style="list-style-type: none"> - صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقة وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها. - صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري، إذ يفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء بشكل دقيق أو مدى الإنجاز مثل الأمن والعدالة والدفاع (التي تشكل الحجم الأكبر في الموازنة العامة) يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها - ضعف الكادر الإداري والمخاسبي العامل في الوحدات الحكومية لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات - ارتفاع تكاليف تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة - يتطلب تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء كميات كبيرة من البيانات المحاسبية والمالية التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة.

<p>- عدم ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات الحكومية لتطبيق هذه الموازنة، إذ تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات.</p>	<p>- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية.</p> <p>- إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل والطويلة الأجل.</p> <p>- إنشاء قاعدة بيانات موثوقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي معاً.</p> <p>- رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية.</p> <p>- إيجاد مبررات منطقية للإنفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلي.</p> <p>- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشكلات الأساس وذلك في صورة واضحة ومبسطة.</p> <p>- توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم، فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي ستقوم الدولة بتنفيذها، والأهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع ووحدات الأداء التي ستحقق نتيجة تنفيذها.</p>
--	---

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على:

1. أسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2003)، ص113.
2. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005)، ص149-150.



مكن تلخيص الفروقات الجوهرية بين موازنة البنود وموازنة البرامج والأداء كما يأتي:⁽²⁸⁾

- تُركّز موازنة البرامج والأداء على مستوى الإنجاز (الناتج) المحقق من خلال البرامج والأنشطة، وتُعطي الأولوية، بدلاً من التركيز على حجم الإنفاق فقط.
- تُمكن موازنة البرامج والأداء من تقييم أداء المرؤوسين من خلال مقارنة النتائج الفعلية بمعايير النشاط المحددة، مما يوفّر رقابة أكثر فاعلية من مجرد الرقابة على حجم الإنفاق.
- يقوم أسلوب تقدير النفقات في موازنة البرامج والأداء على أساس الأعمال المطلوب تنفيذها من قبل مراكز المسؤولية، وليس على نوع النفقة والغرض منها، كما هو الحال في موازنة البنود.

٧. نظام الموازنة العامة في العراق

1. نوع وأسلوب الموازنة المتبع: توجد أنواع متعددة من الموازنات، ويتميّز كل نوع بأسلوب خاص في الإعداد والتبويب، كما تم بيانه في التمهيد. وفي هذا السياق، من المهم التعرّف على نوع وأسلوب الموازنة العامة المعتمد في العراق. فمنذ انطلاق أول مشروع للموازنة العراقية عام 1921، تم اعتماد نوع محدد من الموازنات لتشكّل الإطار الذي تسير وفقه منهجية الموازنة العامة العراقية، بشقيها: الإيرادات والنفقات، وهو ما يُعرف بموازنة البنود. وعليه، تعتمد الموازنة العامة في العراق على قواعد موازنة البنود، مع الالتزام بالمبادئ العامة لإعداد الموازنة،⁽²⁹⁾ وذلك على النحو الآتي: -
- أ. تقدير الإيرادات والنفقات: بصورة عامة، هناك ثلاث طرق متبعة لتقدير الإيرادات والنفقات في الموازنة، وهي: طريقة التقدير القياسي، والمتوسطات، والتقدير المباشر. وفي الموازنة العامة العراقية، يُتبع حالياً طريقة التقدير القياسي المتوافقة مع فلسفة موازنة البنود. إذ يتم إعداد الموازنة بشقيها، الإيرادات والنفقات، بالاعتماد على البيانات الفعلية للسنة السابقة، مع إدخال تغييرات بسيطة تتناسب مع التطورات الجديدة.⁽³⁰⁾

28- مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة: مفهومها... وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة، (العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، 1999)، ص 629-630.

29- نبيل جعفر المرسومي، موازنة العراق الاتحادية لعام 2021 جدل الحكومة والبرلمان، (بغداد: سلسلة إصدارات مركز البيان للدراسات والتخطيط، 2021)، ص 4.

30- قانون الإدارة المالية الاتحادي النافذ رقم (6) لسنة 2019 المعدل، (جريدة الوقائع العراقية، العدد 4550، 2019)، المادة 30، ص 14-15.



ب. النظام المحاسبي المتبع: يتبع العراق نظاماً محاسبياً موحداً، ويُعرف هذا النظام على أنه: «مجموعة من المصطلحات والمفاهيم والأسس والمبادئ والقواعد والإجراءات اللازمة لتبويب وتسجيل وتشغيل العمليات المالية في مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية، وذلك وفقاً لنظرية القيد المزدوج. يهدف هذا النظام إلى بيان نتيجة أعمال هذه الوحدات ومركزها المالي خلال مدة معينة». وتتبع الدول حالياً ثلاثة أنواع من الأسس المحاسبية، وهي:⁽³¹⁾

- الأساس النقدي: وهو يعني تحميل السنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي تم قبضها فعلاً، بغض النظر عن تاريخ استحقاقها. وهذا هو الأساس المتبع حالياً في الموازنة العراقية بعد عام 2003.

- أساس الاستحقاق: ويقصد بهذا الأساس تسجيل جميع الإيرادات والمصروفات المتحققة، بغض النظر عما إذا تم قبضها فعلاً في السنة المالية الحالية أم لا.

ت. الأساس المختلط: وهو أسلوب مختلط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وينقسم إلى قسمين: أساس النقد المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل. حيث يعتمد أساس النقد المعدل على قواعد الأساس النقدي في عمليات الإيرادات العامة، بينما يعتمد أساس الاستحقاق المعدل على قواعد الأساس الاستحقاق في معالجة النفقات العامة. أما أساس الاستحقاق المعدل فيقوم على فكرة الاعتراف بعملية الإنفاق بمجرد طلب استخدام الموارد المالية الحالية، بينما لا يعترف بالإيراد إلا عندما يتحقق ويصبح متاحاً فعلاً لدفع الالتزامات.⁽³²⁾ أي أن الأسلوبين يختلفان في التسمية، لكنهما يتشابهان من حيث المضمون. بعبارة أكثر بساطة، يتبع الأساس المختلط الأسلوب النقدي في الإيرادات والمصروفات التي تتسم بالدورية والأمد القصير، بينما يتبع أسلوب الاستحقاق في الإيرادات والمصروفات ذات الطابع طويل الأجل.

ث. أقسام الموازنة: تقسم الموازنة العامة العراقية إلى قسمين؛ الأول جاري والثاني استثماري، وهذا ما هو متبع في جميع موازنات دول العالم. كما يُقسم هذان النوعان إلى موازنات القطاع العام المركزي، التي تشمل الوحدات ذات النشاط الخدمي غير الربحي، وموازنات وحدات القطاع العام الممولة ذاتياً، وهي وحدات عامة ربحية مستقلة مالياً.⁽³³⁾

2. طريقة تبويب الموازنة المالية العراقية: طريقة تبويب الموازنة المالية العراقية: تحتوي الموازنة عموماً على جدولين رئيسيين: أحدهما يخص مجمل النفقات العامة والآخر

31- وزارة المالية، الدليل المحاسبي والمالي الموحد (جمهورية العراق: 2013)، ص18-17.

32- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة دكتوراه، (الجزائر- جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 2014)، ص39-40.

33- المصدر نفسه، ص10، 17.



يخص مجمل الإيرادات العامة. ونظراً لإتباع العراق منهجية موازنة البنود في إعداد وإدارة الموازنة العامة للدولة، فإنها تتبع الطريقة التقليدية في تبويب الموازنة. إذ تقسم الموازنة بشقيها النفقات والإيرادات إلى أبواب وفصول وبنود، متبعة في ذلك التصنيف الإداري العام حسب الوزارات والإدارات العامة، والتصنيف النوعي حسب أقسام ونوع الإيرادات والنفقات، فضلاً عن التصنيف الاقتصادي للنفقات، الذي يقسم الموازنة إلى نفقات جارية واستثمارية، كما هو موضح في الجدولين الافتراضيين 6 و7.

جدول 6. أنموذج توضيحي للتبويب الإداري في الموازنة العراقية (مليار دينار*)

الباب	القسم	الوزارة	النفقات التشغيلية	النفقات الاستثمارية	إجمالي النفقات
1	1	مجلس النواب	000,9	2000,0	000,11
1	2	هيئة المسائلة والعدالة	000,4		000,4
1	3	ديوان الرقابة المالية	000,5	000,1	000,6
1	4	هيئة النزاهة	000,6	000,1	000,7
2	1	رئاسة الجمهورية	000,3		000,3
2	2	المجمع العلمي	000,1	000,2	000,3
3	1	أمانة مجلس الوزراء	000,2	000,3	000,5
3	2	رئاسة مجلس الوزراء	000,2		000,2
4		وزارة الخارجية	000,8	000,3	000,11
5		وزارة المالية	12 000,0	000,5	000,17
6		وزارة الداخلية	13000,0	000,3	000,16
9		الصحة والبيئة	000,15	000,5	000,20
10		وزارة الدفاع	000,14	000,3	000,17
11		وزارة العدل	000,1	000,2	000,3
12		وزارة التربية	000,3	000,2	000,5
13		الشباب والرياضة	000,2	000,1	000,3
&	
		المجموع	000,100	000,33	000,133

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق السنة المالية 2019، (جريدة الوقائع العراقية، العدد 4625، 2021)، الجدول (ب).

* ملحوظة: جميع الأرقام والبيانات الواردة في الجدول (6، و7، و8) أرقام افتراضية غير دقيقة، وضعت من أجل التوضيح والتبسيط فقط.

من الجدول (6) يتبين أن الموازنة العراقية تتبع التبويب الإداري والاقتصادي في نفس الوقت، حيث يتم تقسيم النفقات بين جارية واستثمارية من الأعلى إلى الأسفل، أي يتم توزيعها على الوحدات الأكبر التي تتمثل في الوزارات والإدارات العامة، وذلك بحسب الخدمة أو السلعة التي تقدمها، من دون قياس فعالية هذه الخدمة.

جدول (7) أنموذج توضيحي للتبويب النوعي في الموازنة العراقية (مليار دينار عراقي)

ت	الوزارات	الحسابات
1	مجلس النواب	200,000
2	رئاسة الجمهورية	100,000
3	وزارة الداخلية	300,000
4	الدفاع	300,000
5	العدل	150,000
	تعميمات الموظفين (1)	40,000
	المستلزمات الخدمية	9,000
	المستلزمات السلعية	3,000
	صيانة الموجودات	7,000
	المنح والإعانات	2,000
	الالتزامات الخارجية	3,000
	الرعاية الاجتماعية	3,000
	البرامج الخاصة	3,000
	إجمالي التشغيلية عدا (1)	54,000
	مجموع النفقات الجارية	254,000
	النفقات الاستثمارية	2,000
	إجمالي الموازنة	256,000
		137,000
		351,000
		360,000
		174,000
		22,000
		172,000
		2,000
		174,000

6	7	8	9	المجموع العام
المالية	الصحة	التربية	التعليم	
250,000	400,000	100,000	200,000	2,000,000
10,000	40,000	20,000	30,000	230,000
4,000	5,000	3,000	6,000	40,000
	5,000	4,000	2,000	28,000
9,000	5,000	3,000	2,000	36,000
6,000	4,000			31,000
				0
6,000	4,000	2,000	3,000	26,000
35,000	63,000	32,000	43,000	391,000
285,000	463,000	132,000	243,000	2,782,000
5,000	5,000	2,000	2,000	24,000
290,000	468,000	134,000	245,000	2,806,000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جمهورية العراق، قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق السنة المالية 2021، (جريدة الوقائع العراقية، العدد 4625، 2021)، الجدول (هـ).

في الجدول 7 يتبين أن الموازنة العراقية، بعد أن تُؤبَّ تَبَوِيباً إدارياً عاماً وفق الإدارة العامة، تتبع أيضاً التَبَوِيب النوعي الذي يُعتبر الأهم. إذ أن النفقات تتبع التصنيف الإداري أفقياً، والتصنيف النوعي عمودياً، كما هو موضح في الجدول 7. فعند قراءة الجدول أفقياً، يمكن تحديد إجمالي الموازنة المخصصة لكل وزارة أو إدارة عامة، بينما عند قراءته عمودياً، يُمكن تحديد إجمالي نوع النفقة وأهميتها. بعد ذلك، يتم تقسيم كل نوع من هذه الأنواع إلى مجموعة من البنود، كما هو موضح افتراضياً في الجدول (8).

جدول (8) أنموذج لتوزيع الإنفاق على البنود الرئيسة للموازنة العراقية

التسلسل	المفردات	المبلغ (تريليون دينار)	الأهمية النسبية من النفقات الجارية	الأهمية النسبية من إجمالي الموازنة
النفقات الجارية				
أولاً	ت	54.448	65 %	50 %
	تعويزات الموظفين			
	1	36.076	73	70
	2	10.842	20	20
	3	1.842	7	10
	رواتب الشركات العامة			
ثانياً	السلع والخدمات	1.724	15 %	10 %
ثالثاً	الدعم	11.017	9 %	5 %
	1	0.494	45	50
	دعم المزارعين			
	2	1.500	55	50
	البطاقة التموينية			
رابعاً	الفوائد	4.086	3 %	2 %
خامساً	المديونية	8.247	7 %	7 %

1%	1%	0.130	المنح	سادساً
75	100	83.061	إجمالي النفقات التشغيلية	
المشاريع الاستثمارية				
13%	51%	12.747	مشاريع نفطية	أ
11	46	11.607	مشاريع عقود وتراخيص	1
2	5	1.140	مشاريع محلية	2
% 12	% 49	12.455	مشاريع غير نفطية	ب
3	13	3.111	مشاريع الكهرباء	1
5	16	4.120	التسليح وبناء القدرات	2
3	14	3.124	مشاريع إعادة الإعمار	3
1	6	2.100	مشاريع تنمية الاقاليم والمحافظات	4
24	100	25.202	إجمالي النفقات الاستثمارية	
100		108.263	الإنفاق الكلي للدولة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وزارة المالية، توزيع الإنفاق على البنود الرئيسية للموازنة، (جمهورية العراق: دائرة الموازنة، بيانات الموازنة المفتوحة، 2018). متوفر على الرابط:

aspx.otherreports/pages/ar/obs/iq.gov.mof.www/



VI. الانتقال من أسلوب البنود إلى أسلوب البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العراقية

إن اتباع العراق لأسلوب البنود والرقابة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة كان له مبرراته الواقعية، خاصة أن هذا النوع من الموازنات يتوافق مع الإدارة المركزية للدولة التي انتهت مع نهاية عام 2003. ومع تحول العراق إلى الإدارة اللامركزية بعد إقرار الدستور عام 2005، وما أظهرت عملياً موازنة البنود من سلبيات عديدة، أصبح من الضروري الانتقال إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء.

1. أهمية الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء: جاء اقتراح اعتماد أسلوب البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة العراقية بوصفه النموذج الأكثر ملاءمة للحد من الفساد المالي، ومعالجة ضعف إنتاجية النفقات الحكومية، وتضخم الإنفاق الاستهلاكي، فضلاً عن قصور أدوات الرقابة على المال العام. وتنبع أهمية تطبيق هذا الأسلوب في الموازنة العراقية من الاعتبارات الآتية:⁽³⁴⁾

- أ.** إن أسلوب البرامج والأداء يُمكن الجهات الرقابية، وعلى رأسها مجلس النواب، من تقييم أداء الحكومة بشكل أكثر موضوعية وشفافية، وذلك من خلال مقارنة الأهداف التي تحددها الوحدات الحكومية ذاتها مع مستوى الإنجاز الفعلي المتحقق على أرض الواقع.
- ب.** لا يكتفي هذا الأسلوب بمراقبة سلامة الإنفاق من الناحية القانونية كما هو في موازنة البنود، بل يتعدى ذلك بالتركيز على حجم ونوعية العمل المنجز، مما يعزز من عمل الهيئات الرقابية العراقية ويحقق مبدأ الاستخدام الأمثل للموارد المالية.
- ت.** يمنح هذا الأسلوب صلاحيات أوسع لمدراء الوحدات الحكومية في مجالات التخطيط ورسم الأهداف وممارسة الرقابة الذاتية، مقابل تحميلهم مسؤولية مباشرة عن مستوى الإنجاز المحقق، مما يعزز من روح المشاركة ويقوي آليات الرقابة الداخلية. وبهذا المعنى، يُعد كل وزير بمثابة «وزير مالية» ضمن نطاق وزارته، بعد تخصيص حصتها من الموازنة العامة، إذ تُمنح له صلاحية توزيع ومناقلة التخصيصات المالية بين البرامج والأنشطة، وفقاً لأولويات التنفيذ وأهمية الأهداف.

34- يُنظر في ذلك: إبراهيم فهمي محمد كردية، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع عزة، رسالة ماجستير، (الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2014)، ص33. وكذلك جمهورية مصر العربية، دليل موازنة البرامج والأداء، (وزارة المالية 2020)، ص9. أيضاً يُنظر: مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة: مفهومها وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة، (العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، 1999)، ص630.



- ث. يُمكن هذا الأسلوب من إعطاء صورة حقيقية عن حجم الإنفاق الحكومي، وذلك عبر تحديد علمي مسبق بكلفة جميع البرامج والأنشطة ومدة الإنفاق المطلوبة.
- ج. يتم توزيع المخصصات على الإدارات العامة وفقاً للبرامج التي تقدمها وأهميتها النسبية للدولة.
- ح. إن موازنة البرامج والأداء تقوم بالربط والتنسيق بين الخطط القصيرة الأجل والمتوسطة والطويلة الأجل، وذلك نظراً لتطبيقها مبدأ الاستحقاق ومحاسبة التكاليف، لذا فهي تُمكن من وضع موازنة جارية سنوية وموازنة رأسمالية لعدة سنوات.
- خ. تفرض موازنة البرامج والأداء على الوحدات الحكومية (الوزارات، والإدارات العامة) بتقديم شرح تفصيلي عن برامجها وأنشطتها، كما تتيح لوزارة المالية أن تحدد حد أدنى وأعلى لمستوى التخصيصات.

1. متطلبات الانتقال أو التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء: تتجلى أهمية اعتماد موازنة البرامج والأداء في العراق من خلال مغادرة الأسلوب التقليدي القائم على الإنفاق المحاسبي كما هو الحال في موازنة البنود، والذي أفضى إلى تفشي الفساد وسوء استخدام المال العام، والانتقال نحو نموذج يقوم على ربط الإنفاق الحكومي بالنتائج الفعلية (تكاليف ومخرجات)، وهو ما يتيح أسلوب البرامج والأداء. إن هذا التحول يُمثل نقلة نوعية في إدارة المال العام، من خلال التقييم القائم على الكفاءة والفعالية بدلاً من مجرد الالتزام بالصرف، بما يضمن توجيه الإنفاق نحو تحقيق الأهداف والأولويات الوطنية، والاستخدام الأمثل للموارد المالية. ويتطلب هذا التحول جملة من الخطوات الأساسية، منها:

أ. **الانتقال من التبويب الإداري-النوعي إلى التبويب الوظيفي-البرنامجي:** يتطلب تنفيذ موازنة البرامج والأداء الانتقال بالموازنة العراقية من التبويب التقليدي الذي تعتمد موازنة البنود إلى التبويب على أساس الوظيفة والبرنامج والنشاط الذي يُمكن من قياس الأداء العام للوحدة أو الإدارة العامة.⁽³⁵⁾

ب. **التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:** يفرض اعتماد موازنة البرامج والأداء ضرورة إصلاح النظام المحاسبي، عبر الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل، نظراً لعدم قدرة الأساس النقدي على قياس التكاليف الحقيقية للمخرجات أو تقييم مستوى الأداء. إذ أن التحول من موازنة قائمة على المدخلات

35- الصادق محمد أحمد محمد، دور موازنة البرامج والأداء في تقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية، مصدر سبق ذكره، ص 38-39.



إلى موازنة قائمة على المخرجات، يتطلب تحديد دقيق للمخرجات التي تُعد أساساً للتخصيصات المالية، وقياس التكلفة الكاملة للموارد المرتبطة بها. ويُعد هذا التحول أحد الشروط الجوهرية في تطبيق موازنة البرامج والأداء، لأنه يُمكن من الربط الفعال بين الموارد المالية والنتائج المتحققة، ويُعزز من قدرة الجهات الرقابية على تقييم الأداء والكفاءة. كما يُعد أساس الاستحقاق أكثر ملاءمة لمحاسبة التكاليف التي تُمكن من احتساب التكلفة الحقيقية لكل برنامج أو نشاط،⁽³⁶⁾ الأمر الذي يتماشى مع متطلبات موازنة البرامج والأداء، ويحقق الفوائد الآتية⁽³⁷⁾:

- تعزيز الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام.
 - التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق معقول للمعايير المحاسبية الدولية.
 - توافر معلومات شاملة حول التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج.
 - تحسين الاتساق وقابلية الكشف المالية للمقارنة بين الهدف والإنجاز.
 - تعزيز المساءلة المالية والقانونية في إدارة الأموال العامة وكيفية التصرف بها.
 - التحقق من فاعلية وجدوى تخصيصات بعض المشاريع أو خدمات الدولة.
- ت. وضع معايير ومقاييس للأداء:** إن تبني موازنة قائمة على أساس البرامج والأنشطة دون وضع وتحديد مقاييس دقيقة للأداء، يُعد بمثابة الوجه الآخر لموازنة البنود التقليدية. لذا، يتعيّن على الموازنة العراقية عند اعتماد موازنة البرامج والأداء أن تُرفقها بمجموعة من المعايير والمقاييس التي تُعد جوهر هذا التحول. ويُعد وضع هذه المعايير أكثر سهولة في الجانب الرأسمالي من الموازنة، إذ يمكن الاستناد إلى مؤشرات ومعايير اقتصادية مثل الكلفة، والنتاج، والفرصة البديلة. أما في الجانب الجاري من الموازنة، فإن الأمر أكثر تعقيداً؛ نظراً لطبيعة النفقات الجارية التي تغلب عليها الصفة الخدمية، ما يجعل قياسها بدقة أمراً صعباً.

36- حوراء احسان خليل السعدي، امكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، (العراق: مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 54، 2019)، ص 679.

37- آلاء شمس الله، ودينا محسن خلف، نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزياً (العراق: مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 118، 2019)، ص 216.





- ث. وعلى الرغم من هذه التحديات، فإن التجارب الدولية تشير إلى وجود أربعة معايير أساسية تُستخدم في الدول التي تعتمد موازنة البرامج والأداء، يمكن تلخيصها على النحو الآتي:⁽³⁸⁾
- ❖ مؤشر الفاعلية: وهذا المؤشر يقوم بقياس مدى تحقق أهداف الحكومة المرسومة، ويمكن استخدامه في القطاعات ذات الصبغة الإدارية والخدمية، عبر تحديد حد أدنى وحد أعلى للإنجاز.
 - ❖ مؤشر الكفاءة: ويتم استخدامه لقياس مدى نجاح الوزارة أو الوحدة الإدارية في توظيف مواردها بطريقة خالية من الفساد والتبذير.
 - ❖ مؤشر الإنتاجية: ويعد من المقاييس الاقتصادية الكمية، إذ يقيس نسبة المخرجات إلى الموارد أو المدخلات التي استخدمت في تحقيقها.
 - ❖ مؤشر الجودة: وتقيس مستوى الخدمة والسلعة التي تقدمها الوزارة أو الإدارة العامة، وذلك بإتباع طرائق عدة، إذ يمكن استخدام طريقة التقييم المباشر من الجمهور، أو التقييم عبر وضع استمارة ذات شروط من قبل قسم مختص بذلك، أو من قبل مجلس الإدارة أو المدير.
- وتستخدم هذه المؤشرات من خلال تقديم نوعين من التقارير، تقارير مالية وتقارير تقييم الأداء؛ إذ ينبغي أن تقدم الوحدة الإدارية المسؤولة عن البرنامج تقارير شهرية، ونصف سنوية، وسنوية عن مستوى الأنشطة ودرجة الإنجاز ومستوى الإنفاق إلى جهات الرقابة الخارجية (البرلمان، وديون الرقابة المالي، ومنظمة المجتمع المدني)، وبهذا يتحقق الرقابة الداخلية على الصرف والإنجاز من قبل الوحدة الإدارية نفسها، والرقابة الخارجية من قبل الهيئات الرقابية المختصة بذلك⁽³⁹⁾.

38- ألاء مصطفى عبد القادر، أسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام: دراسة تحليلية، اطروحة في الدبلوم العالي، (جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2007)، ص21-20.

39- منى حسن حجازي، وآخرون، إطار مقترح لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الانفاق، (مصر: مجلة العلوم البيئية، المجلد 47، ج1، العدد3، 2019)، ص498-497.



ج. وجود قوانين وهيكلي مؤسساتي كفاء: ويتطلب ذلك تحديث اللوائح والقوانين بما يتلاءم مع متطلبات موازنة البرامج، إلى جانب ضرورة قيام كل وزارة أو وحدة حكومية بتصميم رؤيتها، وتحديد مهامها، وصياغة أهدافها الاستراتيجية⁽⁴⁰⁾، ولعل هذا المطلب يُعد من أصعب التحديات التي تواجه انتقال الموازنة العراقية من الأسلوب القديم إلى موازنة البرامج والأداء.

2. منهجية التحول: هناك عدة طرائق متبعة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وهي كالآتي⁽⁴¹⁾:-

- أ. نطاق التطبيق:** قد يكون التحول شاملاً (كلياً) ليشمل موازنات جميع الدوائر الحكومية، أو جزئياً بحيث يُستثنى بعض الدوائر والمؤسسات من التطبيق خلال مراحل محددة.
- ب. أسلوب التحول:** قد يتم التحول بشكل فوري، وذلك بإيقاف العمل بالأسلوب التقليدي والبدء فوراً بتطبيق موازنة البرامج والأداء، أو أن يكون تدريجياً، بحيث يتم الجمع بين الأسلوبين خلال مرحلة انتقالية، فيحافظ على القواعد والمبادئ التقليدية بالتوازي مع إدخال عناصر موازنة البرامج والأداء.
- ت. اتجاه التحديث:** قد يأخذ التحول اتجاهاً تنازلياً، يبدأ من الإدارة المالية المركزية (مثل وزارة المالية أو دائرة الموازنة)، أو اتجاهاً تصاعدياً يبدأ من الدوائر والمؤسسات الحكومية نفسها، وفقاً لقدرتها على التكيف مع النظام الجديد.

وعلى هذا الأساس، نرى أن أنجع طريقة للتحول من موازنة البنود المعتمدة في الموازنة العامة العراقية إلى موازنة البرامج والأداء هي الطريقة التدريجية، وليس التحول الكلي، وذلك نظراً إلى أن الهيكل المؤسسي في العراق لا يزال تقليدياً وغير متطور، ولما قد ينطوي عليه هذا التحول من مخاطر على مالية الدولة في حال أسوء تطبيقه. لذا، ينبغي البدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة المالية أولاً، ثم نقل التجربة إلى بقية الوزارات والإدارات العامة التي تُعنى بالمشاريع الرأسمالية، ليُصار بعد ذلك إلى تعميمها تدريجياً على باقي الوحدات الحكومية في الدولة.

40- more see: Marc Robinson, program classification for performance -Based Budget: How to structure budget to enable the use of evidence, (Washington: world bank, 2013). Look at the link: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle>

41- يُنظر كلٌّ من: أياد شاكر سلطان، و رياز محمد حسين، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي دراسة ميدانية في عينة من الدوائر الحكومية في إقليم كردستان، (العراق: مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 4، 2018)، ص378. وكذلك: محمود عبد الله محمود الوشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير، (الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2008)، ص59.

.VII الخاتمة:

إن تبني السياسة المالية في العراق لأسلوب موازنة البنود والرقابة قد خلف آثاراً سلبية عديدة؛ إذ عجزت الحكومة في كثير من الأحيان عن تحديد مكامن الخلل في تنفيذ البرنامج الحكومي، كما أن تطبيق هذا الأسلوب ساهم في إتاحة فرص التلاعب في الدفاتر المحاسبية، مما أدى إلى هدر ملحوظ في الإنفاق العام. وبناءً على ذلك، نعتقد أن الوقت قد حان للتخلي عن هذا الأسلوب التقليدي، والتحول إلى نهج أكثر حداثة وكفاءة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة. ويُعد أسلوب موازنة البرامج والأداء الخيار الأنسب لضبط إيقاع الإنفاق العام، والحد من الهدر المالي، فضلاً عن كونه أداة فعّالة لدعم تنفيذ البرامج الإصلاحية الحكومية، وتحقيق استدامة في الإيرادات المالية.

.VIII المصادر:

- إبراهيم فهمي محمد كردية، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع عزة، رسالة ماجستير، (الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2014).
- أسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2003).
- ألاء شمس الله، ودنيا محسن خلف، نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزيان (العراق: مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 118، 2019).
- ألاء مصطفى عبد القادر، اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام: دراسة تحليلية، اطروحة في الدبلوم العالي، (جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2007).
- بشير عبد الحفيظ البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، (الأردن - عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011).
- تقرير اليونيسف، الموازنة بشفافية: دليل الموازنة المصرية رقم 1.



- جمال لعمارة، اساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004).
- جمال لعمارة، اساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004).
- جمهورية مصر العربية، البيان التحليلي لمشروع الموازنة العامة، السنة المالية 2019-2020، (وزارة المالية: 2020).
- حسني خربوش، وحسين اليحيى، المالية العامة، (الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، 2013).
- حوراء احسان خليل السعدي، امكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، (العراق: مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 54، 2019).
- دليل موازنة البرامج والأداء، (وزارة المالية، جمهورية مصر العربية 2020).
- زهرة حسن عليوي ومحمد عادل محمد، استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي، العراق: مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20، 2016.
- سعود جايد مشكور، النظام الحاسبي الموحد، (بغداد: دار الكتب والوثائق، 2013).
- شاكر سلطان، ورياز محمد حسين، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي دراسة ميدانية في عينة من الدوائر الحكومية في إقليم كردستان، (العراق: مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 4، 2018).
- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة دكتوراه، (الجزائر- جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 2014).
- الصادق محمد أحمد محمد، دور موازنة البرامج والأداء في تقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية جامعة، رسالة ماجستير، (السودان: جامعة النيلين، كلية



الدراسات العليا، 2019).

- عماد الحرش، المالية العامة، جمهورية العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 2014.
- غازي عثمان محمود، وجبار أحمد عبد لله، دراسة واقع الموازنة العامة للوحدات الإدارية العامة في اقليم كردستان-العراق وطرق تطويرها، (المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 9، العدد 35، 2013).
- فوزي عطوي، المالية العامة، (بيروت-لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية، 2003).
- قاسم جهاد عبيد، مقترح إعداد موازنة تقليدية مختلطة في الوحدات الحكومية الخدمية: دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية وكلياتها، (العراق: المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، المجلد 10، العدد 34، 2012).
- قانون الإدارة المالية الاتحادي النافذ رقم (6) لسنة 2019 المعدل، (جريدة الوقائع العراقية، العدد 4550، 2019)، المادة 30.
- قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق السنة المالية 2019، (جريدة الوقائع العراقية، العدد 4625، 2021)، الجدول (ب).
- مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة: مفهومها... وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة، (العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، 1999).
- مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة: مفهومها... وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة، (العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، 1999).
- محمد الفاتح محمود، إدارة الموازنة بين النظرية والتطبيق، عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع، 2014.
- محمد عوض رضوان، فلسفة موازنة البرامج والداء في علاج مشكلتي العجز والدين العام في الموازنة العامة للدولة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2009).



- محمود عبد الله محمود الوشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير، (الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2008).
- مشتاق طالب محمد، وآخرون، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لمعالجة عجز الموازنة العامة في العراق، (العراق: مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 11، العدد 24، 2019).
- منى حسن حجازي، وآخرون، إطار مقترح لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الانفاق، (مصر: مجلة العلوم البيئية، المجلد 47، ج1، العدد3، 2019).
- نبيل جعفر المرسومي، موازنة العراق الاتحادية لعام 2021 جدل الحكومة والبرلمان، (بغداد: سلسلة إصدارات مركز البيان للدراسات والتخطيط، 2021).
- وزارة المالية، الدليل المحاسبي والمالي الموحد (جمهورية العراق: 2013).
- وزارة المالية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020.
- وزارة المالية، توزيع الإنفاق على البنود الرئيسة للموازنة، (جمهورية العراق: دائرة الموازنة، بيانات الموازنة المفتوحة، 2018). متوفر على الرابط: <http://www.mof.gov.iq/obs/ar/pages/otherreports.aspx>
- وعبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005).
- يونس عليان الشوبكي، وأحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012).
- David C. Warner، A brief history and analysis of budgeting as a tool of allocation، (U.S: Wayne State University Detroit، Michigan 1970)، p.14. look at the link: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED050481.pdf>
- Marc Robinson، program classification for performance -Based Budget:





How to structure budget to enable the use of evidence. (Washington: world bank .(2013 ،Look at the link: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle>

- Marc Robinson، Performance-based Budgeting، (CLEAR: Regional Centers for Learning on Evaluation and Results2007 ،). https://www.theclear-initiative.org/sites/default/files/2016-04/CLEAR_PB_Manual.pdf



لِدَوْلَةٍ فَاعِلَةٍ وَمَجْتَمَعٍ مُّشَارِكٍ

www.bayancenter.org

info@bayancenter.org
