



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

الإصدار / ورقة سياسات

الموضوع / الاقتصاد والتنمية

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

عن المركز

مركز البيان للدراسات والتخطيط مركز مستقل، غير ربحي، مقره الرئيس في بغداد، مهمته الرئيسية -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 مستقل، وإيجاد حلول عملية جلية لقضايا معقدة تهمُّ الحقلين السياسي والأكاديمي.

ملحوظة:

لا تعبر الآراء الواردة في المقال بالضرورة عن اتجاهات يتبعها المركز، وإنما تعبر عن رأي كتابها.

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 بطء عملية منح الصلاحيات المالية لتلك الوحدات، مما يُفاقم التضاد بين التشريعات والممارسات.
3. ترکز موازنة البنود حالياً في العراق على الوظيفة المحاسبية والرقابة على بنود الإنفاق، وليس على كمية الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.
4. تربط موازنة البنود بشكل أساسي بالكلفة أو مدخلات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالمخرجات أو النتائج من الصرف، لذلك هي ليست مرتبطة بالمردود 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 أفلتت مع نهاية عام 2003، ومع تحول العراق إلى الإدارة الامرورية 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 كفء.
9. ينبغي أن تكون عملية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء بشكل جزئي وتدريجي، 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 بالمخرجات أو النتائج من الصرف، لذلك هي ليست مرتبطة بالمردود أو أداء الإنفاق العام.



II. تمهيد:

تُعدّ 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 موازناتي يُمكّنها من تحقيق الأهداف المتنوعة التي تسعى إلى إنجازها. ونظراً لتطور مناهج التحليل الاقتصادي، وتقديم الوسائل التقنية للحصول على البيانات والمعلومات، تطّور منهج إعداد وإدارة الموازنة العامة، منتقلًا من مجرد أداة للرقابة إلى أداة للإدارة والبرمجة والتحطيط. 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 ملائمةً 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 وايجابيات كلّ 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 عده 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 اعطاء تعاريف عده لموازنة البنود والرقابة، أهمها: «هي ذلك الأسلوب من الموازنات الذي يعتمد 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 ترتكز على بنود الموازنة وما يرصد فيها من اعتمادات وضرورة التقييد بالبنود عند الإنفاق»⁽³⁾.

إن فكرة وفلسفة موازنة البنود تقوم على تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها الوحدات الحكومية لتسير 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 تتحققه الوحدة الحكومية من هذا التمويل، إذ يرتكز 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 المسئولية 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 الحرشن، المالية العامة، (جمهورية العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 2014)، ص. 180.

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

4- قاسم جهاد عبيد، مقتراح 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 تفويذية شاملة تعتمد التصنيف الاقتصادي في التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، حيث تُقسم 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 تبوييب موازنة البنود

إن الأساس الذي ترتكز عليه موازنة البنود في إعدادها هو عرض وتبوييب البيانات في مستويين رئيسيين؛ هما: التبوييب الإداري والتبوييب النوعي، ولكل تبوييب مواده الفرعية، ولكل مادة أنواعها الفرعية.

أ- التبوييب الإداري: يُعد التبوييب الإداري أحد الأسس المعتمدة في جميع دول العالم عند إعداد الموازنات العامة، حيث تُعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة بناءً على الهيكل التنظيمي للدولة. ويطلب هذا التبوييب تقسيم النشاط الحكومي إلى مجموعة من الوحدات الإدارية، مثل الوزارات، والهيئات، والمصالح، والإدارات. وبعد ذلك، تُوزع 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 تُقسم إلى أبواب، يُخصص كل باب منها لموازنة أحد فروع الوزارة أو قطاعاتها الرئيسية. ثم تُقسم هذه الأبواب إلى فصول، يعني كل فصل منها بموازنة الإدارات الأساسية التي يتكون منها الفرع أو القطاع المعنى. وهكذا تستمر التفريعات وتبوييبات الموازنة بشكل يتناسب مع البناء التنظيمي للوزارة وتفرعاته،⁽⁹⁾ كما هو مبيّن 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 الجامعية، العدد 20، 2016)، ص 232.

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

9- المصدر نفسه، ص 122.



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

إجمالي النفقات	أبواب المصروفات والنفقات للسنة المالية 2019-2020 ¹⁰								اسم الجهة	رقم		
	المصروفات الرأسمالية	المصروفات الجارية										
		النفقات الرأسمالية	تحويلات	المنافع الاجتماعية	المنح	الاعانات	السلع والخدمات					
50.000	0	50.000	0	0	0	0	0	0		1		
147,77	11.121.0	7.026	0	0	0	30.131	99.500	مجلس الوزراء	2			
56.000	2,455	424.00	21.000	0	0	3.193	50.013	ديوان المحاسبة	3			
81.321	918.00	25.560	0	0	0	4.329	50.514	ديوان الخدمة	4			
238,18	29.523	5.010	16.670	0	0	75.256	111.72	وزارة الخارجية	5			
230,78	106.619	20.060	6.000	0	0	36.470	67.633	وزارة المالية	6			
290,99	2.700.0	1.230.0	62.000	0	230.00	7.000	50.000	وزارة التجارة	7			
315,84	4.768.0	289.71	0	0	0	926.00	20.439	وزارة العدل	8			
1.177.0	42.242.0	11.430	25.800	0	0	97.194	1.001.9	وزارة الداخلية	9			
1.931.6	502.621	29.678	40.273	0	0	391.05	967.97	وزارة الدفاع	10			

المصدر: وزارة المالية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، ص.9.

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



يتضح من الجدول التوضيحي، كما في الموازنة العامة لدولة الكويت، أن المصروفات مبوبة على أساس إداري رئيسي (حسب الوزارات والمصالح)، حيث يُمثل كل صنف أفقى مجموع النفقات المخصصة للوحدة الإدارية المعنية، في حين يُمثل كل عمود مجموع نوع معين من النفقات عبر جميع الوحدات الإدارية. وتنقسم هذه البنود بدورها إلى أقسام فرعية. فعلى سبيل المثال، تُقسم 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 تُقسم كل من هذه البنود إلى أقسام رئيسة، وفرعية، وتحليلية، وفقاً لخصائصها الموضوعية. فالنفقات العامة، حسب هذا التبويب، تُقسم إلى فصول رئيسة، مثل: (نفقات العاملين، المستلزمات السلعية، المستلزمات الخدمية... إلخ). ثم تُقسم كل من هذه الفصول إلى تقسيمات فرعية تُسمى «مواد»، وتقسم المواد بدورها إلى «أنواع». وينطبق نفس الأسلوب على الإيرادات العامة للدولة.⁽¹²⁾ ينظر 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 (المصروفات)	5,252,221	23.34
27	المنافع الاجتماعية	994,722	4.42
28	مصروفات وتحويلات أخرى	1,263,520	5.62
	إجمالي المصروفات 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 المصروفات والنفقات	22,500,000	100.0

المصدر: وزارة المالية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، ص 15.

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

13- وزارة المالية الكويتية، الموازنة العامة لدولة الكويت 2019-2020، مصدر سبق ذكره، ص 34.





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 تبويها نمطياً 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 النطقي 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 الله، دراسة واقع الموازنة العامة للوحدات الإدارية العامة في إقليم كردستان-العراق وطرق تطويرها، (المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 9، العدد 35، 2013)، ص.315.





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

عيوب موازنة البنود	مزايا موازنة البنود
<p>يغيب في موازنة البنود وجود معايير موضوعية يمكن في ضوئها تحديد الاعتمادات المالية، كما تفتقر إلى أدوات تساعد في تقييم بدائل وخيارات 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.</p>	<p>- سهولة تبويب النفقات لكل وحدة من وحدات المشروع أو المؤسسة، مما يميزها بالبساطة في الإعداد وتبويب النفقات وعملية فهمها ومقارنتها.</p> <p>- عدم وجود قواعد أو قيود تبويب الموازنة على أساسها، وهذا يعني السهولة في الإعداد.</p>
<p>إن التركيز على تفاصيل أنواع المصروفات دون ربطها بالأهداف والنتائج يجعل من الصعب اتخاذ قرارات رشيدة، إذ تتعذر مقارنة الكلفة بالعائد، مما يضعف من كفاءة الإنفاق العام.</p> <p>تفتقر موازنة البنود إلى المرونة الكافية أثناء التنفيذ، إذ تُخصص النفقات لبنيود محددة مسبقاً، ولا يمكن النقل من باب إلى آخر أو من بند إلى آخر إلا بإجراءات تشريعية قد تستغرق وقتاً طويلاً.</p>	<p>- إن بيانات الموازنة التقليدية صالحة للمقارنة ويمكن تجميعها لسنوات متتالية وهذا يسهل من معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل.</p> <p>- تساعد موازنة البنود في الحد من الالتحلاس والتللاع، 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.</p>
<p>اعتماد هذا الأسلوب لسنة مالية واحدة يحد من قدرة الحكومة على التخطيط للاستثمارات طويلة الأجل، ويُضعف من الاهتمام بالمشروعات التنموية ذات الأثر المستقل.</p>	<p>- إنها أداة سهلة تساعد السلطة التشريعية في رقابتها على السلطة التنفيذية.</p>
<p>تعزز موازنة البنود من المركزية الإدارية والسياسية، حيث يحرض المسؤولون على التمسك بالصلاحيات والسلطات المالية، ويمنعون عن تفويضها خشية الوقوع في أخطاء مالية قد تُحملهم المسؤولية.</p>	<p>- 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.</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:



- حسني خربوش، وحسين اليحيى، 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 والادارية، 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 ونقطات 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 وإدارتها) تقريراً بشأن إصلاح نظام الموازنة، وقد طبق هذا الأسلوب فعلياً عام 1951، ثم تم اعتماده لاحقاً في عدد من دول العالم.⁽¹⁵⁾

ويمكن استخلاص أهم التعريفات 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 الازمة 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 ونشاطه⁽¹⁶⁾، كذلك عرفاها مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها: «الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها التخصيصات المالية وتکاليف 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 الأساسية 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 وبتعيين أنواع الأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدات الإدارية. ويتبع هذا الأسلوب العلاقة بين البرامج الموضوعة استناداً إلى خطة الدولة التنموية، وبين كيفية تنفيذ الوحدات الإدارية لتلك البرامج، استناداً إلى مخرجات التنفيذ. أي أنه يُركز على ربط التكلفة بالعائد، اعتماداً على وحدات قياس ومعدلات أداء معيارية، بحيث لا يتم الإنفاق إلا إذا تحقق عائد فعلى يمكن قياسه.⁽¹⁸⁾

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

- ربط تقدیرات الإنفاق بأهداف الدائرة من خلال برامج مخططة لتحقيقها.
- ربط الإنفاق الفعلي بالمستويات الإدارية المسؤولة عن مراکز الإنفاق طبقاً للصلاحيات.
- زيادة دقة تقدیرات 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 وتقديره وتوافر مقاييس أداء تساعده 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- نقل عن: قاسم جهاد عبيد، مصدر سبق ذكره، ص.99.

18- محمد عوض رضوان، فلسفة موازنة البرامج والأداء في علاج مشكلاتي 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 مدرستة، وتساعد 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 التبويبات، 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 تشمل كل وظيفة على مجموعة واسعة من البرامج والأنشطة، والتي يُسهم تفيذها 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، وضمنها تحت المهام الرئيسية للدولة. وبهذا تختلف موازنة البرامج والأداء عن موازنة البنود؛ إذ إنها تعتمد على أساس المشروعات والأعمال المطلوب تفيذها من قبل الوحدات الإدارية للدولة، وليس على التبويب النوعي للمصروفات، أي الأشياء المطلوب شراؤها.⁽²¹⁾ وقد تبنت العديد من الدول هذا الأسلوب، فعلى سبيل المثال لا الحصر، تعتمد جمهورية مصر العربية أسلوب موازنة البرامج والأداء، إذ تتبع التقسيم الوظيفي في إعداد موازتها العامة، حيث جُمِعَت مهام الحكومة في عشر وظائف رئيسية، منها: الخدمات العامة، الدفاع والأمن، النظام العام وشؤون السلامة العامة، الشؤون الاقتصادية، الصحة، التعليم... إلخ، ثم جُمِعَت 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 تفيذها، أو بحسب الجهات المستفيدة من الخدمة، وغير ذلك من المعايير. ويُعد البرنامج أعلى مستوى في هيكل موازنة البرامج والأداء، إذ يعكس المسؤوليات المناظرة 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)، ص91-87.

23- بشير عبد الحفيظ البناء، 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 تُقسم وتبوب 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 تبني 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	مصروفات 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 تدرج ضمن أحد البرامج والتي تُسهم في إنتاج المخرج النهائي لذلك البرنامج. ويُعد النشاط بمثابة تجميع لعدد من العمليات والواجبات المتشابهة التي ينفذها العاملون في المستويات الأولى من الهيكل الوظيفي. ويفيد 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 مكامن القوة والضعف، ينبغي علينا ذكر أهم أسسها وقواعدها، حيث يمكن إجمالها بالآتي⁽²⁷⁾:-

- أ- وجود خطة وهدف معين: ينبغي أن يكون العمل الذي يؤدي معتمدًا على خطة معينة وله هدف معين.
- ب- وحدة القياس: إن الجهد الرامي كافٌ 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 بمقاديرها وتوقعاتها 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 ونقطات 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 الحرشن، مصدر سبق ذكره، ص181.



جدول (5) ايجابيات وسلبيات موازنة البرامج والأداء

السلبيات	الإيجابيات
- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقة وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها.	- تساعد موازنة البرامج والأداء في توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية، فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح على أساس البرامج والمشاريع المراد تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع.
- 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	- إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق بكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال.
- ضعف الكادر الإداري والمحاسبي العامل في الوحدات الحكومية لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات	- توسيع صلاحيات مديري الدوائر في مجال التخطيط والرقابة الذاتية، وبالمقابل تحملهم مسؤولية عدم كفاءة الأداء.
- ارتفاع تكاليف تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة	- مرونة توزيع التخصيصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- يتطلب تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء كميات كبيرة من البيانات المحاسبية والمالية التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة.	



- | | |
|--|--|
| - عدم ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات الحكومية لتطبيق هذه الموازنة، إذ تداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات. | - رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية. |
| | - إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل والطويلة الأجل. |
| | - إنشاء قاعدة بيانات موثوقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي معاً. |
| | - رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية. |
| | - إيجاد مبررات منطقية للإنفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلية. |
| | - ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشكلات الأساسية وذلك في صورة واضحة ومبسطة. |
| | - 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 ستتحقق نتيجة تنفيذها. |

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على:

1. أسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2003)، ص.113.
2. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005)، ص.149-150.



ممكن 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، وتعطيه الأولوية، بدلاً من التركيز على حجم الإنفاق فقط.
- تُمكّن موازنة البرامج والأداء من تقييم أداء المروّضين من خلال مقارنة النتائج الفعلية بمعايير النشاط المحددة، مما يوفر رقابة أكثر فاعلية من مجرد الرقابة على حجم الإنفاق.
- يقوم أسلوب تقييم الإنفاقات في موازنة البرامج والأداء على أساس الأعمال المطلوب تفويتها من قبل مراكز المسؤولية، وليس على نوع النفقة والغرض منها، كما هو الحال في موازنة البنود.

٧. نظام الموازنة العامة في العراق

١. نوع وأسلوب الموازنة المتبع: توجد أنواع متعددة من الموازنات، ويتميز 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 لتشكل 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 ثلاثة طرق متعددة لتقدير الإيرادات والنفقات في الموازنة، وهي: طريقة التقدير القياسي، والمتوسطات، والتقدير المباشر. وفي الموازنة العامة العراقية، يُتبع حالياً طريقة التقدير القياسي المتواقة 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- مجید عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة: مفهومها... وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة، (العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، 1999)، ص629-630.

29- نبيل جعفر المرسومي، موازنة العراق الاتحادية لعام 2021 جدول الحكومة والبرلمان، (بغداد: سلسلة اصدارات مركز البيان للدراسات والتحطيط، 2021)، ص4.

30- قانون الإدارة المالية الاتحادي النافذ رقم (6) لسنة 2019 المعدل، (جريدة الواقع العراقية، العدد 4550، المادة 30، ص14-15)، 2019.



بـ. النظام المحاسبي المتبـع: يتـبع العـراق نـظاماً محـاسـبياً مـوـحدـاً، ويـعـرـف هـذـا النـظـام عـلـى أـنـه: «مـجمـوعـة مـنـ الـمـصـطـلـحـاتـ وـالـمـفـاهـيمـ وـالـأـسـسـ وـالـمـبـادـئـ وـالـقـوـاعـدـ وـالـإـجـرـاءـاتـ الـلـازـمـةـ لـتـبـوـيـبـ وـتـسـجـيلـ وـتـشـفـيلـ الـعـمـلـيـاتـ الـمـالـيـةـ فـيـ مـجـمـوعـةـ مـوـحدـةـ مـنـ السـجـلـاتـ الـمـاحـاسـبـيـةـ الـمـسـتـخـدـمـةـ دـاـخـلـ الـوـحـدـاتـ الـاـقـتـصـادـيـةـ، وـذـلـكـ وـفـقـاًـ لـنـظـرـيـةـ الـقـيـدـ الـمـزـدـوـجـ.ـ يـهـدـفـ هـذـاـ النـظـامـ إـلـىـ بـيـانـ نـتـيـجـةـ أـعـمـالـ هـذـهـ الـوـحـدـاتـ وـمـرـكـزـهـاـ الـمـالـيـ خـلـالـ مـدـدـةـ مـعـيـنـةـ.ـ»

وـتـبـعـ الدـوـلـ حـالـيـاًـ ثـلـاثـةـ أـنـوـاعـ مـنـ الـأـسـسـ الـمـاحـاسـبـيـةـ، وـهـيـ:ـ⁽³¹⁾

• الأـسـاسـ النـقـديـ: وـهـوـ يـعـنـيـ تـحـمـيلـ السـنـةـ الـمـالـيـةـ بـالـمـصـرـوـفـاتـ وـالـإـيـرـادـاتـ الـتـيـ تـمـ قـبـضـهـاـ فـعـلـاًـ بـغـضـ النـظـرـ عـنـ تـارـيـخـ اـسـتـحـقـاقـهـ.ـ وـهـذـاـ هـوـ الـأـسـاسـ الـمـتبـعـ حـالـيـاًـ فـيـ الـمـواـزـنـةـ الـعـرـاقـيـةـ بـعـدـ عـامـ 2003ـ.

• أـسـاسـ الـاـسـتـحـقـاقـ: وـيـقـصـدـ بـهـذـاـ الـأـسـاسـ تـسـجـيلـ جـمـيعـ الـإـيـرـادـاتـ وـالـمـصـرـوـفـاتـ الـمـتـحـقـقـةـ.ـ بـغـضـ النـظـرـ عـمـاـ إـذـاـ تـمـ قـبـضـهـاـ فـعـلـاًـ فـيـ السـنـةـ الـمـالـيـةـ الـحـالـيـةـ أـمـ لـاـ.

• تـ.ـ الـأـسـاسـ الـمـخـتـلـطـ: وـهـوـ أـسـلـوبـ مـخـتـلـطـ بـيـنـ الـأـسـاسـ النـقـديـ وـأـسـاسـ الـاـسـتـحـقـاقـ،ـ وـيـنـقـسـمـ إـلـىـ قـسـمـيـنـ:ـ أـسـاسـ النـقـدـ الـمـعـدـلـ،ـ وـأـسـاسـ الـاـسـتـحـقـاقـ الـمـعـدـلـ.ـ حـيـثـ يـعـتـمـدـ أـسـاسـ النـقـدـ الـمـعـدـلـ عـلـىـ قـوـاعـدـ الـأـسـاسـ النـقـديـ فـيـ عـمـلـيـاتـ الـإـيـرـادـاتـ الـعـامـةـ،ـ بـيـنـمـاـ يـعـتـمـدـ أـسـاسـ الـاـسـتـحـقـاقـ الـمـعـدـلـ عـلـىـ قـوـاعـدـ الـأـسـاسـ الـاـسـتـحـقـاقـيـ فـيـ مـعـالـجـةـ الـنـفـقـاتـ الـعـامـةـ.ـ أـمـاـ أـسـاسـ الـاـسـتـحـقـاقـ الـمـعـدـلـ فـيـقـومـ عـلـىـ فـكـرـةـ الـاعـتـرـافـ بـعـمـلـيـةـ الـإـنـفـاقـ بـمـجـرـدـ طـلـبـ استـخـدـامـ الـمـوـارـدـ الـمـالـيـةـ الـحـالـيـةـ،ـ بـيـنـمـاـ لـاـ يـعـرـفـ بـالـإـيـرـادـ إـلـاـ عـنـدـمـاـ يـتـحـقـقـ وـيـصـبـحـ مـتـاحـاًـ فـعـلـاًـ لـدـفـعـ الـالـتـزـامـاتـ.ـ⁽³²⁾ـ أـيـ أـنـ الـأـسـلـوـبـيـنـ يـخـتـلـفـانـ فـيـ التـسـمـيـةـ،ـ لـكـنـهـمـاـ يـتـشـابـهـانـ مـنـ حـيـثـ الـمـضـمـونـ.ـ بـعـبـارـةـ أـكـثـرـ بـسـاطـةـ،ـ يـتـبـعـ الـأـسـاسـ الـمـخـتـلـطـ الـأـسـلـوبـ الـنـقـديـ فـيـ الـإـيـرـادـاتـ وـالـمـصـرـوـفـاتـ الـتـيـ تـتـسـمـ بـالـدـوـرـيـةـ وـالـأـمـدـ الـقـصـيرـ،ـ بـيـنـمـاـ يـتـبـعـ أـسـلـوبـ الـاـسـتـحـقـاقـ فـيـ الـإـيـرـادـاتـ وـالـمـصـرـوـفـاتـ ذـاتـ الـطـابـعـ طـوـيـلـ الـأـجـلـ.

ثـ.ـ أـقـسـامـ الـمـواـزـنـةـ:ـ تـقـسـمـ الـمـواـزـنـةـ الـعـاـمـةـ الـعـرـاقـيـةـ إـلـىـ قـسـمـيـنـ:ـ الـأـوـلـ جـارـيـ وـالـثـانـيـ اـسـتـثـمـارـيـ،ـ وـهـذـاـ مـاـ هـوـ مـتـبـعـ فـيـ جـمـيعـ مـواـزـنـاتـ دـوـلـ الـعـالـمـ.ـ كـمـاـ يـقـسـمـ هـذـانـ النـوـعـانـ إـلـىـ مـواـزـنـاتـ الـقـطـاعـ الـعـاـمـ الـمـرـكـزـيـ،ـ الـتـيـ تـشـمـلـ الـوـحـدـاتـ ذـاتـ النـشـاطـ الـخـدـمـيـ غـيـرـ الـرـيـحـيـ،ـ وـمـواـزـنـاتـ وـحدـاتـ الـقـطـاعـ الـعـاـمـ الـمـمـوـلـةـ ذـاتـيـاًـ،ـ وـهـيـ وـحدـاتـ عـامـةـ رـيـحـيـةـ مـسـتـقـلـةـ مـالـيـاًـ.⁽³³⁾

2. طـرـيـقـةـ تـبـوـيـبـ الـمـواـزـنـةـ الـمـالـيـةـ الـعـرـاقـيـةـ:ـ طـرـيـقـةـ تـبـوـيـبـ الـمـواـزـنـةـ الـمـالـيـةـ الـعـرـاقـيـةـ:ـ تـحـتـويـ الـمـواـزـنـةـ عـمـومـاًـ عـلـىـ جـوـلـيـنـ رـئـيـسـيـنـ:ـ أـحـدـهـمـاـ يـخـصـ مـجـمـلـ الـنـفـقـاتـ الـعـامـةـ وـالـأـخـرـ

31- وزارة المالية، الدليل المحاسبي والمالي الموحد (جمهورية العراق: 2013)، ص 17-18.

32- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، اطروحة دكتوراه، (الجزائر- جامعة احمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 2014)، ص 39-40.

33- المصدر نفسه، ص 10، 17.



يخص مجمل الإيرادات العامة. ونظراً لاتباع 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,	000,11
2	1	هيئة المسائلة والعدالة	000.4		000.4
3	1	ديوان الرقابة المالية	000.5	000.1	000.6
4	1	هيئة التراخيص	000.6	000.1	000.7
1	2	رئاسة الجمهورية	000.3		000.3
2	2	المجمع العلمي	000.1	000.2	000.3
1	3	أمانة مجلس الوزراء	000.2	000.3	000.5
2	3	رئاسة مجلس الوزراء	000.2		000.2
	4	وزارة الخارجية	000.8	000.3	000.11
	5	وزارة المالية	12 000,	000.5	000.17
	6	وزارة الداخلية	13000,	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، 7، و8) أرقام افتراضية غير دقيقة، وضعت من أجل التوضيح والتبسيط فقط.

من الجدول (6) يتبيّن أن الموازنة العراقيّة 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 تمثل في الوزارات والإدارات العامة، وذلك بحسب الخدمة أو السلعة التي تقدّمها، من دون قياس فعالية هذه الخدمة.

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



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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جمهورية العراق، قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق السنة المالية 2021، (جريدة الواقع العراقية، العدد 4625، 2021)، الجدول (٥).

في الجدول 7 يتبيّن أن الموازنة العراقيّة، بعد أن تُبَوّب تبويّباً إدارياً عاماً وفق الإدارّة العامّة، تتبع أيضاً التبويّب النوعي الذي يُعتبر الأهم. إذ أن النفقات تتبع التصنيف الإداري أفقياً، والتصنيف النوعي عمودياً، كما هو موضّح في الجدول 7. فعند قراءة الجدول أفقياً، يمكن تحديد إجمالي الموازنة المخصّصة لكل وزارّة أو إدارّة عامّة، بينما عند قراءته عمودياً، يُمكّن تحديد إجمالي نوع النفقة وأهميّتها. بعد ذلك، يتم تقسيم كل نوع من هذه الأنواع إلى مجموعة من البنود، كما هو موضّح افتراضياً في الجدول (8).

جدول (8) أنموذج لتوزيع الإنفاق على البنود الرئيّسة للموازنة العراقيّة

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



1%	1%	0.130	المنج	سادساً
75	100	83.061	إجمالي النفقات التشغيلية	
المشاريع الاستثمارية				
13%	51%	12.747	مشاريع نفطية	أ
11	46	11.607	مشاريع عقود وترخيص	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 الاعمار	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 الميزانية، بيانات الميزانية المفتوحة، 2018). متوفر على الرابط:

aspx.otherreports/pages/ar/obs/1q.gov.mof.1www://:http

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 يتواافق مع الإدارة المركزية للدولة التي انتهت مع نهاية عام 2003. ومع تحول العراق إلى الإدارة الالامركية 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 ملائمة للحد من الفساد المالي، ومعالجة ضعف إنتاجية النفقات الحكومية، وتضخم الإنفاق الاستهلاكي، فضلاً عن قصور أدوات الرقابة على المال العام. وتتبع أهمية تطبيق هذا الأسلوب في الموازنة العراقية من الاعتبارات الآتية:

(34)

أ. إن أسلوب البرامج والأداء يُمكّن 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 تحميлем مسؤولية مباشرة عن مستوى الإنجاز المتحقق، 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 مقترن لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، (الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2014)، ص.33. وكذلك جمهورية مصر العربية، دليل موازنة البرامج والأداء، (وزارة المالية 2020)، ص.9. أيضاً يُنظر: مجید عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة: مفهومها وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة، (العراق: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، 1999)، ص.630.



ث. يمكن هذا الاسلوب 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 يتيحه 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. ويطلب 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 تعتمده موازنة البنود إلى التبويب على أساس الوظيفة والبرنامج والنشاط الذي يمكن 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، ص39-38.



إلى موازنة قائمة على المخرجات، يتطلب تحديد دقيق للمخرجات التي تُعد أساساً للتخصيصات المالية، وقياس التكلفة الكاملة للموارد المرتبطة بها. وينبع هذا التحول أحد الشروط الجوهرية في تطبيق موازنة البرامج والأداء، لأنه يُمكن من الربط الفعال بين الموارد المالية والنتائج المتحققة، ويعزز 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 المالي للمقارنة بين الهدف والإنجاز.
 - تعزيز المساءلة المالية والقانونية في إدارة الأموال العامة وكيفية التصرف بها.
 - التحقق من فاعلية وجودي تخصيصات بعض المشاريع أو خدمات الدولة.
- ت. وضع معايير ومقاييس للأداء:** إن تبني موازنة قائمة على أساس البرامج والأنشطة دون وضع وتحديد مقاييس دقة للأداء، يُعد بمثابة الوجه الآخر لموازنة البنود التقليدية. لذا، يتعمّن على الموازنة العراقية عند اعتماد موازنة البرامج والأداء أن تُرافقها بمجموعة من المعايير والمقاييس التي تُعد جوهر هذا التحول. وينبع وضع هذه المعايير أكثر سهولة في الجانب الرأسمالي من الموازنة، إذ يمكن الاستناد إلى مؤشرات ومعايير اقتصادية مثل الكلفة، والناتج، 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 مقترن، (العراق: مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 54، 2019)، ص 679.

37- آلاء شمس الله، ودنيا محسن خلف، نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات المملوكة لمركزيان (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:

- ❖ 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 عده، إذ يمكن استخدام طريقة التقييم المباشر من الجمهور، أو التقييم عبر وضع استماراة ذات شروط من قبل قسم مختص بذلك، أو من قبل مجلس الإدارة أو المدير.
- وستستخدم 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 هيئات الرقابة المختصة بذلك⁽³⁹⁾.

38- أ.د. مصطفى عبد القادر، أسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الادارة المالية والدين العام: دراسة تحليلية، اطروحة في дبلوم العالى، (جامعة بغداد، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2007)، ص 21-20.

39- مني حسن حجازي، وآخرون، إطار مقترن لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الإنفاق، (مصر: مجلة العلوم البيئية، المجلد 47، ج.1، العدد 3، 2019)، ص 498-497.



ج. وجود قوانين وهيكل مؤسسي كفء: ويطلب 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 كالتالي⁽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. **اسلوب 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 اتجاهها تنازلياً، يبدأ من الإدارة المالية المركزية (مثل وزارة المالية أو دائرة الموازنة)، أو اتجاهها تصاعدياً يبدأ من الدوائر والمؤسسات الحكومية نفسها، وفقاً لقدرتها على التكيف مع النظام الجديد.

وعلى هذا الأساس، نرى أن أرجع 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 أُسيء تطبيقه. لذا، ينبغي البدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة المالية أولاً، ثم نقل التجربة إلى بقية الوزارات والإدارات العامة التي تُعنى بالمشاريع الرأسمالية، ليصار 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 كل من: أياد شاكر سلطان، ورياز محمد حسين، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي دراسة ميدانية في عينة من الدوائر الحكومية في إقليم كوردستان، (العراق: مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 4، 2018)، ص 378. وكذلك: محمود عبد الله محمود الوشاح، الإطار العام لتقديم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير، (الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2008)، ص 59.



.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 للتخلّي 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 فعالة لدعم تنفيذ البرامج الإصلاحية الحكومية، وتحقيق استدامة في الإيرادات المالية.

.VIII المصادر:

- إبراهيم فهمي محمد كردية، إطار مقترن 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 المملوكة لمركزيان (العراق: مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 118، 2019).
- ألاء مصطفى عبد القادر، اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الادارة 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 2020-2019، (وزارة المالية: 2020).
- حسني خريوش، وحسين اليحى، 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 الجامعية، 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 كوردستان، (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 الحرشن، 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، مقترن 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 الواقع 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 مشكلي العجز والدين العام في الموازنة العامة للدولة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2009).



- محمود عبد الله محمود الوشاح، الإطار العام لتقديم 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 الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد 11، العدد 24، 2019).
- منى حسن حجازي، وآخرون، إطار مقترن لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الإنفاق، (مصر: مجلة العلوم البيئية، المجلد 47، ج. 1، العدد 3، 2019).
- نبيل جعفر المرسومي، موازنة العراق الاتحادية لعام 2021 جدول الحكومة والبرلمان، (بغداد: سلسلة اصدارات 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>
- عبد 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 al-location, (U.S: Wayne State University Detroit, Michigan1970 ,). 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





لِدُولَةٍ فَاعِلَةٍ وَمَجَتمِعٍ مُشَارِكٍ

www.bayancenter.org
info@bayancenter.org
