

إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية

أ.د. عامر محمد سلمان /كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد
م. سناء احمد ياسين

المستخلص

يسعى البحث الحالي إلى إصلاح الموازنة العامة لدولة العراق من خلال بحث التحديات التي تواجهها تلك الموازنة في ظل اتباع موازنة البنود في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، والتي تشجع على الإسراف والتبذير بدلاً من ترشيد النفقات، وهذا ما أظهره تحليل بيانات قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013، إذ تبين أن هناك تزايداً مستمراً في إجمالي النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2005-2013 لتبلغ نسبة نمو النفقات العامة في سنة 2013 نسبة 284,71% عما كانت عليه في سنة 2005، فضلاً عن إن الموازنة العامة طوال السنوات 2005-2013 بقيت تعد بعجز مخطط بدون التأكيد من أن الأهداف التي حددتها الحكومة والبرامج التي تعهدت بأدائها ورصدت من أجلها الأموال في الموازنة العامة قد تحققت أم لا .

واستناداً إلى ذلك فقد تم رسم الإطار المقترح للإصلاح من خلال تحديد مسار التطوير المرتقب باعتماد موازنة البرامج والأداء بالشكل الذي يتلاءم مع بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية، إذ شمل التطوير ثلاثة جوانب أساسية هي الجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي، وسيؤدي تطويرها مجتمعاً في نهاية المطاف إلى اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها وذلك للمزايا التي يمكن أن تحققها والتي ستعكس إيجاباً على الموازنة العامة من خلال ترشيد الإنفاق وتحقيق المساءلة عن الأهداف والبرامج التي تعهدت الحكومة بأدائها ورصدت من أجلها الأموال في الموازنة العامة. وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها :

1. إن الاستمرار في استخدام موازنة البنود في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها يحد من كفاءتها وفعاليتها في الاستخدام الأفضل للأموال العامة ويقلل من فرص تحسين أدائها كونه يشجع على زيادة الإنفاق بدلاً من الترشيح فيه.

2. تندرج موازنة البرامج والأداء ضمن المحاولات الإصلاحية الهادفة إلى تغيير النظرة التقليدية لاستخدام الأموال العامة بحيث ترتبط بكفاءة تقديم الخدمات وليس بالوسائل المستخدمة في تقديم الخدمات. وتوصل البحث إلى توصيات أهمها ضرورة تبني موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة وذلك للمزايا التي من الممكن تحقيقها وفي مقدمتها توفير صورة واضحة وتفصيلية لإدارة الوحدة عن البرامج والأنشطة والإنفاق المتعلق بها وإن يتم اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة شاملاً لجميع الوحدات الحكومية وإن يكون تطبيقها بشكل تدريجي .

المصطلحات الرئيسية للبحث / الموازنة العامة، موازنة البنود، موازنة البرامج والأداء، البرامج، مقاييس الأداء، الأنشطة



المقدمة

لم تعد الموازنة العامة مجرد جدولين أحدهما يضم الإيرادات العامة المخططة التي ستستخدم لتمويل ما يحتاج دفعه من نفقات خلال السنة المالية القادمة، وإنما أضحت المرآة العاكسة للبرنامج الذي تنوي الحكومة تنفيذه خلال السنة القادمة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من خلال التحكم في مبالغ الجدولين (أي الإيرادات العامة والنفقات العامة) سواء بالزيادة أو النقصان.

وفي العراق يجري إعداد الموازنة العامة باعتماد موازنة البنود التي بموجبها تبدأ عملية إعداد الموازنة بافتراض أساسي هو أن تخصيصات السنة المالية الحالية تمثل الحد الأدنى المطلوب لنفقات السنة القادمة ثم يضاف إليها المبالغ اللازمة لمقابلة الزيادة المتوقعة نتيجة ارتفاع الأسعار أو نتيجة التوسع في النشاط خلال السنة القادمة. مما تسبب هذا الإجراء بشكل أو بآخر في ازدياد النفقات العامة من سنة إلى أخرى، ومن ثم يصعب في ظل هذا الوضع ترشيد الإنفاق لابتعاد هذا الأسلوب عن الأسس العلمية في تقدير النفقات.

من هنا فإن الحاجة ملحة لتطوير أساس إعداد الموازنة العامة لدولة العراق. وقد صدرت العديد من الدعوات لمغادرة أسلوب موازنة البنود في إعداد الموازنة واعتماد أساليب أكثر حداثة، ومن بين ذلك ما دعت إليه الأمانة العامة لمجلس الوزراء بموجب التعميم المرقم م.أ/م. 34875/54 في 2013/11/21 الذي تضمن دعوة الوزارات والوحدات الحكومية كافة للاستعداد لاستكمال متطلبات تطوير الموازنة العامة في ضوء توجيهات اللجنة العليا لإصلاح الإدارة المالية والموازنة العامة المشكّلة بموجب الأمر الديواني رقم (88) لسنة 2012. ثم تلا ذلك البرنامج الحكومي للسيد رئيس الوزراء د. حيدر العبادي الذي عرضه على مجلس النواب وأقر بالأغلبية في 8 أيلول/ 2014، إذ تضمن المحور الخامس من المحاور الأساسية للأولويات الاستراتيجية للبرنامج الحكومي والمعنون - الإصلاح الإداري والمالي للمؤسسات الحكومية - الإشارة مرتين إلى إصلاح نظام الموازنة العامة من خلال التخلي عن موازنة البنود والتوجه نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

واستناداً لذلك فقد قُسم البحث الحالي على المحاور الآتية:-

المحور الأول: منهجية البحث

المحور الثاني: دراسة تحليلية لموازنة البرامج والأداء

المحور الثالث: التحديات التي تواجه الموازنة العامة في العراق.

المحور الرابع: ملامح التطوير المرتقب في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية العراقية

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول/ منهجية البحث

1- مشكلة البحث: تتمحور مشكلة البحث حول كيفية تطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التي تتميز بتحكم التشريع في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والجانب المحاسبي المرتبط بها، فضلاً عن أن عملية إعداد الموازنة العامة باعتماد موازنة البرامج والأداء يستلزم توافر مقاييس للأداء ومعلومات مالية وغير مالية قد لا تتوفر في ظل الوضع الحالي لإعداد الموازنة العامة المستند إلى موازنة البنود.

2- أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من دراسة الموازنة العامة للدولة في العراق والتحديات التي تواجهها في ظل الوضع الحالي المستند إلى اعتماد موازنة البنود في إعداد الموازنة العامة والتي تكون مبرراً نحو إصلاحها من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

3-هدف البحث: يهدف البحث الحالي إلى وضع إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء بما يتلاءم مع بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية، وذلك من خلال رسم مسار التطوير المقترح بإحداث تطوير لمجالات عدة تتلخص في ثلاث جوانب، هي الجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي المرافق للموازنة العامة، وبما يسهل التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء.

4-فرضية البحث:- يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها:-

((إن إحداث تطوير في جوانب ثلاث أساسية مرافقة للموازنة العامة تتمثل بالجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي سيسهل التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية)).

5-منهج البحث: يعتمد البحث الحالي في إعداداته على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال دراسة موازنة البرامج والأداء، والمنهج الاستنباطي عن طريق محاولة رسم تصور للإطار المقترح لتطبيقها وبشكل متناغم مع متطلبات إعداد الموازنة العامة وتنفيذها في بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

المحور الثاني/ دراسة تحليلية لموازنة البرامج والأداء

أولاً- مفهوم موازنة البرامج والأداء:

تمثل موازنة البرامج والأداء إحدى الأفكار الجديدة التي طرحت لإصلاح الموازنة العامة، إذ تحول الاهتمام بموجبها من فرض الرقابة على بنود الموازنة العامة إلى النظر لوثيقة الموازنة على إنها أداة تهدف إلى التأكد من ضبط الإنفاق العام وتحقيق الكفاءة والفاعلية في إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية. فموازنة البرامج والأداء ما هي إلا ((تخصيص الأموال العامة لتنفيذ برامج ذات أهداف معينة مع إخضاعها لمعايير الكفاءة الفاعلية عبر تطوير معايير محددة)) (نخله، -: 39).

وتعرف موازنة البرامج والأداء على إنها ((تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها التخصيصات المعتمدة، وتوضح تكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، وكذلك معايير قياس الإنجازات تحت كل برنامج)) (عصفور، 2009: 207 بتصرف).

كما عرف المؤتمر القومي لمشروع الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء على إنها ((بيان يستخدم الأهداف لتوضيح السبب الذي لأجله سيتم إنفاق الأموال، إذ إنها طريقة لتخصيص الأموال لإنجاز أهداف محددة مستندة إلى البرامج وقياس النتائج، فهي تختلف عن المدخل التقليدي للموازنة لأنها تركز على النتائج من الإنفاق لما سيتم شراؤه بالأموال وليس على كمية الأموال المتاحة)) (Olawale et al., 2012: 72).

وعليه يمكن القول إن موازنة البرامج والأداء هي ((وثيقة مصادق عليها من قبل السلطة التشريعية تعكس الأهداف المخططة التي تنوي الحكومة تحقيقها خلال مدة مستقبلية مصنفة على هيئة برامج مع تحديد التكاليف ومقاييس الأداء اللازمة لإنجاز كل برنامج)).

وتندرج موازنة البرامج والأداء ضمن إطار المحاولات الإصلاحية التي يتم من خلالها ترجمة الأهداف المقررة إلى عدد من البرامج ثم تجزأ إلى تفاصيلها المتمثلة بالأنشطة التي يُعهد لإدارة الوحدة أمر أدائها (رضوان، 2009: 109) بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف ضمن التخصيصات المعتمدة المحددة لكل منها، ومن ثم فإن هذه التخصيصات تكون مبررة عند عرضها في وثيقة الموازنة العامة على السلطة التشريعية لغرض إقرارها، وهذا يعني أن موازنة البرامج والأداء ستوفر الأساس لتبرير كل من:- (Olawale et al., Op.) 71: Cit. بتصرف)

- 1- بقاء التخصيصات المعتمدة لاستمرار البرامج القائمة وعدم تخفيضها.
- 2- زيادة التخصيصات المعتمدة لتحسين البرامج القائمة أو إضافة برامج جديدة.
- 3- إلغاء أو تخفيض التخصيصات المعتمدة للبرامج التي يتعذر تنفيذها أو يحصل تلوّن في تنفيذها لسبب ما.

ثانياً- أهداف موازنة البرامج والأداء:

إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يمكن أن يؤدي إلى تحقيق الأهداف الآتية:- (رضوان، مصدر سابق: 116-117 بتصرف) (Robinson, -: 14-15)

- 1-تحقيق الرقابة على البرامج الواردة في الموازنة العامة ومدى إنجاز الأهداف المناط تحقيقها بالجهة المسؤولة عن تنفيذ البرنامج.
- 2-الاستغلال الأفضل للموارد المادية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية سواء على مستوى الأنشطة أو البرامج وإتخاذ القرارات بشأنها.

- 3- ترشيد الإنفاق الحكومي نتيجة لقياس كلفة البرامج المختلفة سواء ما تعلق بالنشاط الجاري أو المشروعات الاستثمارية والعمل على تنفيذها بأقل كلفة ممكنة وأعلى فاعلية.
- 4- استقصاء وتحليل ودراسة أسباب الانحرافات في تنفيذ البرامج المختلفة ليس فقط من ناحية الجانب المالي كالخصيصات المعتمدة المحددة لكل برنامج وإنما في معدلات الأداء المرتبطة بكمية الخدمات المتحققة ومستوى جودتها.
- 5- تحسين التوجه في تحديد أولويات الإنفاق بحسب الأهداف التي تنوي الحكومة تنفيذها خلال المدة المقبلة.
- 6- زيادة الاهتمام بأداء الوحدة التي ستتولى الإنفاق وتنفيذ البرنامج، إذ أن موازنة البرامج والأداء تعد أداة ضغط على الوحدات المنفذة للبرنامج لتحسين كفاءتها وفعاليتها.

ثالثاً- نشأة موازنة البرامج والأداء:

يعود ظهور بوادر فكرة موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية خلال المدة الواقعة ما بين (1913-1915) بشكل بدائي وبسيط في مدينة نيويورك نتيجة لتزايد فرض الضرائب والرسوم على المواطنين دون أن يقابل ذلك تحسن ملموس في مستوى الخدمات المقدمة، إذ شكّل الرئيس الأمريكي وليم تافت لجنة الاقتصاد والكفاءة للقيام بدراسة التنظيم الإداري والإجراءات المالية الحكومية (رضوان، مصدر سابق: 110)، وقد أجريت دراسات حول تطوير موازنة بلدية نيويورك وكانت مجرد تجربة لوضع موازنة تكاليف تلك المدينة مقسمة على وفق وظائف ونشاطات ثم وضع معدلات الأداء اللازمة للقياس وتكاليف الانجاز للوحدة وبشكل إجمالي وعُزز ذلك بتبويب النفقات على وفق أوجه الإنفاق لكل نشاط (عصفور، مصدر سابق: 204). لكن ما لبث أن توقف تطبيق هذا النوع من الموازونات في عام 1915 لأنها كانت تتصف بكثرة التفاصيل في بنود الموازنة وقلة المرونة عند التطبيق.

ثم ظهرت بعد ذلك محاولات عدة لتطوير الموازنة العامة برزت بين الحين والآخر كما في محاولة تطوير موازنة وزارة الزراعة الأمريكية عام 1934 مستندة في ذلك إلى أساس البرامج والأداء (عصفور، مصدر سابق: 205). إلا أن النشاط الجدي في ممارسة هذا النوع من الموازونات والانطلاق الحقيقية لتطبيق موازنة البرامج والأداء كان نتيجة لما قامت به لجنة هوفر الأولى خلال المدة بين 1947-1949 بهدف إصلاح وإعادة توجيه الموازنة الفيدرالية الأمريكية من خلال تحول التركيز في الموازنة من المدخلات إلى نمط جديد يتضمن المخرجات (Diamond, 2003: 4) واتخاذها لوزارة الدفاع كنموذج تجريبي لتطبيق موازنة البرامج والأداء، ثم أوصت هذه اللجنة باعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد موازونات جميع الوزارات للحكومة الفيدرالية الأمريكية، ثم شجع تطبيقها على نطاق واسع صدور قانون الموازنة وإجراءات المحاسبة في عام 1950 الذي تضمن الإطار العام والإرشادات التوضيحية لتحضير الموازنة العامة على أساس أفكار موازنة البرامج والأداء (البغدادي، 1998: 38). وقد طبقت موازنة البرامج والأداء بالفعل في أجهزة الحكومة الفيدرالية الأمريكية خلال خمسينات القرن الماضي، وكان التركيز خلال السنتين الماليتين 1950-1951 على تتبع تأثير موازنة البرامج والأداء على موازنة الولايات المتحدة الأمريكية (Diamond, Op. Cit.: 4).

إلا إن الاهتمام بموازنة البرامج والأداء لم يستمر طويلاً إذ تراجع خلال عقد الستينات من القرن الماضي (Diamond, Op. Cit.: 6) نتيجة ظهور نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ثم ظهور الموازنة الصفريّة. أما عام 1981 فيمثل نقطة تحول أساسية في مجال الموازنة إذ ما لبث أن عاد الاهتمام بتطبيق موازنة البرامج والأداء من جديد (رضوان، مصدر سابق: 110).

وخلال مؤتمر عقد بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1993 تحت عنوان «المؤتمر القومي للمجالس التشريعية للولايات» تناول موضوع تجربة الولايات التي قامت بتطبيق موازنة البرامج والأداء بهدف توضيح تجربة كل ولاية قامت بإعداد موازنتها من خلال اعتماد موازنة البرامج والأداء، بناءً على المناقشات التي تمت بين المسؤولين عن الموازنة في تلك الولايات وجدوا إنها قد حققت العديد من المزايا (فهيم، 2004: 62) كترشيد الإنفاق والعمل على إدخال أفكار ومفاهيم جديدة وتدريب العاملين على الاتجاهات الحديثة للموازنة والقائمة على مفاهيم ثقافة الأداء.

ولم يقتصر الاهتمام بموازنة البرامج والأداء على الولايات المتحدة الأمريكية وإنما شمل دول عدة وتعد السويد أول دولة أوروبية طبقت موازنة البرامج والأداء إذ شرعت بتنفيذها عام 1972 واحتاجت لمدة ثلاثين عاماً من تطبيق أسلوب التجربة والخطأ حتى وصلت أخيراً لتطبيق شامل وكامل لأسلوب موازنة البرامج والأداء (احمرو، 2004: 20). أما على صعيد الدول النامية فتعد الفلبين أوائل الدول النامية التي طبقت موازنة البرامج والأداء عام 1957. وعلى صعيد الدول العربية فإن للعراق محاولة لإصلاح نظام الموازنة العامة من خلال تجربة تطبيق موازنة البرامج والأداء في عام 1991 إلا إن تجربته هذه لم تكمل بالنجاح (البغدادي، مصدر سابق: 40).

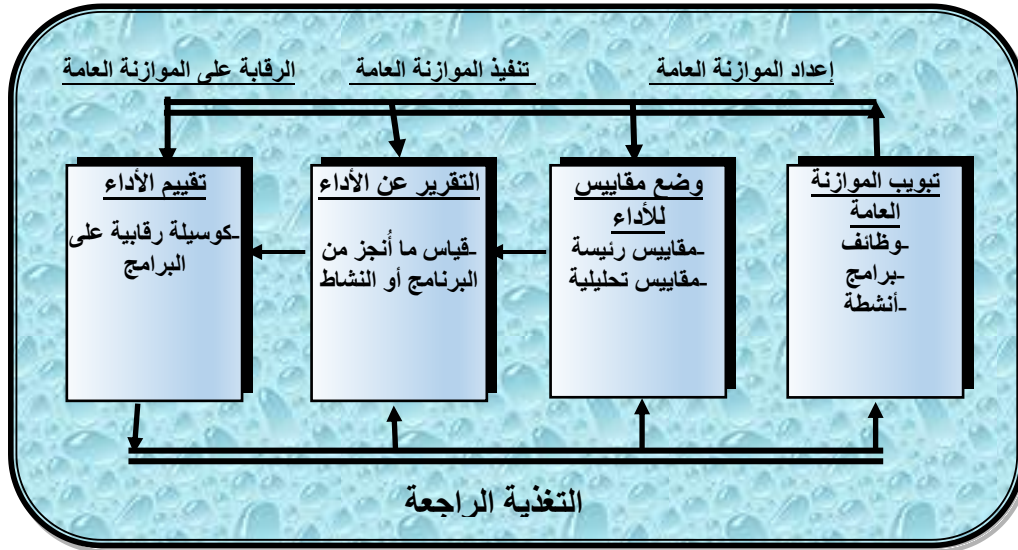
مما سبق يتضح أن موازنة البرامج والأداء كأداة لتخصيص الأموال العامة على وفق البرامج التي ترمي إلى تحقيقها الحكومة وتحقيق الكفاءة والفعالية في إنجازها، لم يعد تطبيقها قاصراً على دولة معينة، بل أصبحت أداة شائعة الاستخدام في تخطيط وإعداد الموازنة العامة وتنفيذها والرقابة عليها. الأمر الذي يحتم التعرف على متطلبات تطبيقها سواء على مستوى الوحدات الحكومية أو على مستوى الدولة ككل.

رابعاً- متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

لفرض اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة ينبغي توفير المتطلبات الآتية والموضحة في الشكل (1):-

شكل (1)

متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء



المصدر: إعداد الباحثان

1-أسس تتويب الموازنة: تركز موازنة البرامج والأداء على تتويب الموازنة العامة على وفق المكونات الآتية على أساس أن الموازنة وسيلة تخطيطية وإن ذلك مطلباً ضرورياً لوضع تقديرات الموازنة مع الأخذ بالحسبان تغير التركيز في تخصيص الأموال على وفق بنود الإنفاق إلى تخصيصها على وفق البرامج التي تصمم لغرض تحقيق أهداف الحكومة (Shah & shen, 2007: 145) بتصرف:-
أ. الوظائف: تمثل تقسيم عام للعمليات الموجهة نحو إنجاز الهدف الرئيس من الخدمات التي تقدمها الحكومة، مثل وظيفة الأمن والدفاع، ووظيفة التربية والتعليم، ووظيفة الصحة والبيئة.... الخ (الهامي والسقا، 2008: 68).

ب. البرامج: هي الآلية أو الوسيلة التي يتم من خلالها تحقيق الأهداف المطلوبة. ويضم كل برنامج مجموعة من الخدمات التي تقدمها الحكومة، لذا فإن البرامج تعد جزءاً جوهرياً من الوظيفة (إسماعيل وعدس، 2010: 167). ويتكون البرنامج من مجموعة من الأنشطة التي تحقق الأهداف، وعندما يكون حجم البرنامج كبير وأنشطته واسعة ولتلافى صعوبة متابعته عندئذ يتم تجزئته إلى برامج فرعية لتسهيل الإنجاز والمتابعة.

وعند تصميم البرامج ينبغي مراعاة الآتي:- (72: Steiss, بتصرف) ❖ أن يكون عنوان البرنامج واضحاً ومعبراً عن مضمونه الأساسي. ❖ أن يتم تحديد هدف أو أهداف كل برنامج بدقة ووضوح. ❖ عدم التركيز على تصميم برنامج واحد يغطي أنشطة واسعة ومتشعبة ولا عدد كبير من البرامج الصغيرة، بل ينبغي تصميم برنامج لكل جانب من الجوانب الرئيسية المتميزة ضمن وظائف الدولة. ❖ أن يقيد تنفيذ البرنامج بمدة زمنية معينة وذلك لارتباط تنفيذ البرنامج بإنفاق الأموال المحددة في الموازنة العامة لكل برنامج. ❖ أن يتكون البرنامج من مجموعة متكاملة من العناصر (□) المترابطة فيما بينها والتي تؤدي إلى تنفيذ البرنامج وتحقيق أهدافه. ❖ قد يستلزم تنفيذ برنامج معين أداء أنشطة واسعة ومتداخلة ضمن الهيكل الإداري للدولة، الأمر الذي يستوجب تجزئة البرنامج الواحد إلى عدة برامج فرعية مع تحديد مسؤولية كل منها في إنجاز أهداف البرنامج ككل. ج. الأنشطة: الوحدة الأساسية المكونة لعمل البرنامج، وهي تجميع للأعمال المتجانسة التي تقوم بها أصغر وحدة تنظيمية في الوحدات الحكومية مكلفة بأداء نشاط يؤدي إلى تنفيذ البرنامج أو جزء منه من خلال تقديم الخدمات (إسماعيل وعدس، مصدر سابق: 167) .

2-وضع مقاييس للأداء: يستخدم مصطلح مقاييس الأداء للإشارة إلى نظام القياس، وتتضمن القواعد التي تجري على أساسها تقييم أداء كل برنامج من برامج الموازنة والأنشطة المتعلقة بها على وفق طبيعة ونوع كل منها (وهبه، -: 34-35). وعند وضع مقاييس الأداء يستلزم اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديد المقاييس الكمية المالية وغير المالية التي تقييم بها مدخلات البرنامج ومخرجاته وتقسيماته الفرعية بما يفيد في تقييم الأداء (الهامي والسقا، مصدر سابق: 68) . ومن أبرز هذه المقاييس :-

أ. مقاييس رئيسية: وهي المقاييس التي تقيس النتائج النهائية بشكل إجمالي على مستوى كل برنامج ومتابعة اتجاهات تطورها مقارنة بالسنة السابقة. وتتناول هذه المقاييس قياس نسبة تحقيق الأهداف والتطور في مستوى الخدمات المقدمة، وفي استقصاء أجري على عدد من الحكومات المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية وُجد أن 70,6% من أفراد العينة يتفوقون على إن مقاييس الأداء تزيد من قدرتهم في تحديد فاعلية الخدمات المقدمة، وأن 65,1% منهم يتفوقون على أن مقاييس الأداء تزيد من قدرتهم في تحديد كفاءة الخدمات المقدمة، وأن 65,4% منهم يتفوقون على أن مقاييس الأداء تحسن المساءلة عن أداء البرنامج (Shah& shen, Op. Cit: 52).

ب. مقاييس تحليلية: وهي مقاييس تقوم على التحليل والقياس الكمي على مستوى الأنشطة الرئيسية والفرعية داخل البرنامج الواحد.

وعند تصميم مقاييس الأداء ينبغي مراعاة أمور عدة منها ارتباط المقاييس بالهدف الأساسي للبرنامج لكي تصبح معبرة عن مدى تحقيق الهدف، وأن تكون المقاييس شاملة لجميع أوجه النشاط وبشكل يتناسب مع أهمية الأنشطة ومقدار اسهامها في إنجاز البرنامج ككل وبشكل يمكن من تكوين رأي واضح عن مدى إنجاز الأهداف المحددة لكل برنامج (وهبه، مصدر سابق: 35).

وتجدر الإشارة إلى أن اعتماد المقاييس المناسبة تتطلب أولاً بناء قاعدة بيانات محاسبية ومعلومات إحصائية شاملة (بساط وبصبيص، -: 58) مبوبة بطريقة تسمح بقياس الانجاز الفعلي للبرنامج والأنشطة المنضوية ضمنه.

□ العنصر هو مكون لبرنامج معين الغرض منه تقديم وصف لمختلف الأنشطة والوسائل التي تسهم في إنجاز البرنامج (Steiss, -:70).

3-التقرير عن الأداء: طالما ان هناك علاقة وثيقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي، ومن ثم فإن أي تطوير لأي منهما ينبغي أن يتوافق مع تطوير الآخر، بمعنى آخر أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب توفير نظام محاسبي ينسجم مع تبويب موازنة البرامج والأداء يكون قادراً على حصر وتحديد تكاليف الأنشطة المختلفة داخل الوحدة الحكومية لتوفير معلومات تفصيلية تتعلق بالأنشطة وإجمالية تتعلق بالبرامج لأغراض عدة، وعند إعداد الكشوفات الخاصة بالبرنامج ينبغي أن يتضمن الفقرات الآتية:- (Robinson, Op. Cit: 58)

- ✓ عنوان البرنامج وأهدافه.
- ✓ قائمة بالمخرجات الرئيسية (الخدمات) المتحققة عند تنفيذ البرنامج.
- ✓ نبذة مختصرة حول البرنامج ككل والبرامج الفرعية المنضوية ضمنه والأنشطة التي يتم تأديتها ضمن البرنامج الواحد.
- ✓ مقاييس الأداء -المستهدفة- وكذلك مؤشرات الأداء -الفعلية الناتجة عن القياس- الرئيسية للبرنامج ككل والتحليلية للأنشطة ضمن البرنامج الواحد.
- ✓ النفقات المخططة والفعلية للبرنامج.
- ✓ ما تم انجازه من البرنامج والمعوقات التي تحول دون إكماله والمبادرات والتعديلات التي تمت على البرنامج.

4-تقييم الأداء: وهي العملية التي يتم من خلالها إلقاء الضوء على مواطن الخلل في الأداء والتي تكون بحاجة إلى إجراء تصحيحي وذلك بالاعتماد على مقاييس الأداء الموضوعية مسبقاً إذ أن المعلومات المستقاة من مقاييس الأداء ستكون الأساس لتقييم الأداء وفي ذات الوقت ستكون مصدراً للتغذية العكسية (Steiss, Op. Cit.:70)، إذ تمثل هذه الخطوة وسيلة رقابية الغرض منها:-

- ☒ قياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.
 - ☒ التعرف على مدى تحقيق مخرجات البرنامج للأهداف الموضوعية له.
 - ☒ تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها لتطوير أداء البرنامج.
 - ☒ تحديد مدى ملائمة البرنامج لاستمرار تنفيذه.
 - ☒ الكشف عن المعوقات التي واجهت تنفيذ البرامج التي أنجزت أو لازالت قيد الانجاز.
- ويتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المتحققة فعلاً بالنتائج المطلوب تحقيقها أو ممكن الوصول إليها لكي يمكن تقديم صورة حية لمستوى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ المخطط وبما يكفل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسار الأداء في حالة ظهور انحرافات غير ملائمة.

خامساً- مزايا موازنة البرامج والأداء :

- يؤدي اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها إلى تحقيق مزايا عدة منها:- (احمرو، 2003: 112-113) (الحجاوي، 2004: 183)
- 1- إعطاء صورة واضحة عن حجم الإنفاق الحكومي المتوقع خلال المدة المقبلة لانجاز البرامج من خلال تحديد علمي مسبق لكلفة ما سيتم تنفيذه من برامج.
 - 2- ترشيد الإنفاق الحكومي وتخفيض كلفة البرامج والأنشطة الحكومية ويقضي على أسلوب المساومة التقليدي لحصول الوحدات الحكومية على التخصيصات المعتمدة اللازمة لنشاطها.
 - 3- المرونة في توزيع التخصيصات على البرامج والأنشطة على وفق أهميتها النسبية وبما يؤدي إلى تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المالية المتاحة لانجاز البرامج.
 - 4- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية وبما يساعد على تقديم معلومات تفصيلية للجهات المختصة حول توزيع التخصيصات المعتمدة بين البرامج والأنشطة المراد تنفيذها.
 - 5- إنشاء قاعدة بيانات عن مجالات الأداء الحكومي وزيادة الاعتماد على مقاييس أداء نموذجية للأنشطة المتشابهة تمكن من توفير معلومات لأغراض ولأطراف عديدة.
 - 6- رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة للتأكد من تحقيق الكفاءة والفاعلية في انجاز البرامج والأنشطة الحكومية.

- 7- الاهتمام بالخدمات التي تؤديها الحكومة، إذ أن موازنة البرامج والأداء تركز على المخرجات (الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية) بدلا من التركيز على المدخلات كما في موازنة البنود، ومن ثم توفير معلومات تتعلق بالبرامج والأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية والأهداف المرجوة منها مع تحديد التخصيصات المعتمدة المحددة لكل منها.
- 8- تمكن من إجراء مقارنة بين الأنشطة المماثلة للوحدات الحكومية المختلفة ضمن البرنامج الواحد ومقارنة التكاليف الفعلية والمخططة لكل منها.
- 9- الاسهام في تحقيق شفافية ومساءلة أعلى إذ أن وثيقة الموازنة يمكن أن تخدم كأداة رئيسة للشفافية ومساءلة السلطة التشريعية والمجتمع بصفة أساسية للحكومة عن البرامج وما تم تنفيذه منها (Shah & shen, Op. Cit: 52).

سادساً- معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

- مع المزايا المتحققة من اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة، إلا إن تطبيقها يصطدم بمعوقات عدة منها:- (حماد والبحر، 1990: 120-121)
- 1- صعوبة تحديد وقياس وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها بعض الأنشطة والأعمال الحكومية، إذ تفتقد بعض الأنشطة إلى مقاييس لقياس الأداء أو مدى الانجاز، مثل نشاط دائرة الموازنة في مثل هذه الحالة يصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها لتحديد معايير لقياس أدائها.
 - 2- ارتفاع كلفة تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية الصغيرة لكون تطبيقها يتطلب وجود أنظمة محاسبية معقدة نوعاً ما وتوافر عدد كبير من الموظفين من ذوي الخبرة لإعداد الموازنة وتنفيذها ومتابعة وتقويم الموازنة في ظل البرامج والأداء.
 - 3- عدم ملائمة الهياكل التنظيمية لتطبيق هذه الموازنة إذ تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات.
 - 4- يحتاج إعداد الموازنة على وفق أسلوب البرامج والأداء وقتاً طويلاً نسبياً وذلك لمعالجة البيانات التفصيلية عن أنشطة الوحدات الحكومية والتي تكون أكثر تفصيلاً مقارنة بموازنة البنود.
 - 5- مقاومة التغيير وصعوبة تقبل بعض الموظفين للتغيير نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء
 - 6- إن استخدام موازنة البرامج والأداء يتطلب وجود موظفين مؤهلين علمياً ومهنياً وعلى درجة عالية من الخبرة لأنها تحتاج إلى إعداد تقارير محاسبية خاصة على مستوى البرامج والأنشطة الأمر الذي لا يتوفر دائماً في الوحدات الحكومية.
- ولعل هذه المعوقات لا تبرر رفض تطبيق هذا الأسلوب لإصلاح وتطوير الموازنة العامة لاسيما مع التحديات التي تواجهها الموازنة العامة للدولة في العراق والناجمة عن اتباع أسلوب موازنة البنود في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها والتي تدفع باتجاه إصلاحها للارتقاء بها من خلال اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة.

المحور الثالث/التحديات التي تواجه الموازنة العامة في العراق

أولاً- طبيعة التحديات التي تواجه الموازنة العامة في العراق:

تواجه الموازنة العامة في العراق تحديات عدة ناشئة عن الآتي:-

1- اعتماد أسلوب موازنة البنود في إعداد الموازنة العامة، الأمر الذي يبرز أثره في كل من:-
أ- إن الموازنة العامة لم تعد أداة لترشيد استخدام المال العام وبيان مدى اسهام الحكومة في انجاز خطة التنمية القومية، لأن عملية إعدادها يستند إلى المبالغة في طلب الوزارات والوحدات الحكومية المختلفة للتخصيصات المعتمدة وإتباع أسلوب التفاوض المضني في تخصيص النفقات العامة أثناء المناقشات التي تدور خلال مرحلة إعداد الموازنة العامة.

ب- الأهداف التي تنوي الحكومة تحقيقها من خلال الموازنة العامة والأموال التي ترصد فيها لهذا الغرض، فالموازنة العامة تتضمن أرقاماً تبين أن أموالاً رصدت لحسابات المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وصيانة الموجودات، وعند التنفيذ يتضح أن أداء إدارة الوحدة الحكومية كان جيداً من خلال شراء المستلزمات السلعية والحصول على المستلزمات الخدمية أو انجاز أعمال الصيانة لكن لا يتم الأخذ بنظر الاعتبار تحقيق الأهداف التي رصدت الأموال من أجلها. بمعنى آخر أن جل الاهتمام ينصب على جانب المدخلات مع تجاهل جانب المخرجات ومدى تحقيق الوحدة الحكومية لأهدافها من خلال إنفاق الأموال.

ازدياد نسبة نمو النفقات العامة بشكل كبير من سنة إلى أخرى وذلك لاعتماد عملية تقدير النفقات على بيانات السنوات السابقة مع إضافة مبلغ بنسبة معينة وبصرف النظر عما إذا كان هذا المبلغ ضروري أم لا. إن عملية إعداد الموازنة العامة لا تستند إلى توفر بيانات توضح كلفة الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية لكون التقارير المالية تتضمن معلومات مالية تتحصر في تجميع بنود الإنفاق، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور أرقام مبالغ فيها لمبالغ النفقات في الموازنة العامة.

ج- الاختلال في هيكل النفقات العامة، إذ يتركز الإنفاق على النفقات التشغيلية بشكل يفوق النفقات الواردة ضمن الموازنة الاستثمارية وهذا لا يتناسب مع حاجة القطر لإعادة أعمار البنى التحتية المدمرة في ظل الموارد المحدودة المتاحة للحكومة واستمرار الدعم المقدم للشركات العامة المتوقفة منذ سنوات.

2- اعتماد الأساس النقدي في توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنة العامة، إذ أن الوضع الحالي لا يؤدي إلى إعطاء صورة صحيحة عن الإيرادات والنفقات العامة المتوقعة للسنة القادمة، فضلاً عن أنه يجعل من التقارير المالية الحكومية تركز على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات الفعلية ولا توفر معلومات عن باقي الجوانب الأساسية لتحديد تكاليف البرامج والأنشطة الحكومية والتي يفترض أن تكون الأساس في إعداد الموازنة العامة. وأن اعتماد الأساس النقدي لم يكن يملئ إرادة المحاسبين، وإنما جاء نتيجة التشريعات المنظمة للعمل المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية، من بينها قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل الذي ألزم المحاسبين العاملين في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح باعتماد الأساس النقدي وذلك عندما أشارت الفقرة (1) من القسم (4) - أحكام عامة- من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل إلى أن «تقر الموازنة العامة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت لها، التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط في نهاية السنة المالية،.....».

أما أساس الاستحقاق فقد حصر تطبيقه في حدود ضيقة عندما حددها القانون في الشق الأخير من الفقرة المذكورة أعلاه بـ«..... ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة».

فضلاً عما تقدم فإن اعتماد الأساس النقدي يترتب عليه نتائج سلبية على تنفيذ البرامج في حال كون تنفيذ برنامج معين أكثر من سنة، وإن التخصيصات المعتمدة اللازمة لإكماله في السنة اللاحقة قد يتم تخفيضها أو قد لا تتكرر في السنة اللاحقة.

3- الأسلوب الحالي المعتمد في إعداد الموازنة العامة لا يؤدي إلى تحقيق رقابة فعالة على البرامج والأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية ومدى انجازها بالشكل الصحيح وبما يحقق الأهداف المحددة لكل برنامج.

4- إن عملية تقويم الأداء في ظل الوضع الحالي للموازنة تنصب على التأكد من تنفيذ الموازنة العامة ومدى الالتزام بالتخصيصات المقررة وعدم تجاوزها، مقابل ذلك فإنها لا تمكن من توفير المعلومات الملائمة للتحقق مما تم انجازه من البرامج المختلفة وأداء الأنشطة بالشكل الصحيح.

5- عدم اكتمال الحسابات الختامية في وقتها والتي توضح نتائج تنفيذ الموازنة العامة للمدة الماضية وتقديمها مع مشروع الموازنة العامة للسنة القادمة إلى مجلس النواب للمصادقة عليهما تنفيذاً لما جاء في الفقرة أولاً من المادة (62) من الدستور العراقي لسنة 2005 عندما أشارت إلى أن «يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة والحساب الختامي إلى مجلس النواب لإقراره».

مما يجعل المناقشات داخل مجلس النواب والتي تدور على الموازنة العامة كلها تركز حول بيانات مخططة دون الرجوع الى الحسابات الختامية للسنة أو السنوات السابقة للتعرف على مدى التزام الحكومة بتنفيذ قانون الموازنة العامة للسنوات السابقة بالشكل الصحيح وكما أقره مجلس النواب، ومدى ظهور معوقات أو مشاكل رافقت تنفيذ هذا القانون لتلك السنوات ومحاولة معالجتها قبل إقرار قانون الموازنة للسنة القادمة. فضلاً عن معرفة هل ان نتيجة تنفيذ الموازنة العامة للسنة السابقة هو عجز كما كان مخططاً له أم وفر؟ وكما مبلغه؟ وما هو مصدر الأموال التي تم بها تغطية العجز؟ وبالعكس في حالة حدوث وفر، فكيف تم التصرف به؟ هل تم استثماره في مجالات مربحة تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة للسنوات القادمة أم لا؟.

6- أعداد الموازنة بعجز مخطط ومحاولة تغطيته من خلال تخويل وزير المالية صلاحية الاقتراض من صندوق النقد الدولي ومن البنك الدولي وهذا يؤدي إلى زيادة الأعباء المالية لموازنة السنوات القادمة من خلال تسديد مبلغ القرض مع الفوائد المترتبة عليه.

7- أساس تبويب النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة المستند إلى التبويب الوظيفي، إذ انه يركز على دمج نتائج التبويب الإداري للموازنة من خلال تجميع تخصيصات الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة التي تتولى الإنفاق وليس على أساس الخدمة المؤداة، إذ أن التبويب الوظيفي أكبر وأشمل من التبويب الإداري فالوظيفة الواحدة المؤداة تقوم بها عادةً عدة وزارات أو وحدات حكومية من وزارات مختلفة من خلال البرامج التي تناط بمسؤولية إنجازها إلى جهات تابعة لوزارة واحدة أو وزارات مختلفة. فعلى سبيل المثال وظيفة الصحة والبيئة التي أوردها قانون الموازنة العامة الاتحادي لجمهورية العراق لسنة 2013، إذ أن التخصيصات المعتمدة المحددة لهذه الوظيفة تقوم على أساس دمج تخصيصات وزارة الصحة ووزارة البيئة فقط ويوحى ذلك بأن وظيفة الصحة والبيئة محصورة بهاتين الوزارتين، في حين ان هناك وحدات حكومية بمستوى مديريات عامة تابعة لوزارات أخرى وتخصيصاتها تظهر ضمن وظائف أخرى مثل أنشطة قسم البيئة التابعة لدائرة التخطيط والمتابعة في وزارة الزراعة، وأنشطة قسم البيئة التابعة لدائرة التفتيش الهندسي والسلامة الصناعية التابعة لوزارة الصناعة والمعادن، وكذا قسم البيئة التابع لدائرة الدراسات والتخطيط والمتابعة التابعة لوزارة النفط، كل هذه الجهات وغيرها لديها برامج تدخل ضمن وظيفة الصحة والبيئة لكن تخصيصاتها تدمج ضمن تخصيصات الوزارة التابعة لها ومن ثم تظهر ضمن الوظيفة التي تدرج ضمنها الوزارة التابعة لها وليس ضمن تخصيصات وظيفة الصحة والبيئة.

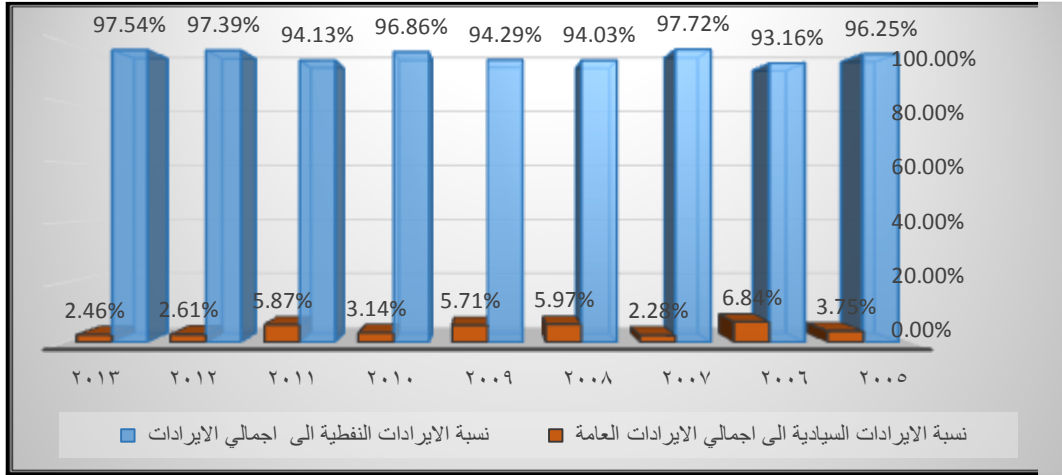
ثانياً- تحليل بيانات الموازنة العامة في العراق :-

لغرض بيان أثر التحديات المشار إليها آنفاً على بيانات الموازنة العامة فسيتم في هذا الجزء تحليل اتجاهات مكونات الموازنة العامة (□) بشقيها الإيرادات والنفقات العامة المخططة والواردة في قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013 وبين تطورها خلال السنوات المذكورة مقارنةً بسنة 2005 وعلى النحو الآتي:-

1- **الإيرادات العامة** :- يصور الشكل (2) الإيرادات النفطية والإيرادات غير النفطية كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات العامة الواردة في قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013.

(□) علماً بأن تفاصيل مبالغ النفقات والإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2005-2013 معروضة في الجداول (3-1) ضمن الملحق

شكل (2) نسبة الإيرادات النفطية والإيرادات غير النفطية إلى إجمالي إيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2013-2005



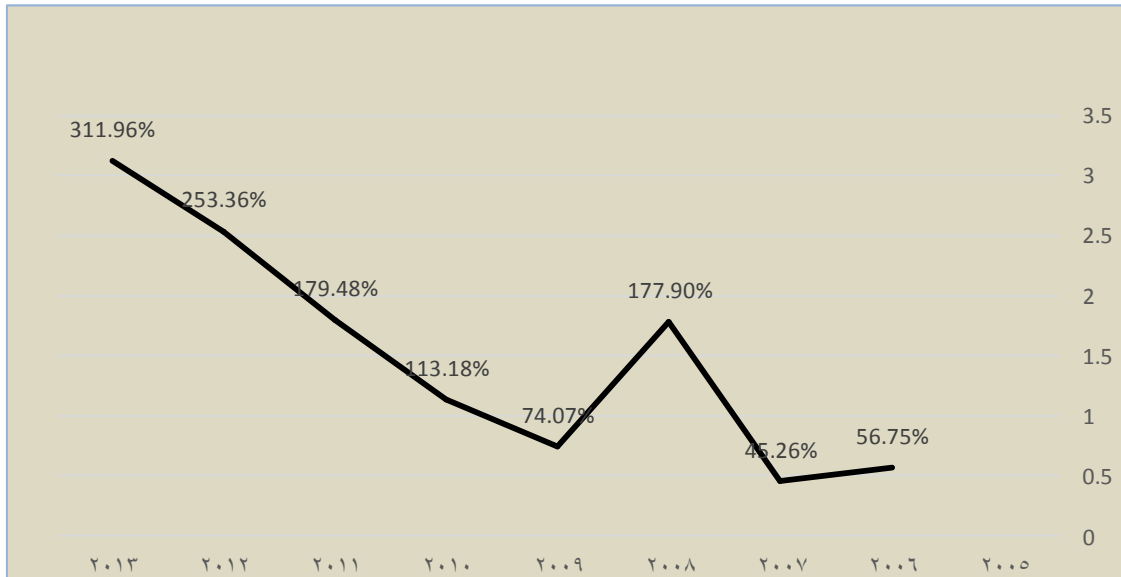
المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2013-2005)

حيث يتضح من خلاله أن الإيرادات النفطية شكلت ما بين (93%-97%) من إجمالي الإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2013-2005 وهي نسبة عالية جداً مقارنةً مع نسبة باقي الإيرادات السيادية التي يفترض أن تشكل الدعامة الأساسية للاقتصاد العراقي والتي لم تزيد عن نسبة 7% من إجمالي الإيرادات العامة طوال السنوات المذكورة.

أما الشكل (3) فإنه يوضح سلوك إجمالي الإيرادات العامة واتجاهها خلال السنوات 2013-2005 وذلك من خلال حساب نسبة نمو الإيرادات العامة الواردة في قوانين الموازنة العامة للسنوات 2013-2005.

شكل (3)

نسبة النمو في الإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2013-2005

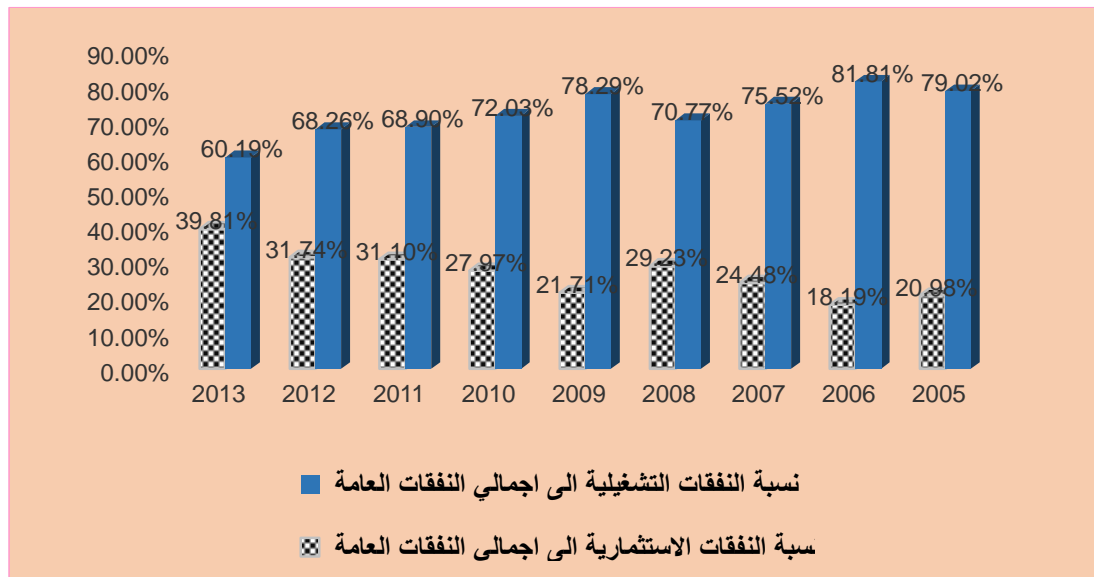


المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2013-2005)

يلاحظ من الشكل المذكور آنفاً أن نسبة نمو الإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة شهدت تذبذب ملحوظ خلال السنوات 2007-2009، ويعود السبب في ذلك إلى تذبذب أسعار النفط خلال تلك السنوات. وطالما أن الإيرادات النفطية هي المصدر الرئيسي للإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة، لذا فإن تذبذب أسعار النفط وعدم استقرارها قد ألقى بظلالها على نمو الإيرادات العامة. أما السنوات اللاحقة لعام 2009 لغاية 2013 فإن نسبة نمو الإيرادات العامة قد ارتفعت واتخذت اتجاهًا تصاعدياً وبشكل كبير مقارنةً بسنة 2005 ويرجع سبب ذلك إلى الارتفاع الكبير الذي شهدته أسعار النفط في الأسواق العالمية.

2- النفقات العامة: يعكس الشكل (4) هيكل النفقات العامة مصنفة إلى نفقات تشغيلية ونفقات استثمارية كنسبة مئوية من إجمالي النفقات العامة على وفق قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013.

شكل (4) نسبة النفقات التشغيلية والنفقات الاستثمارية الى إجمالي النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2005-2013

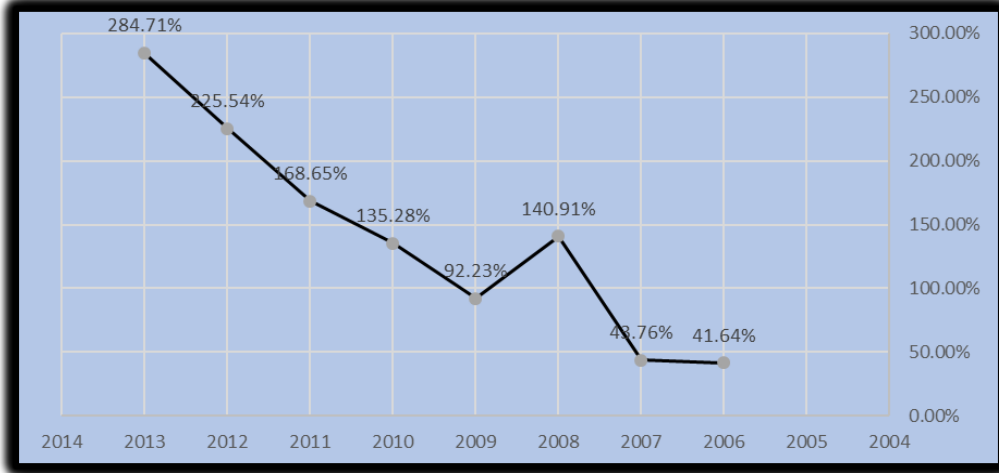


المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013)

حيث يلاحظ من خلاله ان نسبة النفقات التشغيلية كانت تستأثر بالجزء الأكبر من تخصيصات الموازنة لجميع السنوات 2005-2013 والتي تراوحت بين (60%-81%) من إجمالي النفقات العامة، ويعود السبب في ذلك إلى بعض المشكلات التي تواجهها الحكومة كمشكلة الشركات العامة المتوقفة منذ سنوات ومشكلة البطالة ووجوء الحكومة إلى معالجات أنية من خلال تخصيص مبالغ تثقل الموازنة مثل:-
أنفقات دعم الشركات العامة لتسديد رواتب العاملين وبعض النفقات التشغيلية الخاصة بهذه الشركات التي بلغت نسبة 87% من إجمالي نفقات الدعم الوارد في الموازنة العامة لسنة 2012 بعد أن كانت تشكل نسبة 80% من إجمالي نفقات الدعم لعام 2007.

ب. نفقات شبكة الحماية الاجتماعية التي تدفع لمن يحقق دخل يومي دولار واحد والتي شكلت نسبة 18% من إجمالي نفقات المنافع الاجتماعية الواردة في الموازنة العامة لعام 2007 لترتفع إلى نسبة 21% في عام 2012. هذه النفقات أصبحت بمرور الوقت كنفقات حاكمية لا يمكن تخفيضها لعدم اتخاذ إجراءات لمعالجة أصل المشكلة. أما النفقات الاستثمارية فإنها لم تبلغ نسبة 40% في أفضل الحالات. وهي نسبة منخفضة لا تتناسب مع حاجة القطر لإعادة الأعمار ويمكن عذ ما تقدم جزء من مشكلة نمو إجمالي النفقات الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2005-2013 لتصل ذروتها في عام 2013 بنسبة نمو 284.71% عما كانت عليه في عام 2005 وكما موضح في الشكل (5) الذي يبرز التزايد المستمر في إجمالي النفقات العامة للسنوات 2005-2013

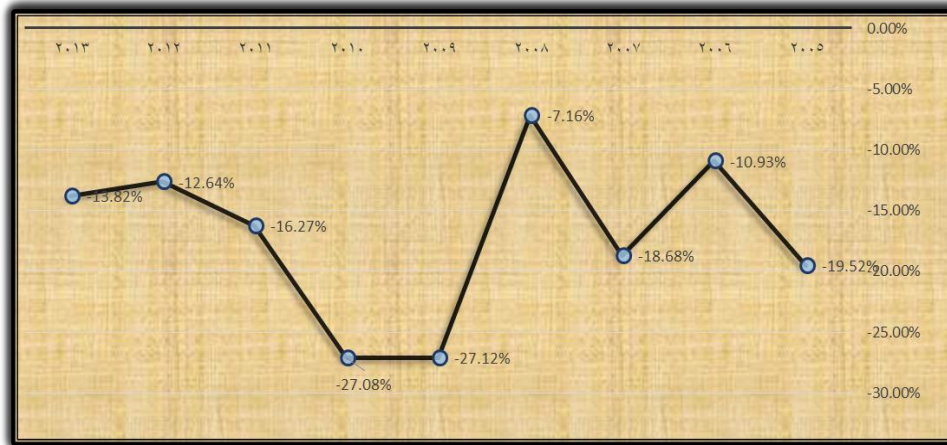
شكل (5) نسبة النمو في النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2013-2005



المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2013-2005)

3 - العجز في الموازنة العامة: يمثل العجز محصلة مجموعة من العوامل ترجع في جزء منها إلى زيادة مبالغ النفقات العامة وفي جزء آخر يرجع إلى تخفيض جانب الإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة. ويعكس الشكل (6) نسبة العجز المخطط في الموازنة العامة للسنوات 2013-2005.

شكل (6) نسبة العجز المخطط في الموازنة العامة للسنوات 2013-2005



المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2013-2005)

إذ يتبين من الشكل المذكور آنفاً أن الموازنة العامة بقيت تعدّ طوال السنوات 2013-2005 على أساس عجز على الرغم من أن الشكل (3) المتعلق بنسبة نمو الإيرادات العامة والشكل (5) المتعلق بنسبة نمو النفقات العامة إذا ما تم مقارنتهما فإن نسبة نمو الإيرادات العامة أكبر من نظيره بالنسبة للنفقات العامة لجميع السنوات المذكورة.

ولكن إذا ما تم مقارنة نسبة الوفر (أو العجز) المخطط الظاهر في الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2010-2005 مع نسبة المتحقق فعلا من الوفر (أو العجز) الظاهر في التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية للسنوات 2010-2005 فستكون النتائج على وفق ما يعكسه الجدول الآتي:-

جدول (1) مقارنة نسبة الوفر (أو العجز) المخطط مع ما تحقق فعلا خلال السنوات 2005-2010

السنة	نسبة الوفر (أو العجز) الفعلي ⁽¹⁾	نسبة الوفر (أو العجز) المخطط ⁽²⁾
2005	%31,15	(%19,52)
2006	%30,83	(%10,93)
2007	%39,83	(%18,68)
2008	%19,86	(%7,16)
2009	(%0,62)	(%27,12)
2010	%0,06	(%27,08)

المصدر: 1- نسبة الوفر (أو العجز) الفعلي فقد تم حسابه استناداً إلى التقارير المالية المتاحة والتي أصدرتها وزارة المالية لغاية 2010/12/31

2- نسبة الوفر (أو العجز) المخطط فقد تم حسابه بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2010.

من الجدول المذكور آنفاً يتبين أن التنفيذ الفعلي للموازنة العامة لم يكن بمستوى ما مخطط له في الموازنة العامة، إذ أنه تم تخطيط الموازنة بعجز خلال السنوات 2005-2010 إلا أن التنفيذ الفعلي يشير إلى أن محصلة تنفيذ الموازنة خلال السنوات المذكورة كان وفر ولو توفرت التقارير المالية السنوية خلال مرحلة مناقشة الموازنة العامة لكان من الممكن دراسة هذه الحالة ومحاولة إيجاد البدائل الممكنة لتلافي ذلك قبل إقرار الموازنة بعجز لتلك السنوات.

استناداً لما تقدم ذكره في هذا المحور من تحديات يمكن أن تكون مبرراً للتحويل نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة لدولة العراق والرقابة عليها لتحديد مقدار النفقات العامة بشكل يكون قريب من الواقع على وفق الحاجة لانجاز كل برنامج وبشكل موضوعي ومدروس وبعيداً عن المبالغة في التقدير والمساومة أثناء مناقشة موازنة كل وحدة حكومية. وعليه فإن المحور اللاحق سيرتكز حول جوانب التطوير المرتقب لكي يصبح بالإمكان اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة العامة في بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية.

المحور الرابع/ ملامح التطوير المرتقب في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء في

الوحدات الحكومية العراقية

يستلزم اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها في بيئة الوحدات الحكومية العراقية إجراء تطوير لمجالات عدة يمكن تجميعها في الجوانب الآتية والتي تمثل الإطار المقترح للتطوير باتجاه اعتماد موازنة البرامج والأداء:-

1- الجانب التشريعي

2- الجانب الإجرائي

3- الجانب المحاسبي

وفيما يأتي توضيح للتطوير المرتقب لكل جانب من الجوانب الثلاث المذكورة آنفاً:-

أولاً- الجانب التشريعي :

إن التشريعات المنظمة للموازنة العامة سواء في مرحلة إعدادها أو تنفيذها إذا كانت تصلح في ظل الوضع الحالي فإنها قد لا تتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر فيها وتطويرها في المجالات الآتية:-

1- إجراء تعديلات على قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل بوصفه التشريع الأساس المنظم للموازنة العامة من ناحية إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها لغرض:-

✓ إضفاء صفة الإلزام في تطبيق موازنة البرامج والأداء، ولتوفير الغطاء القانوني اللازم للتوجه نحو موازنة البرامج والأداء.

✓ تأكيد التحول نحو تطبيق أساس الاستحقاق وبالشكل الذي يمكن من تدوير التخصيصات المعتمدة المتبقية والمتعلقة ببرامج معين من سنة إلى سنة أخرى في حال كون البرنامج يتطلب تنفيذه أكثر من سنة مالية واحدة لاسيما وان قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل قد أكد في أكثر من فقرة على إتباع معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب أغلبها اعتماد أساس الاستحقاق، فضلا عن أن الدليل المحاسبي الذي أصدرته وزارة المالية عام 2011 قد تضمن حسابات تعلق بعضها بتطبيق أساس الاستحقاق، على سبيل المثال:-

ح/ إيرادات مستحقة غير مقبوضة

ح/ مصاريف مدفوعة مقدماً

ح/ إيرادات مستلمة مقدماً

ح/ مصاريف مستحقة غير مدفوعة

إذ أن تطبيق أساس الاستحقاق سيمكن من توفير معلومات تساعد على إجراء مقارنة بين نفقات أنشطة أو برامج ماثلة خلال المدة الزمنية نفسها أو إجراء مقارنة بين نفقات الأنشطة أو البرامج نفسها خلال مدد زمنية مختلفة. 2- قيام وزارة المالية بنشر تعليمات حول موازنة البرامج والأداء وتوزيعها على جميع الوحدات الحكومية، تتضمن هذه التعليمات توضيحاً كافياً لمفهوم موازنة البرامج والأداء ومبررات اعتمادها بدلاً من موازنة البنود، وكذلك توضيح بعض المصطلحات التي تستخدم في ظل موازنة البرامج والأداء وإرشادات تنفيذ منها الوحدات الحكومية عند تطبيق موازنة البرامج والأداء لكي لا يحدث لبس أو غموض يؤثر بشكل سلبي على تطبيقها. وهذه التعليمات تكون بصيغة دليل إرشادي للعاملين في الوحدات الحكومية كافة يساعد في تفهم هذا الأسلوب من الموازنات وينعكس بشكل إيجابي على انجاز المراحل المختلفة لدورة الموازنة العامة من إعداد الموازنة العامة وإقرارها وتنفيذها والرقابة عليها.

3- إعادة النظر في تعليمات إعداد الموازنة التي تصدرها وزارة المالية سنوياً لتتضمن تعريفاً بالقضايا الرئيسية المتعلقة بالوظائف مع تصميم تبويب جديد يجمع بين متطلبات الموازنة والبرامج التي تعد بمثابة الطريق المؤدي إلى الأهداف التي ينبغي تخصيص الأموال العامة لتحقيقها مما يعطي مسوغاً كافياً لهذه التخصيصات وبما يقلل الوقت المستنفذ في مناقشات السلطة التشريعية خلال مرحلة إقرار الموازنة العامة.

4- نظراً لأن برامج كل وزارة والأنشطة التي تنجز من قبل الوحدات الحكومية التابعة للوزارة تمتاز بخصوصيتها واختلافها من وزارة إلى أخرى، لذا فلا بد من إصدار تعليمات على مستوى كل وزارة تكون بمثابة إطار عمل للوحدات الحكومية التابعة للوزارة للعمل بموجب موازنة البرامج والأداء، تتضمن الآتي:-

☒ تعريفاً بالبرامج الأساسية للوزارة وتحديد أولوياتها.

☒ تحليل الأنشطة والبرامج الأساسية للوزارة والوحدات الحكومية ضمن كل وزارة للمساعدة في الوصول إلى هيكل البرامج.

☒ مقاييس لأداء ضمن كل برنامج ونشاط، مع شرح لكيفية حسابها على مستوى كل برنامج ونشاط، والعمل على تحديثها باستمرار لتطوير بعض الجوانب التي تكون بحاجة إلى تطوير.

وهذه التعليمات يجري تحديثها باستمرار في ضوء البرامج التي تكون الوزارة مسؤولة عن تنفيذها.

5- إعادة النظر في تعليمات تنفيذ الموازنة فيما يتعلق بصلاحيات الصرف والمناقلة بين تخصيصات الحسابات المختلفة، كما هو معلوم إن صلاحية الصرف للتخصيصات المعتمدة الواردة في الموازنة العامة الخاصة بكل وحدة حكومية محددة في قانون الموازنة العامة والتعليمات المرتبطة بها، وكذا بالنسبة لصلاحية إجراء المناقلة بين الحسابات المختلفة، فإذا كانت هذه الأمور تتلاءم مع الوضع الحالي القائم على موازنة البنود التي تركز على بنود الإنفاق، لكن هذا لا يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء التي تركز على الهدف من الإنفاق، ولكون موازنة البرامج والأداء ترتبط بتفويض الصلاحيات لإعطاء قدر من المرونة للصرف من تخصيصات الموازنة العامة وإجراء المناقلة بين مواد فصول الموازنة ضمن النشاط الواحد فيما لو صادف احتياجات مواد لا يتوافر لها تخصيصات كافية دون الرجوع إلى أخذ الموافقات لتجنب ضياع الوقت أثناء التنفيذ لاستحصال الموافقات حول إجراء المناقلة في حال حاجة الوحدة الحكومية. مما يستلزم إعادة النظر في تعليمات صلاحيات الصرف وإجراء المناقلة بين الحسابات المختلفة بما يخول الأمر بالصرف (المدير المسؤول عن إدارة الوحدة الحكومية) بإجراء ذلك بما يتناسب مع مسؤوليته عن البرامج والأنشطة المكلف بانجازها وتحقيق الرقابة بشكل إجمالي على تخصيصات البرنامج وتخصيصات الأنشطة المكلف بها والمستند إلى مدى الحاجة الفعلية لإنفاق التخصيصات المعتمدة ومدى ارتباطها بالنتائج المستهدفة وليس على تفاصيل بنود الإنفاق.

ثانياً - الجانب الإجرائي:

أي اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي لا غنى عنها لتطبيق موازنة البرامج والأداء، تتضمن الآتي:-

1-دراسة وضع الشركات العامة المتوقف نشاطها منذ سنوات والتي تتولى وزارة المالية تمويل نشاطها من خلال نفقات الدعم الذي تخصص لها في الموازنة العامة، وإيجاد السبل اللازمة للنهوض بواقعها لكي يتسنى تقرير مصيرها، وهذا سيسهم في تحسين جانبي الموازنة العامة من خلال الآتي:-

أ-إيقاف الدعم المقدم لهذه الشركات ومن ثم تخفيض جانب النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة.

ب-تمكين الشركات العامة من تحقيق الأرباح والتي سيؤول جزء منها إلى الخزينة العامة ومن ثم زيادة إيرادات الموازنة العامة.

2-إعادة النظر في هيكل النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة لصالح ترجيح كفة النفقات الاستثمارية.

3-تعديل آلية تنظيم النفقات العامة على وفق التبويب الوظيفي للموازنة العامة وضرورة الانتقال من التبويب الوظيفي الحالي للموازنة العامة القائم على أساس دمج نتائج التبويب الإداري، والتوجه نحو تبويب وظيفي يقوم على أساس الخدمات أو الوظائف المتوقع إنجازها خلال السنة المالية القادمة، وذلك من خلال تجميع برامج الوزارات المختلفة ذات الطبيعة المتشابهة والمؤدية إلى تحقيق نفس الخدمة ضمن وظيفة واحدة وبغض النظر عن الوزارة أو الوحدة الحكومية التي ستتولى تنفيذ البرنامج. وهذا يستلزم استحداث دائرة جديدة مرتبطة بدائرة الموازنة في وزارة المالية تتولى دراسة وإقرار البرامج المختلفة التي ستدرج في الموازنة العامة للسنة القادمة، فضلاً عن قيامها بمتابعة تنفيذها أثناء مرحلتها التنفيذية والرقابة على تنفيذها.

4-توفير الكفاءات والخبرات البشرية، والتي تعد عنصر أساسي لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء، إذ يعتمد تطبيق موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة على مدى توافر الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية في مجال التخطيط المحاسبية الحكومية وتقييم الأداء في مجال النشاط الحكومي غير الهادف للربح، وهذا يتطلب تدريب العاملين في الوحدات الحكومية من مختلف المستويات الإدارية وتأهيلهم للارتقاء بمستوى أدائهم لتمكينهم من فهم الجوانب المختلفة لموازنة البرامج والأداء وكيفية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء. الأمر الذي يسهم في توليد القناعة بضرورة اعتماد موازنة البرامج والأداء ويمكن من التهيؤ لمواجهة المعوقات التي قد تبرز أثناء التطبيق، فضلاً عن ضمان تعاون الوحدات الحكومية الملزمة بتطبيق الموازنة مع الجهات المختصة بالموازنة في وزارة المالية.

5-نمط التحول من الوضع الحالي القائم على أساس موازنة البنود إلى الوضع المقترح القائم على أساس موازنة البرامج والأداء، إذ لا يوجد نمط محدد ينبغي إتباعه للتحول نحو موازنة البرامج والأداء، ويمكن أن يكون:- (احمر، 2003: 114)

أ-من ناحية نطاق التطبيق، فيمكن أن يكون التطبيق كلياً ليشمل موازنات جميع الوحدات الحكومية أو قد يكون التطبيق جزئياً من خلال التطبيق على وحدات معينة وبعد التأكد من نجاح تجربة التطوير يمكن تعميم التجربة على الوحدات الحكومية كافة.

ب-من ناحية أسلوب التحول، أما أن يكون التحول فورياً وذلك بإيقاف العمل بالأسلوب الحالي والبدء بإعداد الموازنة العامة وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء أو قد يكون التحول تدريجياً بمعنى أن يتداخل الأسلوبان في التطبيق أثناء مرحلة التحديث فيبقى الأساس التقليدي معتمداً بشكل مواز مع موازنة البرامج والأداء ولمدة قد تطول أو قد تقصر وفقاً لسرعة تقدم عملية التطوير وسرعة تقبل الوضع الجديد.

ولكي لا يكون التطوير قائم على مبدأ التجربة والخطأ والصواب، لذا فإن التحول المقترح في ظل بيئة الوحدات الحكومية العراقية ينبغي أن يكون كلياً ليشمل موازنات مختلف الوحدات الحكومية ليتسنى توحيدها على مستوى الدولة ككل، وإن يكون التحول تدريجياً لكي يكون هناك متسع من الوقت للوحدات الحكومية كافة لاستيعاب جميع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء وبشكل تدريجي لتجنب الإرباك والفوضى التي قد تحدث نتيجة الإخفاق والفشل في ظل إتباع التحول الفوري.

6-إنشاء قاعدة بيانات، ويتوقف اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها على توفير المعلومات الملائمة وبطريقة سريعة وفورية عن الإمكانيات المتاحة للبرامج والأنشطة التي يجري تنفيذها، مما يستلزم إنشاء قاعدة بيانات شاملة لجميع أوجه الأنشطة داخل الوحدات الحكومية يمكن ان يكون له فائدة في تحقيق الآتي:-

أ-تحسين دقة وضع التقديرات في موازنات السنوات القادمة للأنشطة والبرامج .

ب-معرفة جميع العناصر التي ينبغي أخذها بنظر الاعتبار عند دراسة البرامج وتقييم الأداء.

ج-تقليل الوقت والجهد اللازم لإعداد الموازنة العامة المبنية على أساس موازنة البرامج والأداء. د-تمكين الوحدات الحكومية من رصد ومتابعة جميع المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على تنفيذ البرنامج.

ثالثاً- الجانب المحاسبي:

تعد الموازنة العامة العمود الفقري الذي يستند إليه النظام المحاسبي الحكومي، لذا فإن أي تطوير في أسلوب إعداد الموازنة العامة لا بد أن يرافقه تطوير في النظام المحاسبي الحكومي وبالشكل الذي يتلاءم مع ما جاء في الموازنة العامة، على اعتبار أن النظام المحاسبي الحكومي نظاماً للمعلومات التي لا غنى عنها لإعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها.

وعلى هذا الأساس، فإن التطوير المقترح للجانب المحاسبي وبالشكل الذي ينسجم مع موازنة البرامج والأداء سيركز على جانب النفقات العامة في كل فقرة من الفقرات الآتية، على أساس أن الإيرادات العامة لا تخص نشاط أو برنامج معين، وإن يتم تجميعها في وعاء واحد من مختلف مصادر الإيراد المكلفة جميع الوحدات الحكومية بجبايتها، ومن ثم يعاد تمويل مختلف الوحدات الحكومية من هذا الوعاء لتمكينها من تسديد النفقات المترتبة على نشاطها:-.

1- تطوير السجلات المحاسبية، كما هو معلوم أن الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي تستعمل مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية لتسهيل استخراج نتائج تنفيذ الموازنة العامة وتجميعها على مستوى الوحدة الحكومية تمهيداً لتوحيدها على مستوى الدولة ككل. وطالما أن أسلوب التحول المقترح نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء هو التحول التدريجي، فإن المرحلة الأولى لتطوير الجانب المحاسبي ستتضمن الإبقاء على السجلات المحاسبية المعتمدة حالياً مع اقتراح مسك سجل لنفقات الأنشطة على غرار سجل التخصيصات محاسبة /2 المعتمد رسمياً، على وفق النموذج الآتي:-.

نموذج (1)

سجل نفقات الأنشطة

برنامج		نشاط				
مجموع نفقات النشاط	ف	الصل	الصل	الصل	الصل	الصل
		()	()	()	()	()
	د	د	د	د	د	د

نشاط		نشاط				
مجموع نفقات النشاط	ف	الصل	الصل	الصل	الصل	الصل
		()	()	()	()	()
	د	د	د	د	د	د

المصدر : إعداد الباحثان بالاستفادة من (وزارة المالية، 2013: 235-236)

تخصص صفحة واحدة لكل نشاط ترحل إليها أنواع النفقات التي تخص النشاط الواحد، وتتكون الصفحة الواحدة من سجل نفقات الأنشطة من جزئين، الجزء الأول يثبت فيه التخصيصات المعتمدة المحددة لكل نشاط وبشكل إجمالي على مستوى الفصل لأغراض رقابية للتأكد من إن النفقات الفعلية الظاهرة في الجزء الثاني من الصفحة هي ضمن التخصيصات المعتمدة. أما الجزء الثاني من الصفحة فترحل إليها النفقات الفعلية للنشاط ومن واقع المستندات، إذ يخصص عمود لكل فصل (حساب إجمالي) تم الصرف عليه ضمن النشاط الواحد. ويلاحظ أن هذا السجل المقترح سيمكن من تجميع النفقات التي تخص النشاط الواحد وبالتالي يسهل توفير معلومات مالية عن كل نشاط يجري الإفصاح عنها من خلال التقارير المالية.

2- تطوير التقارير المالية، وفي ظل اعتماد موازنة البرامج والأداء فإن التقارير المالية التي يجري إعدادها من قبل الوحدات الحكومية على مختلف المستويات الإدارية (سواء كانت مسؤولة عن تنفيذ نشاط أو برنامج معين)، تعد من الجوانب المهمة التي تكون بحاجة إلى تطوير لكي يصبح بالإمكان توفير معلومات مفصلة عن البرامج والأنشطة التي تنفذها الوحدات الحكومية المختلفة والنفقات الفعلية والتخصيصات المعتمدة المحددة لكل منها ومن ثم بالإمكان تقييم الأداء الحكومي ككل فيما لو تم تجميعها وكما سيرد لاحقاً.

وكما موضح في الشكل (7) فإن الإطار المقترح لتطوير التقارير المالية في ظل موازنة البرامج والأداء ستركز على إعداد كشوفات مالية ملحقة توضح النفقات الفعلية والتخصيصات المعتمدة لمستويات عدة بدءاً من أدنى مستوى يتمثل بكشف نفقات الأنشطة الذي يتضمن نفقات الأنشطة داخل الوحدة الحكومية الواحدة وانتهاءً بكشف الوظائف الذي يعد على مستوى الدولة ككل ليتضمن نفقات وظائف عدة ويكون ملحق بالحساب الختامي للدولة.

شكل (7)

مستويات إعداد كشف النفقات العامة في ظل موازنة البرامج والأداء



المصدر: إعداد الباحثان

أما نموذج كشف النفقات الذي يقترح إعداده في ظل موازنة البرامج والأداء ضمن كل مستوى من المستويات الأربعة المذكورة فأنها تتمثل بالآتي:-
 المستوى الأول: كشف نفقات الأنشطة:- ويعد على مستوى الوحدة الحكومية المكلفة بأداء عدد من الأنشطة يكون وفق الصيغة الآتية:-



إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية

كشف (1)

الوحدة

كشف نفقات الأنشطة للسنة المنتهية في 20 ** /12/31 (نفقات أنشطة وحدة معينة)

نسبة الاداء لكل نشاط		نسبة التنفيذ لكل نشاط		التخصيصات المعتمدة		التفاصيل		رقم الدليل المحاسبي		
عام ****	النفقات الفعلية	عام ****	النفقات الفعلية	عام ****	النفقات الفعلية	عام ****	النفقات الفعلية	نوع النفقة	نوع الاستمارة	رقم
							نشاط -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النفقات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات نشاط ---			
							نشاط -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النفقات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات نشاط ---			
							نشاط -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النفقات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات نشاط ---			
							إجمالي نفقات الوحدة			

المصدر: إعداد الباحثان

يلاحظ أن الكشف (1) سيمكن من توفير معلومات مالية وغير مالية تتعلق بأنشطة الوحدة الحكومية وبشكل مقارن بين سنتين لبيان مدى التقدم الحاصل في أداء الأنشطة على مدى سنة كاملة، فضلا عن ذلك فإن هذا الكشف سيكون الأساس لإعداد تقديرات الموازنة بشكل قريب من الواقع بما يضيف إلى عملية إعداد الموازنة أسس موضوعية تسهم في الابتعاد عن مبدأ المساومات التي تحصل أثناء مناقشة الموازنة

المستوى الثاني: كشف نفقات البرنامج:- بعد تجميع المعلومات الواردة في كشف نفقات الأنشطة (كشف 1) لوحدات حكومية مختلفة تدخل ضمن برنامج معين يصبح بالإمكان إعداد كشف نفقات البرنامج الذي يعد الذي يعد من قبل الجهة المسؤولة عن تنفيذ البرنامج سواء كانت وزارة أو وحدات حكومية على وفق الصيغة المبينة في الكشف (2):-



إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية

كشف (2)

وزارة -----

كشف نفقات البرنامج للسنة المنتهية في 12/31 / ** 20 (نفقات برنامج معين)

نسبة الاداء لكل نشاط		نسبة التنفيذ لكل نشاط		التخصيصات المعتمدة		التفصيل		رقم الدليل المحاسبي		
عام ****	النفقات الفعلية	عام ****	النفقات الفعلية	عام ****	النفقات الفعلية	عام ****	النفقات الفعلية	نوع النفقة	نوع الاستمارة	رقم
							نشاط -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النفقات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات نشاط -			

							نشاط -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النفقات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات نشاط -			

							نشاط -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النفقات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات نشاط -			

							إجمالي نفقات البرنامج			

المصدر: إعداد الباحثان

في ظل إعداد الكشف (2) الخاص بنفقات كل برنامج سيصبح بالإمكان توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة المختلفة الداخلة ضمن البرنامج الواحد، ومن ثم سيسهم في تقييم أداء الأنشطة مقارنة بالأنشطة المماثلة داخل كل برنامج من ناحية النفقات اللازمة لكل نشاط ومستوى مخرجات كل نشاط ومخرجات البرنامج ككل ومدى التقدم الحاصل في تنفيذ البرنامج بشكل مقارن بين سنتين ومن ثم قياس مدى كفاءة وفعالية أداء البرنامج.

المستوى الثالث: كشف نفقات الوظيفة :- ويعد من قبل وزارة المالية ليتضمن نفقات عدة برامج تدخل ضمن وظيفة واحدة ويكون وفق الصيغة الآتية:-



إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية

كشف (3)

وزارة المالية

كشف نفقات الوظيفة للسنة المنتهية في 12/31/20**

نسبة الأداء لكل برنامج	نسبة التنفيذ لكل برنامج	التخصيصات المعتمدة	عام ****		عام ****		التفاصيل	رقم الدليل المحاسبي			
			النفقات الفعلية	التخصيصات المعتمدة	نسبة الأداء لكل برنامج	نسبة التنفيذ لكل برنامج		النفقات الفعلية	التخصيصات المعتمدة	نوع النفقة	نوع الاستمارة
							برنامج -----				
							تعويضات الموظفين	01	01		2
							المستلزمات الخدمية	02	01		2
							المستلزمات السلعية	03	01		2
							صيانة الموجودات	04	01		2
							النفقات الرأسمالية	05	01		2
							مجموع نفقات برنامج-				
							-				
							برنامج -----				
							تعويضات الموظفين	01	01		2
							المستلزمات الخدمية	02	01		2
							المستلزمات السلعية	03	01		2
							صيانة الموجودات	04	01		2
							النفقات الرأسمالية	05	01		2
							مجموع نفقات برنامج-				
							-				
							برنامج -----				
							تعويضات الموظفين	01	01		2
							المستلزمات الخدمية	02	01		2
							المستلزمات السلعية	03	01		2
							صيانة الموجودات	04	01		2
							النفقات الرأسمالية	05	01		2
							مجموع نفقات برنامج				
							--				
							إجمالي نفقات وظيفة -				
							--				

المصدر: إعداد الباحثان

يظهر الكشف (3) نفقات البرامج المختلفة الداخلة ضمن الوظيفة الواحدة ومن ثم يمكن من فرض رقابة على البرامج وتوفير معلومات عن البرامج التي تم تنفيذها خلال السنة المنتهية وتلك التي لم تنفذ وكلفة كل منها ومن ثم مساءلة الجهات المسؤولة عن إنجاز البرامج عن مصير التخصيصات المعتمدة المحددة لكل برنامج ومدى استخدامها بالكامل أم لا، فضلا عن توفير معلومات غير مالية تتعلق بمقاييس الأداء لكل برنامج ضمن الوظيفة الواحدة.

المستوى الرابع: كشف نفقات الوظائف:- ويعد من قبل وزارة المالية ليشتمل نفقات وظائف الدولة ككل والتي نفذت خلال السنة المالية المنتهية ويكون على وفق الصيغة الآتية:-

كشف (4)

وزارة المالية

كشف نفقات الوظائف للسنة المنتهية في 12/31/20**

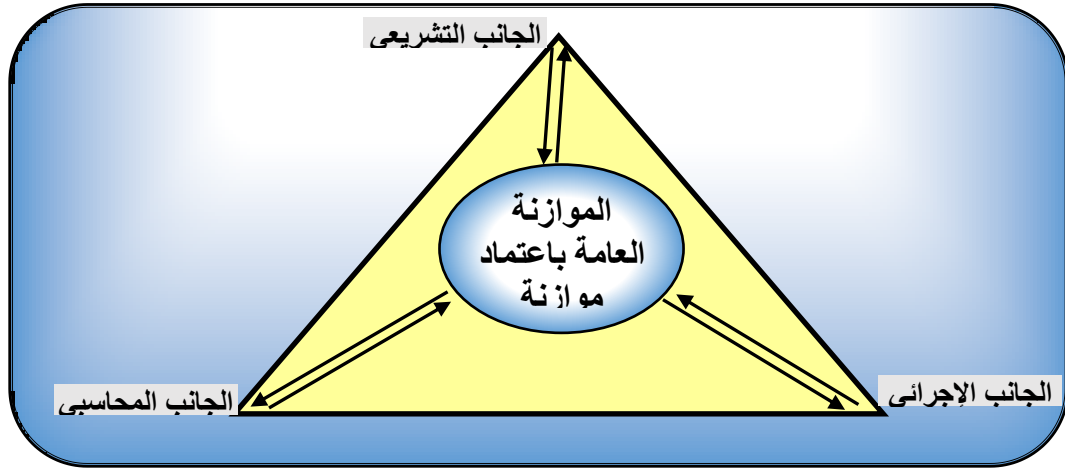
نسبة الأداء لكل وظيفة	نسبة التنفيذ	التخصيصات المعتمدة	عام ****				التفاصيل	رقم الدليل المحاسبي		
			النققات الفعلية	النققات الفعلية	التخصيصات المعتمدة	نسبة الاداء لكل وظيفة		نسبة التنفيذ	نوع النقطة	نوع الاستمررة
							وظيفة -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النققات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات وظيفة -			
							--			
							وظيفة -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النققات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات وظيفة -			
							--			
							وظيفة -----			
							تعويضات الموظفين	01	01	2
							المستلزمات الخدمية	02	01	2
							المستلزمات السلعية	03	01	2
							صيانة الموجودات	04	01	2
							النققات الرأسمالية	05	01	2
							مجموع نفقات وظيفة -			
							-			
							إجمالي نفقات وظائف الدولة ---			

المصدر: إعداد الباحثان

يمثل الكشف (4) نهاية المطاف لكونه يعد بشكل إجمالي على مستوى الدولة ككل ليعكس النفقات اللازمة لكل وظيفة من وظائف الدولة وكذا إجمالي النفقات التي تكبدتها الحكومة مقابل تقديمها للخدمات التي تعهدت بأدائها مسبقاً وتم تخصيص الأموال العامة لغرض أدائها ضمن مرحلتي إعداد وإقرار الموازنة العامة، لذا فإن هذا الكشف له أهمية خاصة في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء حيث انه سيتمكن السلطة التشريعية من التعرف على مقدار الأموال التي تم تخصيصها لكل وظيفة تعهدت الحكومة بأدائها ومقدار الإنفاق المتحقق فعلا على كل منها ومن ثم سيكون وسيلة من وسائل دعم مساعلة الحكومة عن انجازاتها. ويمكن تلخيص ما تقدم بحثه في هذا المحور من خلال الشكل الآتي:-

شكل (8)

الإطار المقترح لجوانب التطوير في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية العراقية



المصدر: إعداد الباحثين

والذي يتضح من خلاله إن تطور الجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي سيسهم في اعتماد موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية، إذ تعد هذه الجوانب متداخلة ومتراصة ومكملة لبعضها بعض، فلا يمكن تطوير الموازنة العامة ما لم يصاحب ذلك تطوير هذه الجوانب بأكملها، وكذلك فإن تطوير هذه الجوانب سييسر تطبيق موازنة البرامج والأداء وهذا ما يُثبت فرضية البحث التي مفادها:-

((إن إحداث تطوير في جوانب ثلاث أساسية مرافقة للموازنة العامة تتمثل بالجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي سييسر التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية)).

المحور الخامس/الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

أدناه عرضاً لأهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها:-

- 1- إن الاستمرار في استخدام موازنة البنود في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها يحد من كفاءتها وفعاليتها في الاستخدام الأفضل للأموال العامة ويقلل من فرص تحسين أدائها كونه يشجع على زيادة الإنفاق بدلا من الترشيد فيه.
- 2- تندرج موازنة البرامج والأداء ضمن المحاولات الإصلاحية الهادفة إلى تغيير النظرة التقليدية لاستخدام الأموال العامة بحيث ترتبط بكفاءة تقديم الخدمات وليس بالوسائل المستخدمة في تقديم الخدمات.
- 3- تواجه الموازنة العامة في العراق تحديات عدة ناجمة بشكل أساسي عن إتباع موازنة البنود في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها، مما تسبب في زيادة النفقات العامة من سنة إلى أخرى، لاسيما النفقات التشغيلية والتي أصبح البعض منها بمرور الوقت يُنظر إليها على أنه نفقات حاكمة لا يمكن تخفيضها أو التخلي عنها.
- 4- إن التقارير المالية الحالية المعدة من قبل الوحدات الحكومية تتلائم مع الوضع الحالي للموازنة العامة الذي يركز على الرقابة على بنود الإنفاق لكنها لا تتماشى مع تطبيق موازنة البرامج والأداء التي تتطلب توفير معلومات مالية وغير مالية وبشكل مفصل عن البرامج والأنشطة التي تنفذها الوحدات الحكومية المختلفة.
- 5- إن التبويب الوظيفي للموازنة العامة الحالي يقوم على أساس دمج نتائج التبويب الإداري من خلال تجميع تخصيصات الوزارات ضمن وظائف وليس على أساس البرامج التي تؤدي إلى تحقيق الهدف من الوظائف.

- 6- العلاقة بين الموازنة العامة والجانب التشريعي والجانب الإجرائي والجانب المحاسبي علاقة تكاملية، ومن ثم فإن أي تطوير للموازنة العامة لا بد وأن يبدأ بتطوير هذه الجوانب الثلاثة وسينعكس تلقائياً فيما بعد على الموازنة العامة باتجاه تطوير عملية إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها.
- 7- يستند النظام المحاسبي الحكومي في العراق في إجراءاته إلى قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل الذي تمت صياغته على وفق الأساس النقدي كأساس للقياس المحاسبي وحصر أساس الاستحقاق في حدود ضيقة جداً مما جعل التقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الحكومية تفصح عن معلومات تنحصر في المدفوعات والمقبوضات النقدية الفعلية.
- 8- يستلزم اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والرقابة عليها توفير الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية في مجال التخطيط والمحاسبة الحكومية وتقييم الأداء في مجال النشاط الحكومي غير الهادف للربح.

ثانياً التوصيات

يمكن تلخيص التوصيات التي يُقترح الأخذ بها على النحو الآتي:-

- 1- ضرورة تبني موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة وذلك للمزايا التي من الممكن تحقيقها وفي مقدمتها توفير صورة واضحة وتفصيلية لإدارة الوحدة عن البرامج والأنشطة والإنفاق المتعلق بها.
- 2- أن يتم اعتماد موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة شاملاً لجميع الوحدات الحكومية وأن يكون تطبيقها بشكل تدريجي لتمكين الوحدات الحكومية من استيعاب متطلبات التطبيق وتجاوز المعوقات التي تظهر أثناء التطبيق.
- 3- ضرورة الانتقال من التبويب الوظيفي الحالي القائم على أساس دمج نتائج التبويب الإداري إلى تبويب وظيفي يقوم على أساس الخدمات والأهداف المتوقع تحقيقها من كل وظيفة خلال السنة القادمة.
- 4- وضع مؤشرات الأداء الملائمة لكل برنامج ونشاط تمكن من قياس الكفاءة والفاعلية والجودة في الأداء وتحديثها باستمرار لمعالجة نواحي الضعف فيها.
- 5- العمل على إنشاء قاعدة بيانات تتضمن كافة جوانب أنشطة الوحدات الحكومية تمكن من توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة العامة وتنفيذها والرقابة عليها في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- 6- إعادة النظر في التشريعات المنظمة للموازنة العامة بشكل يسمح باعتماد موازنة البرامج والأداء وبشكل ملزم من قبل جميع الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
- 7- دراسة مدى إمكانية إصدار تشريع يلزم الوحدات الحكومية باعتماد أساس الاستحقاق كأساس للقياس المحاسبي وكذلك يلزم الوحدات بإعداد الموازنة العامة للدولة في ضوء تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- 8- تدريب العاملين في الوحدات الحكومية من مختلف المستويات الإدارية وتأهيلهم للارتقاء بمستوى أدائهم لتمكينهم من تفهم الجوانب المختلفة لموازنة البرامج والأداء وكيفية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- 9- تطوير أسلوب إعداد التقارير المالية بحيث يتم الربط بين الإنفاق والأداء وعلى غرار ما تم اقتراحه ضمن صفحات الورقة البحثية، وبذلك يتحول الاهتمام من مدى قانونية الإنفاق إلى مدى تحقيق الإنفاق لأهدافه بالكفاءة والفاعلية المناسبة، حتى يصبح بالإمكان مساهلة كل مستوى إداري ومساهلة الحكومة بالكامل عن البرامج التي ترصد لها الأموال وما تحقق منها.

المصادر

أولاً- المصادر العربية

1- الوثائق الرسمية

- أ- جمهورية العراق، دستور جمهورية العراق، بغداد، 2005.
- ب- قانون الموازنة الفيدرالية للعراق للسنة المالية 2005 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 3996 ، آذار 2005).
- ج- قانون الموازنة الفيدرالية الاتحادية للعراق للسنة المالية 2006 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4016 ، شباط 2006).
- د- قانون الموازنة الفيدرالية للعراق للسنة المالية 2007 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4036 ، آذار 2007).
- هـ- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2008 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4067 آذار 2008).
- و- قانون الموازنة التكميلية العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2008 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4086 ، أيلول 2008).
- ز- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2009 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4117 ، نيسان 2009).
- ح- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2010 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4145 ، شباط 2010).
- ط- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2011 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4180 ، آذار 2011).
- ي- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2012 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4233 ، آذار 2012).
- ك- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2013 (جريدة الوقائع العراقية ذي الرقم 4272 ، آذار 2013).
- ل- وزارة المالية، الدليل المالي والمحاسبي، بغداد، 2013.

2- الكتب

- أ- احمرو، إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2003).
- ب- إسماعيل، إسماعيل خليل، عدس، نانل حسن، المحاسبة الحكومية (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010).
- ج- الحجاوي، حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004).
- د- حماد، احمد هاني، البحر، حصة محمد، أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت (الكويت: مطبعة ذات السلاسل، 1990).
- هـ- رضوان، محمد عوض، فلسفة موازنة البرامج والأداء في علاج مشكلتي العجز والدين العام في الموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى (القاهرة: دار النهضة العربية، 2009).
- و- عصفور، محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الثانية (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009).
- ز- الهامي، محمد عادل، السقا، السيد احمد، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر-(مصر: المكتبة العصرية، 2008-2009).



3- الرسائل الجامعية

أ- البغدادي، صلاح صاحب شاكر، الموازنة وأسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية (المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد (بغداد: غير منشورة، 1998).

4- ملفات تم الحصول عليها من شبكة المعلومات الدولية

- أ- احمر، إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء : المفهوم - الفلسفة والأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، 25-27 يوليو (تموز) 2004
www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan021027.pdf
- ب- بساط، لمياء المبيض، بصيبيص، مايا، الجندر كحافز للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء: تجربة النمسا
www.institutdesfinances.gov.lb/english/article.aspx?pageid=1620
- ج- فهمي، ليلي عبد الحميد، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، 25-27 يوليو (تموز) 2004
www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan021029.pdf
- د- نخلة، نجلاء، تجربة موازنة البرامج والأداء في وزارة التربية والتعليم العالي- لبنان
www.institutdesfinances.gov.lb/english/article.aspx?pageid=1618
- هـ- وهبه، بسام، أهمية التحول إلى موازنة البرامج والأداء
www.institutdesfinances.gov.lb/english/article.aspx?pageid=1617

ثانياً- المصادر الأجنبية

1- Researches From Internet

- A. Diamond, Jack, From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies, IMF Working Paper, International Monetary Fund, 2003
www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03169.pdf.
- B. Olawale R., Olaopa, Ibikunle O, Ogundari, Francis O, Fagbohun, Caleb M., Adelowo, Performance Budgeting - Its Planning Implementation and Monitoring Processes: The Case For Nigeria's Science Technology and Innovation (STI) Budget, International Journal of Finance and Accounting, 2012
www.sapub.org/10.5923/j.ifa.20120105.01pdf.
- C. Robinson, Marc, Performance- Based Budgeting, Clear Regional Centers For Learning on Evaluation and Results
www.theclearinitiative.org/pdfs/CLEAR_Manual.pdf.
- D. Shah, Anwar, Shen, Chunli, Budgeting And Budgetary Institutions, The World Bank, Washington, 2007
www.worldbank.org/BudgetingandBudgetaryInstitutions.pdf.
- E. steiss, Alan Walter, Performance/ Program Budgeting: Module Number Six of Policy/ Program Analysis and Evaluation Techniques Package VI
www.eric.ed.gov/PDFS/ED193393pdf

الملحق

جدول (1)

تفاصيل الإيرادات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2005-2013
(المبالغ بالدينار العراقي)

السنوات	الإيرادات النفطية	الإيرادات غير النفطية	إجمالي الإيرادات العامة
2005	27873710000	1084898000	28958608000
2006	42287900000	3104404000	45392304000
2007	41103,691594	960838673	42064530,267
2008	75669112494	4806996699	80476109193
2009	47528261922	2879953917	50408215839
2010	59794180033	1941132467	61735312500
2011	76184137500	4750653000	80934790500
2012	99657735200	2669162800	102326898000
2013	116363805046	2932858050	119296663096

المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013)

جدول (2)

تفاصيل النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة للسنوات 2005-2013
(المبالغ بالدينار العراقي)

السنوات	النفقات التشغيلية	النفقات الاستثمارية	إجمالي النفقات
2005	28431168000	7550000000	35981168000
2006	41691161392	9272000000	50963161392
2007	39062163005	12665305000	51727468005
2008	61348816896	25335015905	86683832801
2009	54148081138	15017442697	69165523835
2010	60980694952	23676772604	84657467556
2011	66596473827	30066292873	96662766700
2012	79954033137	37177897013	117131930150
2013	83316006000	55108602000	138424608000

المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013)

جدول (3)

العجز المخطط للموازنة العامة للسنوات 2005-2013
(المبالغ بالدينار العراقي)

السنوات	مبلغ العجز
2005	7022560000
2006	5570857392
2007	9662937738
2008	6207723608
2009	18757307996
2010	22922155056
2011	15727976200
2012	14805032150
2013	19127944904

المصدر: (بالاعتماد على قوانين الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات 2005-2013)



Suggestive Framework for Applying Performance and Programs Budget in Iraqi Government Units Environment

Abstract

This research aims to reform the Iraqi public budget through going into the challenges the budget faces in applying item-line budget in its preparation, implementation and control; which encourage extravagance and waste instead of rationalizing expenditures. This is shown in the data analysis of Federal public budget laws in Iraq for the years from 2005 till 2013; there was a continuous increase in the aggregate public expenditures in the public budget for the years previously mentioned, as the public expenditures growth has reached into the percent 284.71% in 2013. In addition the public budget for these years (2005-2013) is being prepared with planned deficit without confirming that the achievement of the objectives set by the government and the programs promised to perform and have allocated funds for them in the public budget.

Depending on previously mentioned, a suggestive framework for reform is stated by determining prospective development course the adoption of performance and programs budget in away fits the non profit government units environment in Iraq, and the development involves three main aspects that are legislative, procedural, and accounting aspects, the whole aspects are developed toward depending on performance and programs budget in preparing, implementing and controlling the public budget, for the benefits achieved that reflect positively on public budget through rationalizing expenditure and achieving accountability of the government about programs and the objectives that the government promised to perform and has allocated funds for them in the public budget.

The research has reached into the most important conclusions that are:

1-Using the item- line budget in preparing, implementing and controlling the public budget will reduce its effectiveness and efficiency in using the public funds, and reduce the opportunities of improving its performance because it encourages expenditures increase instead of decreasing them.

2-The performance and programs budget falls in the reform attempts that aim for changing traditional view of using public funds, that is to be related with the efficiency of presenting services instead of the ways used to present services.

The research finally has come into the most important recommendations that are the necessity of adopting the performance and programs budget preparing the public budget for its advantages like providing explanatory and clear view about the related expenditures programs and activities for the units management. Also depending on performance and programs budget in preparing the public budget for all government units, and to be applied gradually.

Keywords/ public budget, item- line budget, performance and programs budget, programs, performance measures, activities.