

تطوير طرق إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية وفقاً لطريقة البرامج والأداء (دراسة تطبيقية في ديوان رئاسة جامعة راپهرين)

غازي عثمان محمود

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، اربيل، اقليم كردستان، العراق.

البريد الإلكتروني: Ghazi_mahhmod@yahoo.com

ههلمهت رسول سمايل

قسم المحاسبة و المالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة اللبنانية الفرنسية، اربيل، اقليم كردستان، العراق.

البريد الإلكتروني: halmat.r@uor.edu.krd

الملخص:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم وأهمية موازنة البرامج والأداء كأحد الطرق الحديثة لإعداد الموازنة العامة، لما لهذه الطريقة من مزايا كثيرة في تحسين تخطيط وترشيد الإنفاق والرقابة على الأموال العامة، وتم تطبيق هذه الطريقة الحديثة في العديد من دول العالم وأثبتت نجاحها، إذ أنّ استمرار دول العالم باتباع الطريقة التقليدية (البنود) في إعداد الموازنة العامة يؤدي وبتوالي السنوات إلى تضخم حجم النفقات العامة دونما حاجة فعلية إلى هذه الزيادة.

وقام الباحثون بتطبيق طريقة جديدة لإعداد الموازنة العامة في جامعة راپهرين ومن ثم المقارنة بين النفقات التقديرية حسب الموازنة التقليدية (البنود) لسنة ٢٠٢١ المعدة من قبل مديرية الشؤون المالية بديوان رئاسة جامعة راپهرين والنفقات التقديرية حسب موازنة البرامج والأداء.

وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها استخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة واستخدامه يحقق الأهداف المتعلقة لكل برنامج وتحقيق الرقابة الفعالة على هذه البرامج من خلال متابعة مدى تحقيق البرامج لأهدافها المحددة مسبقاً، ويوصي البحث ضرورة الالتزام بالمبادئ والقواعد والممارسات التي تقوم عليها فلسفة طريقة موازنة البرامج والأداء من قبل جميع الإدارات الحكومية بشكل عام وعينة البحث على وجه الخصوص، إذ أنّ هذه الطريقة تؤدي إلى حالة الإبداع لدى معدي الموازنات الحكومية ويقدم لهم أفضل الحلول، ومن ثم اعتبارها منهجاً واضحاً تتخذها الوحدات الحكومية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: موازنة العامة، موازنة التقليدية (البنود)، موازنة البرامج والأداء.

المقدمة:

تمثل الموازنة العامة للدولة بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ونفقاتها وتعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة، وظهرت العديد من الطرق في مختلف دول العالم تستخدم في إعداد الموازنات العامة للدولة كان من أبرزها طريقة الموازنة التقليدية (موازنة البنود) وطريقة الموازنة الصفرية وطريقة موازنة التخطيط والبرمجة وطريقة موازنة البرامج والأداء.

هذا وتسعى موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية رفيعة المستوى التي سيتم تنفيذها في عملية وضع الموازنة من خلال ربط هذه الأهداف في مجالات وظيفية محددة للوحدة الحكومية، إذ يتم تصنيف وتجميع التكاليف أولاً ثم تقاس النتائج السابقة مقابل التوقع، وبسبب طبيعة اتجاهاتها التفصيلية فإن موازنة البرامج والأداء قد تكون عملية متدرجة يتم القيام بها على مدى عدة سنوات، مع عدد قليل من المجالات الوظيفية التي تتم أحياناً مراجعتها من قبل المديرين أو مجموعة من القيادات الإدارية في الوحدة الحكومية.

غير أن بعض البلدان ومنها العراق وإقليم كردستان ما زال يستخدم طريقة الموازنة التقليدية (البنود) التي غادرها العديد من دول العالم وانتقلت إلى تطبيق طرق أخرى الأنفة الذكر وذلك لانسجامها مع متطلبات الحياة الاقتصادية الحديثة.

لقد ظهر اتجاه حديث في إعداد الموازنات وهو طريقة موازنة البرامج والأداء، إذ يركز على كيفية تحقيق الأهداف وتوفير وسائل تقييم آثار مستويات التمويل، وذلك لأن طريقة الموازنة التقليدية اهتمت بالجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها والتي تم الإنفاق من أجلها، إذ أن التبويب على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم سدادها وانتهى الأمر.

وعليه يمكن اعتبار طريقة موازنة البرامج والأداء بأنه برنامج عمل إداري منظم يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة ويسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج.

يتضمن هذا البحث بالإضافة إلى المنهجية خمسة محاور رئيسية، المحور الأول يستعرض مدخل إلى الموازنة العامة وأنواع الطرق لإعداد الموازنة العامة، ويتطرق المحور الثاني لأهداف ومزايا طريقة موازنة البرامج والأداء ومستلزمات تطبيقها، والمحور الثالث يتناول تطور واقع الموازنة العامة للدولة في العراق وإقليم كردستان والمحور الرابع يتضمن الجانب التطبيقي لموازنة البرامج والأداء، والمحور الخامس خصص لعرض نتائج البحث والاستنتاجات والتوصيات.

وللوصول إلى الأهداف المحددة من المقدمة السابقة يتم اتباع المنهجية التالية:

مشكلة الدراسة:

تعتمد مشكلة البحث في اتباع طريقة موازنة (البنود) التقليدية إلى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة وهذا لا ينسجم مع التطورات الحاصلة في حجم الموارد والإنفاق المسؤولة عنها الوحدات الحكومية، إذ يتم وضع التقديرات وفق معايير غير علمية مما يؤدي إلى ظهور مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد والإنفاق غير الرشيد وعدم توفير المعلومات الضرورية التي تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها، الأمر الذي يظهر الحاجة إلى تطوير وتحديث طريقة إعداد الموازنة التقليدية في إقليم كردستان العراق والتوجه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية البحث في الآتي:

١. تعدّ طريقة موازنة البرامج والأداء أداةً مهماً تؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي وعدم الإسراف والاستخدام الأفضل للموارد (المالية) والاقتصادية المتاحة.
٢. تعدّ طريقة موازنة البرامج والأداء مدخلا للإصلاحات الإدارية والمالية عن طريق تخفيض النفقات السنوية للوحدات الحكومية، الأمر الذي يساعد على تخفيض العجز المالي، ومن ثم يعزز من قوة وسلامة النشاط المالي والأهداف المرجوة منه.
٣. توفير طريقة موازنة البرامج والأداء المعلومات المالية التي تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها في ظل غياب عامل الربح كأحد المؤشرات الهامة في تقييم الأداء.

أهداف الدراسة: يمكن إجمال أهم الأهداف للدراسة بما يلي:

- ١- بيان تلافى أوجه القصور في تطبيق الموازنة موازنة التقليدية (البنود) المطبقة حالياً في الوحدات الحكومية وذلك من خلال استخدام أسس ومفاهيم طريقة موازنة البرامج والأداء.
- ٢- التعرف على طرق إعداد الموازنات وتطوير أسلوب إعداد الموازنة من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
- ٣- التعرف على الصعوبات التي تعوق تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء إعداد الموازنة.
- ٤- تحديث نظام الإدارة المالية العامة من خلال تطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية الخدمية في إقليم كردستان العراق.

فرضية الدراسة: إنّ استخدام موازنة البرامج والأداء يساعد على تلافى العيوب الناجمة من استخدام الموازنة التقليدية (البنود)، ويساهم في ترشيد الإنفاق الحكومي واستخدام الأمثل للموارد (المالية) والاقتصادية المتاحة في عينة الدراسة.

منهج الدراسة: لتحقيق أهداف وفرضية البحث سوف نعتمد على المنهج الوصفي في تحديد الإطار النظري العلمي للدراسة وذلك من خلال الاستعانة بـ(الأطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب والمجلات) التي تتناول موضوع الدراسة، أما الجانب التطبيقي يعتمد الباحثون على السجلات المالية للحصول على البيانات والمعلومات التي يتطلبها الدراسة من قبل (جامعة راپهرين التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي/ إقليم كردستان العراق).

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: اقتصرت الحدود المكانية للدراسة على تطبيق موازنة البرامج والأداء في إحدى الجامعات الحكومية التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كردستان العراق ك (دراسة حالة)، فضلاً عن تحليل الموازنة العامة في العراق وإقليم كردستان وطرح ما له علاقة بمهام الموازنة وكيفية التحول من الموازنة التقليدية (البندود) إلى موازنة البرامج والأداء.

الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمنية للبحث بإعداد الموازنة العامة في عينة البحث وفقاً لطريقة موازنة البرامج والأداء في سنة ٢٠٢١ بالاعتماد على البيانات المالية وغير المالية الخاصة بسنوات (٢٠١٨ - ٢٠١٩ - ٢٠٢٠)

المحور الأول: مدخل إلى الموازنة العامة وأنواع طرق إعداد الموازنات العامة:

١-١. مفهوم وتعريف الموازنة العامة: تعد الموازنة العامة للدولة أداة رئيسية لتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، وتحتوي على برامج الحكومة لمواجهة التحديات القائمة، والتوجه نحو آفاق المستقبل من خلال تعظيم موارد الدولة، وتوجيهها بما يحقق أفضل استخدام لها وأكبر نفع لمختلف فئات المجتمع، وإعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام ومراعاة البعد الاجتماعي كهدف استراتيجي للسياسة العامة للدولة، وعرف قانون أصول المحاسبة العامة العراقية رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل بالفقرة (١) في المادة الثانية، بأن الموازنة العامة هي "الجدول المنتظمة لتخمين إيرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة" (قانون أصول المحاسبة العامة رقم ٢٨، ١٩٤٠ المعدل)، ويرى كل من (Horngren & Other, 2009:270). (وعرفة (الأزرق، جهان، ٢٠١٨: ٨٤) بأنها جدول مالي يشتمل على جانبين الإيرادات العامة المتحصل عليها والنفقات العامة المصروفة خلال فترة زمنية محددة بالأغلب سنة واحدة وهي تعتبر خطة عمل أو برنامجاً كاملاً للسياسة الاقتصادية والاجتماعية التي يهدف القطاع العام إلى تحقيقها خلال السنة أو السنوات القادمة.

بناءً على ما سبق يمكن للباحث أن يعرف الموازنة العامة للدولة على أنها خطة مالية تحتوي على إيرادات ونفقات الدولة لسنة مالية قادمة، تجاز من السلطة التشريعية، وتعكس السياسة العامة للدولة.

٢-١. أهمية الموازنة في المؤسسات التعليمية: فإن الموازنة العامة تعتبر خطة عمل للوزارات والمصالح الحكومية التي تتكون منها السلطة التنفيذية للسنة المالية القادمة، وهي تتضمن الخدمات التي ستقدمها للمواطنين والمشاريع التي تنفذها الأجهزة الحكومية، كما أنها توفر الأموال اللازمة لسير العمل الحكومي وتساعد في إحلال أسلوب التخطيط السليم بدل من الأسلوب العشوائي غير المنظم، ويمكن إجمال أهمية الموازنة للمؤسسات التعليمية بالآتي: (حلو، ٢٠١٧: ٢٧)

أ_ تطوير وتحسين كفاءة وفاعلية أداء الجامعة وكلياتها ووحداتها.

ب_ ترشيد استخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة للجامعات والوحدات الإدارية والبرامج والأنشطة.

ج_ تحديد الأهداف الاستراتيجية والسنواتية للجامعة والكليات والدوائر والبرامج والأنشطة.

د_ ضمان قدرة فاعلية وكفاءة المحاسبة الرقابية في الجامعة والمؤسسات التابعة لها، وتحليل الأداء على البرامج والأنشطة كافة.

هـ_ إمكانية استخدام أساليب وأدوات متقدمة في قياس كفاءة أداء الموازنات (البرامج والأنشطة).

٣-١. القواعد الأساسية والمبادئ العامة لإعداد الموازنة العامة للدولة: يمكن عرض قواعد الموازنة العامة من خلال النقاط التالية: (المشهداني وآخرون، ٢٠١٧: ٧٧).

١- قاعدة (مبدأ) سنوية أو دورية الموازنة: أي أن تغطي الإيرادات والنفقات العامة المخططة الواردة في الموازنة العامة لسنة مالية واحدة، وأن تناقش هذه الموازنة سنوياً من قبل السلطة التشريعية ويتم إقرارها بقانون يسمى (قانون الموازنة العامة السنوية) وهذا ما أكدته الإدارة المالية والدين العام ذي العدد ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ المعدل في القسم الرابع الفقرة الأولى.

٢- قاعدة (مبدأ) العمومية أو الشمولية الموازنة بموجب هذا المبدأ يقتضي أن يكون تخصيص النفقات العامة وتخصيص الإيرادات العامة بصورة إجمالية، وهذا يعني أن الدولة مكلفة بجباية الإيرادات العامة وليس لها الحق في تنزيل النفقات العامة منها وقيد الصافي في موازنتها. أي عدم جواز تخصيص إيرادات معينة لمجاهاة نفقة معينة (مشكور وآخرون؛ ٢٠١٣: ٢٨).

٣- قاعدة (مبدأ) وحدة الموازنة: هنا ينبغي تقدير كافة الإيرادات والنفقات العامة في ذات الموازنة الموحدة مما يساعد على تحقيق الرقابة على المال العام ويسهل العملية حصر العجز أو الفائض في الموازنة، وهكذا نجد أنه يتم إدراج جميع نفقات الحكومة والإيرادات في وثيقة واحدة بغض النظر عن طبيعة نشاط الوحدات الإدارية الحكومية (عبدالله، ٢٠١٠: ١٧٦).

٤- قاعدة (مبدأ) عدم تخصيص الإيرادات: يقصد بها ألا يخصص إيرادات معينة لتغطية نوع معين من النفقات، حيث يتم تحصيل الإيرادات العامة للدولة بوجه عام لتوزع على جميع أوجه الإنفاق، دون تحديد أو تخصيص مورد معين من موارد الإيرادات لتغطية نفقة معينة من أنواع النفقات. (كردي، ٢٠١٤: ٢١).

٥- قاعدة (مبدأ) توازن الموازنة: تنص قاعدة توازن الموازنة العامة على ضرورة تساوي إجمالي الإيرادات العامة العادية مع إجمالي النفقات العامة العادية، بحيث لا يكون فيها زيادة أو نقصان، وبعبارة أخرى أن تكون النفقات العامة العادية في حدود إيراداتها العادية، بحيث لا يوجد عجز ولا فائض في الموازنة العامة (الحلو، ٢٠١٧: ٣٢). أما النظرة الحديثة مبدأ توازن الموازنة ينظر إليه على نحو أعمق ذلك من خلال ما تمارسه الموازنة بجانبها (إيرادات ونفقات) من أثر على النشاط الاقتصادي، ويجب أن يفهم هنا بأن توازن الموازنة يحصل متى ما حصل التوازن في الاقتصاد والاستخدام التام للقوى العاملة (سلوم، ٢٠٠١: ٥١).

ويرى الباحث أن هذه القاعدة تساعد على الحد من توسع الدولة في الإنفاق، والتبذير، وعلى تقليل اللجوء إلى القروض العامة، أو إلى الإصدار النقدي الجديد، لأجل تغطية النفقات العامة العادية.

٤-١. طرائق إعداد الموازنة العامة للدولة

١-٤-١. طريقة الموازنة التقليدية (البنود): ظهر أسلوب الموازنة التقليدية في أمريكا عام ١٩٢١ م تنفيذاً لتوصيات لجنة (تافت) التي شكلها الرئيس الأمريكي عام ١٩١٠ م، ودعت إلى تطبيق الأسلوب الذي عرف باسم موازنة البنود أو الغرض من الإنفاق (مفضل، ٢٠١٣: ٩٠). بالإضافة إلى ذلك تعد موازنة البنود من أول أنواع الموازنات استعمالاً وأكثر انتشاراً لسهولة وبساطتها وسهولة فهمها من قبل الجميع وغير المتخصصين وبتركيز الرقابة على المتحصلات العامة وإنفاقها حسب القيود المفروضة وتبويبها على الأساس النوعي للنفقات العامة حسب الغرض من النفقة وتسمى مواد الإنفاق أو بنود الإنفاق كتقديرات الرواتب والأجور والنفقات الجارية والتحويلات الجارية وفقاً لاحتياجات كل وزارة من الموظفين والمهمات والخدمات للسنة المالية القادمة مع الالتزام بتبويب الموازنة حسب أنواع النفقات وطبقاً للهيكل التنظيمي لتحديد البنود الخاصة وتوزع على الدوائر الحكومية والوزارات الداخلية موازنتها في الموازنة العامة للدولة وحتى لا تتجاوز هذه الوحدات

الحكومية البنود المخصصة لها وأنها تركز على الرقابة القانونية على النفقات لذا زاد انتشارها نتيجة اتخاذها أداة تساعد السلطة التشريعية في تحقيق الرقابة على السلطة التنفيذية وما زال استخدام الموازنة التقليدية مستمراً في معظم دول العالم (الرماحي، ٢٠٠٩: ١٧٥)، رغم الانتشار الواسع لموازنة البنود وتطبيقها في معظم دول العالم إلا أنه يؤخذ عليها بعض العيوب والانتقادات منها: (الجميل، ٢٠١٨: ٥٠)، (الحلو، ٢٠١٧: ٣٦):

١- الاعتماد على التقديرات التخمينية القائمة في الغالب على الحكم الشخصي والمفاوضات بين الوزارات والوزارة المالية بعيداً عن التحري من الحاجة الحقيقية.

٢- لا يهتم بنوعية النفقة والإيرادات وإنما التركيز على المبالغ فقط، وقليل المرونة عند التنفيذ وليست لها القدرة على استيعاب برامج أساسية جديدة في الموازنة.

٣- المعلومات التي تقدمها غير كافية، فهي لا تعالج مشاكل التخطيط طويلة الأجل، إذ تبتعد من دراسة المشروعات التي يزيد عمرها من سنة، وينصرف اهتمامها على أحداث وقعت في الماضي.

٤- تركز على المدخلات دون الاهتمام بالمرجات والعلاقة بينهما، وبالتالي فهي لا تهتم بقياس كفاءة استخدام الموارد في الفترة السابقة، والتعرف عليها، أو قياس مدى الفاعلية في تحقيق الأهداف.

٦- التركيز على الإنفاق في تقييم الأداء مما يشجع المسؤولين على الإنفاق بدلاً من تحقيق الوفورات فيه لشعورهم بضرورة إنفاقهم لمخصصاتهم بالكامل سواء تمت الحاجة إليها أم لا.

٧- التركيز بشكل كبير على الرقابة القانونية أكثر من التركيز على عمليات التخطيط والتقييم وهو مطلب أساسي لإدارة الاقتصاد القومي.

٨- تساعد على الهدر والإسراف في الإنفاق من خلال وجود أموال تنفق في مجالات غير ضرورية.

وبرزت دعوات كثيرة بضرورة مغادرتها أو إصلاحها ولكنها بقيت واسعة الاستعمال لأسباب عديدة منها صعوبة توفير متطلبات الإصلاحات الجديدة لنظام الموازنة وخاصة في البلدان النامية، والتكاليف الكبيرة التي تترتب على تطبيق الأنظمة الجديدة للموازنة، بالإضافة إلى عدم وجود الرغبة عند الإدارات الحكومية للنظم الجديدة واعتبارها خطراً يهدد منظومة عملها التي تتميز بالاستقرار منذ مدة طويلة. (محمد والآخرين، ٢٠١٩: ٤)

١-٤-٢. طريقة موازنة البرامج والأداء: ترجع أول محاولة لتطبيق هذه الطريقة إلى سنة ١٩٠٦ م في بلدية نيويورك، وتسمى (موازنة الأداء) ثم وسعوا إطارها وأضافوا عليها عنصر البرمجة وأصبح يطلق عليها (موازنة البرامج والأداء) (الزاملي ومحمد، ٢٠١٤: ١٣٩). في عام ١٩١٢ تم تشكيل لجنة سميت (لجنة تافت) لتقييم أوضاع الموازنة المطبقة، حيث ركزت اللجنة على أهمية تبويب الموازنة العامة على وفق الهدف من النشاط، وعند تطبيقها واجهت مشاكل عديدة، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى تشكيل لجنة لمعالجة هذه المشاكل وسميت لجنة هوفر الثانية عام ١٩٥٥، (السعبري وفخر الدين، ٢٠١٧: ١٨٧). وكذلك أوصت الأمم المتحدة في عام ١٩٥٩ باستخدام موازنة البرامج والأداء كوسيلة لتسهيل البرمجة في القطاع الحكومي ورفع الكفاءة في تنفيذ الواجبات. (الزاملي ومحمد، ٢٠١٤: ١٤٠).

هذا ويتم التطرق إلى طريقة مستلزمات تطبيقها في المحور التالي بشكل أكثر من التفصيل لماله علاقة بموضوع البحث.

١-٤-٣. طريقة موازنة التخطيط والبرمجة: تمثل هذه الطريقة في إعداد وتحضير الموازنة العامة الاتجاه الثالث من مراحل تطور تخطيط الموازنة وتعد حصيلة التطورات والتحسينات على طرق إعداد الموازنة في الخمسينيات والستينيات من القرن العشرين الميلادي. (عصفور، ٢٠١٥: ٢١٢)، ظهرت هذه الطريقة لتحل محل موازنة البنود التقليدية، وتطبيقها مما أدى إلى تحسين عملية إعداد الموازنة في نواحي كثيرة منها إعداد وتقييم نفقات الموازنة من قبل القطاعات والحد من المركزية في مراقبة الموازنة وإعطاء قدر أكبر من تفويض السلطة إلى الأقسام لإدارة خططها ومشاريعها ووضع برامج لوظائف الإنتاج والتقييم والتخطيط والتحليل الاقتصادي (Coompanthu, 2007: 41).

١-٤-٤. طريقة الموازنة على الأساس الصفري: يتركز المفهوم الأساسي لطريقة الـ (ZBB) في محاولة إعادة تقييم جميع البرامج والنفقات كل عام كما لو أنها تعد لأول مرة، وأن أي إنفاق مقترح يجب أن يراجع ويبرر (Horngren, et al, 1997: 281)، وتتميز هذه الطريقة بأنها تحسن فاعلية الإنفاق في تحقيق الأهداف التي تتبناها الحكومة وتساعد إدارة الوحدات الاقتصادية العامة في تخصيص الموارد بشكل أكثر عدالة بين البرامج القائمة والجديدة وبما يعود بمنافع أكبر قياساً بالموارد المتاحة. (أحمد وآخرون، ٢٠١٩: ١٥٨)، ويرى البعض أن أية طريقة سواء أكانت الطرق الحديثة أم القديمة لا تخلو من السلبيات، وتطبيق موازنة الأساس الصفري هو كغيره من الطرق التي لا تخلو من الصعوبات التي تواجه العملية التطبيقية، لذا فقد وجهت لها العديد من الانتقادات (وديان والحدر، ٢٠١٣: ٣٥).

١-٤-٥. طريقة الموازنة التعاقدية: أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام ١٩٩٦ م، وتنطوي على «محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين جهات منفذة وبين الحكومات، بمعنى أن تقوم الحكومات بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع خاص وعام) بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها (خوشناو، ٢٠١٢: ٢٦).

ويرى الباحث أن الواقع العملي ومتطلبات التطورات البيئية (الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، التكنولوجية... الخ) للوحدات الحكومية في إقليم كردستان العراق تستلزم الانتقال من طريقة إعداد الموازنة العامة للدولة من الموازنة التقليدية إلى طريقة موازنة البرامج والأداء، وتمثل هذه الطريقة من إحدى الأفكار الجديدة التي طرحت لإصلاح الموازنة العامة، إذ تحول الاهتمام بموجها من فرض الرقابة على بنود الموازنة العامة إلى النظر لوثيقة الموازنة على أنها أداة تهدف إلى التأكد من ضبط الإنفاق العام وتحقيق الكفاءة والفعالية في إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية، ويتم عرض أهم أهداف طريقة موازنة البرامج والأداء ومستلزمات تطبيقها من خلال الفقرات التالية.

المحور الثاني: أهداف ومزايا طريقة موازنة البرامج والأداء ومستلزمات تطبيقها:

١-٢. أهداف تطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء: من أبرز الأهداف التي قد تتحقق عند تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية (الوزارات والدوائر الحكومية) يمكن أن نلخصها من خلال النقاط الآتية (Robinson، 2013:14-15) و (سلمان وياسين، ٢٠١٦: ٣):

١. تعميق الرقابة على فاعلية البرامج الواردة في الموازنة العامة ومدى إنجاز الأهداف المراد تحقيقها بالجهة المسؤولة عن التنفيذ على وفق القوانين والقرارات المنظمة لها ووفق خطة التنمية.

٢. الاستغلال الأفضل للموارد المادية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات العاطلة في مراكز المسؤولية سواء على مستوى الأنشطة أو البرامج واتخاذ القرارات بشأنها.

٣. ترشيد الإنفاق الحكومي نتيجة لقياس تكلفة البرامج المختلفة سواء ما تعلق بالنشاط الجاري أو المشروعات الاستثمارية والعمل على تنفيذها بأقل كلفة ممكنة وأعلى فاعلية.

٤. تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة المؤداة في الحكومة والهيئات العامة (ويقابل ذلك تعظيم حجم الإنتاج في الشركات) وتبعاً لرفع فاعلية وجدوى الإنفاق والمدخلات أو الموارد المستخدمة.

وبالتالي فإن موازنة البرامج والأداء يحقق الكثير من الأهداف والتي تفيد في عملية التخطيط وتقييم الأداء وترشيد الإنفاق، مما يؤدي إلى رفع الكفاءة والفاعلية في أداء الوحدات الحكومية.

٢-٢. فوائد ومزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء: يمكن تحديد أهم مزايا التي تفرقها موازنة البرامج والأداء عن الموازنات الأخرى بالآتي: (عبدالله وخضير، ٢٠١٩: ٢٣٢).

١- تمكن موازنة البرامج والأداء السلطة التشريعية وعامة الجمهور من تقييم أهداف الوحدات الحكومية والوزارات كافة.

٢- ترشيد الإنفاق الحكومي وتخفيض كلفة البرامج والأنشطة الحكومية ويقضي على أسلوب المساومة التقليدي لحصول الوحدات الحكومية على التخصيصات المعتمدة اللازمة لنشاطها.

٣- المرونة في توزيع التخصيصات على البرامج والأنشطة على وفق أهميتها النسبية وبما يؤدي إلى تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المالية المتاحة لإنجاز البرامج.

٥- توفر معلومات كافية عن الخدمات التي سيتم تقديمها، فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع، والأهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع.

٦- رفع كفاءة النظام المحاسبي، وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء، وزيادة وثوقية التقارير المالية.

٧- تساعد موازنة البرامج والأداء على توزيع المصادر المختلفة على أساس علاقة التكلفة بالمنفعة.

إنّ المزايا أعلاه لا تعطي لهذه الطريقة من الموازنات الأفضلية حيث إنّ تطبيقها يتوقف على عدة عوامل من أهمها الوقوف على السلبيات التي رافقت تطبيقها في بعض الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية وإنكلترا وكندا والسويد إضافة إلى بعض دول أمريكا اللاتينية كبوليفيا وتشيليو كولومبيا وطبقت في بعض دول العالم الثالث كالفلبين وأندونيسيا والهند حيث وجدت السلطات المالية في هذه الدول المبررات المقنعة باستخدام نظام للموازنة يتجاوز من ناحية الهدف الرقابة المطلقة على الإنفاق العام إلى استخدامها كأداة بيد الحكومة لتحقيق مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن تحقيق الرقابة على أداء الوحدات الحكومية المختلفة وضمان تحقيق وإنجاز الخدمات العامة ضمن حدود الموارد المالية المتاحة. (السلوم، والمهايني، ٢٠٠٧: ١٠٩).

٣-٢. مستلزمات تطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء: التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يجب توفر مجموعة المستلزمات يمكن إنجازها فيما يلي:

١- تبويب الأنشطة والبرامج وفقاً لطريقة موازنة البرامج والأداء: (فايزة ومحمد، ٢٠٢٠: ١٣٧-١٣٨) إنّ طريقة موازنة البرامج والأداء يهتم بالأهداف وليس بوسائل تحقيق هذه الأهداف ولهذا يختلف تبويب هذه الطريقة عن تبويبات طريقة موازنة البنود الذي يعطي عناية لمواد الإنفاق ونوعها، أي لما تشتريه الحكومة من سلع وخدمات (مستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية... وغير ذلك).

٢- تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفقاً لمتطلبات تطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء: هناك دوافع حقيقية تتطلب العمل على تحسين كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية، وأنّ ذلك يتطلب تطبيق نظام محاسبي على قدر عال من الكفاءة والقدرة على تقييم أداء الوحدات الحكومية، في ضوء ذلك فإنّ أساس تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يتحول من الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الاستحقاق وتطبيق النظام اللامركزي للحسابات واستخدام الأنظمة الإلكترونية وتطبيق نظام تكاليف ملائم.

المحور الثالث: تطور وواقع الموازنة العامة للدولة في العراق وإقليم كردستان

١-٣. تطور الموازنة العامة في إقليم كردستان العراق: ولقد مرت عملية إعداد الموازنة العامة في إقليم كردستان بعدة المراحل ومنها: مرحلة ما قبل انتفاضة آذار ١٩٩١ م: لاشك في أنّ إقليم كردستان العراق لم يكن مستقلاً مالياً وإدارياً عن الحكومة المركزية في العراق قبل آذار سنة ١٩٩١، ولذلك فإنّ عملية إعداد الموازنة كانت تدخل ضمن الموازنة للحكومة المركزية في العراق.

مرحلة ما بعد انتفاضة آذار سنة ١٩٩١ م: تبدأ هذه المرحلة بعد تحرر إقليم كردستان العراق من أيدي السلطة المركزية في آذار سنة ١٩٩١ وبخاصة بعد سحب الحكومة المركزية دوائرها الرسمية من الإقليم في تشرين الثاني من العام نفسه، وقد أدى ذلك إلى خلق فراغ إداري في المنطقة مما أجبر سلطات الإقليم لسد هذا الفراغ والاعتماد على القدرة الذاتية بهدف الحصول على الأموال اللازمة لتمويل نفقاتها، ولم يكن هناك موازنة بمفهومها العلمي واقتصرت العملية على تخصيص مبالغ شهرية لتسيير أمور ومتطلبات الوحدات الحكومية العامة في الإقليم.

مرحلة تشكيل حكومة إقليم كردستان - العراق: تشكلت حكومة لإقليم بعد تشكيل أول برلمان كردستاني في الإقليم عن طريق الانتخابات الحرة، في ١٩/٥/١٩٩٢، وبدأت كافة الوزارات التابعة لهذه التشكيلات الحكومية بالعمل وكانت وزارة المالية والاقتصاد واحدة من أهم الوزارات، التي بدأت بنشاطاتها، ومن ضمن هذه النشاطات إعداد الموازنة وكانت على الوجه الآتي: (محمود، عبدالله، ٢٠١٢)

١. الموازنة العامة في التشكيلة الأولى لحكومة الإقليم: أول تشكيلة للحكومة في الإقليم كانت للفترة من ١٩٩٢/٧/٤ وتنتهي ١٩٩٤/١٢/١٣، من خلالها تم وضع الموازنة لمدة ستة أشهر من أيلول عام ١٩٩٢، ثم تم إقرار أول موازنة سنوية اعتباراً من عام ١٩٩٣، وأهم عملية قامت بها هذه التشكيلة هي تجميع إيرادات الضرائب الجمركية التي بدأت بتاريخ ١٨/٧/١٩٩٢، حيث تم تجميع (٤٠) مليون دينار (طبعة سويسرية) من نقطة جمرك إبراهيم الخليل وتم إيداعها في خزانة الحكومة، لغرض تغطية النفقات الجارية في إقليم كردستان، وهذه تمثل أول حصيلة من الإيرادات ترسل إلى خزانة حكومة الإقليم.
٢. الموازنة العامة في التشكيلة الثانية لحكومة الإقليم: توقفت عملية إعداد الموازنة بشكل جزئي في هذه التشكيلة بسبب الظروف الاستثنائية الخاصة التي مر بها الإقليم، واقتصرت الموازنة على تغطية نفقات الوحدات الحكومية من خلال تخصيص مبالغ شهرية مقطوعة لكل وحدة حكومية لتمشييه أمورها وتلبية احتياجاتها الأساسية والضرورية، مع عدم إمكانية دفع رواتب الموظفين والعاملين في الوحدات الحكومية بشكل منتظم وكامل.
٣. الموازنة العامة في التشكيلة الثالثة لحكومة الإقليم: تشكيلة الثالثة لحكومة إقليم كردستان أبتدأت مهامها من ٢٦/٩/١٩٩٦، وانتهت في ٢٠/١٢/١٩٩٩ وتعد عملية توحيد وتنظيم جميع الضرائب والرسوم، إيداع كافة الإيرادات في البنوك، ووضعها تحت سيطرة وزارة المالية للتصرف فيها من أهم الأعمال التي قامت بها في هذه الفترة.
٤. الموازنة العامة في التشكيلة الرابعة لحكومة الإقليم: تكونت هذه التشكيلة في ٢٠/١٢/١٩٩٩ وانتهت أعمالها في ٧/٥/٢٠٠٦ لقد بدأت في هذه التشكيلية مراحل تطور الموازنة العامة، بالإضافة إلى وضع الخطط الاستراتيجية الخاصة بالبنية التحتية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية في إقليم كردستان.
٥. الموازنة العامة في التشكيلة الخامسة لحكومة الإقليم: بدأت التشكيلية الخامسة من (٨/٥/٢٠٠٦ لغاية تشرين الأول لعام ٢٠٠٩)، وهي المرحلة الأخيرة من مراحل تطور الموازنة العامة في الإقليم، وأعدت الموازنة العامة السنوية بصورة منتظمة دون أي تأخير، وظهرت الموازنة أكثر دقة ومتانة نظراً لوجود المتابعة من قبل وزارة المالية وديوان الرقابة المالية.
٦. الموازنة العامة في التشكيلة السادسة لحكومة الإقليم: بدأت التشكيلة السادسة لحكومة الإقليم من (٢٨ تشرين الأول لعام ٢٠٠٩ ومستمرة حتى سنة ٢٠١٢)، وتعتبر هذه المرحلة متممة لأنشطة التشكيلة السابقة، فضلاً عن تطبيق عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة، وتم إعداد الموازنة العامة السنوية بصورة منتظمة دون أي تأخير.
- ٧- الموازنة العامة في التشكيلة السابعة لحكومة الإقليم: لقد بدأت التشكيلة الخامسة لحكومة الإقليم من (٤/٥/٢٠١٢ لغاية تشرين الأول لعام ٢٠١٤)، وأعدت الحكومة الموازنة لعام ٢٠١٢ و٢٠١٣ ولم يتمكن من تشريع الموازنة لعام ٢٠١٤ بسبب قطع مستحقات إقليم كردستان المالية من الموازنة الاتحادية بسبب خلافات في مسألة تصدير النفط بين الحكومة الاتحادية وإقليم كردستان.
- ٨- الموازنة العامة في التشكيلة الثامنة لحكومة الإقليم: بدأت أعمال هذه التشكيلة في ١٤/٦/٢٠١٤ وانتهت مهامها في لعام ٢٠١٩. على مدى هذه الفترة لم يتمكن حكومة إقليم كردستان من إعداد تشريع الموازنة العامة بسبب الأزمة المالية وعدم صرف حصة إقليم كردستان من الموازنة الاتحادية، وتراجع أسعار النفط العالمية، بالإضافة إلى الهجوم الإرهابي لداعش وقدم نحو مليوني نازح من المحافظات العراقية الأخرى ومن دول الجوار.

٩- الموازنة العامة في التشكيلة التاسعة لحكومة الإقليم: بدأت التشكيلة التاسعة لحكومة الإقليم العمل منذ (٢٠١٩/٧/١٠) ومستمر بالعمل لحد الان)، ولم يتم بإعداد وتشريع الموازنة لعام ٢٠٢٠ بسبب الأزمات المالية وعدم إرسال حصة الأموال من قبل الحكومة العراقية الفدرالية والمشاكل السياسية العالقة مع الحكومة الاتحادية.

٢-٣. و وقع الموازنة العامة في العراق و إقليم كوردستان: يعتبر قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ المعدل والتعليمات الملحقة به هو الأساس الذي يعتمد عليه في التنظيم المحاسبي في العراق واقليم كوردستان في إعداد الموازنة العامة والدورة الحسابية وتحصيل وتسجيل الإيرادات ودفع المستحقات من الاعتمادات:

١- مكونات الموازنة العامة للدولة العراق و إقليم كوردستان: تضم الموازنة العامة للدولة جزئين رئيسيين هما: (المشهاداني وآخرون، ٢٠١٧: ٨٠)، (العامري والموسوي، ٢٠١٨: ٤)

• الموازنة الجارية: يطلق عليها ب(الموازنة التشغيلية) وتشمل الإيرادات والنفقات الاعتيادية ذات الصفة المتكررة والتي يغطي النشاط الجاري للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح عن سنة مالية واحدة.

• الموازنة الاستثمارية: يطلق عليها ب (الموازنة الرأسمالية) إذ يحتوي على المبالغ التي يتم تخصيصها لغرض إنجاز الأنشطة ذات الطابع الاستثماري أو تنفيذ مشاريع خطة التنمية القومية سواء كانت هذه المشاريع جديدة يتم إنشاؤها أول مرة كما في حالة إنشاء الطرق والجسور أو التوسع في المشاريع الموجودة حالياً كما في حالة إضافة مبنى جديد إلى وحدة حكومية قائمة.

٢- هيكل الموازنة العامة في العراق و إقليم كوردستان: يمكن توضيح الموازنة العامة في العراق واقليم كوردستان من جانبيها (الإيرادات والنفقات) وكما يأتي: (عليوي، ٢٠٠٩: ٧-٩)

- الإيرادات: تبويب الإيرادات حسب الأعداد ويقسم العدد الواحد إلى حسابات فرعية يطلق على كل منها المادة ويتفرع من المادة حسابات أصغر تدعى النوع والغرض بيان محتويات هذه الأعداد.

- النفقات: تقسم النفقات العامة إلى نوعين من الإنفاق: (النفقات التشغيلية، والإنفاق الاستثماري).

٣-٣. مبررات وأسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء: تزايدت الدعوة للتوجه نحو استخدام موازنة البرامج والأداء بعدما ثبت للباحثين والمهتمين بهذا المجال أنّ موازنة البنود باتت لا تتلاءم مع التحولات الكبيرة في مختلف الميادين، ومن العوامل الداعية للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ما يأتي (خليل، ٢٠١٩: ٦٧٢)، (الربيعي، ٢٠١٩: ٧٦)، (الحلو، ٢٠١٧: ٥٤):

١- تقدم أساليب الإدارة العلمية الحديثة: إنّ وجود القاعدة الفكرية المتطورة تمثل عاملاً مساعداً في تقرير الدعوة إلى الإصلاح فقد كان ظهور الطرق والوسائل العلمية والتكنولوجية الحديثة التي يمكن استخدامها في جمع وحفظ المعلومات والبيانات وتحليلها واستخدامها في رسم البرامج والمشروعات بصورة دقيقة كل ذلك عوامل مشجعة لإصلاح هذا النظام ليتلاءم والتطور الحاصل في بقية الأنظمة الإدارية والاقتصادية والمالية.

٢- الحاجة الملحة للإدارات في مختلف المستويات في الدولة إلى تبسيط وتسهيل عملية اتخاذ القرارات، وحيث إنّ نتائج العمل الإنجاز الذي تقدمه موازنة الأداء يعكس كفاءة الإدارة في أداء أعمالها ووظائفها وواجباتها المكلفة بها على شكل برامج ومشاريع ومقارنة ما تم إنجازه بما يراد إنجازه فإن ذلك من شأنه تقديم إطار من المعلومات المفيدة التي تساعد على اتخاذ القرارات من قبل الإدارات المختلفة.

٣- عجز الموازنة التقليدية (البنود) في إعطاء قياسات محددة لكفاءة الأداء الحكومي التي تمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء هذه الإدارات وتحديد المسؤوليات.

٤- توسع نشاط الدولة مما أدى إلى زيادة في تركيب وتعقيد ما تؤديه من واجبات.

٥- تطور أنظمة الرقابة وتخصص دوائر حكومية بهذه المهمة بعد أن كان من اختصاص دائرة الموازنة مما أفسح المجال أمام دائرة الموازنة لتؤدي دوراً آخر ومهماً هو قياس الإنجاز بعد أن كان لها دوراً ثانوياً في ظل موازنة البنود، أي ظهور الرقابة الداخلية على التصرفات المالية للإدارات الحكومية.

٦- تزايد الحاجة لحساب ناتج النفقات العامة بمقياس ما استنفدت من تكاليف مما أدى إلى الاهتمام بحجم ونوعية الأعمال المنجزة، وليس بحجم الأموال المستخدمة كما كان عليه الحال في الموازنة التقليدية كل هذا دفع الاهتمام بالأداء التي تدعو إلى نظام موازنة تُعنى بتحقيق هذه المهمة.

٧- اتجهت الدراسات والبحوث والنظريات الإدارية إلى ضرورة الاستفادة من النتائج التي أفرزتها التطورات العلمية في الإدارة العلمية في القطاع الخاص، والتي حققت الكفاءة في الأداء ودعت إلى الربط بين مبدأ الكفاءة والموازنة بحسابه من أهم الوسائل التي تساعد في تحقيق هذا المبدأ.

المحور الرابع: الجانب التطبيقي للبحث:

٤-١. نبذة تعريفية عن عينة البحث (ديوان رئاسة جامعة راپهرين): كانت نواة جامعة راپهرين هي كلية العلوم الإنسانية التي تأسست في سنة (٢٠٠٥) في مدينة رانية وكلية التربية التي تأسست سنة (٢٠٠٤) في مدينة قلعة دزة وكانت من كليات جامعة (كويه)، جامعة راپهرين هي إحدى الجامعات الحكومية في إقليم كردستان العراق، التي تقع في مدينة رانية، تأسست في ٨ تموز ٢٠١٠، وقد استبشر أبناء مدينة رانية بهذه الجامعة لما سيحققه هذا الصرح العلمي من آثار إيجابية على مجمل حياة المواطن في المدينة كونها ستسهم في تطوير الواقع الاجتماعي فيها من خلال فسح المجال أمام أبناء المدينة لإكمال دراستهم الجامعية، ودفع عجلة التطور والازدهار الاقتصادي والاجتماعي، وشهدت الجامعة منذ تاريخ تأسيسها مسيرة حافلة بالتطور والتوسع في كافة المجالات الفنية والعلمية والإدارية والخدمية من أجل افتتاح كليات جديدة إذ أصبح عدد الكليات الصباحية في عام (٢٠٢١) (٦) كليات فضلاً عن قسم الهندسة المدنية المستقلة، وتوسعي إدارة الجامعة إلى أن تكون جامعة راپهرين مؤسسة أكاديمية مستقلة، رائدة متميزة، خلافة مبدعة، فاعلة وكفؤة علمياً وتربوياً، ومؤثرة اجتماعياً وذات موقع مرموق بين الجامعات العراقية والعالمية.

٤-٢. الأساليب العملية لتطوير وتطبيق موازنة البرامج والأداء في العراق وإقليم كردستان: هناك أساليب عملية ينبغي الإشارة إليها والتي توضح كيفية تطوير الجانب التشريعي وتطوير الجانب الإجرائي لإعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء وأخيراً تطوير الجانب المحاسبي على مستوى الدولة والإقليم باعتباره العنصر الأساسي لعملية التطوير والتحديث، لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وكالاتي:

١. تطوير الجانب التشريعي: ينبغي إجراء تعديلات على قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ المعدل بوصفه التشريع الأساسي المنظم للموازنة العامة من ناحية إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها لغرض إضفاء صفة الإلزام في تطبيق موازنة البرامج والأداء،

والتأكد نحو تطبيق أساس الاستحقاق، فضلاً عن قيام وزارة المالية بنشر تعليمات حول موازنة البرامج والأداء وتوزيعها على جميع الوحدات الحكومية توضيحاً كافياً لمفهوم موازنة البرامج والأداء ومبررات اعتمادها بدلاً من موازنة البنود.

٢. تطوير الجانب الإجرائي: ضرورة الانتقال من التبيويب الوظيفي الحالي للموازنة العامة القائم على أساس دمج نتائج التبيويب الإداري، والتوجه نحو تبيويب 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.

٣. تطوير الجانب المحاسبي: إنَّ التطوير المقترح الجانب المحاسبي وبالشكل الذي ينسجم مع موازنة البرامج والأداء هذا وينبغي أن يعتمد الوحدات الاقتصادية على المجموعة الدفترية عند تنفيذ الموازنة العامة وإعداد الكشوفات الشهرية وفقاً للجدول التالي:

الجدول رقم (١): المجموعة الدفترية الرئيسية والمساعدة

المجموعة الدفترية الرئيسية	المجموعة الدفترية المساعدة	المجموعة الدفترية (الرقابية)
يومية عامة (محاسبة ٨٦)	يومية الصندوق (محاسبة ٦٦)	الرواتب (محاسبة ٨)
التخصصات (محاسبة ٢)	الصندوق التحليلي (محاسبة ٨١)	الأثاث والموجودات (محاسبة ١٣)
الإيرادات النهائية (محاسبة ٦)	مصرفات الثروة (محاسبة ١٠ أ)	مراقبة المستندات (محاسبة ١٦)
السلف والمدينون (محاسبة ٤)	طوابع بريدية (محاسبة ١٢)	العقود والمقاولات (محاسبة ١٧)
الأمانات والدائون (محاسبة ٤)	سلف الزواج (محاسبة ٧٩)	الحساب الجاري بالبنك (محاسبة ٦٩)
توحيد الحسابات السنوية (محاسبة)	الاعتمادات والتحديات الخارجية	

المصدر: وزارة المالية دائرة المحاسبة (٢٠١٣) "النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، الطبعة ١، بغداد - العراق.

٣-٤. تطبيق موازنة البرامج والأداء في ديوان رئاسة جامعة راپهرين: قبل التطرق إلى الخطوات العملية لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في جامعة راپهرين ينبغي التطرق أولاً إلى الواقع الحالي لموازنة الجامعة وفق أسلوب الموازنة التقليدية (البنود)، التي تتكون من الموازنة التشغيلية والموازنة الاستثمارية، ومن أجل تسليط الضوء على واقع الموازنة العامة في جامعة راپهرين يستخدم الباحث الموازنة التشغيلية إلى جانب النفقات لسنوات (٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠)، منها النفقات التقديرية لسنة ٢٠٢٠ والنفقات الفعلية لنفس السنة، أساساً في الدراسة والتحليل، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول (٣ و ٤) التالية:

جدول رقم (٢): الجدول الإجمالي للإيرادات حسب الموازنة التقليدية لجامعة راپهرين (المبالغ بالملايين)

الإيرادات الفعلية			الدليل المحاسبي		البيان
٢٠٢٠ م	٢٠١٩ م	٢٠١٨ م			
٨	١٠	٢٩	٠٤	١	الرسوم
٠	٠	٠	٠٦	١	الإيرادات الرأسمالية
١٠	٦	٠	٠٧	١	الإيرادات التحويلية
٩٩٨	٢٠٣٤	١٥٤٦	٠٨	١	الإيرادات الأخرى
١٠١٦	٢٠٥٠	١٥٧٥	المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

جدول رقم (٣): جدول إجمالي النفقات حسب الموازنة التقليدية لجامعة راپهرين المبالغ بالملايين

المقترح لسنة ٢٠٢١	النفقات الفعلية			الدليل المحاسبي			الفصول
	٢٠٢٠ م	٢٠١٩ م	٢٠١٨ م				
١٥٤٦٠	١٢٢٥٨	١٣٢٢٥	١٢٦٥٤	٠.١	٠.١	٢	تعويضات الموظفين
١٢٧٩	٤.٢	٥.٩	٥٣٣	٠.٢	٠.١	٢	المستلزمات الخدمية
٢٣٣٥	١٢٢	٢٨١	٥٦٠	٠.٣	٠.١	٢	المستلزمات السلعية
٨٦٦	١٤٥	٣٠٧	٢٧٣	٠.٤	٠.١	٢	صيانة الموجودات
١٣٣٠	٢٠	٢٣١	١١٣	٠.٥	٠.١	٢	النفقات الرأسمالية
٣٠٩٠	٧	٠	٠	٠.٦	٠.١	٢	المنح والإعانات
٢٤٣٦٠	١٢٩٥٤	١٤٥٥٣	١٤١٣٣	المجموع			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

يتضمن الجداول أعلاه التقديرات المتوقعة تحصيله، وتقديرات ما يتوقع أن تنفقه الجامعة في سبيل القيام بواجباتها التعليمية ومنه تتفرع البرامج والأنشطة، كما تبين عدم فصل النفقات والإيرادات الجارية التي تخص كل كلية من كليات الجامعة وكذا الإيرادات العامة باعتبار أنّ كل كلية لها كادرها التدريسي وإدارتها الخاصة بها ومصاريها الجارية المستقلة عن الكليات الأخرى على اعتبار أنّها تعدّ مركز تكلفة بحد ذاتها، ومن ثم فالصورة الحالية لموازنة الجامعة بعيدة عن أسلوب موازنة البرامج والأداء رغم أهمية استخدام هذا الأسلوب في إعداد الموازنة لتلافي السلبيات السابقة ذكرها، خاصة في ظل التقدم العلمي والتكنولوجي واستخدام الحاسبات الإلكترونية على اعتبار أنّ الجامعات هي النموذج الذي يحتذى به.

تبين مما تم عرضه أنّ تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء يستلزم التالي:

- تصنيف الأنشطة والبرامج الحكومية وفقا لطريقة البرامج والأداء في جامعة راپهرين: هذا ويتم تقسيم كل برنامج رئيسي إلى برنامج فرعي وتقسّم البرامج الفرعية على مجموعة من الأنشطة والتي تحقق هدف البرنامج وعلى نحو الجدول رقم (٥) الآتي:

الجدول رقم (٤): تبويب البرامج الرئيسية والفرعية و أنشطة كل برامج جامعة راپهرين

التصنيف	البرنامج	البرنامج الفرعي	الأنشطة
١	ديوان الرئاسة		
١_١		المديريات المرتبطة بالرئيس جامعة	
١_١_١			مديرية العلاقات
٢_١_١			مديرية مكتب رئيس الجامعة
٣_١_١			مديرية التدقيق الداخلي
٤_١_١			مديرية الشؤون القانونية

مديرية الإعلام			٥_١_١
مديرية الصحة والسلامة			٦_١_١
المديرية العامة لمركز الأبحاث			٧_١_١
	الشؤون العلمية والدراسات العليا		٢_١
مديرية الدراسات العليا والتعليم المستمر			١_٢_١
مديرية الإحصاء وتكنولوجيا معلومات			٢_٢_١
مديرية المكتبة المركزية			٣_٢_١
مديرية مركز تطوير اللغات			٤_٢_١
مديرية ضمان الجودة وتطوير المناهج			٥_٢_١
	الشؤون الإدارية والمالية		٣_١
مديرية الذاتية			١_٣_١
مديرية الهندسة والمشاريع			٢_٣_١
مديرية المالية			٣_٣_١
مديرية الإدارة			٤_٣_١
مديرية المخازن			٥_٣_١
	شؤون الطلاب		٤_١
مديرية التسجيل العام			١_٤_١
مديرية النشاط الرياضي والثقافي			٢_٤_١
مديرية الأقسام الداخلية			٣_٤_١
		برنامج الكليات	٢
	الكليات في مدينة رانية		١_٢
كلية العلوم			١_١_٢
كلية التربية الأساسية			٢_١_٢
كلية التمريض			٣_٢_٢
كلية العلوم الإنسانية			٤_٢_٢
قسم الهندسة المدنية			٥_٢_٢
	الكليات في مدينة قه لادزئ		٢_٢
كلية هندسة العلوم الزراعية			١_٢_٢
كلية التربية			٢_٢_٢

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

إنّ الميزة الأساسية في البرامج يجب أن تمتاز بالمرونة وأن لا يكون تغييرها أمراً صعباً بحيث يمكن إنهاء بعض البرامج بعد سنة أو نحوها أو تزداد بعض البرامج أهمية سنة بعد أخرى، ويجب التذكير بأنّه لا يوجد بنيان معياري واضح لهذا التصنيف، ولكن إذا كان الهدف الأساس من هيكل البرامج والوظائف هو تحديد النشاطات الحكومية على شكل نتائج نهائية ذات معنى وخدمة أغراض التنسيق بين الخطة والموازنة وتلبية شروط اتخاذ القرارات السليمة والرشيده فيمكن اعتماد التصنيف الذي يحقق الأهداف.

٤-٤. تقدير النفقات وتوزيع الموارد على البرامج والأنشطة في الجامعة راپهرين: إنَّ عملية تقدير النفقات وتوزيع الموارد على البرامج والأنشطة قد تمت بالاعتماد على ورق عمل من قبل الباحث وبالاعتماد على الدفاتر المحاسبية في مديرية المالية لرئاسة الجامعة راپهرين وكالاتي:

١. النفقات الخاصة للمديريات المرتبطة برئيس الجامعة

جدول رقم (٥): النفقات الخاصة للمديريات المرتبطة برئيس الجامعة

اسم النشاط	تعويضات الموظفين	النفقات التشغيلية	المجموع
مديرية العلاقات	٣٦,٠٠٠,٠٠٠	٦٣,٠٠٠,٠٠٠	٩٩,٠٠٠,٠٠٠
مديرية المكتب رئيس الجامعة	٢٧٥,٠٠٠,٠٠٠	١٦٤,٠٠٠,٠٠٠	٤٣٩,٠٠٠,٠٠٠
مديرية التدقيق الداخلي	١٢١,٠٠٠,٠٠٠	٢٨,٠٠٠,٠٠٠	١٤٩,٠٠٠,٠٠٠
مديرية الشؤون القانونية	١٠٢,٠٠٠,٠٠٠	٢٦,٠٠٠,٠٠٠	١٢٨,٠٠٠,٠٠٠
مديرية الإعلام	١٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٥٢,٠٠٠,٠٠٠	١٩٢,٠٠٠,٠٠٠
مديرية الصحة والسلامة	١١٤,٠٠٠,٠٠٠	١١١,٠٠٠,٠٠٠	٢٢٥,٠٠٠,٠٠٠
المديرية العامة لمركز البحوث	٣٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٨٦,٠٠٠,٠٠٠	٣٢١,٠٠٠,٠٠٠
مجموع	823,000,000	٧٣٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٥٣,٠٠٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

وبهذا فإنَّ النفقات الإجمالية لبرنامج المديريات المرتبطة برئيس الجامعة لسنة 2021 بلغت (١,٥٥٣,٠٠٠,٠٠٠)، إذ بلغ إجمالي الرواتب والأجور والمخصصات (٨٢٣,٠٠٠,٠٠٠)، أما إجمالي النفقات التشغيلية فبلغ (٧٣٠,٠٠٠,٠٠٠).

النفقات الخاصة للشؤون العلمية والدراسات العليا

جدول رقم (٦): النفقات الخاصة للشؤون العلمية والدراسات العليا

المجموع	النفقات التشغيلية	تعويضات الموظفين	اسم النشاط
١٤١,٠٠٠,٠٠٠	٦٥,٠٠٠,٠٠٠	٧٦,٠٠٠,٠٠٠	مديرية الدراسات العليا والتعليم المستمر
٣٢٥,٠٠٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠,٠٠٠	١٦٥,٠٠٠,٠٠٠	مديرية الإحصاء وتكنولوجيا معلومات
٢٧٥,٠٠٠,٠٠٠	١٦٨,٠٠٠,٠٠٠	١٠٧,٠٠٠,٠٠٠	مديرية المكتبة المركزية
٤٥٧,٠٠٠,٠٠٠	٨٦,٠٠٠,٠٠٠	٣٧١,٠٠٠,٠٠٠	مديرية مركز تطوير اللغات
١٢٥,٠٠٠,٠٠٠	٦١,٠٠٠,٠٠٠	٦٤,٠٠٠,٠٠٠	مديرية ضمان الجودة وتطوير المناهج
١,٣٢٣,٠٠٠,٠٠٠	٥٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٧٨٣,٠٠٠,٠٠٠	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

وبهذا فإنّ النفقات الإجمالية لبرنامج الشؤون العلمية والدراسات العليا لسنة ٢٠٢١ بلغت (١,٣٢٣,٠٠٠,٠٠٠)، إذ بلغ إجمالي الرواتب والأجور والمخصصات (٧٨٣,٠٠٠,٠٠٠)، أما إجمالي النفقات التشغيلية فبلغ (٥٤٠,٠٠٠,٠٠٠).

٢. النفقات الخاصة للشؤون الإدارية والمالية

جدول رقم (٧): النفقات الخاصة للشؤون الإدارية والمالية

المجموع	النفقات التشغيلية	تعويضات الموظفين	اسم النشاط
٢١٩,٠٠٠,٠٠٠	٣٢,٠٠٠,٠٠٠	١٨٧,٠٠٠,٠٠٠	المديرية الذاتية
٨٨٤,٠٠٠,٠٠٠	٥٤٩,٠٠٠,٠٠٠	٣٣٥,٠٠٠,٠٠٠	مديرية الهندسة والمشاريع
٢٤٣,٠٠٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٣,٠٠٠,٠٠٠	مديرية المالية
٧٥٢,٠٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٥٢,٠٠٠,٠٠٠	مديرية الإدارة
٢٤٤,٠٠٠,٠٠٠	١٤٦,٠٠٠,٠٠٠	٩٨,٠٠٠,٠٠٠	مديرية المخازن
١,٥٤٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٦٧,٠٠٠,٠٠٠	١,٢٧٥,٠٠٠,٠٠٠	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

وبهذا فإنّ النفقات الإجمالية لبرنامج الشؤون الإدارية والمالية لسنة ٢٠٢١ بلغت (١,٥٤٢,٠٠٠,٠٠٠)، إذ بلغ إجمالي الرواتب والأجور والمخصصات (١,٢٧٥,٠٠٠,٠٠٠)، أما إجمالي النفقات التشغيلية فبلغ (١,٠٦٧,٠٠٠,٠٠٠).

٣. النفقات الخاصة للشؤون الطلاب

جدول رقم (٨): النفقات الخاصة لشؤون الطلاب

اسم النشاط	تعويضات الموظفين	النفقات التشغيلية	المجموع
مديرية التسجيل العام	١٨١,٠٠٠,٠٠٠	٦٣,٠٠٠,٠٠٠	٢٤٤,٠٠٠,٠٠٠
مديرية النشاط الرياضي والثقافي	٩٨,٠٠٠,٠٠٠	٨٩,٠٠٠,٠٠٠	١٨٧,٠٠٠,٠٠٠
مديرية الأقسام الداخلية	٥٣٩,٠٠٠,٠٠٠	٥٨١,٠٠٠,٠٠٠	١١٢٠,٠٠٠,٠٠٠
المجموع	٨١٨,٠٠٠,٠٠٠	٧٣٣,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٥١,٠٠٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

وبهذا فإنّ النفقات الإجمالية لبرنامج لشؤون الطلاب لسنة ٢٠٢١ بلغت (١,٥٥١,٠٠٠,٠٠٠)، إذ بلغ إجمالي الرواتب والأجور والمخصصات (٨١٨,٠٠٠,٠٠٠)، أما إجمالي النفقات التشغيلية فبلغ (٧٣٣,٠٠٠,٠٠٠).

٤. النفقات الخاصة بالكليات في مدينة رانية

جدول رقم (٩): النفقات الخاصة بالكليات في مدينة رانية

اسم النشاط	تعويضات الموظفين	النفقات التشغيلية	المجموع
كلية العلوم	١٣٩٥,٠٠٠,٠٠٠	١٣٢,٠٠٠,٠٠٠	١٥٢٧,٠٠٠,٠٠٠
كلية التربية الأساسية	٢٤٠٥,٠٠٠,٠٠٠	١٣٤,٠٠٠,٠٠٠	٢٥٣٩,٠٠٠,٠٠٠
كلية التمريض	٦٩٦,٠٠٠,٠٠٠	١٢٦,٠٠٠,٠٠٠	٨٢٢,٠٠٠,٠٠٠
كلية العلوم الإنسانية	٢٦٩١,٠٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٨٢١,٠٠٠,٠٠٠
قسم الهندسة المدنية	٢٧٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٢,٠٠٠,٠٠٠	٣٧٢,٠٠٠,٠٠٠
المجموع	٧,٤٥٧,٠٠٠,٠٠٠	٦٢٤,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٨١,٠٠٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

وبهذا فإنّ النفقات الإجمالية لبرنامج لشؤون الكليات في مدينة رانية لسنة ٢٠٢١ بلغت (٨,٠٨١,٠٠٠,٠٠٠)، إذ بلغ إجمالي الرواتب والأجور والمخصصات (٧,٤٥٧,٠٠٠,٠٠٠)، أما إجمالي النفقات التشغيلية فبلغ (٦٢٤,٠٠٠,٠٠٠).

٥. النفقات الخاصة بالكليات في مدينة قه لادزئ

جدول رقم (١٠): النفقات الخاصة بالكليات في مدينة قه لادزئ

اسم النشاط	تعويضات الموظفين	النفقات التشغيلية	المجموع
كلية هندسة العلوم الزراعية	٧٢٩,٠٠٠,٠٠٠	١٤٣,٠٠٠,٠٠٠	٨٧٢,٠٠٠,٠٠٠
كلية التربية	١٦٩٩,٠٠٠,٠٠٠	٢١٦,٠٠٠,٠٠٠	١٩١٥,٠٠٠,٠٠٠
المجموع	٢,٤٢٨,٠٠٠,٠٠٠	٣٥٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٧٨٧,٠٠٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

جدول رقم (١١): جدول إجمالي النفقات حسب موازنة البرامج والأداء

المجموع	البرامج الفرعية للكليات		البرامج الفرعي لديوان رئاسة جامعة				البرامج
	الكليات في مدينة قه لادزئ	الكليات في مدينة رانية	شؤون الطلاب	الشؤون المالية والادارية	الشؤون العلمية والدرا سات العليا	المديريات المرتبطة برئيس الجامعة	
١٣,٥٨٤,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٢٨,٠٠٠,٠٠٠	٧,٤٥٧,٠٠٠,٠٠٠	٨١,٠٠٠,٠٠٠	١,٢٧٥,٠٠٠,٠٠٠	٧٨٣,٠٠٠,٠٠٠	٨٢٣,٠٠٠,٠٠٠	تعويزات الموظفين
٤,٠٥٣,٠٠٠,٠٠٠	٣٥٩,٠٠٠,٠٠٠	٦٢٤,٠٠٠,٠٠٠	٧٣,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٦٧,٠٠٠,٠٠٠	٥٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٧٣٠,٠٠٠,٠٠٠	النفقات التشغيلية
17,637,000,000	١٠,٨٦٨,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٨١,٠٠٠,٠٠٠	١٥٤,٠٠٠,٠٠٠	٦,٧٦٩,٠٠٠,٠٠٠	١,٣٢٣,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٥٣,٠٠٠,٠٠٠	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين

وبهذا فإنّ النفقات الإجمالية لبرنامج للشؤون الكليات في مدينة قه لادزئ لسنة ٢٠٢١ بلغت (٨,٠٨١,٠٠٠,٠٠٠)، إذ بلغ إجمالي الرواتب والأجور والمخصصات (٧,٤٥٧,٠٠٠,٠٠٠)، أما إجمالي النفقات التشغيلية فبلغ (٦٢٤,٠٠٠,٠٠٠).

جدول رقم (١٢): حصة البرنامج من النفقات التقديرية للجامعة في سنة ٢٠٢١ حسب موازنة البرامج والأداء

النسبة	مجموع النفقات	برنامج الموازنة
٪٣٨,٤	٦,٧٦٩,٠٠٠,٠٠٠	ديوان رئاسة جامعة
٪٦١,٦	١٠,٨٦٨,٠٠٠,٠٠٠	الكليات
٪١٠٠	١٧,٦٣٧,٠٠٠,٠٠٠	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات المتحصلة من جامعة راپهرين

من خلال ما تقدم وصلنا إلى مجموع النفقات التقديرية حسب موازنة البرامج والأداء لسنة ٢٠٢١ في الجدول رقم (١١) كالآتي:

من الجدول أعلاه يتبين أنّ برنامج الكليات لها حصة أكبر من برنامج ديوان رئاسة جامعة راپهرين واحتل المركز الأول من نفقات الموازنة بنسبة ٪٦١,٦ وهذا هو هدف رئاسة جامعة تقديم خدمة تعليمية لأفراد المجتمع وتنظيم الشؤون العلمية للأساتذة والبحث العلمي وتنمية وخدمة المجتمع وتطوير الكليات من خلال تحسين كفاءة ودعم العملية التعليمية وتحسين جودة البرامج الأكاديمية في الكليات.

ومن خلال ما تقدم يمكن المقارنة بين النفقات التقديرية حسب موازنة التقليدية (البنود) لسنة ٢٠٢١ المعدة من قبل مديرية الشؤون المالية بديوان رئاسة جامعة راپهرين والنفقات التقديرية حسب موازنة البرامج والأداء لنفس السنة في الجدول التالي رقم (١٤):

جدول رقم (١٣): مقارنة للنفقات التقديرية حسب الموازنة التقليدية (البنود) وموازنة البرامج والأداء

الفرق بين التقديرين	النفقات التقديرية حسب الموازنة البرامج والأداء لسنة ٢٠٢١	النفقات التقديرية حسب الموازنة التقليدية لسنة ٢٠٢١	الفصول
١,٨٧٦	١٣,٥٨٤	١٥,٤٦٠	تعويضات الموظفين
٤,٨٤٧	٤,٠٥٣	٨,٩٠٠	النفقات التشغيلية
٦,٧٢٣	١٧,٦٣٧	٢٤٣٦٠	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال تحليل البيانات الواردة في جدول أعلاه، نلاحظ بأن موازنة البرامج والأداء حققت تخفيضاً للنفقات التقديرية بمقدار (٦,٧٢٣) مليار دينار، فإن هذا الفرق يعد توفيراً حقيقياً لخزينة الدولة، وتقليلاً من الهدر في مال الدولة وبالتالي تخفيض عجز الموازنة العامة، ومما سبق يتضح الدور الكبير الذي تساهم به موازنة البرامج والأداء في كيفية صياغة الأهداف ووضع البرامج والأنشطة للوصول إلى تلك الأهداف، ومن ثم الرقابة السليمة على أداء الدوائر الدولة في عملية تنفيذها للبرامج والأنشطة المعدة سلفاً، وتوضيح مدى نجاح البرامج أو النشاط في تحقيق هدفه من خلال تقييم الأداء حسب معايير السليمة، وبذلك يدل هذه النتائج على قبول الفرضية للدراسة.

٤-٥. تحديد مؤشرات الأداء لاستخدامها في قياس المخرجات في جامعة راپه‌رین: ولغرض تقييم أداء الأنشطة الفرعية والمساعدة للنشاط الرئيسي للجامعة والسابق ذكرها يمكن وضع المؤشرات التالية:

جدول رقم (١٤): مؤشرات الأداء الخاصة بجامعة راپه‌رین

مؤشر الأداء	النشاط
١. عدد البحوث التي تم الإشراف عليها (ماجستير، دكتوراه) ٢. عدد البحوث العلمية التي تم إعدادها (حسب التصنيف) ٣. عدد المؤتمرات العلمية التي تم المشاركة فيها (خارجي داخلي)	أنشطة المديرية العامة لمركز الأبحاث
١. عدد الكتب التي تم توفيرها، المقالات، الدوريات ٢. عدد الكتب التي تم فهرستها ٣. عدد الكتب التي تم إعارتها ٤. عدد الكتب التي تم استرجاعها ٥. نسبة المترددين على المكتبة من إجمالي الطلاب	أنشطة مديرية المكتبة المركزية
١. عدد الموظفين الذين تم تعيينهم ٢. عدد الموظفين الذين تم تقاعدهم ٣. عدد الموظفين الذين تم نقلهم أو تنسيهم ٤. عدد الموظفين الذين تم إعارتهم ٥. عدد المعاملات المنجزة ٦. عدد الترقيات المنجزة ٧. عدد معاملات نقل الراتب المنجزة	الشؤون الإدارية والمالية (مديرية الذاتية)
١. عدد الموظفين الذين تم تدريبهم ٢. عدد الكراسات التدريبية التي تم إصدارها ٣. عدد الزيارات الميدانية التي تم تنفيذها	شعبة التدريب
١. عدد الوفود المستضافة والذين تم استقبالهم وتوديعهم ٣. عدد المحاضرات التي تم تنظيمها	أنشطة العلاقات

١. عدد الطلاب في دراسة الدكتوراة ٢. عدد الطلاب في دراسة الماجستير	الأنشطة العلمية (مديرية الدراسات العليا)
٣. عدد الطلاب في دراسة الدبلوم العالي	مديرية الهندسة والمشاريع
١. كمية المساحة الخضراء المزروعة	
٢. عدد الحدائق والمتنزهات التي تم إنشاؤها ٣. عدد المشاريع المنفذة	
٤. عدد كشوف التقديرات ٥. عدد التصميمات المقدمة	

المصدر: من إعداد الباحثين

ويمكن تطبيق هذه المؤشرات على كل كلية فضلا عن تطبيقها على مستوى الإدارة العامة على أن يتم تحديثها وتطويرها وفقا لطبيعة العمليات والأساليب المستخدمة في جميع البيانات مثل الحاسبة الإلكترونية والتي يفترض أن يتم ربطها مركزيا بجميع الكليات والإدارات التابعة لجامعة راپهرين.

وتهتم موازنة البرامج والأداء بتحديد دور كل كلية في تنفيذ البرنامج الرئيسي الموكول إلى الجامعة، ونظام الموازنة يقوم على أساس تحديد حجم العمل في كل كلية ويكون نظام المحاسبة على التكاليف أداء لقياس حجم العمل والطاقات المتاحة ومدى استغلالها.

المحور الخامس: خلاصة النتائج والاستنتاجات والتوصيات:

ويهدف المحور إلى عرض خلاصة نتائج الدراسة وأهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث والخروج بالتوصيات التي من شأنها المساهمة في إمكانية تطوير الواقع الحالي لعينة الدراسة واستخدام موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة في إقليم كردستان العراق، وكما يلي:

١-٥. خلاصة نتائج الدراسة: انطلاقا من منهجية الدراسة وطريقة المعالجة التطبيقية والتحليلية التي اعتمدها الباحث واختبار الفرضيات، فقد توصل الباحث إلى النتائج النهائية الآتية:

١- أكدت نتائج الدراسة التطبيقية قدرة طريقة موازنة البرامج والأداء على معالجة الكثير من نواحي القصور التي تكتنف الطريقة التقليدية في إعداد الموازنة العامة في عينة الدراسة خاصة في تخفيض النفقات.

٢- اتضح من خلال تحليل وتطبيق موازنة البرامج والأداء في عينة الدراسة والوحدات الأخرى الحكومية في إقليم كردستان تمتلك من المقومات ما يؤهلها إلى التحول نحو تطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء بدلا من الطريقة التقليدية (البنود)، وبذلك يتم قبول الفرضية للدراسة.

٣- تبين من الدراسة التحليلية لواقع الموازنة العامة في إقليم كردستان وخلال السنوات التي شملتها الدراسة وجود زيادة مستمرة في اعتمادات النفقات العامة، إنَّ البعض من هذه النفقات يمكن تخفيضها بنسبة كبيرة عن طريق تطبيق موازنة البرامج والأداء دون أن يؤثر في مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين.

٤-٥. الاستنتاجات: لقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات كما يأتي:

١. إنَّ الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يعتبر من أهم الإصلاحات الهيكلية لاقتصاد إقليم كردستان لأنَّ من خلالها تتمكن من قياس فاعلية وإنتاجية الإيرادات العامة من خلال تحقيقها للأهداف المقررة في سياق السياسات العامة.

٢. تعتبر موازنة البرامج والأداء أكثر تطوراً من موازنة البنود، وذلك لما تتضمنه من الرؤية وسيلة فعالة للتوجه نحو موازنة موجهة بالنتائج، وربط الأهداف الاستراتيجية المضمنة في موازنات الوزارات والمؤسسات بمؤشرات قياس أداء فعلية تقيس هذه الأهداف والبرامج بدقة، بما تحقق الفعالية أهداف الموازنة عن طريق زيادة كفاءة لضبط الأداء المالي والإداري، وترشيد الإنفاق الحكومي والرقابة عليه.
٣. يتوفر في ديوان رئاسة جامعة راپهرين العديد من متطلبات الأساسية لتطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء رغم بعض الصعوبات مثل ارتفاع تكاليف إعدادها والحاجة إلى معلومات دقيقة وكوادر محاسبية مؤهلة، فضلاً عن حاجتها إلى وقت أطول من أجل إعدادها، غير أن هذه الصعوبات لا تشكل عقبة تحول دون تطبيقها.
٤. تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى ربط الإنفاق بالمسؤوليات الإدارية المختلفة فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي ستقوم بتنفيذها الدولة، والأهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع، وذلك من خلال البرامج مما يؤدي إلى ضبط حجم الإنفاق والوقوف بدقة على اتجاهاته ومستوياته وترشيد ذلك بدرجة عالية، ويعمل على تحقيق الأهداف بكفاءة.
٥. إن استخدام طريقة موازنة البرامج والأداء تساهم في دعم آليات الرقابة والمسؤولية على الانحرافات وتقييم النتائج والآثار والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها، وذلك عن طريق التخصيص الأفضل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة الوحدات الإدارية.
٦. يؤدي تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى ترشيد وضغط النفقات العامة من خلال التخطيط الدقيق للنفقات الخاصة بكل نشاط ومن ثم تقدير نفقات البرامج وبالتالي فإن هذه النفقات المقدره سوف تكون قريبة إلى النفقات الفعلية الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الإسراف في المال العام.

٣-٥. التوصيات: بناءً على نتائج البحث والاستنتاجات أعلاه يمكن تقديم التوصيات الآتية:

١. ضرورة الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لغرض الرقابة على الأداء وقياس فاعلية وإنتاجية الإيرادات العامة.
٢. ضرورة تهيئة وتوفير البيانات المالية والمحاسبية بأقل ما يمكن من الوقت والجهد والكلفة، وكذلك توفير العناصر البشرية والإدارية والمحاسبية الكفؤة والمؤهلة لغرض تطبيق موازنة البرامج والأداء بدون صعوبات ومشاكل تعيق تطبيقها.
٣. يجب توفير البيئة المحاسبية والإدارية المناسبة للتحول من نظام موازنة مبنية على المدخلات إلى موازنة مبنية على المخرجات وما يتبعه من التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
٤. إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لرئاسة جامعة راپهرين بحيث يتم تقسيمها إلى برامج وأنشطة بما يخدم أسلوب موازنة البرامج والأداء وضرورة وضع مجموعة من مؤشرات الأداء في بداية العام وقياس مدى الفاعلية والكفاءة والجودة في الأداء في نهاية العام.
٥. ضرورة قيام عينة البحث بالالتزام والتمسك بالمجموعة الدفترية عند تنفيذ الموازنة العامة إعداد الكشوفات الشهرية وفقاً لقانون لتعليمات وزارة المالية وقانون الإدارة المالية والدين العام المرقم (٩٥) لعام ٢٠٠٤ أو أي قانون آخر يحل محله لاحقاً، مع ضرورة القيام بمسك السجلات والكشوفات المقترحة من الدراسة.
٦. إنشاء إدارة الموازنات العامة للجامعة تكون من مسؤولياتها جمع موازنات الكليات وإعداد الموازنة للجامعة ورفعها إلى الجهات المعنية، مرفق بها تقرير الأداء الفني والإداري، وفقاً لأسلوب موازنة البرامج والأداء.

Development of General Budget Preparation Methods in Governmental Units

(An applied study in the bureau of the Presidency of Raparin University)

Ghazi Othman Mahmud

Department of Accounting, College of Economic and Administration, Salahddin University, Erbil, Kurdistan Region, Iraq.

E-mail: Ghazi_mahhmod@yahoo.com

Halmat Rasol Smiel

Department of Accounting and Finance, College of Administration and Economics, Lebanese French University, Erbil, Kurdistan Region, Iraq.

E-mail: halmat.r@uor.edu.krd

Abstract:

The aim of this research is to shed light on the concept and significance of balancing programs and performance as one of the modern methods of preparing the public budget ‘because this method has many advantages in improving planning ‘rationalization of expenditure ‘and control of public funds ‘and this modern method has been applied in many countries around the world and proven its success as a continuation. The countries of the world ‘by following the traditional method (items) in preparing the public budget ‘have led over the years to an increase in the volume of public expenditures without an actual need for this increase.

The researchers applied a new method for preparing the general budget at Raparin University ‘and then compared the estimated expenditures according to the traditional budget (items) for the year 2021 prepared by the Directorate of Financial Affairs of the Raparin University Presidency Office and the estimated expenditures according to the budget of programs and performance

The research has reached a set of conclusions ‘the most important of which is the use of the program and performance budgeting system ‘which leads to the optimal allocation of resources ‘increasing the efficiency and effectiveness of programs and activities ‘and using it to achieve the objectives related to each program and to achieve effective control over these programs by following up on the extent to which the programs achieve their predetermined goals. The research recommends the need to adhere to the principles ‘rules and practices that underpin the philosophy of the method of balancing programs and performance by all government departments in general and the research sample in particular ‘as this method leads to a state of creativity among government budget preparers and provides them with the best solutions ‘and then considers it a clear approach. Government units take strategic decisions.

Keywords: Public Budget, Item (Traditional) Budget, Program and Performance Budget.

المصادر:

- قانون أصول محاسبة العامة العراقية رقم ٢٨ ، ١٩٤٠ المعدل.
- قانون الإدارة المالية والدين العام العراقية العدد ٩٥ ، ٢٠٠٤ .
- الجلو، علاء الدين غازي محمد (٢٠١٧)، مدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات الحكومية في فلسطين: دراسة حالة جامعة الأقصى، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة.
- كردية، إبراهيم فهمي محمد (٢٠١٤)، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
- جعيلى، كريمة عباس (٢٠١٩)، مستوى الشفافية وأثرها في إعداد الموازنة العامة للدولة: دراسة تطبيقية في الموازنة العامة للدولة العراقية لعام (٢٠١٤-٢٠١٥)، الإدارة والاقتصاد، المجلد ٤٢، الجزء ١١٨ .
- خليل، حوراء إحسان (٢٠١٩)، إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، مركز دراسات الكوفة، مجلد ١، الجزء ٥٤ .
- خوشناو، صباح صابر محمد (٢٠١٢)، الموازنة العامة في العراق: دراسة تحليلية مع الإشارة إلى إقليم كردستان العراق محافظتا اربيل ودهوك لمدة (١٩٨٨-٢٠٠٧)، منشورات مركز كردستان للدراسات الاستراتيجية، السليمانية، رقم الإيداع ١٦٨٤ .
- الربيعي، كريم جاسم عباس (٢٠١٩)، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات العراقية: دراسة تحليلية وصفية بجامعة بابل، جامعة بابل للعلوم البحتة والتطبيقية، المجلد ٢٧، الجزء ٣ .
- الزامل ومحمد، بهاء الدين فريد ماضي، عبد المهدي عباس (٢٠١٤)، مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة، العراقية للعلوم الاقتصادية، المجلد ٩، الجزء ٣٥ .
- سلمان وياسين، عامر محمد، سناء أحمد (٢٠١٦)، إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية، العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٢ الجزء ٩٢ .
- العامري والموسوي، محمد علي إبراهيم، نهاد عبد العباس موحان (٢٠١٨)، الموازنة الاتحادية النموذجية في ظل موازنة الأداء، دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٣، الجزء ٤٢ .
- عبدالله وخضير، سلمان حسين، جوان جاسم (٢٠١٩)، اتجاهات تطوير موازنة البرامج والأداء بإطار نظرية الأولويات وإدارة الوقت، الدنانير، جزء ١٦ .
- عبدالله وياسين، سلمان حسين، سناء احمد (٢٠١٦)، إشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي، العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٢، الجزء ٨٧ .
- عليوي، نجم عبد (٢٠٠٩م)، دراسة وتحليل هيكل الموازنة العامة لدولة العراق من ٢٠٠٣-٢٠٠٧، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، الجزء ١٣ .
- فايزة، محمد، حريش وطرشي (٢٠٢٠)، موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنة الموازنة العامة للدولة بالجزائر في ظل قانون العضوي ١٨-١٥، التكامل الاقتصادي، المجلد ٨، الجزء ٣ .
- فخرالدين و السعبري، ولاء معين كاظم، إبراهيم عبد موسى (٢٠١٧)، أنموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء: بحث تطبيقي في مديرية بلدية النجف الأشرف، القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٩، الجزء ١ .

مشكور، سعود جايد، حيدر عباس، حيدر لايد (٢٠١٨)، استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية في جامعة المثنى- العراق.

المهايني و سلوم، محمد خالد، حسن عبدالكريم (٢٠٠٧)، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، الادارة والاقتصاد، الجزء ٦٥، أحمد، عبدالله عبد السلام، محمود غربية، أميرة كمال، محمد رزق، مريم محسن، أحمد كمال الطيار (٢٠١٩)، المحاسبة الحكومية: النظرية والتطبيق، القاهرة، جهاز الكتب بكلية التجارة-جامعة القاهرة.

الجيلي و رمو، مقداد أحمد، وحيد وحمود (٢٠١٣)، إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الجارية: بالتطبيق على جامعة الموصل، الموصل، دار ابن الأثير للطباعة والنشر.

الجميل، سرمد كوكب (٢٠٠٨)، الموازنة العامة للدولة: مشاركة وشفافية ومساءلة، العراق، دار ابن الأثير في جامعة الموصل.

الجميل، سرمد كوكب (٢٠١٨)، الموازنة العامة للدولة: مدخل معاصر، الأردن، شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع.

الرماحي، نواف محمد عباس (٢٠٠٩)، المحاسبة الحكومية، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

سلوم، حسن عبدالكريم (٢٠٠١)، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية، العراق، دار الكتب للطباعة والنشر.

عصفور، محمد شاكر (٢٠١٥)، أصول الموازنة العامة، ط ٧، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

المشهداني، بشرى نجم عبد الله، سناء احمد، سحر طلال (٢٠١٧)، المحاسبة الحكومية: مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، العراق، الذاكرة للنشر والتوزيع.

وديان والحدر، لؤي، زهير (٢٠١٠)، المحاسبة الحكومية، الأردن، دار البداية ناشرون وموزعون.

وزارة المالية، دائرة المحاسبات العامة، (٢٠١٣) النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، ط ١، بغداد – العراق.

Coompanthu، Sawanya (2007) ،The analysis of budgeting system reform in Thailand ،KDI School of Public Policy and Management.

Horngren ،Charles T.(1999) ،“Introduction to Management Accounting” ،11th Ed. ،Prentice Hall International.

Horngren ،CT ،Bhimani ،A ،Datar ،SM and Foster ،G (2002) ،Management and cost accounting ،Harlow: Financial Times/Prentice Hall.

Robinson ،Marc (2013) ،Program Classification for Performance-Based Budgeting ،Strategy ،Learning ،and Communication ،International Bank for Reconstruction and Development/World Bank.