

دراسة واقع الموازنة العامة للوحدات الإدارية العامة في إقليم كردستان – العراق وطرق تطويرها

م غازي عثمان محمود

م جبار احمد عبد الله

قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة صلاح الدين

الملخص

يهدف هذا البحث – بشكل رئيس – إلى دراسة وتطوير نظام الموازنة العامة بالإقليم ليواكب التطورات الدولية في مجال الأنظمة المالية الحديثة، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف، وبعد تقديم أهم الأساليب والطرائق الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة، فضلاً عن ذكر مستلزمات تطوير نظام المحاسبي الحكومي وفقاً لمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والاداء، وبعد التطرق إلى دور و علاقة النظام المحاسبي الحكومي في اعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة للدولة بشقيها النفقات والايرادات.

و قد توصل الباحثين إلى نتيجة أساسية مفادها أن طريقة موازنة البنود تعاني من العديد من نواحي القصور وبالدرجة الأساس عند إعداد الموازنة تعتمد على مستوى الإنفاق للسنوات الماضية، دون الاستناد إلى أسس علمية وموضوعية أو ربط المدخلات بالمخرجات.

وعليه فإن الباحثين يوصون بضرورة إجراء إصلاحات سريعة و دقيقة وحسب ما جاء بتوصيات صندوق النقد الدولي ينبغي تطوير النظام المالي في الدولة ليواكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة. وتطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء للدوائر والهيئات الحكومية وهذه الطريقة تمد صانعي القرار بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق ومن ثم فهي تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

Abstract

Study of Actual Budget of public Entities in Kurdistan region -Iraq and Methods of improvement

Abstract:

This paper aims in general to study and improve the system of public budgeting in Kurdistan region in order to response for international developments in of modern financial system. In achieving this goal the paper review the approaches and methods of property the public budget of the nation, and explain the required components of improving the governmental accounting system in conformity to the implantation, of (program and performance budget) for the nation for both Expenders and Revenues (income).

The researches consulted to important result that the trabetional budget has many defects and short coming practically in the level of spending (Expenditures for the previous years in the lack of subjective and scientific standards to link between inputs and outputs.

Therefore the researchers lave recommended improvement to take direct action for Applying the recommendation of international monetary funds for improving the government financial system and implantation the program and performance budget for averment units, this methods assists the decision makes to laxer reliable information in order to achieve the optimal utilization for public funds.

المقدمة Introduction: تزايد في الآونة الأخيرة اهتمام حكومة إقليم كردستان - العراق، بتوفير أكبر قدر ممكن من الخدمات لمواطنيها من خلال مؤسساتها الحكومية، وقد أدى هذا إلى تضاعف وظائف الحكومة والخدمات التي تقدمها للمواطنين في مجالات مختلفة تلبي للاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية لمواطني الاقليم.

ومن هنا نجد أن موازنة حكومة الاقليم تتضخم، ومن أجل الرقابة على أموال الدولة ينبغي إعداد هذه الموازنات بشكل سليم، لان الموازنة لها دور مهم في تحقيق الرقابة على الوحدات الاقتصادية وعلى تنظيمات مختلفة في تنفيذها وكفاءتها في استخدام الموارد المتاحة، وهذا يعني إخضاع الموازنة لقواعد عامة تعن دون التبذير وسوء إدارة الأموال العامة وممارسة رقابة فعالة أثناء التنفيذ سواء عند التحصيل أو عند الإنفاق، ولا تقتصر مهمة الموازنة العامة للدولة فقط على الوظيفة الرقابية فحسب بل تتعداها إلى الوظيفة الإدارية والتخطيطية.

من هذا المنطلق تأتي أهمية الموازنة وضرورة مواكبتها للتطورات في المجالات الأخرى. وبهذا فإن الهدف من هذا البحث هو دراسة طرائق ومفاهيم الموازنة العامة ومراحل تطورها من النواحي العلمية والعملية ومدى إمكانية الاستفادة من ذلك في تطوير الموازنة العامة في الاقليم بما يخدم أغراض التخطيط والرقابة على الموارد العامة في ظل الظروف والمتغيرات المعاصرة. إذ تشير هذه الدراسة إلى ضرورة التعن من مفهوم موازنة البنود إلى مفهوم موازنة البرامج والأداء إذ يعد هذا المفهوم أنسب المفاهيم التي تلائم ظروف اقليمنا في الوقت الحاضر.

من خلال المقدمة السابقة ويهدف تحقيق نتائج الدراسة فقد تم اتباع المنهجية الآتية والتي تتلخص بما يأتي:

مشكلة البحث Research Problem: تكمن مشكلة البحث في اعتماد النظام المحاسبي الحالي على الموازنة الادارية (البنود (التقليدية)) والتي تركز على المدخلات فقط، وهذه الطريقة لا تساعد متخذي القرار على الالمام بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق، ومن ثم فهي لا تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

هدف البحث Research Objective: على ضوء مشكلة البحث فان البحث يهدف إلى دراسة وتطوير نظام الموازنة العامة بالإقليم ليواكب التطورات الدولية في مجال الأنظمة المالية الحديثة.

أهمية البحث Research Importance: تكمن أهمية البحث من خلال تطوير طرائق اعداد الموازنات العامة ومعرفة مجريات الأمور داخل الوحدات الحكومية والتي يصل حجم معاملاتها من (النفقات والايادات) إلى مبالغ هائلة، ويكون من الأمور الأساسية والحيوية معرفتها ومتابعتها والسيطرة عليها والحصول على البيانات اللازمة لوضع ومتابعة الخطط المالية المرسومة.

فرضية البحث Research Hypothesis: يقوم البحث على فرضية مفادها إن تطوير طرائق اعداد الموازنات العامة في حكومة الإقليم، سوف يقدم لمتخذي القرار المعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات برامج الإنفاق، ومن ثم فهي تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة. فضلا عن الارتقاء بالموازنة العامة للإقليم إذ تواكب مثلتها في الدول المتقدمة.

منهجية البحث Research Methodology: اعتمد الباحث على المنهج التحليلي النظري لإثبات فرضية البحث والوصول إلى هدفه.

خطة البحث: Research plan : وصولاً لتحقيق هدف البحث وفرضيته يتضمن البحث من المحاور الرئيسية الاتية:

أولاً. نشأة الموازنة، مفهومها، أنواعها، أهميتها، قواعدها، أسس تصنيفها.

ثانياً: موازنة البنود (التقليدية)، خصائصها، وأوجه القصور فيها.

ثالثاً. الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة.

رابعاً. مستلزمات تطبيق موازنة البرامج والاداء.

خامساً. الاستنتاجات والتوصيات

اولاً- نشأة الموازنة ومفهومها وأنواعها:

1 - 1. نشأة الموازنة: لقد بذلت محاولات عدة لتحديد مكان وزمان نشأة الموازنة، لكن لا احد كما يبدو قد تمكن من تحديد متى كانت الموازنة قد نشأت بالفعل. وان افتراض نشو الموازنة منذ القدم وتطورها بتطور الحضارات الإنسانية خلال المدد التاريخية المختلفة. وتعد الألواح الطينية المسجلة فيها المعاملات المالية في عهد البابليين والتي يعود تاريخها إلى سنة 3600 قبل الميلاد،(السلوم, 2001، 41) وأقدم ما عرف عن الموازنة،.

ويرى البعض أن الرومان أول من قام بتنظيم واردات الدولة ونفقاتها في الموازنة، نظراً لاتساع رقعة الإمبراطورية الرومانية، إذ كانت توضع حينذاك لمدة خمس سنوات، ثم تلاشت فكرة الموازنة بعد سقوط الإمبراطورية، (العبيدي، البغدادي، 2000: 84). وقد بدأت أساسيات التنظيم المالي في بداية قيام الدولة العربية الإسلامية في (المدينة المنورة) في عهود الرسول الكريم النبي محمد (ص) وفقاً للأحكام القرآنية بهدف تنظيم الموارد المالية للمسلمين، فحدد الأساس العام للنظام المالي في المجتمع الإسلامي، وكما جاء في القرآن الكريم في الآيات (47، 48، 49) في سورة "يوسف" عن تركيز النبي يوسف (ع) على التوازن والسيطرة والتسجيل في الأمور المالية.

وطبقت فكرة الموازنة في فرنسا عام 1789 ومن ثم انتقل فكرة الموازنة العامة للدولة إلى الدول الأخرى، وتطورت قواعدها ومبادئها سنة بعد سنة أخرى. وفي الدول العربية كانت مصر والعراق وسوريا من أوائل الدول العربية التي طبقت فكرة الموازنة في عام 1921-1922.

هذا ويرجع تاريخ اعداد اول موازنة عامة في العراق الى سنة 1921، التي نظمت استنادا الى كل من:

1. احكام قانون أصول المحاسبات العثمانية الصادر سنة 1911.

2. التعليمات الصادرة أثناء سلطة الانتداب البريطاني.

3. التعليمات الصادر من وزارة المالية للحكومة العراقية المؤقتة.

و استمر هذا الحال حين صدور الدستور العراقي في عام 1925 ، إذ نص الباب السادس منه على الأمور المالية والقواعد المنظمة للموازنة وضرورة إقرارها من قبل البرلمان وكيفية مراقبتها. وفي سنة 1940 تم إصدار قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 الذي يولي اهتمام تنظيم شؤون الموازنة، ومن ثم إصدار قانون الموازنة العامة الموحدة رقم (107) لعام 1985.

ولقد مرت عملية اعداد الموازنة العامة كوردستان بعدة المراحل ومنها:

مرحلة ما قبل إنتفاضة آذار 1991 م: لا شك أن إقليم كردستان العراق لم يكن مستقلاً مالياً و إدارياً عن الحكومة المركزية في العراق قبل آذار سنة 1991، ولذلك فإن عملية إعداد الموازنة كانت تدخل ضمن الموازنة للحكومة المركزية في العراق.

مرحلة ما بعد إنتفاضة آذار سنة 1991م: تبدأ هذه المرحلة بعد تحرر إقليم كردستان العراق من أيدي السلطة المركزية في آذار سنة 1991 لاسيما بعد سحب الحكومة المركزية دوائرها الرسمية من الإقليم في تشرين الثاني من العام نفسه. وقد أدى ذلك الى خلق فراغ إداري في المنطقة مما أجبر سلطات الإقليم لسد هذا الفراغ والإعتماد على القدرة الذاتية، وكانت التحديات التي واجههم آنذاك هي كيفية إعداد الموازنة والحصول على الإيرادات وكيفية انفاقها لتسيير الشؤون الإدارية والمالية والإقتصادية والإجتماعية في الإقليم. إذ لجأت السلطات حينذاك الى فرض ضرائب جمركية من خلال النقاط الحدودية للإقليم، بهدف الحصول على الأموال اللازمة لتمويل نفقاتها، ولم يكن هناك موازنة بمفهومها العلمي وإقتصرت العملية على تخصيص مبالغ شهرية لتسيير أمور ومتطلبات الوحدات الحكومية العامة في الإقليم.

مرحلة تشكيل حكومة إقليم كردستان - العراق: تشكلت حكومية لإقليم بعد تشكيل أول برلمان كردستاني في الإقليم عن طريق الإنتخابات الحرة، في 19/5/1992، وبدأت الوزارات التابعة لهذه التشكيلات الحكومية كافة بالعمل وكانت وزارة المالية والإقتصاد واحدة من أهم الوزارات، التي بدأت بالانشاطها، ومن ضمن هذه النشاطات اعداد الموازنة وكانت على الوجه الآتي :

1. الموازنة العامة في التشكيلية الأولى لحكومة الإقليم: تم تشكيل أول تشكيلة للحكومة في الإقليم (من 7/4/1992 وتنتهي 13/12/1994، وتم وضع الموازنة لمدة ستة أشهر من ايلول عام 1992، ثم تم إقرار أول موازنة سنوية إعتباراً من عام 1993. وأهم عملية قامت بها هذه التشكيلة هي تجميع إيرادات الضرائب الجمركية التي بدأت بتاريخ 18/7/1992، إذ تم تجميع (40) مليون دينار (طبعة سويسرية) من نقطة جمرك إبراهيم الخليل وتم إيداعها في خزينة الحكومة، لغرض تغطية النفقات الجارية في اقليم كردستان، وهذه تمثل أول حصيلة من الإيرادات ترسل الى خزانة حكومة الإقليم (خوشناو، 1999، 46).

2. الموازنة العامة في التشكيلية الثانية لحكومة الإقليم: توقفت عملية إعداد الموازنة بشكل جزئي في هذه التشكيلة بسبب الظروف الاستثنائية لاسيما التي مر بها الإقليم، وإقتصرت الموازنة على تغطية نفقات الوحدات الحكومية من خلال تخصيص مبالغ شهرية مقطوعة لكل وحدة حكومية لتمشية أمورها وتلبية إحتياجاتها الأساسية والضرورية، مع عدم إمكانية دفع رواتب الموظفين والعاملين في المؤسسات الحكومية التابعة لها بشكل منتظم وكامل.

3. الموازنة العامة في التشكيلية الثالثة لحكومة الإقليم: تم تكوين تشكيلة الثالثة لحكومة إقليم كردستان (من 26/9/1996، وانتهت مهم في 20/12/1999 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 هذه الكابينة، فضلا عن إعداد موازنة لأربعة أشهر لسنة 1996، إعداد وتشريع موازنة عام 1997

4. الموازنة العامة في التشكيلية الرابعة لحكومة الإقليم: تكونت هذا التشكيلة بتاريخ 20/12/1999 وانتهت اعمالها في 7/5/2006 لقد بدأت في هذه التشكيلة مراحل تطور الموازنة العامة، فضلا عن وضع الخطط الاستراتيجية لاسيما بالبنية التحتية الاقتصادية والاجتماعية والادارية في حكومة اقليم كردستان.

5. الموازنة العامة في التشكلية الخامسة لحكومة الإقليم: لقد بدأت التشكلية الخامسة لحكومة الإقليم العمل منذ (28/5/8 لغاية تشرين الأول لعام 2009)، وهي المرحلة الأخيرة من مراحل تطور الموازنة العامة في الإقليم. وإعدت الموازنة العامة السنوية بصورة منتظمة دون أي تأخير، وظهرت الموازنة أكثر دقةً ومثانةً نظراً لوجود المتابعة من قبل وزارة المالية وديوان الرقابة المالية.

6. الموازنة العامة في التشكلية السادسة لحكومة الإقليم: بدأت التشكلية السادسة لحكومة الإقليم العمل منذ (28 تشرين الأول لعام 2009) ومستمر بالعمل لحد الان)، وتعد هذه المرحلة متممة لانشطة التشكلية السابقة، فضلاً عن تطبيق عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة.

1-2. مفهوم الموازنة: تعد عملية إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية أمراً إجبارياً تنص عليه التشريعات المالية بهذا الخصوص، ولقد ورد للموازنة تعريفات عديدة ومن وجهة نظر مختلفة، ولهذا فقد اخترنا مجموعة من التعاريف نتناولها على النحو الآتي:

فقد عرف (Weygandt, 2005:971) الموازنة "بأنها" مجموعة من الخطط الإدارية المكتوبة بشكل رسمي لمدة زمنية مقبلة ومحددة موضحة لبند مالية معينة، ومن مهامها الأساسية تقويم الأداء وتحفيز الكفاءات من العاملين للحد من الهدر في الموارد".

في حين عرف (الجليل و البدور، 2008:29) الموازنة العامة بانها "خطة مالية تقترحها السلطة التنفيذية، تبين الإيرادات المقدرة والتخصيصات المعتمدة للانفاق على الحاجات العامة للمواطنين المقرر تنفيذها حسب اولويتها لسنة مالية معينة تقرها السلطة التشريعية، لتحقيق الاهداف العامة للدولة.

ورد تعريف آخر للموازنة العامة ضمن قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 وتعديلاته في الفقرة (1) من المادة الثانية، والذي ينص على تعريف الموازنة العامة هي "جداول متضمنة تخمين لايرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة".

أما التعريف الوارد ضمن دليل المحاسبة الحكومية والصادر عن السيمانار الإقليمي لهيئة (un) المنعقد في بيروت عام 1969 في المادة (45) فقد نص على ان الموازنة العامة هي "عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق، ورقابة واستعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة"، فهي أساساً من خلالها يقوم الموظفين على مختلف المستويات الإدارية باتخاذ القرارات لعملية التخطيط والتنفيذ للبرامج المختلفة، للحصول على أفضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فاعلية في ظل الموارد المتاحة (الصائغ، 11:1989).

على ضوء التعريفات السابقة يمكن تعريف الموازنة بالشكل الآتي:

" خطة مالية كمية شاملة لمجمل الأنشطة الاقتصادية التي تعتمدها الدولة تنفيذها خلال سنة قادمة، تعتمد على السلطة التشريعية " البرلمان" وتتضمن تخمين النفقات اللازمة ومصادر تمويلها بغرض الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة لتغطية نفقاتها، بموجب اولويات مستهدفة وبما يمكن الدولة من تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تطمح اليها لترجمة فلسفتها في الحكم" ومن ثم لا بد ان نذكر ان هناك اختلاف بين مصطلحي الموازنة العامة التي سبق لنا توضيحها في الفقرات السابقة والميزانية التي تعبر عن كشف المركز المالي في نهاية السنة المالية.

ليس الغرض من هذه الفقرة هو حصر التعاريف أو تعدادها، وإنما التعرف بعمق على طبيعة عمل الموازنة العامة للدولة وأهميتها. وبما أن التعاريف ترتبط إلى حد كبير بطبيعة الدور والوظيفة التي يراد

للموازنة أن تؤديه في مختلف المجالات ومن زوايا متعددة . هذا ويستنتج الخصائص الأساسية لمفهوم الموازنة العامة للدولة كالآتي (البغدادي، 1998، 125):

(1) أن الموازنة تشمل مجموعة من التقديرات وهي من ثم تختلف عن الميزانية إذ تعد الأخيرة قائمة تشمل أرقاماً فعلية.

(2) تعد الموازنة العامة للدولة عن مدة سنة مالية مقبلة.

(3) يجب أن تكون تقديرات الموازنة معتمدة من السلطة التشريعية في الدولة ومن ثم فإنها تعد بمثابة قانون ملزم.

(4) تعد الموازنة العامة بمثابة موازنة تخطيطية تعد على أساس تقديري يتم إعدادها على أساس تقدير النفقات ثم بعد ذلك يتم تدبير الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات.

1-3. أهمية الموازنة العامة للدولة: تكمن أهمية الموازنة العامة بالآتي: (الجيل و البدور، 2008:29)

1. توزيع موارد الدولة حسب اولويتها، وتقسيماتها، وامكانياتها، وكفاياتها.
2. أداة رقابية على المال العام (تحصيل الإيرادات، وانفاق التخصيصات)
3. تبين اتجاه الاقتصاد وكيفية الاستفادة من موارده وفضلا عن تحديد مستوى التنمية واتجاهها.
4. أداة لتحقيق التوازن في الاقتصاد من خلال تحديد مجالات التنمية وثبات الأسعار
5. تعد وسيلة لضمان تحقيق عدالة في العبء الضريبي ويأقل اثر على الاقتصاد .
6. تعد أداة مهمة لتحسين الكفاية التنسيقية للإدارة، وتشجيع روح التعاون بين الأفراد، وتزيد من كفاية نظام الاتصال بين الوحدات الفرعية، (عطية، محمد، 2000: 187)
7. تسمح بقياس سريع في الدخل القومي، وبيان القدر من التنمية والأهداف المخططة للحكومة التي تحققت بواسطتها (Premchand,1984:10).

1-4- قواعد الموازنة العامة: Rules of the general budget: تستند عملية اعداد الموازنة العامة للدولة على مجموعة من القواعد اهمها ما يأتي:

1-4-1. وحدة الموازنة: توضع هذه القاعدة نفقات الدولة وإيراداتها وذلك في وثيقة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها بغض النظر عن مصادرها وعن ما هي الوحدات الحكومية التي تشملها.

1-4-2. سنوية الموازنة: تطبيقاً لفرض الدورية، فقد حدد مدة الموازنة العامة بسنة (ميلادية) أملتتها مدة اعداد الموازنة العامة، والقدرة على التنبؤ واحكام الرقابة والحاجة الى فترات مالية متجانسة، على أن تغطي أية ظروف أو احداث لاحقة، تقع ضمن الحكومة بملاحق للموازنة العامة.

1-4-3. شمول الموازنة العامة: يعني أن تشمل الموازنة العامة كافة أوجه النشاط الذي تقوم به الدولة سواء أكان نشاطاً خدمياً أم اقتصادياً، فلا يجوز عمل مقاصة بين الإيرادات والمصروفات بل يجب أن يدرج إجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات وليس الفرق بينهما، وقد يستثنى من ذلك عمليات الوحدات الاقتصادية الحكومية (ذات الشخصية المستقلة) في الموازنة العامة للدولة، ويرجع الخروج على ذلك إلى توسع الدول في ممارسة الأنشطة الاقتصادية (الجزاوي 1998 : 37).

1-4-4. عدم التخصيص: ويقصد به ان يتم تجميع الإيرادات العامة دون تمييز بين مصادرها لتغطي

النفقات العامة، ويمنع تخصيص إيراد معين لنفقة معينة (على الرغم من وجود بعض الاستثناءات عملياً)

احمرو، 2003: 86). وقد أخذ العراق بقاعدتي الشمول وعدم التخصيص وفقاً لاحكام البند (اولاً) من المادة (61) وفقرة (أ) من البند (الخامس) من مادة (138) من الدستور.

1-4-5. توازن الموازنة العامة للدولة: بموجبها ينبغي أن يتساوى جانباً الموازنة العامة للدولة حسابياً (الحجاوي، 2004: 161). وكانت الأفكار التقليدية ترى أن على الدولة أن تقتصر نفقاتها إلى أدنى حد ممكن بإذ تتساوى النفقات مع الإيرادات، ولا يسمح بالتوازن بالجوء إلى الاقتراض ولا يسمح بوجود عجز، ولكن الفكر المالي والاقتصادي المعاصر يدافع عن عدم توازن الموازنة ويقلل من مخاطر الاقتراض والإصدار النقدي.

1-4-6. الالتزام: على جميع الوحدات الحكومية الالتزام الكامل باعتمادات الموازنة والتعليمات المالية والإدارية المتعلقة بها (البحر، الحميدي، 2002: 137).

1-4-7. توافق أهداف الموازنة العامة مع أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية: إن الموازنة ترجمة وانعكاساً للأهداف التنموية للدولة لذا لا بد من أن تتخذ الغاية التي تسعى الدولة لتحقيقها أساساً لرصد الاعتمادات في الموازنة العامة.

1-4-8. النشر والعلانية: يجب أن تنشر الموازنة وتبلغ الجهات المختلفة (السلطة التشريعية، الجمهور الوزارات، الوحدات الحكومية)، ويختلف أسلوب النشر ومستوى تفصيل وطبيعة البيانات الواجب نشرها. (البحر؛ الحميدي، 2002: 136).

1-4-9. وضوح ودقة الموازنة: يتطلب ذلك أن تكون الموازنة واضحة وبسيطة بشكل يمكن من خلاله تفهم محتوياتها لكل من له علاقة بها، كما ينبغي أن تتسم تقديرات النفقات والإيرادات العامة بالدقة اللازمة (سرايا، محمد، 2000: 88).

1-4-10. المرونة: تجيز قاعدة المرونة نقل المخصصات بين مواد الموازنة العامة حتى لا يكون وفر بعض المخصصات المالية وسيلة للإسراف، (الجليل و البدور، 2008: 35) ففي العراق، يجوز نقل المخصصات من بين مواد النفقات الجارية في فصل ذاته، ومن بنود نفقات الجارية إلى مواد النفقات الراسمالية بقرار من وزير المالية بناء على تنسيب مدير عام الموازنة ولا يجوز نقل بالعكس، وتمكن هذه القادة من تغطية نفقات الظروف الطارئة بملاحق للموازنة العامة.

1-5-5. أنواع الموازنات وأسس تصنيفها: من المعروف ان الحكومة في العادة لاتقدم موازنة واحدة بل تقدم عدة موازنات تكون في مجموعها الموازنة العامة للدولة، فضلا عن ذلك تتعدد أنواع الموازنات وفقاً للأساس المتبع في عملية التصنيف. (الحسيني، 2003، 14)

1-5-1. أنواع الموازنات: يرى (بحيري، وحمام، 1990: 82-83) ان هناك عدة أنواع للموازنات وهذا يستند على الاساس المتبع في عملية التصنيف وكالاتي:

1. موازنات ذات أساس اقتصادي: تنقسم الموازنة وفقاً لهذا الاساس إلى:

أ. موازنة جارية: إذ تشمل استخدامات النشاط الجاري ومصادر التمويل الجارية.

ب. موازنة استثمارية: إذ تشمل الاستخدامات الاستثمارية كالاتمادات المخصصة للمشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة وعمليات الإحلال والتجديد.

2. موازنات ذات أساس إقليمي: تنقسم الموازنة وفقا لهذا الاساس الى:

أ. موازنة الجهاز الإداري الحكومي المركزي: والتي يطلق عليها أحيانا الفدرالي أو الحكومي.

ب. موازنة الحكم المحلي، أو الولايات، أو الأقاليم: إذ تتجه إلى اللامركزية في التطبيق ودعم الحكم المحلي فقد أعدت موازنة مستقلة لكل محافظة، روعي تدعيمها بالاعتمادات اللازمة لمواجهة ظروف كل محافظة وما تفرضه البيئة المحلية لكل منها من الخدمات أو لمواجهة ظروف كل اقليم التي يتعين عليهم تقديمها للمواطنين.

3. موازنات ذات أساس إداري: تنقسم الموازنة وفقا لهذا الاساس الى:

أ. موازنة وحدات الجهاز الإداري الحكومي: تتضمن موازنة الوزارات والإدارات الحكومية التي تؤدي خدمات عامة وتلتزم بإعداد وتنفيذ تلك الموازنات وفقا للوائح والقوانين والتعليمات الحكومية.

ب. الموازنات الملحقة: وتعدّها جهات إدارية ملحقة بالوزارات تقوم بأداء نشاط ذات طبيعة لاسيما ومتميزة مما يعطيها الحق في قدر من الاستقلال والمرونة. لذلك ينطبق عليها معظم اللوائح والقوانين والتعليمات الحكومية مع استثناء من بعضها بما يتلاءم وطبيعة عملها. ويتم تمويلها من موازنة الوزارات والإدارات الملحقة بها، أو تمويلها مباشرة من وزارة المالية.

ج. الموازنات المستقلة: وتعد هذه الموازنات الوحدات الحكومية التي تمارس في الغالب أنشطة اقتصادية. وتعطي الدولة لهذه الوحدات الشخصية الاعتبارية المستقلة مما يجعلها تتمتع بذمة مالية مستقلة عن الوزارات والإدارات الحكومية.

4. موازنات ذات طبيعة مؤقتة: تنقسم الموازنة وفقا لهذا الاساس الى:

أ. الموازنة غير العادية (الاستثنائية): وتعد في الظروف الاستثنائية كحالات الحروب أو الكساد أو الكوارث، يتم التمويل عن طريق مصادر استثنائية عن طريق الاحتياطي العام والقروض العامة.

ب. الموازنة التكميلية: خلال تنفيذ الموازنة العامة يتم لعداد موازنة تكميلية لها لأغراض تعديل بعض الاعتمادات أو تقديرات الإيرادات الواردة في الموازنة الأصلية أو إضافة مخصصات جديدة لمواجهة نفقات لم تدرج في الموازنة العامة عند تشريعها.

2.5.1: أسس تبويب الموازنة العامة للدولة: لقد طور وحدث تصنيف موازنة الدولة على وفق تحديث وتطوير أسس تخطيطها وكالاتي:

1.2.5.1. التبويب الإداري: يهدف التتويب الإداري للنفقات العامة الى بيان العلاقات المالية بين الدوائر الحكومية، كما يساعد هذا التقسيم على إعداد الموازنة العامة للدولة. ويأخذ هذا التقسيم بنظر الإعتبار الأهمية النسبية للوحدات الإدارية المختلفة وحاجة كل وحدة من النفقات العامة الجارية.

2.2.5.1. التبويب النوعي: بموجبه يكون التقسيم حسب نوع الإنفاق أو الإيراد وتقسّم كل منها إلى أقسام

رئيسية، وفرعية، وتحليلية وفقا للخصائص الموضوعية، وتبويب النفقات العامة إلى فصول رئيسية "نفقات افراد العاملين، والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والنفقات التحويلية والنفقات غير لمالية، إذ يقسم كل منها إلى تقسيمات فرعية يطلق عليها مواد والمواد تقسم إلى أنواع، وكذلك بالنسبة للإيرادات العامة إلى

فصول رئيسية مثل إيرادات النشاط الجاري، وإيرادات خدمات الدولة وإيرادات مبيعات أصول ثابتة، وتقسّم إلى عدد والعدد يقسم إلى أنواع.

3.2.5.1. التبيويب الاقتصادي: يقصد به تبويب النفقات والإيرادات حسب طبيعتها الاقتصادية والآثار التي تتركها في البنى المختلفة للاقتصاد القومي، يمكن تبويباتها كما يأتي:

1. تبويب النفقات والإيرادات العامة إلى نفقات وإيرادات جارية، ونفقات وإيرادات و رأسمالية.

أ- النفقات والإيرادات الجارية: تتصف هذه النفقات بالتكرار والانتظام في الأمد القصير الذي عادة ما يكون سنة واحدة كالرواتب والأجور وشراء المستلزمات السلعية ونفقات الخدمية والصيانة... وغيرها، وكذلك الإيرادات حتى يتم تمويل النفقات الجارية بواسطة موارد تتصف بالثبات والاستمرار كالضرائب والرسوم.

ب- النفقات والإيرادات الرأسمالية: هي عكس المجموعة الأولى إذ لا تتسم نفقاتها ولا إيراداتها بالتكرار أو بالدورية والانتظام، كسواء الموجودات الثابتة التي يزيد عمرها عن المدة المحاسبية، والنفقات الاستثمارية (الرأسمالية) تهدف إلى (التكوين الرأسمالي) تكوين البنية التحتية للتنمية كإنشاء المدارس والمستشفيات والطرق وغيرها.

2. تبويب النفقات العامة إلى نفقات حقيقية وأخرى تحويأتية، وتبويب الإيرادات إلى إيرادات سيادية وأخرى خدمية: ويمكن تمييز النفقات الحقيقية عن التحويأتية من ثم:

أ. النفقات الحقيقية: تستخدم كأحد بنود التخصيصات المعتمدة في الموازنة لشراء سلع وخدمات معينة، كدفع الرواتب مقابل خدمات الموظفين، وشراء آلات ومعدات مقابل الاستفادة منها.

ب. النفقات التحويأتية وتكون بدون مقابل، مثل المنح والمساعدات للأفراد والجمعيات والمنظمات الخيرية والإنسانية والعلمية والاجتماعية وغيرها.

ت. الإيرادات السيادية. وهي التي يتم جبايتها أو الحصول عليها بموجب قرارات سيادية نتيجة لاستخدام الحكومة لسلطتها. مثل الضرائب والغرامات والقروض الجبرية وغيرها.

ث. الإيرادات الخدمية. وهي الإيرادات التي تحصل عليها الحكومة مقابل سلع أو خدمات تقوم بإنتاجها وبيعها للأفراد سواء كانت قيمتها موازية للمال المدفوع أو غير موازية له، ويتجلى في هذا النوع من الإيراد عنصر الاختيار، (الكرخي، 1999: 241).

2.5.1. 4. التبيويب الوظيفي: يضم هذا التبيويب مجموعة من الخدمات المتميزة والمستقلة، (القرشي، 1993: 179). إذ تقسم بموجب هذا التبيويب إيرادات ونفقات الموازنة العامة، تقسيما يبرز الوظائف الرئيسية للدولة. إذ تشمل كل وظيفة على مجموعة كبيرة من العمليات والأنشطة التي يؤدي القيام بها إلى بلوغ هدف رئيسي من أهداف الحكومة، (احمد، 2000: 72). فمثلا يمكن إجراء تقسيم النفقات وظيفيا على النحو التالي: (الهو، 1998: 22)

. خدمات مالية (وزارة المالية، الجمارك، الضرائب).

. خدمات اجتماعية (الصحة، الشؤون الاجتماعية، التربية والتعليم).

. خدمات اقتصادية (الزراعة والري، الصناعة والتعدين، وزارة الأشغال العامة).

وقد نشأت الحاجة إلى هذا التبويب لمواجهة متطلبات رسم السياسة العامة للدولة ولاسيما عند استخدام أسلوب البرامج والأداء في إعداد الموازنة إذ يتم الربط بين النفقات العامة والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها.

2.5.1.5. التبويب حسب البرامج: ويعد هذا النوع من التبويب أفضل أسس التقسيم لأغراض سلامة تنفيذ برامج الحكومة وسياساتها وتقييم مستوى الأداء وقياس كفايتها. ويعد بعض الباحثين موازنة البرامج والأداء نوعاً مميزاً من تبويبات الموازنة العامة.

2.5.1.6. التبويب المختلط: نظراً لعدم امكان أي من التبويبات السابقة أن تخدم جميع الأهداف بمفردها، لذا يتم تبني التبويب المختلط، وهو عبارة عن مزج لأسلوبين أو أكثر من أساليب التبويب السابقة. إذ يتم تحديدها لإعداد الموازنة العامة.

من الملاحظ أن هناك تبويبات عديدة إلا أن اختيار أحدهما أو التبويب المختلط يجب أن يتماشى مع الطرق المتبع في اعداد الموازنة العامة للدولة وفقاً لمعايير متكاملة. ولهذا الغرض ان نظام المحاسبي الحكومي يتبع التبويب النوعي لتسجيل الاحداث المالية عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية.

6.1. علاقة النظام المحاسبي الحكومي بالموازنة العامة للدولة: يلعب النظام المحاسبي الحكومي دوراً مهماً في اعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة للدولة بشقيها النفقات والارادات، إذ تعمل الوحدات الحسابية التابعة له بشكل جذري في سبيل تنفيذ والالتزام بأدق التفاصيل المتعلقة بها لضمان تنفيذها بالكامل، ويعد النظام المحاسبي الحكومي أداة السلطة التنفيذية في تجهيز البيانات والمعلومات المحاسبية عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية، ولتوفير المعلومات الضرورية لأغراض متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها. هذا وتزداد هذه الاهمية كلما زاد الانفاق الحكومي عبر الموازنة العامة للدولة على البرامج والخدمات التي تنوي الدولة القيام بها.

لذلك تعد الموازنة العامة للدولة من الناحية العملية جزءاً أساسياً في مكونات نظام المحاسبي الحكومي، ولا يمكن أن يعمل أي نظام محاسبي بكفاءة دون الموازنة. وأشار هورنجرن، وفوستر إلى أن النظام المحاسبي يمثل ضرورة ملحة لكافة الوحدات الحكومية (Horngren & foster 1991:171)

لذا أصبح للنظام المحاسبي الحكومي أولوية بين أهداف الإدارة العامة نظراً لتوسع أنشطتها وازدياد النفقات تبعاً لذلك فضلاً عن تنوع مصادر الإيرادات وكبر حجمها، وتمثل أنشطة الإدارة العامة دورة مستمرة من العمليات المرتبطة ببعضها والتي جزءاً منها النظام المحاسبي الحكومي والذي يمثل حلقة الاتصال الرئيسة بين الجهاز التنفيذي المتمثل بالإدارة العامة من جهة وأجهزة الرقابة الخارجية والسلطة التشريعية من جهة أخرى. وان المعلومات المحاسبية تساعد في تحقيق الرقابة على الموازنة العامة من خلال: (الهالي، 2002: 60)

أ- قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية، من خلال عرض كامل لحسابات الموازنة العامة في نهاية السنة المالية، التي تتضمن المصروفات الفعلية لكل حساب مقارنة بالتخصيصات المحددة، وكذلك الارادات الفعلية لكل حساب مقارنة بالواردات المخمّنة في الموازنة.

ب- متابعة الأنشطة والبرامج الحكومية

ت- الرقابة على الموجودات وممتلكات الوحدة الحكومية والمحافظة عليها .

- ث- المساهمة في تخفيض وترشيد الإنفاق الحكومي .
 ج- التحقق من الالتزام بالقوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية منها والإدارية.
 ح- عرض قائمة المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية، وعادة ما يكون على شكل حسابات اجمالية بموجب الدليل المعتمد في نظام المحاسبي.

2. 6: دورة الموازنة العامة في دوائر حكومة اقليم كردستان: تتضمن الموازنة العامة مجموعة من المراحل و الإجراءات والتي يمكن تلخيصها في اربع مراحل هي:

2. 6. 1: مرحلة التحضير والإعداد: هي من أهم مراحل الموازنة إذ يمكن من خلالها تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية لكل وحدة حكومية في ضوء أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما أن الإعداد الجيد للموازنة يعد مقدمة حتمية لنجاح وفعالية باقي مراحلها. وتتضمن:
1. إجراءات التحضير والإعداد: تتضمن إجراءات تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة ما يأتي: (الحسيني ، 1999: 59).

أ- التوجيهات العامة: يقوم رئيس الوزراء بتشكيل لجنة عليا لغرض وضع توجيهات مركزية عن الإنفاق العام ومصادر الإيراد المتوقع تحصيله من مصادر التمويل المختلفة، إذ تقوم هذه اللجنة برفع توصيات إلى وزارة المالية لغرض السير بموجبها:

ب- عمليات إعداد الموازنة: تقوم وزارة المالية بإصدار منشور عام إلى الوزارات والدوائر الحكومية كافة تتضمن المبادئ والأسس التي يستوجب تطبيقها عند وضع تقديرات النفقات والإيرادات لاسيما بها، وترسل وزارة المالية مع المنشور كافة النماذج الرسمية التي تحتاج الدوائر الحكومية إلى استخدامها عند وضع التقديرات المذكورة . (المبييضين، 1999: 127).

2. إعداد تقديرات النفقات والإيرادات في الوزارات والدوائر التابعة لها: في ظل هذه الخطوة تبدأ الوزارات والدوائر الحكومية بتشكيل لجان في ديوان كل وزارة والدوائر المرتبطة بها لأجل ملء الاستمارات لاسيما بإعداد تقديرات الموازنة وفق التعليمات التي تصدرها وزارة المالية ومن ثم إرسالها الى وزارة المالية والإحتفاظ بنسخة منها لدى الدائرة المعنية. وتنطبق هذه الإجراءات على وزارة المالية كونها جزءاً من السلطة التنفيذية. وعادة ما تكون عملية تقدير الإيرادات والنفقات كالآتي:

(www.rjustice.com)

أ. تقدير الإيرادات: وتتم باحدى الطريقتين الشائعتين:

- طريقة التقدير المباشر: بمقتضى هذه الطريقة يتم جمع البيانات والمعلومات لتحديد الإيرادات العامة المتوقعة للعام القادم مع استخدام ادوات التحليل الحديثة المختلفة التي تساعد في الوصول الى تقديرات اقرب الى الواقع واكثر دقة.
- طريقة التقدير التاريخي: بمقتضاها يتم الاسترشاد بالإيرادات الفعلية للسنة السابقة، على افتراض أن ما حدث في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل. ومن ثم تحديد التنبؤات للسنة القادمة على أساس فهم معدلات الزيادة او النقصان التي توضحها حركة التغير في الإيرادات. وتمتاز هذه الطريقة بعدم ترك الحرية للقائمين بعملية التقدير ومن ثم استبعاد التقدير الشخصي.

ب. تقدير النفقات: يتم بموجبها تقدير النفقات حسب الحاجة الفعلية لها، وذلك بان تقوم الوحدات بدراسة فنية لكل عنصر من عناصر المصروفات لتقدير الاحتياجات الكمية اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج وتقدير الأسعار في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل.

2.6: مرحلة تهيئة مشروع قانون الموازنة العامة للدولة ومناقشتها: بعد قيام وزارة المالية بفحص وتدقيق تقديرات الوزارات والدوائر الحكومية وملاحظة مراعاتها للتوجيهات والمبادئ والأسس التي أقرتها، تقوم بمناقشة الموازنة بصورة تفصيلية مع الوزارات والمديريات العامة التابعة لها وعند الانتهاء من المناقشة وإجراء التعديلات سواء أكانت التعديلات الحتمية ام تعديلات الجديدة، تقوم بتوحيد تقديرات النفقات والإيرادات العامة في جدولين يختص الأول بنفقات الدولة والاخر يختص بإيراداتها ويرفق بها (مشروع قانون الموازنة) وترفعها إلى مجلس الوزراء في موعد محدد.

2.6.3: مرحلة مناقشة مجلس الوزراء: يتم عرض المشروع على مجلس الوزراء (قمة السلطة التنفيذية) لمناقشته وإقراره تمهيدا لاحالتها للسلطة التشريعية.

2.6.4: مرحلة صدور تشريع قانون الموازنة العامة للدولة: إذ تقوم السلطة التشريعية (مجلس النواب) بعرض الموازنة على اللجنة المالية في البرلمان التي تكون مهمتها مناقشة محتويات الموازنة ويكون للجنة الحق في طلب البيانات والإيضاحات من الجهات المختصة كما ولها الحق في مناقشة من تراه من الوزراء أو الموظفين الذين شاركوا في اعداد الموازنة. وبعد ذلك تقدم اللجنة المذكورة مشروع الموازنة مع توصياته الى البرلمان، لغرض المناقشة النهائية للموازنة وفحصها وذلك من خلال ثلاث خطوات رئيسية:

- مناقشة برامج الحكومة للسنة اللاحقة.
- مناقشة تفصيلية لأبواب الموازنة وفصولها.
- إقتراع مشروع الموازنة بكامله.

ومن ثم يتم رفعة إلى رئيس الاقليم للمصادقة والاعتماد عليه.

2.6.5: مرحلة الإيعاز بتنفيذ قانون الموازنة: المقصود بهذه المرحلة هي " تحصيل الإيرادات ودفع النفقات التي أدرجت في الموازنة بعد المصادقة عليها، من خلالها تعود الموازنة من مجلس النواب (البرلمان) الى مجلس الوزراء ومن ثم الى وزارة المالية لتقوم السطة التنفيذية بتوزيعها على الوزارات لكي تبدأ مرحلة التنفيذ بموجب التعليمات تنفيذ قانون الموازنة لاسيما بالصلاحيات المالية للدوائر الحكومية بالصرف والقبض وبشكل تفصيلي حتى تلتزم الوحدات الحكومية بتلك التعليمات وتزويد الوزارة المالية بتقارير شهرية وسنوية بهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة. إذ تبدأ مرحلة التنفيذ من لحظة نشر قانون الموازنة العامة في الجريدة الرسمية .

2.6.6: مرحلة الرقابة: أن عملية الرقابة ليست مستقلة ولا منفصلة عن الإجراءات العامة للموازنة، وإنما تتماشى مع جميع المراحل السابقة الذكر، (الدوري، السعبري، 2000 : 124).

ثانيا. موازنة البنود (التقليدية). خصائصها وأوجه القصور فيها:

2-1: طريقة موازنة البنود: تعد من أقدم طرائق إعداد الموازنة العامة للدولة، وما يطلق عليها موازنة الاعتمادات المالية أو موازنة المراقبة المالية، هذا وقد بدأ تطبيق موازنة البنود في عام 1921 في الولايات المتحدة الأمريكية. ويركز على الرقابة على المال العام من خلال تحصيل الإيرادات المقدره ، وانفاق التخصيصات ضمن الهدف والمدة المحددتين، لقيام بتلبية الحاجات العامة للمواطنين حسب اولويتها.

فاهتمامات موازنة البنود تنصب على مراقبة حركة النقدية، دون الاهتمام بنوعية الاداء وهدفه، وتتضمن موازنة البنود بشكل عام أنشطة متكررة وتعتمد تخصيصات الموازنات العامة المقبلة، حسب هذا الاتجاه على التغيير في النشاط، وتعتمد الكفاية على مدى التقيد بالمخصصات المعتمدة، وتحصيل الإيرادات المقدرة. (الجليل و البدور، 2008:29)

فضلا عن ذلك أن النمو الهائل في الأنشطة في السنوات الأخيرة إلى جانب الاستخدام المتزايد لخطط التنمية قد جعل من المؤكد ان موازنة البنود (التقليدية) لم تعد قادرة على مواجهة احتياجات ومتطلبات مختلف المستويات الحكومية والسلطة التشريعية، بل إنها لا تعطي فكرة مكتملة عن الأغراض أو الأهداف التي تسعى إليها الدولة.

2-1- خصائص وصفات موازنة البنود: تعد هذه الطريقة أساسا للرقابة التشريعية على السلطة التنفيذية، و أصبحت لها خصائص تميزها عن الأنظمة أو الطرق الأخرى، ومن هذه الخصائص (الحسيني، 1999، 39):

(1) تركز موازنة البنود على الوظيفة المحاسبية والرقابة على بنود الإنفاق، وليس على كمية الخدمات المقدمة.

(2) اعتمادها تبويبا نمطيا موحدا لجميع نفقات الإدارات الحكومية. فالتبويب النوعي مثلا، يغطي نفقات الإدارات كافة دون النظر إلى طبيعة النشاط والوظيفة التي تؤديها كل منها.

(3) تستند على مؤشرات السنوات السابقة في تقديرها لنفقات وإيرادات السنة القادمة.

(4) تأخذ بالأساس النقدي في نظامها المحاسبي وليس بأساس الاستحقاق.

هذا و تمتاز موازنة البنود بمميزات عدة اهمها ما يأتي:

- أ- قلة أعباء الأعمال الحسابية عند العمل.
- ب- سهولة الوصول للتقديرات من واقع القياس على الأداء الماضي.
- ت- تساعد في رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية.
- ث- تجعل الخلافات سهلة الحل إذا المشكلة هي زيادة أو نقصان في بعض المخصصات وليس خلافا على سياسات وبرامج معينة.

2-1- أوجه القصور في موازنة البنود (التقليدية): بالرغم من المميزات التي تتمتع بها موازنة البنود الا ان هناك بعض أوجه القصور في طريقة اعداد تقديرات والتي تتمثل في الآتي: (الحسيني ، 2003، 14)

1. إن التقديرات التي تشملها موازنة الاعتمادات تعد وسيلة لتشجيع الإنفاق بدلاً من الاقتصاد فيه، وذلك لتولد شعور لدى السلطات التنفيذية بالتزامها بانفاق كل الاعتمادات، دون حساب للحاجة الفعلية.

2. تتصف تقديرات النفقات والإيرادات في ظل موازنة البنود بالمغالاة لعدم استنادها للأساس العلمي في التقدير، إضافة إلى ذلك فان وسائل المتابعة والتقييم ومعايير الأداء غير موجودة في ظل هذا الطريقة من الموازنات.

3. تركز موازنة البنود على الرقابة والمراجعة وتصميم بنود الموازنة حسب الغرض من الإنفاق، دون الاهتمام والارتباط بخطة طويلة الأجل.

4. تركز موازنة البنود على المدخلات وليس على النتائج (المخرجات) وذلك من خلال الاهتمام بعملية المساومة (المناقشة) للإنفاق، بمعنى أن النشاطات العامة يمكن تقريرها من خلال التفاوض والمساومات المركزة على المدخلات مع إهمال المخرجات.

ويرى الباحثين أن موازنة البنود (التقليدية) تهتم بالرقابة على حساب التخطيط والكفاية الاقتصادية للأنشطة الحكومية، مما يستلزم إجراء تغييرات جذرية على طبيعة ووظيفة الموازنة العامة دون الاكتفاء بتعديلات جزئية على هذه الطريقة. وبهذا فقد ظهرت مجموعة من الاتجاهات الحديثة المختلفة لاعداد تقديرات الموازنة وكل اتجاه حاول التركيز على مجموعة من الأهداف وحاول أن يتلافى عيوب الطريقة التقليدية لاعداد الموازنة العامة للدولة.

ثالثا. الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة: يتم من خلال هذا المحور التعرف على أهم الطرائق الحديثة التي طبقت في العقود الاخيرة من القرن العشرين في بعض الدول المتقدمة والتي قد تبرز مدى التغييرات التي حصلت على نظام الموازنات العامة لمواكبتها التطورات الحديثة، مع إشارة لاسيما الى طريقة موازنة البرامج والأداء " ضمن هذا المحور والمحاور اللاحقة، وذلك لما لها علاقة بموضوع البحث. بناءً على ذلك يتم استعراض الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة وكما يأتي:

3-1: موازنة البرامج والأداء: تعد طريقة موازنة البرامج والأداء من المحاولات الحديثة في مجال تطوير طرائق إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، وهي بذلك تمثل إحدى ردود الفعل لتجاوز بعض العيوب التي واجهتها موازنة البنود (التقليدية)، هذا وظهرت أول محاولة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في نيويورك بين الأعوام 1913-1935، وتم التطبيق في عام 1951 في ضوء تقرير أعدته لجنة هوفر سنة 1949، وقد انتقلت هذه التطبيقات إلى دول أخرى ولاسيما من خلال الدراسات التي تبنتها المؤتمرات والندوات التي دعت إليها الأمم المتحدة وإصدارها دليلا بذلك في سنة 1965، (الكرخي، 1999: 625). هذا وتوقف تطبيق هذا النوع من الموازنات في الولايات المتحدة عام 1965، إلا انه وفي عام 1992 أعيد التأكيد على اتباع نوع من الموازنات مبني على الأداء (الشوابكة، 2000: 55).

وفي المدة بين 1995، 1996 صادق الكونغرس على خمس قوانين لوضع مقياس للأداء وتقارير عن الوكالات الفدرالية، إذ كان أكثر القوانين شمولية هو قانون أداء الحكومة والنتائج GPRA الذي شرع في عام 1993 إلا أن تنفيذه تأخر إلى عام 1997 من أجل أن يتيح للوكالات الوقت لاختيار وتصنيف مقاييس الأداء، (kam, 1999: 23).

ومن أجل تمويل عملية التنمية في العراق بشكل عام وإقليم كردستان على وجه الاخص ، الأمر تفرض على استخدام الموارد المالية بشكل امثل. لذا ينبغي من وجود ارتباط بين الهدف من الإنفاق وبين العائد المتحقق منه، وهو ما لم تكن تؤمنه موازنة البنود، فضلا عن ذلك العراق بحاجة إلى ترشيد الإنفاق من أجل تقليص العجز في موازنة العامة. ذلك أن رصد المخصصات المالية في موازنة البنود يعتمد على تقديرات السنوات السابقة، بغض النظر عن كفاية وفعالية الأداء في تلك السنوات، مما كان يؤدي إلى نوع من الهدر في الأموال العامة. وقد أدى ذلك كله إلى تفكير الباحثين في تطوير طرائق إعداد الموازنة العامة، واعتماد موازنة البرامج والأداء ومن بين الدول العربية مصر والاردن.

3.2: مفهوم موازنة البرامج والأداء: يبدو من الضروري قبل التعرض لمفهوم موازنة البرامج والأداء ينبغي التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء وموازنة البرامج والأداء. إذ يميز دليل هيئة الأمم المتحدة

بين موازنة البرامج وموازنة الأداء إذ يحدد: أن موازنة البرامج تهتم بتبويب موازنات الوحدات الإدارية المختلفة إلى وظائف ومهم ثم وبرامج رئيسة ثم برامج فرعية، يتم الربط بينها وبين البيانات المالية. أما موازنة الأداء فتقوم بتزويد الإدارة بوسائل القياس الدقيقة مثل: تكلفة الوحدة وقياس العمل ومعدلات الأداء. وهذا يتطلب وجود مجموعة من وحدات العمل لا يمكن الوصول إليها إلا بعد تحديد البرامج وتفرعاتها ثم قياس الأداء ببذل في سبيل تحقيق أهداف البرنامج، (المبيضين، 1999: 173).

وفي عام 1965 استخدم الأمم المتحدة مصطلح موازنة البرامج والأداء بنشرها "دليل موازنة البرامج والأداء"، إذ عرفتها "بأنها تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تتطلب من أجلها الاعتمادات، وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، والبيانات الكمية لقياس الإنجاز والعمل المؤدى تحت البرنامج".

يستنتج مما سبق أن العبرة في التسمية بما تتضمنه الموازنة العامة، فإذا كانت الموازنة العامة مقسمة إلى برامج فقط فأنة من الناحية الفنية يطلق عليها موازنة البرامج، وإذا كانت الموازنة العامة موضحة بها تقسيمات البرامج ووحدات الأداء المتعلقة بهذه البرامج ففي هذه الحالة يمكن أن يطلق عليها موازنة البرامج والأداء.

3- 2= 1: خصائص ومميزات موازنة البرامج والأداء : تتميز طريقة موازنة البرامج والأداء بمميزات عديدة الأمر الذي جعل العديد من الدول تعيد النظر في إمكانية تطبيق هذه الطريقة بعد أن أظهرت عدم جدوى تطبيق الطرق السابقة لأسباب عديدة سبق الإشارة إليها ضمن الفقرات السابقة من هذا المحور، ومن هذه الخصائص ما يأتي: (البغدادي، 1998، 128

1. يسهم استخدامها في خلق (وعي التكاليف) لدى المسؤولين في الوحدات الادارة الحكومية.
 2. يعزز استخدام تقنيات البرامج دور التدقيق الخارجي والداخلي ويلعب دورا اساسيا في دعم عملية الاصلاحات المالية والادارية .
 3. بموجبها تضطر الوحدات التنفيذية أن تلتزم بتعليماتدائرة الموازنة العامة.
 4. ينبغي أن يكون العاملين في أجهزة الموازنة من المتخصصين في العلوم المحاسبية والمالية الحديثة مثل محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية وأساليب التحليل المالي .
- هذا وتتجلى مزايا موازنة البرامج والاداء من خلال، (الكرخي، 1999: 634):

1. تزايد مسؤولية الإدارة ورقابتها المحاسبية، ويقدم التقسيم الأدائي أداة إضافية للتحليل تزيد من حرص الوحدات الإدارية على مساهمتها في برامج الإدارة على تكلفة هذه المساهمة الأمر الذي سيؤدي إلى رفع كفاءة الإدارة في ظل انضباط مالي.
2. تلافى الازدواج والتداخل في البرامج الحكومية من خلال دراسة التفصيلية التي يتطلبها هذه الطريقة.
3. يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال مرونته في توزيع التخصيصات على البرامج والأنشطة وفقا لأهميتها النسبية بما.
4. إيجاد نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة لتسجيل البيانات المالية وحصر كافة تكاليف الحكومة، وإعداد التقارير الموثوق بها .
5. إمكانية استخدام بياناتها لخدمة الخطط طويلة الأجل.
6. تعطي صورة واحدة عن مقدار المنجز عن الأعمال التي تتضمنها الموازنة السنوية المنصرمة، وما هو المتبقي الذي لم ينجز منها وأسباب ذلك، مما يؤدي إلى العمل الجاد من أجل تحسين الإنجاز وتطويره، .

7. يجعل الموازنة العامة للدولة أداة للتعبير عن سياسة الحكومة في كل برنامج حكومي بصورة اكثر وضوحا، لأنها تركز ويشكل أساسي على البرامج والأنشطة الذي يجب إنجازها وتكلفة كل منها.

8 . تساعد على توفير المعلومات القيمة للبرلمان والتي من خلالها يتم الحكم على مدى كفاءة فاعلية الوزارات والإدارات الحكومية من إنجاز مهمها ،

10. تمكن الوحدة الإدارية من استغلال مواردها بشكل امثل، مما يساعد المد راء في تلك الوحدات على فهم وتقدير مدى مساهمة تلك الوحدة في تحقيق الأهداف الكلية على مستوى التنظيم ككل.

3 - 2 - 2: مشكلات موازنة البرامج والأداء: هناك صعوبات تكمن في تطبيق موازنة البرامج والاداء اهمها:

1. صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الإنجازات لكل ادارة ومصلحة حكومية, فهناك بعض النشاطات والأعمال الحكومية التي يصعب تحديد معايير لقياس أدائها.

2. صعوبة تطبيقها, إذ يتطلب تطبيق موازنة الأداء وجود أنظمة محاسبية معقدة ومتابعة معينة.

3. صعوبة توفير المعلومات التفصيلية عن نشاطات الادارات المختلفة, لعدم وجود أنظمة دقيقة للمعلومات لديها.

4 - ارتفاع تكلفة تطبيقها, وذلك لان التطبيق يتطلب توفر أعداد كبيرة من الموظفين من ذوي الخبرة. ويرى الباحثين ان هذه المشاكل كانت موجودة في حينها, هذا وبعده دخول برمجيات الحاسوب وتوفير الكوادر المهارة في مجال المحاسبة والادارة المالية تمكن التغلب عل تلك المشاكل عند تطبيق هذه الطريقة في الوقت الحاضر.

3-3: موازنة التخطيط والبرمجة : تعرف طريقة موازنة التخطيط والبرمجة بأنها "منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدامها بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة" (www.q8control.com). كما أنه هذه الطريقة يعتمد على الربط والتكامل سياسات الحكومة المالية ولاقتصادايدية بخطط التنمية طويلة الاجل لتحقيق الاهداف العامة للدولة، (عبدالجليل، البدور، 2008: 43) من خلال ثلاثة عوامل رئيسة الاتية:

1. التخطيط: هو سياسة طويلة الأجل، تختص بتحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها والنفقات المتوقعة لتحقيقها .

2. البرمجة: هي تحديد البرامج والمشروعات اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة الإدارية بأقصى كفاءة وفعالية.

3. الموازنة: هي تخصيص الأموال لتنفيذ البرامج التي تم اعتمادها وفقا لمصادر التمويل المتاحة . بالرغم ان هذه الطريقة تعد من بين احد الطرائق المتطورة ولاكن عند تطبيقه لا تخلو من مشاكل و صعوبات، هذا و يمكن اجمال اهم الانتقادات التي واجهت هذه الطريقة بمايأتي: (البغدادى، 1998: 18):

(1) اتسم التطبيق العملي بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة، واعتبار الموازنة المرحلة الاخيرة. وهذا يتناقض مع الواقع العملي الذي يشير إلى أن الكثير من القرارات و السياسات الرئيسية يتم اتخاذها وبلورتها من الموازنة ذاتها .

(2) صعوبة الربط بين المخرجات والاهداف بمقاييس محددة، مثل خدمات التعليم او خدمات الصحية.(المبيضين، 1999، 123)

3) صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء أكانت رئيسة أم فرعية وترجمتها في شكل برامج و أنشطة ، نظرا لتداخل عوامل عديدة .

ولغرض تلافي هذه العوائق والصعوبات التي تواجه امام هذه الطريقة، فقد طورت طريقة إعداد الموازنة للخروج بطريقة جديدة تأخذ في الاعتبار تلك النواقص من ناحية، وتتماشى مع حاجات التطور المختلفة من ناحية أخرى فظهر أسلوب موازنة الأساس الصفري .

3-4: طريقة موازنة الأساس الصفري: يتركز المفهوم الأساسي لطريقة الـ (ZBB) في محاولة إعادة تقويم جميع البرامج والنفقات كل عام كما لو أنها تعد لأول مرة، وان أي إنفاق مقترح يجب أن يراجع ويبرر (Horngren ,et ,al, 1997 :281) . إذ عرف الصانع (ZBB) بأنه نظام يفترض عدم وجود أية خدمات أو نفقات في البداية ، ويعمل من أجل الحصول على مجموعة من النتائج أو المخرجات مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة ، وتقييم مدى فاعلية الإنفاق وفقا لهذا الاعتبار، (الصانع، 1997: 70) .

في حين يرى البعض ان موازنة الأساس الصفري، تفسر على أنها "عملية تتضمن التخطيط والإعداد بصورة تفصيلية إذ تلقي على عاتق كل مسؤول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه التي تم اختيارها من البرامج الحالية وكذلك البرامج المقترحة مع بيانه بصورة تفصيلية عزمه على إنفاق أي اموال" ، (Dean , 1998 :20) .

ومن مراجعة التعاريف المذكورة آنفا يلاحظ أن طريقة (ZBB) يجبر المديرين في إعادة النظر تماما في جميع العمليات من جديد، ويمكن تحديد المشاكل والصعوبات التي ان تواجه لهذه الطريقة عند تطبيقها بالاتي: (الهلاي، 2002،93)

- صعوبة تحديد مجموعة قرارات المختلفة وغير متماثلة او متداخلة بعضها مع البعض.
- المشاكل المتعلقة بعملية ترتيب أولويات القرارات
- المشاكل والمخاوف الإدارية.

3-5: طريقة الموازنة التعاقدية: لقد كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996م، وتنطوي هذه الطريقة 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، 2010: 26)

ان من متطلبات استخدام موازنة البرامج والاداء هو تصنيف او تبويب العمليات تبعا للهدف الذي ترغب الحكومة في تحقيقه، واستنادا الى ماسبق فانه يمكن توضيح ذلك من خلال اربع خطوات اساسية وكما يأتي: (مبارك، 1993: 93)

- أ- تقسيم القطاعات الى وظائف، تكون عادة على شكل وزارة و وحدات حكومية تنفيذية.
- ب- تقسيم الوظيفة الواحدة الى عدد من البرامج بإذ يحدد لكل برنامج هدف رئيسي ومحدد.
- ت- يقسم كل برنامج الى فئات متجانسة تسمى الانشطة ، والتي تعبر عن وحدات الأداء.

رابعا. دورة اعداد موازنة البرامج والأداء ومستلزمات تطبيقها: من المعروف أن الدول العربية ومن بينها العراق تهتم أساسا بالوظيفة الرقابية للموازنة، للتأكد من تحصيل الإيرادات وفق القوانين والتشريعات ثم

إنفاقها في الأغراض المخططة وفي حدود التخصيصات المعتمدة بها، وما يطلق عليها بموازنة البنود (الموازنة التقليدية) (Traditional Budgeting) في حين الاتجاه الحديث في معظم الدول المتقدمة هو التركيز على الوظيفة الإدارية وذلك من خلال تطبيق ما يعرف بموازنة البرامج والأداء (Performance Budgeting) بناء عليه نحاول الإشارة الى مستلزمات تطبيق موازنة البرامج والأداء و دورة اعدادها في هذا المحور والمحور السابق وإبرازها، من اجل تطوير طرق اعداد الموازنات العامة في اقليم كردستان - العراق.

4 - 1. دورة اعداد موازنة البرامج والأداء لا تختلف دورة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة سواء كان وفق طريقة موازنة البرامج والأداء أم طريقة موازنة البنود (التقليدية) وذلك من إذ مراحل الأعداد والتحضير من قبل السلطة التنفيذية والمصادق عليها وإقرارها من قبل السلطة التشريعية كقانون تلتزم به السلطة التنفيذية، إضافة إلي المرحلة الأخيرة المتمثلة بالرقابة والتقييم (الهور، 1998: 34).

4 - 2. مستلزمات تطبيق موازنة البرامج والاداء: أن التعتن من الموازنة التقليدية الى موازنة البرامج والاداء ليس بالامر السهل، لذلك لابد من القيام بتحديد المستلزمات الأساسية التي يرتكز عليها نجاح تطبيق هذا الأسلوب، ويمكن ترتيبها وفق ثلاث مراحل أساسية هي: (الحسيني، 2003، 50)

4 - 2-1: تحليل الهيكل الاداري واعادة تنظيمه بغية تجميع البيانات والمعلومات عن كل وحدة حكومية ابتداءً من القرار الذي انشأت بموجبه والاعراض التي حددت لها وانتهاءً بموازنة السنة الاخيرة والتقارير الادارية والمالية التي رفعت عنها، والقصد من ذلك هو تقويم كفاية الوحدات الحكومية ومعرفة مدى امكانياتها الفنية والمالية وتشخيص نقاط الضعف والقوة فيها وازالة الازدواجية والتكرار في نشاطاتها عن طريق الدمج بين اقسامها.

4 - 2-2: تبويب الأنشطة والبرامج وفقاً لطريقة موازنة البرامج والاداء: تم الإشارة سابقاً أن 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). أما موازنة البرامج والأداء فتعطي عنايتها للهدف من شراء هذه المواد . ويتم تبويب النفقات بحسب الوظائف والبرامج والأنشطة، وعلى النحو التالي:

4 - 2-2-1: التبويب الوظيفي: يبين نوع الخدمة أو الوظيفة. أي نوع العمل الذي تؤديه الإدارات الحكومية مثل " خدمات عامة : الدفاع، العدل والشرطة، الطرق ومجاري المياه، التعليم، الصحة، الضمان الاجتماعي وغيرها " (الكرخي، 1999: 642) .

4 - 2-2-2: التبويب الاقتصادي . الوظيفي للإنفاق الحكومي: بمقتضاه يبويب النفقات الى الخدمات (العامة، الجماعية، الاجتماعية، الاقتصادية، أخرى غير مصنفة)، إذ يمكن التوسع بالفقرات اعلاه وذلك بالانتقال الى فروع الوظائف الرئيسية للحكومة، كما يمكن التوسع بفقرات الإنفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي ليشمل فقرات أخرى وذلك حسب الحاجة التي تطلبها الجهات المعنية.

4 - 2-2-3: التبويب حسب البرامج : وذلك بتقسيم كل وظيفة من الوظائف التي تقوم بها الادارات الى عدد من البرامج يؤدي تنفيذها مجتمعة الى انجاز الوظيفة المذكورة، فالخدمات التعليم العالي التي تقوم بها وزارة التعليم العالي ومؤسسات اخرى مساندة تقسم مثلا الى البرامج الاتية " الجامعات والهيئات، الجامعات والكليات الاهلية، الملحقيات الثقافية"، (الكرخي، 1999: 642). ويتضمن البرنامج عادة بيانات عامة تتناول موضوع

البرنامج، وجهة تنفيذه وأهدافه وتمويله ووحدات أدائه وإيراداته إن وجدت ومدى ارتباطه بالبرامج الأخرى وأية بيانات أخرى تلقي الضوء على خصائص البرنامج.

4 - 2-2-4: التوبيخ حسب الأنشطة : سبق الإشارة الى ان الأنشطة جزء من برنامج ، إذ يقسم كل برنامج الى عدد من المشاريع او الأنشطة، ويفرق البعض بين النشاط والمشروع ، على اعتبار ان النشاط هو جزء من البرنامج الجاري، فيما يكون المشروع جزء من البرنامج الاستثماري، ومن اجل تثبيت مفهوم محدد وواضح للمصطلح لدى الجميع يمكن اطلاق اسم نشاط على الجميع.

4 - 2 - 3: تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفقا لمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والاداء: لاشك أن النظام المحاسبي الحكومي القائم على تطبيق الأساس النقدي يعاني من بعض نواحي القصور، وهذا الأساس لا يتوافق مع تطبيق موازنة البرامج والاداء وقبل التطرق الى مستلزمات تطوير المحاسبة الحكومية ينبغي بيان هذه القصور وكالاتي:([www. InfoTech account. Com](http://www.InfoTech account. Com))

أ- يعجز عن قياس التكلفة الحقيقية الخاصة بكل مدة مالية، كما لا يمكنه معرفة نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الحكومية، لاسيما في ظل عدم إقبال حسابات سنوات سابقة.

ب- لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي الحالي باحتساب اندثارات الموجودات الثابتة بالرغم من أنها تعد عنصرا حقيقيا من عناصر التكلفة.

ت- لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي الحالي بتقييم الموجودات الثابتة المملوكة للوحدة الحكومية سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، أو أي وسيلة قياس أخرى.

ث- يحمل النظام المحاسبي الحكومي الحالي قيمة الموجودات الثابتة المشتراة خلال العام على السنة المالية نفسها التي اشترت فيها بغض النظر عن عدد السنوات التي يمكن أن تستفيد من هذا الموجودات.

ج- صعوبة قياس التكاليف الحقيقية الخاصة بكل وحدة حكومية كما لا يمكن قياس تكلفة كل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.

ح- صعوبة إعداد موازنات تخطيطية تقوم على الربط بين التكاليف والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية المختلفة.

خ- طول بعض الاجراءات المطبقة حالياً لاسيما فيما يختص بتدقيق المستندات مرة من قبل المراقب المالي الموجود بالوزارة المعنية ومرة أخرى من قبل وحدة التدقيق الداخلي بوزارة المالية.

د- عدم تمثيل الحسابات الختامية للواقع.

هذا وحسب ماجاء بتوصيات صندوق النقد الدولي يجب تطوير النظام المالي في الدولة ليواكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة. وتطبيق ميزانية البرامج والأداء في الحكومة الاتحادية إذ يعتمد نظام الإدارة المالية الحالي على ميزانية البنود (التقليدية) والتي تركز على المدخلات فقط، وهذه الطريقة لا تمد صانعي القرار بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق ومن ثم فهي لا تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

فضلا عن ذلك أن هناك دوافع حقيقية تتطلب العمل على تحسين كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية، وأن ذلك يتطلب تطبيق نظام محاسبي على قدر عال من الكفاءة، والقدرة على تقييم أداء الوحدات الحكومية، والعاملين بها.

بناء على ماسبق يرى الباحث إن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يتم بالشكل الذي يتماشى مع كافة الاحتياجات الإدارية فمن المعروف أن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية تطلب بيانات مختلفة عن التحليل المالي للعمليات الحكومية وذلك يساعد على وضع السياسات التي تهدف إلى الاستقرار والتنمية، في ضوء ذلك فإن أساس تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يكون شامل للمتطلبات التالية:

4- 2- 3- 1: تطبيق اساس الاستحقاق: وفقا لهذا الاساس يتم الاعتراف وتسجيل الاثار المالية للمعاملات والاحداث الاخرى في المدة التي حدثت فيها هذه المعاملات والاحداث بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقد [5: 1996, IFACPS] ويحقق التعن من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المزيا التالية:

- أ- يسهل عملية قياس كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في استثمار تخصيصاتها بقياس الاداء الفعلي ومقارنته بالمخطط (الموازنة) وكشف الانحرافات وتحليلها.
- ب- تساعد في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي بشكل كبير، وجعل التقارير المالية الحكومية اكثر شفافية عن القرارات والعمليات التي تقوم بها الحكومة [2: 2000, Ross]
- ت- يساعد في توفير المعلومات التي تمكن من اظهار الوضع المالي الحقيقي للبلد من موجودات ثابتة ومتداولة والمطلوبات الملتمزم بها سواء أكانت طويلة أم قصيرة الأجل.
- ث- يقدم هذا الاساس معلومات دقيقة عن الايرادات والتكاليف والتدفقات النقدية الانشطة الحكومية.
- ج- يعد اساس الاستحقاق الاساس الملائم للطرق الحديثة في اعداد الموازنة وتقديم المعلومات الدقيقة عن ذلك، ويسهل الرقابة على التكاليف مما يساعد على ترشيد الانفاق وتقليل التكاليف (القرشي،

(1989: 46 - 47)

4- 2- 3- 2: استخدام الحاسبات الالكترونية: تعد استخدام الحاسبة الإلكترونية من أهم العناصر المساعدة في تطوير طرق اعداد الموازنة العامة للدولة، وتتجسد أهميته بوصفها أحد عوامل الإنتاج المعاصرة التي تضاف إلى العوامل التقليدية، (احمرو، 2004 : 14) لمواجهة متطلبات معالجة المعلومات الكثيرة التي جاءت بها الطرق الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة، إذ إن عملية التحليل والمقارنة وقياس الأداء يتطلب توفر الإمكانيات التي تساعد على جمع البيانات المطلوبة ومعالجتها واستخراج المعلومات المناسبة في الوقت المناسب. كما إن الحاسبة الإلكترونية تعد أنها أبرز معالم التغيير المتسارع في بيئة الوحدات والتي أسهمت في تحسين أداء مختلف أنشطتها ومنها الأنشطة التمويلية والمحاسبية.

ويرى الباحث أن التقدم في تكنولوجيا المعلومات قد حسنت كفاءة ومهام والوجبات الوحدات الحسابية في كافة الوزارات والدوائر الحكومية، وهو ما دفع الحكومات إلى إعادة النظر إعداد الموازنة وفق الطريقة القديمة (البنود) وضرورة إلى استخدام الطرق المتطورة لاعداد وتنفيذ الموازنة العامة. والتقنيات المتقدمة تتلشى الصعوبات في عملية معالجة المعلومات التي تتطلبها الطرق المتطورة لإعداد الموازنة العامة للدولة إذ يمكن إنجازها بجهد ووقت لا يمكن مقارنته بالعمل اليدوي.

4- 2- 3- 3: تطبيق نظام تكاليف ملائم: لا شك ان تطبيق نظام التكاليف يفيد لمستويات الادارية مختلفة في دوائر والمؤسسات العامة، فالإدارة التنفيذية تعد المهتم الأول بنظام التكاليف ومخرجاته إذ أنها تسعى دائماً إلى خفض الهدر في التكاليف والوصول بتكلفة وحدة الأداء على مستوى البرنامج أو النشاط إلى مستوى التكلفة المعيارية، كما أن الإدارة العليا تهتم ببيانات التكاليف من أجل المفاضلة بين البدائل ولاسيما

في البرامج الرأسمالية، (العبيدي، 2005م، 16) كما أن السلطة التشريعية تهتم ببيانات التكاليف ممثلة بأجهزة الرقابة الخارجية التابعة لها وذلك من أجل تقييم دقيق للأداء والحكم على كفاءة المسؤولين عن أداء الخدمات العامة ويسهل مهمة لجنة التدقيق المالي بالمجلس التشريعي في دراسة مشروع قانون الموازنة العامة للدولة وتقديم تقرير يتصف بالدقة والوضوح وعدم المغالاة.

4- 2- 3- 4: تطبيق النظام اللامركزي للحسابات: أن تطبيق اللامركزية المالية والإدارية لا تلبي الغرض المطلوب منها ما لم توجد حسابات لامركزية أيضاً وهذا ما يسعى إليه طريقة موازنة البرامج والأداء، فالأمر يتطلب اعتماد النظام اللامركزي للحسابات أو ما يسمى الاستقلال المالي والمحاسبي عن السلطة المالية المركزية ويتميز هذا النظام بخصائص منها، (حجازي، 1992: 84):

1. مبدأ تكامل الدورة المستندية على مستوى الوحدة والسلطة المركزية، وأن يكون لكل وحده مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات وكشوف الحسابات الرئيسية إضافة إلى السجلات الفرعية اللازمة لخدمة أغراض الوحدة الحكومية، وتكون الوحدة الحكومية مسؤولة وبشكل مباشر عن إعداد الموازين الشهرية والتقارير الدورية التي تحددها وزارة المالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق الضبط الداخلي والمحافظة المستمرة على موجوداتها المختلفة.

2. توفير السيولة النقدية للوحدة الإدارية الحكومية من خلال طلب التمويل الشهري وفقاً للاعتمادات الشهرية، باعتبار أن مثل هذه الوحدة تمثل خزينة قائمة من خلالها يتم تنفيذ العمليات المالية الخاصة.

3. توفير الرقابة الداخلية الفاعلة على أعمال الوحدات الإدارية ولاسيما في يتعلق بالتدقيق قبل الصرف. والجدير بالذكر أن هناك بعض الدوائر الحكومية تقوم على مبدأ اللامركزية المالية والإدارية في حكومة إقليم كردستان والمشمولة بقانون رقم (107) لسنة 1985، وذلك عن نشاطها المقرر في الموازنة العامة بشقيها (الجارية والاستثمارية).

4 - 2 - 4: ضرورة توفير محاسبين اكفاء في مجال المحاسبة للمساهمة في اعداد وتخطيط وتنفيذ موازنة البرامج والاداء.

4- 2- 5: التطبيق التدريجي لهذه الطريقة من قبل احدى الوزارات او الدوائر قبل تعميمها، على جميع اجهزة الدولة بغية التعرف على المشاكل والمعوقات التي تنجم عن تطبيقها.

4 - 2 - 6: الدعم من القيادة، إذ مركز الدفع وعماد التغيير في مثل هذه الحالات من خلال اختيار الاختيار الجيد للقيادة الاداريين، مكافأة المتميزين واتخاذ الاجراءات اللازمة ضد المخالفين.

4 - 2 - 7: تحديد مؤشرات قياس الاداء في كل برنامج أو (أنشطة ومشاريع): تعد عملية تحديد المؤشرات قياس الأداء من أصعب خطوات تطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء، ومهما تكن الصعوبات في سبيل الوصول إلى مقاييس أو مؤشرات كمية فإن من الضروري إجراء مثل هذا القياس كونه من المتطلبات الأساسية لقياس فعالية البرامج والأنشطة الحكومية. ولغرض تحديد وتقييم وحدة قياس الاداء ينبغي ان ناخذ بنظر الاعتبار النقاط الآتية: (الحسيني، 2003: 99)

1. يجب قياس نفس العمل بنفس وحدات القياس خلال المدة الزمنية.
2. ان يكون اداة القياس المستخدم بسيطة وسهلة سواء في معالجة البيانات أو إعداد تقارير الأداء.
3. ينبغي قابلية للعد ومعبرة عن العمل المنجز تعبيراً دقيقاً.
4. يكون ذات نمط واحد في جميع المشاريع والنشاطات المتشابهة .

ويبقى التحدي الكبير في عمليات قياس الأداء هو تقرير ما لذي يجب قياسه وكيف يمكن أن يقاس (لان ما لا يمكن قياس شيء لا يمكن ادارته) فالمؤشرات عديدة الأنواع ويجب اختيار أفضله من ناحية الهدف المرسوم وحسب طبيعة عمل الوحدة أو النشاط، كما يمكن تطويرها للتطبيق الواسع في الدوائر الحكومية. ويمكن استعراض الاتجاهات الرئيسية في الممارسات السائدة لقياس الأداء.(احمر و2003: 80، 83).

• الكفاءة: الكفاءة هي علاقة نسبية بين المدخلات والمخرجات أو بين التكلفة والفائدة وتمثل المدخلات جميع الموارد المستغلة في أداء الخدمة أو إنتاج السلعة مثل القوي البشرية ورأس المال والتكنولوجيا والأرض والمواد المختلفة وغيرها وتعبر المخرجات عن جميع ما ينتج عن الوحدة الحكومية من خدمات أو مواد منتجة.

• الفاعلية: وهي المتعلقة في مدى تحقيق أهداف المنظمة في البقاء والنمو، وتلبية متطلبات المجتمع وحاجاته، وإعطاء العملاء والزبائن ما يقدرونه". أي مدى تحقيق أهداف المنظمة وسبب وجودها". وعليه فالمنظمة الكفوة (سواء كانت في القطاع العام أو الخاص)، هي تلك التي تحقق أكبر عائد ممكن مقابل أقل جهد ممكن وكلفة. والمنظمة الفاعلة هي التي تحقق أهدافها وأهداف البيئة التي تعيش فيها، وأهداف جميع ذوي المصالح المرتبطين بها. والمنظمة الكفوة والفاعلة (هي التي تحقق أهدافها بكفاءة).

هذا وتعتمد رقابة الأداء على مجموعة البيانات والمعلومات المالية والإحصائية التي يعدها ويستخدمها النظام المحاسبي الحكومي ومن خلال المؤسسات والدوائر الحكومية، وبعد التأكد من سلامة البيانات تأتي عملية ترتيب وتصنيف البيانات والمعلومات التي تم جمعها تمهيداً لتحليلها ومقارنتها وفقاً لمؤشرات الأداء التي تعكسها تم تحديدها مسبقاً وإمكانية اشتقاق واستنباط المؤشرات التفصيلية بهدف تفسير الظاهرة العامة التي تحكمها المؤشرات الأساسية .

ومن ثم تأتي عملية التشخيص وذلك بتحري الأسباب التي تكمن وراء مظاهر ضعف الأداء وتحديد المسؤولية عنها أو تحري الأسباب التي أدت إلى تطور مستويات الأداء وتحسينها .

رابعاً: الاستنتاجات: وتمثل الخلاصة التي توصلنا اليه في البحث:

1. تعاني طريقة موازنة البنود العديد من نواحي القصور وبالدرجة الأساس عند إعداد الموازنة تعتمد على مستوى الإنفاق للسنوات الماضية، دون الاستناد إلى أسس علمية وموضوعية أو ربط المدخلات بالمخرجات.

2. تمر مراحل إعداد الموازنة على وفق طريقة موازنة البنود لحين إقرارها بسلسلة من المفاوضات والمجادلات وتأثيرات أحيانا كثيرة حتى يتم إقرارها.

3. ان طريقة إعداد الموازنة وفقاً للطرق الحديثة تكون بعيداً عن الضغوط والمؤثرات التي يتعرض لها الأسلوب التقليدي وذلك بالتركيز على مقابلة التكاليف بالمنافع المتوقع، فضلاً عن ترتيب الأهداف حسب أولوياتها والربط بين الاعتمادات المطلوبة والغايات المطلوب تحقيقها.

4. إن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة هي علاقة تكاملية ومن ثم فإن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة من إذ أسس إعدادها وتنفيذها وسينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية .

5. يعد استخدام أساس الاستحقاق مناسباً أكثر من أساس النقدي لتطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء إذ أنه يوفر إمكانية ربط الإنفاق الفعلي للبرامج سواء دفع أم لا مع وحدات الخدمات لكل برنامج، كما أن استخدامه يؤدي إلى زيادة كفاءة تحصيل الإيرادات وذلك بمقارنة المحصل من الإيرادات المستحقة فضلاً عن ذلك تكون تكلفة خدمة معبرة عن النفقات الفعلية (المدفوعة والمستحقة) وليس النفقات المدفوعة فقط.
6. عند تحديد و تقدير التخصيصات في الموازنة العامة على نتائج الإنفاق الفعلي للأعوام السابقة للدوائر والهيئات الحكومية وعدم اعتماده على أسس علمية يقلل من موثوقية تلك التقديرات وذلك لأن المستقبل لا يكون دائماً امتداد الماضي، كما ان الأداء في الماضي قد لا يكون كفاء لدرجة إعماده أساساً للتقديرات المستقبلية فضلاً عن احتمال تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي كانت سائدة،
7. أن الرقابة في ظل الموازنة التقليدية (البندود) تتم على النفقات والإيرادات ومدى التزام الوحدة الحسابية بها وفقاً للموازنة المخططة، أما الرقابة في ظل موازنة البرامج والأداء تتم على المشاريع ونسبة انجازها بغية التأكد من التزام الوحدة الحكومية.
8. هناك جملة من الأمور المهمة التي يجب القيام بها بغرض التعن من الموازنة التقليدية الى موازنة البرامج والأداء التي تتمثل فيما يأتي:
- أ- تحليل الهيكل الإداري وإعادة تنظيمه.
 - ب- تبويب الأنشطة والبرامج وفقاً لطريقة موازنة البرامج والأداء
 - ت- تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفقاً لمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء
 - ث- تطبيق أساس الاستحقاق.
 - ج- استخدام الحاسبات الالكترونية.
 - ح- تطبيق نظام تكاليف ملائم.
 - خ- تطبيق النظام اللامركزي للحسابات.
 - د- ضرورة توفير محاسبين أكفاء في مجال المحاسبة للمساهمة في اعداد وتخطيط وتنفيذ موازنة البرامج والأداء
 - ذ- التطبيق التدريجي لهذه الموازنة من قبل احدى الوزارات او الدوائر قبل تعميمه على جميع اجهزة الدولة بغية التعرف على المشاكل والمعوقات التي تنجم عن تطبيقه والعمل على تلافيتها وتهيئة حلول المناسبة.
 - ر- الدعم من القيادة، إذ مركز الدفع وعماد التغيير في مثل هذه الحالات من خلال اختيار الاختيار الجيد للقادة الإداريين، مكافأة المتميزين واتخاذ الاجراءات اللازمة ضد المخالفين.
 - ز- تحديد مؤشرات الاداء في كل برنامج أو (أنشطة ومشاريع)
9. نظراً لاهتمام طريقة موازنة البندود(التقليدية) بالرقابة على حساب التخطيط والكفاءة الاقتصادية لأنشطة الحكومية يوصي الباحث بضرورة إجراء تغييرات جذرية على طبيعة ووظيفة الموازنة العامة دون الاكتفاء بتعديلات جزئية على هذه الطريقة.

10. لتطبيق الأسلوب المقترح يوصي الباحث بضرورة استخدام أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية كونه يوضح الإنفاق الفعلي للبرامج والأنشطة، إذ تكون تكلفة الخدمات المنتجة معبرة عن النفقات الفعلية (المدفوعة والمستحقة) وليس النفقات المدفوعة فقط
11. وحسب ما جاء بتوصيات صندوق النقد الدولي ينبغي تطوير النظام المالي في الدولة ليواكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة. وتطبيق طريقة موازنة البرامج والأداء للدوائر والهيئات الحكومية وهذه الطريقة تمد صانعي القرار بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق ومن ثم فهي تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.
12. يوصي الباحث بالضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع كافة الاحتياجات الإدارية لغرض توفير بيانات مختلفة عن التحليل المالي للعمليات الحكومية الى السلطة التشريعية و التنفيذية، وذلك ليساعدهم على وضع السياسات الخاصة الاستقراء والتنمية.
13. للتغلب على المشكل التي تواجه عند تطبيق طريقة الموازنة البرامج والأداء يوصي الباحث باستخدام الحاسبات الالكترونية وبرامجياتها فضلا عن وتوفير الملاكات الماهرة في مجال المحاسبة والادارة المالية يمكن التغلب على تلك المشاكل عند تطبيق هذه الطريقة في الوقت الحاضر.

المراجع و المصادر

ثانيا. المصادر العربية:

1. احمد، عبدالله، 2003 " المحاسبة الحكومية و القومية (النظرية و التطبيق) "، مطبعة الإسراء، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
2. احمرو، إسماعيل حسين، 2003 " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة "، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان- الأردن.
3. البحر، حصة محمد؛ الحميدي، سعود حمد، 2002 " المحاسبة الحكومية و المنظمات اللاربحية "، الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت.
4. البحر، حصة محمد؛ حماد، احمد هاني، 1990 " أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة لاسيما لدولة الكويت "، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت.
5. الججاوي، حسام أبو علي، 2004 " الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية "، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن.
6. الجزاوي، إبراهيم محمد علي؛ وآخرين، 1998 " المحاسبة الحكومية "، الطبعة الأولى، مكتبة الدار الشامية، عمان، الأردن.
7. الجمال، محمد رشيد؛ الدميري، علاء الدين محمد، 2004 " المحاسبة الحكومية النسق الفكري و قضايا التطبيق "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
8. جمهورية العراق، وزارة المالية، 1940، " قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 "، بغداد- العراق، 1940.
9. حجازي، محمد احمد، 1995 " المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة "، الطبعة الثانية، مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية، عمان، الأردن.

10. الحسيني , قاسم ابراهيم , 1999 " المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة للدولة " , مؤسسة الوراق للنشر , عمان , الأردن .
11. حماد والبحر , احمد هاني , و حصة محمد , 1990 "اصول المحاسبة الحكومي" , دراسة لاسيما لدولة الكويت , ذات السلاسل , الكويت .
12. سرايا , محمد السيد ؛ محمد , سمير كامل , 2000 " المحاسبة في الوحدات الحكومية و المحاسبية القومية " , دار الجامعة الجديدة , الإسكندرية , مصر .
13. السلوم , حسن عبدالكريم , 2001 "الاصول النظرية والعلمية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية" دار الكتب للطباعة والنشر - بغداد - العراق .
14. الصانع , حنا رزوقي , 1998 " محاسبة و إدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) " , منشورات الجامعة المفتوحة , طرابلس , ليبيا .
15. الكرخي , مجيد عبد جعفر , 1999 "الموازنة العامة للدولة" , مديرية دار الكتب للطباعة والنشر , بغداد .
16. المبيضين , عقلة محمد , 1999 " النظام المحاسبي الحكومي و إدارته و المفاهيم و الأسس و النظريات و التطبيق العملي " , الطبعة الأولى , دار وائل للنشر , عمان , الأردن .
17. الهور , محمد , 1998 " أساسيات في المحاسبة الحكومية نظري - عملي " , الطبعة الأولى , دار الوائل للنشر , عمان , الأردن .
18. هلالي , محمد جمال علي , 2002 " المحاسبة الحكومية " , الطبعة الأولى , دار صفاء للنشر , عمان , الأردن .
- ج. الدوريات و البحوث:
- 1- العبيدي , ماهر موسى , " النظم المحاسبية و ضرورة التطور في ضوء المتغيرات الاقتصادية المستقبلية " , بحث منشور في الجزء الأول من الندوات العلمية التي أقامها مكتب الاستشارات عن الاقتصاد العراقي بين الواقع و الطموح , كلية الإدارة و الاقتصاد , جامعة بغداد , بغداد , 2005 .
- 2- العبيدي , البغدادي , د. ماهر موسى و صلاح صاحب , " الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الحكومية , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , كلية الإدارة و الاقتصاد , جامعة بغداد المجلد 7- العدد 23 , 2000
- 3_ حماد د. أكرم إبراهيم , تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين كأحد متطلبات التنمية المستقبلية" (www. InfoTech account. Com)
- د. الرسائل والاطاريح الجامعية:
- 1- احمر , اسماعيل حسين , تحديث الموازنة العامة للمملكة الاردنية الهاشمية بتطبيق اسلوب موازنة ابرامج والاداء , أطروحة دكتوراه غير منشورة , كلية الإدارة و الاقتصاد , جامعة بغداد , العراق , 1998 .
- 2- البغدادي , صلاح صاحب , " الموازنة العامة وأسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية " أطروحة دكتوراه غير منشورة , كلية الإدارة و الاقتصاد , جامعة بغداد , العراق , 2000 .
- 3- الحسيني , محمد حسيني أحمد " استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة بالتطبيق في الجمهورية اليمنية , رسالة ماجستير غير منشورة , كلية الإدارة و الاقتصاد , جامعة بغداد , العراق , 2003

4- خوشناو، د. صباح صابر، "دراسة تحليلية للموازنة العامة في العراق مع الاشارة الى اقليم كردستان العراق (محافظة اربيل ودهوك) لمدة 1980-2007، رسالة دكتورا - فلسفة العلوم الاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة صلاح الدين - هتولير 2010.

5- السعري، إبراهيم عيد موسى، " المعايير المحاسبية الحكومية دراسة نظرية و تطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2000، العراق.

6- القرشي، هناء علي، دور النظام المحاسبي الحكومي في برمجة موازنة قطاع التعليم العالي والبحث العلمي- رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 1989.

7- الشوابكة، عون علي عقل، "مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة ال البيت، عمان، الأردن، 2000.

ثالثاً. المصادر الاجنبية:

1. Dean,B.V, Cowen,S.S , 1979 "Zero-Base Budgeting in the Private Sector ",Business Horizon , August , ,USA.
2. Premchand ,A., 1984 " Government Budgeting and Evpenditure Controls: Theory and Practice ", 2nd Printing , IMF , Washington , USA.
3. Horngren, et al : Horngren, Charles T., and Others, 1994 "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 9th Ed, by : Prentice Hall, Inc.
4. Horngren, et al : Horngren , Charles T., and Others, 1999 "Introduction to Management Accounting", 11th Ed., by :Prentice Hall International , Inc.
5. Kam , Vernon , 1986 " Accounting Theory",John Wiled and Sons , London , UK
6. IFACPSC, Study : 1996 "Elements of Financial Statements of National Governments", New York
7. Ross. Mike, 2000 " Accrual – Based Accounting Rules Rule. Ok" the National Business Review,July

رابعاً. مصادر الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت)

www. InfoTech account. Com

www.q8control.com