

## مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة

أ. م عبد المهدي عباس محمد

بهاء الدين فريد ماضي الزامل<sup>(1)</sup>

جامعة البصرة - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

### المستخلص

أن موارد موازنة تنمية الأقاليم لمحافظة البصرة محددة بعدد من العوامل مثل عدد السكان ودرجة الحرمان فضلا عما تقوم به من إنتاج وتصدير لمادتي النفط الخام والغاز الطبيعي وهذه الموارد تتأثر في حجم الإنتاج والظروف الاقتصادية والطبيعية الأخرى ، ومن هنا جاءت هذه الدراسة بتطوير أسلوب الموازنة الاستثمارية لمحافظة البصرة بما يضمن تحسين الأداء وزيادة القدرة على تقييم الأداء، وان موازنة البرامج والأداء ومن خلال تقسيم البرامج إلى أنشطة تساعد هذه العملية على قياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي تقوم الحكومة المحلية للمحافظة بتنفيذها ومعرفة العائد الحقيقي من تنفيذ هذه الموازنة والاستخدام الأفضل في توزيع الموارد بكفاءة وترشيد الأنفاق الحكومي .

### المقدمة

تعد الموازنة بمثابة أداة فعالة تعكس النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، ومن ثم فهي توفر بيانات ومعلومات أساسية وضرورية عن السياسات والقرارات التي ترغب الحكومة في تنفيذها . من هنا جاءت أهمية هذه الدراسة التي تحاول إيجاد أسلوب جديد من أجل أعداد الموازنة ألا وهو أسلوب موازنة البرامج والأداء لما لهذا الأسلوب من مميزات تتمثل في إعطاء صورة دقيقة عن المخرجات وما تم تحقيقه من أهداف ولاسيما فيما يتعلق بتخصيص المشاريع الاستثمارية. وتم عرض البحث من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : الجانب النظري

المبحث الثاني : إجراءات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على المشاريع الاستثمارية

(1) البحث مستل من رسالة ماجستير في قسم المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة البصرة - أعدت من قبل الطالب بهاء الدين فريد ماضي تحت إشراف الأستاذ المساعد عبد المهدي عباس محمد

## المبحث الأول الجانب النظري

### أولاً : منهجية البحث

#### 1 : مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في أسلوب إعداد الموازنة للمشاريع الحكومية المحلية على مستوى الأقاليم وبذلك لا يمكن التعرف على كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المالية والاقتصادية من قبل الوحدات الحكومية . ولا يوفر معلومات عن ما تقوم به الحكومة فعلاً ولا يبين ما تحصل عليه الحكومة مقابل نفقاتها أي عدم تكامل المعلومات التي تتولد من الموازنة التقليدية بسبب عدم اهتمامها بالمرجات وتركيزها على المدخلات فقط .

#### 2 : هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على مشاريع الحكومة المحلية لمحافظة البصرة ووضع البرامج لكل مشاريع الحكومة المحلية مستقبلاً بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية هذه الوحدات المطبقة لهذا الأسلوب .

#### 3 : أهمية البحث :

تتبع أهمية هذه الدراسة من المكانة المهمة والرئيسة التي تحتلها الموازنة الاستثمارية للحكومة المحلية ومن أهمية المشاريع الاستثمارية وأثرها في واقع المحافظة و لتحقيق حسن التنفيذ والوصول إلى ما يهدف له التخصيص المالي والحفاظ على المال العام .

#### 4 : فرضية البحث:

هل يؤدي استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد موازنة الحكومة المحلية لمحافظة البصرة إلى فاعلية التخطيط والرقابة ثم تحسين وتطوير الخدمات في المشاريع الاستثمارية وتنفيذها بكفاءة وفاعلية وتحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المالية والمادية المتاحة لها ؟

## 5 : حدود البحث:

تقتصر هذه الدراسة على موازنة القطاع الحكومي والمتمثل في الحكومة المحلية لمحافظة البصرة التي تتلقى أموالها من خلال الموازنة العامة للدولة كما اقتصر الجانب التطبيقي على تطبيق موازنة البرامج والأداء على المشاريع الاستثمارية لهذه الإدارة. ركزت الدراسة على مشاريع قطاع التربية التي تقوم بتنفيذها الحكومة المحلية لمحافظة البصرة ضمن موازنة عام 2011.

## ثانيا : مفهوم الموازنة العامة

ظهرت الموازنات كمفهوم وأسلوب لأول مرة في المجال الحكومي ، ثم طبقت بعد ذلك في قطاع الأعمال أما الموازنات في وضعها الحالي فقد تم وضع القواعد العلمية لها في إنكلترا في عام 1689 ميلادية (سلوم: 2001: 41) .

أما فرنسا فقد اقتبست فكرة الموازنة سنة 1789 م ، وبدأ تطبيق موازنة البنود في العام 1921 في الولايات المتحدة الأمريكية لتكون موازنة تنفيذية شاملة وتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبموجبها يتم تصنيف النفقة تبعا لنوعيتها وليس على وفق الغرض منها . وهناك تعريف عديدة للموازنة منها ما يلي :

❖ عرفها القانون الفرنسي لعام 1926 بأنها « وثيقة تنبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى للقواعد نفسها».

(الخطيب و المهاني: 2008 : 270)

❖ عرفها قانون أصول المحاسبات العامة العراقي (رقم 28 لسنة 1940 المعدل) بالفقرة ( 1 ) من المادة الثانية الميزانية العامة بانها « هي الجداول المتضمنة تخمين إيرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة » .(أصول المحاسبات العامة العراقي رقم 28 لسنة 1940 المعدل)

❖ عرفها قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95، 2004 ( هي برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات والصفات العينية للحكومة). (امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 95: 2004 : 110) .

كما عرفها الباحث بانها « هي مجموعة من الأهداف والسياسات التي ترسمها الحكومة في شكل جداول يتم من خلالها تحديد المبالغ التي يجب أن تنفق من اجل تحقيق هذه الأهداف وتحديد الموارد التي يجب أن تحصل من أجل تمويل هذا الإنفاق وخلال مدة زمنية معينة ».

### ثالثاً : أساليب أعداد الموازنة العامة :

#### 1. موازنة البنود :

اهتم هذا الأسلوب من الموازنات بالجانب الرقابي على النفقة 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. وتبنى موازنة البنود على التبويب النوعي للنفقات العامة ، إذ يجري تصنيف المبالغ السنوية التي تخصص لكل وحدة حكومية حسب الغرض من النفقة التي تسمى مواد الإنفاق أو بنود الإنفاق ، مع الالتزام بتبويب الموازنة حسب أنواع النفقات وطبقاً للهيكل التنظيمي . (هلاي: 2002 : 79 - 80).

#### 2. موازنة التخطيط والبرمجة:

تعرف موازنة التخطيط بأنها : أداة للتخطيط ، ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة ، وتهدف إلى محاولة تبرير القرارات المخططة ، وتتنظر إلى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها مجرد وسائل تهدف إلى تحويل الموارد أو عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية. وتركز الموازنة على جهودها لخدمة التخطيط القومي ومد المخطط الاقتصادي بالمعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرار الاقتصادي، وتستمد شخصيتها وأفكارها من علم الاقتصاد وتحليل الأنظمة وبحوث العمليات.(المهاني: 2000 : 18) .

### 3. الموازنة الصفرية :

بدأ التفكير في أعداد الموازنة على الأساس الصفري في عام 1968 ، وتم تطبيقها في الشركات الصناعية وفي الوزارات بالولايات المتحدة الأمريكية ، وكان رائد هذه الفكرة بيتر بايهر ، طبقت في الحكومة الفدرالية بالولايات المتحدة الأمريكية في عام 1977 . (ابو شمالة و الشوبكي: 2012 : 103).

كما عرفها بيتر بايهر على أنها أداة أداريه عملية لتقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيه ومناقلة التخصيصات المالية من برامج ذات أفضلية متدنية إلى برامج ذات أولوية عالية وهذا يؤدي إلى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم التخصيصات المالية المعتمدة وانها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة. (سلوم و المهائني: 2007 : 111).

### 4. الموازنة التعاقدية :

كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996 م. أما مفهوم الموازنة التعاقدية فهو أن تكون العلاقة بين الأجهزة التنفيذية والحكومية علاقة تعاقدية يتم بمقتضاها تنفيذ مهمات محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محددة تدفعها الحكومة. وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج باقل كلفة ممكنة وفي الوقت المناسب بشرط أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها. (سلوم و المهائني: 2007 : 115).

أسلوب الموازنة التعاقدية هو أسلوب حديث في إعداد الموازنة وهذا الأسلوب يصعب تطبيقه على الوحدات الحكومية في الوقت الحالي.

### 5. موازنة البرامج والأداء

#### أ - تاريخ ونشأة موازنة البرامج والأداء :

ظهرت موازنة البرامج والأداء كنتيجة لتطورات كثيرة إذ ترجع أول محاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى سنة 1906 م في بلديات نيويورك ، إذ كانت تسمى (موازنة الأداء ) ثم وسعوا

إطارها وأضافوا عليها عنصر البرمجة واصبح يطلق عليها مسمى (موازنة البرامج والأداء ).  
(عصفور: 2011 : 206 ).

وفي عام 1912 تم تشكيل لجنة سميت (لجنة تافت ) إذ ركزت هذه اللجنة على أهمية تبويب الموازنة العامة على وفق الهدف من النشاط ، وفي عام 1949 تم تشكيل لجنة سميت بـ ( لجنة هوفر) وركزت على تصنيف العمليات الحكومية إلى وظائف وأنشطة ومشاريع ، وعند تطبيقها واجهت عدة مشكلات ، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى تشكيل لجنة لمعالجة هذه المشكلات وسميت لجنة هوفر الثانية في عام 1955 ، وقد حددت هذه اللجنة ملامح موازنة البرامج والأداء وعدت انهما يعنيان الشيء نفسه . وبحلول عام 1997، كان ما لا يقل عن 44 ولاية أمريكية اتخذت موازنة البرامج والأداء أسلوباً لوضع موازنتها ( Crain و Roark: 2004 : 170) وقد أوصت الأمم المتحدة في عام 1959 باستخدام موازنة البرامج والأداء كوسيلة لتسهيل البرمجة في القطاع الحكومي ورفع الكفاءة في تنفيذ الواجبات. (الينا: 2011 : 177 ) .

#### ب- مفهوم موازنة البرامج والأداء :

موازنة البرامج والأداء ما هي إلا تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية وما تقوم به من أعمال أي أنها تركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيق هذا الهدف وتحديد مدى الإنجاز الذي يتحقق من هذا البرامج . وينصب اهتمام الموازنة على قياس التكاليف الإجمالية بغض النظر عن الوحدات المنفذة للبرنامج .(كامل: 2006: 250).

وتم تقسيم الموازنة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات ثم إلى برامج رئيسة وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً، وفي النهاية يتم تقسيم البرنامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء . (الخطيب و المهاني: 2008 : 286 ) .

هناك عدة تعريفات توضح مفهومها و منها :

❖ عرفت بانها « النظام الذي يحدد الأموال التي تتطلب لتحقيق الغرض والأهداف ، وتكاليف البرامج والأنشطة المرتبطة بها لتحقيق تلك الأهداف، والمخرجات التي يتم إنتاجها أو الخدمات التي ستقدم في إطار كل برنامج». ( SHAH : 2007 : 144).

❖ كما عرفت بأنها « مجموعة من العلاقات الوثيقة تربط بين المدخلات والمخرجات بهدف ربط مصادر الدولة واستخداماتها كنتائج لتقييم أداء الموازنة». ( فهمي : 2004 : 70 ) .

في حين عرفها الباحث بانها «أنها مجموعة من الأهداف التي ترغب الحكومة في تحقيقها مصنفة على شكل برامج وأنشطة تم وضعها لمدة زمنية مقبلة وتحديد تكلفة تنفيذ كل برنامج ونشاط مسبقاً مع قياس نسب الإنجاز من أجل قياس كفاءة وفاعلية الأداء».

#### ج- خصائص موازنة البرامج والأداء.

يتميز أسلوب موازنة البرامج والأداء بمجموعة من الخصائص ومن أهمها ما يأتي : (المحمود: 2005 : 17) ، (عبد الله: 2010 : 197).

1. تهتم بالبرامج والأنشطة التي تعهد إلى الوحدات الإدارية الحكومية مهمتها.
2. تصنيف الموازنة تصنيفاً وظيفياً طبقاً للبرامج التي ترغب الحكومة القيام فيها.
3. تطبيق قاعدة سنوية الموازنة على البرامج والأنشطة لكل وحدة إدارية حكومية.
4. تسهم في رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والأنشطة.
5. يجب أن يكون العاملون في أجهزة الموازنة من المتخصصين في العلوم الإدارية الحديثة.

#### د- مميزات موازنة البرامج والأداء.

هناك عدة مميزات لموازنة البرامج والأداء هي :

1. تمكن موازنة البرامج والأداء السلطة التشريعية وعامة الجمهور من تقييم أهداف الوزارات والوحدات الحكومية ومشكلاتها . (هلالى: 2002 : 86).
2. تحديد وصياغة أهداف كل وحدة إدارية في شكل برامج وأنشطة.
3. تقدير تكاليف البرامج والأنشطة بما يحقق مستوى الإنجاز المخطط .
4. تخصيص الأموال على أساس تكاليف الأنشطة . (الخطيب و المهائني: 2008 : 292).

5. تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها .
6. مرونة توزيع التخصيصات على المهمات والأنشطة بما يؤدي إلى الاستخدام الأفضل للموارد .
7. رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة .
8. رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي .
9. إعطاء صورة دقيقة عن حجم الأنفاق من خلال تحديد مسبق بكلفة ما سيتم تنفيذ الأعمال .
10. تحسين كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية .
11. توسع صلاحيات المديرين في مجال التخطيط والرقابة. (احمرو : 2003 : 112).
12. إجراء المقارنة بين مشاريع الموازنة الفرعية وبين التكاليف الفعلية والمعيارية لأداء البرامج.
13. تحقيق الكفاءة والفاعلية في إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية .(الحجأوي: 2004 : 183 ).

#### ذ - خطوات أعداد موازنة البرامج والأداء

أن من متطلبات استخدام موازنة البرامج والأداء هو تصنيف أو تبويب العمليات تبعاً للهدف الذي ترغب الحكومة في تحقيقه ويمكن توضيح ذلك من خلال الخطوات التالية:- (الحسيني: 2003: 73: (المحمود: 2005: 13: (عبدالله: 2010: 194)).

#### الخطوة الأولى: تحديد الأهداف وتقسيمها إلى البرامج وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذها:

عملية تصنيف موازنة البرامج والأداء تبدأ أولاً من خلال حصر العمليات الحكومية وتقسيمها إلى وظائف ثم تقسيم الوظائف الحكومية إلى عدد من البرامج تعبر عن أهداف الوظائف الحكومية وكل البرامج تقسم إلى مجموعة من الأنشطة تكون مسؤولة عن تحقيق هدف البرامج .

#### أولاً - تحديد الأهداف وترجمتها إلى برامج :

وهنا يجب أن يتم تحديد القطاعات أو اللجان القطاعية إذ يكون متفقاً مع عدد القطاعات التي يتكون منها النشاط الحكومي ولا بد من تفويض هذه اللجان لغرض تنفيذ الموازنة لكل جهة قطاعية وتأخذ على عاتقها تحديد الأهداف والمخرجات والأداء والكفاءة والفاعلية . ثم يتم وضع البرامج المختلفة التي يجب تنفيذها لتحقيق هذه الأهداف ، ولا بد من الضروري تقييم هذه البرامج لمعرفة تأثير



كل برنامج ومدى مساهمته في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية . ويتم احتساب تكلفة كل برنامج لمعرفة العلاقة بين التكلفة والمنفعة لمختلف البرامج التي تم تحديدها سابقا . (البدور: 2004: 24) . بعد تحديد الأهداف وصياغتها على شكل برامج وأنشطة ، يتم تحديد تكاليف كل نشاط ومن مجموع تكاليف الأنشطة نتوصل إلى تكاليف البرنامج.

#### ثانياً - تحديد التكاليف الخاصة بالأنشطة لحساب تكلفة كل برنامج :

بعدما أن يتم تحديد الأهداف وتصنيفها على شكل برامج فعندها يتم تحديد التخصيصات اللازمة لهذه البرامج مقسمة على عدد الأنشطة التي يتكون منها البرنامج من خلال تحديد تكلفة كل نشاط وعند جمع تكاليف الأنشطة نحصل على تكاليف البرنامج ويكون من المفيد استخدام أسلوب الأنشطة في تكاليف هذه البرامج والأنشطة .

#### الخطوة الثانية : الأسس المحاسبية الحكومية الملائمة لأسلوب موازنة البرامج والأداء :

##### 1. استخدام أساس الاستحقاق :

أن استخدام أساس الاستحقاق في التنظيم المحاسبي الحكومي يعني تحميل حساب قياس النتيجة بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال السنة المالية بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت أو لم تدفع والإيرادات استلمت أو لم تستلم ، عليه ستظهر السنة المالية بصورتها الحقيقية بما يعكس نشاط الوحدات في تنفيذ الموازنة العامة ويتم تجريد السنة المالية بما لا يخصها من مصروفات وإيرادات وتحميلها بما استحق فيها من تلك المصروفات والإيرادات . (سلوم : 2001 : 382) .

فأن عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لأغراض تطبيق موازنة البرامج والأداء، لا بد أن يمر هذا التحول على وفق مراحل تدريجية وتحديد عناصر كل مرحلة منها ، أن استخدام أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية يسهل إجراء المقارنات بين إيرادات ومصروفات الحكومة لسنوات مختلفة وأجراء التحليل المالي لكلفة الأنشطة والمشاريع.

## 2. استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:

أن إدخال الأساليب الحديثة إلى النظام المحاسبي الحكومي ومنها محاسبة التكاليف الذي يستخدم

في احتساب كلفة البرامج الحكومية التي لها خصائص تختلف عما عليه البرامج التجارية التي تكون هادفة إلى تحقيق الأرباح والمنافسة بين الخدمات التي تقدمها هذه البرامج التجارية ، لذلك فإن إقرار أو اعتماد سياسة ثابتة لتقدير تكاليف كل برنامج سوف يكون من الممكن تعميم مؤشرات الأداء بين البرامج. وتستخدم محاسبة التكاليف لأغراض تقدير الموازنة ولأغراض اتخاذ القرارات.

## الخطوة الثالثة: تحديد مؤشرات الأداء للبرنامج والأنشطة والمشاريع:

ويقصد بمؤشرات الأداء هي المقاييس التي تقوم بها مدخلات البرنامج ومخرجاته ونتائجه ولكن يمكننا تقسيم مؤشرات أداء البرنامج تبعاً لتقسيم عناصر البرنامج . (حسين: 2004 : 15 ). وليس إمكانية القياس واحدة لأوجه النشاط الحكومي فهناك أعمال يسهل قياسها ( تكون نمطية) وأخرى يصعب قياسها (ذهنية كالتجارب والبحوث والأعمال الاستشارية).

## 1. تحديد وحدات قياس الأداء

ويقصد بوحدات قياس الأداء في الوحدات الحكومية وحدات المخرجات الناتجة عن ممارسة الأنشطة الحكومية في شتى المجالات. وتختلف وحدات الأداء أو القياس باختلاف المستوى الذي تقاس عنده التكلفة.

## 2. تحديد مؤشرات الأداء

أن المؤشرات الكمية قد تكون أكثر سهولة من المؤشرات النوعية في صياغتها إلا أن كلا النوعين يتم استخدامهما في الوقت نفسه وذلك من أجل الوصول إلى إجراء تقييم كامل لمدى تحقيق تلك الأهداف وإنجازها الفعلي .

وعرف غنام مؤشرات الأداء بأنها ( مجموعة من المقاييس التي يتم من خلالها التعرف على مدى فاعلية وكفاءة وإنتاجية وجودة الخدمات المقدمة ) (غنام: 2006 : 98) و تقسم مؤشرات الأداء إلى مؤشرات الفاعلية ومؤشرات الكفاءة ومؤشرات إنتاجية.

#### أ- مؤشرات الفاعلية :

وتستخدم هذه المؤشرات لقياس درجة تحقيق أهداف كل عنصر من عناصر البرنامج والأهداف التي تسعى الوحدة الحكومية الوصول إليها خاصة من منظور النواتج النهائية، والعناصر لها أثر في تحقيق ذلك الإنجاز مع تفسير السبب / النتيجة بين المقدار المنجز وذلك المخطط أي انه يربط بين النتيجة الفعلية والنتيجة المطلوبة. أي مقارنة مخرجات البرامج بالأهداف المرسومة للمنظمة أو الوحدة الحكومية. (الحسيني: 2003 : 75).

#### ب- مؤشرات الكفاءة:

ويقيس مقدار الحد الأدنى من مدخلات البرنامج التي ينتج عنها مقدار معين من المخرجات، أو أعلى قدر من المخرجات التي نتجت عن مقدار معين من المدخلات وبذلك فمؤشر الكفاءة يهتم بالمدخلات والعمليات والمخرجات. (احمرو: 2003: 265).

أي العلاقة ما بين المدخلات والمخرجات وبين التكلفة والفائدة و تمثل المدخلات جميع الموارد المستغلة في أداء الخدمة أو إنتاج السلعة، وتعتبر المخرجات عن جميع ما ينتج عن الوحدة الحكومية من خدمات أو مواد منتجة.

#### ج- مؤشرات الإنتاجية:

وتتمثل في نسبة المخرجات إلى الموارد أو المدخلات التي استخدمت في تحقيقها وهي ( تعبر عن حسن استخدام الموارد المتاحة للوحدة ). (غنام: 2006 : 99).

ويقاس مؤشر الانتاجية عن طريق المخرجات بالنسبة الى المدخلات لاصغر وحدات الانتاج المستعملة ، يفترض بيان عنصر النوعية والجودة في العمل ،فان زادت الانتاجية مع تردي النوعية ،فان زيادة الانتاجية هذه تعد غير مجدية . (البغدادي: 1998 : 50).

قياس لمقدار العمل المؤدى بمعرفة كل وحدة عاملة أو المتوقع منها خلال فترة زمنية معينة.

### 3. إعداد تقارير تقييم الأداء :

أن هذه العملية تعد المرحلة النهائية لتقييم الأداء إذ تتضمن خلاصة عملية تقييم الوحدات الحكومية وهناك نوعان من التقارير لأغراض رقابة الأداء ، النوع الأول هو تقارير تقييم الأداء الداخلي والتي تهدف إلى متابعة عملية أداء النشاط بصورة مستمرة ، النوع الثاني هو تقارير تقييم الأداء الخارجي وتعد من قبل الهيئات الرقابية الخارجية ، وعملية تحديد المؤشرات تختلف من نشاط إلى آخر استنادا إلى طبيعة العمل أو النشاط بحيث يكون المؤشر وثيق الصلة بالموضوع وان يكون عملياً ومحايداً ويقدم المعلومات في الوقت المناسب. (الحسيني: 2003 : 78).

## المبحث الثاني

### إجراءات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على المشاريع الاستثمارية

إن الموازنة الاستثمارية ( تنمية الأقاليم ) في العراق تعد على وفق التبويب الوظيفي ويتم تحديد المشاريع التي سوف تقوم المحافظة بتنفيذها ،وان هذا الأسلوب يوضح لنا فقط المبلغ المخصص والكلفة التخمينية للمشروع ولا يبين أي تفاصيل أخرى وان موازنة محافظة البصرة تعد على وفق ما تقوم به الشركات والمديريات التابعة للوزارات الاتحادية من تقديم المشاريع والمقترحات. تحديد الخطوات العملية لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء للمشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية لمحافظة البصرة بالاتي :-

#### أولا : تحديد البرامج والأنشطة الرئيسية لمحافظة البصرة:

بعد ان تم استعراض المفاهيم النظرية لموازنة البرامج والاداء فيمكن تحديد البرامج والانشطة الرئيسية لموازنة المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية لمحافظة البصرة ويمكن توضيح ذلك من خلال الخطوات التالية :-

#### الخطوة الأولى : تصنيف العمليات الحكومية لمحافظة البصرة ضمن قطاعات:-

تصنف العمليات الحكومية إلى مجموعة من القطاعات ، حددت موازنة تنمية الأقاليم في محافظة البصرة القطاعات في اثني عشر قطاعاً متمثلة بـ (الزراعة، الكهرباء، الأعمار والإسكان،الاتصالات،البلديات والأشغال العامة، الصحة، الشباب والرياضة ، الداخلية ، الثقافة ، التربية ،الوقف المسيحي والطوائف الأخرى ، ،التعليم العالي).هذه الوظائف أعلاه لا تبين توجهات الأنفاق الحكومي للدولة ومعدلاته ، وبذلك هي لا تعبر عن فلسفة الدولة ، وبسبب التوقف في تحليل الموازنة على مستوى القطاعات الاقتصادية ولا يوجد تحليل يظهر توزيع التخصيص المالي على البرامج ولغرض تجاوز هذا القصور يستلزم إعادة توزيع القطاعات الحكومية بشكل أكثر دقة ووضوح إذ يساعد على تقسيم القطاع إلى مجموعة من الوظائف الأساسية والفرعية حسب طبيعة الحال إلى

خمس قطاعات هي (الزراعة ، الصناعة ، النقل والاتصالات ، المباني والخدمات ، التربية والتعليم).

#### الخطوة الثانية : تقسيم القطاعات إلى وظائف:-

تقسم القطاعات إلى وظائف وتكون عادة على شكل وزارات أو وحدات تنفيذية في المحافظة وتحدد الوظائف التي يتكون منها كل قطاع مستفيد من الموازنة ومن الحاجة التي تتطلبها عملية تنمية الأقاليم وعلى سبيل المثال يقسم قطاع التربية والتعليم إلى ثلاث وظائف هي وظيفة التعليم الأولي الأساسي ووظيفة التعليم التقني و التعليم العالي. وهذا التقسيم يشكل الوظائف الرئيسية للقطاعات وهنا قد خرجنا من القصور الذي تم التنويه له سابقا وتدرج تحليل الموازنة من القطاعات إلى الوظائف الرئيسية التي يتكون منها القطاع .

#### الخطوة الثالثة: تقسيم الوظائف إلى برامج ويحدد لكل برنامج هدف رئيس:-

تقسم كل وظيفة إلى مجموعة من البرامج والبرنامج يعد الخطوة الأولى في تقديرات الموازنة وترتبط بكل برنامج دراسات الجدوى وتقديرات التكاليف ومصادر التمويل وغيرها من الأمور التي يمكن من خلالها صياغة وتحديد تكاليف كل برنامج بشكل دقيق. ويحدد هدف البرنامج أولا بحيث يساعد ذلك بالتالي الوصول إلى تقييم ذلك البرنامج هل حقق الهدف الذي تطمح به الوظائف من هذه البرنامج. تحتوي استراتيجية محافظة البصرة الخمسية على مجموعة من الأهداف التي يمكن أن تصاغ على شكل برامج وقد حددت هذه الاستراتيجية لوظيفة التعليم الأولي الأساسي مجموعة من الأهداف والتي تمت صياغتها على شكل برامج وكما يلي :-

1. توفير بيئة مناسبة لتعزيز قدرات الطلاب الإبداعية.
2. تطوير الهيئات التعليمية والتدريسية .
3. تعزيز دور إدارة المدرسة في القيادة العلمية التربوية والتعليمية.
4. تعزيز مواكبة المناهج الدراسية لمتطلبات العصر.
5. التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات في التعليم .

6. توفير الأبنية المدرسية ذات المستلزمات الكافية.

وان موازنة تنمية الأقاليم لمحافظة البصرة لعام 2011 تضمنت بناء مدارس وهدم وأعادته بناء مدارس وأضافه صفوف وغيرها وهذا ما يخص الهدف أو البرنامج رقم (6) ولذلك سوف يتم التركيز على برنامج توفير بالأبنية المدرسية ونود أن نوضح أن موقف المدارس في محافظة البصرة كما مبين في إستراتيجية تنمية محافظة البصرة الخمسية 2011-2015 إذ كان عدد مدارس التعليم الأولي (1481) وعدد الأبنية المتوافرة (830) بناية وكان عدد التلاميذ والطلبة (607243) بمعدل (732) طالباً في البناية الواحدة ، هناك (6) بنايات طينية و(38) بناية آيلة للسقوط و(131) بناية يكون فيها الدوام ثلاثي أي (393) مدرسة ويطرح عدد الأبنية ذات الدوام الثلاثي والأبنية الطينية والآيلة للسقوط سوف تكون المدارس المتبقية التي عددها (655) بناية يكون الدوام فيها أما ثنائياً أو فردياً وكان عدد الطلبة في الصف الواحد لمركز المدينة (55) طالب وفي الأفضية والنواحي (45) طالباً ولا توجد مدرسة مجهزة بالمستلزمات التربوية الحديثة .

#### الخطوة الرابعة: يقسم كل برنامج إلى أنشطة رئيسة تعبر عن وحدات الأداء:-

يقسم البرنامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تحقق هدف البرنامج، فمثلا يقسم برنامج توفير الأبنية المدرسية إلى الأنشطة الرئيسية مثل بناء مدارس جديدة وهدم وإعادة بناء مدارس وإضافة صفوف واستملاك أراضٍ. ويمكن أن تقسم هذه الأنشطة الرئيسية إلى أنشطة فرعية تتمثل بأنواع المدارس التي سوف يتم بناؤها ويعد كل مدرسة في هذا النشاط الفرعي وحدة أداء ومركز كلفة. وان إستراتيجية تنمية محافظة البصرة الخمسية تهدف من خلال تنفيذ برنامج رقم (6) من برامج وظيفة التعليم الأولي الأساسي إلى تقليل عدد المدارس التي يكون دوامها ثلاثياً من (131) بناية إلى (100) بناية ويكون عدد الطلبة في الصف الواحد من (55) طالباً إلى (30) طالباً في الصف الواحد لمركز المدينة ومن (45) طالباً إلى (25) طالباً في الصف الواحد للأفضية والنواحي وتكون المدارس الآيلة للسقوط من (38) إلى (0) وتجهز المدارس بالمستلزمات التربوية الحديثة من (0) إلى (50%) من مجموع مدارس المحافظة وان هذا الهدف متواضع جدا إذ انه لا يفي بالغرض المطلوب .

### ثانياً : حساب إجمالي التكاليف الخاصة بالأنشطة والبرنامج:

أن أسلوب موازنة البرامج والأداء يهتم بقياس المدخلات والمتمثلة بالموارد المادية والبشرية التي تسهم في العملية الإنتاجية ويهتم بالمخرجات وتحقيق الأهداف المرسومة مسبقاً ، أي يعتمد هذا الأسلوب على تحديد تكلفة المخرجات المتمثلة بالخدمات أو الوحدات المنتجة ، وان تحديد التكاليف لكل نشاط أمر أساسي لتطبيق هذا النوع من الموازنات . وان هذا الأسلوب يتطلب الاعتماد على مؤشرات ذات نوع محدد ، وذلك لأن محاسبة التكاليف تزودنا بمعلومات تفصيلية على وفق أساس موازنة البرامج والأداء ومن ثم الرقابة على التنفيذ . أن الشكل رقم ( 1 ) الذي من خلاله تم تحديد الأنشطة الرئيسة الخاصة بالبرنامج المتمثلة بنشاط بناء مدارس جديدة ، و ينقسم هذا النشاط إلى مجموعة من الأنشطة الفرعية المتمثلة في أنواع المدارس التي سوف يتم بناؤها وفي الوقت نفسه هذه المدارس سوف تكون مركز تكلفة ، وبذلك يقسم البرنامج الخاص بتوفير الأبنية الكافية إلى الأنشطة الرئيسة التالية :-

النشاط رقم (1) بناء مدارس جديدة.

النشاط رقم (2) هدم وإعادة بناء مدارس.

النشاط رقم (3) أضافه صفوف جديدة إلى مدارس قائمة.

النشاط رقم (4) استملاك أراضٍ جديدة .

تقسم هذه الأنشطة الرئيسة إلى الأنشطة الفرعية ويمثل كل نشاط من هذه الأنشطة مركز تكلفة ويقسم إلى أنواع المدارس الموجودة في النشاط الرئيس رقم (1) وبالتالي تكون تكلفة المدارس من حجم معين تمثل تكلفة الأنشطة الفرعية لذلك الحجم وجمع تكاليف الأنشطة الفرعية نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسة ومن خلال جمع تكاليف الأنشطة الرئيسة نحصل على تكاليف البرنامج ومن مجموع تكاليف البرامج نحصل على تكاليف الوظيفة وهكذا بالنسبة للقطاع . وان الموازنة تشتمل على الكلفة التخمينية التي تعد من قبل الجهة المستفيدة من المشروع المتمثلة بمديرية تربية المحافظة، وتتضمن أيضاً على التخصيص السنوي المتمثل (بالطاقة المتاحة للاستخدام ) ويوضع هذا



التخصيص استناداً إلى كشوفات الإنجاز المتوقع والتي تقدم مع دراسة الجدوى وشروط المقابلة مسبقاً من قبل الجهة المستفيدة وكشف الاحتياج إلى النقد .

خلاصة القول أن من المفيد لمتخذي القرار استخدام أسلوب الأنشطة في حساب تكاليف الأنشطة إذ يتم حساب إجمالي تكاليف الأنشطة اللازمة لتنفيذ البرنامج وصولاً إلى إجمالي التكاليف الخاصة بالبرنامج والتي تكون في مجموعها تمثل إجمالي التكاليف الخاصة بالإدارات .

### ثالثاً : قياس الطاقة المتاحة والمستغلة وغير المستغلة في المحافظة :

من خلال دراسة موازنة تنمية الأقاليم لمحافظة البصرة يتبين أن المشاريع الحكومية في المحافظة تقتصر على مشاريع التنمية الاقتصادية والتوسع في الأبنية وزيادة الطاقة على مستوى المحافظة ، وان هذه المشاريع تم وضعها على وفق خطة طويلة الأجل مثل إستراتيجية تنمية محافظة البصرة الخمسية من اجل التوسع في تقديم هذه الخدمات إلى القطاعات الاقتصادية كافة وان أهم ما يحكم هذه الخطة الموارد المتاحة المتمثلة بالتخصيص السنوي والمدة الزمنية لتنفيذ هذه المشاريع .

وبما أن الدراسة متعلقة بالموازنة الاستثمارية ومن المعروف على أن هذه الموازنة تكون ذات طبيعة خاصة لكون المشروع الذي يحدد من خلالها سوف يتم تنفيذه على عدة فترات أو سنوات وهذا كما ذكرنا يكون على وفق خطة طويلة الأجل وهذه الخطط تحتاج إلى إحصائيات وبحث مسبق وقد حددت الخطة الخمسية لمحافظة البصرة والخطة الوطنية هذه الإحصائيات التي تخدم هذا الغرض لذلك يتم التركيز على برنامج توفير بالأبنية المدرسية الذي يعني بتوفير محتوى علمي لعدد اكبر من الطلاب في مدارس جديدة ذات مستلزمات تربوية وتعليمية عالية الجودة على وفق أهداف الخطة في مجال التربية والتعليم في المحافظة .

هناك كثافة عالية في عدد التلاميذ في الصف الواحد في مثل هذه المدارس وفي الإحصائية نفسها المذكورة آنفاً كان عدد التلاميذ والطلاب ( 607243 ) أي بمعدل ( 732 ) طالباً في البناية الواحدة ، وكان عدد الطلبة في الصف الواحد لا يقل عن (55) طالباً في مركز المدينة و(45) طالباً

في الصف الواحد للأفضية والنواحي وهذا سوف يكون له الأثر الكبير في مستوى استيعاب الطالب لما يتم طرحه من قبل الأساتذة .

وأن تنفيذ المشاريع يعد العمل الرئيس في المحافظة ، وتقوم به القطاعات من خلال مراكز الأداء التي تتمثل بأنواع المدارس التي سوف تقوم بتنفيذها فأنها تتشابه على مستوى قطاع التربية والتعليم في جميع المحافظات من عدة نواحٍ وهي (الهدف ، التوزيع المكاني ، الحجم ، النوع ، طبيعة العمل ، أعداد الخطة ) . لذلك فان عملية تحديد حجم العمل في المشاريع الاستثمارية مثل بناء المدارس هي حجر الأساس في تحليل المشاريع وقياسها ، وينبغي قياس العمل للأنشطة المساعدة لتحديد حجم العمل الفعلي في المشاريع وإجراء عملية المقارنة ويمكن إجراء ذلك من خلال نوعين لقياس الإنجاز وهي كما يلي :-

1. قياس حجم العمل الفعلي.

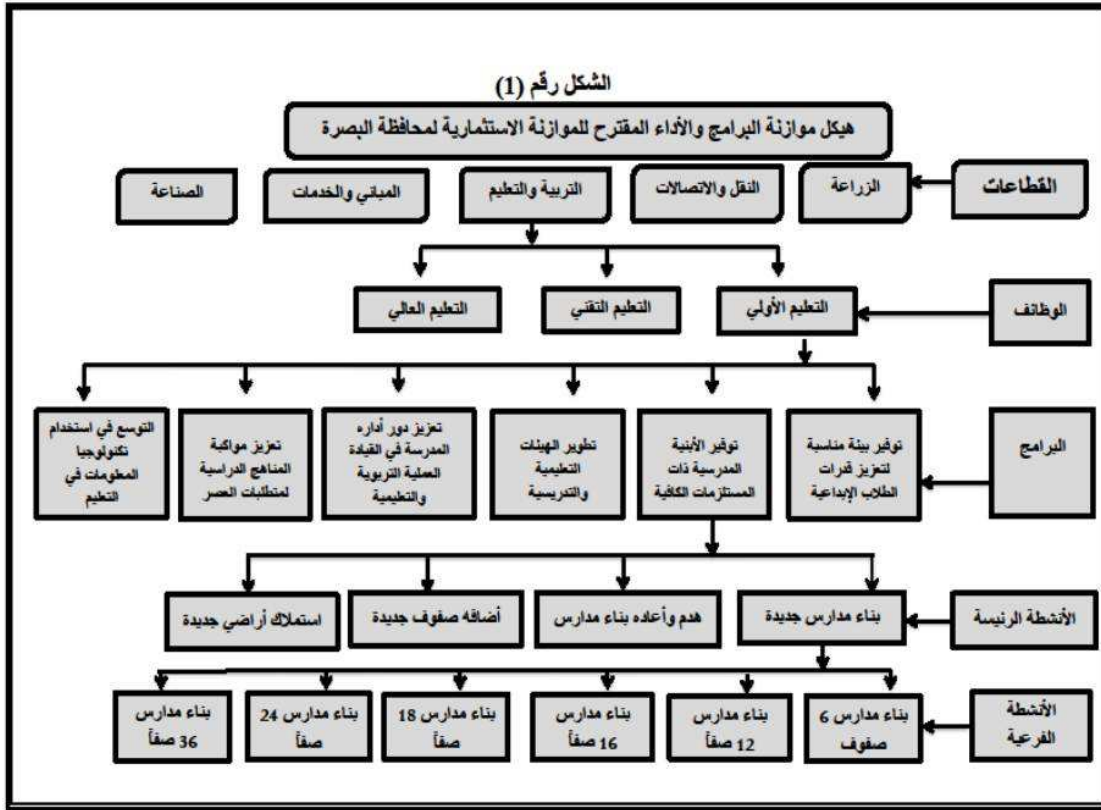
2. قياس حجم العمل المالي.

#### أولاً قياس حجم العمل الفعلي أو المادي :-

إن تنفيذ المشاريع الاستثمارية يكون على وفق مخططات وكشوفات هندسية ويطلق عليها بالعطاء ، العطاء هو كشف يحتوي على جداول كمية تشمل جميع مفاصل العمل وأعدادها وتحدد أيضاً أنواع وكميات المواد والعمليات المطلوب إنجازها ، فبعد تنفيذ المشروع والوصول إلى مرحلة معينة من التنفيذ يتم قياس المنجز من خلال ذرعة العمل سنصل إلى الكلفة الفعلية للعمل المنفذ في

تاريخه وكما مبين في المعادلة أدناه :

$$\text{الكلفة الفعلية} = \text{حجم العمل المنجز} \times \text{كلفة الوحدة}$$



المصدر : من أعداد الباحث اعتماداً على فرضيات موازنة البرامج والأداء

### ثانياً : قياس حجم العمل المالي :-

يقاس حجم العمل المالي على أساس ما تم صرفه فعلاً من مبلغ العقد وبحسب كم يلي :

$$\text{نسبة الإنجاز المالي} = (\text{المبلغ المصروف فعلاً} \div \text{مبلغ العقد}) \times 100$$

وان المبلغ المصروف يكون من المبلغ المخصص السنوي للمشروع وان ما يتم صرفه في هذه السنة سوف يحدد الطاقة المستغلة للمشروع وان المبلغ المتبقي الذي لم يتم صرفه فهو يمثل الطاقة غير المستغلة والتي تم هدرها ، يعد التخصيص السنوي هو الطاقة المتاحة للمشروع ، يمكن قياس الطاقة المستغلة للمشروع وكذلك للأنشطة الفرعية والأنشطة الرئيسية ولكل برنامج. وان قياس الطاقة يتمثل بالتخصيص السنوي المحدد في الموازنة المعدة على وفق الاحتياج المالي السنوي للمشاريع التي

ترغب المحافظة في تنفيذها وذلك على مستوى برنامج توفير الأبنية المدرسية وعلى مستوى التعليم الأولي الأساسي ويتم وضع تقديرات الموازنة لعام 2011 وصولاً إلى مستوى التربية والتعليم. وعليه يبين الجدول رقم (1) الطاقة المستغلة و غير المستغلة لكل من النشاط الفرعي والنشاط الرئيس والبرنامج لقطاع التربية، يمكن قياس الطاقة المستغلة وغير المستغلة كنسبة على وفق المعادلة التالية :-

$$\text{الطاقة المستغلة} = \frac{\text{المصرف السنوي الفعلي}}{\text{المخصص السنوي}} \times 100$$

$$\text{الطاقة غير المستغلة} = 100\% - \text{نسبة الطاقة المستغلة}$$

يبين الجدول رقم (1) نسب الإنجاز الفعلي المادي والإنجاز المالي لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة والفرعية وصولاً إلى البرنامج والمقارنة ما بين هذه النسب وبعد ذلك تتم مقارنة البرامج والأنشطة لموازنة البرامج والأداء وتقييم عمل الجهة المشرفة على تنفيذ هذه المشاريع والتمثلة في المحافظة. إن انخفاض نسبة الطاقة المستغلة يعود لعدة أسباب منها إدارية متمثلة بتأخر المصادقة على الموازنة العامة للدولة وبالتالي التأخر في عملية إحالة المشاريع وكذلك الإجراءات الإدارية الأخرى مثل استحصال الموافقات الخاصة بالصرف والعمل الروتيني المعمول به في المحافظة والفنية المتمثلة بذرات العمل والمواصفات الفنية وموافقة المهندس المشرف على العمل واحتساب مستحقات المقاول كلها بالأخير تتطلب الوقت لإتمام عملية الصرف بالشكل النهائي .

يتم قياس الإنجاز الفعلي أو المادي من خلال ذرات العمل التي يعدها المهندس المسؤول من بداية العمل إلى نهاية المدة المالية وتكون على شكل نسب من الإنجاز ويضرب هذه النسب في كلفة الإحالة (العقد) نتوصل إلى التكلفة المادية الفعلية. يتم قياس الإنجاز المالي من خلال المبالغ المصروفة فعلاً على العمل من بداية العمل إلى نهاية المدة المالية وتكون على شكل نسب من كلفة الإحالة (العقد) وتحسب كالأتي :

$$\text{نسبة الإنجاز المالي} = \frac{\text{المبالغ المصروفة فعلا}}{\text{كافة الإحالة (العقد)}} * 100$$

$$\text{نسبة الإنجاز المالي} = \frac{4868}{125863} * 100 = 3.9\%$$

رابعاً: تحديد مؤشرات الأداء لتنفيذ المشاريع ومتابعتها من قبل الحكومة المحلية للمحافظة:

ركزت موازنة تنمية الأقاليم لمحافظة البصرة على مشاريع البنية التحتية وقطاع الكهرباء والماء والمجاري وقطاع التربية والتعليم وتقوم المحافظة بأعداد هذه الموازنة المقترحة للمحافظة ومن خلال التنسيق مع وزارتي المالية والتخطيط والتعاون الإنمائي والأشرف على تنفيذ هذه المشاريع وبالتحديد المشاريع التي تقوم بتنفيذها عن طريق المناقصة أو أي أسلوب آخر من أساليب التنفيذ المعتمدة ، ولصعوبة الأمر بدراسة جميع المشاريع بسبب ضخامتها فقد ركز الباحث على مشاريع قطاع التربية والتعليم وتم أعداد البرنامج الخاص بتوفير الأبنية المدرسية ذات المستلزمات التربوية الكافية ، وهذه المشاريع بطبيعة الحال تتضمن الأعمال الهندسية المختلفة مثل المدنية ، الصحية ، الكهربائية والميكانيكية .

#### 1) تقييم المشروعات الاستثمارية حسب مؤشرات الأداء المالية :-

تقوم المشاريع الاستثمارية حسب المؤشرات المالية والمؤشرات المعمول بها من قبل وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي في العراق يتمثل بالاتي :-

#### أ- الإنجاز المالي :-

أن هذا المؤشر يبين حجم المبالغ المصروفة على تنفيذ المشاريع مقارنة بالحجم الكلي للاستثمار وبحجم التخصيص السنوي التي يتم تسجيلها بموجب الطرائق المحاسبية والتي يتم الاعتماد على بياناتها لغرض احتساب نسبة الإنجاز المالي ،ومن خلال التحليل المالي لنسب برنامج توفير الأبنية المدرسية اللازمة وحسب المؤشر المالي الخاص بتنفيذ مشاريع الاستثمارية ومن خلال بيانات الجدول رقم ( 1 ) تبين الاتي :

الجدول رقم (1)  
تحديد مستويات الإنجاز والطاقة لقطاع التربية (تنمية الأقاليم) محافظة البصرة  
على مستوى الأنشطة الثانوية لسنة 2011  
(المبالغ بالمالين)

| البرنامج والأنشطة        | التفاصيل                                       | كافة الإحالة | المخصص السنوي | المصرف السنوي الفعلي | الطاقة المستغلة % | الطاقة غير المستغلة % | الإنجاز الفعلي % | الإنجاز المالي % |
|--------------------------|--|--------------|---------------|----------------------|-------------------|-----------------------|------------------|------------------|
| البرنامج                 | توفير الأبنية المدرسية ذات المستلزمات التربوية | 125863.6     | 78812         | 4868.2               | 6.2               | 93.8                  | 24               | 3.9              |
| النشاط الرئيس<br>رقم (1) | بناء مدارس جديدة مختلفة الأحجام                | 68505        | 40301.5       | 2603.9               | 6.5               | 93.5                  | 38               | 3.8              |
| النشاط الرئيس<br>رقم (2) | هدم وإعادة بناء مدارس جديدة                    | 51530.5      | 29590         | 2264.3               | 7.7               | 92.3                  | 31               | 4.4              |
| النشاط الرئيس<br>رقم (3) | أضافه صفوف وقاعات                              | 4839.2       | 4008          | 0                    | 0                 | 100                   | 26               | 0                |
| النشاط الرئيس<br>رقم (4) | شراء واستملاك أراض                             | 989          | 4912.5        | 0                    | 0                 | 100                   | 0                | 0                |

المصدر : من أعداد الباحث

هناك قصور وتلكؤ في تنفيذ البرنامج من إذ نسب الإنجاز ، يتضح أن نسبة الإنجاز المالي هي (3.9 % ) من كافة الإحالة (العقد) إذ كانت الكلفة الكلية للبرنامج هي (125863 مليون دينار ) وان المصروف الفعلي للبرنامج هو (4868 مليون دينار).ومن خلال دراسة الأنشطة

الرئيسية للبرنامج يتبين لنا أن النشاط رقم (1) بناء مدارس جديدة مختلفة الأحجام أيضا هو الآخر تعرض إلى تلكؤ وقصور في تنفيذه إذ كانت نسبة الإنجاز المالي للنشاط هي (3.8 % )، وكانت نسب الإنجاز المالي للنشاط رقم (2) هدم وإعادة بناء مدارس هو الآخر قد طاله ما طال غيره من تلكؤ في التنفيذ وكانت نسبة الإنجاز قدرها (4.4%)، وكانت نسب الإنجاز المالي للنشاط رقم (3) أضافه صفوف وقاعات هو الآخر تضمن من خلال تنفيذه تلكؤ وقصور وكانت نسبة الإنجاز قدرها (0%)، أما النشاط الرئيس الأخير وهو رقم (4) شراء واستملاك أراضي مع بناء سجاج بالبلوك فكانت نسبة الإنجاز هي (0 %).

#### ب- الإنجاز المادي :

أن هذا المؤشر يبين حجم العمل الفعلي المنجز للبرنامج الذي يتم تسجيله من بداية العمل بالبرنامج بموجب ذرعات العمل التي يعدها المهندس المقيم أو المسؤول عن تنفيذ المشاريع وتحويل هذه الكميات في نهاية الأمر إلى التكلفة الفعلية للبرنامج ،ومن خلال التحليل المادي لنسب برنامج توفير الأبنية المدرسية اللازمة وحسب المؤشر المادي الخاص بتنفيذ المشاريع الاستثمارية ومن خلال بيانات الجدول رقم (1) تبين الآتي :

إن نسبة إنجاز الأعمال التراكمية للبرنامج توفير الأبنية المدرسية كانت (24% ) وكان الفرق (76 % ) من كلفة الإحالة وهذا الفرق ناتج عن قصور تخلل عملية تنفيذ البرنامج .ومن متابعة تنفيذ الأنشطة الرئيسة للبرنامج يتبين لنا أن النشاط رقم (1) بناء مدارس جديدة أيضا هو يحتوي على فرق سلبي نتيجة تلكؤ وقصور في تنفيذ هذا النشاط إذ كانت نسبة الإنجاز المادي للنشاط هي (38 % ) ، وكانت نسب الإنجاز المادي للنشاط رقم (2) هدم وإعادة بناء مدارس هو الآخر الذي قد طاله تلكؤ في التنفيذ وكانت نسبة الإنجاز قدرها (31%)، وكانت نسب الإنجاز المادي للنشاط رقم (3) أضافه صفوف وقاعات هو الآخر تضمن من خلال تنفيذه تلكؤ وقصوراً وكانت نسبة الإنجاز قدرها (26%)، أما النشاط الرئيس الأخير وهو رقم(4) شراء واستملاك أراضي فكانت نسبة

الإنجاز (0%) . وهناك مؤشرات مالية أخرى يمكن الاستفادة منها في تقييم المشاريع الاستثمارية الخاصة بالبرامج وتقييم الأداء ومنها الآتي :

**ج- الطاقة المتاحة والمستغلة وغير المستغلة :**

إن هذا المؤشر يبين حجم المبالغ المصروفة على تنفيذ المشاريع من التخصيص السنوي الذي تم صرفها فعلا وبموجب الطرائق المحاسبية والتي يتم الاعتماد على بياناتها لغرض احتساب نسبة الطاقة المستغلة ، ومن خلال التحليل لنسب الطاقة لبرنامج توفير الأبنية المدرسية اللازمة وحسب المؤشر المالي الخاص بتنفيذ مشاريع الاستثمارية ومن بيانات الجدول رقم (1) تبين الآتي:

إن نسبة الطاقة المستغلة من الطاقة المتاحة للبرنامج توفير الأبنية المدرسية كانت ( 6.2 % ) من التخصيصات السنوية وكان هناك فرق يعادل ( 93.8% ) يمثل طاقة غير مستغلة وهذا ناتج عن عدم استخدام التخصيص السنوي المتاح بشكل أفضل في تنفيذ البرنامج. ومن متابعة تنفيذ الأنشطة الرئيسة للبرنامج يتبين لنا أن النشاط رقم (2) هدم وإعادة بناء مدارس هو أفضل الأنشطة إذ كانت نسبة استغلال الطاقة ( 7.7 % ) والفرق يبلغ ( 92.3% ) والذي يمثل طاقة غير مستغلة نتيجة سوء استخدام الموارد المالية المتاحة بالشكل الصحيح في تنفيذ هذا النشاط ، وكانت نسب الطاقة المستغلة للنشاط رقم (1) بناء مدارس هو الآخر الذي قد طاله هذا التلكؤ في التنفيذ وكانت نسبة الطاقة المستغلة هي ( 6.5% ) والفرق هو ( 93.5% ) يمثل الطاقة غير المستغلة ، وكانت نسب الطاقة غير المستغلة للنشاط رقم (3) أضافه صفوف جديدة هي ( 100% )، أما النشاط الرئيس الأخير فهو رقم (4) شراء واستملاك أراضٍ مع بناء سجاج بالبلوك فكانت نسبة الطاقة غير المستغلة هي ( 100% ) .

## (2) تقويم المشروعات الاستثمارية حسب مؤشرات الأداء غير المالية :-

لتقويم المشاريع الاستثمارية وحسب مؤشرات الأداء غير المالية المذكورة في إستراتيجية

تنمية محافظة البصرة الخمسية والتي تتمثل بالآتي :-



#### أ - مؤشر عدد المدارس ثلاثية الدوام

هذا المؤشر من أهم مؤشرات قياس الأداء لقطاع التعليم الأولي وذلك بسبب ارتباطه بتحقيق الهدف من البرنامج، إذ كانت (131 بناية) تعمل ضمن الدوام الثلاثي أي (393 مدرسة) وان ما ترغب المحافظة في تنفيذه أبنيته هو (31) وهو الفرق بين الأبنية الحالية والأبنية التي ترغب في الوصول إليها (131بناية - 100) وبقسمة (31 بناية) على خمس سنوات سوف نحدد عدد الأبنية المراد تنفيذها سنويا وهو (6.2 بناية سنويا) ، أما عدد المدارس التي ترغب المحافظة في تحويلها من الدوام الثلاثي إلى الدوام الثنائي فهو(93 مدرسة) ويمثل هذا العدد الفرق بين المدارس الحالية والمدارس التي ترغب في الوصول لها (393 - 300 مدرسة) وبقسمة (93 مدرسة) على خمس سنوات سوف نحدد عدد المدارس المراد تحويلها إلى النظام الثنائي سنويا وهو (18.6 مدرسة سنويا)، ويعد تنفيذ البرنامج تبين أنه قد تم إنجاز (1 بناية) ذات دوام ثنائي أي اشتملت على (مدرستين) وبطرحها من إجمالي المدارس يصبح العدد المتبقي للمدارس الثلاثية الدوام (391 مدرسة) ويقسمتها على الدوام الثلاثي أي (3 دوام) يصبح عدد الأبنية ذات الدوام الثلاثي (130 بناية) وكما مبين في الجدول رقم (2) .

عدد الأبنية المطلوب تنفيذها خلال الخطة = 131 - 100 = 31 بناية خلال 5 سنوات

عدد الأبنية المطلوب تنفيذها خلال سنة 2011 =  $\frac{31 \text{ بناية}}{5 \text{ سنوات}} = 6.2$  بنايات سنويا

عدد المدارس المطلوب تنفيذها خلال الخطة = 393 - 300 = 93 مدرسة خلال 5 سنوات

عدد المدارس المطلوب تنفيذها خلال سنة 2011 =  $\frac{93 \text{ بناية}}{5 \text{ سنوات}} = 18.6$  مدرسة سنويا

مؤشر المدارس ذات الدوام الثلاثي = (المدارس التي تم فتحها ÷ المدارس ذات الدوام الثلاثي) ×

100

مؤشر المدارس ذات الدوام الثلاثي =  $(18.6 \div 2) \times 100 = 10.7\%$

مؤشر المدارس ذات الدوام الثلاثي =  $(6.2 \div 1) \times 100 = 16.1\%$

يتضح من ذلك أن برنامج توفير الأبنية المدرسية ومن خلال النشاط الرئيس رقم (1) بناء مدارس جديدة قد حقق 16.1 % من هدف إستراتيجية تنمية محافظة البصرة السنوي والتي تهدف من خلال سنوات الخطة الخمسة التخلص من المدارس ذات الدوام الثلاثي (131) بناية و(393) مدرسة ( وبذلك قد اخفق هذا النشاط بتحقيق الهدف، وكانت نسبة فاعلية تنفيذ المدارس ذات الدوام الثلاثي (10.7%) وبذلك قد اخفق هذا النشاط بتحقيق الهدف أيضا ونسبة فاعلية تنفيذ الأبنية ذات الدوام الثلاثي (16.1%) ، على الرغم من تواضع خطة التنمية ألا أنها لم تحقق الهدف وكان هذا المؤشر ذا مدلول غير جيد على متابعة تنفيذ هذا النشاط إذ هناك إخفاق في تنفيذ العمل .

#### ب- مؤشر عدد المدارس الآيلة للسقوط

هذا المؤشر هو من المؤشرات المهمة المرتبطة بقياس الأداء بتحقيق الهدف من البرنامج لقطاع التعليم الأولي (الأساسي)، إذ كانت المدارس الآيلة للسقوط (44 بناية) وبقسمة عدد الأبنية الآيلة للسقوط على سنوات الخطة التي هي (5) سنوات يكون عدد الأبنية المطلوب تنفيذها سنويا (8.8 بنايات) وبعد تنفيذ برنامج توفير الأبنية المدرسية تم هدم وإعادة بناء المدارس الآيلة للسقوط وتبين أن عدد الأبنية التي تم إنجازها خلال عام 2011 هي (1 بناية) وبطرحها من إجمالي المدارس الآيلة للسقوط يصبح العدد المتبقي للمدارس الآيلة للسقوط (43 بناية) وبقسمة المدارس المنجزة على مجموع المدارس الآيلة بالسقوط.

عدد الأبنية الآيلة للسقوط خلال الخطة الخمسية = 44 بناية

عدد الأبنية الآيلة للسقوط المطلوب تنفيذها سنويا =  $\frac{44 \text{ بناية}}{5 \text{ سنوات}} = 8.8$  بناية

نسبة إنجاز وفاعلية الأبنية الآيلة للسقوط =  $\frac{1}{8.8} * 100 = 11.3\%$

يعني ذلك أن برنامج توفير الأبنية المدرسية ومن خلال النشاط الرئيس رقم (2) هدم وإعادة بناء مدارس قد حقق 11.3% من هدف استراتيجية تنمية محافظة البصرة السنوي ، وبذلك قد اخفق هذا النشاط بتحقيق الهدف بنسبة (88.7 % ) ، وقد حقق فاعلية بنسبة 11.3% وعلى الرغم من أن خطة التنمية متواضعة وبسيطة.

### ج- مؤشر عدد الطلبة في البناية الواحدة

هذا المؤشر هو من المؤشرات المهمة التي تحدد عدد الطلبة المستفيدين من البرنامج لقطاع التعليم الأولي (الأساسي)، إذ كان عدد الأبنية في المحافظة (830 بناية) وبعد تنفيذ البرنامج أصبح عدد الأبنية (831 بناية) في عام 2011 وبما أن عدد الطلبة في المحافظة هو (607243 طالباً وطالبة) وبهذا ينخفض معدل عدد الطلاب في البناية الواحدة من (732 طالباً) إلى (731 طالباً) في البناية الواحدة بالنسبة إلى عموم المحافظة .

عدد الطلبة الجديد في البناية = (عدد الطلاب في المحافظة ÷ عدد الأبنية المتوافرة)

عدد الطلبة الجديد في البناية =  $607243 \div 831 = 731$  طالباً وطالبة

نسبة التغيير في عدد الطلاب في البناية = (التخفيض في عدد الطلاب ÷ عدد الطلاب الأصلي)  $\times 100$

نسبة التغيير في عدد الطلاب في البناية =  $(1 \div 732) \times 100 = 0.14\%$

ومن هذا يتبين أن برنامج توفير الأبنية المدرسية ومن خلال النشاط الرئيس رقم (1) بناء مدارس جديدة قد حقق نسبة (0.14 %) من هدف إستراتيجية تنمية محافظة البصرة، وبالرغم من تواضع هدف خطة التنمية إلا أن هذا مؤشر غير جيد لأنه يدل على عدم جدية ومتابعة تحقيق الهدف. أما بالنسبة إلى الأفضية والنواحي فان عدد الطلاب في البناية الواحدة تغير من 732 إلى 730 وذلك لكون المدرسة التي تم إنجازها تقع في قضاء الزبير وان عدد الطلبة في الأفضية (348982 طالباً) وعدد الأبنية القديمة (477 بناية) وأصبح عددها (478 بناية) وان نسبة الإنجاز في الأفضية هي (0.27%).

### د- مؤشر عدد الطلبة في الصف الواحد

يفيد هذا المؤشر أيضاً بتحديد عدد الطلبة في الصف الواحد، إذ كان معدل عدد الطلبة في البناية الواحدة (732 طالباً) وكان عدد الطلبة في الصف الواحد في مركز المدينة (55 طالباً) وأن معدل عدد الصفوف في البناية يبلغ (13.3 صفاً) وفي الأفضية والنواحي يبلغ (45 طالباً) في الصف الواحد وان معدل عدد الصفوف في البناية يبلغ (16.26 صفاً) وبعد أن تم تخفيض عدد

الطلاب في البناية الواحدة إلى (731 طالباً) في عموم المحافظة وفي الأفضية والنواحي (730 طالباً) والمدرسة الجديدة التي تم إنجازها تقع في قضاء الزبير وبهذا سوف لا يتأثر معدل عدد الطلاب في المركز وبذلك يصبح عدد الأبنية في الأفضية والنواحي (478 بناية) ويقسم عدد الطلاب في الأفضية والنواحي (348982 طالباً) على معدل عدد الصفوف في البناية الواحدة (16.26 صفاً) سوف نحصل على عدد الطلاب في الصف الواحد والذي هو (44.9 طالباً) تقريباً (45 طالباً) في الصف وبهذا لا يوجد أي تغيير. أما عدد الطلبة في الأفضية

عدد الطلبة في الصف الواحد = عدد الطلاب في البناية ÷ عدد الصفوف البناية

عدد الطلبة في الصف الواحد =  $348982 \div 16.26 = 44.9$  تقريباً 45 طالب في الأفضية

ولغرض الوصول لما هو مطلوب من تنفيذ هذا البرنامج وتحديد بالضبط ما تم تحقيقه من الهدف ، لابد أولاً أن نحدد ما هو الهدف السنوي المطلوب تحقيقه وكما مبين في أدناه :

$$\text{هدف الخطة بالنسبة للمركز} = 55 - 30 = 25 \text{ طالباً}$$

$$\text{الهدف السنوي بالنسبة للمركز} = 25 \text{ طالباً} \div 5 \text{ سنوات} = 5 \text{ طالباً سنوياً}$$

$$\text{هدف الخطة بالنسبة للأفضية} = 45 - 25 = 20 \text{ طالباً}$$

$$\text{الهدف السنوي بالنسبة للأفضية} = 20 \text{ طالباً} \div 5 \text{ سنوات} = 4 \text{ طلاب سنوياً}$$

ومن خلال الخطوات أعلاه فان نسبة الإنجاز وتحقيق الهدف كانت تعادل (2.5%) بالنسبة إلى الأفضية والنواحي أما مركز المحافظة فلم يحقق أي نسبة بهذا الخصوص وكما مبين في أدناه :

$$\text{نسبة التخفيض في الأفضية} = \frac{0.1 \text{ طالب}}{4 \text{ طالب}} * 100 = 2.5 \%$$

يتضح أن برنامج توفير الأبنية المدرسية ومن خلال النشاط الرئيس رقم (1) بناء مدارس جديدة قد حقق تخفيضاً في عدد طلاب الصف الواحد بنسبة (2.5 %) للأفضية وبنسبة انحراف في تحقيق الهدف تعادل (97.5%) ، أما بالنسبة لمركز المحافظة فان نسبة تحقيق الهدف (0%) .

وان تنفيذ النشاط رقم (3) أضافه صفوف وقاعات يتكون من (23) مشروعاً وبعد أن تم تنفيذ البرنامج اتضح بأن المحافظة قد أخفقت في عملية تنفيذ هذا النشاط ولم ينجز أي مشروع منها

والنشاط رقم (4) شراء واستملاك أراضي مع بناء سياج فكان عدد المشاريع (9) وبعد أن تم تنفيذ البرنامج اتضح أن المحافظة قد أخفقت في عملية تنفيذ هذا النشاط ولم ينجز أي مشروع منها. والجدول رقم (3) يبين لنا ما تم تنفيذه من البرنامج ومن خلال متوسط نسبة المنجز نحصل على متوسط تنفيذ البرنامج الذي يمثل فاعلية البرنامج (5.1%) أي أن البرنامج حقق الهدف بنسبة (5.1%) وكما مبين في أدناه:

$$\% 5.1 = 100 * \frac{5.1\%}{100\%} = \text{فاعلية البرنامج}$$

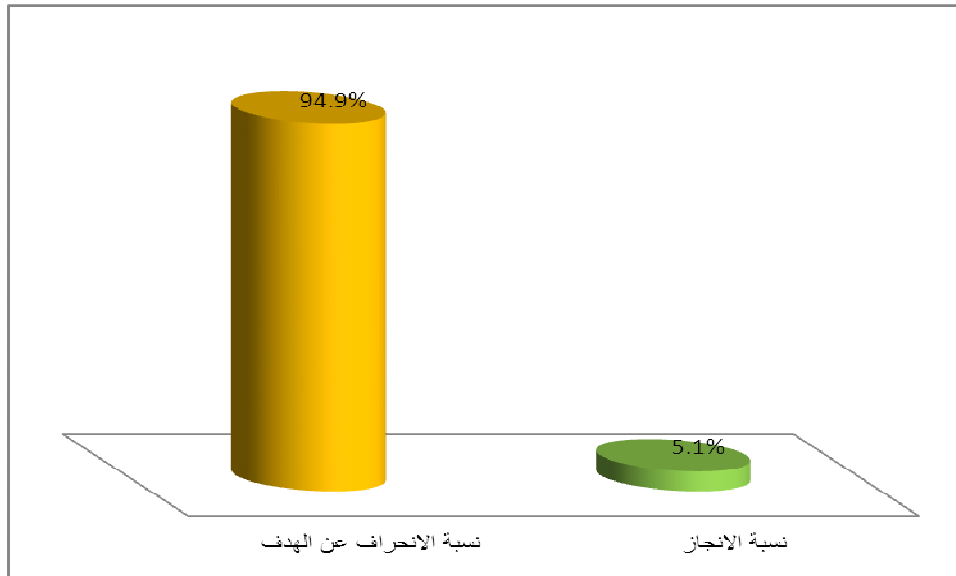
وهذا مؤشر غير جيد لأنه يدل على عدم قدرة الأشراف والمتابعة على تنفيذ البرنامج وهذه النتيجة غير ملموسة في أسلوب موازنة البنود وان هذا التلكؤ لا يمكن المعرفة بوجوده إلا بعد انتهاء الخطة بعد خمس سنوات وفي هذه الحالة لا يمكن معالجة هذا القصور وكما مبين بالشكل رقم (2) . والجدول رقم (3) يبين لنا جميع النتائج المتحققة من خلال تنفيذ هذا البرنامج . ومن خلال دراسة الشكل رقم (3) يتبين لنا أن موازنة البنود هي موازنة تقليدية تركز على اعتماد المدخلات دون الاهتمام بالمخرجات وعدم التركيز على الهدف والآثار الناتجة عنها مما يكون من الصعب قياس الفاعلية والكفاءة في تنفيذ الموازنة، وان موازنة البرامج والأداء استطاعت من خلال هذه الدراسة قياس المخرجات وتحديد الفاعلية للبرنامج وقياس ما تم إنجازه من الخطة ومساهمتها في دعم أساليب الرقابة وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات عن تحقيق الهدف .

جدول رقم (2) : جدول يبين التغيرات التي حصلت بعد تنفيذ البرنامج

| ت | المؤشرات                         | القديم | الجديد | الفرق | نسبة الإنجاز | نسبة الانحراف |
|---|----------------------------------|--------|--------|-------|--------------|---------------|
| 1 | عدد الأبنية ذات الدوام ثلاثي     | 131    | 130    | 1     | ٪16.1        | ٪83.9         |
| 2 | عدد المدارس ذات الدوام ثلاثي     | 393    | 391    | 2     | ٪10.7        | ٪89.3         |
| 3 | عدد المدارس الآيلة لسقوط         | 44     | 43     | 1     | ٪11.3        | 88.7 ٪        |
| 4 | عدد الطلبة في البناية الواحدة    | 732    | 731    | 1     | ٪0.14        | ٪99.86        |
| 5 | عدد الطلبة في الصف الواحد للمركز | 55     | 55     | 0     | ٪0           | ٪100          |
| 6 | عدد الطلبة في الصف الواحد للقضاء | 45     | 44.9   | 0.1   | ٪2.5         | ٪97.5         |
| 7 | إضافة قاعة مع 6 صفوف             | 23     | 23     | 0     | ٪0           | ٪100          |
| 8 | استملاك أرض لبناء مدارس          | 9      | 9      | 0     | ٪0           | ٪100          |
|   | معدل تنفيذ البرامج والأنشطة      | 1432   | 1426.9 | 5.1   | ٪5.1         | ٪94.9         |

المصدر : من أعداد الباحث

الشكل رقم (2) : الشكل يبين ماتم انجازه ونسبة انحراف البرنامج عن تحقيق الهدف



المصدر : من أعداد الباحث

## الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً : الاستنتاجات

1. إن استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء يزود متخذي القرار بالمعلومات والبيانات المالية والإدارية ، التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بالمهام المنوطة بها وتحقيق الهدف.
2. أن أساس الاستحقاق هو احد متطلبات موازنة البرامج والأداء، وعند تطبيق هذا الأسلوب من الموازنة على المشاريع الاستثمارية نجد هناك برنامجاً نسبة إنجازه الفعلي 24% وان نسبة إنجازها المالي 24% وان ما تم تسديده فعلا هو 3.9% والفرق يثبت على انه مصاريف مستحقة الدفع على المحافظة أما الأساس النقدي فيظهر التكلفة الحقيقية للبرنامج وهو يظهر ما تم تسديده نقدا وقد تكون هذه الكلفة منخفضة.
3. تحقيق الهدف المباشر لموازنة تنمية الأقاليم هو نتيجة طبيعية لنجاح السياسات الاقتصادية المتبعة من قبل الحكومة المحلية وكانت نسبة تنفيذ البرنامج و تحقيق الهدف هي (7.3%).
4. أسلوب الموازنة التقليدي لا يوضح الالتزامات المترتبة على الحكومة اتجاه تنفيذ مشاريع تنمية الأقاليم، إذ يوضح أسلوب موازنة البرامج والأداء ما على الحكومة من التزامات إذ كانت نسب الإنجاز المالي (3.9%) والمطلوب توفيره للعام القادم هو (96.1%) وعلى أساس ذلك يتم وضع الخطط الخاصة بالتدفق النقدي لتسديد هذه الالتزامات المترتبة على الحكومة .
5. إن الحكومة المحلية لمحافظة البصرة لم تقم باستغلال الموارد المتاحة للمحافظة إذ كانت نسبة الصرف المالي من المخصص السنوي لموازنة تنمية الأقاليم تعادل (6.2%) للبرنامج وان الطاقة غير المستغلة للبرنامج هي (93.8%).
6. كان الإنجاز المادي لمشاريع تنمية الأقاليم هو (24%) في حين كان الإنجاز المالي (3.9%) للبرنامج وهناك فرق (96.1%) وهذا الفرق ناتج عن تلكؤ في تنفيذ العمل بالشكل المخطط له نتيجة القصور في الإشراف والمتابعة.

7. إن نسبة التخصيص السنوي تكون بالغالب تتراوح ما بين (42- 52 %) من كلفة المشروع وهذا يعني بأنه سوف يتم تنفيذ المشروع خلال سنتين أو أكثر .
8. إن نسبة الطاقة المستغلة للبرنامج متدنية إذ كانت (6.1%) وكانت نسبة الإنجاز الفعلي (24%) ونسبة الإنجاز المالي (3.9%) وهذا يدل على أن هناك تلوؤاً بالعمل الإداري وان المقاول قد أنجز العمل بنسبة (24%) لكنه لم يتمكن من إتمام إجراءات الصرف مثل الكشف الفني من قبل المهندس المسؤول في الجهة المستفيدة وإرسال المعاملة إلى المحافظة ومصادقة قسم المباني بعد الكشف عليها مرة أخرى والحصول على موافقة السيد المحافظ وغيرها من الإجراءات التي تطبق في الجهة المستفيدة والمحافظة وكل هذا وقت وكذلك المصادقة على الموازنة العامة للبلد تتأخر بصورة مستمرة إلى شهر آذار من كل سنة.
9. الأسلوب الجديد يولد المعلومات اللازمة الخاصة بتقييم الأداء والرقابة الإدارية .

#### ثانياً: التوصيات :

1. التحول من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية وبالخصوص المشاريع الاستثمارية لتنمية الأقاليم.
2. إعادة النظر في التنظيم الإداري الخاص بعملية الصرف وتحديد جهة واحدة تتكفل بجميع الإجراءات المالية إما المحافظة وإما الجهة المستفيدة من المشروع .
3. وضع مؤشرات الأداء لكل قطاع والتي تقيس الفاعلية والكفاءة والجودة في أداء المحافظة
4. تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على مشاريع تنمية الأقاليم للمحافظات مع معالجة نواحي الضعف .
5. المصادقة على الموازنة العامة للدولة في الشهر الأول من السنة لكي يساعد ذلك على زيادة قدرة المحافظة على المتابعة وسرعة تنفيذ المشاريع.
6. تحديث أسس الرقابة الخاصة بتنفيذ موازنة التنمية هما الرقابة المالية والرقابة على الأداء .



7. أن يتم استخدام أسس محاسبة التكاليف لغرض تحديد تكاليف كل عنصر من عناصر البرنامج وفي اتخاذ القرارات للتخطيط والرقابة .
8. إعداد برنامج واحد إلى الخطة الاستراتيجية الخمسية لتنمية الأقاليم ولمدة خمس سنوات ووضع برامج فرعية لسنوات الخطة.
9. مراجعة الخطة الخمسية من خلال تنفيذ البرنامج السنوي ومعالجة الانحرافات التي تحصل في أثناء تنفيذ البرنامج في السنة الأولى من الخطة ومعالجتها أما في الوقت نفسه أو معالجتها في برنامج السنة الثانية .
10. ضرورة تأهيل كادر محاسبي علميا وعمليا لتنفيذ هذا النوع من الموازنة .

## المصادر

1. أبو شمالة ، احمد محمد . و الشويكي ، يونس عليان. المحاسبة الحكومية (الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع. (2012).
2. احمرؤا ، إسماعيل حسين مسلم. تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء. بغداد، العراق: جامعة بغداد . (2000).
3. احمرؤا ، إسماعيل حسين. المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. عمان، الأردن : دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة. (2003).
4. البدور ، جمال. منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات. ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية (صفحة 15). دمشق: المنظمة العربية للتنمية الإدارية. (2004).
5. البنا ، بشير عبد العظيم .الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية (الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. (2011).
6. الحجاوي ، حسام أبو علي. الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية (الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع. (2004).
7. حسين ، إسماعيل. موازنة البرامج والأداء المفهوم ، الفلسفة ، والأهداف. ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية (صفحة 21). دمشق: المنظمة العربية للتنمية الإدارية. (2004).
8. الحسيني ، محمد حسيني احمد. استخدام موازنة البرامج والأداء في أعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن. بغداد، العراق: جامعة بغداد - رسالة ماجستير. (2003).
9. خطة استراتيجية تنمية محافظة البصرة الخمسية 2011-2015.
10. الخطيب ،خالد شحادة و المهاني ، محمد خالد. المحاسبة الحكومية (الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع. (2008).

11. الخطيب، خالد شحادة و شامية ، احمد زهير. أسس المالية العامة (الطبعة الثالثة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع. (2007).
12. سلوم ، حسن عبد الكريم . الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق (الطبعة الأولى). بغداد، العراق: دار الكتب والوثائق. (2001).
13. سلوم ،حسن عبد الكريم و المهاني ، محمد خالد. الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ والرقابة(دراسة ميدانية للموازنة العامة العراقية ). مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 64. (2007).
14. عبد الله ، خالد أمين. محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح (الطبعة الأولى). زمزم للنشر والطباعة. (2010).
15. عصفور ، محمد شاكر. أصول الموازنة العامة (الطبعة الثالثة). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة. (2011).
16. العمري ،عطا محمد. مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة اللاجئين في غزة. فلسطين: الجامعة الإسلامية في غزة. (2005).
17. غنام ، فريد احمد عبد الحافظ. إطار مقترح لأعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية في غزة - رسالة ماجستير. (2006).
18. فهمي ، ليلي عبد الحميد. النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات. ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية (الصفحات 38 -70). دمشق - الجمهورية العربية السورية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية. (2004).
19. قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المعدل.
20. كامل ، صلاح محمد محمود. موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي. مصر: كلية التجارة - جامعة بنها. (2006).

21. المحمود ، عبد المنعم صالح مصطفى. واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن. المؤتمر العلمي الرابع الريادة والأبداع (الصفحات 1-26). الأردن: جامعة فيلادلفيا . (2005).
22. المهائني ، محمد خالد. الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والآفاق. دمشق، سورية: مجلة جامعة دمشق -المجلد ١٦ - العدد الأول- ٢.(2000).
23. هلاي ، محمد جمال علي. المحاسبة الحكومية. عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع. (2002).
24. Crain ،W .Mark ، Roark ، J .Brian O .‘The impact of performance-based budgeting on state fiscal performance .Springer-Verlag 2004 ،P.P .186-167 .(2004)
25. Husseini ، Mohammad Ahmad .The Appropriateness and Balance Adjustment Programs and the Performance of the Republic of Yemen . India: University of Mysore.(2009) .
26. Shah،Anwar .Budgeting And Budgary Institutions . Washington: The World Bank Washington D.C.(2007)