



الجمهورية اليمنية
رئاسة الجمهورية
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

**دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في التحول من موازنة البنود إلى موازنة
البرامج والأداء في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية
(دراسة حالة الهيئة العامة لمستشفى الجمهورية / عدن)**



إعداد

أبوبكر سالم احمد بالعمش

عضو الجهاز

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فرع المكلا

د. شذى شفيق محسن عطاء

عضو الجهاز

رئاسة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

2021م - 1443هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَأَنْبَتْنَا فِيهَا مِنْ كُلِّ شَيْءٍ مَوْزُونٍ﴾

سورة الحجر الآية (19)

﴿فَوَرَبِّكَ لَنَسْأَلَنَّهُمْ أَجْمَعِينَ ﴿٩٣﴾ عَمَّا كَانُوا يَعْمَلُونَ﴾

سورة الحجر الآية (92-93)

ملخص الدراسة

دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في التحول من موازنة البنود إلى موازنة

البرامج والأداء في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية

(دراسة حالة الهيئة العامة لمستشفى الجمهورية / عدن)

هدفت الدراسة الى التعرف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء ، حيث اقتضاء ذلك التعرف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مراحل اعداد وتحضير الموازنة ومناقشتها وتنفيذها والرقابة عليها، ولغرض تحقيق اهداف الدراسة قام الباحثان بتحليل وتقييم واقع نظام الموازنات في الهيئة العامة للمستشفى الجمهوري / عدن ، والتعرف على المشكلات المعوقات الذي تواجهها ، ومن ثم وضع اطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج للأعوام 2018م-2020م ، وبالتالي تم تحديد مؤشرات الاداء المستهدفة الذي في ضوءها اعد تقديرات الموازنة المقترحة.

نتائج الدراسة :

خلصت ابرز نتائج الدراسة في هذا لتحليل مختلف متغيراتها الى الآتي:

- 1- لا يوجد للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دور في اعداد وتحضير الموازنة الا من خلال توصيات التقارير السابقة وعرض بيان الحساب الختامي.
- 2- يوجد للجهاز المركزي دور بشكل مباشر في عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة أي تعتبر رقابة لاحقة.
- 3- قدرة اعضاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على تحليل وتقييم موازنة البنود من خلال النزول الميداني للهيئات العامة للمستشفيات اليمنية.
- 4- يمتلك الجهاز المركزي الكفاءات التي لديها قدرة على وضع اطار مقترح مطور لنظام موازنة البرامج والاداء.

التوصيات:

وبناء على النتائج التي توصلت اليها الدراسة ، قدم الباحثان مجموعة من التوصيات أبرزها:

- 1- تشجيع الحكومة جميع مرافق الدولة على تطبيق موازنة البرامج وبالتالي تطبيق محاسبة التكاليف ، بهدف توفير البيانات والمعلومات التفصيلية الذي تحدد تكلفة البرامج والأنشطة وتحديد مؤشرات الاداء الذي تحقق الرقابة الفعالة في استخدام الموارد المتاحة ورفع كفاءة الانجاز.
- 2- يتوجب على وزارة المالية تأهيل وتدريب الكوادر المؤهلة في عملية اعداد وتحضير موازنة البرامج والأداء في جميع مرافق الدولة وخاصة المستشفيات اليمنية لما لها من خصوصية بخدمة المجتمع بشكل مباشر.

قائمة المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الآية	أ
ملخص الدراسة	ب
قائمة المحتويات	د
قائمة الجداول	و
قائمة الاشكال	ز
الإطار العام للدراسة:	
أولاً : منهجية الدراسة:	1
1) المقدمة	2
2) مشكلة الدراسة	2
3) أهداف الدراسة	3
4) فرضيات الدراسة	4
5) نموذج الدراسة	4
6) أهمية الدراسة	5
7) منهج (أسلوب) الدراسة	5
8) حدود الدراسة المكانية والزمانية	6
9) مصادر جمع البيانات والمعلومات	6
ثانياً : الدراسات السابقة:	7
الفصل الأول : الجانب النظري	
المبحث الأول : مفهوم الموازنات وأهميتها وتطورها	18
1-1-1 مفهوم الموازنات العامة وأهميتها وخصائصها	18
2-1-1 مفهوم موازنة البنود	22
3-1-1 مفهوم موازنة البرامج والأداء	26
المبحث الثاني : مراحل اعداد الموازنة	

39	1-2-1 نبذة عن دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اعداد الموازنة
43	2-2-1 دورة ومراحل الموازنة العامة في الجمهورية اليمنية.
54	3-2-1 تقييم الجهاز لنظام وإجراءات الموازنة في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن
	الفصل الثاني: الجانب العملي
	المبحث الأول: تحليل وتقييم موازنة البنود في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن
64	1-1-2 التعريف بهيئة مستشفى الجمهورية / عدن
71	2-1-2 تحليل موازنة هيئة مستشفى الجمهورية / عدن
	المبحث الثاني: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تطبيق موازنة البرامج والأداء في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن
	إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن
79	1-2-2 بناء الإطار
102	2-2-2 إعداد الموازنة المقترحة
	النتائج والتوصيات والمقترحات
105	أولاً : نتائج الدراسة
110	ثانياً : التوصيات
114	ثالثاً : المقترحات
115	المراجع
119	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
	الفصل الثاني:	
59	بيان مقارنة بالعجز المعان المقدر والإيرادات الجارية لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن	1.2.1
78	الشكل العام لموازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن	1.1.2
82	البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية المقترحة لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن	1.2.2
84	توزيع مراكز التكلفة على البرامج الرئيسية	2.2.2
87	الموازنة المعتمدة والفعلية لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن	3.2.2
88	نفقات المرتبات والأجور المعتمدة الفعلية لعام 2020م	4.2.2
89	توزيع نفقات المرتبات والأجور على البرامج المقترحة	5.2.2
90	نفقات المرتبات والأجور ومافي حكمها الخاصة بكل برنامج	6.2.2
92	النفقات التشغيلية المعتمدة والفعلية لعام 2020م	7.2.2
95	توزيع النفقات التشغيلية على البرامج المقترحة	8.2.2
96	النفقات التشغيلية الخاصة بكل برنامج	9.2.2
99	مؤشرات الأداء الفعلية لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية.	10.2.2
101	مؤشرات الأداء المتوقعة لبرنامج الرعاية الطبية العلاجية	11.2.2

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
	الاطار العام للدراسة	
4	شكل يوضح الانموذج الافتراضي للدراسة	1.1.0
	الفصل الأول:	
30	التسلسل الهرمي لتبويب موازنة البرامج والأداء	1.1.1
31	تبويب موازنة البرامج الأداء بحسب الوظائف	2.1.1
33	تبويب موازنة البرامج والأداء بحسب البرامج	3.1.1
34	تبويب موازنة البرامج والأداء بحسب الأنشطة	4.1.1
	الفصل الثاني:	
67	الهيكل التنظيمي لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن	1.1.2
91	توزيع نفقات المرتبات والأجور ومافي حكمها على البرامج المقترحة	1.2.2
97	توزيع النفقات التشغيلية على البرامج المقترحة	2.2.2

الإطار العام للدراسة

أولاً: منهجية الدراسة .

- (1) المقدمة.
- (2) مشكلة الدراسة.
- (3) أهداف الدراسة.
- (4) فرضيات الدراسة.
- (5) نموذج الدراسة.
- (6) أهمية الدراسة.
- (7) منهج (أسلوب) الدراسة.
- (8) حدود الدراسة المكانية والزمانية.
- (9) مصادر جمع البيانات.

1) المقدمة :

في الوقت الحاضر وخاصة بعد مرور اليمن بعدة حروب أدى إلى التدهور الاقتصادي للجمهورية اليمنية ، حيث اهتمت الدولة حالياً في الحفاظ على اقتصاد البلاد من التدهور المفاجئ، وبالتالي حاولت الحكومة التماسك بكل وزاراتها ومرافقها الحكومة ، فركزت على الجوانب المالية والرقابية بشكل اساسي، فدعت الحكومة اليمنية الى استقرار موازنتها منذ عام 2014م ، مع المحافظة على مستوى الإيرادات وخفض التكاليف وعدم تدهور العملة ، حيث شجعت الحكومة تعزيز دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في زيادة عدسة الرقابة والبحث عن حلول للتخلص من ظاهرة الفساد المالي والإداري ومن ضمن الحلول المطروحة الاهتمام بالموازنة العامة للدولة التي تعتبر أهم وثيقة اقتصادية تملكها الدولة لكونها توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في استخدام الموارد على مستوى التوظيف والنمو الاقتصادي وتوزيع الموارد داخل الدولة.

ومن ضمن المعوقات التي تواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هي موازنة البنود (الموازنة التقليدية) التي تستند على الاساس النقدي الذي يتم بموجبه تحصيل وتوزيع الإيرادات على وجه الانفاق الجاري والرأسمالي ، مما يؤدي إلى سوء توزيع المخصصات وعدم فاعلية البرامج المنفذة وضعف كفاءتها وهدر الأموال المتاحة ، لذلك فقد أوصى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تقاريره بالضرورة الملحة نحو تحديث نظام إعداد الموازنات بما يحقق ترشيد الانفاق العام وبلوغ الأهداف المنشودة من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء والتي ترتبط أيضاً بضرورة رفع مستوى الاداء المحاسبي في الوزارات والمؤسسات والهيئات الحكومية والعامة لتعزيز قدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة عالية والمساعدة في وضع الخطط المنظمة التي تساهم في رفع معدلات النمو في القطاعات المختلفة.

فقد سعى الباحثان من خلال الدراسة الحالية إلى معرفة واقع تطبيق موازنة البرامج والأداء في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية وهي تعتبر أحد أهم موازنات الدولة الأكثر حداثة ودقة.

2) مشكلة الدراسة :

يواجه اعضاء الجهاز المركزي العديد من المشاكل والصعوبات في مراجعة المرافق الحكومية ومنها الاستمرارية في اتباع نظام موازنة البنود التي تؤدي إلى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة بكفاءة الأداء المالي سواء من حيث توجيه بنود النفقات او من حيث تحصيل الموارد الأمر الذي يظهر الحاجة إلى تطوير نظام إعداد الموازنة ليتم الربط بين الموارد

الاطار العام للدراسة

المخططة والنفقات المعتمدة ، وتجدر الإشارة أن موازنات الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية تعد وفقاً لنظام موازنة البنود وفق النظام المحاسبي الموحد الذي يؤطر موازنات وحسابات الوحدات والهيئات الاقتصادية العامة والمختلطة في الجمهورية اليمنية ، كما خضعت المستشفيات للقواعد والاجراءات المالية ذات الصلة بالنظام المالي الحكومي الذي يتسم بالتعقيد والمركزية الصارمة والذي يطبق على الوزارات والهيئات الحكومية الاخرى، حيث يتركز اهتمام الحكومة بمراقبة ومتابعه الانفاق المالي للمستشفيات، بعيدا عن مراقبة نتائج ومخرجات نشاطها.

حيث ان الجهاز المركزي بالجمهورية اليمنية يركز اهتماماته بالمستشفيات لما لها من خصوصيات في أداء وظائفها واهدافها وانشطة المختلفة ذات صله بتقديم الرعاية والخدمات الصحية الضرورية والهامة لأفراد المجتمع حيث وجد اعضاء الجهاز ان موازنة البنود تمثل عائقا أمام ذلك فاقترح من ضمن توصياته البحث عن أنظمة موازنات مالية متطورة تحقيق الأهداف ولذلك تكمن مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي.

1- ما هو دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والاداء في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية؟

3) أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى تحقيق الاهداف الآتية:

- 1- تحديد دور الجهاز المركزي في الجمهوري اليمنية في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية الحكومية .
- 2- تحليل وتقييم واقع نظام موازنة البنود في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية الحكومية.
- 3- تحديد مؤشرات أداء الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية الحكومية لاستخدامها كأساس لقياس النتائج والمخرجات.
- 4- وضع اطار مقترح يتم تطبيقه على هيئة مستشفى الجمهورية عدن ومن ثم يطبق على القطاع الصحي وجميع المرافق الحكومية.

4) فرضيات الدراسة :

الفرضية الرئيسية : لا يوجد للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دور في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء .
تتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية :

1- لا يوجد للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دور في مراحل موازنة هيئة مستشفى الجمهورية / عدن .

2- لا يوجد للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دور في تحليل وتقييم موازنة هيئة مستشفى الجمهورية / عدن .

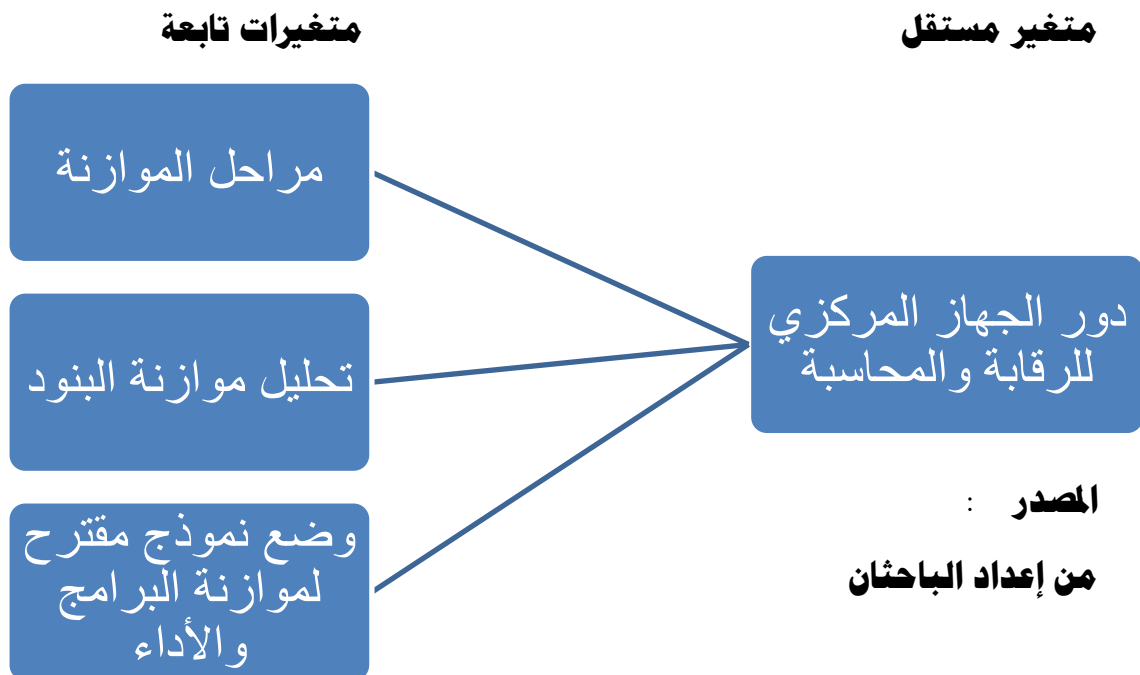
3- لا يوجد للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دور في وضع نموذج مقترح لموازنة البرامج والأداء لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن .

5) نموذج الدراسة :

انسجماً مع مشكلة الدراسة وعملاً على تحقيق أهدافها ، وفرضياتها وطبيعتها ، صمم الباحثان نموذجاً افتراضياً للدراسة يبينه الشكل الآتي :

شكل رقم (0-1-1)

شكل يوضح الانموذج الافتراضي للدراسة



المصدر :

من إعداد الباحثان

6) أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة من خلال الآتي :

1- عرض دور الجهاز في المساهمة في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء .

2- دراسة وتحليل واقع نظام الموازنات المتبع في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية الحكومية وإجراءاته لكشف العوائق القيود التي تعيق أداء المستشفيات لوظائفها وأنشطتها بكفاءة وفاعلية.

3- الإسهام في بلورة القنوات لدى متخذي القرار في أهمية تطوير نظام موازنات الهيئات العامة للمستشفيات وإجراءاته لمساعدتها في ترشيد القرارات المالية والارتقاء بأدائها وذلك من خلال ما ستحققه الدراسة من أهداف ونتائج.

7) منهج (أسلوب) الدراسة:

يتمثل منهج الدراسة بما يلي :

■ الدراسة النظرية :

اعتمد الباحثان على الكتب والدراسات العلمية من أبحاث ونشرات ودوريات ورسائل علمية ، سواء كانت ذات علاقة بنظم الموازنة العامة ، أو كانت وثيقة الصلة بموضوع موازنة البرامج والأداء . وقد جمع الباحثان عدد من هذه الأدبيات العربية والأجنبية وكانت عوناً لهم في صياغة الإطار النظري لدراساتهم و استنباط فرضيات البحث.

■ الدراسة التطبيقية :

وهي تقوم على محاولة أعضاء الجهاز لتطوير نظام موازنات الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية وإجراءاتها ، وذلك من خلال تحليل وتقييم نظام الموازنة المتبع حالياً في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية بهدف الكشف عن المشكلات وأوجه القصور الكامنة فيه ، ومن ثم وضع إطار مقترح لنظام موازنة ، يكون بديل لنظام الموازنة الحالي ، والمتمثل في

الاطار العام للدراسة

نظام موازنة البرامج والأداء ومحاولة تطبيقه على موازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن .

8) حدود الدراسة المكانية والزمانية :

انحصر نطاق الدراسة بموازنات هيئات المستشفيات العامة اليمنية ، وقد اختيرت هيئة مستشفى الجمهورية في محافظة عدن للتطبيق ، أما نطاقها الزمني فقد اقتصر على نظام موازنة هيئة مستشفى الجمهورية عدن وإجراءاتها وبياناتها خلال الفترة (2018 م - 2020 م) .

9) مصادر جمع البيانات والمعلومات :

اعتمد الباحثان في جمع المعلومات والبيانات ذات الصلة بالدراسة من المصادر التالية :

- ❖ مصادر مكتبية : وذلك بالاطلاع على الموضوعات ذات الصلة بالدراسة من كتب علمية ومراجع متخصصة وبحوث ودراسات ودوريات ، كما تم الاستعانة بالقوانين والوثائق والتقارير والنشرات الرسمية الحكومية.
- ❖ مصادر ميدانية : الوثائق والإحصائيات والتقارير الخاصة بالمستشفى عينة الدراسة ، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع المختصين الماليين والإداريين ذوي الصلة بإجراءات الموازنة في مراحلها المختلفة في وزارة المالية وكذا وزارة الصحة اليمنية ، وكذا المسؤولين ورؤساء الأقسام الصحية في المستشفى عينة الدراسة ، والمسؤولين الماليين والإداريين في المستشفيات اليمنية العامة

ثانياً : الدراسات السابقة.

اولا : دراسة (غنام ، 2006) اطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين:

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير أسلوب إعداد الموازنة في فلسطين لتحقيق الرقابة على الأداء ودراسة أثر المتغيرات البيئية وانعكاساتها على تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في زيادة كفاءة التخطيط الإداري و الرقابة على الأموال العامة حيث تمثل مجتمع البحث افراد الادارة العليا بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية الذين ترتبط طبيعة اعمالهم بإعداد ومراقبة الموازنة باعتبارهم يلعبون دورا مهما في هذا المجال وكانت عينة المجتمع هي نفسها المجتمع نظرا الى صغر حجم المجتمع واستخدم الباحث الاستبانة من اجل جمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و تحليل النتائج باستخدام البرنامج الاحصائي spss .

وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج اهمها :

- أن استخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة ، وتساهم في دعم آليات الرقابة والمسؤولية على الانحرافات وتقييم النتائج والآثار والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها .

ومن أهم ما اوصى به الباحث :

- لتحقيق الوظيفة الأولى والأهم من وظائف الموازنة وهي التخطيط يجب أن يتم التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء حيث تعتقر موازنة البنود للرقابة على البرامج والمشاريع ويتضاءل دورها في متابعة الأداء وضبط الكفاءة وترشيد الإنفاق الحكومي.

الاطار العام للدراسة

ثانيا : دراسة (عبد الكريم ، 2016) تقييم جهود السلطة الوطنية الفلسطينية للتحويل إلى موازنة البرامج.

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو تقييم التطور أو التقدم الذي حصل في عملية التحويل إلى موازنة البرامج واعتماد منهجية الأنفاق متوسط المدى في مراكز المسؤولية المختلفة وتشخيص أهم الصعوبات التي واجهت إتمام عملية التحويل بنجاح وشمولية واقتراح الحلول التي من شأنها أن تسرع في اتمام عملية التحويل وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث قام بمراجعة الادبيات و الدراسات السابقة ومراجعة تجارب بعض الدول واجراء مقابلات موسعة ومكثفة مع مسؤولي وزارتي التخطيط والمالية وتم تصميم استبيان بحثي وتحليله احصائيا باستخدام spss وكانت مجتمع الدراسات المؤسسات الحكومية و عينة الدراسة 15 مركز مسؤولية من تلك المؤسسات .

وقد توصل الباحث الى عدة نتائج أهمها :

- بالرغم من التقدم الذي يمكن رصده من واقع الوثائق على صعيد منهجية التحويل إلى موازنة البرامج ، إلا أنه يمكن القول أن هذا التقدم لا زال محدودة ولا زال بمرحلة تحضيرية تتركز في تعزيز فهم مراكز المسؤولية لهذا النوع من الموازنات وفي بناء قدراتها الفنية على التعامل مع متطلباتها .
- إن هناك ارادة سياسية وتصميم لدى الجهات القيادية العليا بأهمية ومنافع التحويل إلى موازنة البرامج والأداء وهذا يشكل دافعية ممتازة للتقدم .

ومن أهم ما اوصى به الباحث :

- اعداد وإقرار إطار اقتصادي و مالي متوسط المدى للموازنة بحيث يكون وضع الخطط الكلية والقطاعية .
- قيام وزارة المالية بتصميم و إعداد برامج تدريب للطواقم الفنية التي تتولى مسؤولية إعداد الخطط والموازنات في مراكز المسؤولية المختلفة وذلك من أجل رفع قدراتها على التعامل مع متطلبات هذا النوع من الموازنات.

الاطار العام للدراسة

ثالثاً : دراسة (عثمان ، 2011) تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء " دراسة ميدانية ":

الهدف الرئيسي للدراسة هو تطوير الموازنة العامة المستخدمة في القطاع الحكومي الفلسطيني ، بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية الفلسطينية ، وتحقيق الرقابة والمحافظة على المال العام و المساعدة على قياس الأداء الحكومي وقام الباحث باستخدام اسلوبين في اعداد البحث وجمع البيانات والمعلومات وهما اسلوب البحث الاستقرائي لتجميع المادة العلمية اللازمة للتعرف على الموازنة العامة و اسلوب البحث الميداني من خلال قائمة الاستقصاء واختبارها وتحليلها لتجميع البيانات وتمثل مجتمع الدراسة بالمدراء العامون ومدراء الدوائر ورؤساء الأقسام والمحاسبين في ادارات الموازنة والوحدات الحسابية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وأعضاء لجنة الموازنة في المجلس التشريعي والمحاسبين في المؤسسات المجتمع المدني والأكاديميون والباحثون المختصون بالشئون المالية والمحاسبية ومدقي الحسابات المستقلين ومحاسبين ومدراء في بعض المؤسسات المالية الأجنبية اما عينة الدراسة فهم جزء من مجتمع الدراسة ، أما اسلوب جمع البيانات فتم استخدام الاستبيان لجمع المعلومات وتحليله احصائياً .

وقد توصل الباحث لعدة نتائج أهمها :

- أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي القائم على تطبيق الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة ، وتطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي .
- أن موازنة البرامج والأداء تعتبر صورة من صور إعداد الموازنة والتي يفضل استخدامها عند إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية الفلسطينية عن غيرها من أساليب إعداد الموازنة .

ومن أهم ما اوصى به الباحث :

- الانتقال بأسلوب إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية الفلسطينية إلى اسلوب موازنة البرامج والاداء بدلا من أسلوب موازنة البنود.

الاطار العام للدراسة

- تحسين مستوى الافصاح والشفافية لحفز الجمهور نحو الرقابة على التطبيقات المحاسبية في الوحدات الحكومية.

رابعاً : دراسة (اللحياني ، 2003) نموذج مقترح لخطة الانتقال الى موازنة التخطيط والبرمجة في الجامعات السعودية:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم الموازنة والتعرف على انواع الموازنة والوقوف على تطور نظام الموازنة في المملكة العربية السعودية والوقوف على واقع الموازنة في الجامعات السعودية والتعرف على موازنة التخطيط والبرمجة والتعرف على تجارب الدول في موازنة التخطيط والبرمجة وعلى مبادئ واسس التغيير المخطط ، واستخدم الباحث المنهج التحليلي ببعديه الاستقرائي والاستنباطي وذلك للتعامل مع ما أمكنه الوصول اليه من بين ادبيات الفقه الاداري والمالي.

وقد توصل الباحث لعدة نتائج أهمها :

- اعداد نموذج مقترح لخطة الانتقال من موازنة البنود الى موازنة التخطيط والبرمجة واقناع القيادات بالانتقال من موازنة البنود الى موازنة التخطيط والبرمجة وانه تم تبني الجامعات الفكرة الانتقال و اعداد خطة تنفيذها والمرحلة الثالثة تنفيذ خطة الانتقال أما المرحلة الرابعة فقد تضمنت مرحلة تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة في الجامعات السعودية.

ومن أهم ما اوصى به الباحث :

- وجوب وضع الخطط الخمسية الجامعية بصورة واضحة وواقعية تأخذ بعين الاعتبار متطلبات اعداد الموازنة وفق موازنة التخطيط والبرمجة.

خامساً: دراسة (جعفر ، 2010) امكانية تطبيق موازنة البرامج والاداء من قبل حكومة السلطة الوطنية الفلسطينية (دراسة حالة موازنة حكومة فلسطين (1998-2008)) :

تهدف الدراسة إلى دراسة أحد أنواع الموازنة العامة ، وهو موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية ، لما لهذا النوع من الموازنات من مزايا وفوائد

الاطار العام للدراسة

اقتصادية واجتماعية وسياسية تعود على الدولة والمجتمع ، وتعمل على التقليل من العجز المالي ، أن موازنة البرامج والاداء استعملت بعد ظهور الكثير من العيوب في موازنة البنود وخاصة بعد ظهور الحاجة إلى التخطيط لتنفيذ برامج وأنشطة مستقبلية تحتاج إلى اعتماد تنفيذها من السلطة التشريعية ، وتحديد أولويات البرامج المنفذة بناء على العائد والتكلفة ، أجريت الدراسة على موظفي لجان الموازنة العامة في الوزارات المختلفة ، حيث تكون مجتمع الدراسة من أفراد لجان الموازنة وعددهم 180 في كل وحدة حكومية بما فيها وزارة المالية ، وهي الجهة المخولة بإعداد وتحضير الموازنة وتقديمها إلى وزير المالية ليقوم بدوره بتقديمها إلى المجلس التشريعي لإقرارها واعتمادها ، مستخدما أسلوب الاستبانة لجمع البيانات ، حيث كان عدد مجتمع الدراسة 80 موظفا وزعت عليهم الاستبانة ، و تم تحليل بيانات الإستبانة (أداة الدراسة) باستخدام برنامج الرزم الإحصائي (SPSS) ، مستخدم أسلوب المتوسط الحسابي الموزون.

وقد توصل الباحث لعدة نتائج أهمها :

- أن هناك الكثير من القصور ، والعديد من الجوانب السلبية في عملية اعداد الموازنة العامة بالطريقة التقليدية ، والتي لا تؤدي إلى تطور الموازنة العامة ولا في اليه اعدادها ولا في كيفية تحديد كل من الايرادات والنفقات .
- انه يمكن تطبيق موازنة البرامج والأداء على موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية وذلك الإمكانية عمل الخطط اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء والاستفادة من خصائص هذا النوع من الموازنات ومميزاته كما أن بيئة تطبيقها متوفرة لدى موظفي لجان الموازنة العامة.

ومن أهم ما اوصى به الباحث :

- تطبيق موازنة البرامج والأداء على واحدة أو أكثر من الوحدات الحكومية كبداية للتغيير بشكل تدريجي.
- عمل دراسات عن مدى الاستفادة من ذلك وتحقيق الأهداف والقدرة على التطبيق على باقي الوحدات الحكومية ، حيث توجد صعوبة في تطبيقها بشكل كامل على كافة

الاطار العام للدراسة

الوحدات الحكومية دفعة واحدة بسبب الظروف التي تمر بها السلطة الوطنية الفلسطينية.

سادساً : دراسة (عبد الفتاح ، 2015) استخدام موازنة البرامج والأداء في التقييم البيئي للوحدات العامة:

هدفت هذه الدراسة الى استخدام موازنة البرامج والأداء في رفع مستوى الأداء البيئي وترشيد الانفاق العام وتحسين عمليات تدفق البرامج والمشاريع للأجهزة الحكومية وتفعيل عملية الرقابة على التنفيذ في ضوء معايير الأداء والمحددة سلفا والتي يمكن بواسطتها مقارنة ما تم انجازه من اعمال الانجازات) بما هو مخطط لتحقيقه (الخطة) ومعرفة اسباب الانحرافات عن الخطة ومحاسبة المسؤولية عنها ، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في وصف الحالات الواقعية المستخدمة في اعداد وتنفيذ الموازنة العامة ووصف مشكلات الموازنة الحالية وتم استخدام التحليلي الاستقرائي لاستنباط النتائج من تطبيق موازنة البرامج والأداء من خلال اساليب وطرق اعدادها في مجال المحافظة على الموارد البيئية وتم استخدام برنامج التحليلي الاحصائي SPSS ، تم استخدام عينة دراسة مكونة من 95 مبحوث ويتكون مجتمع الدراسة من موظفي مركز بدر البيئي والمؤسسات الحكومية العاملة.

وقد توصلت الباحثة الى عدة نتائج أهمها :

- توجد علاقة معنوية بين تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وزيادة فاعلية عمليات الرقابة على الأداء البيئي للوحدات العامة.
- توجد علاقة معنوية بين تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وتحسين الأداء البيئي للوحدات العامة.

ومن أهم ما أوصت به الباحثة:

- بوضع وإعداد الموازنة بصورة تربط كل عملية من العمليات المالية بالأغراض التي تحددها الدولة فتعمل على تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها .
- وتوصي الباحثة بضرورة نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء المحاسبين الذين سيطبقون موازنة البرامج والأداء وكذلك للمعنيين بإعداد الموازنة السنوية بكافة الوحدات التنظيمية

الاطار العام للدراسة

من خلال تدريب العاملين على طرق إعداد موازنة البرامج والأداء من خلال دورات تدريبية وإتاحة اليات التنفيذ التي تمكنهم من التطبيق.

سابعاً : دراسة (منصور ، 1992م) دراسة وتقييم إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والموازنة الصفرية بصدد إعداد الموازنة والرقابة على تنفيذها بقطاع الشؤون الصحية في ج . ع . ي .) .

هدفت هذه الدراسة إلى الخلوصل إلى نموذج موازنة يتم تطبيقه على قطاع الشؤون الصحية في الجمهورية العربية اليمنية ، بحيث يتلاءم هذا النموذج مع الظروف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للدول النامية بصفة عامة واليمن بصفة خاصة .

وتركزت الدراسة على عرض لتطور أنظمة الموازنات استجابة للمتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية مع استعراض التجارب تطبيق الموازنات في بعض الدول .

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها :

- أن نتائج التطبيق اختلفت كلياً أو جزئياً سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية وذلك للاختلاف في الظروف البيئية والاجتماعية والاقتصادية وعرض الباحث أركان النموذج المقترح لإعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة ، المتضمن تحديد سقف للإنفاق ، وتمويل البرامج على ضوء الموارد المتاحة ، ومقارنة تقييم البرامج وفقاً للأسلوب الموازنة الصفرية ، وتحليل التكاليف بغرض تقييم الأداء في قطاع الخدمات الصحية في الجمهورية اليمنية ، ومشكلات قياس المخرجات في القطاع الحكومي .

ومن أهم ما أوصى به الباحث:

- تطبيق مدخل الموازنات الحديثة في القطاع الصحي في الجمهورية اليمنية يؤدي إلى ارتفاع مستوى الخدمة وانخفاض تكاليفها بالإضافة إلى ضرورة تقييم البرامج على أساس التكلفة والعائد ، والمفاضلة بين البرامج التي تحقق الهدف نفسه ، والمفاضلة بين البرامج القائمة والجديدة في ظل معيار سريان الأهداف .

الاطار العام للدراسة

ثامناً : (دراسة سلوم ، المهائني 2007م) الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ -
دراسة تحليلية للموازنة العراقية 2005-2007:

برزت أهمية الدراسة في ضرورة اعتماد أسلوب سليم ومتقدم في تقدير المصروفات العامة لوحدات الدول المختلفة والأقاليم (سواء على مستوى المحافظات أو المناطق التي أقرها الدستور والموازنة العادلة في التخصيص لهذه النفقات باستخدام الموازنات الحديثة كموازنة البرامج والأداء والتخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية وضرورة الابتعاد عن الموازنة التقليدية في التقدير أو على الأقل إيجاد موازنة حديثة سائدة للنظام التقليدي وخاصة للإنفاق الاستراتيجي والاستثماري حيث تعتبر الموازنة من أهم الأدوات الرئيسية وراء إنجازات الأداء العام وتطرفت الدراسة إلى أسلوب تنفيذ الموازنة وتطوير النظام المحاسبي المعتمد حالياً وما هو مطلوب أن يقدمه من تقارير مالية لينتهي البحث بجملة من الاستنتاجات والتوصيات التي تعد كنواة لعملية التطوير المطلوبة في نظام الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي العامل على تنفيذ تلك الموازنة.

ومن أهم ما أوصى به الباحثان:

■ بضرورة الانتقال في إعداد الموازنة العامة للدولة من الموازنة التقليدية إلى أي من الموازنات الأكثر تطوراً وحدثة ولا يمكن تحديده إلا بعد توفير المتطلبات اللازمة لذلك.

تاسعاً : دراسة (غنام ، 2006م) إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين:

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن أسلوب جديد من أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة ، وذلك باستخدام موازنة البرامج والأداء لتحقيق الكفاءة والفاعلية للموارد المحدودة ، فالموازنة المستخدمة في فلسطين هي موازنة البنود وهي موازنة تقليدية تركز على اعتماد المدخلات دون الاهتمام أو التركيز نحو الهدف أو قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها مما يضعف منهج المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ.

وقام غنام في هذه الدراسة بمناقشة وتحليل الجوانب العلمية المرتبطة بأساسيات إعداد الموازنة المقترحة وإبراز دورها في تحقيق الرقابة على الأنشطة والبرامج وفق أسلوب جديد يظهر

الاطار العام للدراسة

بواقعية مراكز المسؤولية ويحقق الربط بين عناصر الإيرادات والمصروفات ، كما تم أيضا تطوير فرضيات البحث وجرى مناقشتها عملية.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- أن استخدام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تحقيق الفعالية للبرامج والأنشطة والمساهمة في دعم آليات الرقابة وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات و الوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة مما يؤدي إلى ضبط الإنفاق وتحديد اتجاهاته ومستوياته وترشيده . ولدعم الأفكار النظرية والتحليلية لتطبيقات الموازنة في فلسطين تم إجراء وتصميم خطوات عملية كنموذج عملي على وزارة الصحة وأثبت البحث أن هناك إمكانية نظرية وعملية لتطبيق هذا النوع من الموازنة .

ومن أهم ما أوصى به الباحث :

- بضرورة استخدام موازنة البرامج والأداء لما لها من أهمية في تحقيق الفعالية للبرامج الأنشطة. وكذلك أهميتها في ضبط الإنفاق وتحديد اتجاهاته وترشيده.

عاشراً : دراسة (سرور ، 2011م) مدى دقة تقديرات موازنة مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية " دراسة تطبيقية " :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى دقة تقديرات الموازنة العامة للدولة ومدى الانحرافات بين تقديرات الموازنة والإنفاق الفعلي ، ومن ثم تقديم التوصيات والمقترحات لتحسين عملية تقدير الموازنة العامة للدولة.

حيث قام الباحث باختيار إيرادات ونفقات مصلحة الضرائب كمجتمع لدرسته التطبيقية واستخدم الباحث عددا من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستنتاجية باستخدام حزمة الاختبارات الإحصائية SPSS بغرض تحقيق أهداف دراسته واختبار فرضياته . لكن قبل ذلك استعرض الباحث في الدراسة النظرية تطور أساليب إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في ظل كل نظام من أنظمة الموازنات الحديثة.

الاطار العام للدراسة

ومن أهم ما أوصى به الباحث :

- فرض الرقابة على الأداء الوظيفي عن طريق تطوير معايير الأداء لقياس الأداء الوظيفي من ناحية ، وقياس الإنجازات من ناحية أخرى . ويتحقق ذلك من خلال :
 - ✓ تطبيق نظم محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي تمهيدا لتحديد مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية لكل برنامج من البرامج الحكومية من أجل تعزيز الرقابة الإدارية على الأداء .
 - ✓ استكمال تطبيق أساس الاستحقاق على كافة الموارد والاستخدامات باعتباره حجر الأساس للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء

مناقشة الدراسات السابقة:

يستعرض الباحثان في هذا الجانب الاتجاهات الرئيسية للدراسات السابقة ، وعلاقة الدراسة الحالية بتلك الدراسات التي تمت في بيئات مختلفة (محلية - وعربية) وذلك على النحو التالي:

1- الهدف من الدراسات:

اتفقت الدراسة مع دراسة (منصور ، 1992 م) لوضع اطاع مقترح على القطاع الصحي في الجمهورية اليمنية.

2- عينة الدراسة:

اتفقت الدراسة مع دراسة (منصور ، 1992م) بتطبيق على القطاع الصحي.

3- النتائج :

- اتفقت الدراسة مع دراسة (عثمان ، 2011) في ضرورة استخدام موازنة البرامج عن غيرها من الاساليب.
- تتفق الدراسة مع الدراسة (عثمان ، 2011) و (سلوم المهاني ، 2007) أن موازنة البرامج والأداء تعتبر صورة من صور اعداد الموازنة الذي يفضل استخدامها عند إعداد الموازنة العامة.

الاطار العام للدراسة

- اتفقت الدراسة مع دراسة (منصور ، 1992م) في تطبيق موازنة البرامج الأداء يؤدي إلى ارتفاع الخدمة وانخفاض تكاليفها.
- تتفق الدراسة مع دراسة (سرور ، 2011م) في ضرورة تطبيق نظم محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي تمهيداً لتحديد مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية لكل برنامج مع البرامج الحكومية من أجل تعزيز الرقابة الإدارية على الأداء.
- واختلفت مع هذه الدراسة ان هذه الدراسة قامت باختبار إيرادات نفقات هيئة مستشفى الجمهورية ودراسة سرور اختبرت إيرادات ونفقات مصلحة الضرائب.
- 4- التوصيات
- اتفقت مع دراسة (غنام ، 2006م) في التركيز على وظيفة التخطيط في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء .
- اتفقت الدراسة مع دراسة (عبدالكريم ، 2016م) (عبدالفتاح ، 2015 م) في تصميم وإعداد برامج التدريب للطواقم الفنية التي تتولى خطط الموازنات.
- اتفقت الدراسة مع دراسة (اللحياني ، 2003م) بضرورة تبني الجامعات مادة تخصص في تخطيط متطلبات اعداد موازنة البرامج والاداء وكيفية تنفيذها والرقابة عليها.

الفصل الأول

المبحث الأول: مفهوم الموازنات وأهميتها وتطورها

✓ مفهوم الموازنات العامة وأهميتها
وخصائصها

✓ مفهوم موازنة البنود

✓ مفهوم موازنة البرامج والأداء

المبحث الأول : مفاهيم الموازنة وتطورها:

1-1-1 مفهوم الموازنة العامة وأهميتها وخصائصها:

1-1-1-1 تعريف الموازنة في الاصطلاح القانوني :

يعرف القانون المالي اليمني لعام ١٩٩٠ م الموازنة العامة بأنها (الجداول الشاملة لجميع الإيرادات المقدر تحصيلها ، وجميع النفقات المتوقع إنفاقها خلال السنة المالية)¹.

2-1-1-1 تعريف الموازنة في الاصطلاح الأكاديمي:

تتعدد وتتنوع تعريفات الموازنة العامة من حيث الشمولية و التكامل ، و يعود ذلك اساسا إلى طبيعة النظرة التي يراها بعض العلماء والفقهاء باختلاف التشريعات الوضعية ، ولكن هذه التعريفات جاءت لتتماشى مع النظرة الحديثة لمفهوم الموازنة وعلاقتها بسياسة ووظائف الدولة . ولذلك سوف نستعرض بعضا من هذه التعريفات وهي :

- بانها وثيقة تتضمن تقديرا لنفقات الدولة و إيراداتها لمدة محدودة ومقبلة من الزمن غالباً سنة ، والتي يتم تقديرها في ضوء الأهداف التي ترنوا إليها فلسفة الحكم.²
- بانها تتضمن تقديرا احتمالية النفقات الدولة وإيراداتها ، وإن هذا التقدير يتم اعتماده ، كما أنه ينصرف إلى مدة معينة مقبلة .³
- بانها برنامج مالي لسنة مالية قادمة ، تستطيع من خلاله الدولة القيام بوظائفها وتحقيق نشاطاتها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ...¹

¹ المادة الثانية من القانون المالي للجمهورية اليمنية رقم (8) لسنة 1990م ، وزارة الشؤون القانونية ، مطابع دائرة التوجيه المعنوي صنعاء ، اغسطس 2004م.

² د. عادل فليح العلي ، د. طلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، الجزء الثاني ، دار الكتاب للطباعة والنشر ، الموصل ، 1989م ، ص 272.

³ د. مجدي محمود شهاب ، الاقتصاد المالي ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 1999م ، ص 263.

ويمكن تعريف الموازنة العامة بأنها (خطة مالية شاملة سنوية ، تتضمن تقديرات النفقات العامة والإيرادات العامة بعد إجازتها من قبل السلطة التشريعية)²

وبناء على ما سبق يضع الباحثان تعريفاً للموازنة : هي أداة تخطيطية رقابية تتضمن ارقام تقديرية من النفقات والإيرادات لسنة مقبلة كما أنها ملزمة التنفيذ من جميع المرافق الحكومية.

3-1-1-1 أهمية الموازنة العامة :

إن التطور الكبير في مفهوم الدولة ووظائفها ومجالات نشاطها قد أعطى للموازنة العامة أهمية كبرى ودورا مهما في تنظيم الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، وذلك لأنها تعبر عن برنامج العمل السياسي والاجتماعي والاقتصادي للدولة خلال فترة مالية قادمة.

وتبرز أهمية الموازنة العامة في النواحي الآتية³:

1- استمدت الموازنة أهميتها التقليدية في مختلف المجتمعات لكونها أداة رقابة فعالة بيد السلطة التشريعية تضمن لها الأشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها.

2- تعتبر الموازنة أداة فعالة أيضاً ، من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه ، ففي حالة التضخم ، تعتمد الحكومة - عن طريق الموازنة - إلى امتصاص الطلب الزائد ، وذلك أما بفرض مزيد من الضرائب ، أو بالإحجام عن بعض عمليات الإنفاق ، وفي حالة الكساد تلجأ الحكومة إلى زيادة الطلب

¹ د.أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، ص 89.
² نادية اسماعيل الجبلي ، الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير في القانون العام كلية الحقوق جامعة عدن ، 2008م ، ص 8
³ حجازي ، محمد أحمد "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة - مؤسسة النبا للخدمات المطبعية وتجارة الورق " الطبعة الثانية، 1995م ، ص 80.

الفعلي ، وذلك أما عن طريق ضخ الأموال في شريان الاقتصاد ، بزيادة حجم الإنفاق الكلي ، أو تخفيض الضرائب التي تنوي تحصيلها أو غير ذلك من أساليب السياسة المالية ذات العلاقة.

3- تستخدم الموازنة كأداة تنسيق بين أنشطة وأجهزة الحكومة حيث تتضمن توزيع وتخصيص موارد الدولة المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة للجهات المنفذة وذلك وفقا لحاجة كل جهة أو نشاطها وفي ضوء أولويات الإنفاق .

4- تستخدم الموازنة أيضا ، كأداة مؤثرة على الحياة الاجتماعية ، فهي تلعب دورا مهما في إعادة توزيع الدخل وذلك عن طريق زيادة النفقات التعليمية والصحية والاجتماعية ... الموجهة للفئات ذات الدخل المحدود ، أو عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع.

5- استخدام الموازنة كأداة لحماية الصناعة المحلية وتشجيعها ، وذلك عن طريق إعفاؤها من الرسوم الجمركية أو فرض رسوم جمركية مرتفعة على البضائع المستوردة المشابهة للصناعة المحلية.

كما أن الموازنة العامة دورا كبيرا في مجال التخطيط سواء كان ذلك على مستوى الدولة أو على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية التي تعتبر الموازنة العامة بالنسبة لها الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة أما دورها في الرقابة ، فإنها تتم بإجراء المقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الإدارية وبين الإنفاق الفعلي لها ¹.

وتتعدى أهمية الموازنة واستخداماتها الإدارة الرسمية الحكومية ، فالموازنة العامة تشكل مصدر معلومات مهمة وأساسية للمشتغلين في القطاع الخاص الذين يهتمون بمعرفة حجم

¹ حجازي ، محمد أحمد المرجع السابق ، ص 81.

الإنفاق الحكومي ونواحي استغلاله حاضرا ومستقبلا ، باعتبار أن قرارات الأعمال تتأثر باتجاهات الإنفاق الحكومي ، في الأسواق المالية ، في حجم ووضع الالتزامات المالية ، في نتائج التنمية ، في الأبحاث ، في استغلال الفرص الدولية ، وغير ذلك¹.

4-1-1-1 خصائص الموازنة العامة 2 :

إن أهم خصائص الموازنة العامة تتمثل في الآتي:

1- الموازنة صك تقدر فيه إيرادات الدولة ونفقاتها (الصفة التخمينية أو التقديرية للموازنة)

وبذلك فإن الموازنة هي خطة عن سنة مالية مقبلة وصك تقدر فيه ما سوف يدخل على

الدولة من إيرادات ، وما سوف تحتاج إليه من نفقات خلال فترة معينة من الزمن غالبا

هي ، سنة.

2- الموازنة صك تجاز بموجبه الجباية والإنفاق من السلطة التشريعية بالنيابة عن الشعب ،

وهذه الإجازة محدودة الأجل خلال سنة مالية مقبلة ، كما أنها إجازة محدودة من حيث

مداها وشمولها أي أنها تحتم على الحكومة ألا تحصل سوى الإيرادات المحددة في

تقديرات الموازنة ، وألا تتجاوز في الإنفاق الاعتمادات المفتوحة فيها .

3- الموازنة محدودة المدة (سنوية) ، ومن ثم فإن الإذن من السلطة التشريعية بصرف

النفقات وجباية الواردات يعطى عن سنة واحدة رغم أن هذه القاعدة السنوية لم تعد

تتلاءم تماما مع التطورات الاقتصادية والمفاهيم العلمية الجديدة ، وإن هناك موازنات

توضع لأكثر من سنة أو لمدة غير محدودة كالمشاريع الإنشائية الكبرى

¹ Melvin , Anshen : The Federal Budget as an Instrument for Management and Analysis , Program

Budgeting , Second edition , Holt , Rinehart and Winston , Inc 1969 , P - 5

² المهاني ، محمد خالد ، " الموازنة العامة للدولة في سورية ، الواقع الآفاق ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 16 ، العدد الأول ، 2000م

، ص 14

4- الموازنة هي صك تشريعي ، فهي سند أو وثيقة أو صك ، أو برنامج أو أنها عمل إداري بحث ، والحقيقة هي أن الموازنة تتألف من قانون الموازنة وجداول تفصيلية ملحقة بها .

2-1-1 مفهوم موازنة البنود:

وسميت أيضاً بالموازنة التقليدية (Traditional Budget) أو موازنة الرقابة (Control Budget)، وتعتبر موازنة البنود من أقدم نظم إعداد الموازنات وأكثرها شيوعاً استخدام حتى الوقت الحاضر ، " وسميت بموازنة البنود بسبب عرض الموازنة على شكل بنود حسب الغرض الذي تؤديه النفقات"¹، حيث يتم جدولة التبويبات والبيانات المتجانسة من حيث الوظيفة والغرض وإظهارها في صورة مجموعات متجانسة على شكل بنود ف عرض الموازنة ، ويستهدف هذا النظام بدرجة رئيسية فرض رقابة مالية وقانونية صارمة على الإنفاق الحكومي لضمان عدم التلاعب أو الإسراف في استخدام المال العام ، من خلال ربط الصرف الحكومي بحدود وتوجيهات موضوعة من السلطة التنفيذية والتشريعية ، وقد انعكس ذلك على أسلوب إعداد وتبويب الموازنة واستخدامها كأداة للرقابة ، حيث اقتضى الأمر تبويب الإيرادات والمصروفات بصورة تمكن من الرقابة عليهما.

ويتلخص مفهوم وجوهر موازنة البنود ف التركيز على الاتجاه الرقابي للموازنة، واعتبار الموازنة خطة مالية محاسبية ، يتم من خلالها عرض حجم الحاجات المطلوب الحصول عليها مقيماً بمقدار من المال المخصص لها مثل : حجم الرواتب والأجور ، والمشتريات ، وأجور الكهرباء والمياه .. الخ ، أكثر من التأكيد على حجم الخدمة المطلوب شراؤها بالنسبة إلى المال

¹ مرار ، فيصل فخري : "العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة" دار مجدلوي للنشر والتوزيع ، عمان ، 1995م، ص 15.

المقدر لهذا الشراء أو العمل المطلوب إنجازه ، أي أنه لا يتضمن البحث كفاية العمليات ومستوى الخدمة المطلوب إنجازها في إطار أنشطة الموازنة.

وفي العادة فإن هيكل الموازنة وفقاً لهذا النظام يقوم على عدد من التقسيمات وكل تقسيم يخدم غرضاً معيناً أو مجموعة من الأغراض من دون غيرها ، ويستند كل تقسيم على عدد من الأسس والمعايير يتوقف اختيار أي منها على الهدف المتوخى تحقيقه، وينبغي أن يخدم اختيار أي من تلك التقسيمات عمليات الإعداد والتنفيذ والرقابة والتقييم.

وبدأ تطبيق موازنة البنود في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1921م كموازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وبتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية ، وبموجبها يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها. بمعنى أن يتم حصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية بصرف النظر عن الإدارة الحكومية التي تقدمها ، ثم بعد ذلك يتم تقسيم النفقات إلى فئات رئيسية تسمى (أبواب) حيث يتم تقسيم هذه الأبواب الرئيسية إلى بنود فرعية.¹

ويقوم هيكل موازنة البنود على الجمع بين التقسيم الإداري والنوعي ، فالتقسيم الإداري يقوم بتقسيم كل من النفقات العامة والإيرادات العامة بحسب الجهات الحكومية (الهيكل التنظيمي أو الإداري للدولة) التي تقوم بالإنفاق ، وبحسب الجهات الحكومية المسؤولة عن تحصيل الإيرادات ، أما التقسيم النوعي للموازنة فيتم بحسب الغرض من النفقة أي بحسب السلع والخدمات التي يتم اقتناؤها من قبل وحدات الجهاز الإداري للدولة (جانب النفقات) وبحسب أنواع الإيرادات التي

¹ كوشك ، طارق بن حسن " موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام " صحيفة عكاظ ، العدد 937 ،
www.koshak.net/tarig/articales 1424/11/18

يتم تحصيلها " ¹. ويشترط اقتران التقسيم النوعي بالتقسيم الإداري حيث لا تبرز أهميته بمفرده ويساعد ذلك على إحكام الرقابة على الصرف من حيث المبالغ والأغراض وذلك على مستوى الوحدات الإدارية.

ويستند مبدأ إعداد هذه الموازنة على أساس تقدير النفقات وفقاً لبنود يمثل كل منها نوعاً من أنواع الصرف، حيث يتم تبويب بنود الموازنة بشكل تفصيلي حسب الوحدة التنظيمية ثم بحسب نوع المصروف (مرتبات وما في حكمها ، مستلزمات سلعية بأنواعها ، مستلزمات خدمية من صيانة وتنقلات وغيرها) ، ويتم متابعة واستقراء الإنفاق الفعلي في الثلاث السنوات الأخيرة الماضية واتجاهها في السنة الحالية من المخصصات المالية القائمة وعدها مؤشراً أولاً للإنفاق في السنة القادمة.

ويتصف النظام التقليدي بالجمود ، ويمنع القيادات الإدارية التنفيذية الحكومية من الإبداع ، قد يصل الأمر إلى وجود إنفاق على مخصصات غير ضرورية مما قد يصل لدرجة الهدر والإسراف في الإنفاق، وخصوصاً الإنفاق الذي يتم في نهاية السنة المالية ، عندما يشعر المسؤولون بأنه إذا لم يتم استغلال المخصصات المرصودة في الموازنة ، فإنها لن تعوض في السنة القادمة ، كما أنه قد يقلل فرصتهم في زيادة المخصصات أو المحافظة على مستواها الحالي عند وضع تقديرات الموازنة المقبلة ².

ويتناسب نظام موازنة البنود مع الأسلوب الإداري المركزي التقليدي حيث يقل الاهتمام بالأهداف والبدائل المتاحة وتحليل التكاليف والعائد لأن العاملين يقعون تحت هيمنة تفاصيل

¹ البختاوي ، حسين مهجر " أنواع الموازنة العامة " منتديات الطالب الاقتصادية ، المالية العامة ، الأربعاء 2012/4/11م ، <http://econ.to-relax.net/t756-topic>

² تيشوري ، عبدالرحمن " موازنة البرامج وموازنة البنود أيهما الأصح " الموقع الرسمي لمؤسسة الحار المتمدن ، العدد 3060 ، 2010/7/11م ، <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=222072>

تمليها إدارة عليا ويتم التحديد للمخصصات المالية لكل بند في ضوء الأعوام السابقة دون النظر للنتائج والأهداف¹.

عيوب ومآخذ موازنة البنود:-

1- هيمنة أساليب الرقابة التقليدية التي تفرض على الموظفين الالتزام الحرفي بالقواعد التي تحدد الصرف ومنها الرقابة المسبقة².

2- عدم اهتمامها بالمؤشرات المستقبلية وتحديد الأهداف في مجال الإنفاق والإيراد إلا بقدر بسيط .

3- لا توفر معايير موضوعية في تحديد الحاجات الواقعية عند طلب الأموال من الوزارات أو عند توزيعها من قبل وزارة المالية على المصالح الحكومية المختلفة ، ومن ثم فإن ذلك يشجع الوحدات الإدارية على التنافس في طلبات الاعتمادات بشكل متزايد ومبالغ فيه من دون النظر إلى أولويات الحاجات على المستوى الحكومي. وغالباً ما تحصل جماعات الضغط المؤثرة على طلباتها من الاعتمادات أما بفعل مراكز القوى السياسية أو العلاقات الوثيقة مع مركز القرار المالي.

4- تنصرف بالتركيز على المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بالنتائج (المخرجات) والعلاقة بينهما وبذلك لا يمكن التعرف على اقتصادية كفاءة استخدام الموارد³.

5- ضعف أو عدم اهتمامها بالبرامج والأهداف التي تنفق من أجلها اعتمادات الصرف المختلفة ، وبما لا يمكن من قياس الأعمال المنجزة ومعرفة مدى كفاءة استخدام الموارد أو نشاط الوحدة الإدارية⁴.

وبذلك فإن موازنة البنود تناسب النمط الإداري المركزي التقليدي المؤسس على تركيز قوة القرار المالي ومسئوليته في فئة محدودة ، كما أنها تعد أسلوباً يعتمد بدرجة كبيرة على قاعدة التجربة والخطأ ، بسبب عدم كفاءة الأساليب الفنية المستخدمة في التنبؤ والتقدير ، وتحمل في طياتها كما من الأرقام من دون دلالة واعية.

¹ أبو رحمة ، محمد عبدالله " مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات غزة (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008م ، ص 22.

² العربي ، علي وعساف ، عبدالمعطي " إدارة المالية العامة " كلية التجارة ، جامعة الكويت ، ص 138 ، بدون عام إصدار.

³ الحسيني ، قاسم إبراهيم " المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة " مؤسسة الوراق ، الأردن ، 1999م ، ص 112.

⁴ George,E.Berkley "The Craft Public Administration (Boston;Allyn and Bacon,inc,1981) p 272.

ولذا فإن منتقدو الموازنة التقليدية اعتبروا أن هذه الموازنة لا توفر معايير موضوعية لتخصيص الاعتمادات المالية على الاستخدامات المختلفة ، كما لا توفر متطلبات قياس النتائج والكفاءة ، ومن ثم برزت الحاجة إلى إجراء تغييرات هيكلية ووظيفية على الموازنة.

3-1-1 مفهوم موازنة البرامج والأداء:

بالنظر إلى المفاهيم السائدة وخاصة في الدول النامية بخصوص عملية الموازنة يلاحظ أنها تركز الاهتمام على موضوع الإنفاق ولا ينصرف إلى الأداء أو الخدمات التي تقوم بها الحكومة ، ولما كانت هذه الاهتمامات لا تتلاءم مع المتطلبات الجديدة المترتبة على معظم مسؤولية الجهاز الحكومي ، واتساع الأنشطة التي أصبح يضطلع بها وخاصة بعد أن نهجت معظم الدول نهج التخطيط في جميع المجالات ، وعلى ضوء هذه الأهداف بذات العديد من الدول الكثير من الجهود الفنية في سبيل النهوض بالإدارة المالية الحكومية ومن هذه الجهود انتهاج نظام موازنة البرامج والأداء .

ويمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازنات بأنها : " خطة توضح الأهداف المحددة للوحدات معبرة عنها في شكل برامج ومشروعات محددة ، فطبقاً للبرنامج يتم تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية للوحدات ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة ويجوز أن تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج كما يجوز أن تنفذ أكثر من إدارة برنامج واحد ، ثم يتم التبويب طبقاً لطبيعة النفقة أي عند التنفيذ لابد من تمويل البرامج وعليه تدرج اعتمادات كل برنامج طبقة لطبيعتها¹

إن موازنات البرامج والأداء هي وسيلة للتخطيط والإدارة بالأهداف . المحاسبة بالنتائج ، الكفالة تواصل الارتقاء بأداء الجهات المعنية وتحقيق رسالتها وأهدافها ، وبالاستناد إلى برامج لأنشطتها موزعة توزيعاً زمنياً على فترات الخطة أو السنة المالية وكذلك فيما بين مراكز المسؤولية المختصة . ويصاحب ذلك تحديداً للمدخلات والمخرجات اللازمة لتحقيق برامج النشاط

¹ سلوم والمهاني " الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة (دراسة ميدانية للموازنة العراقية) ، مجلة الإدارة الإقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد الرابع والتستين ، 2007م ، ص 107.

وكذلك مؤشرات تقييم الأداء التي تستخدم في متابعة التقدم في تحقيق الأهداف وفي تحديد الانحرافات وتصحيح الإجراءات لتحقيق النتائج والرسالة المستهدفة بالنسبة لكل جهة ¹.

وقد ورد أول تعريف الموازنة البرامج والأداء ضمن توصيات لجنة هوفر عام 1949 م²: (ان موازنة الحكومة الفيدرالية بأكملها تحتاج إلى تعديل ، ويقتضي بالأخذ بنظام قوامه الوظائف والأنشطة والمشروعات ، وهذا هو المقصود بموازنة الأداء)

وقد عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة موازنة البرامج والأداء كما يلي³:

(هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها تمكن مديري البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة ، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف بحسب الوقت ، المبالغ ، ساعات العمل والمواد ، وأن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية ، إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات) .

إن موازنة البرامج والأداء ما هي إلا خطة أو خطط تنفيذية واضحة يعبر عنها بدلالات رقمية يمكن على ضوءها تنفيذ البرامج والمشروعات التي اعتمدت ، وإذا كانت الموازنة هي عبارة عن التعبير المالي للخطة فإنه من الأفضل ترجمة هذه الموازنة على شكل برامج وأنشطة تقوم الخطة بتمويلها⁴ .

كما أن موازنة البرامج والأداء تتطلب استخدام أساليب مراجعة تنفيذ العمل وهذا ما أغفلته الموازنة التقليدية (البنود) ، إذ قصرت مراقبتها على المراقبة الحسابية ومراجعة المصروفات في حدود الاعتماد والمراقبة على صحة وسلامة إجراءات الصرف . ومن ناحية أخرى فإن المعلومات التي تقدمها موازنة البرامج والأداء تعتبر مؤشرات أساسية تقوم الأجهزة الرقابية من خلالها بمراقبة

¹ غالي ، نرمين " موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة ، مجلد البحوث المالية ، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية ، وزارة المالية ، جمهورية مصر العربية ، المجلد الأول ، 2007م ، ص 11.

² محمد ، عبد الجبار السيد طه : " دراسة تحليلية لموازنة البرامج والأداء وتطبيقها في إعداد الموازنة التقديرية لجامعة الأزهر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، 1976م ، ص 31.

³ حجازي ، محمد أحمد ، مرجع سابق ، ص 169.

⁴ عبدالله ، منصور ياسين " دراسة وتقييم إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والموازنة الصفرية بصدد إعداد الموازنة والمراقبة على تنفيذها بقطاع الشؤون الصحية في ج.ع.ي " ، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1992م.

ومتابعة مدى التقدم في العمل أثناء مرحلة التنفيذ كما يمكن استخدام هذه المعلومات للتخطيط في المرحلة القادمة ، ومن هنا يمكن القول بأن موازنة البرامج والأداء تعتبر أسلوباً ملائمة في تخطيط ورقابة الأنشطة الحكومية وترشيد الإنفاق العام¹.

وتبدو موازنة البرامج والأداء ، في أبسط قواعدها ، كمحاولة لربط المعلومات المتوفرة عن برامج العمل المختلفة . و قرارات الموازنة ، أي أن تخصيص النفقات لأي برنامج عمل يتم بناء على معلومات موثوقة عن أهداف هذا البرنامج ؛ من حيث أهمية الأهداف المنظمة والدولة ؛ كمية ونوعية النتائج المتوخاة ؛ طاقات وإمكانات البرنامج في الحاضر والمستقبل ، وكل ما يوفر معرفة حقيقية عن البرنامج وكلفته وأهميته ، لذا يكون اتجاه موازنة الأداء نحو الإنجازات ، وما يمكن القيام به لتحسين الإدارة الداخلية للمنظمة أو البرنامج .

إن موازنة البرامج والأداء ما هي إلا تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية وما تقوم به الحكومة من برامج وأعمال وليس ما تشتريه من سلع وخدمات أي أنها تركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيق الهدف لأن التبويب التقليدي للميزانية يظهر ما تشتريه الحكومة ولكن لا يظهر البرامج التي من أجلها تم الشراء ولا مدى الإنجاز الذي يتحقق من هذه البرامج² .

كما نجد أن موازنة البرامج والأداء تعبر عن مجموع موازنات البرامج التي تنوي الوحدة تنفيذها خلال الفترة التي تعد الموازنة عنها ، كما نجد أنه يمكن إعداد الموازنة وفق عناصر التكلفة (على أساس البنود) وبهذا تلتقي موازنة البرامج والأداء مع موازنة البنود في أدنى مستوى من مستوياتها ، كما يمكن إعداد الموازنة بحسب البرامج ، أو بحسب الوظائف أو بحسب القطاعات أو حسب أي طريقة يتم تجزئة العمل الحكومي إليها ، وتحقق هذه الميزة إمكانية ربط الموازنة بالتخطيط ، ويمكن توجيه الموازنة بشكل مباشر نحو المشاريع المقصودة في وكما أن هذه ميزة تخطيطية فهي أيضاً ميزة رقابية إذ منها يمكن التأكد من الوصول للنتائج المطلوبة بشكل مباشر .

¹ المرجع السابق.

² الشمراني ، سوسن موازنة البرامج الأداء " برنامج الماجستير في الإدارة العامة ، جامعة الملك سعود ، 2010م ، ص 6 .

وبذلك فإن موازنة البرامج والأداء قد أحدثت تغيير في المفاهيم والإجراءات المتبعة في إعداد الموازنات العامة قياساً بالموازنة التقليدية ، وساعدت على إيجاد اتجاهات إدارية جديدة بحيث أصبحت الموازنة أداة ووسيلة فعالة في التخطيط والتنفيذ والرقابة والقياس ، وأصبحت بالنسبة للوحدات الإدارية التنفيذية نظاماً لعرض الموازنة في صورة تبرر مطالبتها بالأموال اللازمة للإنفاق على الأغراض المختلفة ، كما أصبحت بالنسبة للسلطة التشريعية وسيلة للقضاء على التبذير والإسراف الحكومي وتخفيض الضرائب أو عدم زيادتها ، كما مكنت الرأي العام من التعرف على نشاطات الأجهزة الحكومية متعددة الأهداف . لكنها من الناحية العملية لا يزال تطبيقها على المستوى القومي يواجه تعقيدات عديدة ، بينما التطبيق على المستوى القطاعي المؤسسي أقل تعقيداً وأوفر نجاحاً.

1-3-1-1 تبويب موازنة البرامج والأداء :

تقوم موازنة البرامج والأداء على تبويب الموازنة بطريقة تمكن من تحديد الأعمال والخدمات التي تؤديها الوزارات والوحدات الحكومية ، وذلك من خلال تبويب البرامج والأنشطة والمشروعات التي تنوي تنفيذها وتحديد أهداف كل منها وتصنيفها وفقاً لذلك ، بحيث يمكن قياس أداء هذه الوزارات أو الوحدات لبرامجها وأنشطتها ومدى تحقيقها لأهدافها .

إن تصنيف أو هيكل موازنة البرامج والأداء بحسب دليل الأمم المتحدة يتألف من ثلاث مستويات أساسية هي : - مستوى الوظائف ، ومستوى البرامج ، ومستوى النشاطات . وتعريفها كما يلي¹ :

- (1) الوظائف : هي عبارة عن مجموعات واسعة من العمليات ، تؤدي إلى تحقيق هدف رئيسي للحكومة.
- (2) البرامج : هي تفرعات كبيرة لوظيفة معينة ، تسمح بمعرفة الإنجازات للإدارات الرئيسية.

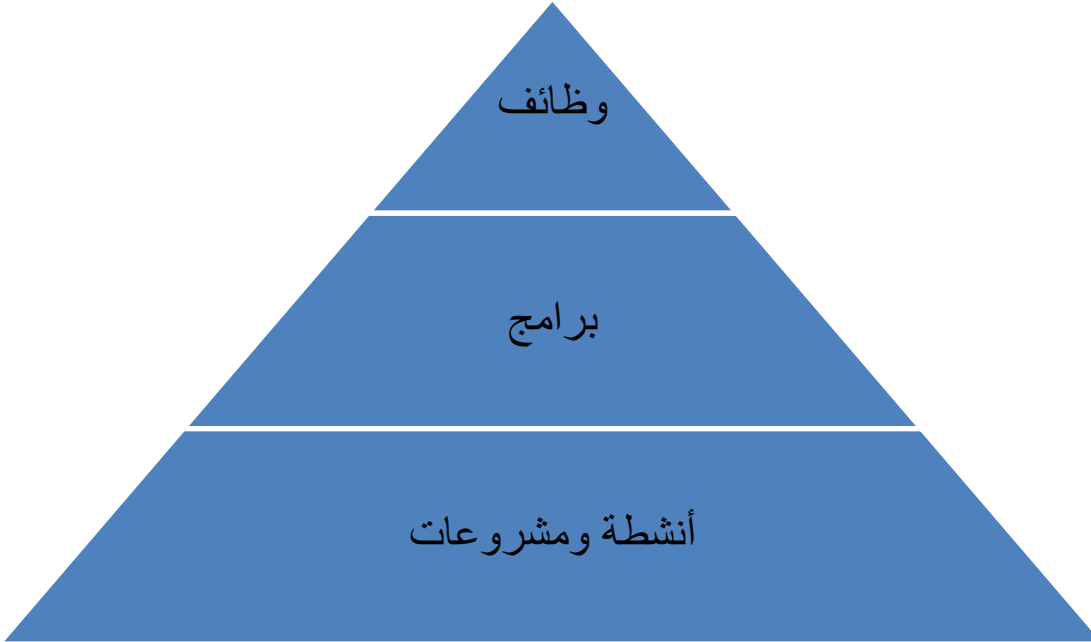
¹ أبو صقر ، حبيب " موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية " عمان ، 1981م ، ص 18.

(3) النشاطات : هي أجزاء من برنامج ، تبين أنواعا متوافقة من الأشغال التي تقوم بها هيئات متفرعة عن الإدارات الرئيسية ، لأجل تحقيق النتائج النهائية للبرنامج.

ويوضح الشكل التالي التسلسل الهرمي لتبويب موازنة البرامج والأداء :

شكل رقم (1.1.1)

التسلسل الهرمي لتبويب موازنة البرامج والأداء



ويمثل المستوى الأول من التبويب الوظائف الأساسية للحكومة أو الهيئة أو الوحدة الإدارية ، ويتعلق المستوى الثاني من التبويب بالبرامج الرئيسية لكل وظيفة ثم تبويبها إلى برامج فرعية ، أما المستوى الثالث فيتعلق بتبويب كل برنامج رئيسي أو فرعي إلى أنشطة ومشروعات التي تساهم في تحقيق البرنامج.

وعلى هذا الأساس فإن هيكل موازنة البرامج والأداء يحتوي على التبويات التالية :

- 1) التبويب بحسب الوظائف .
- 2) التبويب بحسب البرامج.
- 3) التبويب بحسب الأنشطة والمشروعات .

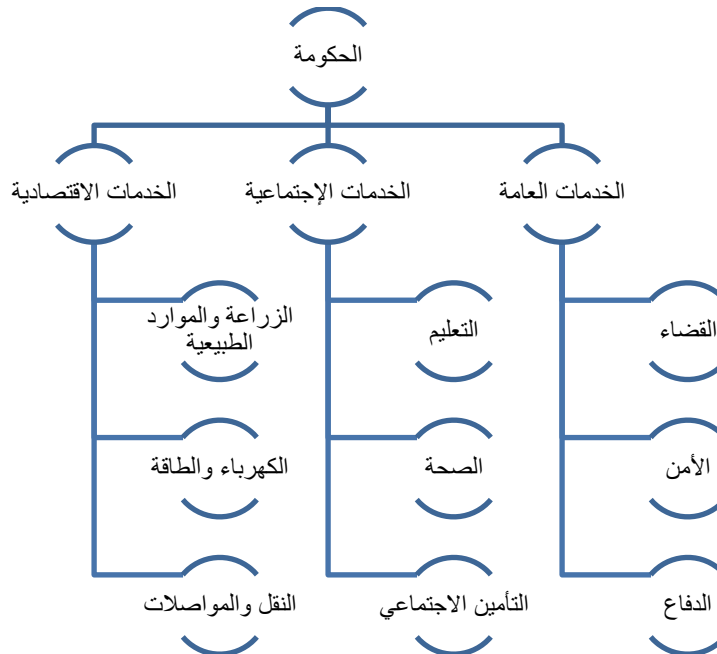
1) التبويب بحسب الوظائف :

ويقصد به عملية تجميع البرامج والأنشطة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية أو الهيئة وفقا للخدمات العامة ، وطبقا لهذا يتم تبويب المصروفات وفقا للوظائف والاختصاصات الرئيسية المتمثلة في الخدمات الأساسية التي تؤديها الحكومة أو الهيئة للجمهور ، وبذلك يوضح هذا التبويب ما أنفق على كل نوع من الخدمات العامة في مجموعات متجانسة وكل مجموعة مخصصة لخدمة أو وظيفة معينة مثل التعليم والصحة والأمن وغيرها .

ويوضح الشكل التالي التبويب الوظيفي لموازنة البرامج والأداء :

شكل رقم (2.1.1)

تبويب موازنة البرامج والأداء بحسب الوظائف



ويمكن القول إن التبويب الوظيفي يعتبر من أهم أساليب التبويب ، وتبرز أهميته بصفه خاصة في الدول النامية ، نظرا لأنه يرتبط بالوظائف والخدمات ولا يتعلق بالوزارات والوحدات

الإدارية والتنفيذية ، فهو يقوم بإعطاء الصورة الكاملة عن ما تؤديه الحكومة من أعمال وخدمات وعن تكلفتها بغض النظر عن الوزارات والوحدات الإدارية التنفيذية ، فالتقسيم الوظيفي للموازنة يفصح عن الأعمال والخدمات التي تؤديها الحكومة في شكل برامج أساسية مما يساعد على دراسة ومعرفة ما تؤديه الحكومة من أعمال وخدمات وإبراز الجزء الذي تسهم فيه النفقات العامة في كل عمل أو خدمة من الأعمال والخدمات العامة ، ومن ثم فإن هذا التقسيم يساعد على دراسة وتحليل الأهداف الأساسية التي تتولي الحكومة تنفيذها ويسهل إجراءات الرقابة عن مدى تحقيق الموازنة لأهدافها .

وعلى الرغم من أن موازنات العديد من الدول لم تأخذ بعد بنظام موازنة البرامج والأداء ، إلا أنها طبقت أسلوب الجدولة الوظيفية للموازنة على أساس بيانات إحصائية لمضامين موازنتها العامة التي اتبعت في تبويباتها الأساسية التبويب وفقا للبند والتوزيع الإداري للاعتماد (نظام موازنة البنود) .

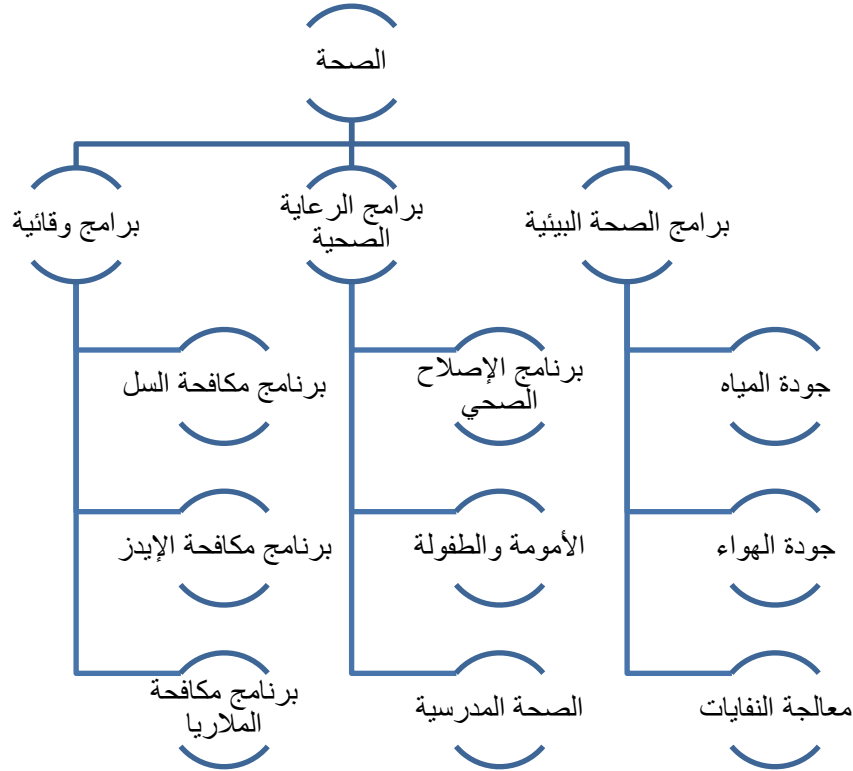
(2) التبويب بحسب البرامج :

يمثل التبويب وفقا للبرامج الإطار العام لإعداد موازنة الجهة والأساس العام لاستعراض خططها والتقديرات الخاصة باحتياجاتها وتخصيص الاعتمادات المالية ، ويعتبر تبويب البرامج أسلوبا يربط بين خدمات الحكومة التي تظهر من وظائفها النمطية وبين الأنشطة التي تعكس خطة العمل بالنسبة للوحدات الحكومية القائمة على التنفيذ ، كما تعبر الموازنة وفقاً لتبويب البرامج عن برامج الوحدة الحكومية المقترح تنفيذها خلال السنة المالية وتكاليفها وتعكس مسؤولياتها تجاه تنفيذ هذه البرامج ، كما أن هذا التبويب يفيد في الرقابة على تنفيذ البرامج والحكم على مدى تقدم العمل مقارنة بالخطط المعتمدة.

وقد يأخذ تبويب وظيفة الصحة مثلا عدة برامج رئيسية تبويبها إلى برامج فرعية ويمكن عرض بعض هذه البرامج في الشكل التالي :

شكل رقم (3.1.1)

تبويب موازنة البرامج والأداء حسب البرامج لوظيفة الصحة



(3) التبويب بحسب الأنشطة والمشروعات :

تمثل الأنشطة والمشروعات أجزاء داخل البرنامج الواحد ، تضم أنماط العمل المتشابهة ، ويعبر عنها بالأعمال المتجانسة التي تؤديها الجهات الحكومية في سبيل تحقيق الغرض النهائي البرنامج معين . لذا تقسم البرامج إلى أنشطة ومشروعات ، لكن الأنشطة تتعلق بالبرامج التشغيلية الجارية ، في حين أن المشروعات تتعلق بالبرامج والأعمال الرأسمالية ، باعتبار أن النشاط أكثر تحديدا للتصرفات التي تتم في سبيل تنفيذ برنامج رئيسي أو فرعي ، وأن المشروع هو سلسلة من الأعمال تتم في نطاق برنامج استثماري رئيسي ، أو فرعي لإنتاج سلع رأسمالية أو تشييدات .

ويعتبر التبويب بحسب الأنشطة والمشروعات امتدادا للتبويب الوظيفي والتبويب حسب البرامج ، لأن الأنشطة والمشروعات هي نقطة الارتكاز للموازنة التي تبنى عليها التقديرات ، والمحاسبة والتقارير ، فتحليل الأنشطة والمشروعات يوفر مزيدا من البيانات في تبويب وعرض بيانات الموازنة وذلك لارتباطها المباشر بالعمل الواجب أدائه تحت برنامج معين ، كما يساعد

على إعداد التقارير المالية التي تعبر عن تكاليف النشاط والمشروع مما يساعد في الرقابة على الأداء وتقويم عملية التنفيذ .

ومن مواصفات النشاط إمكانية قياس عبء العمل الذي يتضمنه وفقا لمعايير قياسية تخص النشاط نفسه ، إذ ليس هناك معيار نمطي لقياس مختلف الأنشطة في نظام موازنة البرامج والأداء ، ومن المتطلبات الأساسية في تحديد فئات الأنشطة وجوب المحافظة على الحد الأدنى العمل الذي تنطبق عليه مواصفات النشاط وبما يتفق والحاجة إلى التقييم الواضح والسليم المسيرة تنفيذه ، دون الحاجة إلى تجزئة البرنامج إلى العديد من الأنشطة في الحالة التي يترتب على ذلك تعقيد عملية الأداء وقياس الإنجاز بالنسبة للنشاط الواحد ، كما تظهر الحاجة في تبويب الأنشطة إلى توافقها مع الهيكل التنظيمي للإدارة العامة ، وفي حالة تعذر توائم الأنشطة مع النسق التنظيمي القائم ، يمكن إعادة تبويب الأنشطة وتطويعها مع هذا التنظيم ، وإذا تعذر ذلك فإن الأمر يتطلب تطوير الهيكل التنظيمي للإدارة لفي بأغراض استيعاب توزيع الأنشطة المحددة على الوحدات الإدارية في الهيكل التنظيمي المتطور. والشكل التالي يوضح تبويب موازنة البرامج والأداء بحسب الأنشطة والمشروعات :

كل رقم (4.1.1)

تبويب موازنة البرامج والأداء بحسب الأنشطة



ويلاحظ أن التصنيف الذي تعتمد موازنة البرامج والأداء لا يلغي إمكانية استخدام التبويب بحسب الغرض من النفقة التي تعتمد موازنة البنود ، حيث إن استخدامه يكون استخداما داعما لتحديد المدخلات اللازمة لتنفيذ الأنشطة المخططة من أجور ومواد وسلع وخدمات ووسيلة مساعدة للرقابة ، بالإضافة إلى ما يعرضه من بيانات تفيد في إجراء التحليلات الاقتصادية والمالية .

" فالتصنيف بحسب أوجه الإنفاق فعلى الرغم من أنه تبويب ثانوي يدعم التصنيف بحسب البرامج والأنشطة فإنه يظل مفيدة لسير العمل الداخلي للوحدات لأنه يحدد تحتاج إليه تلك الوحدات ، ويسمح بمراقبة دورية لتلك الوحدات ، ورقابة نشاط الوحدات ، وفي ظل وجود أهداف مختلفة - وإنما غير متعارضة- بين كل من التبويب بحسب الوظائف والتبويب بحسب الإنفاق ، فإن أهدافهما تعتبر مكملة ومتكاملة " ¹.

وأشار السيد جون أنتوني زافير خبير نظم موازنة الأداء إلى ما يلي ²: " لا يعني أنه عند تقديم موازنة الأداء والبرامج أن نقوم بالتخلص من موازنة البنود الخطية ، بل تظل موازنة البنود الخطية أساسية ضرورية لموازنة البرامج والأداء " .

كما أشار السيد علي السعيد سنون إلى ³: " أن إعداد الموازنة العامة طبقا لمفهوم البرامج والأنشطة لا يعد بديلا عن إعدادها طبقا للمفهوم التقليدي (موازنة البنود) ولكن الجمع بينهما يعد ضرورة لتحقيق الرقابة المالية والرقابة على تحقيق الأهداف "

ويمكن أيضا تبويب موازنة البرامج والأداء حسب الوحدات التنظيمية (التبويب الإداري) ، ويقصد به التبويب تبعا للهيكل التنظيمي للحكومة أو الوحدة الإدارية أو الهيئة ، وذلك بتحديد مراكز المسؤولية في الوحدة أو الهيئة وتحديد وحدات أداء لكل مركز مسؤولية في الهيكل

¹ ابوصقر ، حبيب ، مرجع سابق ، ص ص 25.

² زافير ، جون أنتوني " أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج " المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، نوفمبر 1997م ، ص 23.

³ سنون ، علي السعيد " نظام المحاسبة الحكومية في دولة قطر (تحليل وتقويم) ، دراسة منشورة في المجلة العلمية كلية الإدارة الاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد (5) ، 1994م ، ص 292.

التنظيمي ، أي تطبيق محاسبة المسؤولية الذي من أهم مقومات موازنة البرامج والأداء لاستخدامها كأداة للرقابة على التنفيذ والحكم على مدى كفاءة الأداء عند كل مركز مسئولية .

ولا شك أن اعتماد التبويبات المختلفة مثل التبويب بحسب بنود الإنفاق والتبويب الإداري وكذا التبويب الاقتصادي كتبويبات داعمة للتبويبات الأساسية بحسب الوظائف والبرامج والأنشطة في موازنة البرامج والأداء ، وخلق الترابط بينهم ستمكن المختصين من الحصول على مزايا عديدة تفيد في أغراض مختلفة كالتقييم والرقابة واتخاذ القرارات.

1-1-3-2 مزايا موازنة البرامج والأداء:

هناك عدة مزايا يمكن تحقيقها عند تطبيق موازنة البرامج والأداء ومن هذه المزايا:

- 1- عززت الوظيفة الرقابية للموازنة بتركيزها على مراقبة أهداف الإنفاق ونتائجه أي ما يتم إنجازه بدلاً من الاهتمام بتحديد أوجه الإنفاق وعناصره ، وهذا يعني اهتمامها بالعمل أو الخدمة الواجب أدائها وليس إلى مستلزمات العمل. كما مثلت إضافة متطورة لمهام التخطيط والتنسيق والرقابة لتساهم في تحسين وترشيد الاداء الحكومي.¹
- 2- تسهل المقارنة بين تكاليف الأداء التقديرية والفعلية ، ودراسة وتحليل الانحرافات ومن ثم زيادة قدرة الموازنة على تحقيق العملية الرقابية مما يمكنها من السيطرة على عمليات التحايل أو التبذير أو الاسراف في أثناء عمليات إعداد الموازنة أو تنفيذها.²
- 3- " تسهل موازنة البرامج والأداء عملية الرقابة الحكومية والبرلمانية بتوضيحها نطاق كل نشاط تنفيذي (وظيفي) وكميته "³. كما تتيح للمستويات الإدارية تفسير وتبرير مجهوداتها ونفقاتها بشكل واضح ، كما تسهل على البرلمان اتخاذ أية إجراءات لتمويل برامج وأنشطة معينة بدرجة أكبر من الاطمئنان والوضوح.
- 4- تعزز من دور الإدارة المالية في تطوير وتوزيع وإدارة الموارد المالية المتاحة، وتحسين أداء الخدمات المقدمة للمجتمع ، ورفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الاداء المتاحة

¹ قلعاوي ، غسان " موازنة البرامج والأداء " مجلة الشؤون العامة ، مجلة دورية محكمة ، إدارة البحوث والدراسات ، ديوان ولي العهد ، أبوظبي ، العدد (29) ، مايو 2004م ، ص 46.

² حشيش ، عادل أحمد " أصول الفن المالي للأقتصاد العام " دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1977م ، ص 621.

³ Harold Hovey " The planning programming Budgeting , Approach to Government Decision Making , F.Praeger Publishers, New York, 1968, P8.

للحكومة أو المنظمة ، بما يسهم في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات ¹.

5- تطوير نظام المساءلة الذي تخضع له الأجهزة بتحويل الأمر من المساءلة عند الإجراءات إلى المساءلة عن النتائج الآثار وعن الفعالية والإنتاجية والكفاءة والكلفة.

6- تعد أداة أساسية لإعادة تنظيم المؤسسات والمنظمات وإعادة هندسة عملياتها لأنها تزيد من إدراك التغييرات المطلوبة في تعزيز رسالة المنظمة وإجراءات نشاطها ، وتصحيح أوجه القصور ².

3-3-1-1 مآخذ وعيوب موازنة البرامج والأداء:

إن مآخذ وعيوب موازنة البرامج والأداء هي كما يلي :

- (1) صعوبة تطبيقها إذ إن متطلبات التطبيق تقتضي وجود أنظمة متقدمة ودقيقة للمعلومات والمحاسبة كنظام محاسبة التكاليف ومنظومة من الإجراءات والمتابعات (تتصف بالتعقيد أحياناً) وكفاءات وخبرات بشرية مميزة.
- (2) صعوبة قياس العديد من الأنشطة والخدمات الحكومية في صورة وحدات ناتج أو تحديد تكلفة الوحدة ، الأمر الذي ينعكس على تحديد وحدات القياس وتحليل الأداء ³.
- (3) قد يتم قياس تكلفة الأنشطة بالتفصيل دون دراسة مدى مساهمتها في تحقيق أهداف الحكومة ومدى أداء الأنشطة بطريقة مثلى ⁴. أي الاعتماد على القياس الكمي دون القياس النوعي .
- (4) اهتمت موازنة البرامج والأداء بالتخطيط قصير الأمد (سنة واحدة) ، أي أنها لم تستوعب حينها الحاجة إلى التخطيط طويل الأمد ⁵. كما أنها اكتفت بتحديد برامج بعينها لتحقيق الأغراض المتوخاه ، دون اعتبار للمنافسة بين البرامج.

¹ Matt Hull, an Others " Budgeting and Economic Development Performance " Aguie to unified development Budgets , corporation rof Enterprise development (CFED). USA. December 2000, p 30

² Smith, James Fielding, the Benefits an Threats of PBB: An Assessment of Modern Reform, Public Budgeting & finance , fall 1999, Vol. 19. Issue 3 , Blackwell Publishing, P3-15

³ حجازي ، محمد أحمد ، مرجع سابق ، ص 184.

⁴ حجازي ، محمد أحمد ، مرجع السابق ، ص 184.

⁵ عصفور ، محمد شاكر " أصول الموازنة العامة " مكتبة الصفحات الذهبية ، الرياض ، 1988م ، ص 223.

- (5) ومن المشكلات التي تواجهها موازنة البرامج والأداء هي أن طريقة التبويب التي تبنتها في إطار التكيف التنظيمي السائد في هيكل الموازنة لم تستطع التغلب على تعقيدات التداخل في المهام والأهداف المشتركة للوحدات الحكومية.¹
- (6) لقد عارض الكثيرون موازنة البرامج والأداء بسبب ما تثيره عملية تقييم الأداء من مشكلات القلق وعدم الاستقرار لأن الموازنة تتضمن دراسة مستمرة وإعادة تقييم للأعمال ووسائل تنفيذها.²

¹ Premchand, A " Government Budgeting and Expenditure Controls, International Monetary Fund, Washinton D.C,1989, P 322

² مرار ، فيصل فخري ، مرجع سابق ، ص 39.

الفصل الأول

المبحث الثاني: مراحل اعداد الموازنة

✓ نبذة عن دور الجهاز المركزي للرقابة

والمحاسبة في اعداد الموازنة.

✓ دورة ومراحل الموازنة العامة في

الجمهورية اليمنية .

✓ تقييم الجهاز لنظام وإجراءات الموازنة في

هيئة مستشفى الجمهورية / عدن

المبحث الثاني: مراحل اعداد الموازنة

1-2-1 نبذه عن دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الموازنة:

نص قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على أن (الجهاز هيئة رقابية عليا مستقلة لها شخصية اعتبارية ، يلحق بمجلس الرئاسة)¹.

تمارس السلطة التشريعية الرقابة عن طريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، حيث توافي هيئة رئاسة مجلس النواب اللجان بالتقارير الدورية والبيانات والمعلومات الواردة عن نشاط الأجهزة التنفيذية بمختلف مستوياتها بهدف تحليلها وتقييمها وتقديم تقارير عنها إلى المجلس إذا تطلب الأمر ذلك.

كما اعطى المشرع اليمني للجهاز الحق في ممارسة كل من الرقابة السابقة ، وكذلك الرقابة اللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة.² ليتمكن الجهاز من متابعة تنفيذ الموازنة العامة في جميع مراحلها ، وتقديم تقرير عن كل المخالفات والانحرافات التي قد تشوب تلك المراحل لمساعدة مجلس النواب في الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية بصفة عامة وعلى المسائل المالية بصفة خاصة . ويمارس الجهاز رقابته على الجهات التالية :³

- الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ، ووحدات الإدارة المحلية .
 - الوحدات الاقتصادية والمنشأة التابعة لأي منها .
 - المجالس المحلية وتكويناتها.
 - الوحدات المعانة .
 - أي نشاط آخر أو جهة أخرى تخضعها القوانين النافذة ، أو قرارات السلطة التنفيذية
- الرقابة الجهاز ، او ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

¹ المادة (3) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

² المادة (11) الفقرة (18) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

³ المادة (6) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

يهدف الجهاز اساسا من خلال ممارسة اختصاصاته إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية وتطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز من الناحية المالية والإدارية.⁴

كما يمارس الجهاز انواع من الرقابة وأهمها الرقابة المالية⁵ بشقيها المحاسبي والنظامي ، وتكون الرقابة المالية فيما يتعلق بتنفيذ الموازنة العامة و هي كما يلي:

- مراقبة مختلف الجهات في مجال الإيرادات والمصروفات ، عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات و دفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف أو الاستحقاق قد تمت بطريقة نظامية ، روفقا للقوانين واللوائح والنظم المالية والمحاسبية المقررة .
- مراجعة مختلف الإيرادات الناتجة عن سائر التصرفات في الأموال العامة وبحث أوجه الاستخدام والاستغلال والاستثمار فيها للتأكد من صيانة المؤجر منها وكفاءة الطرق المتبعة في استغلالها واستثمارها ، والتحقق من مطابقة تلك التصرفات للقوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة .
- بحث حالة المخازن والمستودعات ، وما في حكمها وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ، ومحاضر الجرد والفحص والاستلام ويبحث أسباب ما يتلف أو يتراكم منها واقتراح وسائل علاجها ، ودراسة فروقات الجرد وما تم بشأنها . فحص ومراجعة أعمال المشتريات والمقاولات والأشغال العامة وعقود التوريد والخدمات والتحقق من أنها تمت بطريقة تتفق مع القوانين واللوائح والقرارات المنظمة لها .
- مراجعة القروض والسلف والمساعدات والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة ، أو أحد الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ، وفحص الوثائق والمستندات والعقود والاتفاقيات المتعلقة بها ، والتأكد من قيدها في الدفاتر والسجلات ، سواء في حالة الاقتراض أو حالة الإقراض على الجهاز التثبت في الحالة الأولى من توريدها للخزائن العامة ، او مخازنها والتحقق من فعالية استخدامها في المجالات المحددة لها ، والتثبت في الحالة

⁴ المادة (4) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

⁵ المادة (5) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

الثانية من تحصيل وتوريد أصل القرض وفوائده إلى الخزائن العامة في المواعيد وبالشروط المحددة في العقود والاتفاقيات الخاصة بها.

- مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ، وكذا مراجعة الحساب الختامي الذي أسفر عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة بها ، والمستقلة عنها وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات في تطبيق القوانين والقرارات والقواعد والأنظمة المالية المقررة .
- مراجعة الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية ، والوحدات المعانة للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها للمراكز المالية ونتائج الأعمال ، وإبداء الرأي فيها واتخاذها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها والتثبت من سلامة تطبيق الأنظمة المالية والمحاسبية المقررة وصحة الدفاتر والسجلات وسلامة إثبات وتوجيه القيود والعمليات المحاسبية المختلفة وبما يتفق مع الأصول المحاسبية والعمليات المتعارف عليها وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات ونواحي القصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة .

أنواع التقارير :

يعد الجهاز تقارير عما يقوم به من أعمال رقابية ، ويرفعها إلى رئيس الجمهورية ، ويعطي نسخة لمجلس النواب ، و نسخة أخرى لمجلس الوزراء ، وأيضا الجهة المعنية بالجهاز الرقابي وذلك على النحو التالي :

❖ التقارير الدورية الفصلية:

يعد الجهاز تقارير عن نتائج المراجعة والفحص والتفتيش في الجهات الخاضعة لرقابته متضمنة مقترحاته وتوصياته⁶ . وكذلك يركز الجهاز على إظهار المخالفات المالية والإدارية ، وخاصة تلك المخالفات الناتجة عن مخالفة قانون ربط الموازنة العامة . كما يعد تقارير عن النتائج تقييم الأداء للجهات الخاضعة لرقابته متضمنا معه المقترحات والتوصيات وكافة أوجه القصور والضعف لمعالجتها وما قد يرى ضرورة إتباعها في المستقبل⁷ . ويعد أيضا

⁶ المادة (13) الفقرة (1) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.
⁷ المادة (13) الفقرة (3) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

وبصفة لورية ومنتظمة النتائج العامة لرقابته وترفع هذه التقارير إلى رئيس الجمهورية ، مع إرسال نسخة منه إلى رئيس مجلس الوزراء ومجلس النواب⁸.

❖ التقارير السنوية:

يعد الجهاز تقارير سنوية بنتائج مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة والمستقلة خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة اشهر من تاريخ ورود الحساب به متضمنا الملاحظات والتوصيات التي توصل إليها الجهاز . كما يعد أية تقارير فحص وتقيش ومراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنة الجهات الخاضعة للرقابة ويرسل ما توصل اليه إلى الجهات المختصة والمعنية⁹.

❖ التقارير بناء على طلب الخاصة:

ويقوم الجهاز بإعداد تقارير بناء على طلب موجه إليه من رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس النواب أو رئيس مجلس الوزراء ، وبموجب هذا الطلب يقوم الجهاز بفحص نشاط أي من الجهات الخاضعة لرقابته وإعداد التقارير والبيانات عنها . وأيضا أية تقارير يرى أنها ذات أهمية في المجالات المختلفة بحسب الأحوال¹⁰.

استقلالية الجهاز :

ينص قانون الجهاز في المادة (٣) على أن الجهاز هيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية اعتبارية تلحق برئاسة الجمهورية . وقد قصد المشرع بإلحاق الجهاز بمجلس الرئاسة أو برئيس الجمهورية من أجل توفير أعلى قدر من الحماية لضمان اكتمال أركان استقلاليته ، جث يقصد المشرع من الاستقلالية بانها حرية الجهاز في معالجة كافة المسائل والنواحي الرقابية بدون توجيه ملزم أو تدخل خارجي وبما يحول دون تعرضه للضغوط ، حتى يتمكن الجهاز من إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي¹¹.

⁸ المادة (13) الفقرة (6) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

⁹ المادة (13) الفقرة (5.4) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

¹⁰ المادة (10) الفقرة (ب) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م. المادة (13) الفقرة (7-8) من

قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

¹¹ المادة (2) الفقرة (ط) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

2-2-1 دورة ومراحل الموازنة العامة في الجمهورية اليمنية:

تخضع الهيئات والوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية وبما فيها هيئة مستشفى الجمهورية /عدن - كسائر الوزارات والمصالح الحكومية - لإجراءات وشروط وقواعد الموازنة العامة للدولة ،حيث تمر الموازنة العامة للدولة بعدة خطوات أو مراحل ، وتبدأ هذه الخطوات من مرحلة التحضير والإعداد ، حتى مراحل الاعتماد والتنفيذ والرقابة ، ثم تبدأ دورة جديدة لسنة مالية قادمة ، لذلك ما يطلق على هذه العملية " دورة الموازنة العامة للدولة".

حيث نظم دستور الجمهورية اليمنية والقانون المالية رقم (8) لعام 1990م ولائحته التنفيذية وكذا النظام المالي والمحاسبي الحكومي لوحدات الجهاز الإداري للدولة والنظام المالي والمحاسب الموحد لمؤسسات القطاع العام المختلط جميع الأحكام الإجراءات المتعلقة بالموازنة العامة في مراحلها المختلفة .

وتمر الموازنة العامة بأربع مراحل رئيسية تتوزع مسؤولياتها بين كل من السلطتين التنفيذية والتشريعية وهي :

المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد والتحضير للموازنة.

المرحلة الثانية : مرحلة اعتماد الموازنة .

المرحلة الثالثة : مرحلة تنفيذ الموازنة .

المرحلة الرابعة: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة.

وتجدر الإشارة إلى أن دورة الموازنة العامة تتسم بوجود مراحل متعاقبة ومتتابعة لكل منها خصائصها ومتطلباتها ، كما ان موضوعات الموازنة العامة تعد من أعقد الموضوعات نظراً للتداخل بين الاعتبارات الاجتماعية السياسية والاقتصادية والإدارية التي تركز عليها في مراحلها كافة ، ويمكن تتبع الخطوات أو المراحل الرئيسية لدورة الموازنة العامة للدولة لإعداد مشروع موازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن ، وذلك على النحو الآتي:

1-2-2-1 المرحلة الأولى : مرحلة الأعداد والتحضير للموازنة :

إن عملية إعداد وتحضير مشروع الموازنة تعتبر أولى المراحل والعمليات التي تحكم دورة الموازنة ومن أدقها أيضاً، وذلك لأن نتائج هذا الإعداد ومدى فعاليته تؤثر في جميع مراحل الموازنة اللاحقة .

لذلك تمر خطوات أعداد الموازنة العامة بعدة خطوات:-

- يقوم رئيس الوزراء بإصدار قرار تشكيل اللجنة العليا للموازنة (لجنة الاقتصاد الكلي) في نهاية شهر فبراير برئاسة رئيس مجلس الوزراء وعضوية عدد من الوزراء وممثلي الجهات ومنهم وزير المالية والتخطيط والتنمية ، ووزير الخدمة المدنية والتأمينات ، ومحافظ البنك المركزي . وتناقش المسودة الأولى لمشروع الموازنة العامة للسنة القادمة والتي تكلف بإعدادها وزارة المالية.
- يقوم وزير المالية بعد ذلك بتشكيل اللجنة الفنية الرئيسية في منتصف شهر مارس، وأيضاً بتشكيل اللجان الفنية الفرعية في نهاية الشهر برئاسة نائب وزير المالية وعضوية عدد من وكلاء وزارات المالية والتخطيط والخدمة المدنية والتأمينات مع ممثل الجهة التي يجري دراسة مشروع موازنتها.

- تتولى وزارة المالية بإعداد الإطار العام لمشروع الموازنة ، بحسب اتجاهات السياسات الاقتصادية الكلية ، والمهام التنموية التي تسعى الحكومة لتحقيقها في حدود الامكانيات المتاحة لديها والقدرة الاستيعابية للاقتصاد الوطني ، مع الربط بإمكانيات موازنة النقد الأجنبي ، من جهة وبالخطة العامة للتنمية الاقتصادية الاجتماعية من جهة أخرى.
- تصدر الوزارة الكتاب الدوري ودليل اعداد الموازنة العامة لتحديد أبعاد السياسة العامة الواجب اتباعها في إعداد مشروع الموازنة بأبوابها وفصولها ونماذج تعبا وفقاً للاتجاه الموجود في الدليل لما يتضمن التأكيد على قاعدة الشمولية.
- تلتزم كل جهة بتقديم مشروع موازنتها في المواعيد التي تحدده وزارة المالية، وإذا تأخرت أية جهة في تقديم مشروع موازنتها عن الميعاد المحدد تولت وزارة المالية التقدير.
- تتولى وزارة المالية بعد ذلك بدراسة تحليل مشاريع الموازنات المقدمة من الجهات وتقديم نتائج دراستها إلى اللجنة الفنية لتتولى مناقشتها مع الجهات ورفعها إلى اللجنة العليا مرفق ببيان يتضمن عرضاً عاماً للأسس والأهداف التي بنى عليها المشروع ، وبعد أن تنتهي وزارة المالية من بحث ومناقشة مشروعات موازنات جميع الوزارات والهيئات العامة ، تتولى إعداد الإطار النهائي للموازنة ، الذي يتم عرضه على مجلس الوزراء لإقراره وإبداء الملاحظات والاقتراح عليه.
- يرفع مجلس الوزراء مشاريع الموازنات العامة بعد إقرارها والموافقة عليها بصورة نهائية إلى مجلس النواب قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية ، ويرفق بها البيان المالي وكافة الوثائق اللازمة لتمكين المجلس من دراسة ومناقشة وتقييم الموازنة العامة.
- أما الشق الثاني من هذه المرحلة فيتم على مستوى الوزارات المصالح الحكومية - بما فيها هيئة مستشفى الجمهورية العام /عدن - التي تقوم عن طريق الإدارات والأقسام

- المختصة فيها أو عن طريق لجان فنية متخصصة بالتحضير الإعداد للبيانات والمعلومات اللازمة لصياغة مشروع الموازنة في ضوء خطط وأهداف الوزارة أو الجهة المعنية ، حيث تقوم الوزارات والمصالح الحكومية - بما فيها هيئة مستشفى الجمهورية - بالتعميم على إداراتها المختلفة ومطالبتها بتقديم توقعاتها عن نشاطاتها وأعمالها للسنة المالية المقبلة ، وتقديم مقترحاتها بخصوص إعداد الموازنة الخاصة بها بحسب القواعد والأسس التي تحددها وزارة المالية ، ويتم الالتزام عند إعداد مشاريع الموازنات بالآتي :
- الإطار العام لمشاريع الموازنات العامة السقوف التأشيرية لمشروع الموازنة العامة.
 - الإرشادات والتعليمات الواردة في الكتاب الدوري الصادر عن وزارة المالية
 - إعداد مشاريع موازناتها التقديرية وفقاً لنماذج المجموعة.
 - إرفاق مذكرة تفسيرية بمشروع موازناتها التقديرية متضمنة الأهداف والمعايير.

2-2-2-1 المرحلة الثانية: مرحلة مناقشة واعتماد الموازنة :

تبدأ هذه المرحلة بعد انتهاء الوزارات والمصالح الحكومية من أعداد مشاريع موازناتها وتقديمها إلى وزارة المالية ، وتتم هذه المرحلة على مستويين ، الأول يتم في إطار المناقشات والمداولات التي تتم بين الوزارات والمصالح الحكومية ووزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجهات المختصة الأخرى كوزارة الخدمة المدنية والتأمينات بالنسبة لموازنة القوى الوظيفية ، أو وزارة التخطيط والتنمية بالنسبة للمشروعات الاستثمارية ، وتجري تلك المناقشات والمداولات جميعها تحت إشراف وزارة المالية باعتبارها الجهة المسؤولة قانوناً عن دراسة وتحليل الموازنات المقدمة من الجهات وتحضير الصورة النهائية لها.

والثاني يتم في إطار الاعتماد والمصادقة على الموازنة والتي تتم من قبل السلطة التشريعية (مجلس النواب) بعد الانتهاء من عملية إعداد الموازنة واعتمادها من قبل مجلس الوزراء .

وتعد هذه المرحلة من أدق المراحل وأكثرها حساسية ، وذلك لأن عملية مناقشة الموازنة والمصادقة عليها تمثل المرحلة الأخيرة التي تناقش الموازنة من خلالها قبل العمل على إخراجها إلى حيز التنفيذ.

ويمكن عرض أهم خطوات وإجراءات المناقشة والاعتماد للموازنة في النقاط الآتية:

1- تتسلم وزارة المالية - القطاعات المختصة بها - مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والوحدات والهيئات الحكومية ، ويتولى المختصون بوزارة المالية بحث هذه المشروعات ودراستها ويتم تفريغ هذه الموازنات في جداول عمل لأغراض التحليل المالي والمقارنات ، ومن ثم يتم مناقشة المسؤولين في الوزارات والوحدات والهيئات الحكومية وطلب ما يحتاج إليه من بيانات ومستندات ، والمناقشة حول المخصصات المطلوبة في كل بند من بنود الموازنة ، ويتم التركيز بشكل أساسي على قيم البنود المطلوبة ومقارنتها مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة ، ومن ثم يتم التوصل إلى أرقام يتفق عليها في ضوء الاحتياجات الفعلية ، مع الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاقتصادية السائدة والموارد المالية المتاحة.

2- بعد الانتهاء من مرحلة مناقشة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والوحدات والهيئات الحكومية يتم التوصل إلى صورة إجمالية أولية لحجم الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية المقبلة وتحديد مقدار العجز أو الفائض المقدر ، ويتم استعراض ذلك من

قبل المجلس الاستشاري للموازنة ، وفي ضوء تقييم الوضع المالي والاقتصادي للسنة الحالية والأبعاد المتوقعة للسنة المقبلة.

3- يرفع بعدها مشروع قانون الموازنة العامة لمجلس الوزراء ، حيث تتم دراسته ومناقشته بعناية ويقوم بإجراء أية تعديلات قد يراها مناسبة وتتسجم مع اتجاهات السياسة العامة ويتم وضع الموازنة في صورتها النهائية .

4- يقوم مجلس الوزراء بعد مناقشته مشاريع قانون الموازنة العامة للدولة بما فيها مشاريع موازنات الوحدات الاقتصادية والموافقة عليها بإحالة بصورته النهائية إلى مجلس النواب وذلك قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية وفقاً للمادة (20) من القانون المالي ، ويستمتع مجلس النواب للبيان المالي للموازنات العامة الذي يلقيه وزير المالية في جلسة تخصص لهذا الغرض موضحاً فيه أبعاد مشروع قانون الموازنة والمرتكزات الأساسية الواردة فيه وسياسة وبرنامج عمل الحكومة خلال السنة المالية المقبلة.

5- يقوم مجلس النواب بإحالة مشاريع قوانين الموازنات العامة إلى لجنة خاصة ، لدراسته ومناقشته مع المسؤولين في السلطة التنفيذية ، ومن ثم رفع التوصيات اللازمة لمجلس النواب .

6- بعد استكمال مناقشة تقرير اللجنة وتوصيات مجلس النواب للحكومة بشأن مشاريع قوانين الموازنات العامة ، يتم التصويت على مشاريع الموازنات .

7- وبعد التصديق على مشاريع الموازنة يصدر بها قوانين تسمى قوانين ربط الموازنة الذي يجيز للوزارات والوحدات الحكومية البدء بتنفيذ الموازنة ، أما إذا بدأت السنة المالية الجديدة قبل صدور قانون ربط الموازنة فيجري العمل بموازنة السنة المالية السابقة .

3-2-2-1 المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ الموازنة:

"تخضع عملية تنفيذ الموازنة إلى أحكام وقواعد وإجراءات تحدد أسلوب التنفيذ وحدوده بما يتفق مع النظم والقوانين والتشريعات المرعية ، بالإضافة إلى جملة من التعليمات العامة الخاصة التي تفوض وزارة المالية أو الوزارات المختصة الأخرى بصدارها ، وتشمل هذه التعليمات ضوابط التنفيذ ومتطلباته والصلاحيات الممنوحة للمستويات الإدارية وحدودها"¹².

وفي العادة تقوم وزارة المالية بإصدار تعليمات أو قواعد تنفيذ الموازنة التي تشمل أحكاماً وقواعد ذات طبيعة عامة ، كتأكيد بعض النصوص والتشريعات القانونية الخاصة بالموازنة ، وأحكام وقواعد ذات طبيعة خاصة تتعلق بتحديد سلطات وصلاحيات الصرف من الاعتمادات وتحصيل الإيرادات والإجراءات المالية والمحاسبية المتصلة بها.

"وتتلخص عملية تنفيذ الموازنة بالارتباط والصرف في حدود الاعتمادات المدرجة في موازنة كل جهة وفي حدود الأغراض المخصصة لها ، ولا يجوز استخدام الاعتمادات المدرجة في الموازنة إلا طبقاً للقوانين والنظم واللوائح التي تنظم عملية الإنفاق ، وكذا تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين المنشئة لها ، كما تقوم عملة تنفيذ الموازنة بالإضافة إلى القواعد والأحكام والإجراءات التفصيلية المنظمة على مجموعة من النماذج والاستمارات والسجلات والسندات والمطبوعات التي يتم فيها تبويب وتسجيل العمليات المالية المختلفة التي يحددها النظام المحاسبي المعتمد"¹³.

ويمكن تلخيص إجراءات مرحلة التنفيذ للموازنة بالنقاط التالية:

¹² محمد ، خليل إبراهيم : الموازنات كأدوات تخطيط ورقابة في الجامعات اليمنية (الواقع واتجاهات التغيير) ، رسالة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال ، مدرسة العلوم الإدارية كلية الدراسات العليا ، جامعة الخرطوم ، 2007م ، ص 68.

¹³ محمد ، خليل إبراهيم ، مرجع سابق، ص 68.

1- فور صدور قانون ربط الموازنات العامة ، تقوم وزارة المالية بإبلاغ جميع الجهات التابعة

للسلطة المركزية والوحدات الإدارية بنسخ من موازنتها المعتمدة ، وتقوم وزارة المالية

بالإشراف على جميع الأجهزة والمصالح الحكومية ويتم صرف المخصصات بناء على

الاعتمادات المرصودة في موازنتها التي وافق عليها مجلس النواب.

2- تخضع كافة التصرفات المالية لأحكام القانون المالية رقم (8) لسنة 1990م ولائحته

التنفيذية وتعديلهما ، القانون رقم (35) بشأن الهيئات والمؤسسات والشركات العامة

وتعديله مع الالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة ، وتوصيات مجلس النواب وبرنامج الحكومة

، والقرارات الخاصة ببرامج الإصلاح المالي والإداري وتقارير الجهاز المركزي للرقابة

والمحاسبة والكتب الدورية واللوائح والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية ووزارة الخدمة

المدينة والتأمينات ووزارة التخطيط والتعاون الدولي¹⁴.

3- تعد الوحدات والهيئات العامة تقريراً إلى وزارة المالية ونسخة للجهاز المركزي للرقابة

والمحاسبة في نهاية كل ربع سنة ويتضمن التقرير الإنفاق الفعل من مخصصاتها

المعتمدة وفق النماذج التي تعدها الوزارة وكذلك الموقف المالي للإيرادات والمنح

والمقبوضات الفعلية مقارنة مع التوقعات وكذلك تفسير الانحرافات المهمة.

4- الالتزام بأحكام وقواعد وإجراءات النظام المحاسبي بشأن تنفيذ الموازنات المختلفة وذلك

وفقاً للمادة (37) من القانون المالي رقم (8) لعام 1990م التي تنص : تطبع المحاسبة

الحكومية في شأن تنفيذ الموازنة العامة للدولة بما فيها الوحدات الإدارية والمجالس

المحلية ويطبق النظام المحاسبي الموحد في شأن تنفيذ موازنات الوحدات الاقتصادية

¹⁴ الجمهورية اليمنية ، وزارة المالية ، قرار وزير المالية رقم (68) لسنة 2013م بشأن التعليمات التنفيذية لموازنات الوحدات الاقتصادية ، مادة (2) ، ص 1.

للقطاع (العام المختلط) وفي تنفيذ الميزانيات المستقلة والملحقة وتحدد اللائحة التنفيذية الاحكام والقواعد التفصيلية لذلك .

5- تلتزم الوزارات والوحدات والهيئات الحكومية بالإجراءات الخاصة بالقيد في السجلات الخاصة بالموازنة وتتولى تنظيم ومسك الدفاتر المبينة لاعتمادات الموازنة الإثبات التاريخي بهذه السجلات للعمليات الجارية بحيث تبين هذه السجلات في أي وقت كانت الحدود المنفذة من الاعتمادات المخططة والرصيد المتبقي من كل اعتماد على مستوى الباب والحسابات العامة والتحليلية والنوعية ، وتستخدم هذه السجلات كأداة للرقابة وعدم تجاوز النفقات والاعتمادات المرصودة لها ووسيلة تمكن من إعداد التقارير الدورية وتقارير الجهاز عن مستويات الأداء في التنفيذ.

4-2-2-1 المرحلة الرابعة : مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة:

وهي آخر مرحلة من مراحل دورة الموازنة ، وتلعب الرقابة بمختلف أجهزتها دوراً أساسياً في هذا المجال بهدف التأكد من أن تنفيذ الموازنة جاء متوافقاً مع ما تم تقديره وتخصيصه لمختلف بنودها ، واكتشاف أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

ويتم في هذه المرحلة إعداد التقارير المالية الدورية إما بصورة ، شهرية أو بصورة ربعية أو فصلية وفقاً لما تضمنه دليل النظام المحاسبي المعتمد ، وفي قرب نهاية العام المالي تصدر وزارة المالية كتاباً يتضمن قواعد إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية ، وفي نهاية العام يتم القيام بإجراء التسوية الجردية وإقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية.

وتتحقق رقابة الموازنة العامة من خلال المتابعة والتقييم ، ويعني ذلك قياس مدى تحقيق الأهداف المرسومة سواء ما يتعلق منها بالإنفاق العام أو تحصيل الإيرادات ، وتتم عن طريق الرقابة على مراحل الموازنة العامة كافة.

وتتعدد أنواع الرقابة المالية على الموازنة بحسب بعدها الزمين فهناك رقابة سابقة للصرف ، ورقابة مصاحبة أو مستمرة ورقابة لاحقة، كما تتوزع وظيفة الرقابة المالية إستناداً إلى التشريعات التي تحدد المستويات والأجهزة المناط بها ممارسة الرقابة المالية وحدودها.

ففي التشريع اليمني تمارس الرقابة المالية من خلال الأشكال والمستويات التالية:

1- رقابة وزارة المالية : وهي رقابة سابقة ومصاحبة ولاحقة حيث أسند القانون المالية في

مادته (56) مهمة الرقابة المالية المحاسبية على تنفيذ الموازنة قبل الصرف وبعده لوزارة

المالية، ويتولى ممثلو وزارة المالية في الوزارات والمصالح الحكومية إدارة الشؤون المالية

والحسابات المشتريات والمخازن والصندوق والقيام بعملية الرقابة المالية والمحاسبية قبل

الصرف وبعده وإجازة كافة العمليات الإجرائية المرتبطة بتنفيذ الموازنة.

2- رقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة : يمارس الجهاز المركزي رقابة لاحقة بحسب

اختصاصاته المحدده في القانون رقم (39) لعام 1992م ، ذلك من خلال فحص

ومراجعة تقاريره المختلفة على المرافق الحكومية حيث تؤثر مخالفاته وتوصياته على

المبالغ في الموازنة العامة ، وذلك في اجتماع يحضره أعضاء الجهاز في شهر تسعه

لمناقشة اعداد الموازنة فيقدم الجهاز توصياته لتنفيذ عملية الموازنة ، وفي نهاية السنة

المالية يستدعي مجلس النواب اعضاء الجهاز المتمثله برئيس الجهاز المركزي للرقابة

والمحاسبة لعرض بيان الرقابة السنوي امام ممثلي مجلس النواب في اجتماع الرقابة

السنوي لعرض نتائج مراجعة الحسابات الختامية للموازنات العامة وموازنات الوحدات الاقتصادية وموازنة الوحدات المستقلة الملحقة والصناديق الخاصة للسنة المالي ، حيث يتضمن البيان الرقابي عرض موجز لأهم مؤشرات أداء الحكومة خصوصاً في المجالات الاقتصادية والمالية والنقدية بالإضافة إلى عرض العديد من الاختلالات وجوانب القصور التي رافقت اجراءات إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للسنة المالية الحالية.

3- الرقابة البرلمانية : وتمارس الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنات من خلال الآتي:

- اعتماد السلطة التشريعية (مجلس النواب) على الحساب الختامي للدولة ، الذي تعده وتقدمه للبرلمان السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية وهو يعكس مستوى تنفيذ موازنة الدولة عن عام مالي سابق ، وهذا النوع من الرقابة يعتبر رقابة لاحقة ويحق للسلطة التشريعية مساءلة الحكومة فيما تراه من انحرافات أو إخلال في تنفيذ الموازنة وتصدر الموافقة على الحساب الختامي بعد إقراره بقانون.

حق أعضاء السلطة التشريعية استجواب أو مساءلة الحكومة أو أي عضو فيها في أي من المسائل المتعلقة بتنفيذ الموازنة .

3-2-1 تقييم الجهاز لنظام وإجراءات الموازنة في هيئة مستشفى الجمهورية**عدن:**

من خلال النزول الميداني لفريق الجهاز يلاحظ أن هيئة مستشفى الجمهورية العام يتبع حالياً نظام موازنة البنود في إعداد وعرض موازنتها ، بالإضافة إلى أحكام النظام المحاسبي الموحد ، الذي يتم بموجبه تبويب المبالغ المقدرة لموازنتها ضمن فئات نوعية متجانسة تسمى بالأبواب ، وتوزع المبالغ الإجمالية إلى أجزاء نوعية متشابهة تسمى الحسابات ، وذلك وفقاً لدليل إعداد الموازنات الملحق للقطاع الاقتصادي وكذلك أحكام النظام المحاسبي الموحد ، ويلاحظ من خلال هذا التبويب أن موازنة المستشفى لا تعطي صورة واضحة عن العديد من الأنشطة والمهام التي تندرج في إطار وظائف ومهام المستشفيات في صورة مفردات وبنود تدل على تلك الأنشطة والمهام ، كما أنه لا يساعد على توفير بيانات ومعلومات ذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات بالمستشفيات ، ولا عن البرامج والأنشطة التي تقوم بها ورقابتها وقياس نتائجها.

بالإضافة إلى ذلك تواجه هيئة مستشفى الجمهورية العام العديد من المشكلات والمعوقات عند إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة ، ففي كل مرحلة من مراحل دورة الموازنة تبرز العديد من المشكلات والمعوقات التي تؤثر على النتائج التي تستهدفها المستشفى أو على النتائج التي تستهدفها تلك المرحلة وباعتبار أن مراحل دورة الموازنة متداخلة ومتشابكة فإن تأثيرات أي مرحلة من مراحلها تنعكس على باقي المراحل سواء على الصيغة المقترحة للموازنة في مرحلة الإعداد والتحضير ، أو في مرحلة التنفيذ أو في المتابعة والتقييم.

مما قد يجعل نتائج التنفيذ بعيدة عن السياسات أو البرامج أو المؤشرات التي استهدفتها المستشفى خلال السنة المالية المقبلة سواء على المستوى الوطني أو على مستوى أداء المستشفى للأعمال والأنشطة ومستوى الخدمات الصحية التي تضطلع بتقديمها للمجتمع.

وتتباين حجم ونوع و مسؤولية المشكلات والمعوقات التي تبرز في دورة ومراحل الموازنة واثارها ، وفي الوقت الذي ينظر بتقدير كبير لدور المختصين بوزارة المالية لما يبذلونه من جهود في مراحل الموازنة المختلفة إلا أن هناك قدرة غير يسير من المشكلات والمعوقات منشؤها

الكتب الدورية والتعاميم والتوجيهات والإجراءات واجتهادات التنفيذ القانون الموازنة والقوانين الأخرى ذات الصلة بتنظيم الشؤون المالية والمحاسبية في مؤسسات القطاع العام والمختلط .

وهنا لابد للباحثان من تحليل وتقييم نظام الموازنة في هيئة مستشفى الجمهورية عدن ، وذلك من خلال عرض المشكلات والمعوقات التي تواجه الموازنة في كل مرحلة من مراحل دورة الموازنة واثارها وذلك من واقع مخزون الملاحظات المباشرة والمشاركة الشخصية والعملية في هذا المجال.

1-3-2-1 مرحلة الإعداد والتحضير :

وتتضمن هذه المرحلة كما تمت الإشارة إليها سابقا صدور تعليمات إعداد الموازنات السنوية من قبل وزارة المالية إلى كافة الأجهزة والوحدات الحكومية ، ومباشرة تلك الجهات بإعداد موازنتها.

وعند استقراء مضمون الكتب الدورية السنوية الخاصة بإعداد الموازنات السنوية لعدد من السنوات يلاحظ¹⁵:-

1- تتسم بالعمومية وبالشروط المقيدة التي تفرض على الجهات بألا تتعدى أرقام وتقديرات الموازنة المقترحة تقديرات موازنة العام السابق حتى في ظل بعض التغيرات الفعلية التي تحدث أو المتوقع حدوثها استنادا إلى برامج الحكومة أو الوضع الاقتصادي للبلد كارتفاع أسعار بعض السلع أو الخدمات أو التغير في أسعار الصرف وخلافه.

2- لا تحدد أية معايير أو مؤشرات موضوعية وأساليب عملية لتقدير النفقات أو الإيرادات ينبغي الاستناد إليها عند إعداد الموازنات ويمكن قياس النشاط أو الخدمة من خلالها .

وفي ظل غياب أو عدم وضوح المعايير تطلق الاجتهادات في وضع الموازنات ، فيميل البعض إلى المعقولية والبعض الآخر إلى المغالاة في التقدير ، كما لا يجري الالتزام بوضع التقديرات بحسب النماذج المحددة.

¹⁵ محمد ، خليل إبراهيم - مرجع سابق - ص 65-66.

ويمكن عرض أهم المشكلات والمعوقات التي تكتنف عملية تحضير وإعداد الموازنة في هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن في الآتي :

I. أن الصياغات والشروط الواردة في تلك الكتب الدورية تتسم بالعمومية ويشكل معظمها قيودا مكبلة لنشاط المستشفى وطموحاتها ، حيث تفرض عليها تقديم أو وضع تقديرات لمختلف أوجه نشاطها لا تتعدى أرقام وتقديرات العام السابق متجاهلة العديد من المتغيرات الفعلية التي حدثت أو المتوقع حدوثها .

II. صعوبة الالتزام والتقيد الدقيق بما تحتويه تلك الكتب الدورية من شروط وأوامر ، نظرا للطبيعة الديناميكية النشاط المستشفيات واضطراد احتياجاتها من المال اللازم في جميع المجالات من دون استثناء للنهوض بمستوى الخدمات الصحية التي تقدمها .

III. عدم وضوح الإجراءات المتبعة في إعداد موازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام ، إذ إن مخصصات المستشفى لا تتحدد بناء على معايير موضوعية وإجراءات تتسم بالشفافية والوضوح ، فهي لا تستند إلى معايير مستوى الإنجاز أو مستوى التحسن في تقديم الخدمة.

IV. " عدم وضوح المعايير العلمية والموضوعية في تقدير بعض النفقات ، التي يمكن بها قياس النشاط أو الخدمة وتكلفتها ، ويكون من نتيجة ذلك اجتهادات احتمال التقدير بالخفض أو المبالغة ، وانعكاس ذلك على التنفيذ الفعلي " ¹⁶.

V. وهكذا بالنسبة عند تقدير الإيرادات ، حيث يتم الاعتماد فقط على التقديرات التي تفرضها وزارة المالية ، والتي لا تستند في التقدير على معايير علمية وموضوعية ، ولا تعتمد في تقديراتها على الأرقام المالية للإيرادات الفعلية لهيئة المستشفى في الأعوام السابقة ، حيث تعمل هيئة مستشفى الجمهورية على وضع تقديرات للإيرادات الجارية وفقا للأرقام المالية الفعلية في السنوات السابقة ، إلا أنه لا يتم الأخذ بها ولا حتى الاطلاع عليها ومناقشتها.

¹⁶ عبدالغني ، عبدالرحمن علي ، " النظام المالي المعوقات وملامح الإصلاح " ، وزارة المالية ، صنعاء 1998م ، ص 7.

VI.تركز المستشفى على محاولة مضاعفة حجم موازنتها السنوية عاما بعد عام ، من دون ربط ذلك ببرامج وأنشطة محددة ، نظرا لما يتيح لها أسلوب الموازنة الحالي من إمكانية للمغالاة في التقدير والمساومة في النقاش .

2-3-2-1 مرحلة المناقشة والاعتماد :

يتم تقديم ومناقشة التصورات المقترحة لموازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام اعدن مع المختصين بوزارة المالية مباشرة ، وعلى الرغم من الجهد والوقت المبذولين من قبل هيئة المستشفى في إعداد الموازنة وكذا الجهد الكبير الذي يبذله المختصون بوزارة المالية عند مناقشة جميع موازنات الوزارات والمصالح الحكومية على مدى شهرين تقريبا ، إلا أن هناك الكثير من العيوب والمشكلات التي تواجهها هيئة مستشفى الجمهورية العام عند مناقشة واعتماد موازنتها نلخص أهمها فيما يلي :

- عدم وجود أسس ومعايير واقعية وعلمية عند المناقشة تراعي خصوصيات بعض الجهات الحكومية كالمستشفيات وكذا طبيعة الخدمات والأنشطة التي تقدمها بما يمكنها من تقديم خدماتها وأنشطتها بنوعية عالية . حيث يخضع النقاش للاقتناع الشخصي الأعضاء لجنة المناقشة المشكلة من وزارة المالية ولنسب الزيادة أو التخفيض السنوي لمبالغ الموازنة والمقترحة سلفا من وزارة المالية ، وكذا المبلغ المعتمد لكل باب أو بند في العام السابق .
- اختزال مناقشة الموازنة بحسم كثير من الأمور بحجة التعليمات أو التوجيهات.
- أن الاعتمادات المخصصة للمستشفيات لا تستند إلى مؤشرات يمكن أن تفسر الاختلافات في الاعتمادات المخصصة بين مستشفى وأخرى ، كنوعية الأداء أو التميز في كل مستشفى من حيث التخصصات وحجم البرامج التي تديرها وعدد السكان وخلافه.
- محدودية الفرص الممنوحة لمسؤولي المستشفى بشرح حيثيات ومبررات المستجبات في تقديرات موازنتهم وإن تم ذلك فإن الاستجابة لا تلبي المطلوب حيث يجري تحديد أرقام ربما لا تتوافق مع الاعتبارات الواقعية في كثير من الأحيان .

- تعتمد بعض تقديرات الموازنة على زيادات تدرجية عن العام الماضي ، مع المراهنة على أسلوب المساومات والاتفاقات مع المختصين بوزارة المالية ، والتي بموجبها تتحدد الزيادة السنوية في المخصصات التي تتوقف في نهاية الأمر على مقدار ما تتمتع به هذه المستشفى أو تلك من مبررات وما تقدمه من حجج ، ويترتب على ذلك بروز انحرافات كبيرة بين الإنفاق الفعلي والإنفاق المقدر الذي يبدو واضحة من نتائج الحسابات الختامية ، نظرا لعدم استناد التقدير إلى مؤشرات ومعايير علمية وموضوعية.
- في بعض الحالات يجري تعديل أو إلغاء ما يتم الاتفاق عليه في المناقشات عبر وزارة المالية أو اللجنة العليا للموازنة أو مجلس الوزراء دون إخطار المستشفى .
- ندرة الكفاءات المتخصصة في الموازنات بين أعضاء لجنة الموازنة مما يجعل مساهمتهم في دراسة ومناقشة مشروع الموازنة محدودة .

3-3-2-1 مرحلة تنفيذ الموازنة :

تعتبر مرحلة تنفيذ الموازنة من أكثر المراحل تعقيدا ليس فقط بالنسبة لهيئة مستشفى الجمهورية العام بل لمعظم الجهات والمصالح الحكومية ، حيث ترافق مرحلة التنفيذ العديد من الإجراءات المعقدة التي تستهلك في كثير من الأحيان جهد ووقتا ومالا كثيرا في المتابعة لا سيما من قبل الجهات البعيدة عن العاصمة.

وتمثل عملية التبليغ بالاعتمادات الربعية والمخصصة لهيئة مستشفى الجمهورية العام وما يسمح لها استخدامه من تلك الاعتمادات أو ما يسمى (العجز المعان) والإجراءات ذات الصلة بها حجر الزاوية في هذه المرحلة.

ومن أبرز التعقيدات والمشكلات التي تواجهها هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن في هذه المرحلة ما يلي :-

- ✓ يجري التبليغ بالاعتمادات الربعية وفقا لأرقام السنة المالية الجديدة بعد مرور شهرين أو أكثر وذلك بعد التصديق على الموازنة وصدور قانون الربط ، ففي العادة تكون الاعتمادات المالية المبلغة في بداية العام هي نفس اعتمادات العام السابق . كما أن هذا التبليغ يحمل مشكلات عديدة للجهات لا سيما تلك الوحدات والهيئات العامة التي تعتمد

بشكل رئيسي على التمويل الحكومي أو العجز المعان (إعانة سد العجز الجاري) في ممارسة نشاطها ومواجهة التزاماتها الجارية ، ومن أبرز المشكلات والمعوقات التي تواجهها هيئة مستشفى الجمهورية العام من هذا الإجراء ما يلي :

- أن التبليغ بالعجز المعان المعتمد (إعانة سد العجز الجاري) والمخصص لبنود الاستخدامات الجارية (النفقات الجارية) يتم بعد خصم الربط المعتمد للإيرادات الجارية ، أي أنه يتم تنزيل وخصم المبلغ الذي تم تقديره في الموازنة كإيرادات جارية من الاعتمادات المخصصة لبنود الاستخدامات ، على اعتبار أنها إيرادات مطلوب تحقيقها أو ستحققها المستشفى خلال الربع أو خلال السنة المالية من جراء الرسوم والخدمات التي تقدمها للمواطنين.
- كما أنه لا يتم التبليغ بالعجز المعان المعتمد بالكامل ، حيث تقوم وزارة المالية بحجز الكثير من الاعتمادات وعدم التبليغ بها حتى نهاية العام.

ويوضح الجدول رقم (2.1.2) حجم العجز المعان المقدّر لهيئة مستشفى الجمهورية العام مقارنة بالعجز المعان الفعلي ، وكذا الربط المعتمد للإيرادات الجارية مقارنة بالإيرادات الجارية الفعلية المحققة خلال الفترة (2018 م - 2020 م) :

جدول رقم (1.2.1)

بيان مقارنة بالعجز المعان المقدّر والإيرادات الجارية لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن ونسبة التنفيذ (المبالغ بالآلاف الريالات)

السنة	العجز المعان (إعانة سد العجز الجاري)			الإيرادات الجارية		
	معتمد	فعلي	نسبة التنفيذ	تقديري	فعلي	نسبة التنفيذ
2018	2,260,738	2,133,307	94.36%	180,000	283,006	157.23%
2019	2,260,738	2,260,727	100.00%	180,000	224,655	124.81%
2020	2,491,709	2,297,096	92.19%	180,000	345,618	192.01%
الإجمالي العام	7,013,185	6,691,130	95.41%	540,000	853,279	158.01%

ويلاحظ من الجدول الآتي : -

- بلغ إجمالي العجز المعان (إعانة سد العجز الجاري) المعتمد في موازنة المستشفى خلال الفترة (7,013,185) مليار ريال ، بينما بلغ العجز المعان الفعلي (المعزز) (6,691,130) مليار ريال ونسبة 95.41% تقريبا .
- بلغ إجمالي الإيرادات الجارية المقدرة للمستشفى خلال الفترة (540,000) مليون ريال . بينما بلغت الإيرادات الفعلية المحققة مبلغ وقدره (853,279) مليون ريال ونسبة 158.01% تقريبا .
 - أن التبليغ في كثير من الأحيان لا يشمل كافة بنود الاستخدامات حيث تظل بنود وحسابات معينة محتجزة .
 - حتى بنود الاستخدامات التي يتم التبليغ بها لاحقا ، لا تبلغ كاملة بحسب ربط الموازنة المعتمد ، وإنما يجري التبليغ بجزء منها ويظل جزء منها محتجزة .
 - لا تتبع معايير موحدة في التعامل مع هذا الإجراء سنوية ، حيث يعتمد هذا الإجراء على قوة المساومات والمفاوضات وطبيعة العلاقة المختص المالي لدى وزارة المالية ، فتارة يتم التبليغ بالاعتمادات المالية أو إطلاق المحتجز من الاعتمادات المالية بحسب الربط المعتمد كاملا ، وتارة لا يتم ذلك ومطالبة المستشفى برفع الالتزامات كاملة ونقل المستندات إلى وزارة المالية لتعالجها بطريقتها ، على الرغم من وجود ممثلين دائمين لوزارة المالية في المستشفى ، وهذا الإجراء يزيد في إرباك وتعثر نشاط المستشفى وبرامجها والتزاماتها ، ويزيد في أعباء العمل الإداري في المستشفى وفي وزارة المالية .
- ✓ متابعة إطلاق المحتجز من الاعتمادات المالية لمواجهة التزامات قائمة أو نفقة مقره مع الإدارات المختصة تمر بإجراءات معقدة روتينية تستغرق وقتا وجهدا أكثر مما يجب ، وتزيد من التكلفة.
- ✓ استخدام العمل اليدوي في كل المعاملات المالية والمحاسبية وما يتصل به من كثرة التعقيدات والإجراءات المستخدمة من سجلات ودفاتر واستمارات وقيود وملفات ، وتأخير إنجاز الأعمال وكثرة الأخطاء ، و غيره .

✓ ترتبط بعض مشكلات التنفيذ وإنجاز المعاملات بضعف ومحدودية كفاءة وقدرات بعض المختصين الماليين وسلوكهم الوظيفي ويتجلى ذلك في ترددهم في إجازة المستندات أو المعاملات وتأخيرها أكثر من اللازم .

✓ يخلق التغيير المستمر في المختصين بالإدارات المعنية في وزارة المالية أو غيابهم في مهام أو إجازة أو لأي سبب كان تعقيدات أكبر ويتسبب في تأخير المعاملات أو فقدانها.

✓ تظل العديد من اعتمادات هيئة مستشفى الجمهورية محتجزة حتى نهاية العام ويتم حرمان المستشفى من الاستفادة منها على الرغم من وجود التزامات واستحقاقات لم يتم صرفها خلال السنة المالية بسبب عدم تفهم بعض المختصين لمطالبات المستشفى دون مبررات مقنعة ، وبكل تأكيد فإن الالتزامات والاستحقاقات تظل عبئاً على المستشفى وترحل إلى السنة التالية وتؤثر على اعتمادات موازنة السنة المقبلة .

ويعتقد بعض المختصين أن فرض العديد من التعقيدات والإجراءات في هذا الجانب مرده إلى عدم مصداقية المستشفى بطلب الاعتمادات المالية أو المبالغ المحتجزة ، أو عدم الثقة بصرفها للأغراض المخصصة رغم وجود ممثلين ماليين في المستشفى لهم من الصلاحيات ما يمكنهم من القيام بإجراءات الفحص والتحقق من مطالبات المستشفى بدلا من نقل الوثائق والمستندات إلى الوزارة .

كما يعتقد البعض أن هذه الآلية تحقق ترشيحاً في الإنفاق أو وفرة يكافؤون عليه ، ولكن في حقيقة الأمر فإن هذه الآلية تفرز سلبيات عديدة لهيئة مستشفى الجمهورية منها :-

أ- حرمان المستشفى من الاستفادة من اعتماداتها خلال العام المالي ويؤدي ذلك إلى تراكم الالتزامات عليها عاما بعد عام .

ب- يؤثر على مستوى أداء المستشفى وخاصة عند تراكم أو تأخير الاستحقاقات الخاصة بالموظفين أو الالتزامات المتعلقة بالشركات المتعاقدة .

ج- عدم تنفيذ البرامج والسياسات والأهداف التي ترصدها المستشفى في خططها السنوية وهذا يخلق الارتباك وعدم التناسق مع السياسات والأهداف العامة للدولة .

- د- يؤثر ذلك أيضا على أداء الأقسام الإيرادية أو أنشطة تحصيل الموارد في مختلف الأقسام عندما يتعلق الأمر بعدم توفر أو محدودية وسائل العمل ومستلزماته ومحفزاته.
- هـ- تخلق حالة من الإحباط والإرباك في نشاط مسؤولي وموظفي المستشفى .

4-3-2-1 مرحلة الرقابة والمتابعة :

تتدخل إجراءات هذه المرحلة وتترافق مع مرحلة تنفيذ الموازنة كما تمتد إلى ما بعدها ، ويمكن القول بأن القانون اليمني قد منح وزارة المالية السلطة المطلقة في الرقابة والتفتيش الداخلي على كافة العمليات المالية قبل الصرف وبعده .

ونعتقد أن نظام الرقابة والمتابعة الحالي يعد نظام صارمة إلى حد بعيد ويقلل إلى حد كبير من صلاحيات وسلطات رؤساء الهيئات والوحدات الحكومية في التصرف في الأموال المخصصة لوحداتهم ، كما يوحي بعدم الثقة في قدرة القائمين على إدارة تلك الأموال واستخداماتها بما يحقق أهدافها ويقلل من حماسهم في التصدي لمسئوليتهم بصورة جادة.

وعلى الرغم من المبررات التي يضعها المؤيدون لهذا النظام ، فإن واقع التجربة للسنوات الماضية في تطبيقه لم تعط نتائج ذات تأثير إيجابي ملموس يجعل استمراره والتمسك به مبررا بل إن التجربة أفرزت انعكاسات سلبية جمة وخطيرة على صعيد الواقع ، ومن إفرازات التجربة ما يلي :

(1) شمول تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة السنوية على العديد من المخالفات والتجاوزات والخروقات للأنظمة واللوائح المالية في الهيئات والوحدات الحكومية المختلفة في الوقت الذي يتولى ممثلي وزارة المالية كافة المواقع ذات الصلة بالشئون المالية والحسابات والمشتريات والمخازن وإدارة وإجازة كافة العمليات المالية (مادة 62 من القانون المالي) والمواد 273 ، 274 من اللائحة التنفيذية للقانون .

(2) استقواء بعض شاغلي الوظائف المنصوص عليها في المادة (274) من اللائحة التنفيذية للقانون بتبعيتهم لوزارة المالية وخروجهم في بعض الأحيان عن تنفيذ مهامهم الرئيسية والمحددة في القانون .

(3) على الرغم من إخضاع كل أنشطة الشؤون المالية في الهيئات والوحدات الإدارية للإشراف ورقابة وسيطرة ممثلي وزارة المالية إلا أن أوضاع الإدارات المالية والوحدات الحسابية في العديد من تلك الهيئات أو الوحدات دون المستوى المطلوب ، بدليل شكوى الوزارة ومكاتبها في المحافظات بصورة مستمرة تقريبا من عدم انتظام إعداد التقارير الشهرية والدورية وإعداد الحسابات الختامية في مواعيدها المحددة علاوة على بعض الأخطاء وعدم الدقة في تلك التقارير ، وما تطرحه أيضا تقارير لجان التفتيش المركزية أو في مكاتب المحافظات التي تكلف بالنزول بصورة دورية أو مفاجئة بين الحين والآخر عن أوضاع الأرشفة للمستندات والعمليات المالية وقصور في مسك كامل المجموعة الدفترية والإحصائية والمخزنية والدورة المستندية وإجراءات القيد وخلافه.

(4) عدم تقيد الهيئات والوحدات الحكومية بتوجيهات وزارة المالية فيما يخص إعداد الحسابات الختامية بحسب النماذج أو البيانات النمطية المطلوبة والتي تساعد المختصين بوزارة المالية على إعداد الملخصات والتحليلات والمقارنات اللازمة لوثيقة الحساب الختامي للدولة وأداء الجهاز الإداري للدولة بصورة عامة.

(5) عدم الالتزام بإعداد المذكرات التفسيرية عن الحسابات الختامية والتي ينبغي أن تتضمن شرحا وافية للسياسات والأهداف العامة التي تم إنجازها وما لم يتم إنجازها وبعض التحليلات اللازمة عن مستوى التنفيذ وكذا عرض المشكلات والمعوقات التي اعترضت تنفيذ الموازنة ، ويمكن أن يعزى ذلك إلى سببين :

أ- عدم قدرة المكلفين بإعداد الحسابات الختامية في الهيئات أو الوحدات الحكومية على القيام بذلك.

ب- عدم مقدرة أو استعداد وزارة المالية على دراسة المشكلات والمعوقات فيما لو تم عرضها واقتراح الحلول المناسبة لها .

الفصل الثاني

**المبحث الأول: تحليل وتقييم موازنة البنود في هيئة
مستشفى الجمهورية / عدن:**

**✓ التعريف بهيئة مستشفى الجمهورية /
عدن.**

**✓ تحليل موازنة هيئة مستشفى الجمهورية /
عدن**

الفصل الثاني : المبحث الأول

تحليل وتقييم نظام موازنة البنود في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن

1-1-2 التعريف بهيئة مستشفى الجمهورية \ عدن :

يعد مستشفى الجمهوري ، مستشفى عام ، تبلغ القدرة السريرية الاجمالية له 500 سرير ، وتقع ف محافظة عدن جنوبي اليمن ، وتعتبر من ضمن المستشفيات الكبرة والمهمة في الجمهورية اليمنية والمتضمنة لمعظم التخصصات الطبية في مستشفيات الجمهورية ، ويخدم جميع مناطق ومديريات محافظة عدن المحافظات المجاورة لها ، ويبلغ عدد موظفي المستشفى بكافة تخصصاتهم ما مجموعه 1200 موظف .

ويعتبر مستشفى الجمهورية اسماً كبيراً في عالم الخدمات الصحية ، وقد كان يعرف بمستشفى " الملكة " عند إنشائه ويرجع تاريخه إلى 27 إبريل 1954م عندما قامت جلالة ملكة بريطانيا " اليزابيث " بوضع حجر الأساس لهذا الصرح الكبير .

وفي العام 2008م صدر القانون رقم (271) الخاص بإنشاء هيئة مستشفى الجمهورية العام النموذجي ، وبصدوره حدد مسار عمل الهيئة واتجاهها وأطرها القانونية ، وبذلك أضحي المستشفى هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة ، وبعد ذلك ظهرت في ساحة العمل حركة متسارعة باتجاه تطوير التشريعات واللوائح المنظمة لعمل المستشفى وشهدت المستشفى تطوراً ملحوظاً وتسارعاً في شتى المجالات ، وقد انشأت بهذه التسمية في العام 2008م بغية تعزيزات النظام الصحي وتوفير خدمات طبية وصحية مميزة لجميع أبناء الوطن.

منذ بداية العمل في المستشفى كان المنهج الاساسي له هو تقديم الخدمات الطبية والصحية بمقابل مادي بسيط إضافة إلى الخدمات المجانية الاعتيادية أهمها خدمات ترقية والمعاينات والتشخيصات والفحوصات والعمليات والإسعافات الاستشارات الطبية والبحوث والدراسات وغيرها من الخدمات في المجال الصحي والمجال العلمي.

وتهدف هيئة المستشفى إلى تعزيز الصحة العامة من خلال تطوير الخدمات التشخيصية والعلاجية وتحقيق أعلى مستوى من الخدمة بأقل أجر ممكن ، وتوظيف الكوادر البشرية الكفؤة وتأهيلها من خلال التعليم الطبي المستمر ، واستخدام أحدث الأجهزة والمعدات الطبية.

وتحتوي هيئة مستشفى الجمهورية على عدد من المراكز الطبية المتخصصة كمركز الغسيل الكلوي ، ومركز السكر ، والمركز التشخيصي الطبي ، مراكز الحوادث والطوارئ ، ودائرة المختبرات ، وكما تحتوي على عدد من الأقسام الطبية والعلاجية وهي : أقسام الطب الباطني وأقسام الإسهالات والوبائيات - قسم أمراض القلب .. وغيرها) ، أما أقسام الجراحة فتضم (قسم العظام - قسم الأسنان - قسم جراحة الأطفال - قسم أعصاب وتجميل - قسم الأنف والأذن والحنجرة - قسم العيون) بالإضافة إلى قسم وحدة العناية المركز . كما يحتوي المستشفى على 16 عيادة خارجية في مختلف التخصصات الطبية والأقسام الطبية كافة ، ويعمل في المستشفى عدد من الكوادر الطبية الإدارية المؤهلة ، وتعد مؤسسة تعليمية وتدريبية لطلاب كليات الطب والعلوم الصحية والدراسات العليا ، بالإضافة إلى وجود مدرسة للتدريب وعدد من القاعات العلمية.

أما بالنسبة للهيكل التنظيمي للمستشفى وضعت هيئة المستشفى هيكلًا تنظيميًا ووظيفيًا يمكنها من تحقيق الأهداف والمهام العامة، وذلك من خلال تنظيم المستشفى على أساس

الوظائف المحددة لكل مستوى من المستويات الإدارية المختلفة وبما يتناسب مع عدد وحجم الإدارات والأقسام المختلفة في المستشفى ، فوفقاً للقرار الجمهوري رقم (271) لسنة 2008م الخاص بإنشاء هيئة مستشفى الجمهورية العام ، وكذا القانون رقم (35) لسنة 1991م بشأن الهيئات والمؤسسات والشركات العامة وتعديلاته ، تنظم هيئة مستشفى الجمهورية ا عدن بحسب الهيكل التنظيمي الآتي:

الشكل رقم (1.1.2)

[illegible]

من خلال الهيكل التنظيمي يتضح أن هيئة مستشفى الجمهورية العام بعدن تتكون من أربع مستويات وهي :

المستوى الأول : الإدارة العليا:-

مجلس إدارة هيئة مستشفى الجمهورية العام :

استناداً للمادة (6) من القرار الجمهوري رقم (271) لعام 2008م بشأن إنشاء هيئة مستشفى الجمهورية العام النموذجي بعدن تولى إدارة الهيئة الإشراف على شئونها مجلس يسمى (مجلس إدارة الهيئة) ، يخضع لإشراف وزير الصحة ويضم كلاً من:

- رئيس مجلس الإدارة
 - ممثل عن المجلس المحلي للمحافظة
 - مدير عام مكتب وزارة الصحة بالمحافظة
 - مدير عام مكتب وزارة المالية بالمحافظة
 - مدير عام مكتب وزارة التخطيط والتعاون الدولي بالمحافظة
 - عميد كلية الطب بجامعة عدن
 - رؤساء الأقسام الطبية التخصصية بالهيئة
- رئيساً للمجلس
- عضواً
- عضواً
- عضواً
- عضواً
- عضواً
- عضواً

المستوى الثاني: مستوى ديوان رئاسة الهيئة:-

يتولى رئيس الهيئة مسئولية إدارة الهيئة وتصريف شئونها المالية والإدارية والفنية تحت إشراف وزير الصحة ، ويمارس المهام والاختصاصات الواردة في المادة (13) من القرار الجمهوري رقم (271) لسنة 2008م ، ويتبعه مباشرة الإدارات التالية:-

- مساعد رئيس الهيئة للشئون الطبية والفنية.
- مساعد رئيس الهيئة للشئون المالية والموارد البشرية.
- إدارة مكتب رئيس الهيئة.
- إدارة الشئون القانونية.
- إدارة العلاقات العامة ويتفرع منه قسم الاعلام.
- إدارة المراجعة الداخلية .
- إدارة الجودة .
- إدارة التخطيط والمشاريع .
- مركز المعلومات والحاسب الآلي.
- المراكز الطبية التخصصية.
- اللجان الطبية.

المستوى الثالث: مستوى الإدارات العامة:-

ويتكون من الإدارات العامة التي تقع تحت إشراف مساعدي رئيس الهيئة وهم:

- مساعد رئيس الهيئة للشئون الطبية والفنية ، وتتبعه الإدارات التالية:

- إدارة شئون المرضى.
- إدارة الإحصاء والسجلات الطبية.
- إدارة مكافحة العدوى.
- وحدة تنسيق الشئون الأكاديمية والبحث العلمي.
- الإدارة العامة للطب العلاجي.
- الإدارة العامة للتموين الطبي والدوائي .
- الإدارة العامة للخدمات الداعمة.
- الإدارة العامة للتمريض.
- مساعد رئيس الهيئة للشئون المالية والموارد البشرية، وتتبعه الإدارات التالية:
 - الإدارة العامة للشئون المالية.
 - الإدارة العامة للموارد البشرية.

المستوى الرابع : مستوى الإدارات الفرعية الأقسام:

وهي الإدارات والأقسام المتفرعة من الإدارات العامة ، حيث يحتوي هذا المستوى على المديرين المتخصصين التابعين للجهازين الطبي والإداري بالمستشفى ، كمديري إدارات الطب الباطني والجراحي ، إدارة الإمداد والتموين الدوائي ، دائرة المختبرات ، وإدارة الحسابات والإيرادات ، وتضم كل إدارة من هذه الإدارات على عدد من الأقسام الطبية والإدارية المختلفة.

2-1-2 تحليل موازنة هيئة مستشفى الجمهورية / عدن:

تعد هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن هيئة عامة مستقلة تمارس نشاط ذات طابع خدمي ، وتقوم كغيرها من الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية بإعداد موازنة تقديرية سنوية خاصة بها ، يتبع في إعدادها الإجراءات والقواعد المعمول بها في إعداد الموازنة العامة للدولة ، من تحضير وإعداد وإجراءات التنفيذ والمتابعة والرقابة ، وذلك وفقاً للمادة (19) من القانون رقم (35) لسنة 1991م بشأن الهيئات والمؤسسات والشركات العاملة وتعديله بالقانون رقم (7) لسنة 1997م على أن : " يكون للهيئة موازنة خاصة يتبع في إعدادها القواعد المعمول بها في إعداد الموازنة العامة للدولة ، وتبدأ السنة المالية للهيئة ببداية السنة المالية للدولة وتنتهي بانتهائها".

حيث تتكون الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية عموماً من¹:

1- الموازنة العامة للدول بما فيها موازنات الوحدات الإدارية والمجالس المحلية.

2- موازنة الوحدات الاقتصادية (العام المختلط)

3- موازنات الوحدات المستقلة والملحقة.

ويمكن تعريف هذه الموازنات على النحو الآتي²:

الموازنات العامة للدولة : هي موازنة الوزارات وما حكمها والمصالح والهيئات العامة ومختلف

الأجهزة وفروعها التي تتضمنها موازنات الوحدات الإدارية والمجالس المحلية.

موازنات الوحدات الاقتصادية : هي الموازنات التخطيطية لوحدات القطاع العام التي تملك الدولة

رأسمالها بالكامل وكذا الوحدات المختلطة التي تساهم الحكومة في رأسمالها .

¹ الجمهورية اليمنية ، وزارة المالية ، القانون المالي رقم (8) لعام 1990م ، مادة (3).

² المرجع السابق ، مادة (2)

الموازنات المستقلة والملحقة: هي موازنات الوحدات التي لا تتضمنها الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الاقتصادية.

تندرج موازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن وفقاً لقرار إنشائها ضمن موازنات الوحدات الاقتصادية العامة ، وتقوم الهيئة وغيرها من الهيئات أو الوحدات الاقتصادية بإعداد موازنتها بصفة مستقلة عن الموازنة العامة للدولة ، وذلك وفقاً للمادة (8) من القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م تعديلاته التي تنص على أن : " تعد موازنة لكل وحدة من الوحدات الاقتصادية للقطاع (العام والمختلط) ويصدر لكل مجموعة نوعية منها قانون على الوجه التالي :

- موازنات وحدات القطاع العام ذات الطابع الخدمي.
- موازنات وحدات القطاع العام ذات الطابع الانتاجي.
- موازنات وحدات القطاع المختلط.

وتحدد هيئة مستشفى الجمهورية بقرار من مجلس الوزراء وحدات القطاع العام ذات الطابع الخدمي.

وتقتصر العلاقة بين هذه الموازنات وبين الموازنة العامة للدولة على الفائض الذي يؤدي للدولة أو ما يقرر لهذه الموازنات من دعم جاري ورأسمالي أو قروض ومساهمات تمنح لها من موازنة الدولة ، ويتم إعدادها وفقاً لمبدأ الاستحقاق لكافة المصروفات والايرادات ويتم إعداد حساباتها الختامية ومراكزها المالية وفقاً لأحكام النظام المحاسبي الموحد.

وتقوم الموازنات العامة على أساس أن الوحدة الاقتصادية ، بأنشطتها المختلفة ، وبرامجها المتعددة ، وأقسامها المتنوعة ، ومراكز مسؤولياتها العديدة ، بمثابة الوحدة المحاسبية ، لأغراض

إعداد الموازنة ، ويترتب على ذلك أن الموازنة العامة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى ، بحيث تتسق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة ، من ثم فإن الموازنة العامة هي ملخص لكل الموازنات الفرعية الأخرى.

وتعتمد هيئة مستشفى الجمهورية العام بصورة كاملة تقريباً على التمويل الحكومي ، حيث تمثل الاعتمادات المالية المرصودة للمستشفى في إطار الموازنة العامة للدولة سنوياً بشقيها الجاري الرأسمالي تمويلاً حكومياً خالصاً لمواجهة مختلف الأنشطة المهام التي تمارسها المستشفى وفي حدودها ، لكن هذه الاعتمادات المخصصة للمستشفيات لا تستند إلى مؤشرات يمكن أن تفسر الاختلافات في الاعتمادات المخصصة بين مستشفى وأخرى كنوعية الأداء أو التميز في كل مستشفى من حيث التخصصات وحجم البرامج التي تديرها وعدد السكان خلاله.

وتتضمن موازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام وغيرها من موازنات قطاع الوحدات الاقتصادية (العام والمختلط) عموماً من ³ :

1- الموازنة الجارية : وتشمل في تكوينها جدولين تقديرين أحدهما للنفقات الجارية وثانيهما للإيرادات الجارية.

2- الموازنة الرأسمالية : وتشمل في تكوينها جدولين تقديرين أحدهما للإنفاق الرأسمالي على مشاريع التنمية التوسع وثانيهما لمصادر تمويل المشاريع.

وبذلك تنقسم موازنة هيئة مستشفى الجمهورية العام إلى قسمين رئيسيين هما :-

- الاستخدامات .

³ وزارة المالية ، قطاع الوحدات الاقتصادية ، (النظام المالي والمحاسبي الموحد) ، صنعاء ، الجمهورية اليمنية ، أكتوبر 1997م ص 2.

- الإيرادات .

أولاً : الاستخدامات :

وتنقسم إلى استخدامات جارية واستخدامات رأسمالية.

1- الاستخدامات الجارية :

وتتمثل في الاعباء التي تتحملها المستشفى نتيجة للممارسة نشاطها الجاري ، وتنقسم الاستخدامات الجارية إلى ثلاثة أبواب يشمل كل باب على حسابات عامة وكل حساب عام يضم حسابات مساعدة وحسابات فرعية ، وتحتوي في كل منها على اعتمادات مالية موجهة للصرف على أغراض معينة تبينها الحسابات العامة المساعدة الفرعية في كل باب.

الباب الأول : ويحتوي على :

- د/المرتبات والأجور وما في حكمها (د 31) :

ويشتمل على تكلفة الوظائف من رواتب وأجور وبدلات ومكافآت ومزايا لكل العاملين بالمستشفى ، وقد أفرد لهذا الحساب حسابات مساعدة حسابات فرعية مناسبة وبما يتلاءم مع الاحتمالات المختلفة التي يمكن أن تكون عليها المرتبات والأجور .

الباب الثاني : (مستلزمات الإنتاج ومشتريات بغرض البيع)

- د/المستلزمات السلعية (د/32) :

ويشمل التكاليف الخاصة بالتشغيل ، كتكاليف الأدوية والمحاليل والمستلزمات طبية وغير طبية ، وكذا يتضمن تكاليف ماتستخدمه الهيئة من المواد البترولية والكهرباء

والمياه ، قطع الغيار للآلات والمعدات والأثاث والمركبات ، وتكاليف المطبوعات الدورية والكتب والقرطاسية والسجلات الدفاتر . (بحسب ما تبينه تفاصيل الحسابات المساعدة والفرعية) .

- **د/المستلزمات الخدمية (د/33) :**

ويشتمل على الاعتمادات الموجهة لأغراض الصيانة للمنشآت والمرافق العامة ، وتكاليف صيانتها ، والتنقلات وبدلات السفر وتكاليف الدعاية والإعلان ، وتكلفة ما تسدده الهيئة للإدارات الحكومية والمؤسسات العامة ، والتكاليف الخدمية الأخرى كالترتيب والتأهيل.

الباب الثالث : (المصروفات الجارية والتحويلية والمخصصة)

ويشتمل على الاعتمادات الموجهة للأعباء التي تتحملها المستشفى ولا تدخل مباشرة في تكلفة الانتاج أو الخدمة وإنما ترتبط بالنشاط الجاري بشكل غير مباشر كالإيجارات ، والإهلاك ، والفوائد والعمولات ، التعويضات والغرامات.

ويحتوي الباب الثالث على الحسابات العامة التالية:

- **د/المصاريف الجارية والتحويلية (د/35) :**

ويحتوي هذا الحساب على مجموعة من الحسابات المساعدة والفرعية ، وفيما يخص المستشفى يشمل هذا الحساب د /الايجارات (د/353)

- **د/المصاريف المخصصة (د/36) :**

ويحتوي هذا الحساب على مجموعة من الحسابات المساعدة والفرعية ، وفيما يخص المستشفى يشمل هذا الحساب د /مصروفات سنوات سابقة (د/364)

2- الاستخدامات الرأسمالية :-

ويشمل كافة النفقات الاستثمارية والرأسمالية الخاصة بالمشاريع الجديدة أو شراء موجودات ثابتة كالآلات والمعدات والسيارات، وتكاليف التشييد البناء، والدراسات والتصاميم، وأي تكاليف أخرى عامة تخص المشاريع ، ويحتوي حساب الاستخدامات الرأسمالية على الابواب التالية:

الباب الرابع :- مشاريع قيد التنفيذ.

الباب الخامس :- التحويلات الرأسمالية.

ثانياً : الإيرادات :-

تتوزع الإيرادات العامة في موازنة المستشفى إلى إيرادات جارية إيرادات رأسمالية:-

1- الإيرادات الجارية:-

وتتمثل في الإيرادات الناتجة عن النشاط الجاري وهي قيمة رسوم الخدمات التي تؤديها المستشفى للغير، ويحتوي حساب الإيرادات الجارية على أربعة أبواب بالإضافة إلى عجز النشاط الجاري:

- الباب الأول : إيرادات النشاط الجاري.

- الباب الثاني: الإيرادات المتنوعة.

- الباب الثالث: إيرادات الأوراق المالية والعوائد والتغير في المخزون.

- الباب الرابع: إيرادات جارية وتحويلية .

- عجز النشاط الجاري: (إعانة سد العجز الجاري):

ويتمثل عجز النشاط الجاري في المبلغ السنوي الذي ترصده الدولة في الموازنة العامة لصالح هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن لتغطية العجز الجاري في موازنتها ومواجهة مختلف الأنشطة والمهام التي تمارسها المستشفى وفي حدودها . ويتمثل عجز النشاط الجاري أو يما يسمى (إعانة سد العجز الجاري) بالفارق بين الربط المعتمد للاستخدامات الجارية والربط المعتمد للإيرادات الجارية، والذي يتم تعزيزه للمستشفى خلال السنة المالية بصورة ربعية (كل ثلاثة أشهر)

2- الإيرادات الرأسمالية:

وهي ما يتوقع تقديمه من مساهمات رأسمالية لتمويل مشاريع جديدة ومحددة للهيئة كبناء تشييد المباني ، شراء الآلات والمعدات ، شراء الأثاث والمكاتب ، شراء السيارات ووسائل النقل ، ويحتوي حساب الإيرادات الرأسمالية على الأبواب التالية:

- **الباب الخامس : الإيرادات الرأسمالية.**

- **الباب السادس : الإيرادات التحويلية الرأسمالية.**

ويمكن عرض الشكل العام لموازنة هيئة مستشفى الجمهورية / عدن من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1.1.2)

الشكل العام لموازنة هيئة مستشفى الجمهورية / عدن

الاستخدامات		الموارد
الاستخدامات الجارية: الباب الأول: المرتبات والأجور وما في حكمها. الباب الثاني: مستلزمات الإنتاج ومشتريات بغرض البيع. الباب الثالث: المصروفات الجارية التحويلية والمخصصة.	1_الموازنة الجارية	الموارد الجارية: الباب الأول: إيرادات النشاط الجاري الباب الثاني : الإيرادات المتنوعة والتغير في المخزون. الباب الثالث: إيرادات الأوراق المالية والعوائد. الباب الرابع: إيرادات جارية تحويلية.
جملة الاستخدامات الجارية		جملة الموارد الجارية
حساب التوزيع (فائض النشاط الجاري)		العجز (عجز النشاط الجاري)
إجمالي الاستخدامات الجارية مع الفائض		إجمالي الموارد الجارية مع العجز
الاستخدامات الرأسمالية :- الباب الرابع : مشاريع قيد التنفيذ الباب الخامس: التحويلات الرأسمالية	2_الموازنة الرأسمالية والاستثمارية	الموارد الاستثمارية:- الباب الخامس : الإيرادات الرأسمالية. الباب السادس : الإيرادات التحويلية الرأسمالية
إجمالي الاستخدامات الرأسمالية		إجمالي الموارد الرأسمالية

• المصدر : وزارة المالية إعداد موازنات الوحدات الاقتصادية ، 2009م.

الفصل الثاني

**المبحث الثاني: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
في تطبيق موازنة البرامج والأداء في هيئة مستشفى
الجمهورية / عدن:**

**إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء في هيئة
مستشفى الجمهورية / عدن:**

✓ بناء الإطار.

✓ إعداد الموازنة المقترحة

المبحث الثاني: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تطبيق

موازنة البرامج والأداء في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن

إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء في هيئة مستشفى الجمهورية / عدن

يقدم الباحثان فيما يلي الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء في هيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن ، استرشاداً بما تم عرضه ومناقشته في الجانب النظري من هذه الدراسة وكذا من الأبحاث والدراسات الأخرى التي أمكن الاطلاع عليها:

2-2-1 بناء الإطار:

يتم بناء الإطار المقترح عبر الخطوات الآتية :

- 1- تحديد الأنشطة الرئيسية وتقسيمها إلى برامج رئيسية وبرامج فرعية.
- 2- تحديد حاجة البرامج المقترحة من مراكز التكلفة.
- 3- إعداد دليل حسابات يتلاءم والتقسيمات المقترحة للأنشطة والبرامج التي تتضمنها موازنة البرامج والأداء.
- 4- تقدير النفقات المتوقعة.
- 5- تحديد مؤشرات أداء لاستخدامها كأساس لقياس النتائج والمخرجات.

ولبناء الإطار المقترح للموازنة تم الاعتماد على البيانات المالية للبرامج الفعلية لهيئة مستشفى الجمهورية عدن للعام المالي 2020 م وذلك لأن هذا العام يعتبر أكثر استقراراً من

الأعوام المالية الأخرى ، لذا تم الاعتماد على البيانات المالية لموازنة هذا العام واستخدامها

كمؤشر لإعداد موازنة البرامج والأداء المقترحة لهيئة مستشفى الجمهورية وذلك كما يلي :

1-1-2-2 تحديد الأنشطة وتقسيمها إلى برامج رئيسية وبرامج فرعية :

تشكل عملية تحديد الأنشطة خطوة أساسية في إطار إعداد موازنة البرامج والأداء ، كما أن تحديد البرامج الرئيسية والفرعية التي تستند إلى تلك الأنشطة تعد خطوة رئيسية تساعد في تحديد مراكز التكلفة التي ستوجه إليها كافة عناصر النفقات ، ومن ثم فهي ضرورية وتتطلب معرفة ودراية بطبيعة عمل المستشفى موضع التطبيق .

أ- تحديد البرامج الرئيسية :-

تم تحديد البرامج الرئيسية المقترحة في هيئة مستشفى الجمهورية/ عدن وفقاً للطبيعة التخصصية والوظيفية لكل منها كالآتي :

1. البرامج الطبية والعلاجية : وهي (البرامج الأساسية) التي يقوم بها المستشفى.
2. البرامج الداعمة أو المساعدة : (وهي البرامج التي تخدم البرامج الطبية بصورة مباشرة) .
3. برامج الخدمات العامة : (وهي البرامج الإدارية والمالية وتخدم البرامج الطبية والعلاجية بصورة غير مباشرة) .

ب- تحديد البرامج الفرعية :-

بعد تحديد البرامج الرئيسية أعلاه يتم تقسيمها إلى عدة برامج فرعية مع إعطاء كل منها دليلاً حسابياً كالآتي :

❖ البرنامج الرئيسي الأول : الرعاية الطبية والعلاجية :

ويشمل على البرامج الفرعية التالية :

101 الخدمات الطبية والعلاجية .

102 خدمات المراكز الطبية التخصصية.

103 الإسعافات الأولية وخدمات الطواري .

104 الخدمات الاستشارية الطبية والعلاجية .

❖ البرنامج الرئيسي الثاني : الخدمات الداعمة أو المساعدة :

ويشمل على البرامج الفرعية التالية :

201 الخدمات التشخيصية .

202 المختبرات.

203 التموين الطبي والصيدلية.

❖ البرنامج الرئيسي الثالث : الخدمات العامة :

ويشمل على البرامج الفرعية التالية :

301 إدارة المستشفى .

302 الإدارة المالية .

303 التدريب والتأهيل ويمكن تلخيص هذه البرامج وحصرها كما في الجدول التالي :

جدول رقم (1-2-2)

البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية المقترحة لهيئة مستشفى الجمهورية عدن

رقم البرنامج	البرنامج	البرامج الفرعية
1	الرعاية الطبية العلاجية:-	
101	الخدمات الطبية والعلاجية	
102	الخدمات الطبية التخصصية	
103	الإسعافات وخدمات الطوارئ	
104	الخدمات الاستشارية الطبية العلاجية	
2	الخدمات الداعمة او المساعدة:-	
201	الخدمات التشخيصية	
202	المختبرات	
203	التموين الطبي والصيدلية	
3	الخدمات العامة:-	
301	إدارة المستشفى	
302	الإدارة المالية	
303	التدريب والتأهيل	

2-1-2-2 تحديد حاجة البرامج المقترحة من مراكز التكلفة :

في هذه المرحلة يتم تحديد مراكز التكلفة التي تعمل على تنفيذ البرامج المقترحة والمحددة في الموازنة ، حيث تعتبر هذه المراكز هي المسئولة عن تنفيذ تلك البرامج وانجازها ، وهنا يمكن الجمع بين مجموعة من المراكز المتجانسة وذلك حتى لا يصبح عندنا العديد من المراكز الأمر الذي يزيد من التكلفة ويقلل من الدقة.

وبذلك تم تجميع مراكز التكلفة بما يتوافق مع مكونات كل برنامج من البرامج المقترحة ، ويوضح الجدول التالي رقم (2.2.2) مراكز التكلفة في هيئة مستشفى الجمهورية وتوزيعها على البرامج المقترحة :

جدول رقم (2.2.2)

توزيع مراكز التكلفة على البرامج الرئيسية

رقم البرنامج	البرنامج	مركز التكلفة
1	الرعاية الطبية العلاجية:-	مركز الطبي العلاجي (الباطني - الجراحه)
		مركز العمليات والإنعاش
		مركز الحوادث الطوارئ
		مركز الغسيل الكلوي
		العيادات الخارجية
2	الخدمات الداعمة او المساعدة:-	
201	المركز التشخيصي والأشعة	
202	المختبرات	
203	التموين الطبي والصيدلية	
3	الخدمات العامة:-	
301	الإدارة العامة	
302	الإدارة المالية والحسابات	
303	إدارة التدريب والتأهيل	

3-1-2-2 إعداد دليل الحسابات :

عند النزول الميداني لمراجعي الجهاز المركزي يلاحظ أن موازنة المستشفى الجمهوري العام / عدن تخضع حالياً في تبويب عملياتها المالية لأحكام النظام المحاسبي الموحد المقر مركزياً من قبل وزارة المالية وذلك وفقاً للمادة (37) من القانون المالي رقم (8) لعام 1990 م ، والذي يتم بموجبه تبويب المبالغ المقدرة لموازنتها ضمن فئات نوعية متجانسة تسمى بالأبواب ، وتوزع المبالغ الإجمالية إلى أجزاء نوعية متشابهة تسمى الحسابات . ويلاحظ على هذا التقسيم أنه لا يقوم على تنظيم الموازنات وفقاً للتقسيم الوظيفي بحيث لا يمكن معه تتبع موازنة وظيفية معينة ، وعليه لا يمكن تخصيص وتحليل النفقات وفقاً للوظيفة والتي تعتبر الأساس لموازنة البرامج والأداء بغرض الحصول على البيانات اللازمة التي توضح تكلفة الخدمة الصحية ، ومن ثم عدم إمكانية الوقوف على مدى كفاية الموارد المخصصة لتلك الخدمة ومدى فاعلية وكفاءة الخدمات المقدمة.

إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب عمل دليل للحسابات يتسق مع التقسيمات المقترحة للبرامج والأنشطة التي تتضمنها موازنة البرامج والأداء وبما يتلاءم مع دليل النظام المحاسبي الموحد التي تتبعه المستشفى في إثبات عملياتها .

لذا فإن الباحثان يروا عمل ترميز محاسبي مكون من أربعة عشر رقماً مقسمة على ستة أجزاء كالآتي :

الجزء الأول : ويتكون من خانتين والهدف منه فقط إعطاء رمز افتتاحي خاص بالهيئة وليكن

الرقم 02 .

الجزء الثاني : يتكون من خانتين لتعبر عن (مصدر التمويل) للبرنامج سواء كان وزارة المالية

أو ذاتياً أو أحد الممولين الخارجيين ، وتأخذ من رقم 01 حتى 99 .

الجزء الثالث : يتكون من ثلاث خانات لتعبر عن (مركز التكلفة) مثال : (مركز الحوادث

والطوارئ ، مركز الغسيل الكلوي ، المركز التشخيصي) ، وتأخذ من رقم 001 - 999 .

الجزء الرابع : يتكون من خانة واحدة لتعبر عن (البرنامج الرئيسي) وتأخذ من رقم 1 - 9 .

الجزء الخامس : ويتكون من خانتين لتعبر عن (البرامج الفرعية) لإتاحة المجال لتحليل النفقات

وفقاً للتقسيم الوظيفي الذي تستهدفه الموازنة المقترحة وتأخذ من رقم 01 - 99 .

الجزء السادس : ويتكون من أرقام الحسابات والبنود الموجودة في دليل النظام المحاسبي الموحد

والتي تعبر عن (بنود التكلفة) المطلوب تحميلها والمعتمدة في الهيئة والتي تم تقسيمها إلى

أبواب وحسابات رئيسية ومساعدة وفرعية يعبر كل منها عن نوعية النفقة .

4-1-2-2 تقدير النفقات المتوقعة :

لأغراض تقدير النفقات المتوقعة يتم إجراء الآتي :

(1) تحديد النفقات الفعلية للمستشفى :

عند فحص ومراجعة فريق الجهاز للسجلات وسندات صرف الهيئة لوحظ أنه تم تحديد

النفقات الفعلية التي تمت خلال العام المالي 2020 م استناداً إلى الموازنة المعتمدة والمنفذة

للمستشفى وفقاً لقوانين الموازنة العامة للحكومة اليمنية عن تلك الفترة ، ويوضح جدول رقم (

3.2.3) هذه الموازنة والنفقات الفعلية :

جدول رقم (3.2.2)

الموازنة المعتمدة والفعلية لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن 2020 م

المبالغ بالمليون الريالات

البيان	2020		نسبة التنفيذ الفعلي %
	معتد	فعلي	
الاستخدامات الجارية:	2,671	2,880	107.82%
الباب الأول:	1,609	1,778	110.50%
المرتبات والأجر وما في حكمها			
الباب الثاني:	970	1,090	112.37%
مستلزمات الانتاج ومشتريات بغرض البيع			
الباب الثالث:	92	11	11.96%
المصروفات الجارية التحويلية والمخصصة.			
الاستخدامات الرأسمالية:	600	244	40.67%
إجمالي الاستخدامات الجارية والرأسمالية	3,271	3,124	95.51%

المصدر : الحسابات الختامية لمستشفى الجمهورية للعام 2020م

(2) توزيع النفقات الفعلية على البرامج المقترحة :

لتوزيع النفقات الفعلية على البرامج المقترحة ، ينبغي تحديد تكلفة كل مركز تكلفة ومعرفة نصيب كل مركز من النفقات الفعلية ، فكما هو مبين سابقاً في الجدول رقم (2.2.2) تم تجميع مراكز التكلفة بما يتوافق مع مكونات كل برنامج من البرامج المقترحة وذلك للوصول إلى تكلفة كل برنامج من تلك البرامج .

أ- توزيع نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها على البرامج المقترحة :

لتوزيع نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها ، يتم تحديد كافة النفقات المتعلقة بالمرتبات والأجور وما في حكمها (الباب الأول) استنادا إلى الموازنة المعتمدة والمنفذة للمستشفى للعام المالي 2020 م ووفقا لقانون الموازنة العامة (موازنات الوحدات الاقتصادية) ، ويبين الجدول التالي رقم (4.2.2) هذه الموازنة والنفقات الفعلية ونسبة التنفيذ للاسترشاد بها عند إعداد الموازنة الجديدة :

جدول رقم (4.2.2)

نفقات المرتبات والأجور المعتمدة والفعلية لعام 2020 م

المبالغ بالمليون الريالات

رقم الحساب	البيان	2020		نسبة التنفيذ الفعلي %
		معتمد	فعلي	
31	الباب الأول: المرتبات والأجور وما في حكمها			
311	المرتبات والأجور النقدية	846	917	108.39%
312	البدلات والتعويضات	517	558	107.93%
313	المزايا العينية	35	26	74.29%
314	المكافآت	80	111	138.75%
315	مرتبات وأجور الخبراء الأجانب	76	117	153.95%
316	التأمينات	55	49	89.09%
	إجمالي الباب الأول	1,609	1,778	110.50%

وبعد تحديد كافة نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها ، يتم توزيع بنود هذه النفقات على

البرامج المقترحة في الموازنة بحسب الخطوات التالية :

✓ الرجوع إلى استمارات الرواتب للعام المالي 2020 م وكذا بيانات السجلات والدفاتر

المتعلقة بالمرتبات والأجور وما في حكمها .

✓ إعادة تصنيف الوظائف بحيث يتم تنسيب كل موظف بحسب مكان عمله الوظيفي (وفقاً

للبرامج المقترحة) .

✓ إعادة تحميل كل مركز تكلفة بما يخصه من مرتبات وأجور وبدلات ومكافآت إلخ .

✓ تجميع تكلفة المرتبات والأجور وما في حكمها لكل برنامج من البرامج المقترحة .

وبذلك يتم التوصل إلى نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها لكل برنامج من البرامج

المقترحة. ، ويمكن توضيح توزيع هذه النفقات على البرامج من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (5.2.2)

توزيع نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها على البرامج المقترحة

المبالغ بالمليون الريالات

رقم الحساب	البيان	البرامج			الإجمالي
		الرعاية الطبية والعلاجية	الخدمات الداعمة أو المساعدة	الخدمات العامة	
31	الباب الأول: المرتبات والأجور وما في حكمها				
311	المرتبات والأجور النقدية	666	113	138	917
312	البدلات والتعويضات	476	55	27	558
313	المزايا العينية	15	4	7	26
314	المكافآت	76	11	24	111
315	مرتبات وأجور الخبراء الأجانب	117	0	0	117
316	التأمينات	33	6	10	49
	الإجمالي	1,383	189	206	1,778

وبذلك يكون إجمالي المرتبات والأجور وما في حكمها الخاصة بكل برنامج من البرامج

المقترحة على النحو التالي :

جدول رقم (6.2.2)

نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها الخاصة بكل برنامج

المبالغ بالمليون الريالات

البرنامج	المرتبات والأجور وما في حكمها	النسبة المئوية
الرعاية الطبية العلاجية	1,383	78%
الخدمات الداعمة أو المساعدة	189	11%
الخدمات العامة	206	12%
الإجمالي	1,778	100%

يتضح من الجدول السابق أن نسبة نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها لبرنامج الرعاية

الطبية والعلاجية تشكل أعلى نسبة من إجمالي نفقات المرتبات والأجور ، حيث بلغت تكلفة هذا

البرنامج ما نسبته 78% من إجمالي تكلفة المرتبات والأجور ، وقد بلغت نسبة تكلفة برنامج

الخدمات العامة 11% من إجمالي تكلفة المرتبات والأجور ، في حين بلغت نسبة تكلفة برنامج

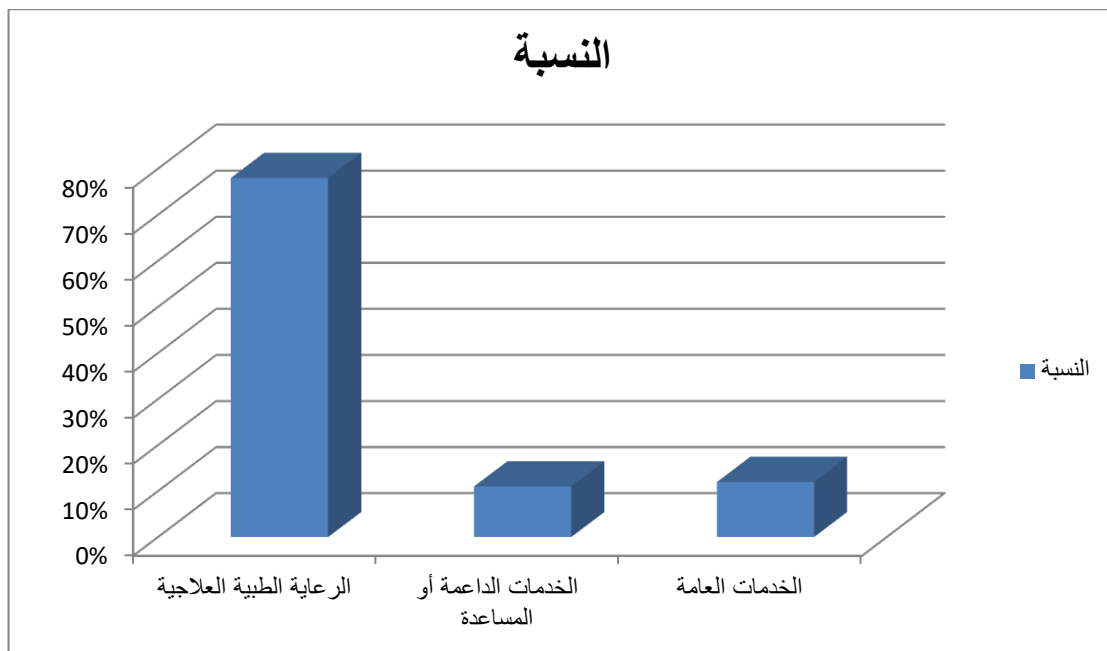
الخدمات الداعمة أو المساندة 12% فقط من إجمالي تكلفة المرتبات والأجور وما في حكمها

ويمكن توضيح توزيع نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها على البرامج المقترحة من خلال

الشكل البياني التالي :

شكل رقم (1.2.2)

توزيع نفقات المرتبات والأجور وما في حكمها على البرامج .



ب-توزيع النفقات التشغيلية على البرامج المقترحة :

لتوزيع النفقات التشغيلية على البرامج المقترحة ، يتم تحديد كافة النفقات التشغيلية التي تمت

خلال العام المالي 2020 م استناداً للموازنة المعتمدة والمنفذة لهيئة مستشفى الجمهورية العام.

ويوضح الجدول التالي النفقات التشغيلية لموازنة هيئة مستشفى الجمهورية لعام 2020 م

وفقاً لقانون موازنات الوحدات الاقتصادية ، وبحسب الأبواب والحسابات المتعارف عليها

للاستفادة منها في تقدير نفقات الموازنة المقترحة :

جدول رقم (7.2.2)

النفقات التشغيلية المعتمدة والفعلية لعام 2020 م

المبالغ بآلاف الريالات

رقم الحساب	البيان	2020		نسبة التنفيذ الفعلي %
		معتد	فعلي	
	الباب الثاني:			
	مستلزمات الانتاج ومشتريات بغرض البيع			
32	المستلزمات السلعية:			
321	المواد الأولية والخامات	520,000	811,048	156%
322	الوقود والزيوت والقوى المحركة	160,000	6,732	4%
323	قطع الغيار	45,000	55,628	124%
325	القرطاسية والمطبوعات	12,000	11,691	97%
327	المخصبات والبذور والأعلاف	2,000	0	0%
	إجمالي المستلزمات السلعية	739,000	885,099	120%
33	المستلزمات الخدمية:			
331	الصيانة والتصليلات	100,000	73,219	73%
334	العلاقات العامة والدعاية	15,000	387	3%
335	التنقلات وبدلات السفر	35,000	53,074	152%
336	استئجار موجودات ثابتة	1,000	390	39%
337	خدمات الإدارات الحكومية والمؤسسات	30,000	14,735	49%
339	مستلزمات أخرى ومختلفة	50,000	63,196	126%
	إجمالي المستلزمات الخدمية	231,000	205,001	89%
	إجمالي الباب الثاني	970,000	1,090,100	112%

وبعد تحديد النفقات التشغيلية أعلاه ، يتم توزيع بنود هذه النفقات بحسب طبيعة كل نفقة منها على البرامج المقترحة في الموازنة ، وفق الأسس التالية :

❖ الرجوع إلى بيانات الدفاتر والسجلات المستخدمة في المستشفى التي تحدد نوع وطبيعة النفقة والجهة أو المركز المستفيد منها .

❖ الرجوع إلى بيانات المخازن التي تصرف منها المواد والمستلزمات الطبية والمحروقات والصيانة والقرطاسية إلخ إلى مراكز التكلفة .

❖ إعادة تحميل كل مركز تكلفة بما يخصه من النفقات التشغيلية.

❖ تجميع النفقات التشغيلية لكل برنامج من البرامج المقترحة .

والجدير بالذكر هنا أن هناك نفقات تشغيلية يتم تحميلها مباشرة على مراكز التكلفة وذلك بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة في المستشفى ، فعلى سبيل المثال عند توزيع نفقات : (الأدوية والمستلزمات الطبية - القرطاسية والمطبوعات - بدلات السفر والمواصلات) ، لم يستخدم الباحثان أي أساس في توزيع هذه النفقات على مراكز التكلفة لأنها موزعة في سجلات المستشفى ، وإنما تم تحديد نصيب كل مركز تكلفة من هذه النفقات ، من خلال الرجوع إلى بيانات المخازن التي تصرف منها هذه المواد ، وكذا الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تحدد الجهة أو المركز المستفيد من هذه النفقات.

بالإضافة إلى ذلك هناك نفقات تشغيلية لا يمكن تخصيصها أو تحميلها مباشرة على مراكز التكلفة من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة في المستشفى ، مثل : (نفقات التغذية - الكهرباء والمياه - الصيانة والتصليلات - مستلزمات خدمية أخرى ... وغيرها) ، حيث

تعتبر هذه النفقات نفقات عامة لا يمكن تخصيصها مباشرة على قسم أو مركز معين ، مما دفع الباحثان إلى البحث عن الأسس العلمية المستخدمة في توزيع مثل هذه النفقات ، حيث تم اختيار الأساس المناسب لتوزيع كل نوع من أنواع النفقة ، وإعادة تحميل كل مركز تكلفة بما يخصه من النفقات التشغيلية .

وبعد أن تم توزيع وتخصيص كافة النفقات التشغيلية على جميع مراكز التكلفة ، يتم تجميع النفقات التشغيلية الخاصة بكل برنامج على حدة ، وذلك للحصول على تكلفة كل برنامج من البرامج المقترحة ، ويوضح الجدول رقم (8.2.2) توزيع النفقات التشغيلية الفعلية على البرامج المقترحة في الموازنة :

جدول رقم (8.2.2)

توزيع النفقات التشغيلية على البرامج المقترحة

المبالغ بآلاف الريالات

الإجمالي	البرامج			البيان	رقم الحساب
	الخدمات العامة	الخدمات الداعمة أو المساعدة	الرعاية الطبية والعلاجية		
				الباب الثاني: مستلزمات الانتاج ومشتريات بغرض البيع:	
				المستلزمات السلعية:	32
811,048	0	462,246	348,802	المواد الأولية والخامات	321
6,732	2,060	1,475	3,197	الوقود والزيوت والقوى المحركة	322
55,628	3,796	24,399	27,433	قطع الغيار	323
11,691	8,208	1,805	1,678	القرطاسية والمطبوعات	325
0	0	0	0	المخصبات والبذور والأعلاف	327
885,099	14,064	489,925	381,110	إجمالي المستلزمات السلعية	
0				المستلزمات الخدمية:	33
73,219	9,148	4,309	59,762	الصيانة والتوصيلحات	331
387	0	0	387	العلاقات العامة والدعاية	334
53,074	18,956	2,259	31,859	التنقلات وبدلات السفر	335
390	100	100	190	استئجار موجودات ثابتة	336
14,735	1,412	1,710	11,613	خدمات الإدارات الحكومية والمؤسسات	337
63,196	2,315	2,802	58,079	مستلزمات أخرى ومختلفة	339
205,001	31,931	11,180	161,890	إجمالي المستلزمات الخدمية	
1,090,100	45,995	501,105	543,000	إجمالي الباب الثاني	

وبذلك يكون إجمالي النفقات التشغيلية الخاصة بكل برنامج من البرامج المقترحة على النحو

المبين في الجدول التالي :

جدول رقم (9.2.2)

النفقات التشغيلية الخاصة بكل برنامج

(المبالغ بآلاف الريالات)

البرنامج	النفقات التشغيلية	النسبة المئوية للأداء
الرعاية الطبية العلاجية	543,000	50%
الخدمات الداعمة أو المساعدة	501,105	46%
الخدمات العامة	45,995	4%
الإجمالي	1,090,100	100%

يتضح من الجدول أعلاه ، أن نسبة النفقات التشغيلية لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية

تشكل أعلى نسبة من إجمالي النفقات التشغيلية للمستشفى ، حيث بلغت تكلفة هذا البرنامج ما

نسبته 50% من إجمالي النفقات التشغيلية ، وقد بلغت تكلفة برنامج الخدمات الداعمة

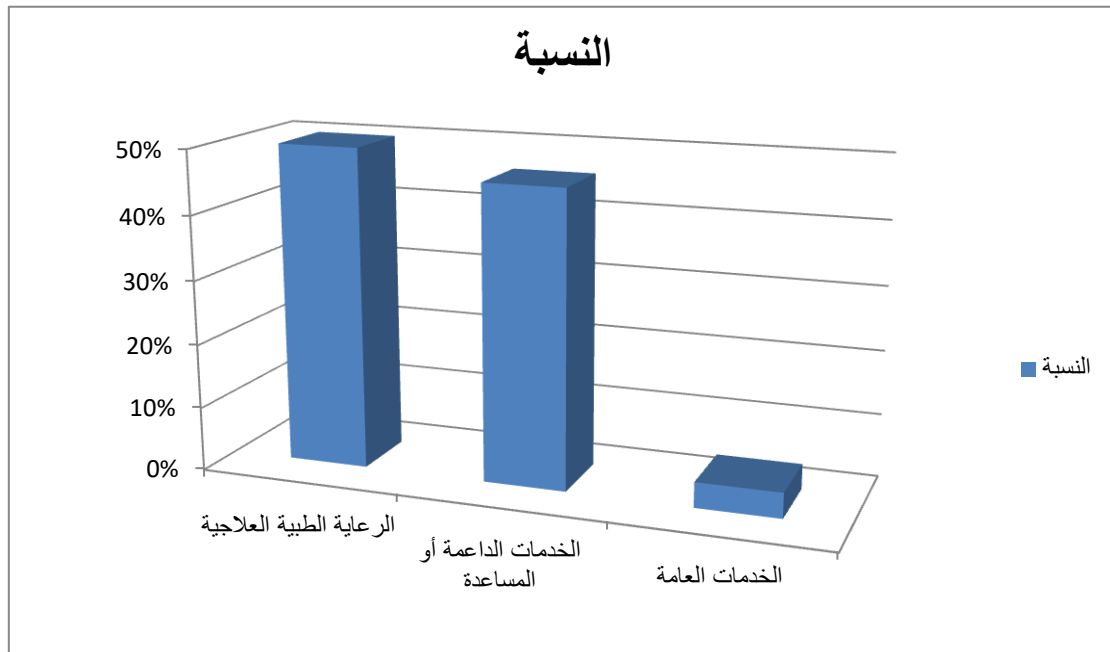
والمساندة ما نسبته 46% من إجمالي النفقات التشغيلية ، في حين بلغت نسبة تكلفة برنامج

الخدمات العامة 4% فقط من إجمالي النفقات التشغيلية للمستشفى ويمكن توضيح توزيع

النفقات التشغيلية على البرامج المقترحة من خلال الشكل البياني التالي :

شكل رقم (2.2.2)

توزيع النفقات التشغيلية على البرامج



تحديد مؤشرات الأداء :

إن تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء يتطلب صياغة ووضع مؤشرات تستخدم لقياس مستوى الأداء المحقق ، بهدف تحديد نسبة التحسن الحاصل في أعمالها ، وهذه المؤشرات يتم من خلالها عملية التخطيط والتنظيم للخدمات الصحية وخاصة في المستشفيات .

وقد تم اختيار برنامج الرعاية الطبية والعلاجية لإسقاط مؤشرات الأداء وليكون نموذجاً تقاس عليه باقي مؤشرات البرامج الأخرى ، كون برنامج الرعاية الطبية والعلاجية من أهم البرامج التي تقدمها هيئة مستشفى الجمهورية عدن وذلك من خلال الخدمات الطبية والعلاجية التي يقدمها المستشفى لأكثر عدد من المواطنين في محافظة عدن والمحافظات المجاورة ، ويحتوي على

خدمات صحية عديدة ومتنوعة ومهمة ، بالإضافة إلى أن تكلفة العمالة بلغت في هذا البرنامج ما نسبته % من إجمالي تكلفة العمالة لهيئة مستشفى الجمهورية وما نسبته % من النفقات التشغيلية للمستشفى.

ويوضح الجدول رقم (10.2.2) بعض مؤشرات الرعاية الطبية والعلاجية المتحققة خلال الأعوام (2018 م - 2020 م) في ضوء الموازنة المعتمدة والإنفاق الذي تم خلال هذه الفترة ، وذلك لتصبح الأساس الذي يتم الاسترشاد به لتحديد المؤشرات المتوقعة للسنة المالية الجديدة .

جدول رقم (10.2.2)

مؤشرات الأداء الفعلية لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية

المؤشرات	2018م	2019م	2020م	متوسط سنوات ثلاث
برنامج فرعي : الخدمات الطبية العلاجية:				
معدل شغل الأسرة	38%	48%	24%	37%
معدل دوران السرير	13	17	17	16
معدل الطاقم التمريضي إلى عدد الأسرة	104	104	1	7
معدل المرضى المرقدين إلى عدد الأسرة	8	5	5	6
نسبة الأطباء المقيمين إلى إجمالي الأطباء	7%	7%	6%	7%
برنامج فرعي : الخدمات الطبية التخصصية:				
نسبة الأطباء الجراحين إلى إجمالي الأطباء	11%	9%	12%	11%
معدل العمليات الجراحية إلى الأطباء	79	75	45	66
عدد المترددين إلى مراكز الغسيل الكلوي سنوياً	33061	33943	31851	32951
برنامج فرعي : الاسعافات وخدمات الحوادث الطوارئ:				
نسبة إدخال مرضى الحوادث والطوارئ إلى قسم المستشفى	1.3	1	1	1.1
نسبة وفيات المرضى في مركز الحوادث والطوارئ	43%	39%	35%	39%
معدل مرضى مركز الحوادث والطوارئ إلى عدد الأسرة	1.8	1.7	0.5	1.3
معدل مرضى الحوادث والطوارئ إلى الطاقم التمريضي	134	190	141	155
برنامج فرعي : الخدمات الاستشارية الطبية والعلاجية				
عدد المترددين إلى العيادات الخارجية سنوياً	52,389	58,636	44,785	51,936
معدل المرضى المراجعين إلى عدد الأطباء	6.1	5.3	6.1	5.8
معدل الطاقم التمريضي إلى عدد الأطباء في العيادات الخارجية	1.8	1.8	2.1	1.9

المصدر : التقارير الإحصائية السنوية لمستشفى الجمهورية للأعوام (2018-2020م)

وفيما يتعلق بمؤشرات الأداء المقترحة لإعداد الموازنة الجديدة ، قام الباحث بوضع تصورات مبدئية لمؤشرات الأداء في ضوء مؤشرات متوسط الأعوام الثلاث السابقة (2018 م حتى 2020 م) ، وتم عرض الأمر ومناقشته مع رئيس هيئة مستشفى الجمهورية / عدن وكذا بعض مدراء المراكز والأقسام الطبية في المستشفى ، وتم التوصل إلى مؤشرات الأداء المستهدفة والتي سيتم في ضوءها إعداد التقديرات اللازمة لنفقات المرتبات والأجور والنفقات التشغيلية لمشروع الموازنة المقترحة ، ويوضح الجدول التالي رقم (11.2.2) مؤشرات الأداء المستهدفة لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية :

جدول رقم (11.2.2)

مؤشرات الأداء المتوقعة لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية

المؤشرات	المتوقع
برنامج فرعي : الخدمات الطبية العلاجية:	
معدل شغل الأسرة	37%
معدل دوران السرير	16
معدل الطاقم التمريضي إلى عدد الأسرة	7
معدل المرضى المرقدين إلى عدد الأسرة	6
نسبة الأطباء المقيمين إلى إجمالي الأطباء	7%
برنامج فرعي : الخدمات الطبية التخصصية:	
نسبة الأطباء الجراحين إلى إجمالي الأطباء	11%
معدل العمليات الجراحية إلى الأطباء	66
عدد المترددين إلى مراكز الغسيل الكلوي سنوياً	32951
برنامج فرعي : الاسعافات وخدمات الحوادث الطوارئ:	
نسبة إدخال مرضى الحوادث والطوارئ إلى قسم المستشفى	1.1
نسبة وفيات المرضى في مركز الحوادث والطوارئ	39%
معدل مرضى مركز الحوادث والطوارئ إلى عدد الأسرة	1.3
معدل مرضى الحوادث والطوارئ إلى الطاقم التمريضي	155
برنامج فرعي : الخدمات الاستشارية الطبية والعلاجية	
عدد المترددين إلى العيادات الخارجية سنوياً	51,936
معدل المرضى المراجعين إلى عدد الأطباء	5.8
معدل الطاقم التمريضي إلى عدد الأطباء في العيادات الخارجية	1.9

2-2-2 إعداد الموازنة المقترحة:

بعد استعراض الخطوات اللازمة لبناء الإطار المقترح فقد أصبحت ملامح الإطار العام لعمل موازنة البرامج والأداء واضحة حيث تم تقسيم نشاط هيئة مستشفى الجمهورية العام إلى برامج رئيسية وبرامج فرعية ثم عمل دليل للحسابات يتلاءم مع التقسيمات المقترحة للأنشطة والبرامج التي تتضمنها موازنة البرامج والأداء ، كما تم حصر المبالغ الفعلية لموازنة المستشفى وفقا لموازنة البنود المعتمدة مركزية وإعادة توزيعها على البرامج المذكورة ، وتحديد النسب المئوية للأداء ، كما تم تحديد مؤشرات الأداء المستهدفة والتي سيتم في ضوءها إعداد تقديرات الموازنة المقترحة.

وتأسيسا على ذلك ، يورد الباحثان الخطوات اللازمة لإعداد مشروع موازنة البرامج والأداء للحالة موضع التطبيق بالتركيز على برنامج الرعاية الطبية والعلاجية كعينة يقاس عليها باقي البرامج الأخرى وذلك على النحو الآتي :

1. تقدير المرتبات والأجور وما في حكمها :

يتم تقدير تكلفة المرتبات والأجور وما في حكمها لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية بناء على البيانات الفعلية كما هي موضحة في الجدول رقم (6.2.2) حيث بلغت المرتبات والأجور وما في حكمها لعام 2020 م مبلغ 1,383,000,000 ريال أي بنسبة 78% من اجمالي بند المرتبات والأجور وما في حكمها ، ويضاف إليه نسبة الزيادة المتوقعة (في هذه النفقة) بناء على ما يجب توظيفه في هذا البرنامج من طواقم فنية وإدارية جديدة والتي يتم

تقدير عددها وتكلفتها في ضوء مؤشرات الأداء المرغوب فيها ، ومن ثم نصل إلى التكلفة الإجمالية للمرتبات والأجور وما في حكمها المستهدفة في الموازنة الجديدة.

II. تقدير النفقات التشغيلية :

يتم تقدير النفقات التشغيلية لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية بناء على البيانات الفعلية العام 2020 م ، حيث يظهر الجدول رقم (9.2.2) أن النفقات التشغيلية لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية لعام 2020 م بلغت حوالي 543,000,000 ريال أي بنسبة 50% من إجمالي النفقات التشغيلية لهيئة مستشفى الجمهورية ، وعليه يتم الوصول إلى النفقات التشغيلية للموازنة المقترحة وذلك بعد الأخذ بالاعتبار نسبة الزيادة المتوقعة في هذه النفقة والتي تعكسها موازنة المستشفى بالاعتماد على مدى ازدياد الحاجة إلى الخدمات الصحية الجديدة والمطلوبة للمستشفى بكافة برامجها في ضوء المؤشرات المستهدف تحقيقها

III. تحديد البرامج الرئيسية والفرعية :

يتم إعداد البرامج الفرعية المتفرعة من كل برنامج رئيسي وذلك بالتنسيق مع مسؤولي كل برنامج من البرامج الرئيسية و مسؤولي البرامج الفرعية اللازمة.

IV. تحديد مؤشرات الأداء :

يتم وضع مؤشرات أداء تعكس الأهداف المنشودة التي يراد الوصول إليها بالتنسيق مع مسؤولي البرامج الرئيسية والفرعية ، مع الأخذ في الاعتبار مؤشرات الأداء السابقة لعدد من السنوات وما هو مستهدف تحقيقه من تلك المؤشرات خلال سنة الموازنة المطلوب إعدادها .

وبعد استكمال الخطوات والإجراءات السابقة يتم إعداد موازنة تجميعية تشتمل على البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية ، موضحا التكلفة الإجمالية لكل برنامج منها ، ومن ثم يتم تقديم

الموازنة ومناقشتها مع وزارة المالية والجهات المختصة للاتفاق على التقديرات الواردة بها وفقا

للأهداف المرغوب تحقيقها والمرتبطة بمؤشرات الأداء المستهدفة للسنة المالية موضوع الموازنة.

النتائج والتوصيات والمقترحات

أولاً: نتائج الدراسة:

خلصت أبرز نتائج الدراسة في ضوء تحليل مختلف متغيراتها إلى الآتي:

❖ نتائج الدراسة من خلال دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على مراحل

وخطوات اعداد الموازنة:

- 1- لا يوجد دور كبير للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية في عملية اعداد وتحضير ومناقشة الموازنة العامة للدولة ، الا في حالات خاصة عندما يستعين مجلس النواب او وزارة المالية ببعض خبراء الجهاز لمشاركة في أعداد ومناقشة الموازنة وربطها مع الحساب الختامي.
- 2- يوجد الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دور في الرقابة وتنفيذ الموازنة العامة في جميع مراحلها من خلال تقديم تصور واضح عن كل المخالفات والانحرافات التي تشوب تلك المراحل لمساعدة مجلس النواب في الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية بصفة عامة على المسائل المالية بصفة خاصة.
- 3- يحقق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقابة فعالة على الأفعال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد ، الكفاءة والفعالية وتطويل اداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز من الناحية المالية والإدارية.

❖ نتائج الدراسة من خلال دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تحليل وتقييم

مازنة البنود لهيئة مستشفى الجمهورية / عدن.

- 1- أن تنظيم وتبويب موازنة الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية الحكومية يتشكل من أبواب وفصول وبنود تقليدية هدفها بالدرجة الأولى مراقبة الصرف ولا تظهر توزيع النفقات على

النتائج والتوصيات والمقترحات

الأغراض والمهام الرئيسية ، أي أنها لا تقوم على برامج أساسها الأهداف أو الوظائف الرئيسية.

- 2- تعتمد تقديرات الموازنة على زيادات تدرجية عن العام الماضي ، مع المراهنة على أسلوب المساومات والاتفاقات مع المختصين بوزارة المالية ، ويترتب على ذلك بروز انحرافات كبيرة بين الإنفاق الفعلي والإنفاق المقدر الذي يبدو واضحة من نتائج الحسابات الختامية ، نظرا لعدم استناد التقدير إلى مؤشرات ومعايير علمية وموضوعية.
- 3- عدم وجود أسس لدى وزارة المالية لمناقشة مشاريع الموازنات المقدمة من هيئات المستشفيات ويخضع النقاش للاقتناع الشخصي لأعضاء لجنة المناقشة المشكلة من وزارة المالية والنسب الزيادة أو التخفيض السنوي لمبالغ الموازنة والمقترحة سلفا من وزارة المالية ، وكذا المبلغ المعتمد لكل باب أو بند في العام السابق ؛ وتخضع موازنات المستشفيات ، كما هو حال الموازنة ككل ، للتعديل لاحقا عبر وزارة المالية أو اللجنة العليا للموازنة أو مجلس الوزراء.
- 4- تركز هيئات المستشفيات الحكومية على محاولة مضاعفة حجم موازنتها السنوية عاما بعد عام ، من دون ربط ذلك ببرامج وأنشطة محددة ، نظرا لما يتيح لها أسلوب الموازنة الحالي من إمكانية للمغالاة في التقدير والمساومة في النقاش .
- 5- إلزام هيئات المستشفيات بنمط الموازنة العامة (موازنة البنود المطبقة في أجهزة الدولة الأخرى والتقيد بإجراءات الإنفاق وفق البنود المحددة في الموازنة وبالقانون المالي العام.
- 6- انعدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات ، والذي يمكن من خلاله تقدير النفقات الخاصة بالبرامج والأنشطة بدقة ، ومراقبة تنفيذها وتقييم نتائج التنفيذ وتحليل الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.
- 7- خضوع موازنات الهيئات العامة للمستشفيات لإجراءات الروتينية المطولة والمحددة مركزية بدءا من إعدادها ، ومرورا بمناقشتها ، وانتهاء بإقرارها ، بالإضافة إلى إخضاع عملية الإنفاق منها للرقابة قبل الصرف وبعده ، حيث تتبع وزارة المالية طرق المساومة نفسها من خلال المزايدة والمناقصة لتقدير حجم الإنفاق لهذه الهيئات مثلها مثل بقية

النتائج والتوصيات والمقترحات

الجهات الحكومية الأخرى ، كما أن المعاملات المالية والإدارية في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية تتسم بالأسلوب البيروقراطي الذي لا يختلف عن المعاملات في أي وزارة أو أي مؤسسة حكومية.

8- تقوم وزارة المالية بخصم أو تنزيل الإيرادات الجارية التقديرية المعتمدة في موازنة المستشفى مركزية ، دون النظر إلى حجم الإيرادات الفعلية المحققة ، حيث يتم التبليغ بالاعتمادات المخصصة للمستشفيات بعد تنزيل المبلغ المعتمد في الإيرادات ، على اعتبار أنها إيرادات سوف تحققها المستشفيات خلال السنة المالية .

9- تظل العديد من اعتمادات الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية محتجزة حتى نهاية العام ، حيث تقوم وزارة المالية بحجز الكثير من الاعتمادات وعدم التبليغ بها ، حيث إن التبليغ في كثير من الأحيان لا يشمل كافة بنود الاستخدامات حيث تظل بنود وحسابات معينة محتجزة ، وحتى بنود الاستخدامات التي يتم التبليغ بها لاحقاً ، لا تبلغ كاملة حسب ربط الموازنة وإنما يجري التبليغ بجزء منها ويظل جزء منها محتجراً حتى نهاية العام المالي .

10- تدني مستوى الإيرادات الفعلية المحققة ، ويرجع ذلك لعدم تطوير البنية التحتية للمستشفيات و عدم دعمها أو تمويلها بأجهزة ومعدات طبية حديثة تعمل على زيادة إقبال المواطنين والمرضى ، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الموارد الذاتية للمستشفى .

11- أن الآلية المتبعة في المنظومة الحالية للنظام المالي عموماً في الهيئات العامة للمستشفيات اليمنية لا تجعل من الموازنة أداة تخطيط للبرامج والخطط الموضوعية وأداة قياس ورقابة الكفاءة التنفيذ ، وضبط الأداء ، وذلك بسبب عدم اعتماد تقديرات الموازنة على برامج محددة ومدرسة مصنفة من الوظائف الأساسية التي تضطلع بها المستشفى.

12- كما أن النظام المالي الحالي يؤدي إلى تعثر أداء البرامج والنشاطات التي تقوم بها المستشفيات ، بالإضافة إلى تأخير صرف مستحقات موظفي المستشفى من الطاقم الطبي والتمريضي والإداري من ناحية ومستحقات الجهات والأفراد المتعاملين مع المستشفى من ناحية أخرى ، وما يعكسه ذلك على مستوى الرضا الوظيفي ، ونتائج الأداء . وكذا إلى تراكم الديون والالتزامات القانونية المستحقة على المستشفيات من عام

النتائج والتوصيات والمقترحات

لآخر . بسبب عدم واقعية تقديرات الموازنة من ناحية وعدم إطلاق ما يعتمد في الموازنة كاملاً عند التنفيذ.

13- تدني مستوى الإيرادات الفعلية المحققة ، ويرجع ذلك لعدم تطوير البنية التحتية

للمستشفى وعدم دعمها أو تمويلها بأجهزة ومعدات طبية حديثة تعمل على زيادة إقبال

المواطنين والمرضى على المستشفى ، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الموارد الذاتية لها.

14- تقوم وزارة المالية بمنح الاعتمادات المالية للمستشفيات على أساس تصنيفات كلاسيكية

لا تراعي فيها الحجم الحقيقي للنشاط في ظل عدم كفاية هذه الموارد لتمويل الإنفاق على

كافة البرامج والأنشطة بكفاءة عالية .

❖ نتائج الدراسة من خلال دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تطبيق موازنة

البرامج والأداء في الهيئة العامة للمستشفى الجمهوري / عدن.

1- أن استخدام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية للبرامج والأنشطة

والمشروعات ، والمساهمة في دعم آليات الرقابة وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات

والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة ، مما يساهم في ضبط

الإنفاق وترشيده.

2- يقوم نظام موازنة البرامج والأداء بصفة أساسية على قياس الأداء والمخرجات ، حيث

يتم وضع وصياغة مؤشرات ومعدلات تستخدم كأساس لتقييم أداء الوحدات الإدارية أو

مراكز المسؤولية وكذلك تقييم البرامج والأنشطة الحكومية.

3- أن استخدام نظام موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة

الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة .

النتائج والتوصيات والمقترحات

4- يؤدي استخدام نظام موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد

تكاليف الخدمات الصحية المؤداة في المستشفيات .

5- رغم أن نظام موازنة البرامج والأداء يحقق العديد من المنافع أو الفوائد ، إلا أن هناك

بعض المحددات التي قد تعترض تطبيقه ، ومنها ارتفاع تكلفة التطبيق ، وكذلك صعوبة

دراسة وتحليل تكاليف بعض الخدمات ، وأن هذه المعوقات ليست بالكبيرة ، بحيث يمكن

التغلب عليها من خلال اهتمام الإدارة بعقد الدورات التدريبية في مجال إعداد الموازنات

وفق النظام الحديث ، ومن خلال تطوير النظام المحاسبي في المستشفيات ، وتوفير

المعلومات الدقيقة.

6- يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء بصورة تدريجية وعلى مراحل زمنية محددة ، كما

يتطلب قدراً من الواقعية والموضوعية في تحديد مواطن الضعف والقوة في هذا النظام ،

وفي القيود التي قد تعترض التطبيق في ظروف معينة ، وبيئة محددة ، وبالقدر الذي

تتيحه الإمكانيات المالية والمادية والبشرية .

7- للجهاز المركزي دور كبير في تحويل موازنة البنود إلى موازنة البرامج الأداء من خلال

توصيات الجهاز في تقاريره الرقابية الذي تعالج الاختلافات والانحرافات والفساد المالي

والإداري في موازنة البنود للمرافق الحكومية الذي تؤدي إلى إهدار المال العام.

8- يعتبر الجهاز المركزي الساعد الأيمن للسلطة التشريعية لما يقوم به من رقابة مستمرة على

أعمال السلطة التنفيذية ، حيث يبذل جهداً كبيراً من أجل فحص وتفتيش ومراجعة وتنفيذ

الموازنة والحساب الختامي ، كما يعرف مدى القصور والضعف الذي ينتج عنه سوء أداء

الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

ثانيا : التوصيات :

وبناء على النتائج الذي توصلت اليها الدراسة ، قدم الباحثان مجموعة من التوصيات كان أبرزها:

- 1- تحرير المستشفيات العامة من النظم والقواعد والإجراءات العامة المعيقة لتطويرها .
- 2- تعزيز دور الإدارة في المستشفيات من خلال تعزيز الاستقلال المالي والإداري للمستشفيات العامة.
- 3- تطوير مقومات النظام المحاسبي و المالي وما يتبعه من تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية لتحقيق التكامل والدقة في قياس الأداء .
- 4- وضع نظام لمراكز المسؤولية يكون مبنيا على مراكز التكاليف والإيرادات داخل المستشفى ، فهو شرط مهم في إعداد الموازنات والرقابة على الأداء المالي .
- 5- إعادة النظر في دليل الحسابات الحكومية ليعكس أسس وقواعد تبويب البرامج والأنشطة وكافة أنواع التصنيفات اللازمة في موازنة البرامج والأداء .
- 6- تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية والإحصائية المستخدمة بحيث يخصص لكل برنامج دفتر استاد للنفقات وآخر مساعد يخصص لينود الإنفاق الفعلي المرتبطة بالنشاط ولكل برنامج على حدة .
- 7- الاهتمام بإعداد مجموعة من مؤشرات الأداء المؤسسي التي يتم من خلالها التعرف على مدى الفاعلية والكفاءة والجودة في أداء الوزارات والقطاعات الحكومية المشمولة في الموازنة .

النتائج والتوصيات والمقترحات

8- وضع أسس ومعايير علمية ، وسياسات وإجراءات واضحة عند إعداد ومناقشة موازنات المستشفيات العامة مع الجهات المختصة ، مع مراعاة تلك الجهات خصوصيات الأنشطة المختلفة للمستشفيات وأولوياتها .

9- ضرورة إعادة النظر في سياسة منح الاعتمادات المالية للمستشفيات العامة ، بالارتكاز على معايير أكثر شفافية وموضوعية يراعى فيها الحجم الحقيقي للنشاط .

10- تطوير مصادر التمويل الذاتي كرافد إضافي لتمويل موازنة البرامج والأداء في ظل شحة الاعتمادات المالية الحالية ، وذلك من خلال تطوير البنية التحتية لها ودعمها وتمويلها بأحدث الأجهزة والمعدات الطبية المتطورة ، مما سيوفر تقديم خدمات نوعية أفضل في كافة البرامج ، والتي تعمل بدورها على زيادة إقبال المواطنين والمرضى على المستشفيات العامة.

11- كما يوصي الباحثان بالبدء بتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ، وأن يتم التطبيق بطريقة تدريجية وعلى مراحل زمنية محددة ، كما يمكن التدرج في مدى شمول هذا النظام ، حيث يمكن أن يبدأ تطبيقه على هيئة مستشفى الجمهورية عدن وفي حال نجاحه يعمم تدريجيا على بقية المستشفيات العامة ، مع أخذ الوقت الكافي في دراسة وتحليل مواطن الضعف والقوة في هذا النظام ، وفي القيود التي قد تعترض التطبيق ، وحين استكمال تدريب القادة الإداريين وتوافر الخبرات البشرية يمكن التوسع في التطبيق لتشمل كافة القطاعات الحكومية.

النتائج والتوصيات والمقترحات

12- عقد دورات خارجية من قبل منظمات الأجهزة الرقابية العليا لموظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية لمراجعة وفحص موازنة البرامج لجميع المرافق الحكومية ، وبالتالي السيطرة على عمليات التحايل والتبذير والأسراف.

13- يوصي الباحثان ضرورة استخدام نظام موازنة البرامج في جميع مرافق الدولة حيث تؤدي موازنة البرامج إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة الفاعلية للبرامج والأنشطة ، وتساهم في دعم اليات الرقابة الداخلية ورقابة الجهاز المسؤولة على تحديد الانحرافات وتقييم النتائج الآثار والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها.

14- يجب على وزارة المالية ، الاهتمام بالوظيفة الاولى من وظائف الموازنة وهي التخطيط وهي الذي يتم التحول فيها من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأنشطة ، حيث تقتصر موازنة البنود للرقابة على البرامج والمشاريع ويتضاءل دورها في متابعة الاداء وضبط الكفاءة وترشيد الانفاق الحكومي.

15- تأهيل وتدريب الكوادر والكفاءة المؤهلة في عملية اعداد الموازنة سوء في المرافق الحكومية بشكل عام وهيئة مستشفى الجمهورية العام / عدن بشكل خاص.

16- يتوجب على وزارة المالية الاستفادة من تجارب الدول لتطوير الموازنة العامة من حيث اسس تخطيطها وإعدادها وتنفيذها ، والبدء بتطبيق اساس الاستحقاق على كافة الموارد والاستخدامات الذي تؤدي بدوره إلى التوجيه الأمثل للموارد ، مما يعكس ايجابياً على مستوى الدولة ووحداتها الاقتصادية والخدمية.

النتائج والتوصيات والمقترحات

17- على الحكومية تشجيع مرافق الدول على تطبيق موازنة البرامج وبالتالي تطبيق محاسبة التكاليف ، لهدف توفير البيانات والمعلومات التفصيلية التي تساعد في تحديد تكلفة البرامج والأنشطة وتحديد مؤشرات الأداء ، مع تحقيق الرقابة على استخدام الموارد المتاحة ورف كفاءة الانجاز.

ثالثاً : المقترحات :

- 1- يقترح الباحثان إنشاء إدارة مختصة في وزارة المالية تسمى إدارة الموازنة العامة وهي إدارة مصاحبة للجهاز تعطى لها جميع الوثائق بشكل شهري أو فصلي وهي تعتبر رقابة داخلية لوزارة المالية والجهاز المركزي رقابة خارجية على الموازنة.
- 2- يقترح الباحثان اضافة علمية بصورة واضحة في الجامعات تأخذ بعين الاعتبار كيفية متطلبات اعداد وتخطيط الموازنات وبشكل خاص موازنة البرامج.
- 3- يمتلك الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة خبراء وكفاءات في اعداد الموازنات ويمكنه المشاركة في لجنة التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج الأداء.
- 4- يقترح الباحثان ضرورة مراجعة الجهاز المركزي على مازنة المرافق حيث تكون مراجعة شبه مصاحبة أي مراجعة فصلية وليس مراجعة سنوية لتفادي الانحرافات والخلل في اسرع وقت ممكن.

المراجع :

المراجع العربية :

القوانين:

1. الجمهورية اليمنية ، وزارة المالية ، القانون المالي رقم (8) لعام 1990م.
2. الجمهورية اليمنية ، وزارة المالية ، قطاع الوحدات الاقتصادية ، (النظام المالي والمحاسبي الموحد) ، صنعاء ، أكتوبر 1997م.
3. الجمهورية اليمنية ، وزارة المالية ، قرار وزير المالية رقم (68) لسنة 2013م بشأن التعليمات التنفيذية لموازنات الوحدات الاقتصادية.
4. الحسابات الختامية لمستشفى الجمهورية للعام 2020م.
5. قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.

الكتب :

- 1- الحسيني ، قاسم إبراهيم" المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة " مؤسسة الوراق ، الأردن ، 1999م.
- 2- العربي ، علي وعساف ، عبدالمعطي " إدارة المالية العامة " كلية التجارة ، جامعة الكويت ، بدون عام إصدار.
- 3- العلي ، عادل فليح ، كداوي طلال محمود ، اقتصاديات المالية العامة ، الجزء الثاني ، دار الكتاب للطباعة والنشر ، الموصل ، 1989م .
- 4- القيس ، أعاد حمود ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000.
- 5- المهاني ، محمد خالد ، " الموازنة العامة للدولة في سورية ، الواقع الآفاق ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 16 ، العدد الأول ، 2000م.
- 6- أبو صقر ، حبيب " موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية " عمان ، 1981م.

النتائج والتوصيات والمقترحات

- 7- حجازي ، محمد أحمد "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة - مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق " الطبعة الثانية، 1995م.
 - 8- حشيش ، عادل أحمد " أصول الفن المالي للاقتصاد العام " دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1977م.
 - 9- زافيير ، جون أنتوني " أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج " المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، نوفمبر 1997م .
 - 10- سلوم والمهايني " الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة (دراسة ميدانية للموازنة العراقية) ، مجلة الإدارة الإقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد الرابع والتستين ، 2007م .
 - 11- شهاب ، مجدي محمود ، الاقتصاد المالي ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 1999م .
 - 12- عبدالغني ، عبدالرحمن علي ، " النظام المالي المعوقات وملامح الإصلاح " ، وزارة المالية ، صنعاء 1998م
 - 13- عصفور ، محمد شاكر " أصول الموازنة العامة " مكتبة الصفحات الذهبية ، الرياض ، 1988م.
 - 14- غالي ، نرمين " موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودرها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجوده الشاملة ، مجلد البحوث المالية ، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية ، وزارة المالية ، جمهورية مصر العربية ، المجلد الأول ، 2007م.
 - 15- قلعاوي ، غسان " موازنة البرامج والأداء " مجلة الشؤون العامة ، مجلة دورية محكمة ، إدارة البحوث والدراسات ، ديوان ولي العهد ، أبوظبي ، العدد (29) ، مايو 2004م.
 - 16- مرار ، فيصل فخري : "العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة" دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان ، 1995م.
- رسائل الدكتوراه والماجستير :**

1. الجبلي ، نادية اسماعيل ، الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير في القانون العام كلية الحقوق جامعة عدن ، 2008م.

النتائج والتوصيات والمقترحات

2. الشمراني ، سوسن موازنة البرامج الأداء " برنامج الماجستير في الإدارة العامة ، جامعة الملك سعود ، 2010م.
 3. أبو رحمة ، محمد عبدالله " مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات غزة (دراسة تطبيقية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008م.
 4. سنون ، علي السعيد " نظام المحاسبة الحكومية في دولة قطر (تحليل وتقويم) ، دراسة منشورة في المجلة العلمية كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد (5) ، 1994م.
 5. عبدالله ، منصور ياسين " دراسة وتقييم امكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والموازنة الصفرية بصدد إعداد الموازنة والرقابة على تنفيذها بقطاع الشئون الصحية في ج.ع.ي" ، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1992م.
 6. محمد ، خليل إبراهيم : الموازنات كأدوات تخطيط ورقابة في الجامعات اليمنية (الواقع واتجاهات التغيير) ، رسالة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال ، مدرسة العلوم الإدارية كلية الدراسات العليا ، جامعة الخرطوم ، 2007م.
 7. محمد ، عبدالحبار السيد طه : " دراسة تحليلية لموازنة البرامج والأداء وتطبيقها في إعداد الموازنة التقديرية لجامعة الأزهر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، 1976م.
- المواقع الالكترونية:**

1. البخيتاوي ، حسين مهجر " أنواع الموازنة العامة " منتديات الطالب الاقتصادية ، المالية العامة ، الأربعاء 2012/4/11م ، <http://econ.to-relax.net/t756-topic>
2. تيشوري ، عبدالرحمن " موازنة البرامج وموازنة البنود أيهما الأصلح " الموقع الرسمي لمؤسسة الحار المتمدن ، العدد 3060 ، 2010/7/11م ، <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=222072>
3. كوشك ، طارق بن حسن " موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام " صحيفة عكاظ ، العدد 937 ، 1424/11/18 هـ ، www.koshak.net/tarig/articales

المراجع الأجنبية :

1. George,E.Berkley "The Craft Public Administration (Boston;Allyn and Bacon,inc,1981) .
2. Harold Hovey " The planning programming Budgeting , Approach to Government Decision Making , F.Praeger Publishers, New York, 1968.
3. Matt Hull, an Others " Budgeting and Economic Development Performance " Ague to unified development Budgets , corporation rof Enterprise development (CFED). USA. December 2000.
4. Melvin , Anshen : The Federal Budget as an Instrument for Management and Analysis , Program Budgeting , Second edition , Holt , Rinehart and Winston , Inc 1969.
5. Premchand, A " Government Budgeting and Expenditure Controls, International Monetary Fund, Washinton D.C,1989.
6. Smith, James Fielding, the Benefits an Threats of PBB: An Assessment of Modern Reform, Public Budgeting & finance , fall 1999, Vol. 19. Issue 3 , Blackwell Publishing

الملاحق

المؤشرات المستخدمة لبرنامج الرعاية الطبية والعلاجية

المؤشرات	طريقة الحساب	النتيجة
برنامج فرعي: الخدمات الطبية والعلاجية		
معدل شغل الأسرة	$\frac{\text{عدد أيام شغل الأسرة (عدد أيام العلاج)} \times 100}{\text{عدد الأسرة} \times 365}$	%
معدل دوران السرير	$\frac{\text{عدد حالات الخروج خلال السنة}}{\text{عدد الأسرة خلال السنة}}$	يوم
معدل الطاقم التمريضي إلى عدد الأسرة	$\frac{\text{عدد الطاقم التمريضي خلال السنة}}{\text{عدد الأسرة خلال السنة}}$	ممرض / سرير
معدل المرضى المرفدين إلى عدد الأسرة	$\frac{\text{عدد المرضى المرفدين}}{\text{عدد الأسرة}}$	مريض / سرير
نسبة الأطباء المقيمين إلى إجمالي الأطباء	$\frac{\text{عدد الأطباء المقيمين} \times 100}{\text{إجمالي الأطباء}}$	طبيب مقيم / إجمالي الأطباء
برنامج فرعي: الخدمات الطبية التخصصية		
نسبة الأطباء الجراحين إلى إجمالي الأطباء	$\frac{\text{عدد الأطباء الجراحين} \times 100}{\text{إجمالي الأطباء}}$	%
معدل العمليات الجراحية إلى الأطباء الجراحين	$\frac{\text{عدد العمليات الجراحية خلال السنة}}{\text{عدد الأطباء الجراحين}}$	عملية / طبيب جراح
عدد المترددين إلى مركز الغسيل الكلوي سنوياً	إجمالي المترددين خلال العام 2014م	مريض
عدد المترددين إلى مركز السكر سنوياً	إجمالي المترددين خلال العام 2014م	مريض
برنامج فرعي: الإسعافات وخدمات الحوادث والطوارئ		
نسبة إدخال مرضى الحوادث والطوارئ إلى أقسام المستشفى	$\frac{\text{عدد المرضى الداخليين إلى أقسام 100 x}}{\text{عدد المرضى الداخليين إلى مركز الحوادث والطوارئ}}$	%
نسبة وفيات المرضى في مركز الحوادث والطوارئ	$\frac{\text{عدد الوفيات في مركز الحوادث والطوارئ} \times 100}{\text{عدد المرضى الداخليين مركز الحوادث والطوارئ}}$	%
معدل مرضى مركز الحوادث والطوارئ إلى عدد الأسرة	$\frac{\text{عدد المرضى الداخليين لمركز الحوادث والطوارئ}}{\text{عدد الأسرة الخاصة بالحوادث والطوارئ}}$	مريض / سرير
معدل مرضى الحوادث والطوارئ إلى الطاقم التمريضي	$\frac{\text{عدد المرضى الداخليين الحوادث والطوارئ}}{\text{عدد الطاقم التمريضي في مركز الحوادث والطوارئ}}$	مريض / ممرض
برنامج فرعي: الخدمات الاستشارية الطبية والعلاجية		
عدد المترددين إلى العيادات الخارجية سنوياً	إجمالي المترددين إلى العيادات الخارجية خلال العام 2014م	مريض
معدل المرضى المراجعين إلى عدد الأطباء	$\frac{\text{عدد المرضى المراجعين في العيادات الخارجية}}{\text{عدد الأطباء في العيادات الخارجية}}$	مريض / طبيب
معدل الطاقم التمريضي إلى عدد الأطباء في العيادات الخارجية	$\frac{\text{عدد الطاقم التمريضي في العيادات الخارجية}}{\text{عدد الأطباء في العيادات الخارجية}}$	ممرض / طبيب