

أصلاح نظام الموازنة

الموازنة العامة المعدة بالأهداف

د. موفق عباس شكاره
دكتوراه فلسفة المحاسبة
ديوان الرقابة المالية

المستخلص

تحتاج الادارة العليا للدولة عند وضع استراتيجية الموازنة العامة الى وضوح في الاسباب التي تستند عليها الوزارات عند اعداد تقديرات المصروفات للعام المقبل لتبرير حجم الانفاق ، وفي حالة غياب الاهداف فإن الوزارة او الوحدة الحكومية لن يكون امامها الا الاسترشاد بحجم المصروفات للعام الماضي اضافة الى نسبة مئوية منها ممثلة بزيادة الاعتمادات المطلوبة للعام القادم في ضوء السياسة المالية العامة للدولة، فتكون الزيادة المطلوبة في الاعتمادات لمقابلة الزيادة المرغوبة في بعض انشطتها ولمواجهة الزيادة في الرواتب والاسعار. لذا يجب ان يتوفر للوزارة المعايير التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد الزيادة المقدرة في الانفاق نتيجة للزيادة المخططة في بعض انشطتها .

ويتضح من ذلك ان الموازنة تعتبر محصلة الدراسات الاقتصادية السابقة ويتم بموجبها اقرار خطة طويلة الاجل على ضوء الاهداف الوطنية المطلوب انجازها بواسطة الوزارات ويعني ذلك ان تقديرات الموازنة يتم اشتقاقها من بيانات تتدفق من المستويات الادارية العليا وذلك على العكس من الاسلوب التقليدي حيث يبدأ تقدير الموازنة من المستويات الادارية الدنيا ثم تصعد الى المستويات الادارية العليا فضلاً عن ذلك فان برمجة الاهداف جعلت البرامج محورا اساسيا للتقدير والمفاضلة واتخاذ القرارات بصرف النظر عن المستويات الادارية التي تهتم في تنفيذ البرنامج وقد هيا هذا الاسلوب الفرصة للربط بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الانجازات او المنافع) لكل برنامج.

يعتمد النموذج المقترح لهذا النظام في تحقيق ربط البرامج الحكومية بالاهداف العامة للدولة وتقييم مساهمتها على المستوى الاقتصاد الكلي والاجتماعي على عدد من المقومات الاساسية التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح هذا النظام. وتتلخص المقومات الاساسية لهذا النظام بالاتي:

1. صياغة الاهداف الرئيسية والفرعية والنوعية كميا وزمنيا
2. تحديد المسؤوليات عن التخطيط والتنفيذ والرقابة
3. وضع مؤشرات قياسية معيارية لتحقيق الاهداف
4. التقويم الدوري للأداء



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد 18

العدد 69

الصفحات 368 - 389



أصلاح نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

Public budget System repair Targets Prepared Public Budget

Abstract

Require senior management of the state when developing the strategy the general budget to the clarity of the reasons that are based upon the ministries in the preparation of estimates of expenditure for the next year to justify the spending, and in the absence of targets, the ministry or government unit would not be in front, but be guided by the size of expenditure for the last year in addition to the percentage of represented an increase of appropriations required for the next year in light of the fiscal policy of the state, so the requested increase in appropriations to meet the desired increase in some of its activities and to meet the increase in salaries and prices. So must be available to the Ministry of criteria that could be relied upon to determine the estimated increase in spending as a result of the projected increase in some activities.

It is clear from this that the budget is the outcome of the economic studies of past and under which approval of long-term plan in the light of national objectives needs to be done by the ministries and mean that the budget estimates are derived from data flow from the higher managerial levels and in contrast to the traditional method where the starting estimate budget levels administrative world, then ascend to the levels of the Supreme Administrative Moreover, the programming goals made the programs a central part of the assessment and trade-offs and decision-making regardless of the management levels that are interested in the implementation of the program has been created this way the opportunity to connect the inputs (costs) and outputs (achievements or benefits) for each the program.

Supports the proposed model for this system in achieving the goals of government programs to link the state and assess their contribution to the level of macroeconomic and social components of a number of basic requirements which are marginal to the success of this system. And summed up the basic components of this system as follows:

1. Formulation of goals and sub-quantitatively and qualitatively and temporally.
2. Responsibilities for planning and Implementation and taking control.
3. Develop standard benchmarks to achieve goals.
4. Calendar periodic performance.

أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

المقدمة ومنهجية البحث

ان عملية اصلاح القطاع العام تعني تحسين اداء الدوائر الحكومية وتبدأ بتوجيه الحكومة تبني استراتيجية اصلاح الادارة المالية وفي مقدمتها اصلاح نظام الموازنة العامة التي تعتبر من اهم الادوات المالية المؤثرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة كونها تترجم اهدافها الانمائية وتساهم في تحقيق النمو الاقتصادي. الا ان الموازنة التقليدية لا تعكس هدف الانفاق. والحسابات الختامية لا تظهر حقيقة الانجازات وفق التخصيصات المعتمدة وهذا يتطلب تطوير مفهوم الرقابة المالية للانتقال من الرقابة التقليدية الى الرقابة الشاملة المعتمدة على الحاجة الفعلية لانفاق التخصيصات ومدى ارتباطها بالنتائج المستهدفة. وحتى لا يكون الفكر المحاسبي قائم على مبدأ التجربة والخطأ نسعى الى ان يكون هذا البحث خاضعاً لمختلف الفعاليات الاختبارية واعتباره قاعدة نحو برنامج لاصلاح القطاع العام فهو نواة لتكوين جهاز هيكلي في كل وزارة متخصصة بدراسة ومتابعة مسائل التطوير والاصلاح باعتماد الرؤية المستقبلية لدور الدولة في ظل التغييرات والتطورات والتحديث المستمر، وعليه يتكون هذا البحث من اربعة فصول هي:

- الفصل الاول: اصلاح نظام الموازنة.
- الفصل الثاني: اصلاح النظام المحاسبي الحكومي.
- الفصل الثالث: اصلاح النظام الرقابي.
- الفصل الرابع: الجانب العملي من البحث

أولاً. مشكلة البحث: تمثل المشكلة في الآتي :

الموازنة العامة من اهم الادوات المالية ذات التأثير في دعم النمو والاستقرار الاقتصادي ورفع مستوى معيشة المواطنين لتحقيق التوزيع العادل للدخل، الا ان المشكلة تتمثل في انفصال عملية أعداد الموازنة عن عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية .
أن تقويم اداء الوحدات الحكومية يستند الى تحليل البيانات المالية وعليه فأن تطوير النظام المحاسبي الحكومي كأداة لتنفيذ الموازنة أهم نظم المعلومات المالية وعامل اساسي في تطوير اساليب وأسس اعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها .
ثانياً. فرضية البحث

يتطلب نظام اصلاح الموازنة اعتماد منهج التحليل المالي في أعداد وتنفيذ وتقويم اداء الموازنة .

ثالثاً. الهدف من البحث: تتحدد اهداف البحث في الآتي:

النهوض بالآلية المتبعة في اعداد الموازنة العامة وذلك بتحديد احدث الاساليب العلمية في تقدير الايرادات والنفقات العامة على المدى القصير والمتوسط بحيث يتم مراعاة التطورات والمستجدات الاقتصادية المحلية والدولية.

مساعدة الحكومة في تحديد توجهات السياسة المالية ورسم ابعادها المستقبلية بما يكفل التخصيص الكاف للموارد المالية المتاحة.

التحول من نظام موازنة مبني على المدخلات الى نظام مبني على المخرجات.

تحديث النظام المحاسبي الحكومي ليكون نظام معلومات ملائم لاتخاذ القرارات .

تقييم المردود من عملية الانفاق على اساس مؤشرات كمية ومجموعة نسب تربط المدخلات بالمخرجات.

رابعاً. عينة البحث

نظام الموازنة الاتحادية المعد من قبل وزارة المالية بموجب قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 ونظام المحاسبة الحكومية كأداة للتنفيذ والقياس.

خامساً. الحدود المكانية والزمانية :

وزارة المالية دائرة الموازنة ودائرة المحاسبة للسنوات من (2006 _ 2009) .

أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

سادسا. أهمية نظام الموازنة المعدة بالأهداف : تتمثل أهمية هذا النظام بالاتي :
صياغة أهداف كل وزارة ودائرة حكومية وترجمتها الى برامج ومشاريع لزيادة فاعلية التخطيط لانها تدمج جانب التخطيط في عمليات الموازنة وتتطلب تحديد يتطلب الآتي:
وضع مؤشرات قياس الاداء للتحقق من مستوى الانجاز.
تقدير تكاليف البرامج والمشاريع في تحقيق مستوى الانجاز.
رصد التخصيصات اللازمة لتغطية تكاليف التنفيذ.
تعظيم الفائدة من تنفيذ البرامج والمشاريع حيث يتم بصورة مستمرة متابعة التنفيذ ومقارنة ما تم انجازه بما هو مخطط.
الرقابة على تطبيق الموازنة المعدة بالأهداف اكثر فاعلية لاضافة ابعاد جديدة للرقابة المالية والاقتصادية تمكن من اجراء التقييم الفني والمالي والاقتصادي للبرامج والمشاريع التي تقوم بتنفيذها الوزارات والوحدات الحكومية.
تحديد اسباب الانحرافات عما هو مخطط. يساعد تصنيف الموازنة المعدة بالأهداف على تحديد مراكز المسؤولية بشكل دقيق ومناسب.

الفصل الاول/ اصلاح نظام الموازنة

يتضمن هذا الفصل أسس التطور في تخطيط وإعداد الموازنة العامة من الأسلوب التقليدي الى الموازنة المعدة بالأهداف وتتضمن الآتي :
أولاً. تغيير أسلوب إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية:
على الرغم من الاتفاق العلمي على وظائف الموازنة العامة الثلاثة وهي:
أ- التخطيط الإستراتيجي.
ب- الرقابة المالية.
ت- الرقابة الادارية (تقويم الاداء).

فما زالت وظيفة الرقابة المالية هي السائدة للموازنة الحكومية على الصعيد العالمي على الرغم من جوانب القصور المصاحبة لذلك وهي:
i. انفصال عملية اتخاذ القرارات عن عملية اعداد تقديرات الموازنة.
ii. عدم وجود بيانات عن المخرجات والانشطة والبرامج الحكومية نتيجة تبويب الموازنة على اساس البنود.
iii. عدم اظهار الموازنة للعلاقة التي تربط بين عدة برامج سنوية بالمقارنة مع الآثار الطويلة الاجل للقرارات الحكومية.

ويأتي تطور انظمة اعداد الموازنة في الوحدات الحكومية بشكل ملحوظ من خلال ارتباطه بالتقديرات الاقتصادية والاجتماعية واتساع الدور الذي تقوم به الدولة في هذه المجالات واتخذت اتجاهات عديدة من اهمها: (البقلي ، 2008 ، 16)

- أ- التركيز على الجوانب التخطيطية التي تسبق مراحلها الاولى.
- ب- التأكيد على المسؤولية للبرامج والانشطة المطلوب تنفيذها.
- ت- تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي يمكن ان تقيّم اداء الوحدة الحكومية والبرامج والانشطة التي يقوم بها.
- ث- تطوير اساليب واسس اعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.

أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

ثانياً. المشكلة الناتجة عن اختفاء اهداف الوحدة الحكومية عند إعداد تقديرات الموازنة العامة: تحتاج الإدارة العليا عند وضع استراتيجية الموازنة العامة الى وضوح في الاسباب التي تستند عليها الوزارة عند إعداد تقديرات المصروفات للعام المقبل لتبرير حجم الانفاق ، وفي حالة غياب الاهداف فإن الوزارة او الوحدة الحكومية لن يكون امامها الا الاسترشاد بحجم المصروفات للعام الماضي اضافة الى نسبة مئوية منها ممثلة بزيادة الاعتمادات المطلوبة للعام القادم في ضوء السياسة المالية العامة للدولة، فتكون الزيادة المطلوبة في الاعتمادات لمقابلة الزيادة المرغوبة في بعض انشطتها ولمواجهة الزيادة في الرواتب والاسعار. لذا يجب ان يتوفر للوزارة المعايير التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد الزيادة المقدرة في الانفاق نتيجة للزيادة المخططة في بعض انشطتها مثلاً: وزارة التربية تحدد الزيادة في عدد الطلاب، زيادة عدد المدرسين، زيادة التجهيزات المدرسية،

ثالثاً. أسس تطوير الموازنة لتكون موازنة معدة بالاهداف:

- تحدد لكل ادارة الهدف من انشاءها.
- تحدد الانشطة اللازمة لتحقيق الاهداف.
- اعداد الخارطة التنظيمية او (الهيكل التنظيمي) على اساس وظيفي يوضح فيه مختلف الادارات والاقسام والشعب.
- تضع كل ادارة بناء على الدراسات اللازمة دليل لمراكز النشاط الرئيسية (البرامج).
- توضح المقترحات الخاصة بالسنة المالية على اساس الاحتياجات المتوقعة وكلفتها موزعة على الاساس المتقدم (البرنامج، النشاط، الادارة) مرتبة وفق اولويات وموزعة على الاقسام والمستويات الموجودة في النظام المحاسبي الحكومي. وبذا يمكن تحديد تكاليف الوحدة الادارية وتكاليف البرنامج والنشاط .

رابعاً. متطلبات التحول من الموازنة التقليدية الى الموازنة المعدة بالاهداف:

ان نقطة الانطلاق في اعداد الموازنة العامة تبدأ من الوضوح التام بعملية التخطيط بتوزيع الموارد والاحتياجات العامة للمجتمع، وعلى افتراض ان هذه الاحتياجات قد تم تحديدها فالخطوة التالية تكون في توزيع الموارد وفقاً لجدول اولويات هذه الاحتياجات وفي حدود الموارد المتاحة وفي نهاية السنة يتم التقرير على مدى نجاح الأنشطة التي تم اختبارها في تحقيق الاهداف المطلوب تحقيقها ومستوى كفاية ادائها مما يترتب عليه قرارات تتعلق بالتوسع او التخفيض من حجم هذه النشاطات ومعالجة اسباب الانحراف في الاداء، ويمكن تلخيص المتطلبات بما يأتي:

1- تحديد اهداف الوزارة وكل وحدة تابعة لها نزولاً الى الاقسام والشعب وتتضمن كل من الفقرات الآتية :

- تحديد الأنشطة التي تساهم في تحقيق الاهداف.
- اعداد قوائم وصفية عن غرض كل نشاط مع تحديد مقاييس ملائمة لمخرجات كل منها.
- عرض الأنشطة المختلفة في اطار يوضح علاقتها مع بعضها البعض ومع اهداف الوزارة.



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

- 2- التخطيط القصير والطويل الأجل:
يجب ربط الموازنة السنوية بخطة عامة وهذا يتطلب وضع تقديرات للمصروفات وفقاً لاحتياجات البرامج لثلاثة سنوات، إلا أن الاستجابة ستكون ضعيفة من قبل الدوائر الفرعية، وعليه سيكون تخطيط الموازنة بالنسبة لها قصير الأجل. (جمال، 2009، 9)
- 3- الأساليب التي يمكن استخدامها للتغلب على القصور في إعداد الموازنة المحددة بالأهداف:
أ. تكوين لجنة اقتصادية عليا مسؤولة عن التخطيط القومي للوزارات والدوائر الحكومية الرئيسية باتجاه أولويات السياسة العامة إضافة إلى حد أعلى للاعتمادات الخاصة بالخطة الجديدة.
ب. يطلب من كل وزارة أن تعد الخطة المالية لنتائج تنفيذ القرارات الحالية والماضية وخطة مالية تمهيدية للمشروعات الجديدة والمقترحة في ضوء الحد الأدنى والأعلى للاعتمادات.
ت. تقوم اللجنة المالية العليا برئاسة وزارة المالية بتوزيع الموارد بين الوزارات وفقاً لجدول أولويات السياسة العامة فيما يتعلق بالقرارات الماضية والحالية فقط، أما المشروعات الجديدة المقترحة فلا يترتب عليها تعهدات من اللجنة الاقتصادية أو السلطة التشريعية وإنما تعامل بطريقة غير رسمية.
(world bank, 1997, 26)

خامساً تحليل البدائل

أحد الأسباب الرئيسية في قصور الموازنة العامة التقليدية هو عدم تحليل البدائل التنفيذية، ورغم ذلك فإنه لا يوجد لعملية تحليل البدائل أي أثر من تطبيقات المرحلة الأولى والسبب الرئيسي لذلك يرجع إلى غياب الأهداف حيث إن عملية تحليل البدائل يمكن تخفيضها بتحليل التكلفة والمنفعة للبرامج والأنشطة البديلة. (هلاي، 2009، 22)

فوائد تحليل البدائل:

- أ- إمداد اللجنة الاقتصادية العليا بالمعلومات المتعلقة بتكاليف ومنافع البرامج المختلفة لتحقيق أهداف السياسة العامة للوصول إلى القرارات الخاصة بجدول الأولويات العامة بطريقة موضوعية.
ب- تحديد جدول الأولويات والحجم الكلي لموازنة الدولة والمعلومات التحليلية عن برنامج كل وزارة ودائرة للوصول إلى قرارات أكثر موضوعية فيما يختص بتوزيع الموارد.
ت- تحليل تكاليف ومنافع البدائل التنفيذية لتحقيق هدف كل برنامج.
وتتطلب عملية تحليل البدائل محللين ذوي كفاءة وخبرة علمية تتناسب مع مستوى التحليل تدرجاً من المستوى الأول حتى المستوى الثالث، ويكون الارتباط الإداري للمحللين بطريقتين:
الأولى: إدارة عامة مرتبطة بكل وزارة أو وحدة حكومية مرتبطة بالوزير أو أعلى هيئة إدارية في الهيكل التنظيمي.
الثانية: هيئة مستقلة تابعة إلى اللجنة الاقتصادية والمالية في السلطة التشريعية .

سادساً أساليب تقدير المبالغ الواردة في الموازنة العامة :

يعتبر الأسلوب المتبع في تقدير الموازنة من العوامل المحددة للمنفعة المتوقعة منها فهو يعكس مدى فاعليتها كأداة تخطيط والإدارة والرقابة. ومن البديهي أن تستجيب أساليب تقدير الموازنة مع تطورها الوظيفي ومع التطور في أسس تبويبها وسوف نعرض الأسلوب الحالي في أساليب تقدير الموازنة وتميز بين أساليب تقدير الإيرادات وأساليب تقدير النفقات

1- أساليب تقدير الإيرادات

يقتصر دور الموازنة في مجال فرض الرقابة على الإيرادات بتحصيل الأموال وفقاً للقانون وتوريدها إلى الخزائن العامة، ومع بساطة هذا الهدف فإن الأمر يحتاج إلى متابعة مستمرة ورقابة فعالة على القائمين بعمليات التحصيل. لذلك يجب أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات الملائمة التي تمكن الأجهزة المختصة متابعة ورقابة عمليات تحصيل الإيرادات. ويمكن القول أن أسلوب تقدير الإيرادات بطريقة آلية على ضوء الإيرادات الفعلية للسنة المالية قبل الأخيرة أو عن طريق المتوسطات حيث يأخذ متوسط ثلاث سنوات سابقة ويتم احتساب المتوسط بالنسبة لكل مجموعة من مجموعة الإيرادات على حدة. وفي ظل هذين الأسلوبين يتم تقدير البيانات زيادة أو نقصان على ضوء الظروف المتوقعة في السنة الآتية . (الساطي، 2006، 24)



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

ان هذا الاسلوب لا يوفر بيانات موضوعية فهي لم تستند الى دراسة لطبيعة كل ايراد وتوقيت تدفقه واحتمال تحصيله ونقطة الاعتراف به محاسبياً هل عند الاستحقاق او عند التحصيل ولأسباب الآتية :

أ- ان بناء التقديرات على اساس سنوي يجعل التقارير الشهرية عديمة الجدوى ولا تمكن الاجهزة المختصة من الكشف عن القصور او الفعالية في عمليات التحصيل.

ب- ان فعالية تحصيل الايرادات تقلل من الاعتماد على القروض خلال السنة.

ت- ان التدفق النقدي الداخل من مصادر الايراد لا يتم بطريقة منتظمة على مدار العام. بينما التدفق النقدي الخارج لاغراض النفقات من الممكن التحكم فيه ليتم بطريقة منتظمة. فمصادر الايرادات في اغلب الاحوال يصعب السيطرة عليها لخضوعها لمتغيرات بيئية او موسمية. اما التدفق لاغراض النفقات فهو يخضع لنصوص قانونية وتعليمات.

2- اساليب تقدير النفقات العامة:

ينبغي ان تتطور اساليب تقدير النفقات نتيجة للتطور الذي طرأ على وظيفة الموازنة واسس تبويبها ونميز في هذا الصدد ثلاثة اساليب استخدمت مرحلياً في تقدير النفقات:

أ- تقدير النفقات على ضوء بيانات السنوات السابقة:

وهو الاسلوب التقليدي في اعداد الموازنة ووفقاً له يتم تقدير اعتمادات السنة القادمة على ضوء متوسط نفقات السنوات الثلاث السابقة مع تعديل هذا المتوسط زيادة او نقصاً استناداً الى المتغيرات المتوقعة ان تسود في السنة التالية مثل زيادة حجم العمل او الارتفاع في مستوى الاسعار، وقد ارتبط هذا الاسلوب بالاهداف التقليدية للموازنة والتي كانت مقصورة على الرقابة المالية والتشريعية على الاموال وقد ارتبط ايضاً بتبويب النفقات وفقاً لانواعها حيث تم التركيز على جانب المدخلات دون المخرجات، وعندئذ يتم تقدير النفقات في عينة من البرامج المزمع انجازها او عبء العمل المطلوب القيام به ومع ان هذا الاسلوب هو الاكثر شيوعاً في الممارسة العملية فهو ينطوي على انتقادات كثيرة يمكن ايجازها في النقاط الآتية:

1. ان الاعتماد على الموازنات للسنوات السابقة كأساس لاعداد الموازنة المالية يعني هنا دقة هذه الموازنات ومثل هذا الافتراض غير مقبول عملياً او علمياً ولا يوجد دليل على صحته بل هناك احتمال لانتقال اخطاء التقدير من سنة لآخرى.

2. يحرص المديرون عند وضع تقديرات الموازنة على اضافة نسبة الى متوسط السنوات السابقة وهم عندئذ لا يحتكمون الى اي معايير موضوعية ولكن يسعون دائماً لزيادة التقديرات اخذين في الاعتبار ان السلطة المالية سوف تخفضها وفي كلتا الحالتين فان العملية تتم بطريقة حكمية.

3. عدم ربط النفقات بالبرامج يحول دون تحليل تكلفة ومنفعة كل برنامج ومن ثم لا تتوفر المعلومات التي تمكن من المفاضلة بين البرامج البديلة او بين اساليب العمل البديلة لكل برنامج.

4. لا تتوفر معلومات عن اثر استبعاد بعض البرامج او تخفيض تمويل البرامج الاخرى وتحويل تخصيصاتها الى برامج اكثر منفعة.

5. يحرص المديرون على انفاق الموارد المتبقية قرب نهاية كل عام بطريقة غير ملائمة وغير ضرورية حتى يتجنبوا تخفيض الاعتمادات في السنة التالية ومثل هذا السلوك يؤدي الى الاسراف وسوء استخدام الموارد.

ب- التقدير على ضوء البرامج الحكومية: ومن أهم خصائص هذا النظام ما يأتي

1. تحديد الأهداف القومية وترتيب اولوياتها.

2. برمجة الاهداف في شكل برامج.

3. المفاضلة بين البرامج البديلة باستخدام اسلوب تحليل التكلفة والمنفعة لاختيار احسن البدائل.

4. تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة سنوات وهذا يشمل الموازنة الاستثمارية والتشغيلية.

5. صياغة الاحتياجات السنوية لكل برنامج في شكل موازنة تضم الموازنة بجزائها الاستثماري والتشغيلي. (33 , 2004 , UNDP)



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

ويتضح من ذلك ان الموازنة تعتبر محصلة الدراسات الاقتصادية السابقة ويتم بموجبها اقرار خطة طويلة الاجل على ضوء الاهداف القومية المطلوب انجازها بواسطة التنظيمات ويعني ذلك ان تقديرات الموازنة يتم اشتقاقها من بيانات تتدفق من المستويات الادارية العليا وذلك على العكس من الاسلوب التقليدي حيث يبدأ تقدير الموازنة من المستويات الادارية الدنيا ثم تصعد الى المستويات الادارية العليا فضلاً عن ذلك فان برمجة الاهداف جعلت البرامج محورا اساسيا للتقدير والمفاضلة واتخاذ القرارات بصرف النظر عن المستويات الادارية التي تهتم في تنفيذ البرنامج وقد هيا هذا الاسلوب الفرصة للربط بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الانجازات او المنافع) لكل برنامج.

ت- النموذج المقترح: الموازنة المعدة بالاهداف

يعتمد هذا النظام في تحقيق هدف ربط البرامج الحكومية بالاهداف العامة للدولة وتقييم مساهمتها على المستوى القومي الاقتصادي والاجتماعي على عدد من المقومات الاساسية التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح هذا النظام. وتتلخص المقومات الاساسية لهذا النظام بالاتي:

1. صياغة الأهداف: ويتضمن ذلك التعرف على الاهداف العامة للدولة الاقتصادية والاجتماعية ومحاولة صياغة هذه الاهداف باهداف فرعية اكثر تحديدا ووضوحا ثم الى برامج رئيسية وفرعية لتحقيق هذه الاهداف ثم تحليل البرامج والانشطة ويتطلب ذلك:

- أ- تحديد الاطار العام لسياسات الدولة.
- ب- تحديد الاهداف الرئيسية والفرعية.
- ت- تحديد نوعية الخدمات والسلع التي تقدمها الاجهزة الادارية.
- ث- تحديد الخدمات بمقاييس كمية وزمنية التي تقدمها الاجهزة الادارية وهذا يقتضي تحديد الحجم الأمثل للوحدات الادارية وإمكاناتها ويرتبط ذلك بسياسة التسعير وبمخطط التوزيع والاعتبارات الاجتماعية.

ج- توفير التنسيق والتكامل بين القطاعات المختلفة للدولة حتى لا تحدث اختناقات في بعض القطاعات وفائض في قطاعات اخرى.

يتوقف تحديد الاطار العام لسياسات الدولة على النظام السياسي والاجتماعي المطبق في الدولة الذي يشكل هذا الاطار وترتبطا على ذلك فان الاهداف تختلف من فترة لآخرى حسب اولويات القبول او الاتفاق العام مع اعطاء الاولوية لقضايا التنمية الاقتصادية.

وحتى يتم وضع هذه الاهداف موضع التطبيق العملي ينبغي تحليلها الى اهداف فرعية اكثر تحديدا ووضوحا كان يتم تحليل هدف التنمية الاقتصادية الى اهداف فرعية في كل قطاع من القطاعات الاقتصادية مثل القطاع الزراعي، الصناعي، السياحي، الصحة، التربية، البنية التحتية والخدمات الاساسية.... وهكذا.

2. تحديد المسؤوليات

يقتضي هذا النظام تقسيم الجهاز الاداري الى وحدات ادارية ومراكز مسؤولية وتحديد الانشطة التي تدل على نطاق رقابة واختصاصات لكل مركز مما يبرر مشكلة التعارض بين متطلبات التنظيم من حيث الوحدات المسؤولة عن تنفيذ برنامج معين فقد يتم تنفيذ برنامج معين في وحدات ادارية متعددة.

3. وضع معدلات ومؤشرات للاداء

يقتضي النظام صياغة وضع معدلات ومؤشرات تستخدم كأساس لتقييم اداء الوحدات الادارية او مراكز المسؤولية وكذلك تقييم البرامج والانشطة الحكومية، وبالرغم من صعوبة وضع مثل تلك المعدلات في كثير من المجالات الادارية الا انه ينبغي محاولة التغلب على هذه الصعوبات بالتحليل والدراسة لوحدات الاداء التي يتكون منها كل نشاط او برنامج ومحاولة تطبيق الاساليب الحديثة في هذا المجال.

أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الفصل الثاني/ أصلاح النظام المحاسبي الحكومي

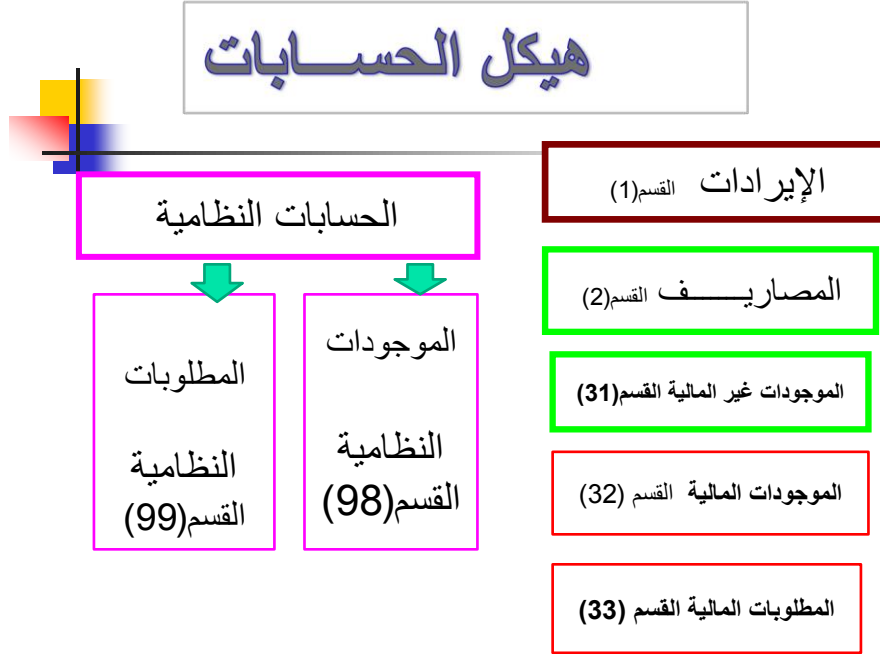
يعد النظام المحاسبي الحكومي أداة تنفيذ الموازنة العامة ويتضمن هذا الفصل دراسة لهيكلية ودليل الحسابات المقتبس من نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) الصادر عن صندوق النقد الدولي :
أولاً. تعريف النظام المحاسبي الفصل الحكومي المستند الى إحصاءات مالية الحكومة:
نظام محاسبي أحصائي اقتصادي تم تصميمه لمساندة تحليل المالية العامة وتعتمد مفاهيمه الأساسية والتصنيفات والتعاريف المستخدمة في هذا الدليل على مبررات ومبادئ اقتصادية مقبولة عالمياً، ويمكن تطبيق هذا النظام على جميع أنواع الاقتصادات بغض النظر عن الظروف التي تطبق في ظلها وعن الهيكل المؤسسي أو القانوني لحكومة البلد www.imf.org
ثانياً. أهداف النظام

يسعى هذا النظام من خلال تطبيقه الى تحقيق الاهداف الاتية:

- 1- قديم أطار مفاهيمي ومحاسبي شامل ليكون مناسباً لتحليل وتقييم سياسات المالية العامة في القطاع العام الحكومي المتكون من كيانات تنفيذية للسياسة الاقتصادية العامة .
- 2- ستخدم هذا النظام في تحليل حجم القطاع العام ومساهمته في الطلب والاستثمار والادخار الكلي وأثر السياسة المالية على الاقتصاد بما في ذلك استخدام الموارد والسياسة النقدية والمديونية العامة والعبء الضريبي والحماية الكمركية ، وشبكة الضمان الاجتماعي .
- 3- قديم فعالية الانفاق العام على جهود رفع مستوى الدخل الفردي وأمكانية استمرار سياسات المالية العامة، الدين، المطلوبات على الحكومة بما في ذلك الالتزامات المتعلقة برواتب الضمان الاجتماعي والتقاعد .
- 4- مكن النظام من دراسة التطورات في العمليات المالية والمركز المالي ووضع السيولة لدى القطاع العام الحكومي، واعداد معلومات عن الاداء والوضع المالي الكلي .
- 5- سمح بأرساء معايير معترف بها دولياً باستخدام إحصاءات مالية الحكومة في التحليلات المقارنة لعمليات الحكومة فيما بين البلدان مثل مقارنة نسبة الضرائب أو المصروفات الى أجمالي الناتج المحلي ، ويمكن توضيح هيكل النظام المحاسبي الحكومي كما يأتي:

أصلا نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الشكل (1) مخطط توضيحي لهيكل النظام المحاسبي الحكومي



المصدر : من أعداد الباحث

هيكلية والية تشغيل النظام :

العدد الكبير من المعاملات يحتم تنظيمها ضمن اطار ينجح في تلخيصها وتحليلها وذلك لتتمكن ادارة العمليات الحكومية من تقييم اثر النشاط الحكومي على الاقتصاد ولاغراض المسائلة يتم تصنيف المعاملات حسب الوحدة الحكومية التي تضطلع بتنفيذها وهذا يتطلب وضع اطار مفاهيمي تحليلي يتضمن الهيكلية الآتية :

مجموعة من الكشوفات المالية تدمج جميع التدفقات الاقتصادية والارصدة لدى القطاع العام الحكومي ويظهر مقاييس موجزة للأنشطة الحكومية تعتبر مهمة لدراسة سياسة المالية العامة. الجزء الاساسي من الاطار التحليلي يمكن وضعها في اربعة كشوف مالية تبين:

1. بيان عمليات الحكومة: هو موجز لعمليات قطاع الحكومة العامة في فترة محاسبية معينة وتمثل المعاملات في جوهرها التغيرات في الارصدة. والتي يعطي نتائجها ميزان المراجعة وحساب النتيجة والميزانية العمومية

2. بيان التدفقات الاقتصادية الاخرى: وهي التغيرات في ارصدة الموجودات والمطلوبات وصافي القيمة الناشئة من مصادر اخرى بخلاف المعاملات .

3. الميزانية العمومية: أرصدة اصول وخصوم وصافي قيمة قطاع الحكومة العامة في نهاية كل فترة محاسبية.

4. مصادر واستخدامات النقدية لتوفير معلومات اساسية عن السيولة فمن المهم توفر المعلومات عن كشف التدفق النقدي من اجل تقييم وضع السيولة لدى قطاع الحكومة .



أصلا نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الدليل المحاسبي:

تم اعتماد الترميز الآتي:

القسم 1	الإيرادات
2	النفقات
31	الموجودات غير المالية
32	الموجودات المالية
33	الموجودات غير المالية
98	حسابات الموجودات النظامية
99	حسابات المطلوبات النظامية

(المصدر: صندوق النقد الدولي، Government Finance Statistics)

الإيرادات: تصنف جميع المعاملات التي تزيد من صافي قيمة القطاع العام الحكومي كأيرادات ويتكون دليل الحسابات من القسم وخمسة مستويات وكما موضح فيما يأتي أيضا للمستوى الأول وهو الإيرادات الرئيسية في النظام :

البيان	القسم	المستوى الأول
الإيرادات	1	
الضرائب	1	1
المساهمات الاجتماعية	1	2
المنح	1	3
الإيرادات الأخرى بضمنها النفط	1	4
بيع الموجودات غير المالية	1	31

مثال على تقسيم الإيرادات الضريبية إلى المستوى الخامس:

البيان	القسم	المستويات				
		الأول	الثاني	الثالث	الرابع	الخامس
الضرائب		1	1			
الضرائب على الدخل والأرباح		1	1	1		
الضرائب على دخول الأفراد		1	1	1	1	
القطاع العام		1	1	1	1	1
الضريبة على رواتب منتسبي القطاع العام		1	1	1	1	1

(المصدر السابق)

ملاحظة/ أيراد بيع الموجودات غير المالية أعطى رقم مشابهها للدليل الوارد في الموجودات غير المالية . فاعتبرت إيرادات البيع تخفيضا للحساب.



أصلاام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

المصروفات: تصنف جميع المعاملات التي تؤدي الى انخفاض صافي قيمة القطاع العام الحكومي كمصروفات تناط بالحكومة مسؤوليتان عامتان في الميدان الاقتصادي هما :

- مسؤولية توفير سلع وخدمات مختارة للمجتمع على اساس غير سوقي
- إعادة توزيع الدخل والثروة عن طريق مدفوعات التحويلات

وتفي الحكومات بهاتين المسؤوليتين من خلال سبل اهمها معاملات المصروفات التي تصنف باسلوبين: التصنيف الاقتصادي والتصنيف الوظيفي .

التصنيف الاقتصادي التصنيف الاقتصادي للمصروفات وتصنف بموجب الدليل الاقتصادي الى القسم 2 وفيما يأتي جدول المصروفات الرئيسية:

البيان	القسم	المستوى الاول
نفقات	2	
تعويضات الموظفين	2	1
السلع والخدمات	2	2
استهلاك الموجودات الثابتة *	2	(3)
الفوائد	2	4
الاعانات	2	5
المنح	2	6
المنافع الاجتماعية	2	7
المصروفات الاخرى	2	8

(المصدر السابق، صندوق النقد الدولي)

* هذا الحساب غير مستخدم حاليا في النظام المحاسبي الحكومي بالعراق الا انه موجود ضمن النظام المعد من صندوق النقد الدولي .

وفيما يأتي نموذج بالنفقات على المستوى الخامس :

البيان	القسم	المستوى	الاول	الثاني	الثالث	الرابع	الخامس
السلع والخدمات	2	2					
المستلزمات السلعية	2	2	1	1			
قرطاسية ومطبوعات	2	2	1	1	1		
القرطاسية	2	2	1	1	1	1	
المستلزمات الخدمية	2	2	2	2	1		
الصيانة	2	2	2	3	1		
صيانة الطرق	2	2	2	3	1	1	1

(المصدر السابق، صندوق النقد الدولي)



أصلا م نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

التصنيف الوظيفي للمصروفات

وهو تصنيف مفصل للوظائف الحكومية التي تحقق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى الوحدات الحكومية لتحقيقها عن طريق مختلف انواع النفقات ويعتبر هذا التصنيف واحدا من مجموعة مكونة من اربعة تصنيفات يشار اليها بتصنيفات الاتفاق حسب الغرض وهي: التصنيف الاقتصادي، التصنيف الوظيفي، التصنيف الاداري والتصنيف الجغرافي .

يسمح تصنيف وظائف الحكومة بدراسة الاتجاهات العامة في نفقات الحكومة على وظائف واغراض معينة لفترة محددة، تعد حسابات الحكومة التقليدية ملائمة لهذا الغرض لانها تعكس الهياكل التنظيمية للحكومات وقد لا تؤدي التغيرات التنظيمية الى تشويه السلاسل الزمنية فحسب ولكن بعض الاجهزة قد تكون مسؤولة في وقت معين عن اكثر من وظيفة .

المعاملات في الموجودات غير المالية

يمكن أن تؤدي المعاملات الى تغير في ارصدة الاصول غير المالية بطرق عديدة . ويجب قيد هذه المعاملات جميعا وفيما يلي اهم انواع المعاملات :

- أقتناء جميع انواع الاصول من وحدات أخرى بالشراء او المقايضة او المدفوعات العينية او التحويلات وتعتبر نفس المعاملة تصرفا في الاصل من منظور الوحدة الاخرى .
- تعامل التجديدات او عمليات اعادة البناء او التوسعات التي تؤدي الى زيادة كبيرة في الطاقة الانتاجية او الى تمديد العمر الاقتصادي للأصل الثابت القائم كإقتناء اصول ثابتة حتى ان كانت تعمل ماديا كجزء من الاصل القائم التقييم
- يتم تقييم اقتناء الاصول غير المالية بسعر تبادلها زائد جميع رسوم النقل والتركيب وجميع تكاليف نقل الملكية مثل الرسوم واجور المحامين، ولا تعتبر الفائدة ورسوم التمويل الاخرى من تكلفة الملكية.
- يتم تقييم الاصول المنتجة للحساب الذاتي بتكلفة انتاجها
- تحول قيمة المعاملات المحررة بعملة اجنبية الى العملة المحلية باستخدام المتوسط بين اسعر صرف البيع واسعار صرف الشراء السارية وقت اجراء المعاملة .

الدليل المحاسبي

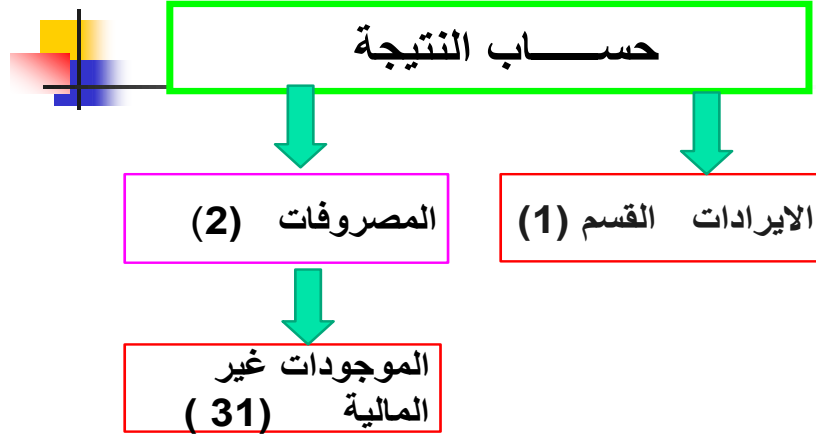
تعتبر جميع الاصول الاقتصادية عدا الموجودات المالية والتي نظمها الدليل في تحت القسم 31 والمستوى الاول (1) اما المستوى (2) فيضم الموجودات

31	1	1	الموجودات الثابتة
31	1	2	الموجودات الطبيعية غير المنتجة
			وتضم الموجودات الثابتة على المستوى (3)
31	1	1	مباني وانشاءات
31	1	2	الات ومعدات
31	1	3	موجودات ثابتة اخرى

مخرجات النظام: يمكن توضيح مخرجات بحساب تنفيذ الموازنة (حساب النتيجة) وكما يوضحه المخطط الاتي:

أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الشكل (2) حساب النتيجة في النظام المحاسبي الحكومي



(المصدر: من أعداد الباحث)

الميزانية العمومية

هي تجميع الارصدة وتعتبر بيان بقيم الاصول المملوكة في وقت معين والمطلوبات المالية او الخصوم التي في حيازة وحدات اخرى. ويعرف مجموع قيمة الاصول المملوكة مطروحا منه مجموع قيمة الخصوم بالقيمة الصافية. وهذا يعد مؤشرا للثروة، اذ تستخدم الحكومات الاصول لانتاج سلع وخدمات شأنها في ذلك شأن الشركات فعلى سبيل المثال تستخدم المباني الادارية الى جانب خدمات موظفي الحكومة والمعدات المكتبية وبيع وخدمات اخرى في انتاج خدمات عامة اضافة لذلك تمتلك الحكومات اصولا يستهلك الجمهور خدماتها بصورة مباشرة واصولا يتعين المحافظة عليها بسبب اهميتها التاريخية او الثقافية وهذا يتضمن اصولا اوسع بكثير من الاصول التي تمتلكها المؤسسات الخاصة بعبارة اخرى تمتلك الحكومة عادة الاصول غير المالية والتي تثبت بقيود نظامية متقابلة كما يوضحها الملحق (5) وتضم الاتي:-

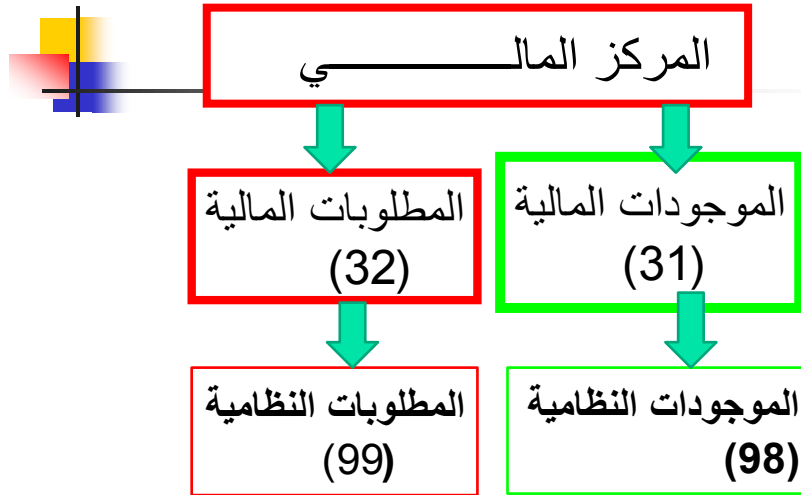
- الاصول ذات الاغراض العامة مثل المدارس والمستشفيات والمباني الادارية والاثاث وسيارات الاطفاء والشرطة ...
- اصول البنية التحتية وهي اصول غير مالية وغير منقولة مثل الشوارع وشبكات الانارة والري والاتصالات ونوات الري والبزل والصرف الصحي والحواجز والجسور
- اصول التراث وهي الاصول التي تحافظ عليها الحكومة بسبب اهميتها التاريخية او الثقافية او التعليمية او المعمارية الفريدة
- الاصول الطبيعية ولا تكون اصولا اقتصادية الا اذا استخدمت الحكومة سلطتها لارساء حقوق الملكية واعمالها عليها .

أصلاام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الموجودات والمطلوبات المالية

يستند تصنيف الموجودات والمطلوبات المالية أساسا الى سيولة الادوات التي تصف العلاقات بين الدائن والمدين التي تستند اليها تلك الادوات وكذلك الخصائص القانونية لتلك الادوات . وتشتمل سيولة الاداة المالية على خصائص

- قابليتها للتداول والنقل والتسويق .
- من حيث المبدأ تصنف جميع المطالبات المالية بأسعارها السوقية الجارية
- تستلزم بعض الاصول المالية والخصوم وابرزها في العادة الودائع والادارات المالية عدا الاسهم والقروض والحسابات المدينة والدائنة ان يدفع المدين فائدة وتتراكم الفائدة بصورة مستمرة لتؤدي الى زيادة المبلغ الكلي الذي يتوجب على المدين دفعها .
- ويتم توضيح حسابات المركز المالي بالمخطط الاتي :
- (الشكل (3) المركز المالي بالنظام المحاسبي الحكومي)



(المصدر : من أعداد الباحث)



أصلا م نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الفصل الثالث/ أصلا م النظام الرقابي

جاء في الفقرة (38) من المعايير الرقابية الصادرة عن الانظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (انتوساي) ما يأتي: ان النطاق الكامل للرقابة المالية الحكومية يتضمن الرقابة المالية النظامية ورقابة الاداء، (القيسي، 2005، 26) وتستخدم مصطلحات مماثلة ومتداخلة لمصطلح رقابة الاداء (Performance Auditing

Auditing

رقابة القيمة مقابل النقود Value For money Audit

رقابة الادارة Management Audit

تعريف الرقابة على مردود النفقات الحكومية : فحص موضوعياً تشخص به السياسات والنظم وادارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلال الانجاز بالخطط والنتائج بالمعايير والممارسة بالسياسة لكشف الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من ادارة الموارد الاقتصادية بكفاءة ووضع الاقتراحات التي تعالج اوجه الانحراف والاسراف وذلك في سبيل توجيه الاداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة واقتصاد، أما المؤشرات فالهدف منها قياس العلاقة بين الاداء الفعلي والمعياري. (National Audit Office, 2005,33)

فرضيات رقابة الاداء

- أهم التطبيقات التي تربط بين نتائج الرقابة وفرضياتها، تصنف المؤشرات الى المجموعات الآتية:
1. مؤشرات الاقتصاد: وهي المؤشرات التي تقيس العلاقة بين المدخلات الفعلية للنشاط والمدخلات المستهدفة او المعيارية. وتركز على مؤشرات الترشيح في استخدام الموارد بموجب مبدأ التكلفة / المنفعة.
 2. مؤشرات الكفاءة: وهي المؤشرات التي تقيس العلاقة بين نسبة المخرجات الفعلية الى المدخلات الفعلية من جانب، ومن جانب اخر مقارنتها مع نسبة المخرجات المستهدفة الى المدخلات المستهدفة.
 3. مؤشرات الفاعلية: وهي المؤشرات التي تقيس مدى تحقيق الاهداف كمياً ونوعياً وزمناً ومقارنتها مع الاهداف المعدة بموجب المخطط.
 4. مؤشرات البيئة: تقيس الاثار والمخرجات الثانوية لنشاط المنشأة على البيئة وتركز على العلاقة ما بين المنظمة وبيئتها. وتتضمن المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. (القيسي، 2005، 16)

تصنيف المؤشرات: يتم تصنيف المؤشرات الى:

1. المؤشرات المالية: تكون هذه المؤشرات بصورة مالية او قيمية وتستعطي هذه المؤشرات من النظم المحاسبية والمالية.
2. المؤشرات الكمية: وتكون بقياسات غير مالية مثل العدد، الحجم، الطول، المساحة، الوزن،... الخ.
3. المؤشرات الزمنية: وتقيس معدلات الاداء بالزمن المستغرق نسبة الى الزمن القياسي.
4. المؤشرات النوعية: وهي المؤشرات بصيغة تكرارات او معدلات او نسبة او بصيغة شروحات للدلالة على نوعية الاداء المنفذ.
5. تطبيقات اخرى: هناك عدد من التطبيقات تكون حسب البرامج او النشاطات المنفذة، ففي الجانب التربوي يمكن ان تقسم هذه المؤشرات الى التعليم الاساسي، مؤشرات التعليم الثانوي، التعليم المهني. (مصدر سابق، القيسي، 32)

أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

قياس الاداء

ان تقييم الاداء يستلزم حصر وتكميم جميع مدخلات ومخرجات النشاط موضوع الرقابة بما في ذلك النتائج المنظورة وغير المنظورة، الكمية والنوعية. وتقع مهمة قياس الاداء على الادارة ومن واجب الرقيب المالي التحقق من موضوعية وصحة القياس.

مناهج رقابة الاداء

المنهجية العلمية لرقابة الاداء هو استخدام اساليب وادوات البحث العلمي بأعداد خطة العمل وتنفيذها والتوصل الى الاستنتاجات والتوصيات، ومن المناهج التي تتبع في تقويم اداء مردود الاتفاق العام تتبع المناهج الآتية:

1. منهج التحليل المالي: (ديوان المحاسبة الكندي، 1999، 65)

وهو دراسة القوائم المالية والبيانات الاضافية المكملة لها بعد تبويبها تبويبا ملائما والتغيرات التي تطرأ على هذه العناصر، واثار التغيرات على المركز المالي للمنشأة وبذا فان المنهج الاساسي في رقابة الاداء باستخدام هذا المنهج هو القوائم المالية الاساسية التي تعد المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي والقوائم المكملة لها مثل التحليلات ويستخدم في التحليل المالي عدة اساليب من اهمها:

- أ- المقارنات وبيان المتغيرات وتحديد الاتجاهات.
- ب- قوائم التوزيع النسبي.
- ت- النسب المالية البسيطة والمركبة.
- ث- قوائم التدفق النقدي.
- ج- تحليلات التكاليف والانحرافات عن التكاليف المعيارية.
- ح- تحليل الانحرافات عن الموازنة التخطيطية.

2. منهج محاسبة المسؤولية:

يقوم منهج محاسبة المسؤولين على فرضية الربط بين الاتفاق والأشخاص الذين لهم صلاحيات الاتفاق وذلك بأعداد التقارير وتصميم النظام المحاسبي بهدف تحقيق الرقابة الفاعلة على الاداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية والأشخاص المسؤولين عن الاداء وفقا للتنظيم الاداري في الوحدة الحكومية. وينصرف مضمون هذا النظام الى تحديد الاهداف المقرر تحقيقها بالنسبة لكل مراكز المسؤولية ومنحه الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تحقيق الهدف المقرر له ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة ادائه من خلال ما يتحقق من نتائج.

وعليه فان منهج التقييم على اساس محاسبة المسؤولية يتضمن الآتي:

- أ- تقسيم الدائرة الى عدد من مراكز المسؤولية.
- ب- جمع المعلومات عن اهداف ومسؤوليات كل مركز من مراكز المسؤولية.
- ت- مدى تناسب الصلاحيات لكل مركز مسؤولين.
- ث- تحديد انجازات كل مركز ومقارنتها مع الاهداف والخطط وتحديد الانحرافات.
- ج- تحليل الانحرافات هل هي بسبب قرارات مركز المسؤولية ام المستويات الاعلى في التنظيم الاداري.
- ح- تصميم المؤشرات المناسبة لكل مركز مسؤولية.



أصلاص نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

3. منهج التحليل البرامجي:

يستخدم هذا المنهج بشكل خاص عند تنفيذ اعمال رقابة الاداء على الادارات الحكومية والانشطة الخدمية، ويكون سهل الاستخدام عندما تطبق الادارة المسؤولة طريقة الموازنات المبرمجة (البرامج والاداء او غيرها).

وبموجب هذا المنهج، تقسم اعمال المنظمة الى برامج ومشروعات وانشطة حسب اهدافها، ويقوم الرقيب المالي بتقييم البرنامج من خلال النقاط الآتية: (البقلي، 2008، 12)

- (1) هدف البرنامج، وهل تم تحديده تحديدا دقيقا ومدى ارتباطه مع الهدف العام للمنظمة.
 - (2) وصف لطبيعة البرنامج ومكوناته، وتحديد دقيق للمشكلة التي يتناولها واسبابها.
 - (3) خطة العمل للوصول الى اهداف البرنامج.
 - (4) المستلزمات المطلوبة لتنفيذ خطة العمل.
 - (5) تحديد الاختيارات المتاحة امام المنظمة لتنفيذ البرنامج.
 - (6) مدة البرنامج او المشروع وتاريخ البدء به والتاريخ المحدد لانتهاء، اذا لم يكن مستمرا.
 - (7) وحدة الاداء القياسية لقياس مخرجات البرنامج.
 - (8) مؤشر الاداء الرئيسي ومؤشرات الاداء المساعدة او الثانوية.
 - (9) تكلفة البرنامج، وعناصر هذه التكلفة، وتكلفة وحدة الاداء التقديرية.
 - (10) ايرادات البرنامج، والوفورات في التكاليف التي يحققها.
 - (11) ارتباط البرنامج مع برامج اخرى داخل المنظمة او خارجها.
 - (12) التقييم النهائي للبرنامج، خصوصا من حيث التكلفة والفائدة والمنافع.
- أن اتباع منهج التحليل المالي كنموذج يستخدم في تحقيق أهداف اعداد الموازنة وتحليل الآثار الاقتصادية لأوجه النشاط الحكومي على أن يتم تبويب الموازنة العامة بشكل يلبي متطلبات النظام المحاسبي، وهذا الأسلوب يحقق الرقابة التنفيذية بشقيها
- رقابة المشروعية وهي الرقابة القانونية والمالية والمحاسبية .
 - رقابة الأداء وهي الرقابة التي بموجبها تتأكد الإدارة العليا بأن الأموال العامة قد تم تحصيلها وأنفاقها بصورة فعالة وبكفاءة في سبيل تحقيق الأهداف التي سعت لأجزاها

الفصل الرابع/ الجانب العملي من البحث

سيتناول هذا الفصل التحليل المالي للموازنة العامة وتنفيذها للأعوام من 2006 – 2009 :

اولا. مؤشرات تنفيذ الموازنة العامة للدولة :-

تم تخطيط الموازنة العامة للدولة للأعوام من 2006 – 2009 بعجز مخطط وكما موضح في

الجدول الآتي :-

جدول (1) مقارنة العجز المخطط بالفائض الفعلي لحساب تنفيذ الموازنة للأعوام

2006 – 2009 (مليار دينار)

السنة	العجز المخطط	الفائض الفعلي
2006	(5571)	10249
2007	(9663)	15569
2008	(4585)	20848
2009	(18757)	2642

المصدر: الوقائع العراقية- تقرير النشرة السنوية للبنك المركزي العراقي- استنادا الى سجلات دائرة المحاسبة - وزارة المالية



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

ومن الجدول اعلاه يستنتج الاتي :-

ان حساب تنفيذ الموازنة العامة قد حقق للسنوات المذكورة فائضاً ويعود ذلك للأسباب الاتية

أ: المبالغة في طلب التخصيصات من قبل الوزارات ووحدات الإنفاق

ب : التأخر في تنفيذ المشاريع وعدم استثمار مبالغ الاعتمادات المرصدة لها .

ت : الحاجة الى التخطيط المالي بشكل يتناسب مع اهداف البرنامج الحكومي للوحدات التنفيذية .

ثانياً. إيرادات الموازنة العامة للدولة

ازدادت الإيرادات المحصلة فعلاً لعام 2009 عن الإيرادات المخططة بنسبة 9% وكما يلي :-

جدول (2) مقارنة الإيرادات الفعلية بالمخططة لسنة 2009

مجموع الإيرادات المخططة	50408 مليار دينار
مجموع الإيرادات الفعلية	55209 مليار دينار

المصدر: الكتاب السنوي - وزارة المالية

يستند تخطيط الإيرادات الى تقدير اسعار البترول العالمية وتحديد الكمية المنتجة منه للسنة القادمة ، وقد اتخذت الحكومة منهجاً تحفظياً غير متفائل بعد الأزمة المالية العالمية سنة 2008 في تقدير اسعار البترول مما أدى الى أنحراف الفعلي عن المخطط بنسبة 90%.

ثالثاً. نفقات الموازنة العامة للدولة :

يلاحظ ضعف التخطيط المالي للوزارات وذلك بطلب تخصيصات لا يتم استغلالها خلال السنة المالية

ويوضح الجدول امثلة على ذلك :

جدول (3) مقارنة لعينات مقارنة حساب النفقات الفعلية بالمخططة لعام 2009 (مليار دينار)

الوزارة	مخصصات الموازنة	المصروف الفعلي	نسبة التنفيذ %
العمل والشؤون الاجتماعية	995	280	28
الصحة	4133	2910	70
الشباب والرياضة	244	134	55
الثقافة	150	100	67
النقل	629	241	38
الزراعة	669	246	36
أقليم كردستان	8285	8283	100

المصدر/ الكتاب السنوي - وزارة المالية

يلاحظ ان بعض الوزارات كانت نسب تنفيذها متدنية جداً في حين ان اقليم كردستان يستلم التخصيصات بشكل كامل عند اعداد الموازنة وبدون تقديم موازين مراجعة عن حساب تنفيذ الموازنة وتحديد الارصدة المدورة .



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

رابعاً. التصنيف الاقتصادي لنفقات الموازنة لعام 2009
الجدول الآتي يوضح التوزيع النسبي لنفقات الموازنة وبموجب التصنيف الاقتصادي:
جدول (4) التوزيع النسبي لنفقات الموازنة وبموجب التصنيف الاقتصادي:

النفقات	المبلغ (مليار دينار)	الاهمية النسبية %
تعويضات الموظفين	25080	48
السلع والخدمات	5884	12
الفوائد	385	-
الاعانات	1572	2
المنح	4738	9
المنافع الاجتماعية	5660	11
المصروفات الأخرى	3424	7
شراء الموجودات الغير المالية	5824	11
المجموع	52567	100

(المصدر: الوقائع العراقية - قانون الموازنة 2009)

تحدد تخصيصات الموازنة الجارية بموجب النفقات النوعية ومن الجدول أعلاه يلاحظ ان 48% من مجموع النفقات هي الرواتب يليها السلع والخدمات وأهمها مصاريف الصيانة بنسبة 12% .

خامساً. تطوير الدين العام الداخلي

يوضح الجدول الآتي مبلغ الدين الداخلي ونسبة نموه للسنوات من (2006-2009)

جدول (5) نسبة نمو الدين العام الداخلي للسنوات (2006-2009)

السنة	المبلغ (مليار دينار)	نسبة النمو
2006	5645	
2007	5194	-8
2008	4455	-14
2009	8434	89

(المصدر: البنك المركزي العراقي)

ويلاحظ من الجدول أعلاه :-

1. زيادة الدين العام الداخلي لعام 2009 بنسبة 89% عن العام السابق .
2. من مقارنة الدين العام الداخلي بجدول عجز الموازنة يثار تساؤل عن مدى الجدوى الاقتصادية للدين في ظل وجود فائض في حساب تنفيذ الموازنة .
3. لأرتباط السياسة المالية والتي من أهم أدواتها الدين العام بالسياسة النقدية الهادفة الى تحقيق استقرار الاسعار يتطلب دراسة تقويم كفاءة الدين العام والسياسة النقدية .



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

سادسا. حوالات الخزينة

الجدول الآتي يوضح مبلغ حوالات الخزينة ومعدل النمو وسعر الفائدة للأعوام 2006-2009

جدول (6) معدل نمو حوالات الخزينة للسنوات 2006 - 2009

السنة	حوالات الخزينة (مليار دينار)	سعر الفائدة	معدل النمو
2006	251	16	-
2007	519	21	107
2008	500	16	4-
2009	968	6	94

المصدر: البنك المركزي العراقي

يتم بيع حوالات الخزينة الى المصارف كجزء من موارد الموازنة العامة، وقد ترك سعر الفائدة لأسعار السوق لغاية سنة 2008 ثم تدخل البنك المركزي العراقي في تحديد سعر الفائدة فأنخفضت الحوالات الى 4- ثم بدأ بالارتفاع وهي تشكل أيضا جزء من واردات المصارف المهمة .



أصلام نظام الموازنة الموازنة العامة المعدة بالأهداف

الفصل الخامس/ الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. يتم اعداد الموازنة العامة بالاسلوب التقليدي استنادا الى تقديرات السنوات السابقة، ولا تعار الاهمية المطلوبة لتحقيق الاهداف .
2. الرقابة القانونية والمالية هي السائدة في اعداد وتنفيذ الموازنة بدون اخذ المردود من عملية الانفاق اهمية في التدقيق .
3. تتمثل جودة النظام المحاسبي الحكومي بتوفير نظام المعلومات الملانم لاتخاذ القرارات .
4. تحتاج عملية تصميم الموازنة الى الوضوح التام بعملية تخطيط توزيع الموارد والاحتياجات العامة للمجتمع .
5. تم تخطيط الموازنة العامة للأعوام من 2006 – 2009 بعجز بينما يظهر حساب تنفيذ الموازنة للفترة المذكورة فائض مما يدل على ضعف التخطيط، والمبالغة في طلب التخصيصات..

التوصيات

1. تأسيس لجنة اقتصادية عليا مسؤولة عن التخطيط القومي للوزارة والدوائر الحكومية الرئيسية باتجاه الاولويات العامة.
2. تحليل البدائل والامداد بالمعلومات المتعلقة بالتكاليف والمنافع للبرامج الحكومية الخاصة بتحقيق الاهداف .
3. تحديد المسؤوليات عن تنفيذ البرامج لكل وحدة ادارية ومؤشرات الاداء.
4. اعداد نظام محاسبي حكومي يزود متخذي القرارات بالمعلومات الملانمة .
5. اعداد مؤشرات الكفاءة والفاعلية والاقتصادية للرقابة على تنفيذ الموازنة .
6. رسم سياسة الدين العام ضمن السياسة المالية والنقدية .

المصادر

1. الوقائع العراقية العدد 4117 في 13 نيسان 2009 قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام 2009.
2. التقرير السنوي للبنك المركزي العراقي 2009 - دائرة الاحصاء والابحاث/ البنك المركزي
3. التقرير السنوي للاستقرار المالي في العراق 2009 / البنك المركزي العراقي .
4. وزارة التخطيط / التقرير الاحصائي 2009 / الجهاز المركزي للأحصاء .
5. ديوان المحاسبة الكندي- 1999- دليل الرقابة المالية على مردود الاموال (رقابة الاداء) - ترجمة د. طارق الساطي- ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة .
6. الساطي، طارق، الادارة المالية للدولة، 2006، ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة .
7. البقلي، طارق سالم - دور نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية - 2008- المنظمة العربية للتنمية الادارية - وحدة الدبلومات والشهادات المهنية- القاهرة /جمهورية مصرالعربية.
8. البقلي، طارق سالم- التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء- 2008- القاهرة- جمهورية مصر العربية
9. جمال، ابو عبيد- ادارة المال العام/ التجربة الاردنية- 2009- ورشة عمل/ ماليزيا كوالالامبور.
10. هلال، حسين مصطفى- 2009- دور الانظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الاداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات- جامعة قناة السويس - جمهورية مصر
11. القيسي، خالد ياسين- دليل رقابة الاداء- 2005- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - الجمهورية اليمنية.
12. Value for Money – National Audit Office ,2005, LONDON
13. UNDP Public Administration Reform website <http://www.undp.org/governance/public.htm,2004>
14. WORLD BANK 1997.World Development Report: the and, state in a Changing world, Washington
15. Government Employment and pay,1997,a global and Regional perspective, Washington, <http://www.worldbank.org/htm/dec>
16. International Monetary fund, publication services, 2001,<http://www.imf.org>