

استخدام اسلوب الموازنة الصفريّة لمواجهة
تحديات الموازنة الاتحادية في العراق
أنموذج مقترح

الدكتور سالم عواد هادي
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد

المستخلص:

يقدم البحث اطار مقترح لاستخدام موازنة الاساس الصفري في اعداد الموازنة الاتحادية بدلا من اسلوب موازنة البنود الذي يواجه تحديات كونه يقر كافة التخصيصات السابقة للأنشطة بغض النظر عن كفاءتها في الانجاز ، وانها تشجع على التبذير بدلا من الترشيح لانها تقيس كفاءة الادارة بانفاق كافة التخصيصات بغض النظر عن مدى اهميتها، وان الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة ومتمثلة في عدم تجاوز التخصيصات المقدرة في الموازنة أو عدم الانفاق لعدم توافر التخصيص. وضعف الرقابة على كفاءة الاداء لانه لا يهتم بعلاقة المدخلات من الموارد المتاحة والمخرجات من المنافع المستهدفة ، وقد تناول البحث الموازنة الصفريّة كإطار مقترح لانها لا تقر التخصيصات للأنشطة والمشاريع الا بعد ان يعاد تقييمها من حيث الكفاءة والفاعلية في الاداء ومدى صلتها بالأهداف طويلة الأجل المتوقعة ، واهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث امكانية مواجهة تحديات الموازنة باستخدام اسلوب الموازنة الصفريّة لان الموازنة الصفريّة تنطلق من مبدأ وجوب إجراء مراجعة وتقييم شامل لجميع الأنشطة والمشاريع التي تنفذها الأجهزة الحكومية ووضع نهاية للمشاريع التي يثبت فشلها،

Abstract:

The research presents suggested frame work for using zero budget in preparing federal Budget instead of Articles Budget (Tradition-al Budget) which faces several challenges because it confesses all previous activities Funds regardless of whether they were efficient or not , and it encourages dissipation instead of rationalization because it measures the financial tools which associate budget achieving are limited and represented in commitment the estimated fund or not expending because the fund are not available and the weakness in controlling the performance efficiency because it does not care about the relation between inputs from available resources and out puts represented benefits

The research took the Zero Budget as suggested framework because it does not confess the funds for activities and projects unless they are being evaluated from point of view effectiveness and efficiency in per foreman and its relationship with long-term objective.

The research concluded that it is possible to face the budget challenges by using Zero Budget by doing comprehensive review and evaluation of activities and projects achieved by govern-mental organizations to cancel the failing projects.

مقدمة:

الموازنة هي خطة عمل تقدمها الحكومة الى مجلس النواب ، تترجم فيها سياستها الاقتصادية والاجتماعية إلى أهداف سنوية رقمية وليست مجرد برنامج عمل خاص بوزارة المالية يبين الكفاءة والفاعلية في إدارة الأموال وحسب، ولا تتقرر فعالية الموازنة بذاتها فقط ، بل ترتبط بأدوات التخطيط المالي الأخرى كسياسة التسليف وسياسة النقد الأجنبي ، وتقاس بالنتائج الاقتصادية والاجتماعية وليس بالنتائج المالية فقط .

وان الكثير من التحديات والقصور قد لازمت الموازنة الاتحادية بسبب استخدام الأسلوب التقليدي المعروف بموازنة البنود في اعداد الموازنة الاتحادية ومنها عدم دقة التقديرات وعدم ربط التنفيذ مع الأهداف ولعدم وجود أساليب رقابية فاعلة أدت جميعها إلى البحث عن وسائل أكثر جدوى ومنفعة من شأنها ترشيد قرار تخصيص الأموال الحكومية ، ويقدم البحث نموذج مقترح لاستخدام اسلوب الموازنة الصفري لمواجهة هذه التحديات لكونه يركز على فاعلية وكفاءة كل وحدة تنظيمية (نشاط) قبل تخصيص الاموال له .

منهجية البحث ودراسات سابقة**أولاً/ مشكلة البحث**

تواجه الموازنة الاتحادية تحديات باستخدامها اسلوب موازنة البنود (التقليدي) في اعدادها لعدم قدرتها على قياس الاداء الفعلي للحكومة يرافقها عدم وضوح الاهداف التي ترصد لها الاعتمادات ، وقلة المرونة في مناقلة التخصيصات المرصودة لبنود محددة مسبق من بند لآخر الا وفقاً لاجراءات واساليب طويلة ، وتركز موازنة البنود على حصر مسؤولية متخذ القرار بدرجة الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية ولايركز على الجودة او حجم الخدمات المقدمة ومدى فعالية وكفاءة النشاط، وبأستخدام اسلوب الموازنة الصفري يمكن مواجهة تحديات الموازنة الاتحادية.

ثانياً / أهمية البحث

تكمن أهمية البحثي التعرف على تحديات الموازنة الاتحادية والسلبيات والقصور الذي ينتاب الموازنة باستخدام اسلوب موازنة البنود (التقليدية) في اعدادها ، ومن اجل تجاوز هذه التحديات يتم التعرف كفاءة اسلوب الموازنة الصفري في اعداد الموازنة بتقديم نموذج مقترح .

ثالثاً/ فرضية البحث

هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين استخدام الموازنة الصفري وبين مواجهة تحديات الموازنة الاتحادية التي تعد حالياً باسلوب موازنة البنود .

رابعاً: هدف البحث

يهدف البحث الى معرفة تحديات الموازنة الاتحادية الناتجة عن استخدام موازنة البنود في اعدادها ، وسبل معالجة هذه التحديات باستخدام اسلوب الموازنة الصفري في اعداد الموازنة الاتحادية وذلك لتحقيق التخفيض في النفقات العامة والكشف عن نقاط الضعف والقوة فيها والرقابة الفعالة وتحقيق الاستخدام الأمثل للأموال العامة .

خامسا: الحدود المكانية والزمانية :

الحدود المكانية للدراسة: مديرية صحة بغداد قطاع صحة الرصافة / المركز الصحي في الكرادة
الحدود الزمانية: نموذج مقترح لسنة 2013

سادسا: مصادر جمع البيانات:

الجانب النظري: تم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من المصادر العربية والأجنبية المتاحة من كتب وبحوث ودوريات فضلا عن الرسائل والأطاريح الجامعية والمصادر المتوفرة على مواقع شبكة الأنترنت الدولية .
الجانب العملي: استخدام المعلومات المالية المخصصة لسنة 2012 لغرض اعداد نموذج مقترح لسنة 2013
 اضافة الى المقابلات الشخصية مع المدراء والموظفين الماليين في المركز الصحي في الكرادة .

دراسات سابقة

1. بحث : غنام 2006 (اطار مقترح لاعداد وتطبيق موازنة البرامج والاداء) ان استخدام موازنة البنود يؤدي الى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة وضعف الرقابة على كفاءة الاداء وسوء توزيع الموارد والانفاق غير الرشيد وهدفت البحث الى تحقيق الرقابة على الاداء وزيادة كفاءة التخطيط الاداري والرقابة على الاموال العامة وتوصل البحث ان استخدام هذا الاسلوب يؤدي الى تحقيق الفعالية للبرامج والانشطة وضبط الانفاق .
2. بحث : الشرايره والراحله 2008 (مكانية تطبيق اسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الاردنية) هدف البحث التعرف على إمكانية تطبيق اسلوب الاساس الصفري في اعداد الموازنة ومدى توفر المتطلبات والصعوبات التي تواجه إمكانية تطبيقه وتوصلت الدراسة ان الاسلوب الصفري يوفر الرقابة الفعالة والكفاءة في تخصيص الموارد واوصى البحث بتطبيق الاساس الصفري على تعمل الوزارات على استكمال المتطلبات .
3. دراسة : وزارة المالية الاماراتيه 2010 (تطوير اجراءات الميزانية بدولة الامارات العربية المتحدة) هدف الدراسة تحديث اعداد الموازنة الاتحادية وادارة الموارد المالية بكفاءة وفعالية لضمان التنمية المستدامة ، ووضع مبررات خطة التطوير واهدافها ، ووضعت الدراسة نماذج لمعايير قياسية لايجاد مواطن القصور المحتملة ، اضافة الى اليات تحصيل موارد الميزانية .
4. بحث : هلاي (دور الانظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الاداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الانفاق الحكومي : الموازنة الصفري نموذج) تعتبر الموازنة الصفريّة الموجة الاخيرة من موجات اصلاح وتطوير الموازنة العامة لتخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة اكبر في اداء الحكومة والقاء الضوء على جدوى تلك البرامج وتخصيص الايرادات بشكل افضل.
5. بحث : الشمراني (البرامج والاداء المفاهيم والاداء المفاهيم والتطبيق) في ظل الموازنة التقليدية تدرج الاعتمادات في الموازنة العامة ويتم التأكد من الصرف في حدودها وفي الاغراض المحددة لها والتأكد من ان اجراءات الصرف سليمة وفي ظل اللوائح والقوانين السارية بينما الاتجاه الحديث يركز على المقابل الذي يعود على الانفاق لاداء خدمة اوكمية عمل وهل انها اديت بما يوازي مبلغ الانفاق ام انها مرتفعة بسبب ماشاها من اسراف في الانفاق او ضياع في الوقت والهدف هو تسليط الضوء على الاداء وكفايته .

المبحث الأول - الإطار النظري للبحث

أولاً/ مفهوم الموازنة العامة للدولة

الموازنة عبارة عن خطة توضح فيها الحكومة اهتماماتها المالية عن طريق تقدير إيراداتها ونفقاتها خلال مدة قادمة (Bhatia, 1976, 234) ، وتعرف على أنها " عرض للمصروفات والإيرادات المخططة للبرامج الحكومية المتوقع الحصول عليها من مختلف الموارد مثل الضرائب خلال مدة معينة " (Samnelson, 2001, 385). كما عرفت بأنها " خطة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة قادمة ، غالباً سنة ويتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية (الجنابي : 2007 ، 102) كذلك عرفت الموازنة العامة للدولة دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الندوة الإقليمية لهيئة الأمم المتحدة المنعقدة في بيروت عام 1969 بما يلي : " هي عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة " (الخطيب و المهاني : 2008 ، 271) . كما عرفت الموازنة العامة للدولة بأنها قائمة تضم مجموعة التقديرات المعتمدة لنفقات الدولة وإيراداتها عن سنة مالية مقبلة بهدف وضع خطة مالية واقتصادية طبقاً للسياسة العامة للدولة وهي بمثابة برنامج مالي تطبقه الإدارة المالية العامة للدولة من خلال وظائفها الإدارية (ألماحي : 2009 ، 141)

ومنما تقدميتين أن التعاريف السابقة عالجت مفهوم الموازنة معالجة دقيقة وأعطتها معاني واضحة ، يمكن تلخيصها بالنقاط التالية (الخطيب و المهاني : مصدر سابق ، 272)

1. أن الموازنة العامة ما هي ألا تعبير مالي عن برنامج العمل الحكومي آذ أنها تعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي .
 2. أن الموازنة هي برنامج تحقيق أهداف الدولة ، وهي وسيلة الحكومة لتحقيق برنامج العمل الذي تعتمز الدولة تنفيذه لتحقيق هذه الأهداف .
 3. أن الموازنة هي برنامج العمل الذي تعتمز الحكومة تنفيذه في السنة المقبلة فهي تعد بذلك أداة لتقدير ما تعتمز الحكومة أنفاقه وما تتوقع تحصيله من إيرادات خلال السنة القادمة .
- وقد تم تحديد هذه الفترة بسنة كاملة إذ أن الموازنة ما هي الا برنامج يعتمد على التقدير والتنبؤ وبالتالي لو امتدت هذه الفترة لأكثر من سنة فان تقدير نفقات الموازنة وإيراداتها لن يكون دقيقاً خاصة في ظل تقلبات الأسعار .

ثانياً/ أهمية الموازنة :

تظهر أهمية أعداد الموازنة على المستويين الكلي (الدولة) ومستوى الوحدة الإدارية الحكومية ، فعلى مستوى الدولة تستمد الموازنة أهميتها بالنظر الى الاعتبارات التالية (غنام : 2006 ، 23) :—

1. أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية للدولة ، فمن خلالها يمكن التأثير ومعالجة الآثار الناجمة عن التضخم والكساد عن طريق التحكم في الطلب بتخفيضه أو زيادته وبالتالي تقليل الإنفاق العام او زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة .

2. أداة رقابية فعالة فمن خلالها يمكن ان تبسط للسلطة التشريعية الاشراف الكامل على السلطة التنفيذية ومحاسبتها.
3. أداة لحماية الصناعات المحلية فيمكن استخدامها كأداة فعالة جدا " لحماية المنتج المحلي من منافسة المنتجات والسلع التي يتم استيرادها من الخارج وذلك عن طريق فرض الضرائب والرسوم الكمركية .
4. أداة اجتماعية فعالة جدا " ، فمن خلالها يمكن إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع .
5. أداة فعالة للتنسيق بين أنشطة الأجهزة الحكومية المختلفة من الوزارات والمؤسسات .

أهمية أعداد الموازنة على المستوى الوحدة الإدارية الحكومية (السيد : 2005 ، 13) :

1. أمكانية المقارنة بين التقديرات الواردة بالموازنة مع نتائج تنفيذ الموازنة لضمان عدم تجاوز الفعاليات التقديرات السابق تخصيصها لأنشطة وأعمال الوحدة الإدارية .
2. ضمان الالتزام بالأنفاق على الأنشطة والأعمال التي خصصت من اجلها الأموال دون الإنفاق على أنشطة وأعمال أخرى .

ثالثاً/ قواعد وأسس أعداد الموازنة

- تشير أدبيات أعداد الموازنة ان هناك العديد من القواعد والأسس المرتبطة بأعدادها وتطبيقها وتستوجب مراعاتها في مراحل الأعداد أهمها (الجناحي : 2007 ، 110) : -
1. قاعدة سنوية الموازنة : ان الأخذ بمبدأ سنوية الموازنة لا يعني ان تتوافق السنة الميلادية مع السنة المالية ، وإنما يتضمن ان تكون مدة الموازنة اثني عشر شهراً " ، لذلك يجب التمييز بين السنة المالية والسنة الميلادية ، كما أن التطابق بينهما جائز بحيث تبدأ السنة المالية مع السنة الميلادية ويجوز الاختلاف بينهما (الخطيب وشامية، 2003 ، 283) .
 2. قاعدة شمول او عمومية الموازنة : يقصد بهذه القاعدة ان تظهر جميع تقديرات النفقات والإيرادات العامة في وثيقة واحدة دون اجراء مقاصة بين الاثنين . وهذا يعني أن الموازنة لا تظهر سوى رصيد الفرق بين تقديرات نفقات المرفق وتقديرات إيراداته (الموازنة الصافية) .
 3. قاعدة وحدة الموازنة : يعني ان يرد نفقات الدولة وإيراداتها ضمن صك واحد او وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لقرارها فلا تنظم الدولة سوى موازنة واحدة تتضمن مختلف أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها تنظيم الدولة الإداري (الخطيب ، شامية ، 2003 ، 278) .
 4. قاعدة التوازن : بمقتضى هذه القاعدة يجب ان يتحقق التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة والحقيقة ان هذه القاعدة هي أقرب للنظرية أكثر منها للواقع العملي وخاصة في الدول النامية والتي دائماً ما يظهر هناك عجز بسبب زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة المتوقعة وبالتالي يظهر العجز وهذا يتوجب على الدولة البحث عن مصادر التمويل لسد هذا العجز (غنام ، 2006 ، 31) .

المبحث الثاني

الموازنة الاتحادية في العراق

أولاً/ الموازنة الاتحادية وتطورها في العراق

يرجع أعداد أول موازنة للدولة الى سنة 1921 ، إذ نظمت استناداً الى أحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر سنة 1911 ، والتعليمات التي أصدرتها سلطة الانتداب البريطاني في العراق وبصدور نظام السلطة في الأمور المالية لسنة 1924 ، ، وعندما صدر الدستور سنة 1925 حيث نص في الباب السادس منه على الأمور المالية والقواعد المنظمة للموازنة ووجوب أقرارها من قبل البرلمان وكيفية مراقبتها ، وبقيت الموازنة على هذه الحالة حتى صدور قانون أصول المحاسبات العامة (28) لسنة 1940 المعدل واستمر العمل به لحين صدور القانون 107 لسنة 1985 الذي جاء بأسس جديدة لتطوير هيكل الموازنة وتثبيت إجراءات أعدادها وتشريعها وتنفيذها (كاكه حمه ، 2012: 20) . ووقف سريان القانون بموجب الأمر الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة (94) لسنة 2004 الذي يهدف الى تنظيم الإجراءات التي تحكم أعداد وتبني وتسجيل وإدارة وتنفيذ الموازنة الاتحادية للعراق ، وبالرغم من صدور الأمر الا أن قانون أصول المحاسبات العامة (28) لسنة 1940 لا يزال هو المعتمد حالياً لدى الوحدات الحكومية وذلك استناداً الى النص الوارد في القسم (15) الترتيبات الانتقالية فقرة (2) التي تنص على تطبيق التعليمات الموجودة مادامت تستقيم مع هذا القانون (مطرود ، 2009 : 13) .

ثانياً/ اسلوب موازنة البنود (التقليدي)

يعد الأسلوب التقليدي في أعداد الموازنة العامة والمعروفة بأسلوب موازنة البنود تطبيقاً ملائماً للدور التقليدي الذي كانت تؤديه الدولة ، فقد كانت تؤدي الدولة دوراً سيادياً وغير تدخلي ، حيث تركز الموازنة في أعدادها على اعتمادات الأنفاق دون أن يولي اهتماماً أساسياً للأهداف والعوائد الاقتصادية والاجتماعية للأنفاق أو الربط فيما بين علاقة المدخلات من الموارد المتاحة والمخرجات من المنافع المستهدفة (كاكه حمه ، مصدر سابق : 33) . حيث أن أهم ما يركز عليه هذا الأسلوب هو عملية الحصول على الأموال ولا يركز على نتائج الأداء كما أن هذا الأسلوب يعتمد وسائل وأدوات غير علمية عند تقدير الحاجة للأموال ، ثم أن الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة ومتمثلة في عدم تجاوز المخصصات المقدرة في الموازنة أو عدم الأنفاق على أية مجالات ليس لها تخصيصات . وهذا ما يجعلها تتميز بالجمود إذ تمنع القيادات الادارية التنفيذية الحكومية من الابداع ، ويصل الامر الى وجود اتفاق على مخصصات غير ضرورية قد يصل الى درجة الهدر والإسراف، وغالباً ما تتصف تقديرات الإيرادات والنفقات بالمغالاة ، وذلك لعدم استنادها للأساس العلمي والعملية السليم في أعداد التقديرات ، فضلاً عن ذلك فأن وسائل المتابعة والتقييم ومعايير الأداء غير موجودة ، مما ينعكس أثره في صعوبة قياس الأداء الحكومي (مطرود ، مصدر سابق : 49) . وبالنظر لمجالات القصور اعلاه وللتطور في استخدام الوسائل العلمية والتقنية الحديثة في الأعداد مما يخلق الدافع نحو التحول الى أسلوب أكثر تطوراً وتمثل الموازنة الصفرية التي تمثل الاتجاه المناسب في تحقيق ما عجزت عنه الموازنة التقليدية .

تحديات الموازنة الاتحادية

ان عدم قدرة موازنة البنود على قياس الاداء الفعلي للحكومة يرافقها عدم وضوح الاهداف التي ترصد لها الاعتمادات ، وقلة المرونة فيمناقلة التخصيصات المرصودة لبنود محددة مسبق من بند لآخر الا وفقا لاجراءات واساليب طويلة ، وتركز موازنة البنود على حصر مسؤولية متخذ القرار بدرجة الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية ولايركز على الجودة او حجم الخدمات المقدمة (شكري ، 1990) . وعليه تواجه الموازنة الاتحادية تحديات باستخدامها اسلوب موازنة البنود (التقليدي) لما يشوب هذا الاسلوب من ثغرات ينعكس سلبا على تنفيذ هذه الموازنة وهي:-

1. يتم اعداد الموازنة الاتحادية على بيانات تاريخية مع احتساب نسبة نمو محدد سنويا .
2. تعتمد الموازنة على التفاوض المضي كعنصر اساسي في تخصيص الاموال على ابواب وفصول الموازنة .
3. لا يوجد ربط بين الاهداف الوطنية بمعنى (التخطيط الاستراتيجي المؤسسي) والموازنة .
4. لتركز الموازنة العامة على مخرجات الانفاق وانما تركز كثيرا على المدخلات .
5. الاساس المعتمد في بناء الموازنة لايراعي وجود رؤية مالية واضحة وعجز مستهدف .
6. اوجه الانفاق لاتكون واضحة بشكل محدد وتتسم بالغالب بالعمومية .
7. تصنيف بنود الموازنة لا يحقق الشفافية وسهولة التعامل مع البيانات .
8. موازنة البنود مهمة لاغراض رقابية ولا تقيس كفاءة الادارة .
9. نقر موازنة البنود جميع البرامج والانشطة السابقة سواء انجزت بكفاءة وفعالية او بغير ذلك

ثالثا/ اسلوب الموازنة الصفريّة

تتطلق فكرة الموازنة الصفريّة من مبدأ وجوب اجراء المراجعة وتقييم شاملين لجميع البرامج والمشاريع التي تنفذها الأجهزة الحكومية ، وتتطلب أن يقدم المدير الإداري المبررات ، والدراسات التي تدعم برامجها القديمة وكأنها برامج جديدة ، مبتدئا من نقطة الصفر (عصفور ، 2008 : 252) . وفي سنة 1967 عرف مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدنمارك على أنها " أسلوب يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في نظر الاعتبار أكثر الطرق كفاءة وقاعية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة (كاكه حمه ، 2012 : 36) . ولا يعني الأساس الصفري انه عند أعداد الموازنة سوف تبدأ من الصفر وإنما يقصد به التخطيط الدقيق والمنظم لكل عمل أداري وذلك يتطلب إعادة النظر بجميع المشاريع التي تنفذ لأجراء عملية استبعاد أو إضافة إلى تلك البرامج والمشاريع سواء كانت جديدة ام برامج ومشاريع قائمة من قبل (عبد الحميد ، 2005 : 166) .

وفي ضوء الموازنة الصفريّة فان المشاريع والبرامج لا يعاد تقييمها عن طريق الكلف فحسب بل أيضا عن طريق كفاءتها وفعاليتها ومدى صلتها بالأهداف طويلة الأجل المتوقعة فهذه الموازنة تعمل على تحقيق كل من الفعالية والكفاءة (البخيتاوي ، 2011 : 18) .

مزايا وعيوب اسلوب الموازنة الصفرية

مزايا الموازنة الصفرية : يرى (الخطيب والمهاني ، 2008 : 306)

1. تساوي بين البرامج الجديدة والقديمة من حيث التقييم والتمويل .
2. رفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الأجهزة الحكومية بشكل عام وتحقيق الأهداف المحددة وتنمية المهارات البشرية ، وتبادل الآراء بين الأفراد .
3. أما (خوشناو ، 2009 : 25) يرى أنها :
توزيع الموارد بحسب الأسبقية والأهمية .
4. تستطيع الربط بين التكاليف والعوائد لكل برنامج ونشاط مما يساعد على التقسيم الدقيق لها .

عيوب الموازنة الصفرية :- هي (الخطيب والمهاني ، مصدر سابق : 306)

1. عدم جدية أسلوب المشاركة لعدم توفر البيانات الكافية والمعايير الضرورية عن البرامج الحكومية .
2. عدم الرغبة في التعاون والتضارب بين الوحدات القرارية ، لصعوبة اخضاع بعض البرامج لمتطلبات الموازنة الصفرية لأنها ذات طابع اجتماعي وتخضع لاعتبارات سياسية واجتماعية .
3. أما (مطرود ، 2009 : 59) (كاكه حمه ، مصدر سابق : 37) فيرى :-
صعوبة توفير عدد كبير من المدراء الأكفاء الذين لا يترددون في اتخاذ القرارات المهمة ولديهم القدرة على تسليط الضوء على الأنشطة الأساسية في دوائهم .
- زيادة الوقت المصروف والعبء المبدول في الأعوام الأولى لأعداد الموازنة ، مقارنة مع ما يبذل في السنتين التي تم فيها تطبيق الموازنة التقليدية .

المبحث الثالث - الاطار المقترح لموازنة الاساس الصفري على عينة البحث**عينة البحث**

تم اختيار المركز الصحي في الكرادة كونه اصغر نشاط ضمن قطاع الرصافة الصحي وهو وحدة تنظيمية يبدأ بناء الموازنة الصفرية منها ويتكون المركز من :

شعبة الاطباء : وتظم هذه الشعبة اربعة اطباء عام واربعة اطباء اسنان ومساعد طبيب واحد اضافة الى صيدلاني واحد ومساعد صيدلاني يضاف لهم 41 منتسب بين وخدمات يقدمون الدعم اللوجستي ، يعمل الاطباء على فحص ومعالجة مراجعي المركز الطبي من ساكني المنطقة وطلاب المدارس والجامعات ولقاحات الاطفال اضافة الى معالجة الاسنان وتقديم الرعاية الصحية للحوامل .

شعبة المستلزمات الطبية والادوية : وتضم الصيدلية والسونار والاشعة ومختبر التحليلات المرضية واجهزة الخدمات الطبية .

شعبة الخدمات : وتضم الذاتية والصيانة والخدمات .

اهداف المركز الصحي: تقديم خدمات صحية الى ساكني منطقة الكرادة البالغ عددهم مايقارب 38000 نسمة

نشاط المركز : خلال السنة المالية 2012 قدم المركز الصحي خدمات طبية الى مايقارب 48000 مراجع احسب المعلومات التي تم الحصول عليها من سجلات المستشفى .

$200 \times (5 \text{ يوم} \times 4 \text{ اسبوع} \times 12 \text{ شهر}) = 48000$ شخص يراجع المستشفى السنة المالية

$38000 / 48000 = 126\%$ نسبة الذين استفادوا من خدمات المركز الصحي الى عدد سكان الكرادة

(200 مراجع يوميا حسب سجلات المستشفى ، 5 يوم في الاسبوع ، 4 اسابيع ، 12 شهر)

متطلبات استخدام الموازنة الصفريّة :

1. الوحدة التنظيمية للقرار :

وهي وحدة تنظيمية تضم مجموعة افراد ، وتؤدي أنشطة مثل تقديم خدمة او سلعة او مجموعة خدمات اوسع ، ولها استقلال وتميز عن الوحدات الاخرى ، وتتمتع بقدر كافي من السلطة والرقابة على حيازة او استخدام او التصرف في موارد اقتصادية .

او هي مركز المسؤولية عن (تكلفة ، نشاط معين ، الربحية او استثمار الموارد الاقتصادية) وتتعدد مستوياتها من الوحدة المسؤولة عن وظيفة معينة وصولاً الى الوحدة المسؤولة عن أداء نشاط معين .

وقد تكون وحدة القرار على مستوى ، حساب واحد ، مشروع راسمالي ، برامج رئيسية . او اعمال طارئة على مستوى لجنة دائمة او غير دائمة . ومن مواصفات الوحدة القرارية

- وحدة تنظيمية تتكون من مجموعة افراد .
- تتمتع بقدر كافي من الاستقلالية والتميز عن الوحدات الاخرى .
- تؤدي أنشطة متجانسه او متكاملة لتقديم خدمة او سلعة معينة .
- تتمتع بالسلطة والرقابة على حيازة واستخدام الموارد الاقتصادية.

2. المستلزمات المطلوبة لاتخاذ القرار

وهي وثائق تصف وتعرض الأنشطة التي تتكون منها وحدة القرار وتتضمن المعلومات التالية :

- أ - اهداف البرامج .
- ب- وصف الأنشطة الرئيسة والفرعية لكل برنامج .
- ج- التكلفة والمنفعة عند اعتماد او عدم اعتماد برنامج او نشاط .
- د- توافر معلومات عن البدائل ومقاييس الاداء .

3. تحديد مستويات التخصيص والاداء :-

وهنا يتم اعداد اكثر من مستوى كبداية مختلفة لكل نشاط وهي : -

اولا : مستوى الصفري التاريخي للتخصيص : وهنا تتم دراسة معمقه للنشاط من حيث الكفاءة والفاعلية وتخصص اموال للنشاط على ضوء ذلك مع تخصيصات اضافية للمحافظة تقديم نفس المستوى الحالي من الخدمات بما ينسجم مع مستوى النمو الطبيعى والتغير فيقيمة الاسعار .

ثانيا: المستوى الصفري المتطور للتخصيص : اذا توصلت دراسة كفاءة وفعالية النشاط الى حاجته الى تطوير النشاط من اجل تحسين الخدمة يتم اعادة النظر بالتخصيصات بالكامل وتخصص اموال بما ينسجم مع تنفيذ برامج جديدة وتحسين وتطوير الخدمات المقدمة حاليا .

ثالثا : المستوى الصفري بالغاء النشاط : اذا توصلت دراسة كفاءة النشاط الى ان النشاط غير فعال وغير كفوء يصار الى الغاء التخصيص المالي لهذا النشاط .

4. المفاضلة بين البدائل

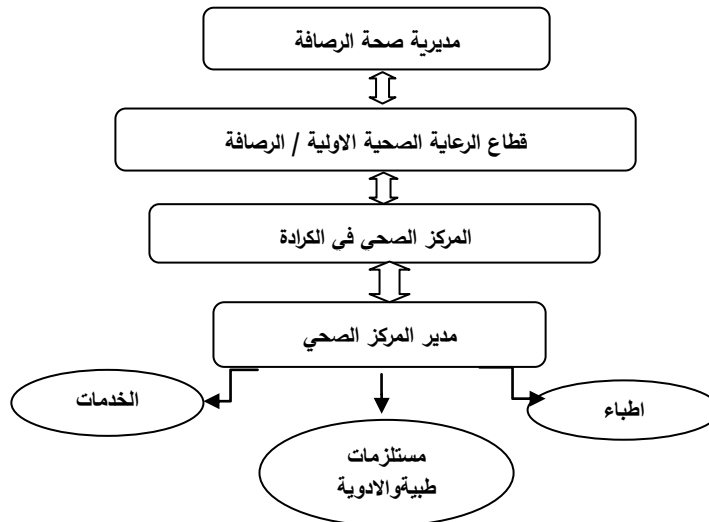
حسب اسلوب الموازنة الصفرية يتم المفاضلة بين البدائل بعد ترتيب الانشطة (مجموعة القرار) تنازليا وفق الاولويات لكل مجموعة قرار على اساس التكلفة والعائد على اساس مجموعة القرار للبرنامج الواحد .

5. تقييم الانشطة

تقيم الموازنة الصفرية الانشطة سواء القديمة او الجديدة بشكل مستمر على اساس الاهمية والمنفعة للوحدة والمجتمع ، من اجل توفير الايرادات لتخصيصها للانشطة الجديدة او على اساس البرنامج الذي ينال اعلى ترتيب في الاولويات والغاء النشاط لعدم فاعليته .

تطبيق مراحل اعداد الموازنة الصفرية على عينة البحث

اولا : التعرف على الهيكل التنظيمي لتحديد الوحدة التنظيمية وتطويرها بما يتناسب مع مستلزمات تطبيق الموازنة الصفرية . وحسب الشكل (1) ادناه :



الشكل من اعداد الباحث

ثانيا :تهيأة المستلزمات المطلوبة لاعداد بدائل القرار حسب مستوى الاداء : يقوم مسؤول الوحدة التنظيمية مع المجموعة المالية بصياغة أكثر من بديل لتخصيص الاموال لتحقيق الاهداف التي تريد الوحدة تحقيقها وكما هو في جدول (1، 2، 3) :

ثالثا :تحديد مستويات التخصيص والاداء :حسب الاتفاق بين المكلفين يتم اختيار المستويات (مستوى صفري مقبول ، صفري متطور ، صفري ملغي)

جدول (1) بدائل مستويات التخصيص المالي للمركز

رقم	مستوى الاداء	تخصيص المبالغ وتقييم الاداء
1	صفري مقبول	المستوى الحالي (التاريخي) للتخصيصات للاموال المخصصة للوحدة عدد الاطباء (6) وضافة طبييعدد (1) ، زيادة التخصيصات للمستلزمات الطبية والادوية بما ينسجم مع التغير في اسعار السوق على ان لا تقل عن 10%
2	صفري متطور	تطوير النشاط من اجل تحسين الخدمة يتم اعادة النظر بالتخصيصات بالكاملوتخصص اموال بما ينسجم مع تنفيذ برامج جديدة وتحسين وتطوير الخدمات المقدمة حاليا .اضافة اطباء عدد (3) وضافة مستلزمات طبية وادوية بنسبة 50 % وتطوير الخدمات الاداري بنسب 30%
3	صفري ملغي	الغاء النشاط لعدم كفاءته وفعاليته

شكل (1) من اعداد الباحث

تعتبر مستويات الاداء الثلاثة اعلاه هي بدائل لاختيار احدهم لتحديد التخصيص المالي المطلوب وعلى ضوء هذه البدائل يقوم الكادر المتخصص باعداد الموازنة الصفرية باعداد وصف تحليلي لكل مستوى من المستويات اعلاه في استمارة معدة لهذا الغرض تتضمن في محتواها المفاهيم التالية :

أ - تعريف لنشاط الوحدة التنظيمية

ب- هدف النشاط

ج- مقاييس الاداء مثلا (نسبة عدد السكان الذين استفادوا من الخدمات الطبية في المنطقة التي يقدم المركز الصحي فيها خدماتها الصحية الى عدد سكان المنطقة)

د- الكلفة والعائد من النشاط الذي يخصص له الاموال لتقديم الخدمة

هـ- تفاصيل التخصيص المالي

رابعاً : المفاضلة بين البدائل وفيما يلي نموذج يبين الاستمارة التحليلية المطلوبة لاعداد البدائل الموازنة الصغرية

المركز الصحي في الكرادة

نوع النشاط / طب عام ومعالجة اسنان ورعاية صحية للحوامل -مستوى الاداء (1) صفري مقبول

هدف النشاط	تقديم الخدمات الطبية والصحية لسكان منطقة الكرادة واستمرارها بالحد الأدنى .
مقاييس الاداء	عدد السكان الذين يستفيدون من الخدمات الطبية في الرقعة الجغرافية التي يقدم المركز الصحي خدماته الصحية وهي منطقة الكرادة فيها والبالغ عددهم 38000 مواطن راجع المصروف واستفاد من خدماته خلال سنة 2012 ما يقارب 48000 اي بنسبة 126%
التخصيص المالي	رواتب ومخصصات الاطباء والعاملين = 35 مليون دينار تكلفة الاجهزة الطبية = 50 مليون دينار الادوية = 30 مليون دينار خدمات ادارية = 96 مليون دينار المجموع = 212 مليون دينار

شكل (2) من اعداد الباحث

المركز الصحي في الكرادة نوع النشاط / طب عام ومعالجة اسنان ورعاية صحية للحوامل

مستوى الاداء (2) تطوير النشاط

تعريف النشاط	تقديم خدمة علاج الامراض الباطنية والرعاية الصحية للحوامل ومعالجة الاسنان وتقديم الاستشارة وصرف الادوية بمستوى متطور .
هدف النشاط	الرعاية الصحية لسكان منطقة الكرادة واستمرارها بالحد المتطور وذلك لفعالية وكفاءة المركز الصحي لكونه يقدم خدمات صبية وصحية بنسبة 126% بالقياس الى عدد السكان
مقاييس الاداء	عدد السكان الذين يستفيدون من الخدمات الطبية في الرقعة الجغرافية التي يقدم المركز الصحي خدماته الصحية فيها والبالغ عددهم 38000 مواطن الذين راجعوا المركز الصحي خلال 2012 48000 نسمة اي بنسبة 126%
التخصيص المالي	رواتب ومخصصات الاطباء = 55 مليون دينار تكلفة الاجهزة الطبية = 80 مليون دينار الادوية = 46 مليون دينار الخدمات = 127 مليون دينار المجموع = 380 مليون دينار

المركز الصحي في الكرادة

نوع النشاط / طب باطنية ومعالجة اسنان ورعاية صحية للحوامل

مستوى الاداء (3) الغاء النشاط

تعريف النشاط	تقديم خدمة علاج الامراض الباطنية والرعاية الصحية للحوامل ومعالجة الاسنان وتقديم الاستشارة وصرف الادوية بمستوى الحد الأدنى .
هدف النشاط	الرعاية الصحية لسكان منطقة الكرادة واستمرارها بالحد الأدنى
مقاييس الاداء	عدد السكان الذين يستفيدون من الخدمات الطبية في الرقعة الجغرافية التي يقدم المركز الصحي خدماته الصحية فيها والبالغ عددهم 38000 مواطن
التخصيص المالي	صفر لعدم كفاءة النشاط

خامسا : تقييم الانشطة : يتم تقييم الانشطة بعد المفاضلة بين البدائل اعلاه ونظرا لكفاءة وفعالية النشاط موضوع البحث واستنادا الى مقاييس الاداء يتم اختيار مستوى الاداء المتطور .

تحليل المعلومات احصائيا

جدول (4) البيانات الشخصية للعينة

التفاصيل	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
العمر	من 30 — 40 سنة	13	.22
	من 40 — 50 سنة	17	.28
	من 50 — 60 سنة	21	.35
	من 60 — فأكثر	9	.15
		60	100%
المؤهل العلمي	بكلوريوس	34	.57
	ماجستير	16	.27
	دكتوراه	10	.16
التخصص العلمي	محاسبة	31	.51
	ادارة المالية	22	.37
	قانون	7	.12
عدد سنوات الخبرة	5 — 10 سنة	11	.18
	10 — 15 سنة	14	.23
	15 فأكثر	35	.58

يوضح جدول (4) ان نسبة 35% من العينة تقع اعمارهم بين 50 - 60 سنة ، ونسبة 28 % من العينة تقع اعمارهم بين 40 - 50 ، والجدول يوضح ان 57 % من العينة من حملة البكلوريوس . وان 27 % من عينة البحث هم من حملة الماجستير ، اضافة الى ذلك ان 51 % من العينة هم من حملة اختصاص المحاسبة والقانون من حملة الادارة المالية والقانون ، واتضح ان 58 % من عينة البحث هم من الذين لديهم خبرة عملية اكثر من 15 سنة .

جدول (5) استخدام الموازنة الصفيرية لمواجهة تحديات الموازنة

العبارة	موافق %	محايد %	غير موافق %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t
الموازنة الصفيرية تقدم برامج مستقبلية ذات كفاءة عالية	70.0	13.3	16.7	3.70	1.07	3.41
حاجة الإدارة الى تحديد اهدافها ومعرفة البرامج التي تحقق هذه الاهداف حسب الاولويات .	65.6	16.7	17.8	3.61	0.93	2.03
موازنة البنود مهمة لاغراض رقابية ولا تقيس كفاءة الإدارة	56.7	20.0	23.3	3.58	1.13	1.17
تقر موازنة البنود جميع البرامج والانشطة السابقة سواء انجزت بكفاءة اوغير كفاءة	54.4	26.7	18.9	3.51	1.21	0.15
الموازنة الصفيرية توزع الايرادات على الانشطة بشكل افضل من موازنة البنود	58.9	26.7	14.4	3.54	0.86	0.88
الموازنة الصفيرية تخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفاعلية للانشطه .	61.1	36.7	2.2	3.80	0.79	6.41
موازن البنود تشجع على التبذير بدلا من الترشيح .	54.4	13.3	32.2	3.26	1.28	-3.23
الموازنة الصفيرية تساعد على اتفاق الوحدات الادارية في ترتيب اولويات المجموعة القرارية .	56.6	32.2	11.1	3.56	0.82	1.15
في الاسلوب الصفيري تقويم ومراجعة البرامج الحالية والجديدة على اساس الكلفة والعائد .	68.9	22.2	8.9	4.06	1.11	8.47
وضع نهاية للمشاريع التي يثبت فشلها للتخلص منها	53.2	14.3	33.2	3.24	1.27	-3.23
عدم توافر الأطر المؤهلة والمعرفة بالنظام والكوادر المالية المدربة لاعداد الموازنة الصفيرية	43.3	26.7	30.0	3.19	1.09	-4.81
الحاجة الى خبير في تكنولوجيا المعلومات وتوافر هذه المعلومات لاعداد الموازنة الصفيرية	58.9	18.9	22.2	3.58	1.28	1.03
الموازنة الصفيرية تقيس كفاءة الإدارة في تنفيذ فقرات الموازنة	53.3	27.8	18.9q	3.56	1.17	0.80

يوضح الجدول رقم (5) ان افراد العينة ترى بانه يمكن مواجهة تحديات الموازنة باستخدام اسلوب الموازنة الصفيرية بوسط حسابي 3.70، واناالموازنة الصفيرية توزع الايرادات على الانشطة بشكل افضل من موازنة البنود بوسط حسابي 3.54 ، وانها تضع نهاية للمشاريع التي يثبت فشلها للتخلص منها ، بوسط حسابي 3.24 . وهي بذلك تعالج نقاط القصور الذي كان يصاحب اعداد الموازنة بالاسلوب التقليدي (موازنة البنود) وان الموازنة الصفيرية تخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفاعلية للانشطه بوسط حسابي 3.80 . ولكن الموازنة الصفيري تحتاج توافر الأطرالمؤهلة والمعرفة بالنظام وتوافر الكوادر المالية المدربة على هذا النظام وهذا ماتراه العينة بوسط حسابي 3.19 ، الحاجة الى خبير في تكنولوجيا المعلومات وتوافر هذه المعلومات لاعداد الموازنة الصفيرية وهذا ماتراه العينة بوسط حسابي 3.58. حاجة الإدارة الى تحديد اهدافها ومعرفة البرامج التي تحقق هذه الاهداف حسب الاولويات بموجب اجابات العينة بوسط حسابي 3.61 .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً/ الاستنتاجات :

1. يبين استخدام الموازنة الصفريّة من خلال مؤشرات الاداء في عينة البحث وهي نسبة عدد السكان الذين استفادوا من خدمات المركز الصحي هم 48000 نسمة من 38000 نسمة يسكنون الكرادة اي بنسبة 126 % وهذا مؤشر على ان هذا النشاط فعال وكفوء .
2. من خلال الاطلاع على جهود المركز الصحية يمكن ان يأخذ مستوى صفري متطور بناء على مؤشرات الاداء الواردة في الفقره اعلاه ويتم تخصيص اموال بما يتناسب ورفع كفاءة الخدمات الصحية والطبية لاعطاءه فرصة استخدام الاجهزة الحديثة مثل الايكو والسونار وجهاز الرنين.
3. ومن تحليل الاستبانة ترى عينة البحث امكانية مواجهة تحديات الموازنة باستخدام اسلوب الموازنة الصفريّة ، لكونها تضع نهاية للمشاريع التي يثبت فشلها للتخلص منها ، وهي بنفس الوقت تخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفاعلية للانشطه ،
4. الموازنة الصفريّة تحتاج توافراً لأطر المؤهلة والمعرفة بالنظام وتوافر الكوادر المالية المدربة على هذا النظام ، بالإضافة الى حاجة الادارة لتحديد اهدافها ومعرفة البرامج التي تحقق هذه الاهداف حسب الاولويات .
5. وفي ضوء الموازنة الصفريّة فان المشاريع والبرامج لا يعاد تقييمها عن طريق الكلف فحسب بل أيضاً" عن طريق كفاءتها وفعاليتها ومدى صلتها بالأهداف طويلة الأجل المتوقعة.
6. الموازنة الصفريّة تستطيع الربط بين التكاليف والعوائد لكل برنامج ونشاط مما يساعد على التقييم الدقيق لها ، اضافته رفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الأجهزة الحكومية بشكل عام وتحقيق الأهداف المحددة وتنمية المهارات البشرية ، وتبادل الآراء بين الأفراد .

ثانياً - التوصيات

1. نوصي باستخدام اسلوب الموازنة الصفريّة في اعداد الموازنة الاتحادية في العراق لكونه يزيد من كفاءة وفاعلية كل بند من بنود الموازنة ويقيم كفاءة وفاعلية كل نشاط او حدة تنظيمية قبل تخصيص الاموال لها ويربط بين الكلفة والعائد ويواجه التحديات التي تعاني منها الموازنة الاتحادية
2. نوصي باختيار المستوى الصفري المتطور لكون هذا المستوى فعال وكفوء وتتوفر فيه الكلف والمنفعة في عينة البحث المركز الصحي في الكرادة ولما يتسم بهذا المركز من فاعليه وكفاءة من خلال مؤشرات الاداء التي تم التوصل لها .
3. نوصي بتطبيق الموازنة الصفريّة في وزارة الصحة كنموذج قبل تطبيقها في بقية الوزارات
4. نوصي بتغيير الهيكل التنظيمي للمراكز الصحية حسب النموذج المقترح من اجل استخدام اسلوب الموازنة الصفريّة .
5. تطوير نظام يربط بين الكلفة والعائد ، وتطوير نظام الكترونية المعلومات في اعداد الموازنة الاتحادية باسلوب الموازنة الصفريّة .
6. تحديد وتطوير وحدات القرار التنظيمية والعاملين في المجال المالي تحديداً وإدارة هذه الوحدات ، وبناء قدراتهم في وضع اولوية البرامج وأنشطة المطلوبة لاعداد الموازنة الصفريّة .

المصادر

أولاً/ المصادر العربية

1. البختاوي ، حسين مهجر فرج ، تقويم فاعلية الموازنة العامة في العراق طبقاً لمعايير الكفاءة والعدالة ، رسالة ماجستير ، الجامعة المستنصرية ، 2011
2. الجنابي ، طاهر ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، العراق ، 2007 .
3. الخطيب ، خالد شحادة و المهاني ، محمد خالد ، المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2008
4. الخطيب ، خالد شحادة و شامية ، احمد زهير ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2003
5. الرماحي ، نواف محمد عباس ، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009،
6. خوشناو ، صباح صابر ، دراسة تحليلية للموازنة العامة في العراق مع الإشارة إلى إقليم كردستان العراق ، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، اربيل ، 2009
7. مطرود ، إياد شيحان ، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها في دوائر الدولة ، دراسة تطبيقية في وزارة العلوم والتكنولوجيا دائرة بحوث الكيمياء ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2009 .
8. عصفور ، محمد شاكر ، أصول الموازنة العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2008 .
9. عبد الحميد ، عبد المطلب ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، 2005 ، القاهرة
10. كاكه حمه ، زارا لطيف ، موازنة البرامج والأداء ودورها في تخفيض النفقات العامة للدولة والرقابة عليها ، بحث مقدم للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، اربيل ، 2012 .
11. شكري ، محمود ، الموازنة العامة ماضيه وحاضرها ومستقبلها ، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت، 1990

ثانياً/ المصادر الأجنبية

1. H.L.Bhatia, public Finance ,vikas publishing house pvT LTD sixth revised edition ,India 1979.
2. SamneIson and nordhaus , macroeconomics, McGraw-Hill Irwin ,seventeenth edition , USA,2001, P385.
3. Hilton, R.W. Managerial Accounting Creating Value in aDynaamic Business Environment. McGraw-Hill,2005 .
4. Warren, C.S.,JM.Reeve, and P.E Fess. Accounting. 21st ed Thomson South-Western, 2005 .