

اعداد الموازنة العامة للدولة بطريقة الأساس
الصفري وأثره في تخطي القصور الناتج من
اعدادها بطريقة البنود
بحث تطبيقي في المركز الصحي -حي العامل

الاستاذ المساعد الدكتور علي كاظم حسين
كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

الاستاذ المساعد الدكتور سالم عواد هادي
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص :-

يقدم البحث إطار مقترح لاستخدام موازنة الأساس الصفري في اعداد الموازنة الاتحادية بدلا من أسلوب موازنة البنود الذي يواجه تحديات كونه يقر كافة التخصيصات السابقة للأنشطة بغض النظر عن كفاءتها في الإنجاز، وأنها تشجع على التبذير بدلا من الترشيح لأنها تقيس كفاءة الإدارة بأنفاق كافة التخصيصات بغض النظر عن مدى أهميتها، وإن الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة ومتمثلة في عدم تجاوز التخصيصات المقدرة في الموازنة او عدم الانفاق لعدم توفر التخصيص. وضعف الرقابة على كفاءة الأداء لانه لا يهتم بعلاقة المدخلات من الموارد المتاحة والمخرجات من المنافع المستهدفة، وقد تناول البحث الموازنة الصفرية كإطار مقترح لأنها لا تقرر التخصيصات للأنشطة والمشاريع الا بعد ان يعاد تقييمها من حيث الكفاءة والفاعلية في الأداء ومدى صلتها بالأهداف طويلة الاجل المتوقعة، وأهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث إمكانية مواجهة تحديات الموازنة باستخدام أسلوب الموازنة الصفرية لان الموازنة الصفرية تنطلق من مبدأ وجوب اجراء 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 win efficient or not, and it encourages dissipation instead of rationalization 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 it' s 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 organization to cancel the failing projects.

مقدمة :-

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

ان 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 الى البحث عن وسائل أكثر جدوى ومنفعة من شأنها ترشيح قرار تخصيص الأموال الحكومية، ويقدم البحث نموذج مقترح لاستخدام الموازنة الصفرية لمواجهة هذه التحديات لكونه يركز على فعالية وكفاءة كل وحدة تنظيمية (نشاط) قبل تخصيص الأموال له.

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

تواجه الموازنة الاتحادية تحديات باستخدامها أسلوب موازنة البنود (التقليدي) في اعدادها لعدم قدرتها على قياس الأداء الفعلي للحكومة يرافقها عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات, وقلة المرونة في مناقلة التخصيصات المرصودة لبنود محددة مسبقاً من بند لآخر الا وفقاً لإجراءات وأساليب طويلة, وتركز موازنة البنود على حصر مسؤولية متخذ القرار بدرجة الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية ولا يركز على الجودة او حجم الخدمات المقدمة ومدى فعالية وكفاءة النشاط, وباستخدام أسلوب الموازنة الصفريّة يمكن مواجهة تحديات الموازنة الاتحادية.

ثانياً/ أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في التعرف على تحديات الموازنة الاتحادية والسلبيات والقصور الذي ينتاب الموازنة باستخدام أسلوب موازنة البنود (التقليدية) في اعدادها, ومن اجل تجاوز هذه التحديات يتم التعرف على كفاءة أسلوب الموازنة الصفريّة في اعداد الموازنة بتقديم نموذج مقترح.

ثالثاً/ فرضيات البحث

1. هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام الموازنة الصفريّة وبين مواجهة تحديات الموازنة الاتحادية.
2. ليس هنالك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام الموازنة الصفريّة وبين مواجهة تحديات الموازنة الاتحادية.

رابعاً/ هدف البحث

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

خامساً/ الحدود المكانية والزمانية

الحدود المكانية للدراسة: مديرية صحة بغداد قطاع صحة الكرخ/ المركز الصحي في حي العامل.
الحدود الزمانية: نموذج مقترح لسنة 2015.

سادساً/ مصادر جمع البيانات:

الجانب النظري: تم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من المصادر العربية والأجنبية المتاحة من كتب وبحوث ودوريات فضلاً عن الرسائل والاطروحات الجامعية والمصادر المتوفرة على مواقع شبكة الأنترنت.

الجانب العملي: استخدام المعلومات المالية المخصصة لسنة 2014 لغرض اعداد نموذج مقترح لسنة 2015 إضافة الى المقابلات الشخصية مع المدراء والموظفين الماليين في المركز الصحي في منطقة حي العامل ببغداد.

دراسات سابقة:

1. بحث: غنام 2006 (إطار مقترح لأعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء). ان استخدام موازنة البنود يؤدي الى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة وضعف الرقابة على كفاءة الأداء وسوء توزيع الموارد والانفاق غير الرشيد. وهدف البحث هو تحقيق الرقابة على الأداء وزيادة كفاءة التخطيط الإداري والرقابة على الأموال العامة وتوصل البحث الى استخدام هذا الأسلوب يؤدي الى تحقيق الفعالية للبرامج والأنشطة وضبط الانفاق.
2. بحث: الشرايرة والراحلة 2008 (إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنيّة)، هدف البحث هو التعرف على إمكانية تطبيق أسلوب الأساس الصفري في اعداد الموازنة ومدى توفر المتطلبات والصعوبات التي تواجه إمكانية تطبيقه. توصلت الدراسة الى ان الأسلوب الصفري يوفر الرقابة الفعالة والكفاءة في تخصيص الموارد وأوصى البحث بتطبيق الأساس الصفري على ان تعمل الوزارات على استكمال متطلباته.
3. دراسة: وزارة المالية الاماراتية 2010 (تطوير إجراءات الميزانية بدولة الامارات العربية المتحدة)، هدف الدراسة هو تحديث اعداد الموازنة الاتحادية وإدارة الموارد المالية بكفاءة وفعالية لضمان التنمية المستدامة ووضع مبررات خطة التطوير وأهدافها. وضعت الدراسة معايير قياسية لإيجاد مواطن القصور المحتملة إضافة الى اليات تحصيل موارد الميزانية.
4. بحث: هلاي (دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال النفق الحكومي: الموازنة الصفريّة نموذج). تعتبر الموازنة الصفريّة الموجة الأخيرة من موجات اصلاح وتطوير الموازنة العامة لخدمة اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة أكبر في أداء الحكومة والقاء الضوء على جدوى تلك البرامج وتخصيص الإيرادات بشكل أفضل.
5. بحث: الشمراني (البرامج والأداء، المفاهيم والأداء، المفاهيم والتطبيق). في ظل الموازنة التقليدية تدرج الاعتمادات في الموازنة العامة ويتم التأكد من الصرف في حدودها وفي الأغراض المحددة لها والتأكد من ان إجراءات الصرف سليمة، في ظل اللوائح والقوانين السارية بينما الاتجاه الحديث يركز على المقابل الذي يعود على الاتفاق لأداء خدمة او عمل وبيان أدائها بما يوازي مبلغ الانفاق ام انها مرتفعة بسبب ما شابها من اراف في الانفاق او ضياع في الوقت والهدف وتسليط الضوء على الأداء وكفائيته.

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 (Bahatia,1975,234)، وتعرف على انها "عرض للإيرادات والمصروفات المخططة للبرامج الحكومية المتوقع الحصول عليها من مختلف الموارد مثل الضرائب خلال مدة معينة" (Samnelson,2001,385). كما عرفت بانها "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 فعالية 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 خطط مالية واقتصادية طبقاً للسياسة العامة للدولة وهي بمثابة برنامج مالي تطبقه الإدارة المالية العامة للدولة من خلال وظائفها الإدارية (الرمحي: 2009, 141).

ومما تقدم يتبين أن التعاريف السابقة عالجت مفهوم الموازنة معالجة دقيقة وأعطتها معاني واضحة يمكن تلخيصها بالنقاط التالية (الخطيب والمهاني: مصدر سابق, 272) أن الموازنة العامة ما هي إلا تعبير مالي عن برنامج العمل الحكومي إذ أنها تعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي.

أن الموازنة هي برنامج تحقيق أهداف الدولة وهي وسيلة الحكومة لتحقيق برنامج العمل الذي تعتمده الدولة لتنفيذه لتحقيق هذه الأهداف.

أن الموازنة هي برنامج العمل الذي تعتمده الدولة لتنفيذه في السنة المقبلة فهي تعد بذلك أداة لتقدير ما تعتمده الحكومة إنفاقه وما تتوقع تحصيله من إيرادات خلال السنة القادمة. وقد تم تحديد هذه الفترة بسنة كاملة إذ أن الموازنة ما هي إلا برنامج يعتمد على التقدير والتنبؤ وبالتالي لو امتدت هذه الفترة لأكثر من سنة فإن تقديرات 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 إلى 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 الانفاق العام أو زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة.
2. أداة رقابية فعالة فمن خلالها يمكن أن تبسط السلطة التشريعية الإشراف الكامل على السلطة التنفيذية ومحاسبتها.
3. أداة لحماية الصناعات المحلية فيمكن استخدامها كأداة فعالة جداً لحماية المنتج المحلي من منافسة المنتجات والسلع التي يتم استيرادها من الخارج وذلك عن طريق فرض الضرائب والرسوم الجمركية.
4. أداة اجتماعية فعالة جداً، فمن خلالها يمكن إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع.
5. أداة فعالة للتنسيق بين أنشطة الأجهزة الحكومية المختلفة من الوزارات والمؤسسات.

أهمية اعداد الموازنة على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية (السيد: 2005,13):

1. إمكانية المقارنة بين التقديرات الواردة في الموازنة من نتائج تنفيذ الموازنة لضمان عدم تجاوز فعاليات التقديرات السابق تخصيصها لأنشطة واعمال الوحدة الإدارية.
2. ضمان الالتزام بالإنفاق على الأنشطة والاعمال التي خصصت من اجلها الأموال دون الانفاق على أنشطة واعمال أخرى.

ثالثاً/ قواعد واسس اعداد الموازنة

تشير ادبيات اعداد الموازنة ان هناك العديد من القواعد والاسس المرتبطة بأعدادها وتطبيقها وتستوجب مراعاتها في مراحل الاعداد أهمها (الجنابي: 2007,110):

1. قاعدة سنوية الموازنة

ان الاخذ بمبدأ سنوية الموازنة لا يعني ان تتوافق السنة الميلادية مع السنة المالية، وانما يتضمن ان تكون هذه الموازنة أثني عشر شهراً، لذلك يجب التمييز بين السنة المالية والسنة الميلادية، كما ان 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 والايادات العامة في وثيقة واحدة دون اجراء مقاصة بين الاثنين. وهذا لايعني ان الموازنة تظهر رصيد الفرق بين تقديرات نفقات المرفق وتقديرات ايراداته (الموازنة الصافية)

3. قاعدة وحدة الموازنة

يعني ان يرد نفقات الدولة وايراداتها ضمن صك واحد او وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها فلا تنظم الدولة سوى موازنة واحدة تتضمن مختلف أوجه النفقات والايادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها تنظيم الدولة الإداري (الخطيب وشامية، 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 غالباً ما يظهر هنالك 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 اعداد اول موازنة للدولة سنة 1921, اذ نظمت استنادا الى احكام 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 إقرارها 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 وتنشيت إجراءات اعدادها وتشريعها وتنفيذها (كاكة حمة، 20: 2012). ووقف سريان القانون بموجب الامر الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة (94) لسنة 2004 الذي يهدف الى تنظيم الإجراءات التي تحكم اعداد وتبني وتسجيل وإدارة وتنفيذ الموازنة الاتحادية للعراق، وبالرغم من صدور الامر الا ان 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 ما دامت تستقيم مع هذا القانون (مطروود، 13: 2009).

ثانياً/ أسلوب موازنة البنود (التقليدي)

يعد الأسلوب التقليدي في اعداد الموازنة العامة والمعروف بأسلوب موازنة البنود تطبيقاً ملائماً للدور التقليدي التي كانت تؤديه الدولة، فقد كانت الدولة تؤدي دوراً سيادياً وغير تدخلية، حيث تركز الموازنة في اعدادها على اعتمادات الانفاق او الربط فيما بين علاقة المدخلات من الموارد المتاحة والمخرجات من المنافع المستهدفة (كاكة حمة، مصدر سابق: 33). حيث ان اهم ما يركز عليه هذا الأسلوب هو عملية الحصول على الأموال ولا يركز على نتائج الأداء كما ان هذا الأسلوب يعتمد وسائل وأدوات غير علمية عند تقدير الحاجة الى الأموال، ثم ان الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة ومتمثلة في عدم تجاوز التخصيصات المقدرة في الموازنة او عدم الانفاق على اية مجالات ليس لها تخصيصات. وهذا ما يجعلها تتميز بالجمود اذ تمنع القيادات الإدارية التنفيذية الحكومية من الابداع، ويصل الامر الى وجود إنفاق على مخصصات غير ضرورية وقد يصل الى درجة الهدر والاسراف. وغالباً ما تتصف تقديرات الإيرادات والنفقات بالمغالاة، وذلك لعدم استنادها للأساس العلمي والعملية السليم في اعداد التقديرات. فضلاً عن ذلك فان وسائل المتابعة والتقييم ومعايير الأداء غير موجودة، مما ينعكس أثره في صعوبة قياس الأداء الحكومي (مطروود، مصدر سابق: 49). وبالنظر لمجالات القصور أعلاه وللتطور في استخدام الوسائل العلمية والتقنية الحديثة في الاعداد مما يخلق الدافع نحو التحول الى أسلوب أكثر تطوراً. وتمثل الموازنة الصفيرية الاتجاه المناسب في تحقيق ما عجزت عنه الموازنة التقليدية.

تحديات الموازنة الاتحادية

ان عدم قدرة موازنة البنود على قياس الأداء الفعلي للحكومة يرافقها عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات، وقلة المرونة في مناقلة التخصيصات المرصودة لبنود محددة مسبقاً من بند الى آخر الا وفقاً لإجراءات وأساليب طويلة، وتركز موازنة البنود على حصر مسؤولية متخذ القرار بدرجة الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية ولا يركز على الجودة او حجم الخدمات المقدمة (شكري، 1990). وعليه تواجه الموازنة الاتحادية تحديات باستخدامها أسلوب موازنة البنود (التقليدي) لما يشوب هذا الأسلوب من ثغرات ينعكس سلباً على تنفيذ هذه الموازنة وهي:

1. يتم اعداد الموازنة الاتحادية بناءً على بيانات تاريخية مع احتساب نسبة نمو محددة سنوياً.

2. تعتمد الموازنة على التفاوض المضني كعنصر أساسي في تخصيص الأموال على أبواب وفصول الموازنة.
3. لا يوجد ربط بين الأهداف الوطنية بمعنى (التخطيط الاستراتيجي المؤسسي) والموازنة.
4. لا تركز الموازنة العامة على مخرجات الانفاق وانما تركز كثيرا على المدخلات.
5. الأساس المعتمد في بناء الموازنة لا يراعي وجود رؤية مالية واضحة وعجز مستهدف.
6. أوجه الانفاق لا تكون واضحة بشكل محدد وتتسم بالغالب بالعمومية.
7. تصنيف بنود الموازنة لا يحقق الشفافية وسهولة التعامل مع البيانات.
8. موازنة البنود مهمة لأغراض رقابية ولا تقيس كفاءة الإدارة.
9. نقر موازنة البنود جميع البرامج والأنشطة السابقة سواء أنجزت بكفاءة وفعالية او بغير ذلك.

ثالثا/ أسلوب الموازنة الصفرية

تتعلق فكرة الموازنة الصفرية من مبدأ وجوب اجراء مراجعة وتقييم شاملين لجميع البرامج والمشاريع التي تنفذها الأجهزة الحكومية، وتتطلب ان يقدم المدير الإداري المبررات، والدراسات التي تدعم برامجه القديمة وكأنها برامج جديدة، مبتدئا من نقطة الصفر (عصفور، 2008: 252).

وفي سنة 1967 عرف مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدنمارك على انها "أسلوب يفترض عدم وجود اية خدمة او نفقات في بداية السنة المالية مع الاخذ بنظر الاعتبار أكثر الطرق كفاءة وفاعلية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة (كاكة حمة، 2012: 63). ولا يعني الأساس الصفري انه عند اعداد الموازنة سوف تبدأ من الصفر وانما يقصد به التخطيط الدقيق والمنظم لكل عمل اداري وذلك يتطلب إعادة النظر بجميع المشاريع التي تنفذ لأجراء عملية استبعاد او إضافة الى تلك البرامج والمشاريع سواء كانت جديدة ام برامج ومشاريع قائمة من قبل (عبد المجيد، 2005: 166).

مزايا وعيوب أسلوب الموازنة الصفرية

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

1. تساوي في 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 الافراد.
3. توزيع الموارد بحسب الاسبقية والاهمية.

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.

اما (مطرود، 59:2009) (كاكة حمة، مصدر سابق:37) فيرون:

- 3- صعوبة توفير عدد كبير من المدراء الكفاء الذين لا يترددون في اتخاذ القرارات المهمة ولديهم القدرة على تسليط الضوء على الأنشطة الأساسية وفي دوائرهم.
- 4- زيادة الوقت المصروف والعبء المبذول في الأعوام الأولى لإعداد الموازنة، مقارنة مع ما يبذل في الأعوام التي يتم فيها تطبيق الموازنة التقليدية.

المبحث الثالث - الإطار المقترح لموازنة الأساس الصفري على عينة البحث

عينة البحث

تم اختيار المركز الصحي في حي العامل كونه نشاط ضمن قطاع الكرخ الصحي وهو وحدة تنظيمية يبدأ بناء الموازنة الصفريّة منها ويتكون المركز من:

شعبة الأطباء: وتضم هذه الشعبة 20 طبيب عام وسبعة صيادلة يضاف لهم 102 منتسب يقدمون الدعم اللوجستي، يعمل الأطباء على فحص ومعالجة مراجعي المركز الطبي من ساكني المنطقة وطلاب المدارس والجامعات ولقاحات الأطفال إضافة الى معالجة الاسنان وتقديم الرعاية الصحية للحوامل.

شعبة المستلزمات الطبية والأدوية: وتضم الصيدلية والسونار والاشعة ومختبر التحليلات المرضية وأجهزة الخدمات الطبية.

شعبة الخدمات: وتضم الذاتية والصيانة والخدمات.

اهداف المركز الصحي: تقديم خدمات صحية الى ساكني منطقة حي العامل البالغ عددهم ما يقارب 143,057 نسمة.

نشاط المركز: خلال السنة المالية 2014 قدم المركز الصحي خدمات طبية الى ما يقارب 160,713 مراجع حسب المعلومات التي تم الحصول عليها من سجلات المركز الصحي.

متطلبات استخدام الموازنة الصفريّة:

1. الوحدة التنظيمية للقرار:

وهي وحدة تنظيمية تضم مجموعة افراد، وتؤدي أنشطة مثل تقديم خدمة او سلعة او مجموعة خدمات او سلع، ولها استقلال وتميز عن الوحدات الأخرى، 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 رأسمالي، 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 الأخرى.
- تؤدي أنشطة متجانسة 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:

- اهداف البرامج.
- وصف الأنشطة الرئيسية والفرعية لكل برنامج.
- توافر معلومات عن البدائل ومقاييس الأداء.

3. تحديد مستويات التخصيص والأداء :

وهنا يتم اعداد أكثر من مستوى كبداية مختلفة لكل نشاط وهي:

- اولا: المستوى الصفري التاريخي للتخصيص: وهنا تتم دراسة معمقة للنشاط من حيث الكفاءة والفاعلية وتخصص أموال للنشاط مع تخصيصات إضافية للمحافظة على تقديم نفس المستوى الحالي من الخدمات بما ينسجم مع مستوى النمو الطبيعي والتغير في قيمة الأسعار.
- ثانيا: المستوى الصفري المتطور للتخصيص: إذا توصلت دراسة كفاءة وفعالية النشاط الى حاجته الى تطوير النشاط من اجل تحسين الخدمة يتم إعادة النظر بالتخصيصات بالكامل وتخصص الأموال بما ينسجم مع تنفيذ برامج جديدة او تحسين وتطوير الخدمات المقدمة حاليا.
- ثالثا: المستوى الصفري بإلغاء النشاط: إذا توصلت دراسة كفاءة النشاط الى ان النشاط غير فعال وغير كفوء يصار الى الغاء التخصيص المالي لهذا النشاط.

4. المفاضلة بين البدائل

حسب أسلوب الموازنة الصفري، يتم المفاضلة بين البدائل بعد ترتيب الأنشطة (مجموعة القرار) تنازليا وفق الأولويات لكل مجموعة قرار على أساس التكلفة والعائد وعلى أساس مجموعة القرار للبرنامج الواحد.

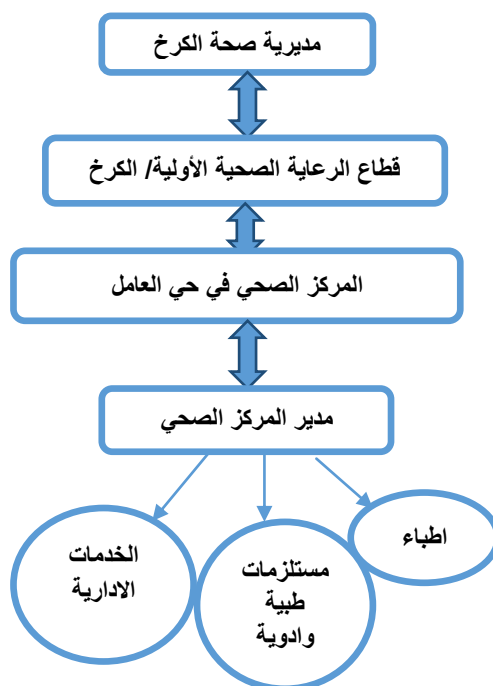
5. تقييم الأنشطة

تقيم الموازنة الصفريية الأنشطة سواء القديمة او الجديدة بشكل مستمر على أساس الأهمية والمنفعة للوحدة والمجتمع، من اجل توفير الإيرادات لتخصيصها للأنشطة الجديدة او على أساس البرنامج الذي ينال اعلى ترتيب في الأولويات او الغاء النشاط لعدم فاعليته.

تطبيق مراحل أعداد الموازنة الصفرية على عينة البحث

أولاً: التعرف على الهيكل التنظيمي لتحديد الوحدة التنظيمية وتطويرها بما يتناسب مع مستلزمات تطبيق الموازنة الصفرية، وحسب الشكل التالي :

شكل رقم (1)



ثانياً: تهيئة المستلزمات المطلوبة لأعداد بدائل القرار حسب مستوى الأداء

يقوم مسؤول الوحدة التنظيمية مع المجموعة المالية بصياغة أكثر من بديل لتخصيص الأموال لتحقيق الأهداف التي تريد الوحدة تحقيقها :

ثالثاً: تحديد مستويات التخصيص والأداء : حسب الاتفاق بين المكلفين ويتم اختيار المستويات (مستوى صفري مقبول، صفري متطور، صفري ملغى)

جدول (1) بدائل مستويات التخصيص المالي للمركز

رقم	مستوى الاداء	تخصيص المبالغ وتقييم الاداء
1	صفري مقبول	المستوى الحالي (التاريخي) للتخصيصات للأموال المخصصة للوحدة عدد الأطباء(6) وإضافة طبيب عدد(1)، زيادة التخصيصات للمستلزمات الطبية والأدوية بما ينسجم مع التغير في أسعار السوق على ان لا يقل عن 10%
2	صفري متطور	تطوير النشاط من أجل تحسين الخدمة يتم إعادة النظر بالتخصيصات بالكامل وتخصص أموال بما ينسجم مع تنفيذ برامج جديدة او تحسين وتطوير الخدمات المقدمة حالياً. إضافة أطباء عدد (3) وإضافة مستلزمات طبية وأدوية بنسبة 50% وتطوير الخدمات الإدارية بنسبة 30%
3	صفري ملغى	إلغاء النشاط لعدم كفاءته وفاعليته

تعتبر مستويات الأداء الثلاثة أعلاه هي بدائل لاختيار أحدهم لتحديد التخصيص المالي المطلوب وعلى ضوء هذه البدائل، يقوم الكادر المتخصص بإعداد الموازنة الصغرية بإعداد وصف تحليلي لكل مستوى من المستويات أعلاه في استمارة معدة لهذا الغرض تتضمن في محتواها المفاهيم التالية:

- تعريف لنشاط الوحدة التنظيمية
- هدف النشاط
- مقاييس الأداء مثلا (نسبة عدد السكان الذين استفادوا من الخدمات الطبية في المنطقة التي يقدم المركز فيها خدماتها الصحية الى عدد سكان المنطقة)
- الكلفة والعائد من النشاط الذي يخصص له الأموال لتقديم الخدمة
- تفاصيل التخصيص المالي

رابعا: المفاضلة بين البدائل وفيما يلي نموذج يبين الاستمارة التحليلية المطلوبة لإعداد بدائل الموازنة الصغرية.

المركز الصحي في حي العامل

نوع النشاط/ طب عام ومعالجة اسنان ورعاية صحية للحوامل

مستوى الأداء (1) صفري مقبول

جدول رقم (2)

هدف النشاط	تقديم الخدمات الطبية والصحية لسكان منطقة حي العامل واستمرارها بالحد الأدنى
مقاييس الاداء	عدد السكان المستفيدين من الخدمات الطبية في الرقعة الجغرافية التي يقدم المركز الصحي خدماته الصحية وهي منطقة حي العامل فيها والبالغ عددهم 143,057 نسمة راجع المصرف واستفاد من خدماته خلال سنة 2014 ما يقارب 160,713 أي بنسبة 112%
التخصيص المالي	رواتب ومخصصات الأطباء والعاملين = 50 مليون دينار تكلفة الأجهزة الطبية = 70 مليون دينار الادوية = 40 مليون دينار خدمات إدارية = 110 مليون دينار المجموع = 270 مليون دينار

المركز الصحي في حي العامل: نوع النشاط/ طب عام ومعالجة الاسنان ورعاية صحية للحوامل

مستوى الأداء (2) تطوير النشاط

جدول رقم (3)

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 كونه يقدم خدمات طبية وصحية بنسبة 112% بالقياس الى عدد السكان
مقاييس الاداء	عدد السكان المستفيدين من الخدمات الطبية في الرقعة الجغرافية التي يقدم المركز الصحي خدماته فيها والبالغ عددهم 143,057 نسمة والذين راجعوا المركز الصحي 160,713 نسمة خلال سنة 2014 أي بنسبة 112%
التخصيص المالي	رواتب ومخصصات الأطباء = 95 مليون دينار تكلفة الأجهزة الطبية = 120 مليون دينار الادوية = 72 مليون دينار الخدمات = 141 مليون دينار المجموع = 428 مليون دينار

المركز الصحي في حي العامل
نوع النشاط/ طب باطنية ومعالجة الاسنان ورعاية صحية للحوامل
مستوى النشاط (3) الغاء النشاط

جدول رقم (4)

تعريف النشاط	تقديم خدمة علاج الأمراض الباطنية والرعاية الصحية للحوامل ومعالجة الاسنان وتقديم الاستشارة وصرف الادوية بمستوى الحد الأدنى
هدف النشاط	الرعاية الصحية لسكان منطقة حي العامل واستمرارها بالحد الأدنى
مقاييس الاداء	عدد السكان الذين يستفادون من الخدمات الطبية في الرقعة الجغرافية التي يقدم المركز الصحي خدمته الصحية فيها والبالغ عددهم 143,073 نسمة
التخصيص المالي	صفر لعدم كفاءة النشاط

خامسا/ تقييم الأنشطة: يتم تقييم الأنشطة بعد المفاضلة بين البدائل أعلاه ونظرا لكفاءة وفعالية النشاط موضوع البحث واستنادا الى مقاييس الأداء يتم اختيار مستوى الأداء المتطور.

تحليل المعلومات احصائيا

تم استخدام استبانة إضافة للإطار المقترح في الإطار العملي لأخذ رأي العينة حول إمكانية مواجهة تحديات الموازنة الاتحادية باستخدام أسلوب الموازنة الصفرية وفيما يلي ما تم التوصل اليه في تحليل فقرات الاستبانة

جدول(5) البيانات الشخصية للعينة

التفاصيل	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
العمر	من 30-40 سنة	13	0.22
	من 40-50 سنة	17	0.28
	من 50-60 سنة	21	0.35
	من 60 فأكثر	9	0.15
		60	100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	34	0.57
	ماجستير	16	0.27
	دكتوراه	10	0.16
التخصص العلمي	محاسبة	31	0.51
	إدارة مالية	22	0.37
	قانون	7	0.12
عدد سنوات الخبرة	5-10 سنة	11	0.18
	10-15 سنة	14	0.23
	15 سنة فأكثر	35	0.58

يوضح جدول (5) ان نسبة 35% من العينة تقع أعمارهم بين 50-60 سنة، ونسبة 28% من العينة تقع أعمارهم بين 40-50 سنة، والجدول يوضح ان 57% من العينة هم من حملة البكالوريوس. وان 27% من عينة البحث هم

من حملة الماجستير ، إضافة الى ذلك فان 51% من العينة هم من حملة اختصاصات المحاسبة والباقون من حملة الإدارة المالية والقانون، وان 58% من عينة البحث هم من الذين لديهم خبرة عملية أكثر من 15 سنة.

جدول (6) استخدام الموازنة الصفرية لمواجهة تحديات الموازنة

العبارة	موافق %	محايد %	غير موافق %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t
الموازنة الصفرية تقدم برامج مستقبلية ذات كفاءة عالية	70.0	13.3	16.7	3.7	1.01	3.41
حاجة الإدارة الى تحديد أهدافها ومعرفة البرامج التي تحقق هذه الأهداف حسب الأولويات	65.6	16.7	17.8	3.16	0.93	2.03
موازنة البنود مهمة لأغراض رقابية ولا تقيس كفاءة الإدارة	56.7	20.0	23.3	3.58	1.13	1.17
تقر موازنة البنود جميع البرامج والأنشطة السابقة سواء أنجزت بكفاءة او بغير كفاءة	54.4	26.7	18.9	3.51	1.21	0.15
الموازنة الصفرية توزع الإيرادات على الأنشطة بشكل أفضل من موازنة البنود	58.9	26.7	14.4	3.54	0.86	0.88
الموازنة الصفرية تخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفاعلية للأنشطة	61.1	36.7	2.2	3.80	0.79	6.41
موازنة البنود تشجع على التبذير بدلا من الترشيح	54.4	13.3	32.2	3.26	1.28	-3.23
الموازنة الصفرية تساعد على اتفاق الوحدات الإدارية في ترتيب أولويات المجموعة القرارية	56.6	32.2	11.1	3.56	0.82	1.15
في الأسلوب الصفري تقويم ومراجعة البرامج الحالية والجديدة على أساس 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 لإعداد الموازنة الصفرية	43.3	26.7	30.0	3.19	1.09	-4.81
الحاجة الى خبير في تكنولوجيا المعلومات وتوافر هذه المعلومات لإعداد الموازنة الصفرية	58.9	18.9	22.2	3.58	1.28	1.03
الموازنة الصفرية تقيس كفاءة الإدارة في تنفيذ فقرات الموازنة	53.3	27.8	18.9	3.56	1.17	0.80

يوضح الجدول رقم (6) ان افراد العينة ترى بانع يمكن مواجهة تحديات الموازنة باستخدام أسلوب الموازنة الصفرية بوسط حسابي 3.70، وان الموازنة الصفرية توزع الإيرادات على الأنشطة بشكل أفضل من موازنة البنود بوسط حسابي 3.54، وأنها تضع نهاية للمشاريع التي يثبت فشلها للتخلص منها. بوسط حسابي 3.24 وهي بذلك تعالج

نقاط القصور الذي كان يصاحب اعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي (موازنة البنود) وان الموازنة الصفريّة تخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفاعلية للأنشطة بوسط حسابي 3.80 ولكن الموازنة الصفريّة تحتاج توافر الأطر المؤهلة والمعرفة بالنظام وتوافر الكوادر المالية المدربة على هذا النظام وهذا ما تراه العينة بوسط حسابي 3.19، الحاجة الى خبير في تكنولوجيا المعلومات وتوافر هذه المعلومات لإعداد الموازنة الصفريّة وهذا ما تراه العينة بوسط حسابي 3.58، حاجة الإدارة الى تحديد أهدافها ومعرفة البرامج التي تحقق هذه الأهداف حسب الأولويات بموجب إجابات العينة بوسط حسابي 3.6

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً/ الاستنتاجات

1. يبين استخدام الموازنة الصفريّة من خلال مؤشرات الأداء في عينة البحث وهي نسبة عدد السكان الذين استفادوا من خدمات المركز الصحي هم 160,713 نسمة من 143,057 نسمة يسكنون حي العامل أي بنسبة 112% وهذا مؤشر على ان هذا النشاط فعال وكفؤ.
2. من خلال الاطلاع على جهود المركز الصحية يمكن ان يأخذ مستوى صفري متطور بناء على مؤشرات الأداء الواردة في الفقرة أعلاه ويتم تخصيص أموال بما يتناسب ورفع كفوء الخدمات الصحية والطبية لإعطائه فرصة استخدام الأجهزة الحديثة مثل الايكو والسونار وجهاز الرنين.
3. ومن تحليل الاستبانة ترى عينة البحث إمكانية مواجهة تحديات الموازنة باستخدام أسلوب الموازنة الصفريّة كونها تضع نهاية للمشاريع التي يثبت فشلها للتخلص منها، وهي بنفس الوقت تخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفاعلية للأنشطة،
4. الموازنة الصفريّة تحتاج توافر الأطر المؤهلة والمعرفة بالنظام وتوافر الكوادر المالية المدربة على هذا النظام، بالإضافة الى حاجة الإدارة الى تحديد أهدافها ومعرفة البرامج التي تحقق هذه الأهداف وحسب الأولويات.
5. وفي ضوء الموازنة الصفريّة، فان المشاريع والبرامج لا يعاد تقسيمها عن طريق الكلف فحسب، بل أيضا عن طريق كفاءتها وفعاليتها ومدى صلتها بالأهداف طويلة الاجل المتوقعة.
6. الموازنة الصفريّة تستطيع الربط بين التكاليف والعوائد لكل برنامج ونشاط مما يساعد على التقييم الدقيق لها، إضافة الى رفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الأجهزة الحكومية بشكل عام وتحقيق الأهداف المحددة وتنمية المهارات البشرية وتبادل الآراء بين الافراد.

ثانيا/ التوصيات

1. نوصي باستخدام أسلوب الموازنة الصفريّة في اعداد الموازنة الاتحادية في العراق لكونه يزيد من كفاءة وفاعلية كل بند من بنود الموازنة ويقيم كفاءة وفاعلية كل نشاط او وحدة تنظيمية قبل تخصيص الموال لها ويربط بين الكلفة والعائد ويواجه التحديات التي تعاني منها الموازنة الاتحادية.
2. نوصي باختيار المستوى الصفري المتطور، كون هذا المستوى فعال وكفاء وتتوفر فيه الكلفة والمنفعة في عينة البحث (المركز الصحي في حي العامل) ولما يتسم به هذا المركز من فاعلية وكفاءة من خلال مؤشرات الأداء التي تم التوصل اليها.
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 أسلوب الموازنة الصفريّة.
5. تطوير نظام يربط بين الكلفة والعائد، وتطوير نظم الكترونية المعلومات في اعداد الموازنة الاتحادية بأسلوب الموازنة الصفريّة.
6. تحديد وتطوير وحدات القرار التنظيمية والعاملين في المجال المالي وإدارة هذه الوحدات، وبناء قدراتهم في وضع أولوية للبرامج والأنشطة المطلوبة لإعداد الموازنة الصفريّة.

المصادر

- المصادر العربية

1. البختاوي، حسين مهجر فرج، تقويم فاعلية الموازنة العامة في العراق طبقا لمعايير الكفاءة والعدالة، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، 2011
2. الجنابي، طاهر علم المالية العامة والتشريع المالي، العراق، 2007
3. الخطيب، خالد شحادة والمهاني، محمد خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2003
4. الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2003
5. الرمحي، 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 الى اقليم كردستان العراق، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، أربيل، 2009
7. مطرود، ايان شيحان، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها في دوائر الدولة، دراسة تطبيقية في وزارة العلوم والتكنولوجيا دائرة بحوث الكيمياء، المعهد العراقي 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. كاكّة حمّة، زارا لطيف، موازنة البرامج والأداء ودورها في تخفيض النفقات العامة للدولة والرقابة عليها، بحث مقدم للمعهد العراقي للمحاسبين القانونيين، أربيل، 2012.

11. شكري، محمود، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1990

- المصادر الأجنبية

1. H.L.Bhatia, public Finance, vikas publishing house pvT LTD sixth revised edition, India1979.
2. Sam nelson and Nordhaus, macroeconomic, McGraw-Hill Irwin, seventeenth edition, USA, 2001, P385.
3. Hilton, R.W. Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment. McGraw-Hill, 2005
4. Warren, C.S., JM.Reeve, and P.E Fees Accounting. 21st ed Thomson South-Western, 2005.