

قسم المحاسبة: DEPARTMENT OF ACCOUNTING:

المرحلة الثانية المادة حكومية: GOVERNMENT ACCOUNTING:

عنوان المحاضرة

تبويب الموازنة العامة للدولة العامة للدولة ومراحل التي مر بها مفهوم والتخصيص
والتمويل في النظام المحاسبي الحكومي

م.م سهام عبود حسين

4- تبويب الموازنة العامة للدولة:

أ. التبويب الإداري أو التنظيمي:

طبقاً لهذا التبويب يتم تقسيم نفقات الدولة وفقاً للوحدات الإدارية الحكومية التي تتولى تقديم الخدمات إذ يخصص لكل وزارة اعتمادات خاصة بها في الموازنة العامة مع الأخذ بنظر الاعتبار وجود بعض النفقات التي لا يمكن ربطها بوحدة إدارية معينة وإنما تأخذ شكل برامج أو نفقات أو إعانات أو قروض أو تحويل عملة، مما يحول دون معرفة الجهة المسؤولة عن اعتماداتها. يتم تجميع البيانات في هذا التبويب من الأسفل إلى الأعلى أو بالعكس أي يتم تقسيم النفقات على مستوى الوزارات وتقسّم الوزارات إلى هيئات أو مديريات والتي تقسم بدورها إلى وحدات حكومية باعتبارها الوحدات التنفيذية المسؤولة عن تقديم الخدمة، ولا يساعد هذا التبويب على قياس كفاءة وفعالية الأنشطة الحكومية، بل يساعد على إعداد تقديرات الموازنة على أساس الخدمات أو السلع التي تقدمها الوحدة الحكومية.

ب. التبويب النوعي:

طبقاً لهذا التبويب يتم عرض ما تنفقه الإدارات الحكومية على كل نوع من أنواع النفقات حسب طبيعتها، وعلى هذا الأساس قسمت مصروفات كل وزارة إلى أقسام وكل قسم يحلل إلى خمس مستويات وفقاً لهيكل حسابات الدولة 2010 المتوافق مع (Governmental Financial GFS Statistic)⁴ والجدول رقم (2-3) يوضح التقسيم النوعي للموازنة:

جدول رقم (2-3) التبويب النوعي للموازنة

البيان	الترميز	الترميز الوظيفي
--------	---------	-----------------

GFS لإستخدامات وزارة المالية	المستوى الخامس	المستوى الرابع	المستوى الثالث	المستوى الثاني	المستوى الأول	القسم	الوزارة	
							24	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
2						2		النفقات
21					01	2		تعويضات الموظفين
211				01	01	2		رواتب وأجور
2111			01	01	01	2		رواتب وإجور نقدية
		01	01	01	01	2		الرواتب والإجور الأساسية
	01	01	01	01	01	2		رواتب
	02	01	01	01	01	2		المكافآت للمنتسبين
	03	01	01	01	01	2		إجور المتعاقدين
	04	01	01	01	01	2		أجور المحاضرات
	05	01	01	01	01	2		أجور الامتحانات
	06	01	01	01	01	2		أجور اللجان
	07	01	01	01	01	2		المجازين دراسياً
		02	01	01	01	2		المخصصات
	01	02	01	01	01	2		مخصصات الخطورة
	02	02	01	01	01	2		الاعمال الإضافية

وهكذا لبقية النفقات إذ يحقق هذا التبويب الفوائد الآتية:-

- سهولة إعداد الموازنة وتنفيذها.

- إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات وذلك بمقارنتها خلال عدة سنوات.
- أحكام الرقابة على استخدام الإعتمادات المالية في الأغراض التي خصصت من أجلها وتقادي تجاوز الإعتمادات المخصصة بالموازنة.

ج- التبويب الوظيفي:

تم تقسيم الجهاز الحكومي للدولة وفقاً للأنشطة التي يقوم بها إلى وظائف رئيسية ووظائف فرعية. وقد قسمت وظائف الدولة إلى وظائف رئيسية ثم قسمت كل وظيفة رئيسية إلى وظائف فرعية والجدول (2-4) يوضح الترميز الوظيفي لجمهورية العراق حسب ترميز هيكل الحسابات لعام 2010 للوظائف الرئيسية.

جدول رقم (2-4) يوضح التقسيم الوظيفي للموازنة

الوظيفة	الترميز	الترميز الوظيفي GFS لاستخدامات وزارة المالية
مجلس النواب	01	70111
رئاسة الجمهورية	02	70111
مجلس الوزراء	03	70111
وزارة الخارجية	04	70113
وزارة المالية	05	70112
وزارة الداخلية	06	70310
وزارة العمل والشؤون الاجتماعية	08	70412
وزارة الصحة	09	70760
وزارة الدفاع	10	70210
وزارة العدل	11	70360
وزارة التربية	12	70980

وزارة الشباب والرياضة	13	70860
وزارة التجارة	14	70411
وزارة الثقافة	15	70820
وزارة النقل	16	70450
وزارة البلديات والأشغال العامة	17	70620
الإعمار والإسكان	18	70610
وزارة الزراعة	19	70421
	20	70474

وزارة الشباب والرياضة	13	70860
وزارة التجارة	14	70411
وزارة الثقافة	15	70820
وزارة النقل	16	70450
وزارة البلديات والأشغال العامة	17	70620
الإعمار والإسكان	18	70610
وزارة الزراعة	19	70421
وزارة الموارد المائية	20	70474
وزارة النفط	21	70432
وزارة التخطيط	22	70132
وزارة الصناعة والمعادن	23	70441
وزارة التطعيم العالي والبحث العلمي	24	70941
وزارة الكهرباء	29	70435
وزارة العلوم والتكنولوجيا	30	70150
الاتصالات	31	70460
وزارة البيئة	32	70560
وزارة الهجرة والمهجرين	33	71070
وزارة حقوق الإنسان	35	70330
أقليم كردستان	40	70111
ديوان الرقابة المالية	41	70111
دواوين الاوقاف والشؤون الدينية	42	70840
دوائر اخرى الدوائر غير المرتبطة بوزارة	43	

- المجالس المحلية في المحافظات - الإمارات العامة والمحلية في المحافظات - المفوضية العليا المستقلة للانتخابات - المحكمة الجنائية العليا		
مجلس القضاء الأعلى	45	70330

- المجالس المحلية في المحافظات - الإدارات العامة والمحلية في المحافظات - المفوضية العليا المستقلة للانتخابات - المحكمة الجنائية العليا		
مجلس القضاء الأعلى	45	70330

جدول رقم (2-5) يوضح التتويب الوظيفي على الوظائف الفرعية لمجلس الوزراء

الوظيفة	الترميز				الترميز الوظيفي GFS لاستخدامات وزارة المالية
	الوزارة	القسم	مركز المسؤولية	رؤس المواقع	
مجلس الوزراء	03				

أمانة مجلس الوزراء	03	01			
أمانة مجلس الوزراء	03	01	001	0100	70111
مكتب رئيس مجلس الوزراء	03	02			
مكتب رئيس مجلس الوزراء	03	02	001	0100	70111
مجلس الامن الوطني	03	03			
مجلس الامن الوطني	03	03	001	0100	70111
هيئة النزاهة	03	04			
هيئة النزاهة	03	04	001	0100	70111
الهيئة العراقية للسيطرة على المصادر	03	05			

أمانة مجلس الوزراء	03	01			
أمانة مجلس الوزراء	03	01	001	0100	70111
مكتب رئيس مجلس الوزراء	03	02			
مكتب رئيس مجلس الوزراء	03	02	001	0100	70111
مجلس الامن الوطني	03	03			
مجلس الامن الوطني	03	03	001	0100	70111
هيئة النزاهة	03	04			
هيئة النزاهة	03	04	001	0100	70111
الهيئة العراقية للسيطرة على المصادر المشعة	03	05			
الهيئة العراقية للسيطرة على المصادر المشعة	03	05	001	0100	70111

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية:

- إمكانية التعرف على حجم الإنفاق على كل وظيفة من هذه الوظائف ومقارنة الأهمية النسبية التي توليها الدولة لكل منها.
- إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على الإنفاق على الوظائف المختلفة خلال عدة سنوات.
- إمكانية تطبيق النظم الحديثة في الموازنة كموازنة البرامج والأداء.

د- التبويب الاقتصادي:

4- تبويب الموازنة العامة للدولة:

أ. التبويب الإداري أو التنظيمي:

طبقاً لهذا التبويب يتم تقسيم نفقات الدولة وفقاً للوحدات الإدارية الحكومية التي تتولى تقديم الخدمات إذ يخصص لكل وزارة اعتمادات خاصة بها في الموازنة العامة مع الأخذ بنظر الاعتبار وجود بعض النفقات التي لا يمكن ربطها بوحدة إدارية معينة وإنما تأخذ شكل برامج أو نفقات أو إعانات أو قروض أو تحويل عملة، مما يحول دون معرفة الجهة المسؤولة عن اعتماداتها. يتم تجميع البيانات في هذا التبويب من الأسفل إلى الأعلى أو بالعكس أي يتم تقسيم النفقات على مستوى الوزارات وتقسيم الوزارات إلى هيئات أو مديريات والتي تقسم بدورها إلى وحدات حكومية باعتبارها الوحدات التنفيذية المسؤولة عن تقديم الخدمة، ولا يساعد هذا التبويب على قياس كفاءة وفاعلية الأنشطة الحكومية، بل يساعد على إعداد تقديرات الموازنة على أساس الخدمات أو السلع التي تقدمها الوحدة الحكومية.

ب. التبويب النوعي:

طبقاً لهذا التبويب يتم عرض ما تتفقه الإدارات الحكومية على كل نوع من أنواع النفقات حسب طبيعتها، وعلى هذا الأساس قسمت مصروفات كل وزارة إلى أقسام وكل قسم يحلل إلى خمس مستويات وفقاً لهيكل حسابات الدولة 2010 المتوافق مع GFS (Governmental Financial Statistic)⁴ والجدول رقم (2-3) يوضح التقسيم النوعي للموازنة:

جدول رقم (2-3) التبويب النوعي للموازنة

البيان	الترميز	الترميز الوظيفي
--------	---------	-----------------

هو إحصاءات مالية الحكومة ، اذ ان هذا المفهوم غير وارد Governmental Financial Statistic - ان المقصود بمصطلح⁴ لدى الممارسين في القطاع العام والباحثين في هذا المجال لذا تمت تسميته بالدليل المالي لحكومي او هيكل حسابات الدول المتوافق مع GFS.الدليل الدولي

تم تبويب المصروفات وفقاً للتبويب الاقتصادي إلى مصروفات جارية، مصروفات رأسمالية، ومصروفات مختلفة ومدفوعات تحويلية كما في الجدول (6-2) أدناه.

جدول رقم (6-2) يبين التقسيم الاقتصادي للموازنة

البيان	الترميز							الترميز الوظيفي GFS لاستخدامات وزارة المالية
	الوزارة	القسم	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	24							
النفقات الجارية		2						2
تعويضات الموظفين		2	01					21
السلع والخدمات		2	02					22
الفوائد		2	04					24
الإعانات		2	05					25
المنح		2	06					26
منافع اجتماعية		2	07					27
المصروفات الأخرى		2	08					28
الموجودات النظامية		98						
المطلوبات النظامية		99						

ويحقق هذا التبويب بيان الأثر الاقتصادي للمصروفات والأهمية النسبية التي توليها الدولة للتكوين الرأسمالي باعتباره أساس البنية الهيكلية للدولة والرخاء والتقدم في المستقبل.

يعتبر الأسلوب المتبع في تقدير بنود الموازنة من العوامل المحددة للمنفعة المتوقعة منها، فهو يعكس مدى فاعليتها كأداة للتخطيط والإدارة والرقابة. ومن البديهي أن تستجيب أساليب تقدير الموازنة مع تطورها الوظيفي، والتطور في أسس تبويبها. ولذلك فإننا نعرض في الجزء التالي التطور في أساليب تقدير الموازنة، ونميز في هذا الصدد بين أساليب تقدير الإيرادات وبين أساليب تقدير النفقات.

أولاً: أساليب تقدير الإيرادات

الجدير بالذكر ان التطورات التي حدثت في مجال الموازنة الحكومية سواء على مستوى وظائفها أم على مستوى تبويبها تركزت بصفة أساسية على جانب النفقات، أما الإيرادات فهي لا تمثل مشكلة في مجال المحاسبة الحكومية بسبب ثباتها نسبياً من سنة إلى أخرى، ويقتصر دور الموازنة في هذا الصدد على فرض الرقابة على تحصيل الأموال وفقاً للقانون وتوريدها إلى المصارف أو الخزائن العامة. ومع بساطة هذا الهدف فإن الأمر يحتاج إلى متابعة مستمرة ورقابة فعالة على القائمين بعمليات التحصيل.

ولذلك يجب أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات الملائمة التي تمكن الأجهزة المختصة من متابعة ورقابة عمليات تحصيل الإيرادات.

ويمكننا القول:

أن أسلوب تقدير الإيرادات بطريقة آلية على ضوء الإيرادات الفعلية للسنة المالية قبل الأخيرة، أو قد يتم عن طريق المتوسطات، إذ يؤخذ متوسط ثلاث سنوات سابقة، ويتم حساب هذا المتوسط بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الإيرادات على حده. وفي ظل هذين الأسلوبين يتم تعديل البيانات زيادة أو نقصاً في ضوء الظروف المتوقعة في السنة التالية. وفي تصورنا أن مثل هذه الأساليب توفر بيانات غير موضوعية، فهي لا تستند إلى دراسة لطبيعة كل إيراد وتوقيت تدفقه، واحتمال تحصيله، ونقطة الاعتراف به محاسبياً – هل عند الاستحقاق أم عند التحصيل.

ولذلك فإننا نعتقد أن الطريقة المثلى هي طريقة التقدير المباشر، إذ يقدر الإيراد وفقاً لكل نوع على حده على ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المتوقع ان تسود السنة المالية التالية. ومن الأهمية بمكان بناء التقديرات على أساس شهري حتى تكون قابلة للمقارنة مع البيانات الفعلية الشهرية. ويمكننا القول: أن بناء التقديرات على أساس سنوي يجعل التقارير الشهرية عديمة الجدوى، ولا تمكن الأجهزة المختصة من الكشف عن القصور أو الفعالية في عمليات التحصيل.

وتظهر أهمية الرقابة على الإيرادات في كونها مصدر لتمويل النفقات، والقصور في عمليات التحصيل خلال العام قد يؤدي إلى تعطيل إنجاز الأعمال نتيجة نقص النقدية اللازمة، وعلى العكس فإن فعالية عملية تحصيل الإيرادات تقلل من الاعتماد على القروض خلال العام. فمن المعروف أن التدفق النقدي الداخل من مصادر الإيراد لا يتم بطريقة منتظمة على مدار العام، بينما التدفق النقدي الخارج لأغراض النفقات من الممكن التحكم فيه ليتم بطريقة منتظمة. فمصادر الإيراد في أغلب الأحوال يصعب السيطرة عليها لخضوعها لمتغيرات بيئية أو موسمية. أما التدفق الخارج (النفقات) ، فهو يخضع لاعتبارات قابلة للرقابة ويمكن التحكم فيها بنص القانون، فعلى سبيل المثال تنص التعليمات في معظم الدول على ألا يزيد الإنفاق الشهري عن 12/1 من إجمالي اعتمادات كل نوع من أنواع النفقات . ويعنى ذلك أن هناك احتمالاً كبيراً لظهور عجز أو فائض نقدي مؤقت على مدار العام وهو أمر يجب أن تتكفل به موازنة تقديرية للنفقات النقدية على النحو الذي يتم في قطاع الأعمال. وإعداد مثل هذه الموازنة يستلزم بناء تقديرات موازنة الإيرادات على أساس التوقيت الزمني لحدوث التدفقات النقدية المتوقعة ويجدر الإشارة إلى إن الوزارات والوحدات الحكومية المرتبطة بها لا تستطيع جباية أي إيرادات دون وجود نص قانوني صادر عن سلطة تشريعية استناداً إلى القاعدة القانونية (لا رسم ولا ضريبة إلا بقانون) وإلا أصبحت العملية فوضوية ولا يمكن تحقيق الرقابة الفاعلة في ضوء ذلك.

ثانياً: أساليب تقدير النفقات.

لقد تطور أسلوب تقدير النفقات نتيجة للتطور الذي طرأ على وظيفة الموازنة وأسس تبويبها. ونميز في هذا الصدد بين ثلاثة أساليب استخدمت مرحلياً في تقدير النفقات:

- التقدير في ضوء بيانات السنوات السابقة.

- التقدير في ضوء المنافع المتوقعة.

- التقدير في الأساس الصفري

(1) التقدير في ضوء بيانات السنوات السابقة.

وهو يعتبر الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة ووفقاً له يتم تقدير اعتمادات السنة التالية في ضوء متوسط نفقات السنوات الثلاث السابقة مع تعديل هذا المتوسط زيادة أو نقصاً استناداً للمتغيرات المتوقعة أن تسود في السنة التالية مثل زيادة حجم العمل، أو الارتفاع في مستوى الأسعار، ولذلك يطلق عليها الموازنة المضافة وقد ارتبط هذا الأسلوب بالأهداف التقليدية للموازنة والتي كانت مقصورة على الرقابة المالية والتشريعية على الأموال وقد ارتبط أيضاً بتبويب النفقات وفقاً لأنواعها إذ يتم التركيز على جانب المدخلات دون المخرجات، وعندئذ يتم تقدير النفقات بعيداً عن البرامج المزمع إنجازها أو عبء العمل المطلوب القيام به. ومع أن هذا الأسلوب هو الأكثر شيوعاً في الممارسة العملية فهو ينطوي على انتقادات كثيرة يمكن إيجازها في النقاط الآتية:

1- أن الاعتماد على موازنات السنوات السابقة كأساس لإعداد الموازنة الحالية يعنى ضمناً دقة تلك الموازنات. ومثل هذا الافتراض غير مقبول عملياً أو علمياً ولا يوجد دليل على صحته، بل هناك احتمال لانتقال أخطاء التقدير من سنة إلى أخرى.

2- يحرص المدراء عند وضع تقديرات الموازنة على إضافة نسبة إلى متوسط السنوات السابقة، وهم عندئذ لا يحتكمون إلى أية معايير موضوعية، ولكن يسعون دائماً لزيادة التقديرات أخذين في الاعتبار أن السلطة العليا سوف تخفضها، وفي كلتا الحالتين، سواء تمت الزيادة بمعرفة المديرين أم تم التخفيض بمعرفة السلطة العليا، فإن العملية تتم بطريقة حكيمية.

3 - عدم ربط النفقات بالبرامج يحول دون تحليل تكلفة ومنفعة كل برنامج، ومن ثم لا تتوافر المعلومات التي تمكن من المفاضلة بين البرامج البديلة أو بين أساليب العمل البديلة لكل برنامج.

4- لا تتوافر معلومات عن أثر استبعاد بعض البرامج أو تخفيض تمويل بعض البرامج الأخرى وتحويل تخصصاتها إلى برامج أكثر نفعاً.

5- يحرص المدراء على إنفاق الموارد غير المصروفة قرب نهاية كل سنة بطريقة غير ملائمة وغير ضرورية حتى يتجنبوا تخفيض الإعتمادات في السنة التالية. ومثل هذا السلوك يؤدي إلى الإسراف وسوء استخدام الموارد.

(2) التقدير في ضوء المنافع المتوقعة.

استخدم هذا الأسلوب لأول مرة في نطاق النظام الذي ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1961 ميلادية والذي أطلق عليه آنذاك نظام التخطيط والبرمجة والموازنة. ومن أهم خصائص هذا النظام:

- ❖ تحديد الأهداف القومية وترتيب أولوياتها .
- ❖ ترجمة الأهداف في شكل برامج.
- ❖ المفاضلة بين البرامج البديلة باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والمنفعة لاختيار أحسن البدائل.
- ❖ تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة سنوات.
- ❖ صياغة الاحتياجات السنوية لكل برنامج في شكل موازنة.

وتوجد عدة ملاحظات على استخدام موازنة البرامج.

أولاً: أن الموازنة تعتبر محصلة لدراسات اقتصادية سابقة يتم بموجبها إقرار خطة طويلة الأجل في ضوء الأهداف القومية المطلوب إنجازها بواسطة التنظيمات . ويعنى ذلك أن تقديرات الموازنة يتم اشتقاقها من بيانات تتدفق من المستويات الإدارية العليا، وذلك على العكس من

الأسلوب التقليدي إذ يبدأ تقدير الموازنة من المستويات الإدارية الدنيا ثم تنتقل إلى المستويات الإدارية العليا.

ثانياً: إن برمجة الأهداف جعلت البرامج محوراً أساسياً للتقدير والمفاضلة واتخاذ القرارات بصرف النظر عن المستويات الإدارية التي تهتم في تنفيذ البرنامج. وقد هيا هذا الأسلوب الفرصة للربط بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الانجازات أو المنافع) لكل برنامج.

وبالرغم من شمولية هذا النظام إلا أنه لم يحقق أهدافه المرجوة، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها كبر حجم واتساع نطاق التنظيمات الحكومية، وتعدد وتنوع البرامج التي تنجزها، وكثافة الوقت والجهد اللازمين لتوفير المعلومات، ثم المشاكل المتعلقة بالتنبؤ والقياس وصعوبة التعبير الكمي عن مخرجات معظم البرامج.

ثالثاً: يركز هذا النظام على البرامج الجديدة التي تنفذ لأول مرة أو التوسع في البرامج القائمة، وهو بذلك لا يفيد في إعداد تقديرات الموازنة المتعلقة بالبرامج الجاري تنفيذها. وبالرغم من هذه الانتقادات، فقد كان لهذا النظام الفضل في توجيه الاهتمام أو الربط بين وظائف التخطيط والإدارة والرقابة، وكذلك الاهتمام ببناء الموازنة على أساس البرامج والأنشطة التي ينجزها كل تنظيم حكومي.

(3) التقدير على الأساس الصفري

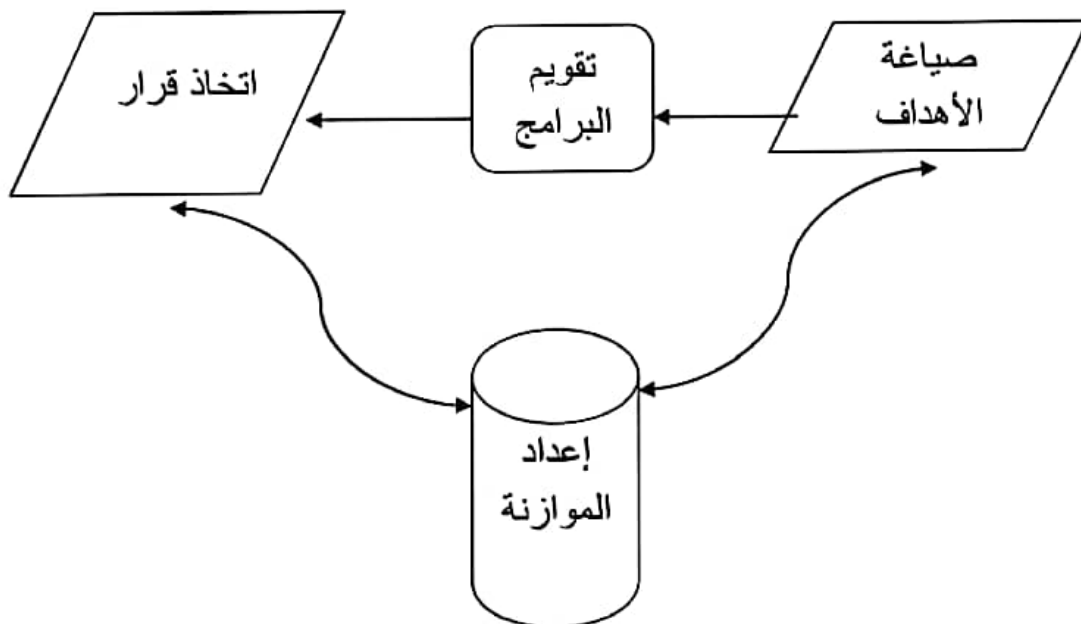
يستخدم هذا الأسلوب في نطاق يطلق عليه الموازنة الصفريّة وهو يستهدف الإجابة عن سؤالين أساسيين هما:

الأول: هل البرامج والأنشطة الجاري تنفيذها حالياً بمعرفة التنظيمات الحكومية تتميز بالكفاءة والفعالية؟

الثاني: أو هل يجب إلغاء بعض البرامج والأنشطة الحالية أو تخفيضها ثم استخدام الموارد المتوفرة منها في تمويل برامج جديدة أكثر أهمية، أو استخدامها في تخفيض حجم الموازنة؟ ويمكن القول أن الإجابة على هذين السؤالين تهيء الفرصة لإعادة تقويم البرامج والأنشطة الموجودة وينطوي ذلك أيضاً على تبرير وجود واستمرار كل نشاط لسنة تالية، وتبرير حجم

الموارد المطلوب تخصيصها له. ويعنى ذلك أن الموازنة الصفريّة هي أداة تخطيط ورقابة، إذ يتطلب الأمر من كل مدير إعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداء من نقطة الصفر – أى كما لو كانت هذه الأنشطة تنفذ لأول مرة. وتحديد مدى جدوى النشاط وملائمة تكلفته، ودراسة الطرق البديلة لإنجازه ومثل هذا الأسلوب يسمح بأن تقف البرامج القديمة على قدم المساواة مع البرامج الجديدة. ويعنى ما تقدم أن أسلوب التقدير من نقطة الصفر يختلف تماماً عن أسلوب التقدير التقليدي الذي يستخدم بيانات عدة سنوات سابقة كنقطة بداية لإعداد موازنة السنة التالية، وهو الأمر الذي ينطوي ضمناً على إقرار كل البرامج الجاري تنفيذها سواء أكانت ضرورية أم لا، وسواء أكانت تتجز بكفاءة أم لا. وفي هذا الصدد يقول البعض (أنه جرى العرف على تبرير الزيادة التي تطرأ فقط على اعتمادات السنة الماضية. ويعنى ذلك أن ما ينفق أصلاً يكون مقبولاً دون فحص أو اختبار، ولكن لو قام كل تنظيم حكومي بتبرير كل اعتماداته لكل سنة كما لو كانت البرامج كلها جديدة فسيؤدى إلى وفورات جوهرية، والجدير بالذكر أن الأسلوب الصفري في بناء الموازنة لا يتعارض مع نظام التخطيط والبرمجة والموازنة الذي عرضناه في الجزء السابق، بل يعمل على تدعيمه وهو في نفس الوقت يعتمد على نفس إجراءات القياس والتقييم وخاصة تحليل التكلفة والمنفعة لكل برنامج. ولذلك فإن إعداد الموازنة على أساس صفري يشمل مجموعة من الخطوات كما موضحة بالشكل رقم (2-1).

شكل (2-1) خطوات إعداد الموازنة على الأساس الصفري



إعداد الموازنة والمراحل التي تمر بها.

تمر الموازنة العامة للدولة بأربعة مراحل أساسية هي:

أولاً: مرحلة التحضير والإعداد: تقوم وزارة المالية بإصدار منشور أو تعليمات لإعداد الموازنة التخمينية للسنة القادمة وفقاً للمبادئ المحددة في قانون الإدارة المالية والدين العام على أن تبين أغراض وعمل السياسة المالية وشرح كيفية تعلق هذه الأغراض بنصوص قانون الموازنة وإذا ما تم إدخال سياسات جديدة على الموازنة السنوية ومدى تأثيرها المالي فضلاً عن المخاطر المالية إن وجدت. ليتم تشكيل لجان فرعية على مستوى الوحدات التنفيذية وعلى مستوى الوزارات والهيئات والمؤسسات لتقدير عناصر الإيرادات والمصروفات وفق الجدول رقم (7). ثم يتم جمع الموازنات الفرعية من قبل الوزارة المعنية لإرسالها إلى وزارة المالية، وتقوم وزارة المالية بالدراسة الفنية لهذه الموازنات بالتشاور مع ممثلي الوزارات ثم تقوم بإجراء التعديلات الضرورية عليها وبعد ذلك يتم إعداد مشروع الموازنة الفدرالية ويقوم وزير المالية بدوره في شهر أيلول من كل عام بعرض المشروع على مجلس الوزراء لمناقشته وللمصادقة عليه وتقديمه إلى مجلس النواب لتشريعه والجدول (2-7) يبين أسلوب تقدير الموازنة.

جدول رقم (7) يبين أسلوب تقدير الموازنة لعام 2011 لإحدى الوزارات

البيان	الترميز لهيكل حسابات 2011					التنفقات الفعلية للسنة السابقة 2009	تقديرات سنة 2011			مقترح وزارة المالية 2011	المتفق عليه النهائي لسنة 2011
	القسم	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	الإعتمادات المصانق عليها	المنقح	المصرف الفعلي لغاية 6/30 2010		
المجموع الكلي للقسم											

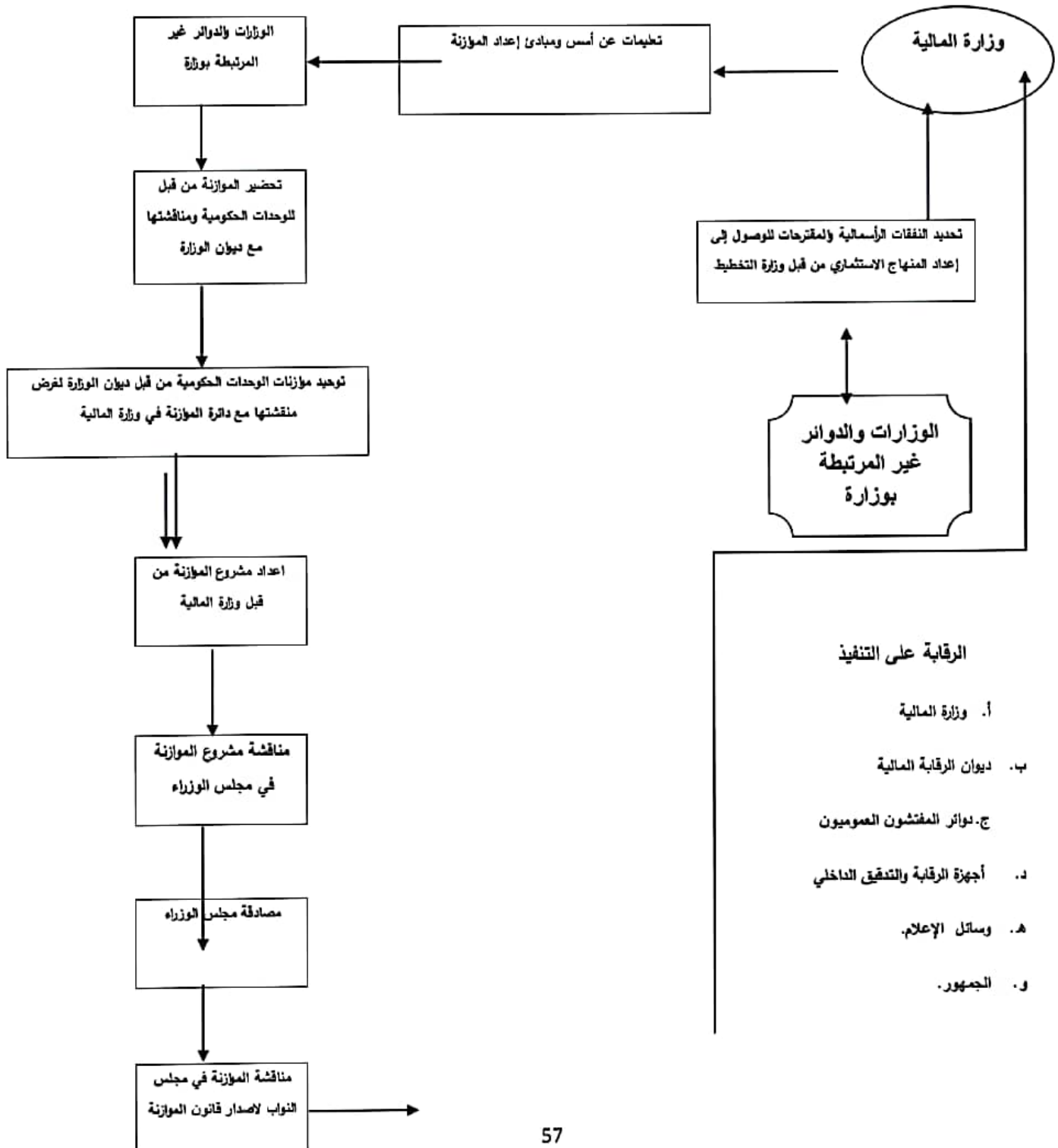
ثانياً: مرحلة الاعتماد: في 10 تشرين الثاني من كل عام وبعد تصديق مشروع الموازنة من قبل مجلس الوزراء يقوم وزير المالية بعرض مشروع الموازنة على مجلس النواب لمناقشته ومدى توافقه مع الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة وقد تجري عليه بعض التغييرات ومن ثم يتم إقرار قانون الموازنة السنوي ويقدم إلى مجلس الرئاسة للمصادقة عليه ونشره بالجريدة الرسمية (الوقائع العراقية) لغرض اعتماده من قبل الوزارات المختلفة. ويصدر وزير المالية سنوياً تعليمات لتسهيل تنفيذ القانون تسمى تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق لتوضيح الضوابط اللازمة لتنسيق صلاحيات الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة في استخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة.

ثالثاً: مرحلة التنفيذ: تقوم الإدارات المختلفة بتنفيذ ما تم تخصيصه من مصروفات وإيرادات في الموازنة ووفقاً للصلاحيات الممنوحة في تعليمات تنفيذ الموازنة.

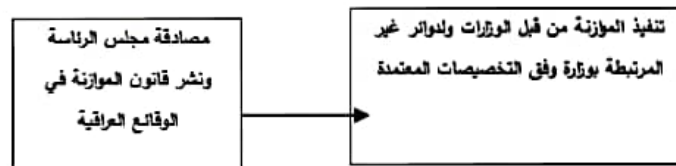
رابعاً: مرحلة الرقابة: تقوم وزارة المالية بمراقبة الإدارات الحكومية عن مدى التزامها بقانون الموازنة والتعليمات المرفقة بها وأي تعليمات أخرى صادرة من وزارة المالية أو وزارة التخطيط، كذلك تخضع الإدارات الحكومية للتدقيق الداخلي السابق واللاحق للصرف عن طريق أجهزة التدقيق الداخلي الموجودة في الإدارات المختلفة وكذلك التدقيق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) الذي يقوم بتدقيق المشروعية (مدى الالتزام

بالقوانين والتعليمات) وتقييم الأداء بالإضافة الى التدقيق العادي. والشكل (2-2)
أدناه يوضح دورة إعداد الموازنة العامة في العراق:

شكل رقم (2) يوضح مراحل إعداد الموازنة العامة في العراق



التخصيص والتمويل



استناداً الى نظرية الأموال المخصصة فان الوحدات الحكومية تقوم بالإنفاق وتحصيل الإيراد وفقاً لما خصص لها في أبواب الموازنة العامة للدولة وهذا يعني ان التخصيص يقصد به: جميع المبالغ النقدية التقديرية المسموح بإنفاقها خلال الفترة القادمة المرصودة في الموازنة العامة للدولة. أما مصطلح التمويل فيقصد به: هو المبالغ النقدية الفعلية المحولة من البنك المركزي لتمويل الحسابات الجارية للوحدات الحكومية خلال السنة لاستعمالها في نفقاتها التشغيلية والرأسمالية وفقاً للتخصيصات المعتمدة وقد أكد قانون الإدارة المالية في القسم (9 / 5) أن لا تلتزم بعملية صرف تزيد عما مخصص لها في الموازنة السنوية ما لم ينص على خلاف ذلك بقانون الموازنة. وقد تضطر بعض الوحدات الحكومية في ظل ظروف معينة الى طلب المزيد من التخصيصات وخاصة عندما يوشك نوع من أنواع النفقات على النفاد ولم تنتهي السنة المالية بعد ووجود مبالغ متحققة الدفع ولا يمكن تأخير صرفها إلى السنة التالية لان ذلك يخالف البند (9) من القسم (9) من قانون الإدارة المالية الذي يقضي ان تستخدم الأموال المرصودة لوحدات الإنفاق لغاية 31 كانون الأول من السنة المالية وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية اللاحقة. ولمعالجة هذه الحالة لابد من توفير التخصيصات اللازمة لهذه النفقات لصرف المبالغ المستحقة ويتم ذلك بطريقة المناقلة والتي تعني تخفيض التخصيصات المعتمدة في نفقة معينة وتحويلها الى تخصيصات نفقة أخرى مع مراعاة البند (8 من القسم 9) من قانون الإدارة المالية والدين العام.⁵

القسم (9) 8/ الوزير المالية ان يخول الوزير او الوزراء المسؤولين، واستناداً الى الاحكام ادناه بإعادة تخصيص مخصصات الموازنة 5 المصادق عليها من وحدة صرف الى أخرى حتى نسبة 5% من المبلغ المرصود في قانون الموازنة السنوية والتكميلية لوحدة الإنفاق التي تم تخفيض تخصيصاتها وتطبق الحدود الآتية: -

أ. لا يجوز إعادة تخصيص الاموال بين المصروفات الجارية لإحدى الوحدات والمصروفات الرأسمالية الأخرى او بين نفقات التحويل لإحدى الوحدات وفقرات أخرى لاسيما الرواتب والبضائع والخدمات او المصاريف الرأسمالية المتعلقة بوحدة أخرى

ب. بعد الحصول على موافقة وزير المالية يجوز لوحدة الإنفاق ان تعيد تخصيص أموالها المصادق عليها بين المدفوعات المخصصة في الموازنة وحتى نسبة 5% من اجمالي الاموال المصادق عليها شرط ان لا يعاد تخصيص الاموال من المصاريف الرأسمالية الى المصروفات الجارية لاسيما الرواتب والبضائع والخدمات. النقل من الرواتب او النفقات الجارية الى النفقات الرأسمالية ولنسبة 5% يكون جائز إذا صادق عليه وزير المالية.

والمثال أدناه يوضح كيفية توزيع التخصيصات بين الوزارة والوحدات المرتبطة بها.

مثال

الآتي بعض التخصيصات المعتمدة ضمن موازنة 2010 لهيئة النزاهة المتكونة من أربعة مكاتب هي (كربلاء ، النجف، بابل ، الديوانية) إضافة الى مركز الهيئة.

رقم الحساب	اسم الحساب	التخصيص المعتمد
0202010402	نفقات الإعلام	450000000 د.
0202010106	ملابس الموظفين	192000000 د.
020201010401	أجور الكهرباء	720000000 د.
020202011303	نقل الشهود	960000000 د.
0202030103	صيانة وسائل النقل	180000000 د.

المطلوب: تنظيم جدول توزيع التخصيصات المعتمدة وفق الأسس الآتية التي اعتمدتها هيئة النزاهة مع تحديد رمز هيكل حسابات الدولة GFS لكل وحدة من الجدول. واليك البيانات الآتية:

- 1- حصر التخصيصات المعتمدة للحساب 22142 في مركز الهيئة..
- 2- توزيع التخصيص المعتمد للحساب 22116 على الفروع وفق الأسس الآتية بعد استبعاد 25% منه ووضعه في حقل احتياطي التخصيصات بنسبة 4: 2: 3: 1 .
- 3- توزيع التخصيصات المعتمدة للحساب 221141 و 2221136 على الفروع وفق الأسس الآتية بعد استبعاد 20% منه ووضعه في حقل احتياطي التخصيصات المعتمدة بنسبة (35% ، 25% ، 20% ، 15% ، 5%).

- 4- توزيع التخصيصات المعتمدة لحساب 22313 على الفروع حسب الحصص الآتية (4):
2 : 1 : 3 : 2 (على التوالي).

الحل:

ح / (ملابس الموظفين) 22116

$$1- 192000000 \times 25\% = 48000000 \text{ د. (الاحتياطي).}$$

$$192000000 - 48000000 = 144000000 \text{ د.}$$

$$2- \text{حصة المركز} = 144000000 \times (12 \div 4) = 48000000 \text{ د.}$$

$$3- \text{حصة فرع كربلاء} = 144000000 \times (12 \div 2) = 240000000 \text{ د.}$$

$$4- \text{حصة فرع النجف} = 144000000 \times (12 \div 3) = 360000000 \text{ د.}$$

$$5- \text{حصة فرع بابل} = 144000000 \times (12 \div 1) = 120000000 \text{ د.}$$

$$6- \text{حصة فرع الديوانية} = 144000000 \times (12 \div 2) = 240000000 \text{ د.}$$

ح / (احور كهرباء) 221141

$$1- 720000000 \times 20\% = 144000000 \text{ د. (الاحتياطي)}$$

$$720000000 - 144000000 = 576000000 \text{ د.}$$

$$2- \text{حصة الهيئة} = 576000000 \times 35\% = 201600000 \text{ د.}$$

$$3- \text{حصة فرع كربلاء} = 576000000 \times 25\% = 144000000 \text{ د.}$$

$$4- \text{حصة فرع النجف} = 576000000 \times 20\% = 115200000 \text{ د.}$$

$$5- \text{حصة فرع بابل} = 576000000 \times 15\% = 86400000 \text{ د.}$$

$$6- \text{حصة فرع الديوانية} = 5\% \times 576000000 = 28800000 \text{ د.}$$

ح/ (نقل الشهود) 2221136

$$1- 960000000 \times 20\% = 192000000 \text{ د.}$$

$$960000000 - 192000000 = 768000000 \text{ د.}$$

$$2- \text{حصة الهيئة} = 35\% \times 768000000 = 268800000 \text{ د.}$$

$$3- \text{حصة فرع كربلاء} = 25\% \times 768000000 = 192000000 \text{ د.}$$

$$4- \text{حصة فرع النجف} = 20\% \times 768000000 = 153600000 \text{ د.}$$

$$5- \text{حصة فرع بابل} = 15\% \times 768000000 = 115200000 \text{ د.}$$

$$6- \text{حصة فرع الديوانية} = 5\% \times 768000000 = 38400000 \text{ د.}$$

ح/ (صيانة وسائل نقل) 22313

$$1- \text{حصة المركز} = (12 \div 4) \times 180000000 = 60000000 \text{ د.}$$

$$2- \text{حصة فرع كربلاء} = (12 \div 2) \times 180000000 = 300000000 \text{ د.}$$

$$3- \text{حصة فرع النجف} = (12 \div 1) \times 180000000 = 150000000 \text{ د.}$$

$$4- \text{حصة فرع بابل} = (12 \div 3) \times 180000000 = 450000000 \text{ د.}$$

$$5- \text{حصة فرع الديوانية} = (12 \div 2) \times 180000000 = 300000000 \text{ د.}$$

جدول توزيع التخصيصات

61

رقم الحساب	اسم الحساب	التخصيص المعتمد	الهيئة	كربلاء	النجف	بابل	الديوانية	الاحتياجات
22146	نفقات الإعلام	450000000	450000000	0	0	0	0	0
22116	ملابس الموظفين	192000000	48000000	24000000	36000000	120000000	24000000	144000000
221141	أجور الكهرباء	720000000	201600000	144000000	115200000	86400000	28800000	144000000
2221136	نقل الشهود	960000000	268800000	192000000	153600000	115200000	38400000	192000000
22313	صيانة وسائل النقل	180000000	60000000	30000000	15000000	45000000	30000000	0