

المحاضرة الثامنة

أنواع الموازنات

تم التطرق إلى الموازنة العامة المعمول بها في العراق ، وفي ادناه سيتم التطرق إلى كافة أنواع الموازنات المعمول بها في أنحاء العالم وكالاتي:

أولاً: موازنة البنود (الموازنة التقليدية): وهي اقدم انواع الموازنات وتمتاز بالسهولة والبساطة في الاعداد والتنفيذ، وتعتبر الاسلوب التقليدي في اعداد الموازنة ووفقاً لهذا الاسلوب يتم تقدير اعتمادات السنة التالية في ضوء متوسط نفقات السنوات الثلاثة السابقة مع تعديل هذا المتوسط زيادة أو نقصاً استناداً للمتغيرات المتوقع ان تسود في السنة التالية مثل زيادة حجم العمل أو الارتفاع في مستوى الاسعار ،و تعد هذه الموازنة قاصرة على أداء دورها في عملية التخطيط والاهتمام بكفاءة تخصيص المال العام، كما إنها لا توضح للمسؤولين كيفية الحكم على أداء وتحقيق الأهداف القومية، وبالتالي فان ظهور الأساليب الحديثة لتخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة تمثل احد الحلول لتجاوز بعض السلبيات التي وجهت إلى أسلوب موازنة البنود ولضمان كفاية تخطيطها وتنفيذها.

ثانياً : موازنة البرامج والاداء: تركز معظم مفاهيم موازنة البرامج والاداء على الجانب الإداري في الموازنة العامة المتمثلة بالأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية بدلاً من التركيز على تنفيذ الأنشطة والرقابة كما هو الحال في موازنة البنود، فعرفت موازنة البرامج والأداء بأنها تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب من أجلها الاعتمادات، وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، والبيانات الكمية لقياس الإنجاز والعمل المنجز تحت البرنامج. وتعرف كذلك بأنها مجموعة من الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة.

ثالثاً: موازنة التخطيط والبرمجة: هي منهج علمي لاتخاذ القرارات وطريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري وان هدفها الرئيسي هو ترشيد عملية صناعة السياسة عن طريق توفير معلومات وبيانات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لأغراض تحقيق الأهداف المتوخاة وقياس المخرجات لتسهيل عملية تحقيق هذه الأهداف بشكل أكثر فاعلية.

رابعاً: موازنة الاساس الصفري(الموازنة الصفرية): هي أداة إدارية عملية لتقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيه ومناقلة التخصيصات المالية من برامج ذات أفضلية متدنية إلى برامج ذات أولوية عالية وهذا يؤدي إلى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم التخصيصات المالية المعتمدة وإنها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة. وتمثل الموازنة الصفرية في جوهرها أسلوباً للمراجعة والتقييم الشامل ومن الأساس لكافة الأنشطة والبرامج التي يراد التخطيط لها وتمويلها ضمن موازنة السنة القادمة واتخاذ الأجراء المناسب بشأنها حتى وان تضمن ذلك إلغاء القوائم منها أو تخفيض الاعتمادات المخصصة لها.

خامساً: موازنة الأداء : يطلق عليها أيضا الموازنة الموجهة بالأداء أو بموازنة النتائج، وهو مدخل جديد يسعى إلى قياس الأداء، والنتائج من خلال كل منهما، إن هذا النوع من أسس تخطيط الموازنة والذي جرى التأكيد عليه في الولايات المتحدة منذ سنة ١٩٩٢ سعى لكي تحول الموازنة العامة إلى موازنة أداء حقيقية

على وفق أحكام قانون الأداء والنتائج الحكومية الصادرة عام ١٩٩٢ الذي يهدف إلى البدء بمشاريع ريادية لقياس الأداء بشكل منتظم، إذ يلزم هذا القانون كل دائرة تقدم خدمات مباشرة للمواطنين أن تطور مستويات خدماتها، وأن تخصيصات أية دائرة حكومية يرتبط بمستوى رضا المواطنين في خدمات هذه الدائرة، أي بمستوى أداء تلك الدائرة بعبارة أخرى. وعليه فإن التوجه أعلاه يهدف إلى تغيير تقييم نجاح البرامج الحكومية والسياسات بعيداً عن زيادة وصراف الأموال باتجاه إنجاز النتائج" المخرجات الفعلية للبرنامج" وفي ذلك أهمية بالغة في تسهيل التقويم الأفضل للاقتصاد وسالمة المخططات الحكومية.

سادساً : الموازنة التعاقدية: الموازنة التعاقدية هي الموجة الأخيرة من موجات إصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة تعني إعداد الموازنة العامة للدولة على أساس نظام العقود أو الصفقات بين جهة منفذة (شركات أجنبية، شركات محلية، شركات القطاع العام) والحكومة المركزية أو الفدرالية، أي أن الدولة تطرح مشاريعها أمام الجهات المنفذة لغرض التعاقد معهم على تنفيذ تلك المشاريع بأقل كلفة ممكنة و بأعلى منفعة يتم الحصول عليها وعلى أن يأخذ بالاعتبار عنصر الزمن في تنفيذ المشاريع ويمكن قياس ذلك كميًا، و مفهوم الموازنة التعاقدية فهو إن تكون العلاقة بين الأجهزة التنفيذية والحكومية علاقة تعاقدية يتم بمقتضاها تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محددة تدفعها الحكومة قبل وإثناء وبعد تنفيذها على ما اتفق عليه أي أنها نظام لعقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة.

العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي الاداة لتنفيذ الموازنة العامة ويشكل النظام المحاسبي الاساس الذي تستند الموازنة في مراحلها المختلفة (الاعداد و الاعتماد ، التنفيذ ، الرقابة) فالموازنة كما عرفت سابقا بأنها خطة معتمدة تتضمن تقديرات للإيرادات والمصروفات المتوقع حصولها خلال الفترة الزمنية القادمة ولأحظنا بأن هذه الأرقام مصنفة وتحمل ترميز خاص لكل نفقة ولكل إيراد. ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة . وعليه فإن عملية التنفيذ الفعلي التي تثبت قيودها المحاسبية بالمستندات الخاصة بالصرف والقبض والتي تدخل المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية في موازين المراجعة لما حصل لخطة الموازنة العامة. وان اتخاذ القرارات في خصوص اعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج.

النفقات (المصروفات) والإيرادات

حدد قانون الادارة المالية والدين العام في القسم الثالث منه الفقرة الثالثة النفقات ومصادر الايراد التي يجب ان تتضمنها الموازنة الاتحادية وبكل دقة بالاتي:

أولاً: النفقات:

١. النفقات الجارية: وتضمن دفع الرواتب والاجور والمخصصات الاخرى وشراء البضائع والخدمات والتحويلات الجارية بما فيها رواتب المتقاعدين والضمان الاجتماعي (عيناً ونقداً) ودفع الفوائد والتحويلات العينية.
٢. النفقات الرأسمالية: وتتضمن شراء الموجودات الثابتة والموجودات المالية (العملات الاجنبية، سندات الخزينة، العملات الذهبية، الاسهم وغيرها) والتحويلات الرأسمالية والمنح.
٣. القروض الداخلية والخارجية: وتتمثل بالقروض التي تمنحها الحكومة الفدرالية سواء كانت قصيرة الاجل او طويلة الاجل للغير.
٤. النفقات الاخرى: التي تفرضها الحكومة الفدرالية.
٥. التحويلات: الى البنك المركزي العراقي.
٦. التحويلات الى الشركات العامة.

ثانياً: الايرادات:

١. الايرادات الضريبية: وهو ما يتم تقديره من قبل الهيئة العامة للضرائب من مبالغ ممكن جبايتها لأنواع الضرائب الواردة في قانون ضريبة الدخل.
٢. ايرادات النفط.
٣. ايرادات غير مشمولة بقانون ضريبة الدخل.
٤. اشتراكات الضمان الاجتماعي.
٥. المنح التي تحصل عليها الحكومة الاتحادية من الخارج.
٦. القروض المحلية والخارجية التي تحصل عليها الحكومة الاتحادية.
٧. تحويلات الموجودات من الخارج.
٨. تحويلات الارباح الفائضة من البنك المركز العراقي.
٩. التحويلات من حكومات الاقاليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية.
١٠. الايرادات الاخرى.

الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

يختلف اسلوب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي فيما بين الوحدات الحكومية من ناحية الطريقة التي تنفذ فيها عمليات الصرف والقبض ومسك السجلات المحاسبية واعداد التقارير المالية ، فبعضها يرتبط بالإدارة المركزية التي تتولى القيام بذلك نيابة عن الوحدات التابعة لها ويطلق على هذا الاسلوب بـ(المركزية) أو قد تمنح الوحدات الحكومية الصلاحيات المالية اللازمة للتصرف بالمال العام وتنظيم العمل المحاسبي ويطلق على هذا الاسلوب بـ(اللامركزية)

فالنظام المحاسبي الحكومي في العراق أما ان يكون نظاماً مركزياً أو نظاماً لا مركزياً أو تمويل ذاتي والمقصود بالنظام المركزي هو ارتباط الوحدات الحكومية بالخزائن العامة في مراكز المحافظات فلا توجد في

هذه الوحدات وحدة محاسبية مستقلة، أما النظام اللامركزي فان الوحدات لا ترتبط بالخزينة العامة وانما لكل وحدة حكومية وحدة حسابية مستقلة مرتبطة بالمستوى الاداري الاعلى وصولاً الى مركز الوزارة اذا كانت في المحافظات، وعليه انقسم اسلوب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي الى قسمين:

اولاً: النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

ثانياً: النظام المحاسبي الحكومي المركزي

اولاً: النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي:

اللامركزية في التنظيم المحاسبي الحكومي تمثل أسلوباً من أساليب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي، فيتم بموجبه منح الوحدات الحكومية قدرًا من الصلاحيات للتصرف بالمال العام في حدود التشريعات الصادرة وتنظيم العمل المحاسبي وإصدار التقارير المالية تحت إشراف ورقابة الإدارة المركزية المرتبطة بها. كما ان اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي تعني منح الوحدات الحكومية تخويلًا ماليًا ومحاسبيًا يجعلها تتحمل مسؤولية أداء العمل المحاسبي بصورة كاملة وفي جميع مراحلها من حيث تهيئة وتنظيم المعاملات المالية وتوثيقها بقيود محاسبية من خلال اعداد المستندات المحاسبية وتدقيقها ومن ثم تسجيلها في السجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وتقديمها للإدارة المركزية. وان الوحدات الحكومية التي تعتمد على النظام اللامركزي ليس لها ارتباط بالخزينة فهي لها الحق في فتح الحسابات الجارية في المصارف الحكومية بموافقة وزارة المالية، ففي هذا النظام تقع على عاتقه مسؤولية التدقيق السابق للصرف وتحمل كذلك مسؤولية تنظيم الحسابات تنظيمًا كاملاً ضمن اطار دورة محاسبية متكاملة وتنظيم موازين المراجعة الشهرية لترسلها الى دائرة المحاسبة في وزارة المالية واصدار الحسابات الختامية الخاصة بها وتمويل هذه الوحدات تخصيصاتها عن طريق دائرة المحاسبة ولا تمول الوحدات الحكومية بالتمويل الا اذا ارسلت موازين المراجعة الشهرية الى وزارة المالية وفق المدة المحددة في قانون الادارة المالية خلال عشرة ايام من الشهر اللاحق.

مزايا النظام اللامركزي:

1. توفر درجة عالية من المرونة للوحدة المحاسبية في اجراءات الصرف نتيجة قدرة الوحدات على الدفع مباشرة دون توسط الخزينة بسبب وجود وحدة محاسبية متكاملة .
2. الدقة في انجاز العمل لكونه يخص الدائرة نفسها ووجود جهاز تدقيق داخلي السابق للصرف.
3. السرعة في انجاز موازين المراجعة الشهرية لوجود عدد كافي من موظفي الحسابات.
4. يتابع الأرصدة الموقوفة في حسابي السلف والأمانات .
5. يؤدي الى رفع مستوى الكادر الحسابي وتطويره لكونه يوفر الفرصة أمام المحاسبين الممارسة العمل المحاسبي بكل مرحلة ابتداءً من نشوء المعاملة حتى اعداد الحسابات الختامية.
6. يمتاز بالسرعة في الحصول على المعلومات ما يخص المصروفات والايرادات الموقوفة .
7. يوفر الفرصة بقيام الوحدة بأعداد حساباتها الختامية والوقوف على النتائج السليمة والاستفادة في

مجالات التخطيط واتخاذ القرارات .

٨. تخفيف العبء المحاسبي على دائرة المحاسبة ليبقي عليها الاشراف والرقابة والتطوير للعمليات المالية والمحاسبية .

٩. السيطرة على الموجودات الثابتة وعلى الموجودات المخزنية.

عيوب النظام اللامركزي:

الا ان سلبيات هذا النظام هي المشكلة الرئيسية التي برزت خلال التنفيذ والتي تنحصر بالنقاط الاتية:

١. مشكلة الكوادر المحاسبية التي يحتاجها النظام اللامركزي لتغطية العمل في الوحدات المستقلة.
٢. ارتباط الرقابة والتدقيق الداخلي برئيس الوحدة قد يؤدي الى ضعف الرقابة على الاموال العامة.
٣. مشكلة التمويل للوحدات المستقلة لكثرة عددها وعدم السيطرة على الموجود النقدي للخزينة العامة مما يطلب رقابة قوية للسيطرة على سلامة استخدام هذه الحسابات.

الأسس الرئيسية للنظام المحاسبي اللامركزي:

١. يشمل نطاق تطبيق هذه التعليمات على دوائر القطاع الحكومي الممول مركزياً وذلك عن نشاطها المقرر في الموازنة الاتحادية بشقيها (الجاري والأستثمائي).
 ٢. تمنح الوحدة الحسابية في الدائرة المطبقة للنظام استقلالا محاسبياً وتحمل المسؤولية الكاملة في تنفيذ وضبط المعاملات المالية الناشئة لديها من مقبوضات ومدفوعات وتسويات حسابية وعقود والتزامات وأية تصرفات مالية أخرى وكذلك القيام بأعمال الجرد والملاحظة والتفتيش وفحص السجلات وموازن المراجعة وفق برنامج متخصص يوضع لهذا الغرض وتمارس هذه الاجهزة مهامها بشكل مستقل وتحت اشراف الرئيس الأعلى للدائرة ودائرة المحاسبة في وزارة المالية.
 ٣. تلزم الوحدة بتطبيق احكام قانون الادارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ والتعليمات الحسابية الصادرة عن دائرة المحاسبة بما لا يتعارض مع القانون المذكور والتعليمات مع استمرار مسؤوليتها في تطبيق احكام القوانين والأنظمة والتعليمات المالية الصادرة عن الجهات المعنية ويحدود الصلاحيات المالية المخولة للوحدة.
 ٤. يفتح للوحدة حساب جاري لدى المصرف الحكومي حصراً والقريب من مقر عملها للنفقات الجارية والاستثمارية وايداع مقبوضاتها النقدية الايرادات والامانات ويتم تمويل هذا الحساب وفق الاسلوب الاتي :
- تمويل الحسابات الجارية للوحدات الرئيسية التي لها قسم خاص بها ضمن دليل التبويب الإداري أو القطاعي في الموازنة الاتحادية من قبل دائرة المحاسبة – قسم الامور النقدية ويكون قيد التمويل لجاري النفقات الاعتيادي لدى الوحدة(الدائرة) الحكومية بالشكل الاتي:

XXXX من د/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣
XXXXX الى د/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤
عن تمويل حسابنا الجاري لدى مصرف () فرع () بمبلغ ٠٠٠٠٠٠٠٠

- أما في سجلات دائرة المحاسبة قسم الامور النقدية يكون القيد المحاسبي على الشكل الاتي:

XXXX من د/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤
XXXXX الى د/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣
عن تمويل حساب وزارة () بمبلغ ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

- تتولى الوحدات الرئيسية تمويل الحسابات الجارية للوحدات الفرعية التابعة لها وفق نظام جاري الفروع وترسل الوحدات الفرعية حساباتها الى الوحدات الرئيسية وتكون مسؤولة عن اصدار الحساب الشهري الموحد وارساله الى دائرة المحاسبة لتوحيدده مع الحساب الشهري للدولة ويكون القيد بين الوحدات الرئيسية وفروعها كالاتي:

XXXX من د/ حسابات جارية بين الوحدات الرئيسية وفروعها ٢١٣٧٤
XXXXX الى د/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣
عن تمويل كلية او دائرة فرعية () لحسابها الجاري لدى مصرف () فرع () بمبلغ ٠٠

- أما في سجلات الفرع التابع للوحدات الرئيسية يكون القيد المحاسبي في سجلاته على الشكل الاتي:

XXXX من د/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣
XXXXX الى د/ حسابات جارية بين الوحدات الرئيسية وفروعها ٢١٣٧٤
عن تمويل حسابنا الجاري لدى مصرف () فرع () بمبلغ ٠٠٠٠٠٠٠٠

مثال: قام قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية خلال شهر كانون الاول ٢٠٢٢ ، بتمويل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بمبلغ (١٧٠,٠٠٠,٠٠٠)دينار ، (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠)دينار ، (٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار على التوالي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من:

١. سجلات قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

٢. سجلات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

/الحل

سجلات قسم الامور النقدية في وزارة المالية	سجلات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
<p>١٧٠,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤</p> <p>١٧٠,٠٠٠,٠٠٠ الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣</p> <p>عن تمويل حساب وزارة التعليم العالي بمبلغ ١٧٠,٠٠٠,٠٠٠</p> <p>هذا القيد يسجل في مستند الصرف</p>	<p>١٧٠,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣</p> <p>الى ح/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤</p> <p>عن تمويل حسابنا الجاري لدى مصرف الرافدين بمبلغ ١٧٠,٠٠٠,٠٠٠</p> <p>هذا القيد يسجل في مستند القيد</p>
<p>١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤</p> <p>١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣</p> <p>عن تمويل حساب وزارة التعليم العالي بمبلغ ١٢٠,٠٠٠,٠٠٠</p> <p>هذا القيد يسجل في مستند الصرف</p>	<p>١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣</p> <p>الى ح/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤</p> <p>عن تمويل حسابنا الجاري لدى مصرف الرافدين بمبلغ ١٢٠ مليون</p> <p>هذا القيد يسجل في مستند القيد</p>
<p>٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤</p> <p>٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠ الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣</p> <p>عن تمويل حساب وزارة التعليم العالي بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠</p> <p>هذا القيد يسجل في مستند الصرف</p>	<p>٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ بنك النفقات الاعتيادي ١١٢١٣</p> <p>الى ح/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ٢١٢٧٤</p> <p>عن تمويل حسابنا الجاري لدى مصرف الرافدين بمبلغ ٢٠٠ مليون</p> <p>هذا القيد يسجل في مستند القيد</p>

مثال: في ٢٠٢٣/٣/١ قامت وزارة المالية بتمويل جامعة القادسية بمبلغ (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار وجامعة المثنى بمبلغ (١٠٠,٠٠٠,٠٠٠) وجامعة الانبار بمبلغ (١٥٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من:

١. سجلات وزارة المالية.
٢. سجلات كل من جامعة القادسية والمثنى والانبار.

الحل /// واجب

مثال: في ٢٠٢٣/٣/١٥ قامت جامعة المثنى بتمويل كلية الادارة والاقتصاد بمبلغ (١٥,٠٠٠,٠٠٠) دينار وكلية الصيدلة بمبلغ (١٠,٠٠٠,٠٠٠) وكلية الآداب بمبلغ (٥,٠٠٠,٠٠٠) دينار.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من:

١. سجلات رئاسة جامعة المثنى.
٢. سجلات الكليات اعلاه.

الحل // واجب