

مقترح إعداد موازنة تقليدية مختلطة في الوحدات الحكومية الخدمية دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية وكيانها

م.م. قاسم جاهل عبيد *

المستخلص

كانت وما تزال الموازنة التخطيطية التقليدية هي المعتمدة في تقدير المصروفات والإيرادات المتوقعة للسنة اللاحقة وكيفية التصرف بالمال العام وإدارته في الدوائر الحكومية الخدمية في العراق التي يتم تمويلها مركزياً من قبل البنك المركزي العراقي وفروعه بعد موافقة وزارة المالية على ذلك إستناداً إلى تخصيصاتهم السنوية ، وعدم إعتمادها تطبيق بقية الموازنات الأخرى مثل الموازنة الصفريّة وموازنة الأداء أو موازنة الأنشطة والبرامج ، بالرغم من كثرة الانتقادات التي وجهت إلى الموازنة التقليدية (موازنة البنود) من قبل الباحثين والدارسين على مدار سنوات التطبيق لكثرة السلبات التي يرافق تطبيقها .

ويرى الباحثون والدارسون أنفسهم أن سبب استمرار اعتماد تطبيق تلك الموازنة في إدارة المال العام والتصرف فيه ، هو الإيجابيات التي ترافق تطبيقها وصعوبة إجراء التعديلات على القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات المالية الصادرة من السلطات التشريعية المتمثلة بـ (مجلس النواب) أو (البرلمان) أو الصادرة من السلطات التنفيذية المتمثلة بمجلس الوزراء أو ما يسمى (الحكومة) برئاسة أو بوزرائها وخصوصاً وزارة المالية المرجع الفني للوحدات الحكومية ، إضافة إلى عدم توفر الكوادر المتخصصة لتطبيق تلك الموازنات .

وبهدف مسك تفاحتين في يد واحدة ، يرى الباحث أن يتم الاستفادة من الإيجابيات التي تنتجها تطبيقات الموازنات التخطيطية الأخرى وإدخال عنصر المسائلة كمرحلة إضافية إلى المراحل التي تمر بها الموازنة ودمجها في مفاصل تطبيق الموازنة التقليدية من خلال تصميم نموذج مقترح لها يسمى بـ (الموازنة التقليدية المختلطة) ، بهدف زيادة فاعلية وكفاءة الموازنة التقليدية المطبقة حالياً في الوحدات الحكومية . وستكون دراسة تطبيقية في رئاسة الجامعة المستنصرية وكيانها .

Abstract

Was and is still planning budget traditional is adopted in estimating the expenses and revenues for the subsequent year and how to dispose of public funds and management in government service in Iraq , which is funded centrally by Iraqi of central bank and his branch after agreement the Ministry of finance according to his budgeting , and non- adoption application the rest of the budgets of other such as zero-budget and budget performance or programs & performance budget, despite the many criticisms that were directed to the traditional budget (budget items) by researchers and scholars over the years, the many negatives that accompany their application .

According to researchers and scholars themselves that the reason for the continued adoption of the application of such budget in the management of public

* الجامعة المستنصرية/ كلية العلوم

money and dispose of it, is the positives that accompany the application and the difficulty of making amendments of the laws and decrees, regulations and financial instructions issued by the legislative powers of the (lower house) or (Parliament) or issued by the authorities Executive of the council of Ministry or the so-called the (government) or the chair and the respective ministers, especially the Ministry of Finance Technical Reference for government units, in addition to the lack of specialized staff for the application of those budget .

With the aim of keeping two apples in one hand , the researcher is taking advantage positives produced by the applications , other planning budgets and introduce an element of accountability, additional stages of the budget and incorporated in the joints of the application of budget traditional through the design proposed model have called (budget of traditional mixed) , in order to increase effectiveness and efficiency of the budget currently applied in the government units. The study will be applied at the head of Mustansiriyah University and their colleges.

□ مقدمة

قبل أن يتم أعداد مقترح لموازنة تقليدية مختلطة من قبل الباحث بهدف زيادة فاعلية وكفاءة استخدام الموازنة التقليدية من خلال زج العناصر الإيجابية الموجودة في الموازنات الأخرى قدر المستطاع , بعد دراسة عملية تطبيقية في الجامعة المستنصرية و كلياتها , لابد من تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول , أولهما بعنوان الموازنة العامة للدولة الذي بموجبه سيتم التعرف على مفهوم موازنة الدولة وخصائصها والمبادئ الأساسية لها ومراحل إعدادها والتعرف على مفهوم النظام المحاسبي الحكومي وأهداف الدليل المحاسبي الحكومي والجهات المستفيدة من البيانات المالية الحكومية .

أمّا الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لوضع دراسة مفهوم الموازنات التخطيطية وإستعراض أنواعها في القطاع العام وإجراء المقارنة بينها (التقليدية والصفرية وموازنة الأداء وموازنة البرامج والأنشطة) بهدف الوصول إلى كيفية إستنباط فكرة إستخراج العناصر الإيجابية الملائمة وزجها ضمن خطوات إعداد الموازنة التخطيطية التقليدية المختلطة بالشكل الذي يؤدي إلى مواكبة التطورات العلمية في الإطار الفكري والفلسفي في المحاسبة عموماً والمحاسبة الحكومية بشكل خاص , والتقليل من إستمرار عجزها عن توفير الضمانات الكافية للحيلولة دون هدر في المال العام والحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي تمهيداً للفصل الثالث الذي سيتم فيه إستعراض خطوات إعداد الموازنة التقليدية في الجامعة المستنصرية وإحدى كلياتها , ووضع مقترح لموازنة تخطيطية تقليدية مختلطة يتم فيها تفعيل وتحسين

إجراءات إعداد الموازنة التقليدية بالشكل الذي يحول دون هدر في المال العام (مال الشعب) الذي خول السلطات التشريعية في إدارته والسلطات التنفيذية في التصرف فيه , هذا من جانب , ومن جانب آخر , تقديم البيانات والتقارير المالية إلى الجهات المستفيدة لأغراضها المختلفة (التخطيطية والرقابية والبحثية والإقتصادية والسياسية وإتخاذ القرارات المختلفة) بشكل فعال وكفوء يساعد على مواكبة التطورات العلمية الحاصلة في الدول المتقدمة . وفي نهاية الفصل سيتم حصر إستنتاجات وتوصيات البحث نتيجة إعتداد أنموذج مقترح لموازنة تقليدية مختلطة.

□ منهجية البحث

1 . مشكلة البحث.

تعد الموازنات التخطيطية في القطاع الحكومي , على إختلاف أنواعها , أداة تخطيطية ورقابية فعالة في الحفاظ على المال العام إذا ما تم إعدادها وتنفيذها بعد المصادقة عليها من قبل السلطات التشريعية ومن ثم تقويم الأداء في ظل نظام محاسبي يقدم صورة حقيقية وعادلة (True and fair view) والتمثيل بصورة عادلة (Fairly presentation) عن الأحداث الإقتصادية . عليه فإن مخرجات النظام المحاسبي المعتمد في القطاع الحكومي, بعد إخضاعها لعملية الرقابة والتدقيق , لابد من وضعها في ميزان المساءلة (Accoutibility) للتأكد من إن ماتم التخطيط له وتنفيذه كان متطابقين إلى حدٍ مقبول يحول دون هدر في المال العام . وعليه تبرز عدة مشكلات نتيجة إعتداد الموازنة التقليدية في الجامعة المستنصرية وكياناتها وهي :

أ . يتم بشكل أساسي عند وضع الموازنة التقديرية للسنة اللاحقة على الخبرة في دراسة مخرجات السنوات قبل السابقة حيث إن السنة الحالية ما تزال تحت التنفيذ بغض النظر عن التطورات التي تطرأ على بيئة مجتمع (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) من جانب والمجتمعات المتمثلة في الدول المتطورة , من جانب آخر .

ب . عدم إعتداد مبدأ المساءلة في التحقق من صحة إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية التي تعبر عن الأهداف المراد تحقيقها خلال السنة المالية القادمة .

ج . إعتداد مبدأ عدم تجاوز المبالغ المخصصة للسنة المالية كأساس لمدى كفاءة تطبيق الموازنة السنوية .

- د . إن عدم صرف التخصيصات السنوية وفق النسب المقبولة لا يلحقه أية إجراءات إدارية تحدد مسائله المقصرين بسبب تجميد المال العام وعدم الاستفادة منه خلال هذه السنة , وقد يصار إلى مكافئتهم على عدم الصرف .
- هـ . عدم مواكبة التطورات العلمية المحاسبية والإدارية الخاصة بكفاءة فاعلية اتخاذ القرارات بناءً على البيانات الكفوية الدقيقة التي تعرضها النظم المحاسبية المعتمدة في القطاعات الحكومية .
- د . عدم تلبية كل متطلبات الجهات المستفيدة تماشياً مع المعايير المحلية والدولية المعتمدة ووضوح القصور بهذا الجانب .

2 . هدف البحث:

إن أساس فكرة البحث هو وضع مقترح موازنة جديدة بعنوان (الموازنة التقليدية المختلطة) الهدف منها وضع الموازنة التقليدية ضمن إطار فلسفي يعتمد بالدرجة الاساس على دمج بعض خصائص الموازنات الأخرى الملائمة ضمن الموازنة التقليدية لتفعيل خصائصها الإيجابية وتفاذي الضعيفة منها .

3 . خطة البحث: تتكون خطة البحث من الخطوات التالية:.

- أ . التعرف على الموازنة العامة للدولة من حيث المفهوم والمبادئ والوظائف والمراحل وعلاقتها بالنظام المحاسبي.
- ب . دراسة خصائص الموازنات التخطيطية المختلفة .
- ج . إستعراض التطبيق الفعلي لكيفية تطبيق الموازنة التقليدية في الجامعة المستنصرية وكياناتها .
- د . التعرف على مراحل الموازنة التقليدية المختلطة المقترحة (الإعداد والتنفيذ والرقابة والمساءلة) حيث تم إضافة عنصر المساءلة إلى المراحل الأساسية المتعارف عليها وبعض خصائص الموازنات الأخرى الملائمة.
- هـ . وضع أنموذج تطبيقي للموازنة التقليدية المختلطة المقترحة في الجامعة المستنصرية وكياناتها .
- و- . حصر أهم الإستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها عند تطبيق الموازنة التخطيطية التقليدية المقترحة .

4. أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من الدور الأساسي الذي تلعبه الموازنة التقليدية في كيفية إدارة المال العام والتصرف فيه , لذلك أظهرت هذه الأهمية ضرورة الإهتمام بالمخرجات التالية نتيجة تطبيق الموازنة التقليدية .:

أ . كثرة الإنتقادات الموجهة إلى الموازنة التقليدية وعدم مواكبتها التطورات الحديثة في دول العالم المتطورة .

ب . صعوبة تعديل أو إستحصال الموافقات الحكومية على إجراء تعديل في الموازنة التقليدية منذ تأسيس الدولة العراقية الحديثة إلى يومنا هذا .

ج . ضرورة إقتراح بعض التعديلات على الموازنة التقليدية وليس إلغائها , بهدف المحافظة على إيجابياتها وتلافي سلبياتها قدر المستطاع ودعمها بالخصائص الإيجابية المتوافرة في الموازنات التخطيطية الأخرى بالشكل الذي يحافظ على المال العام بشكل أساسي وتلبية حاجات الجهات المستفيدة الأخرى وفقاً للمعايير والأسس الدولية المعتمدة في هذا المجال.

5. فرضية البحث:

إن إقتراح نموذج لموازنة تقليدية مختلطة يساعد على تلافي العيوب الناجمة من إستخدام الموازنة التقليدية لإدارة المال العام والتصرف فيه , فضلاً عن وجود حاجة ملحة لتعديل الموازنة التقليدية لتلبية متطلبات الجهات المستفيدة الداخلية والخارجية من البيانات المالية وطريقة عرضها بالشكل الذي يحقق أغراضها المختلفة سواء الرقابية أو البحثية أو الاقتصادية أو الإدارية أو السياسية أو الإجتماعية أو البيئية .

6. نطاق البحث:

سينحصر نطاق البحث في الموازنات التقليدية التشغيلية (الموازنة الجارية) وليس الإستثمارية (موازنة الخطة) .

7. عينة البحث:

الجامعة المستنصرية و كلياتها للسنوات المالية (2003 صعوداً) .

الفصل الأول الموازنة العامة للدولة المقدمة:

إن الموازنة في اللغة الإنكليزية تعني (Budget) وفي اللغة الفرنسية تعني (Bouget) وإن أصل الكلمة في الفرنسية تعني حقيبة , وجاء هذا المعنى منذ العهد الإنكليزي حيث كان حينها وما يزال هنالك تقليد سائد يقوم به وزير المالية الإنكليزي بحمل حقيبة حمراء اللون يضع فيها موازنة الدولة , ووزير المالية يسمى (Exchequer) أو (Treasurer) وهو أقدم الوزراء ويقوم بتقديم الحقيبة إلى البرلمان (السلطة التشريعية) سنوياً . وكانت التقاليد أن تأتي عربة خيول إلى بيت وزير المالية يوم مناقشة الميزانية أو موازنة الدولة لذا تسمى (حقيبة الموازنة) أو (حقيبة النقود) أو (الحقيبة العامة) . [الزويني 2006 : 113] .

بعد أن قام الشعب بتحويل السلطة التشريعية (البرلمان) في إدارة أمواله (المال العام) والتصرف بها عن طريق السلطة التنفيذية (الحكومة ووزرائها) , كان على السلطتين أن تستندا إلى أداة تسمى الموازنات التخطيطية يمكن بها التحقق من قيامهما بالشكل الصحيح في إدارة والتصرف بالمال العام كمخولين بدلاً من المالك الحقيقي (الشعب) . ويرجع تاريخ إعداد أول موازنة في العراق إلى عام 1921 إذ نظمت بالاستناد إلى قانون اصول المحاسبات العثماني الصادر سنة 1911 والتعليمات التي أصدرتها سلطة الاحتلال البريطاني والحكومة العراقية , واستناداً إلى دستور سنة 1925 أصبح البرلمان هو الذي يصادق على تخمينات الموازنة (السلوم والجزراوي: ص 292) .

المبحث الأول . مفهوم الموازنة العامة للدولة Public Budget.

هنالك تعاريف عدة للموازنة العامة للدولة يمثل كل منها وجهة نظر مختلفة إلا أنها لا تختلف من حيث الجوهر ولا من حيث الخصائص. ومن بين هذه التعريفات نورد أهمها : .
المادة (2) من قانون اصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل المعتمد في العراق عرفت الموازنة بأنها : (الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة) .

وعُرِّفت الموازنة في قانون الادارة المالية رقم / 95 لسنة 2004 المعتمد في العراق في الفقرة (4) من القسم الثاني منه بأنها : (برنامج يستند على التخصيصات والتقديرات السنوية للمقبوضات والمدفوعات والتحويلات النقدية والمعاملات العينية الحكومية). كما عرفت الموازنة الاتحادية العراقية في الفقرة (17) من القسم نفسه بأنها : (تخمين اجمالي المقبوضات والمدفوعات كما مصادق عليها من قبل الحكومة الاتحادية). كما نصت الفقرة (2) من القسم الثامن من القانون نفسه على (لا تدمج موازنات المؤسسات العامة في موازنة الحكومة الاتحادية ولا تدمج ايضا في موازنات أي مستوى آخر من الحكومة) .

وعرفت أيضاً بموجب المادة (45) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الامم المتحدة بأنها : (عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد ولتحقيق الاغراض المطلوبة بكفاءة، فهي أساسا عملية اتخاذ القرار بطريقة تمكن الموظفين الرسميين على مختلف المستويات الادارية ، أن يقوموا بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرنامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والاستخدام الاكثر فاعلية للموارد المتاحة ولتلبية هذه الحاجات فان موازنة الدولة يجب أن تكون شاملة تغطي كل الاموال والبرامج الحكومية وذلك بصرف النظر عن مصدر تمويل هذه البرامج وطبيعة المصروفات التي انفقت في تنفيذها ويجب وضع تفصيلات تتناسب مع احتياجات اصدار القرار عند المستويات المختلفة من الادارة وذلك بتقديم التحليل الوظيفي والاقتصادي المناسب لانجاز الخطط والبرامج بصورة فاعلة وتحقيق الادارة الفاعلة على العمليات) . (الصائغ، 1989: 40) . وإنها (أداة تساعد المدراء في القيام بوظائفهم الادارية والرقابية بشكل مفيد أو مثير للانتباه وتساعد ليس في بناء تصوراتهم المستقبلية فحسب وإنما في التمعن في ما مضى) .

(Horngren and others -2004: 270) طبعة مترجمة السعودية .

من التعاريف أعلاه يمكن أن نضع عدة وظائف للموازنة العامة للدولة :

1. أداة تخطيط للدولة: إذ أنها تعكس خطة الدولة في تقديم الخدمات للمواطنين وإقامة المشاريع العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال إيراداتها ومصروفاتها.

2. أداة رقابة مالية وقانونية على أنشطة الإدارات الحكومية: لأنها تمثل ما ينبغي ان تكون عليه الأنشطة الحكومية من خلال تحديد مبالغ مصروفاتها وإيراداتها والزامها بأجراء عمليات الصرف والتحصيل على وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية.
3. أداة تنسيق بين الوزارات والإدارات الحكومية: لأنها تعرض برامج الحكومة بشكل أجمالي وعلى مستوى القطاعات والوحدات لتحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية.
4. أداة توصيل المعلومات إلى الإدارات الحكومية : لأنها تجعل كل وزارة وإدارة حكومية تعرف أهدافها المطلوب تحقيقها خلال مدة الموازنة والتخصيصات المسموح بصرفها نوعاً وكماً والإيرادات الواجبة التحصيل. (الرماحي، 2009: 143).

المبحث الثاني: المبادئ الأساسية ومراحل إعداد الموازنة العامة للدولة:

إن العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية يتأثر إلى حد كبير بالقوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المركزية في الدولة التي تحدد أساليب العمل وتتضمن قواعد ومعايير ملزمة تهدف إلى تحقيق التماثل والإنسجام في طرق القياس والعرض وضمان جانب العدالة والموضوعية في تقديم المعلومات ، كما إنها تمثل الإطار الفلسفي العام ومصدر الأحكام فيه ، وهي التي تحدد مساراته وتوجيه أعماله وتحكمها وتهدف إلى ضمان النوعية في أداء العمل والتي تأتي من مصادرها المختلفة وهي التشريعات الحكومية والقرارات الإدارية والعرف . [الحسون والقيسي النظم المحاسبية / الجزء الأول : 1990 : ص 47] .

عليه فإن المبادئ الأساسية للموازنة العامة للدولة تنحصر في خمسة مبادئ .:

1. **مبدأ سنوية الموازنة :** تحدد مدة تنفيذ الموازنة العامة بسنة واحدة عادة ، ويساعد هذا المبدأ على دقة تقدير كل من المصروفات العامة والإيرادات العامة إذ تعد السنة وحدة زمنية متكاملة طبيعياً لتكرار النشاط المالي للدولة وتحقق الرقابة الدورية والفاعلة من جانب السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية . (محمد، 1986: 416) . وإنعكاسات هذا المبدأ هو سنوية الدورة المحاسبية والضريبة .

2. **مبدأ الشفافية :** ويستلزم أن تصنف معلومات الموازنة العامة على وفق المعايير الدولية المقبولة قبولاً عاماً وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات ودعم المساءلة . (صندوق النقد الدولي ، 2005: 39)

3. **مبدأ الشمولية أو العمومية:** ويستلزم أن تغطي الموازنة العامة كل الوحدات والمؤسسات الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية، لكي تقدم الموازنة رؤية موحدة ومتكاملة لهذه العمليات ليصوت عليها ككل من قبل السلطة التشريعية. (صندوق النقد الدولي ، المصدر السابق : 39) .

4. **مبدأ الوحدة :** ويستلزم أن تكون كل الموارد الحكومية موجهة إلى وعاء مشترك (الخزينة العامة) ليتم تخصيصها للانفاق العام على وفق أولويات الحكومة وليسهل التعرف على حقيقة المركز المالي للدولة في ضوء الموازنة العامة وما تتضمنه من فائض أو عجز. (محمد، المصدر السابق: 417).

5. **مبدأ توازن الموازنة العامة :** ويراد به ان تتساوى الإيرادات العامة مع المصروفات العامة في جداول الموازنة العامة . (الكرخي،مصدر سابق:131). علماً ان الفقه المالي لا يستبعد أبداً فكرة التوازن الاقتصادي حتى ولو أدى إلى حصول عجز مؤقت في الموازنة ، ويطلق على هذا الاتجاه اسم نظرية (العجز المنظم) . (عبد والفتال ، 1985:262) .

أما مراحل أو ما يسمى بدورة إعداد الموازنة العامة فيقصد بها المراحل التي تمر بها عملية الموازنة العامة من بدء تحضير وإعداد الموازنة حتى تاريخ اعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية اللاحقة ونرى في اغلب دول العالم ان تقوم وزارة المالية بإعداد الموازنة، ويتم إعداد الموازنة من قبل لجنة خاصة، تقوم بتحديد التبويب، وقد يكون التبويب الجديد يركز على خفض التخصيص لقطاع معين (التعليم مثلاً) ، وفي بعض الأحيان يعتبر قطاع معين (التعليم مثلاً) مخصصاته ضمن مخصصات الدعم، وتندرج تحت بند الأهداف الاجتماعية. (المسلمي وعبد ربه: 2005: 1-2).

وتتلخص في المراحل الآتية التي سيتم شرحها بالتفصيل خلال مباحث الفصل الثاني .:

أ. مرحلة التحضير ضمن الأهداف والسياسات والأولويات للحكومة .

ب. مرحلة تصميم الموازنة وعرضها ومناقشتها في الدوائر الحكومية والسلطة التنفيذية .

ج. مرحلة المصادقة على الموازنة من السلطة التشريعية.

د. مرحلة تنفيذ الموازنة.

هـ. مرحلة المراجعة (التدقيق) وتقويم الأداء . (محمد، مصدر سابق: 420) .

المبحث الثالث . النظام المحاسبي الحكومي .

يعرف النظام المحاسبي بأنه (عبارة عن مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات والآلات المحاسبية المستخدمة في الوحدة ، فضلا عن الطرائق والإجراءات والتعليمات المحاسبية السليمة والدقيقة التي تهدف إلى إنتاج البيانات المالية الصحيحة التي تساعد في اعداد القوائم المالية). (الياسري، 2007: 132).

أما النظام المحاسبي الحكومي فهو (النظام الذي يعتمد مجموعة من الاسس والقواعد والاجراءات في تسجيل وتنظيم التصرفات المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والداخله في ضمن الموازنة العامة للدولة والرقابة على تلك التصرفات واعداد البيانات الدورية وكشوف الحسابات التي تتطلبها اعمال التخطيط والرقابة واعداد الحسابات الختامية على وفق القوانين والقواعد والتعليمات المالية المركزية) [فريح/السعبري مصدر سابق:4]

ويعرف ايضا بانه (عبارة عن مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة واجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات المحاسبية الحكومية فضلاً عن الطرائق والاجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية واعداد التقارير والبيانات المالية التي تهدف إلى تقويم الاداء والتخطيط والرقابة على الاموال العامة وتنفيذ السياسات المالية للحكومة) [الحجاوي 2004 : 53]. كذلك يقصد به بانه الهيكل العام الذي يحصر كل الحسابات التي تفي باحتياجات الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام سواء كانت وحدات انتاجية أو خدمية ويتضمن جدولاً تفصيلياً يضم الحسابات كافة التي تظهر في القوائم المالية في نهاية السنة المالية للوحدة المحاسبية ومرتبة ومبوبة بشكل منطقي وحسب التبويب (التصنيف) أو التسلسل المنطقي لهذه القوائم وبجانب كل حساب الرقم الرمزي له . [الياسري، 2007: 132] .

وقد أورد قانون الادارة المالية مصطلح (هيكل الحسابات) وعرفه في الفقرة (9) من القسم الاول منه بأنه : (قائمة مكونة من رموز محاسبية تستخدم لتصنيف وتسجيل معاملات ايرادات ونفقات الموازنة).

ويعد الدليل المحاسبي الحكومي هو أحد مقومات النظام المحاسبي الحكومي [تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي الصادرة عام 1985 من وزارة المالية / دائرة المحاسبة . (ويهدف التبويب المحاسبي لموازنة الدولة إلى تحقيق أهداف منها تسهيل إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها وإعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية للنظام المحاسبي الحكومي وإعداد الحساب الختامي للدولة والتقارير الدورية المقدمة للأجهزة الإدارية والرقابية والتشريعية بقصد تحليل الآثار المالية والاقتصادية لسياسات الدولة) .

[د . حماد و. البحر 1990 – ص 87]

عليه فإن دليل الحسابات الحكومية يحقق مجموعة من الأهداف نوجزها بالآتي:

- 1 . المساهمة في الضبط الداخلي لكون المعاملة الواحدة تمر في عدة عمليات تسجيل وترحيل وتدقيق.
- 2 . تسهيل مهمة الكوادر الحسابية لوجود ارقام بأسماء مختلف الحسابات تسهل عملية تبويب الحسابات على وفق الارقام الموضوعه.
- 3 . تسهيل اجراء المقارنات بين عمل الوحدات والمنشات ذات النشاط الواحد للوصول إلى تقويم ومتابعة كفاءة الاداء ، فضلا عن امكانية الحصول على البيانات التي تحقق الاهداف المحاسبية على المستوى القومي .
- 4 . يعد الدليل خطوة متقدمة على طريق مكننة الحسابات.
- 5 . تسهيل مهمة الرقابة الداخلية وكذلك الرقابة وتدقيق وفحص الحسابات من قبل الاجهزة من خارج الوحدة . (الهاشمي، مصدر سابق: 102) .

أما المستفيدين من البيانات المالية الحكومية فتتلخص بالآتي : (محاضرات د . خالد ياسين

القيس لدراسة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات / جامعة بغداد : 1993) .

أولاً ، السلطة التشريعية : تعد أكبر المستفيدين من البيانات المالية المستخرجة من النظام المحاسبي الحكومي التي يمثلها البرلمان أو المجلس الوطني في العراق ومجلس النواب في الأردن ومجلس الشعب ومجلس الشورى في مصر ، حيث تتركز إهتماماتها على كيفية إنفاق الأموال أو من أين مصادرها أو مصادر جباية الإيرادات بالإضافة إلى الفائض أو العجز وماهي الوظائف

والبرامج التي تخدمها النفقات الحكومية وأثر الإنفاق الحكومي وذلك من خلال اللجان الفرعية المشكلة في السلطة التشريعية المسؤولة عن الجانب الزراعي والصناعي والجوانب الأخرى .

ثانياً ، السلطة التنفيذية : المتمثلة بالحكومة ووزرائها والجهات الغير مرتبطة بوزارة ، وكل مستوى له إحتياجاته الخاصة التي تلائم طبيعة عمله حيث تتسع تلك الإحتياجات طردياً بالمستوى الإداري لتلك الجهات .

ثالثاً ، الجهات الدولية وفي مقدمتهم صندوق النقد الدولي .

رابعاً ، الأمم المتحدة . لأغراضها المختلفة .

خامساً ، منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي .

سادساً ، اللجان والمنظمات الإقليمية والقارية : هؤلاء يهدفون إلى تأمين بيانات مادية قابلة للتجميع والمقارنة ويحاولون فرض دليل تبويب موحد . من أشهر الأدلة في هذا المجال (دليل القياس الدولي) أو (دليل المقياس الدولي) الذي أصدرته منظمة الأمم المتحدة الحسابات القومية أو (لجنة الحسابات القومية) وهناك دليل آخر (IMF) صندوق النقد الدولي .

سابعاً ، أجهزة المحاسبة القومية : في وزارة التخطيط ، تحتاج هذه الجهات إلى بيانات مبوبة تبويباً إقتصادياً من خلال إعداد حسابات الدخل القومي وإعداد التوقعات الإقتصادية ودراسية تكاليف الأعمال الحكومية ومنافعها . ومن أهم القوائم التي يعدونها هي القيمة المضافة .

ثامناً ، السلطات النقدية والمالية : النقدية متمثلة بـ (البنك المركزي) والمالية متمثلة بوزارة المالية ، وبالأخص الهيئة العامة للضرائب حيث يهتمون بالفائض والعجز وإسلوب تمويله .

تاسعاً ، الجمهور بشكل عام الذي يعد المالك الحقيقي للمال العام . الذي يهدف الحصول على الخدمات .

عاشراً ، الصحافة أو ما تسمى بصاحبة الجلالة .

أحد عشر ، الموظفين الحكوميين دفاعاً عن مصالحهم أو ديوان الرقابة المالية لكي تدقق لصالح كل المستفيدين .

إثنا عشر ، جماعات المصالح الخاصة . مثل الجمعيات وهيئات البحث والتنظيمات الإجتماعية والسياسية .

ثلاثة عشر ، أسواق الأوراق المالية وشركات التأمين والمقرضين الذين يبحثون عن السيولة المتوفرة لدى الدولة .

الفصل الثاني أنواع الموازنات التخطيطية في القطاع الحكومي مفهوماً وخصائصاً المقدمة .

في هذا الفصل سيتم عرض أنواع الموازنات التخطيطية في القطاع الحكومي حسب تأريخ تطورها، حيث مرت الموازنات بعدة مراحل أثرت بمضمونها وشكلها إذ إن طلبات الجهات المستفيدة من البيانات المالية التي ذكرناها بالفصل الأول كانت وراء تلك التغيرات . وبالرغم من إن الوحدات الحكومية الخدمية لا تسعى إلى تحقيق الربح المجرد من الخدمات التي تقدمها ، إلّا إنه على مستوى حسابات الدولة لا بد من أن يكون هناك غطاء للنفقات المتوقعة خلال السنة المالية القادمة وهذا مايسمى مقابلة الإيرادات بالمصروفات حتى لو استدعت الضرورة إلى الإقتراض لسد العجز المتوقع للموازنة التخمينية المعتمدة . وللتعرف على أنواع الموازنات التخطيطية وخصائص وإيجابيات كل منها وصولاً إلى فكرة إستنباط مايلتم من الخصائص الإيجابية في الموازنات وزجها في الموازنة التقليدية والخروج بنموذج مقترح لموازنة جديدة تسمى الموازنة التقليدية المختلطة تم تقسيم الفصل إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول، الموازنة التقليدية، موازنة البنود، Control Budget.

إن الفكرة القائمة عليها الموازنة التقليدية هي قيامها بتمويل السلع والخدمات المطلوبة للوحدة الحكومية من اجل أداء عملها لتحقيق أهدافها ، وعلى هذه الوحدات الالتزام بحدود التمويل وعدم تجاوزه ولا تهتم هذه الموازنة بالعائد الذي حققته الوحدة من هذا التمويل ، أي ان هذه الموازنة تهتم بالمدخلات فقط وتتجاهل ما تقدمه تلك الوحدات من سلع أو ما تقدمه من خدمات والكيفية التي يتم بها ذلك. (حماد والبحر: 1990: 109) . وتظهر في الإعتمادات أو التخصيصات على أساس بنود أو مجموعات بحيث تسهل عملية مراقبة التجاوز على الإعتمادات التي تصدرها الدولة لذلك البعض يسميها الرقابية . بدأ تطبيق موازنة البنود 1921 في الولايات المتحدة لتكون موازنة تنفيذية شاملة وتصنيف اقتصادي لتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية إذ تصنف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس للغرض منها أي تحصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسة وفرعية (كوشك، 2004: ص3) .

- إن الأسس التقليدية في قواعد تنفيذ الموازنة التي ينبغي للجامعات الحكومية العمل بموجبها هي ما يأتي: (omininat & Louder back : P 249 نقلًا من [الجاسم 1993 : 36]).
1. تنفيذ تعليمات وزارة المالية بخصوص الموازنة الصادرة من وزارة المالية وعدم مخالفتها.
 2. عدم تجاوز التخصيصات المالية المقررة وعدم إجراء المناقشة بين أبوابها وفصولها وموادها إلا بالحدود التي تسمح بها التعليمات نفسها .
 3. خلال مرحلة التنفيذ فإنه من الصعب الحصول على تخصيصات مالية إضافية حتى إذا كان ذلك يؤدي إلى الحد من كفاية الأنشطة التعليمية أو عدم تنفيذها أحياناً.
- من ذلك يتضح أن الموازنة التقليدية سهلة التطبيق من حيث الإعداد والتنفيذ والرقابة على التجاوزات فيها , إلا أنها لا تستطيع تقديم البيانات المطلوبة عن مدى تحقيق الأهداف ونتيجة القصور الواضح في الموازنة التقليدية لذلك تم الإتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء . ونظراً لأن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ما تزال تطبق الموازنة التقليدية لابد من إستعراض العوامل التي تحيط بأعداد الموازنة العامة للدولة رغم كثرتها إلا أن ما يخص مجال التعليم العالي والجامعات الحكومية يمكن إدراجها بما يلي: (الناصر: 2005: 1-6) نقلًا من يوسف , نجاة سليم 2007 : 26 .
- أولاً-** أن المالية التقليدية تؤكد على أن أفضل موازنة هي التي تكلف الدولة أقل نفقة ، أما المالية الحديثة فهي تؤكد على أن أفضل موازنة هي التي تكلف الدولة أكثر نفقة ، وتبرير ذلك أن زيادة الإنفاق الاستثماري والجاري سوف يؤدي إلى إنعاش الاقتصاد الوطني وتحسين المستوى المعيشي للمواطنين.
- ثانياً-** تتولى الحكومة إعداد الموازنة العامة للدولة فتقوم بتقدير النفقات العامة والإيرادات العامة ممثلة بوزارة المالية وتعرض على السلطة التشريعية لمناقشتها وإقرارها وبعد ذلك تكتسب قوة القانون فتلتزم السلطة التنفيذية بتطبيقها ، ويتم تطبيقها لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية .
- ثالثاً-** قد تعتمد بعض الحكومات عند إعداد الموازنة العامة للدولة الى سياسة دعم السلع الضرورية ، وتسخير هذه السياسة لخدمة ذوي الدخل المحدود ، فقد يتم رصد مبالغ

لتثبيت أسعار السلع الأساسية (مثل المستلزمات المطلوبة للزيت الموحد ، القرطاسية.... الخ).

رابعاً- قد يتم استخدام الموازنة للتصدي لمشكلة البطالة من خلال رصد مبالغ لتوفير فرص عمل لخريجي الجامعات والاستفادة من الكفاءات كعناصر طموحة لجيل جديد.

خامساً- قد يتم استخدام الموازنة لتعديل سعر الصرف للاستفادة من جذب الموارد البشرية للجامعات الحكومية وبالتالي الحصول على سمعة رصينة بين الجامعات الحكومية العالمية .

سادساً- خلاصة القول ، يفترض ان تكون تقديرات الموازنة العامة للدولة اقرب ما تكون الى الدقة والموضوعية والتقليل ما أمكن من هامش الخطأ وعدم المبالغة في التوقعات.

المبحث الثاني ، موازنة البرامج والأداء Program & Performance Budget

هناك من يسميها موازنة البرامج بدون ذكر الأداء وهناك من يسميها موازنة الأداء وكل منها له نفس المعنى حتى لو قلنا موازنة البرامج بدون ذكر الأداء لانه يلحق بها ويدل عليها . أما مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية فقد عرفها:

"الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها التخصيصات المالية وتكاليف البرامج المفتوحة للوصول إلى تلك الأهداف والبيانات والمعلومات الكمية التي تقيس الانجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج". (Apremchand: 1984) [نقلاً عن أبو حمد آل علي: 2002: 345 و 346]. في عام 1949 تقدم برلمان الولايات المتحدة الأمريكية بتوصية عند إعداده لموازنة الدولة تنص على (إن ميزانية الحكومة الفيدرالية بأكملها تحتاج إلى تعديل يقضي الأخذ بنظام قوامه الوظائف والمشاريع والأنشطة) [القيسي محاضرات طلبة دبلوم مراقبة الحسابات جامعة بغداد : 1993]. من التعريف أعلاه نلاحظ ظهور ثلاثاً مصطلحات هي الوظائف والمشاريع والأنشطة التي يمكن تعريفها بالشكل التالي. إذ تمثل الوظائف بالنسبة للدولة مثال (الأمن الداخلي ووزارة الدفاع ووزارة الثقافة / وظيفتها ثقافية ووزارة الاقتصاد / وظيفتها إقتصادية أو وزارة التجارة في العراق وهكذا) . ومن ثم يتم تخصيص الوظيفة الواحدة إلى عدة إدارات عامة مثال ذلك (دائرة المرور التي تمثل برنامج المرور ودائرة الصحة التي تمثل برنامج الثقافة الصحية ودائرة الدفاع المدني وهكذا) .

ولتقريب الصورة أكثر فإن برنامج التعليم له عدة أنشطة مثل (رياض الأطفال والتعليم الثانوي والتعليم العالي وتعليم الكبار) . ولابد من التفرقة بين الأنشطة والمشروعات التي تمثل تكوين إسمالي عادةً أي تخص العمليات الرأسمالية (الموازنة الرأسمالية) أما الأنشطة فتتمثل العمليات الجارية (الموازنة التشغيلية) . إضافة إلى ذلك فإن الإنتاج في القطاع الخاص يستخرج منه كلفة الوحدة الواحدة أما في القطاع الحكومي مثل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي فإن وحدة أداء الخدمة هي كلفة الوحدة المتمثلة بـ (كلفة الطالب)

أما الانتقادات الموجهة إلى موازنة البرامج والأداء

- 1 : هناك بعض الأنشطة والأعمال الحكومية لا تخضع لعملية القياس كون هذه الأنشطة لا تتوفر فيها أشياء مادية محسوسة يمكن عدّها وقياس كميتها. (أبو حمد آل علي: 2002: 348)
- 2 : تفتقر هذه الطريقة إلى عدم قدرتها على دراسة مدى مساهمتها في تحقيق أهداف الحكومة ومدى أداء الأنشطة بطريقة مثلى كونها تقيس تكلفة الأنشطة بالتفصيل. (الهور: 1998: 40)
- 3: تحتاج إلى موظفين مؤهلين علمياً وعملياً لإدارة وتنفيذ هذا النوع من الموازنات، وهذا ما تعانيه معظم الحكومات وبالأخص في البلدان النامية . (الهور: 1998: 39) .

يتضح مما ورد أعلاه إن استخدام موازنة البرامج والأداء أظهرت عيوباً، هذه العيوب قد تم استنتاجها عند التطبيق لذا يتوجب تلافيها. لذلك فإن مستلزمات تطبيق هذه الموازنة هي ، كما سبق القول ، تقسيم الوظائف والبرامج ثم الأنشطة والمشروعات، ولتبنى هذه الموازنة [كراس موازنة البرامج والأداء لحبيب أبو صقر 1981 العدد 246] لا بد من إتباع الخطوات الآتية :

- أ . تعديل النظام المحاسبي بطريقة تسمح بقياس الكلف .
- ب . الدراسة المسبقة للمخاطر المرتبطة بالبرامج وأداء الوظائف .
- ج . ضرورة تحديد مؤشرات لقياس أو تقييم الأداء (يعني مؤشرات الإنجاز) لأغراض المسائلة (Accountability) .
- د . اعتماد نظام رقابة داخلية لضمان مقارنة المنفذ مع المخطط .

المبحث الثالث . موازنة التخطيط والبرمجة . PPBS .

يستخدم على نظام موازنة التخطيط والبرمجة باللغة الإنكليزية (Planning Budgeting System Programing) وتم اللجوء إلى نظام التخطيط، البرمجة، الموازنة نتيجة الانتقادات التي وجهت للموازنة التقليدية وموازنة البرامج والأداء. وعرفت لجنة التنمية الاقتصادية الأمريكية موازنة التخطيط والبرمجة بأنها:

(أسلوب لصياغة وتحقيق أهداف محددة بشكل كمي ويركز تصميم هذا النظام على الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف التي تسمح باستمرار مقارنة النتائج بالتكاليف) . (ابو حمد آل علي: 2002: 349) .

كما تم تعريف نظام التخطيط ، البرمجة ، الموازنة :

(هي الموازنة التي تهتم أساساً بالتخطيط الشامل، وتكاليف المهام أو الأنشطة ومدخل موازنة البرامج كاملة، يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي تستخدم لتنفيذ برامج) برامج . (الهور : 1998 : 41) .

ونلاحظ أن نظام P.P.B.S يحاول تحقيق التوازن للوظائف الثلاث واخذ كل منها بنظر الاعتبار وبمستوى الأهمية نفسه . (الصائغ : 1989 : 77) . ولغرض اعداد موازنة لجامعة حكومية بموجب نظام التخطيط ، البرمجة ، الموازنة ، لابد من اتباع الخطوات الستة التالية : (Lawrence : 2005 : 5) نقلاً [من يوسف ، نجاة سليم 2007 : 26] .

الخطوة الأولى : تحديد وتعريف المهام ، الأهداف ، والأغراض وتنقية النتائج المرغوب بها .

الخطوة الثانية : وضع البرامج والمناهج البديلة لإنجاز النتائج التي تكون فعالة .

الخطوة الثالثة : ان البرامج البديلة قد تترجم أو تحول إلى الواقع وتحدد المتطلبات لها ، ويتم تخطيط النفقات وموارد الإيرادات الخاصة بالبرامج ، ان هذه قد توضع لفترة سنة وليس لدورة موازنة واحدة .

الخطوة الرابعة : ان كل منهج اختياري قد يتم تحليله من اجل تحديد نتائجه المؤثرة ، ومع هذه المعلومات التي يتم الحصول عليها ، فانه من الممكن اختيار الربط الخاص بالبرامج .

الخطوة الخامسة : إعادة النظر في كل برنامج ، ويتم تحديد الدرجة التي تحصل على نتائج مرغوب بها .

الخطوة السادسة : ان التقديرات للبرامج بالإمكان ان تكون تغذية عكسية للنظام عند بداية الموازنة الجديدة .

وتمتاز هذه الموازنة عن موازنة البرامج طول مدتها , حيث تعد لمدة خمس أو عشر سنوات أو أكثر من ذلك , أما موازنة البرامج والأداء فتكون عادةً لسنة واحدة . وفي العراق تم تطبيق هذه الموازنة في عقد السبعينات ولكن فشل تطبيقها بسبب عدم كفاءة الكادر من جهة ولصعوبة تكميم العمل الخدمي من جهة ثانية . كذلك الحال بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية فشلت في تطبيقه في عهد وزير الدفاع الأمريكي السابق ماكنمارا والذي يربط بين الخطة والموازنة , حيث تم إيقاف العمل به بعد مرور سنة .

ومن أهم مميزات هذه الموازنة عن موازنة البرامج والأداء:

- 1 . فترتها أطول .
 - 2 . تعتمد على أساليب إحصائية ورياضية في التحليل .
 - 3 . تعتمد على الدمج ما بين عملية التخطيط والموازنة حيث ظهر في حينها التخطيط الشامل في عهد النظام الشيوعي العالمي ليستوعب التخطيط على مستوى الدولة (القيسي : 1993 محاضرات : مصدر سابق) .
 - 4 . على مستوى الإدارة بالوحدة تأخذ على أساس تحديد الأهداف لأجل تحقيق أكبر قدر من الفاعلية (مدى تحقيق الأهداف) .
 - 5 . توفر مؤشرات نوعية وكمية . فمثلاً تقوم بالربط بين التعليم وبين نسبة تناقص السرقة ودراساتها أكثر عمقاً من موازنة الأداء , حيث إن موازنة الأداء تحدد الأهداف والأداء مباشرة , أما موازنة التخطيط والبرمجة فتقوم بتحديد الآثار الغير مباشرة .
 - 6 . تحاول موازنة التخطيط والبرمجة معرفة مواطن المشاكل بالإدارة الحكومية وإستخدام وسائل التحليل للكلف والمنافع .
- وبالرغم من أنها ينظر لها كونها نظام متكامل على مستوى الدولة وأنها جزء من الإدارة الحكومية إلا أن مشاكل أتباع هذه الموازنة يمكن إيجازها بالآتي .:

- أ . كبر حجم المعلومات .
ب . إستخدام أساليب إحصائية معقدة .
ج . إستخدام طريقة توزيع الكلف المشتركة بين البرامج الحكومية , لذلك ظهرت الحاجة إلى البحث عن الأساليب الجديدة البديلة .

المبحث الرابع . الموازنة الصفريّة . Zero Base Budget

تم تطبيق الموازنة الصفريّة عام 1979 أيام الرئيس الأمريكي (كارتر) رئيس الولايات المتحدة الأمريكية بعد أن أثبتت الموازنات السابقة قصورها في بعض الجوانب السابقة الذكر , وقد صدرت لها عدّة تعاريف منها (محاضرات القيسي 1993 / مصدر سابق) :

التعريف الأول : (هي تقسيم الوحدات الحكومية إلى سلسلة من وحدات القرار (وحدة إدارية) أو ما تسمى مركز المسؤولية) . بحيث لديها صلاحية تحقيق الواجبات والأهداف الملقة على عاتقها .

التعريف الثاني: (هي تقسيم الوحدات الحكومية إلى رزم من القرارات أو مجموعة من القرارات) . بمعنى إن كل وظيفة يجب أن يحدد لها [هدف (مؤشرات الأداء) وكلف (وسائل بديلة للأداء) وعائد (لمستويات مختلفة للأداء) وأعباء] .

التعريف الثالث : (ترتيب مجموعة القرار حسب الأولوية) . مثلاً مديرية المرور العامة وحدات القرار لها (مصنع علامات المرور) . علماً إن الموازنة الصفريّة تنطلق من أساس ندرة الموارد المادية على إعتبار إن الموارد البشرية متوفرة بالمكان إستغلالها في أي مكان . وقد حدد مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدانمارك هذا النوع من الموازنة على أنه نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في البداية ويأخذ في الحسبان الحد الأدنى للتكلفة أو أكثر الطرائق فاعلية للحصول على مجموعة من المخرجات ووضع الاطار الذي يمكن بموجبه تقويم فاعلية مستويات النفقات الجارية المعقدة على وفق هذه الاعتبارات (داوود ، مصدر سابق : ص 19) .

من مميزات الموازنة الصفريّة هي :

- 1 . تحقق كفاءة عالية في توزيع الموارد .
- 2 . تقويم الأجهزة سنوياً وإخضاع جميع البرامج لتحليل التكلفة العائد .

3 . مشاركة أعداد كبيرة في وحدات كبيرة .

أما أهم مشاكل هذه الموازنة :

1 . التخوف من كلمة الصفرية وعلى إنها تقويم للمشاكل السابقة .

2 . تحتاج إلى كادر كفوء . كما إن هذه الموازنة مبنية على إفتراض عدم وجود نفقات سابقة ويكون التحاسب على هذه السنة بغض النظر عن السنة السابقة بحيث يكون إمّا إلغاء النشاط أو تقليصه أو توسيعه حسب أولويته في الأهمية .

3 . عدم توفر البيانات الكفوية وكثرة الأوراق الرسمية وطول وقتها .

و يرى البعض إن هنالك موازنة تسمى التعاقدية Contract Budget المبنية على العلاقة بين الاجهزة التنفيذية والحكومة يتم بمقتضاها تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محدده تدفعها الحكومة قبل و في أثناء وبعد تنفيذها على ما اتفق عليه أي انها نظام لعقد بين جهة منفذة والحكومة وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل كلفة ممكنة وفي الوقت المناسب بشرط ان تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها (الجهني , 2008 : ص1) .

ويلاحظ ان هذه الانظمة الاربعة أو الاساليب الأربعة لاعداد الموازنة قد طبقت على التوالي وعلى وفق الترتيب المعروف في البحث في الولايات المتحدة الامريكية . ثم عادت الولايات المتحدة الامريكية إلى اتباع نظام موازنة البرامج والاداء (P.P.b) ابتداء من سنة 1992 اذ سعت لكي تحول الموازنة العامة إلى موازنة اداء حقيقية على وفق قانون الاداء والنتائج الحكومية الصادر في السنة نفسها والذي يهدف إلى البدء بمشاريع ريادية لقياس الاداء بشكل منتظم . (الاسعد ، مصدر سابق: 19)

الفصل الثالث أنموذج مقترح لموازنة تقليدية مختلطة المقدمة.

في هذا الفصل سيتم إستعراض الآلية المعتمدة في إعداد موازنة الجامعة المستنصرية وكلياتها ومن ثم تخصيص المبحث الثاني لوضع نموذج لموازنة جديدة مقترحة يمكن بها النهوض بالموازنة التقليدية المطبقة حالياً من خلال زج بعض المميزات الإيجابية للموازنات الأخرى المذكورة بالفصل الثاني , ومن ثم وضع إستنتاجات وتوصيات إعتماذ هذا النموذج .

المبحث الأول . خطوات إعداد الموازنة السنوية في الجامعة المستنصرية .

سبق أن أوضحنا في الفصل الثاني الخطوات المفروضة إتباعها عند إعداد الموازنات التقليدية في الجامعات العراقية التابعة لوزارة التعليم العالي . أما في هذا المبحث سيتم عرض واقع حال الجامعة المستنصرية عند إعدادها للموازنة السنوية من خلال الإطلاع على مرفقات الموازنة السنوية في رئاسة الجامعة وكلية العلوم وكلية التربية وكلية الآداب كعينة للمبحث وتم تحديد الخطوات التالية :

1 . مرحلة الإعداد والتحضير والمصادقة .:

تقوم رئاسة الجامعة المستنصرية بتوزيع نسخة من الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد من قبل الدوائر الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي باللغة العربية يحوي على أنواع الحسابات الواجب الإلتزام بها عند تقدير الموازنة التخمينية للسنة المالية اللاحقة , على أن ترد إليهم خلال فترة لا تتجاوز الشهر السابع من كل سنة . بعد ذلك تقوم الكليات بعقد جلسة بين مدير الحسابات وعميد الكلية حصراً وبدون إشراك الآخرين لوضع التقديرات التي تعتمد بشكل أساسي على ما تم صرفه في السنة المالية السابقة المستخرجة من ميزان المراجعة الختامي ويضاف لها نسبة بسيطة لتلافي التخفيضات التي تحصل أحياناً في الموازنة سواءً من قبل وزارة المالية أو رئاسة الجامعة . بعد ذلك ترفع هذه التقديرات إلى رئاسة الجامعة المستنصرية / قسم الشؤون المالية لتوحيدها في شعبة التخطيط المالي في الجامعة وقد يصار إلى تعديل في مبالغ الموازنة التقديرية للكليات حسب خبرة شعبة التخطيط المالي . أما موازنة

رئاسة الجامعة التي تنفذ من قبلها فتتكون من أقسام رئاسة الجامعة والمراكز التي ليس فيها وحدات حسابية مستقلة , حيث يتم الإعتماد على نفس طريقة التقدير في تحديد مفردات الموازنة الإعتيادية وتستمر هذه المرحلة لفترة لا تتجاوز الشهر العاشر من السنة المالية لرفعها إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي التي تقوم بتوحيد موازنات الجامعات العراقية مع موازنة ديوان الوزارة قبل رفعها إلى وزارة المالية لإستحصال مصادقة السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس النواب , على مشروع الموازنة العامة للدولة وإصدار قانون الموازنة العامة للدولة وتعليمات التنفيذ من وزارة المالية /دائرة الموازنة .

ويحصل ذلك بعد مرور وزارة التعليم العالي بمرحلة مناقشة الموازنة السنوية المقترحة مع وزارة المالية , حيث تقوم الثانية بحذف التخصيصات التي ترى إن هنالك إخفاقاً في تنفيذها السنة اللاحقة . عموماً تكون التقديرات النهائية للموازنة مبنية على ما تم إنفاقه في السنة السابقة .

2. مرحلة التنفيذ .:

بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة تقوم وزارة المالية بتزويد وزارة التعليم العالي بموازنها المصادق عليها وتقوم وزارة التعليم العالي بإبلاغ الجامعات كافة بموازناتها . وعلى الجامعات الالتزام بتعليمات تنفيذ الموازنة بخصوص الإيرادات والمصروفات مع وجوب ضغط الإنفاق قدر الإمكان , على أن يكون الهدف الأساسي هو التدبير وإعادة الأعمار وضرورة إتباع الدقة عند التصرف بالأموال العامة وتوجيه الصرف للأغراض المحددة لها حصراً وفقاً للتبويبات المحاسبية المحددة في الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد والتفقد بالتعليمات التي تصدرها وزارة المالية / دائرة الموازنة بخصوص إجراءات المناقلة والصلاحيات المالية وتعليمات الشراء من القطاع العام والخاص . عند ذلك تقوم شعبة التخطيط المالي في رئاسة الجامعة بتوزيع التخصيصات على الكليات بموازنات مستقلة من الموازنة الكلية للجامعة وتبلغها ما تم تبليغها به من قبل وزارة المالية . وتعتمد عملية توزيع التخصيصات على الخبرة المتراكمة من دون أية أسس علمية إنما على أساس النسبة والتناسب قياساً بالتقديرات الموضوعة مسبقاً , وهي من المشكلات التي تواجه عملية تنفيذ الموازنة .

بعد ذلك تأتي إجراءات الصرف والقبض وفقاً للقوانين والقرارات والتعليمات والأوامر المالية ذات الشأن بكل معاملة مالية , لإضافةً إلى تطبيق إجراءات قبض الإيرادات المحددة . أما الوسائل والمستلزمات والسجلات والخطوات المالية المحاسبية الخاصة بذلك فليس من الأهمية بمكان إستعراضها لبعدها عن هدف البحث .

3 . مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة :

هنالك عدة أوجه للرقابة المالية منها:

- أ . الرقابة السابقة للصرف التي تتولاها شعب التدقيق الداخلي في الكليات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة الجامعة , للتأكد من تنفيذ الأقسام أو الشعب المالية للعمليات المالية المختلفة وفقاً للإصول والأعراف والقوانين والتعليمات المالية النافذة .
- ب . الرقابة اللاحقة للصرف التي تتولاها إما السلطة التنفيذية المتمثلة برقابة ممثلي وزارة المالية أو رقابة السلطة التشريعية المتمثلة بديوان الرقابة المالية أو قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة الجامعة على تنفيذ الموازنة في الكليات , علماً إن هنالك هيئة رقابة مالية عاملة في رئاسة الجامعة المستنصرية تابعة لديوان الرقابة المالية . أو قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة الجامعة على تنفيذ الموازنة في الكليات .

المبحث الثاني . مقترح موازنة تقليدية مختلطة .

وفقاً لما مرّ سابقاً من البحث نستطيع القول إن إتباع الموازنة التقليدية كانت قاصرة ولا تلبي طلبات الجهات المستفيدة من مخرجات الموازنة العامة للدولة , حيث إن البيانات المالية المستخرجة منها غير مبنية على أساس تصنيف التكاليف بشكل يمكن به قياس كلفة الوحدة الواحدة المنتجة في وزارة التعليم العالي المتمثلة بكلفة الطالب الواحد ومقارنتها مع الكلف القياسية المعتمدة في الدول المتقدمة في هذا المجال لغرض اللحاق بهم , كما إن طلبات الجهات المستفيدة من البيانات المالية السابقة الذكر لا يمكن تزويدهم بالبيانات الكفوية التي تريد الإطلاع عليها بسبب نوع الموازنة المستخدمة في عرض التخصيصات السنوية المصروفة من قبل الوحدات الحكومية . عليه وللصعوبات (المادية والبشرية) التي تتطلبها عملية تغيير نوع الموازنة المتبعة في الدوائر الحكومية غير الهادفة للربح (الخدمية) من

جهة وطول تلك الفترة المطلوبة , وللمميزات التي ترافق تطبيقها , يرى الباحث إنه بالإمكان (كمقترح) وضع موازنة تقليدية مختلطة أساسها تقليدي مدعوم ببعض مميزات الموازنات الأخرى الملائمة كمرحلة أولى للتغيير نحو موازنات أخرى أكثر ملاءمة . وتكون هذه الموازنة مبنية بشكل أساسي على فكرة مفادها [إن الخدمة الواحدة التي تقدمها الكليات هي الطالب الخريج وتكاليف تلك الخدمة تقسم النفقات إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة في عملية أداء الخدمة مع مراعاة إستمرار تغيير أسس توزيع النفقات غير المباشرة وفقاً لمبدئي الأهمية النسبية والعائد الكلفة] . في أدناه نموذج إعداد الموازنة التقليدية المختلطة في كلية العلوم الجامعة المستنصرية .

1. مرحلة الإعداد والتحضير:

لكي يتم التهيئة لهذه المرحلة لا بد من إتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد الأهداف العامة المتمثلة بتقديم خدمة (طالب خريج) وفقاً للمعايير المعتمدة من قبل الوزارة من حيث (النوعية والكلفة والعدد) ويتطلب ذلك تحقيق الأهداف الفرعية التالية:.

أ: مواكبة التطورات العلمية الحديثة في مجالات الدراسة النظرية والعملية بموجب خطة فرعية متجددة سنوياً تعدّها الأقسام العلمية. ويخصص لذلك لجنة إعداد خطة القسم المتجددة سنوياً لهذا الغرض.

ب: إدخال التقنيات العلمية الحديثة في مجالات الدراسة النظرية والعملية بموجب خطة فرعية متجددة سنوياً تعدّها الأقسام العلمية. ويخصص لذلك لجنة إعداد خطة القسم المتجددة سنوياً لهذا الغرض.

ج : مواكبة التطورات الإدارية الحديثة في الكليات الموجودة في الدول المتقدمة بموجب خطة فرعية متجددة سنوياً تنظمها عمادة الكلية . ويخصص لذلك لجنة إدارية لوضع الخطة السنوية بهذا المجال .

د : وضع برامج تطوير الكوادر التدريسية داخل وخارج العراق بموجب خطة عامة للكلية من واقع خطط الأقسام الفرعية بهذا الجانب . وتكون ضمن مهام اللجنة الإدارية أعلاه .

د: وضع برنامج تطوير الكوادر الإدارية والفنية داخل وخارج العراق بموجب خطة عامة للكلية من واقع خطط الأقسام الفرعية بهذا الجانب . وتكون ضمن مهام اللجنة الإدارية أعلاه أيضاً .

ز : توفير التخصيصات المالية اللازمة ضمن موازنة الجامعة لتلبية الأهداف العامة للكلية وبقية تشكيلات الجامعة أعلاه من خلال ترجمة خطط الكلية الفرعية والعامة إلى تكاليف وفق دليل الموازنة التشغيلية (نطاق البحث) .

الخطوة الثانية.

تقسيم الكلية إلى أقسام رئيسية (كمراكز كلفوية مباشرة وغير مباشرة) من حيث علاقتها في أداء الخدمة العامة مثل (قسم علوم الحياة والكيمياء والفيزياء والحاسوب والرياضيات وعلوم الجو ووحدة أبحاث البوليمر) حيث إن تكاليف الأقسام العلمية تدخل ضمن التكاليف المباشرة في عملية أداء الخدمة العامة . أما شعب ووحدات الكلية التي تدخل تكاليفها ضمن المباشرة في أداء الخدمة تسمى (الخدمات العامة) مثل مكتب عميد الكلية ومعاونيه والشعبة الإدارية والحسابات والتدقيق والتجهيزات والصيانة والتسجيل والأداء الجامعي ووحدات الإعلام والأنشطة الرياضية والفنية ووحدة تنسيق المعلومات ووحدة الإحصاء . وفي هذا المجال نبين الآتي .:

أ : وجوب تقسيم نظام الرواتب حسب الأقسام العلمية أعلاه إضافة إلى الإداريين والفنيين عن طريق المسؤول عن نظام الرواتب الإلكتروني في الجامعة , كما هو الحال في كلية العلوم .

ب : أما بقية مصاريف الموازنة الإعتيادية فيمكن مسك سجل إضافي للسيطرة على التخصيص المالي من عدم التجاوز فيه إضافة إلى سجل التخصيصات الرسمي (محاسبة / 2) المعتمد في الدوائر الحكومية . ويتم في هذا السجل حجز المبالغ قبل صرفها كل حسب التبويب المحاسبي سواء الصرف المباشر أو عن طريق توسط حساب السلف التي لا تظهر في سجل التخصيصات الرسمي مما يحصل أحياناً تجاوز في الصرف عما هو مخصص في الموازنة . وهذا ما معمول به في كلية العلوم وبعض الكليات , ويتضمن سجل التخصيصات الإضافي أنواع الحسابات المدرجة في الموازنة الإعتيادية التي هي جزء من تبويات الدليل المحاسبي الحكومي العام للدولة , وفي أدناه الحقول المكونة لسجل السيطرة على التخصيصات :

- حقل المبلغ . يدرج فيه المبالغ المراد صرفها على شكل سلف أو مصرف نهائي ويوزع هذا المبلغ إلى الأقسام العلمية والإدارية .
 - حقل الأقسام العلمية . يتكون من ستة أقسام إضافةً إلى وحدة أبحاث البوليمر الذي يكون بمستوى قسم حسب هيكلية الكلية. يدرج فيه نفس المبلغ في الحقل الأول المطلوب صرفه .
 - حقل الشعب والوحدات الإدارية الأخرى . (ضمنها مكتب العميد ومعاونيه) يدرج فيه أيضاً المبلغ المطلوب في الحقل الأول .
 - حقل مستند الصرف وتاريخه . يملأ من واقع مستندات الصرف .
 - حقل الزيادة أو النقص في المبلغ . في حالة إعادة أية مبالغ من السلف المستلمة تؤثر في هذا الحقل للسيطرة على التخصيص وبالمقابل إذا حصل زيادة في المبالغ المصروف بموافقة الأمر بالصرف .
 - رقم وتاريخ قيد القبض في حالة الإعادة .
 - حقل الملاحظات. يدرج فيه أية ملاحظات توضيحية أخرى مثل تأريخ الطلب وإسم طالب المبلغ .
- عن طريق هذا السجل سيتم السيطرة على التخصيصات من التجاوز على تخصيصات الموازنة وتحقيق الفائدة المرجوة من تحديد كلف الأقسام والشعب والوحدات المباشرة وغير المباشرة في عملية أداء الخدمة .

في أدناه نموذج السجل المشار إليه في أعلاه.

رقم الصفحة حسب فهرسة الصفحات (.....)

إسم المادة /

التخصيص السنوي (.....) دينار (فقط

..... لاغير)

التخصيص المنقح بعد الإضافة والتخفيض (.....) دينار (فقط

..... لاغير)

الإضافات والتخفيضات خلال السنة مع رقم وتاريخه الكتاب :

1 . إضافة / تخفيض (.....) دينار بموجب الكتاب رقمفي / /

2 . إضافة / تخفيض (.....) دينار بموجب الكتاب رقمفي / /

المبلغ	قسم علوم الحياة	قسم كيمياء	قسم فيزياء	قسم حاسوب	قسم رياضيات	قسم علوم جو	قسم خدمات إدارية	رقم وتاريخ مستند الصرف	زيادة أو نقصان	رقم وتاريخ قيد القبض	ملاحظات يذكر فيها تاريخ الطلب

الخطوة الثالثة:

عقد إجتماع سنوي للتحضير والإعداد لوضع الموازنة التخمينية للسنة المالية القادمة بحيث يشترك بالإجتماع كل من مسؤولي الأقسام العلمية ومدير الإدارة الذي ينوب عن الشعب والوحدات الإدارية ويشترك أيضاً معاوني العميد الإداري والعلمي ومدير الحسابات ويكون الإجتماع برئاسة عميد الكلية . يتم في الإجتماع مناقشة بنود الموازنة الإعتيادية التي تمثل الدليل المحاسبي ومكوناته من الحسابات التي يتم تحريكها أو تشغيلها أو الإستفادة منها في الكلية ويتطلب ذلك إعداد الآتي .:

أ . تسمية لجان إعداد الموازنة التخمينية السنوية العامة للكلية من الموما إليهم أعلاه ويضاف إليها مقرري الأقسام العلمية لضمان إنتقال الخبرة بين الإدارات المتعاقبة على الأقسام .

ب . إعداد دليل يخص كل كلية لشرح بنود الموازنة الإعتيادية الملائمة لطبيعة عملها وما تعنيه هذه البنود بالنسبة للواقع العملي لضمان سهولة ترجمة الخطط المرسومة إلى خطط

- كلفتوية . ويكون إعداد هذا الدليل على عاتق لجنة مكونة من مدير الحسابات ومدير التدقيق ومدير الإدارة وبالتنسيق مع بقية الأقسام المكونة للكلية .
- ج . تهيئة موازين المراجعة الختامية للثلاث سنوات الأخيرة مع سجل السيطرة على التكاليف أعلاه للإطلاع على معدل صرف الأقسام السنوي للسنوات الثلاث الأخيرة للخروج بقرار قريب من الواقع وعدم المغالاة في التقدير.
- د . ترجمة الخطط السنوية الفرعية المتجددة للأقسام بعد موافقة مجلس الكلية عليها وفقاً لمدى موافقتها للخطط والتعليمات العامة للوزارة وترجمتها كلفوياً وتوحيد المتجانس منها وفقاً للدليل المحاسبي الحكومي .
- هـ . تنظيم كراس سنوي في الكلية يضم ما تم التوصل إليه بعد إنتهاء إجتماع لجنة إعداد الموازنة التخمينية السنوية ويسلم نسخة منه مع الموازنة الكلفتوية للكلية إلى اللجنة العامة في رئاسة الجامعة لتوحيد موازنات الكليات التخمينية السنوية ليكون معيار لقياس أداء الكليات وتحديد مستوى الإحرفات في التنفيذ عما هو مخطط له ووضع الحلول لها مستقبلاً وبالإمكان ربط نظام حوافز وروادع من قبل القيادات العليا في رئاسة الجامعة .
- مما ذكر في هذه المرحلة سوف تضمن الجامعة الحجج الدامغة لكل التقديرات الموضوعية لموازنتها العامة التي تتفرع إلى موازنات فرعية لكل تشكيلات الجامعة وبالتالي سنضمن الإبتعاد عن مبدأ المساومات التي تحصل بين الجامعة ووزارة التعليم العالي من جهة وبين وزارة التعليم العالي ووزارة المالية من جهة أخرى دون الإستناد على أسس موضوعية إنما على تقديرات المصاريف السابقة .

2. مرحلة التنفيذ .

- بعد حصول المصادقة على الموازنة العامة للدولة كالمعتاد يتم إعلام رئاسة الجامعة بموازنتها التي تقوم بدورها بتوزيعها على الكليات وفقاً للأسس الآتية بدلاً من الطريقة التقليدية القديمة :
- أ . في حالة عدم وجود أية تخفيضات في الموازنة (النادر غالباً) يتم إبلاغ الكليات والتشكيلات التابعة للجامعة بها بدون أي تعديل .

ب . في حالة حصول تخفيض في الموازنة (الشائع عادة) يتم إبلاغ الكلية بحضور مدير الحسابات لمناقشة نسبة التخفيض ابتداءً لغرض الرجوع إلى الكلية وتحديد ما سيتم تخفيضه أو التنازل عنه بحيث لا يؤثر على خطط الكلية بالمستوى غير المقبول من خلال عقد إجتماع لجنة إعداد الموازنة السنوية داخل الكلية , ومن ثم الرجوع إلى رئاسة الجامعة خلال مدة ملائمة لوضع الموازنة النهائية بموافقة الكلية والإبتعاد عن التقدير الشخصي لتوزيع الموازنات المصادق عليها . على ضوء ذلك يتم تعديل الخطط الفرعية للكلية وفقاً لتلك التخفيضات في الموازنة ومراعاتها في الخطط القادمة.

أما مراحل التنفيذ التالية فهي نمطية ولا تغيير فيها حيث إستندت إلى تعليمات تنفيذ الموازنة السنوية التي تصدرها وزارة المالية من حيث الصلاحيات الادارية والمالية .

3. مرحلة الرقابة والمسائلة على التنفيذ .

يضاف إلى الإجراءات الرقابية النمطية المعتادة السابقة واللاحقة لتنفيذ الموازنة , أصبح بالإمكان وضع رقابة على أداء الكلية من قبل رئاسة الجامعة من جهة ومن قبل ديوان وزارة التعليم العالي من جهة أخرى لوضع تقييم للأداء وفقاً للمعايير المعتمدة من قبل الوزارة والدول المتقدمة في مجال التعليم العالي لتحديد مستوى الإحترافات في التنفيذ (المقبول وغير المقبول) ووضع الحلول لها ومواكبة الأداء المعياري المحدد دولياً في مجال التعليم العالي . حيث إن إستخراج كلفة الطالب المتخرج من أهم معايير الأداء المعتمدة من خلال إستخدام سجل تحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة . وبهذا الخصوص لا بد من أن نتطرق إلى مسالة تحديد كلفة الطالب على مستوى الكلية , حيث لا نستطيع أن نغفل عن تكاليف رئاسة الجامعة التي تعد من التكاليف غير المباشرة في أداء الخدمة العامة في الكليات وبالإمكان إعتداد مبدأ التحميل أو التوزيع الذي يعتمد على نسبة تكاليف الكلية المباشرة إلى نسبة إجمالي تكاليف الكليات المباشرة المستخرجة من سجل تحليل التكاليف وتضاف التكلفة المستخرجة إلى تكلفة الطالب في الكلية المعنية . هذا من جانب . ومن جانب آخر , يعد كراس الموازنة السنوية التخمينية لكل كلية بمثابة قياس لجودة الأداء في الكلية الذي بالإمكان من خلاله وضع نظام حوافز ملائم حسب مستوى الأداء الفعلي قياساً بما هو مخطط له . وبهذا سيكون هنالك توجه نحو خلق نوع من التوازن بين المغالاة في التكاليف وبين ما سيتم تطبيقه من الخطط الموضوعية , بحيث لا تكون القيادات الإدارية في الكليات تحت طائلة المسائلة الإدارية من حيث جودة الأداء نوعاً وعدداً ومن حيث التكلفة .

المبحث الثالث / الإستنتاجات والتوصيات .

من خلال ما تم إستعراضه بالفصول السابقة يمكن للباحث التوصل إلى الإستنتاجات والتوصيات التالية .:

1. الإستنتاجات .

أ . إن تفعيل إستخدام الموازنة التقليدية في قطاع التعليم العالي والبحث العلمي ضرورية , نظراً لقصورها حالياً , بدلاً من ألغائها كما أوصى بذلك الكثير من الباحثين , وذلك لصعوبة الإجراءات اللازمة لذلك وطول المدة ثانياً وقلة وعدم ملائمة تخصص الكوادر المحاسبية ثالثاً .

ب. وجود بعض الخصائص الإيجابية الملائمة في الموازنات الأخرى يمكن الإستفادة منها ودمجها مع الموازنة التقليدية للخروج بموازنة تقليدية مختلطة تكون أكثر فعالية وتلبي إحتياجات الجهات المستفيدة من البيانات المالية على مختلف أنواعها وأغراضها الدراسية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية .

ج . إن اعتماد النموذج المقترح للموازنة التقليدية المختلطة يستلزم الآتي .:

أولاً : أخضاع الموازنات للمناقشات داخل الكلية مع المعنيين بالتنفيذ سيعطي الدافع لديهم نحو حسن الأداء في التنفيذ والشعور بالمسؤولية في تحقيق أهداف الكلية والحفاظ على المال العام . بدلاً من إنفراد المسؤول الأعلى في إعداد الموازنة . أما المناقشات بين رئاسة الجامعة والكليات من شأنها تقليص الأختلافات بين وجهات النظر بينهما أولاً وبين رئاسة الجامعة وديوان الوزارة ثانياً وبين الوزارة ووزارة المالية ثالثاً .

ثانياً : تقسيم التكاليف داخل الكليات إلى مباشرة وغير مباشرة سيعطي أصحاب القرار الرؤية الواضحة عندهم وسيوفر إلى الجهات المستفيدة البيانات المالية الملائمة لأغراض دراسية أو إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية بهدف تطوير العملية التربوية وجعلها بمصاف الدول المتقدمة .

ثالثاً : إن وضع عنصر المسائلة في الموازنة بكل مراحلها سيعطي الدافع لدى المعنيين فيها بالإتجاه نحو عدم المغالاة فيها مع الإحتفاظ بالطموح نحو تنفيذ المعايير الدولية

- المعتمدة في قطاع التعليم من خلال النظر إلى مبدأ الحوافز الذي يواكب هذا التوازن .
وبالتالي الحفاظ على المال العام من جهة ومواكبة التطورات العالمية الحديثة.
- رابعاً:** ضمان الإستخدام الكفوء للموارد المالية والبشرية وفاعلية الرقابة المالية على الأداء.
- خامساً:** إن تنظيم كراس للموازنة السنوية على مستوى الكليات والجامعات سيعطي مقياساً واضحاً لمدى كفاءة تنفيذ الموازنة بدلاً من المقياس السابق الذي يعتمد على نسبة الإنفاق قياساً بما هو مخطط بغض النظر عن مدى مواكبة العملية التربوية للتطورات العالمية الحديثة في مجال التعليم العالي .
- سادساً:** يتيح إمكانية التنبؤ بالإنحرافات المحتملة عن الأهداف المخطط لها وتنظيم عملية تدفق المعلومات التي لها علاقة بحركة الموازنة بشكل إنسيابي , نظراً لوجود ترابط وتكامل بين الخطط الفرعية والخطط العامة داخل الكلية من جهة وبين الكلية والجامعة من جهة ثانية وبين الجامعة والوزارة من جهة ثالثة .
- سابعاً:** إتاحة الفرصة للمفاضلة بين البدائل المتاحة وتحقيق الأهداف الفرعية وإظهار الإستخدامات بوضوح وتحليل نتائجها وإختيار النوعية الأكثر ملائمة والأكفاً أو الأكثر كفاءة إقتصادياً وحسب إمكانيات تحقيقها .
- ثامناً:** يمكن تطبيق الموازنة التقليدية المختلطة المقترحة بالكوارر المحاسبية المتوفرة في رئاسة الجامعة والكليات .

2. التوصيات.

يوصي الباحث بضرورة اعتماد الموازنة التقليدية المختلطة المقترحة نظراً لوجود ضرورة ملحة لها , لما تحققه من فوائد جمة تم حصرها بالإستنتاجات آتفة الذكر . ولتحقيق ذلك لا بد من إتخاذ الإجراءات التالية :

أ . تقسيم أنشطة الكلية إلى أنشطة لها علاقة مباشرة في تحقيق الهدف العام المتمثل في أداء الخدمة العامة (طالب متخرج) والمتمثلة بالأقسام العلمية , وأنشطة لها علاقة غير مباشرة في أداء الخدمة العامة المتمثلة بعمادة الكلية والشعب والوحدات الإدارية الساندة للأقسام العلمية .

ب . إستخدام سجل سيطرة تحليلي على تكاليف الكلية أو الجامعة يقسم حسب الأنشطة في الفقرة (أ) أعلاه .

ج . وضع دليل توضيحي لأقسام الكلية والشعب الإدارية يتضمن ترجمة لإحتياجات الكلية وما يقابلها من أنواع الحسابات الواردة في الموازنة الإعتيادية (الجارية) , من قبل مدير الحسابات كي تكون الموازنات الفرعية للأقسام والشعب مطابقة للحسابات الواردة في الموازنة الجارية للكلية .

د . تشكيل لجان فرعية سنوياً في أقسام الكليات تتبنى وضع خطط متجددة لمواكبة التطورات الحديثة العلمية في مجال التعليم العالي والأساليب الإدارية والتقنيات المستخدمة في هذا المجال وتحديد المستلزمات المادية والبشرية المطلوبة لذلك .

هـ . تشكيل لجنة إعداد الموازنة التخمينية السنوية للكلية يشترك فيها كل من عميد الكلية ومعاونيه ورؤساء الأقسام العلمية ومدير الحسابات ومدير الإدارة لترجمة الخطط الفرعية إلى تكاليف وتوحيدها بعد دراستها والموافقة عليها قبل رفعها إلى رئاسة الجامعة.

و . إعداد كراس سنوي لموازنة الكلية السنوية يرفق مع الموازنة التخمينية السنوية بعد مصادقة لجنة إعداد الموازنة السنوية في الكلية يتضمن تفاصيل الخطط الفرعية لتشكيلات الكلية.

ز . على رئاسة الجامعة أن تأخذ كراس موازنة الكليات الأساس في المناقشة مع وزارة التعليم العالي ووزارة المالية للدفاع عن خططها السنوية لا سيما المتغيرة التي تمس تطور العملية التعليمية منها وليس النمطية الثابتة .

- ح . على رئاسة الجامعة عند حصول تغيير في الموازنة التقديرية من قبل السلطة التشريعية أن لا تغير في تلك الموازنات إلّا بموافقة الكلية التي لها علم بمدى التغير وأثره على خططها الموضوعة .
- ط . على رئاسة الجامعة تفعيل شعبة الأداء الجامعي من خلال تقييم أداء الجامعات طبقاً للخطط السنوية الموضوعة ومقارنتها بما هو منفذ منها فعلاً . لذلك يستوجب الأمر زج عناصر محاسبية في شعبة الأداء الجامعي .
- ي . إستخدام أساس توزيع تكاليف رئاسة الجامعة كونها تكاليف غير مباشرة على الكليات على أساس نسبة تكاليف الكلية المباشرة إلى إجمالي تكاليف الكليات المباشرة .
- ك . على رئاسة الجامعة وضع نظام حوافز ملائم ويلازم تقييم أداء الكلية السنوي .
- ل . على وزارة التعليم العالي ومن خلال شعبة الأداء الجامعي في الجامعات تحديد عدد وحدات الأداء المطلوبة لمختلف المراحل وقياسها بالوحدات المعيارية المعتمدة دولياً لغرض توجيه تعديل الخطط الموضوعة من قبل الكليات لتحقيقها .

قائمة المصادر

القوانين والأنظمة والتعليمات المحلية والدولية.

- أ . قانون الإدارة المالية رقم (5) لسنة 1994 .
- ب . قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 .
- ج . الدليل المحاسبي الحكومي الصادر من قبل وزارة المالية / دائرة المحاسبة عام 2007 .
- د . تعليمات تنفيذ الموازنة السنوية الصادرة من قبل وزارة المالية لعام 2010 و 2011 .
- هـ . تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي الصادر من وزارة المالية / دائرة المحاسبة عام / 1985 .

2. الكتب العربية والأجنبية:

- أ . د. الرمحي، نواف محمد عباس، (المحاسبة الحكومية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- ب . حجاوي ، حسام أبو علي ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية (الأردن :دار الحامد للطباعة والنشر ، 2004) .

ج. هونجرين ، جارلس ، وفوستر ، جورج ، وداتار سريكانت ، محاسبة التكاليف: مدخل إداري ، طبعة مترجمة ، ترجمة احمد حامد حجاج وعصام الدين زايد ، دار المريخ العربية ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2004 .

د. آل علي ، رضا صاحب ابو حمد ، "المالية العامة" الطبعة الاولى/ جامعة الكوفة / العراق / 2002.

ه. سلوم، حسن عبد الكريم، "الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع تطبيقات لجمهورية العراق"، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، 2001.

و. الحسون عادل محمد والقيسي حامد ياسين ، النظم المحاسبية جـ/1 دار الشؤون الثقافية 1999

ز .الهور، محمد، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن .1998

ح .د . القيسي ، خالد ياسين ، محاضرات المحاسبة الحكومية لطلاب الدبلوم العالي / جامعة بغداد / 1993 .

ط . حماد، احمد هاني بحري والبحر، حصة محمد احمد، "اصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت"، ذات السلاسل، الكويت 1990.

ي . الصائغ، حنا رزوقي، "المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة"، الجزء الاول، الطبعة الخامسة، مطبعة الزمان، بغداد، 1989.

ك . د. عبد ود. الفتال، طاهر موسى وزهير جواد، (اقتصاديات المالية العامة)، مطبعة جامعة بغداد، 1985.

م . فريح والسعبري، عبيد محل و ابراهيم عبد موسى، (المحاسبة الحكومية، الفروع المحاسبية)، دار الحكمة للطباعة والنشر.

1 . الرسائل والأطاريح .

أ . يوسف ، نجاته سليم / رسالة ماجستير / جامعة بغداد / بعنوان " تخصيص الموارد في موازنة الجامعة باستخدام أسلوب برمجة الأهداف " 2007 .

ب . الياسري ، علاء خضر كاظم " تقويم الإجراءات المحاسبية لعقود المقاولات الخاصة بالصناعة النفطية" محاسبة قانونيه ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، 2007 .

ج . الزويني ، خديجة جمعة مطر (الخصصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة) رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية 2006 .

- د . الكرخي مجيد عبد جعفر ، مدخل الى تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام البيانات المالية ، جامعة بغداد 2001 .
- ه . الجاسم ، مي خزل ، "تقويم كفاية الاداء في المؤسسات غير الهادفة للربح"، دراسة تطبيقية في جامعة بغداد رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد بجامعة بغداد، 1993.
- و . الشخيلي ، فاخنة شاكر رشيد ، "الموازنة العامة للدولة"، دراسة تطبيقية لأساليب ومعايير اعداد تقديرات الموازنة الجارية في العراق، بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي لمراقبة الحسابات مقدم الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد بجامعة بغداد، 1990.
- ز . داوود ، فاتن ايليا (دور النظام المحاسبي الحكومي في تخطيط وبرمجة موازنة الدولة) رسالة ماجستير جامعة بغداد 1987 .
- ح . محمد، سعد مهدي، (تقييم اساليب تنفيذ مشاريع خطط التنمية القومية، بحث ميداني في المؤسسة العامة للماء والمجاري)، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1986.
- ط. الهاشمي، شامل حسن خصاف، (النظام المحاسبي الموحد لمؤسسة الثقافة العمالية وفروعها)، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1979.

2. المجلات والجرائد المحلية والدولية .

- أ .كوشك ، طارق الحكيم (موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين) جريدة عكاظ 2004 العدد 937 .
- ب . السلوم ، حسن عبد الكريم والجزراوي ، ابراهيم محمد علي (مقترح تشريع قانون الموازنة العامة للدولة) مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 11 سنة 1989.
- ج . كراس موازنة البرامج والأداء / أبو صقر ، حبيب / 1981 .
- د . المسلمي ، رضا وعبد ربه ، حسين ، موازنة "خفض الدعم ومخصصات التعليم والصحة واموال التأمينات صفر". الصالون السياسي، جريدة اسبوعية [ailto: in Fo @ elosloa. Com](http://ailto:inFo@elosloa.Com)
- ه . الجهني ، محمد فالح (تمويل التعليم وميزانيته) جامعة ام القرى / 2008 موقع المعرفة الإلكتروني .