الأسبوع الخامس

الأهداف التعليمية:

١ـ مفهوم الدين العام.

٢ـ النفقات والايرادات في النظام المحاسبي الحكومي.

٣ـ أساليب تقدير الإيرادات والنفقات في النظام المحاسبي الحكومي.

٤ـ قواعد أعداد الموازنة العامة للدولة.

أولا: مفهوم الدين العام the concept of public debt

يعد الدين العام احد مصادر الإيرادات العامة لسد العجز الذي قد يحصل في الموازن العامة للدولة في فترة إعداد مشروع الموازنة نتيجة زيادة تقدير النفقات عن الموارد المتوقع الحصول عليها والتي هي (الموارد الطبيعية، حصة الخزينة العامة من إيرادات الشركات العامة الإعانات الرسوم، الضرائب، الإصدار النقدي)، وقد عرفت **لجنة الانتوساي الدين العام** : بأنه المطلوبات التي تتحملها الهيئات العامة مثل الحكومة المركزية أو الفدرالية والسلطات المحلية والإقليمية والبلدية والمؤسسات التي تملكها أو تسيطر عليها الحكومة والهيئات العامة أو شبه العامة.

وفي كثير من الدول يعد الدين العام مشكلة تقلق الحكومات خاصة في ظل الأزمات الاقتصادية المفاجئة والخوف من عدم مقدرة الحكومة من تسديد التزاماتها في تاريخ الاستحقاق مما يترتب عليها فوائد عالية وقد يتسبب في انخفاض قيمة العملة المحلية وتدهور اقتصادها، ولذا كان من واجب الحكم الديمقراطي هو الإفصاح عن الدين العام وعن تأثيره في الأجل المتوسط والطويل، وتواجه كثير من الدول مخاوف (مخاطر) من الدين العام كما أسلفنا، إذ تتمثل هذه المخاطر بالآتي:

١ــ مخاطر السوق marketing Risks: وهي تلك المخاطر المتعلقة بالتغيرات التي تحدث بأسعار الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية وأسعار السلع والتي تؤثر في

كلفة الدين العام.

٢ــ مخاطر تجديد الدين The Risk of the renewal of Debt: قدرة ادارة الدين العام على تجديد الدين أو الزيادة الكبيرة غير العادية في كلفة الدين الحكومي او كليهما وبالتالي يؤدي ذلك إلى خسائر اقتصادية فضلا عن ارتفاع أسعار الفائدة.

٣ــ مخــاطر الائتمــان The risks of credit: وهــي المخــاطر المتعلقــة بعــدم اداء المقترضــين للقــروض او غيرهــا مــن الموجــودات الماليــة او عــدم أداء الطــرف المقابــل لالتزاماته.

٤ــ مخــاطر التســوية The risks of settlement: وهــي الخســائر التــي قــد تتكبــدها الحكومــة مقابــل عــدم قــدرة الطــرف المقتــرض عــن تســوية مــا بذمتــه مــن قــروض لأي ســبب ماعدا التخلف عن السداد.

٥- المخــاطر التشــغيلية The risks of operational: وهــي تتمثــل فــي أخطــاء المعــاملات وقيــدها فــي كافــة مراحــل التنفيــذ او ضــعف نظــام الرقابــة الداخليــة، أو بســبب المخــاطر القانونيــة او نقــص الســرية او الكــوارث الطبيعيــة والحــروب التــي تــؤثر فــي النشاط الاقتصادي للدولة.

ثانيا: النفقات والايرادات Expenditure and Revenues:

حدد قانون الإدارة المالية والدين العام في (قسم ٣ / ٣) النفقات ومصادر الإيراد التي

أن تتضمنها الموازنة الاتحادية وبكل دقة بالآتي:

١- النفقات Expenditure

أ- النفقات الجارية Current expenditure وتضمن دفع الرواتب والأجور

والمخصصــات الأخــرى وشــراء البضــائع والخــدمات والتحــويلات الجاريــة بمــا فيهــا رواتــب المتقاعــدين والضــمان الاجتمــاعي عينــا أو نقــدا (ودفــع الفوائــد والتحــويلات العينية).

ب ـ النفقــات الرأســمالية Capital expenditure: وتتضــمن شــراء الموجــودات الــدل والموجــودات المعنويــة والموجــودات الماليــة (العمــلات الأجنبيــة، ســندات الخزينــة والعملــة الذهبية والأسهم.. الخ) والتحويلات الرأسمالية (عينا او نقد) والمنح.

ج ـ النفقــات الداخليــة والخارجيــة Internal and external loans: وتتمثــل بــالقروض التي تمنحها الحكومة الفدرالية سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل للغير.

د- النفقات الأخرى Others expenditure التي تفرضها الحكومة الفدرالية.

ه ـ التحويلات transferences إلى البنك المركزي العراقي.

و- التحويلات إلى الشركات العامة

٢- الإيرادات Revenues

أــ إيــرادات ضــريبية Revenue Tax : وهــو مــا يــتم تقــديره مــن قبــل الهيئــة العامــة للضرائب من مبالغ ممكن جبايتها لأنواع الضرائب الواردة في قانون ضريبة الدخل.

ب ـ إيرادات النفط Oil Revenue

ج- إيرادات غير مشمولة بقانون ضريبة الدخل Non-. Revenues

د- اشتراكات الضمان الاجتماعي.

ه ـ المنح التي تحصل عليها الحكومة الاتحادية من الخارج.

و- القروض المحلية والخارجية التي تحصل عليها الحكومة الاتحادية.

ز- القروض التي تم تسديدها للحكومة من قبل الغير (داخليا وخارجيا).

ح- تحويلات الموجودات من الخارج.

ط- تحويلات الأرباح الفائضة من البنك المركزي العراقي.

ي ـ التحويلات من حكومات الأقاليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية.

ك ـ الإيرادات الأخرى.

ثالثا: أساليب تطور الموازنة العامة لتقدير النفقات والايرادات.

مرت الموازنة العامة عبر التاريخ بمراحل عديدة منها:

١ــ موازنــة الاعتمــادات والبنــود (الموازنــة التقليديــة): هــي تقــدير مفصــل لإيــرادات ونفقــات الدولــة عــن ســنه ماليــة قادمــة ومجــاز مــن الســلطة التشــريعية ومبنــي علــى أرقــام الإيــرادات والنفقــات فــي الســنة الماضــية أو متوســط ســنوات ســابقة ثــم تعــدل هــذه الأرقــام وفقــا لمــا هــو متوقع من تغيرات لها تأثير على أساس إعداد موازنة الاعتمادات.

تعتبــر أول أنــواع الموازنــات وأكثرهــا اســتعمالا وانتشــارا لســهوله تطبيقهــا وفهمهــا وتمتــاز بالرقابــة علــى تحصــيل الأمــوال وأنفاقهــا، وتعــد وفقــا للتبويــب النــوعي للنفقــات العامــة حيــث تصــنف النفقــات الســنوية وتخصــص لكــل وحــدة إداريــة حكوميــة حســب الغــرض مــن النفقــة مثــل الرواتــب والأجــور والنفقــات الجاريــة والتحــويلات الجاريــة حســب الهيكــل التنظيمــي للدولــة ثــم تحــد الاعتمــادات الخاصــة لكــل وحــدة إداريــة ثــم تجمــع مخصصــات الوحــدات الإدارية العامة في الموازنة العامة للدولة.

ومن مميزات موازنة الاعتمادات.

١. تمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها.

٢. سهوله فهمها من كافة الجهات المستخدمة لها.

٣. بياناتهــا صــالحة للمقارنــة ويمكــن تجميعهــا لعــدة ســنوات متتاليــة لغــرض تســهيل معرفــة اتجاه الانفاق والتحصيل.

عيوب موازنة الاعتمادات.

١. تركز على الرقابة القانونية أكثر من التركيز على التخطيط والتقييم

٢. القرارات الأساسية للتخطيط تبدأ من المستويات الإدارية التنفيذية الدنيا وتتجه إلى الإدارات الأعلى وهذا يتعارض مع أن تحديد الأهداف الأساسية والسياسات تبدأ من المستويات الإدارية العليا

٣ـ عدم قدرتها على تشخيص المشاكل وتقديم الحلول كبدائل ممكنة لتحقيق الأهداف لرسم سياسات اقتصادية واجتماعية.

٤. تركز على المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بالمخرجات والعلاقة بينهما ولذا لا

يمكن التعرف على كفاءة وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية للدولة.

٥. تشجع المسئولين على الإنفاق بدلا من تحقيق وفورات لأن تقييم الأداء يعتمد على التركيز على الإنفاق.

٦. عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية بسبب توزيع الاستخدامات

٢: موازنة البرامج والأداء

هي تقدير مفصل للنفقات عن سنة مالية مقبلة مبني على أساس حجم النشاط الذي ستنجزه الوحدة الحكومية كجزء من برنامج عمل هذه الوحدة ومجاز من السلطة التشريعية. تعتمد موازنة البرامج والأداء على تبويب أنشطة الحكومة التي ستنفذها وليس ما تنفقه على شراء السلع والخدمات من مبالغ وبشكل يظهر العلاقة بين بنود الإنفاق والغرض منها أي يتحول النشاط الحكومي إلى برامج تشمل أوجه النشاط المختلفة حيث تعد كل وزارة برامج تتعلق بنشاطها وقد تشترك مع وزارات أخرى في إعداد برامج مشتركة بينها.

. خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء .

لا تختلف عن دورة إعداد موازنة الاعتمادات كما يلي:

١. تحديد أهداف الوحدات الإدارية الحكومية المطلوب تنفيذها في السنة المالية القادمة.

٢. تحديد البرامج والأنشطة الواجب تنفيذها لتحقيق تلك الأهداف.

٣. قياس الأنشطة الحالية بتحديد وحدات القياس ومعاير التكلفة وقياس ناتج العمل.

٤. تحديد العمل الواجب أداؤه بالنسبة لكل نشاط.

٥. إعداد موازنة الفترة القادمة للوحدة الإدارية نتيجة تجميع تكاليف الأنشطة المختلفة التي حددت بناء على قياس العمل المطلوب أداؤه ومعايير التكاليف لذلك العمل.

٦. ارفاق وصف مختصر عن كل نشاط مقترح أداؤه مع جداول الموازنة.

٧. متابعة تنفيذ الموازنة بالتقارير الدورية لتقييم التكاليف والأداء والإنجاز في ضوء الأهداف المحددة.

مميزات موازنة البرامج والأداء.

١. تمكن السلطة التشريعية والمواطنين من تقييم أهداف الوحدات الإدارية ومشكلاتها.
٢. تعتبر أداة للإقناع لتخصيص المبالغ والموارد اللازمة للوحدات الإدارية الحكومية.
٣. تساعد رئيس الوحدة الإدارية من الرقابة على المرؤوسين باستخدام معايير الأداء.
٤. مرونة توزيع المخصصات على الأنشطة والبرامج وفقا لأهميتها النسبية.
٥. استخدام بياناتها للتخطيط والإصلاح الاقتصادي طويل الأجل.

عيوب موازنة البرامج والأداء.

١. تحتاج العديد من الموظفين المؤهلين علميا وعمليا لتحديد وحدات القياس وتحليل التكاليف وقد لا يتوفر هذا العدد من الموظفين في الوحدات الإدارية الحكومية.
٢. الأنشطة والخدمات الحكومية يتعذر قياسها في صورة وحدات ومخرجات أو وحدات تكلفة لأن معظم الخدمات الحكومية خدمات غير ملموسة.
٣. حسابات الحكومة تمسك على أساس نوعية النفقات الواردة بالموازنة وليس على أساس التكلفة الكلية ولذا تجميع البيانات الملائمة لموازنة البرامج والأداء يصبح أمرا صعبا.

٣- نظام موازنة التخطيط والبرمجة:

ي منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للنفقات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في الوحدات الحكومية للدولة، ان نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة ظهر نتيجة القصور في موازنة البرامج والأداء من حيث الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الحكومية وبين الأهداف القومية واقتصارها إلى الأجل القصير فقط. لقد ساهمت عدة عوامل في ايجاد هذا النظام منها اعتماد اسلوب تحليل

التكلفة والعائد لاتخاذ القرارات، ويعتمد هذا النظام على الربط والتكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ- الأهداف المطلوب تحقيقها التخطيط.

ب- وسائل تحقيق الأهداف البرامج والأنشطة.

ج- الاموال المتاحة لتمويل البرامج والأنشطة الموازنة.

ومن عيوب نظام موازنة التخطيط والبرمجة.

أ. صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها

ب. بالرغم من الكثير من القرارات يتم اتخاذها من خلال الموازنة الا أن التطبيق العملي اتسم بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة واعتبار الموازنة هي المرحلة الأخيرة.

ج- عدم وضوح اساليب التقييم في المستويات الإدارية الدنيا. د- لم يتم تقييم النظام البرامج والأنشطة الجارية او السابقة وانما اقتصر على تقييم الأنشطة الجديدة.

د- لم يتم تقييم النظام البرامج والأنشطة الجارية او السابقة وانما اقتصر على تقييم الأنشطة الجديدة.

هـ . لا يناسب هذا النظام جميع أوجه النشاط الحكومي.

و. صعوبة قياس الاثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية.

٤. موازنة الأساس الصفري:

الموازنة الصفرية أداة تخطيط ورقابة، إذ يتطلب الأمر من كل مدير إعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداء من نقطة الصفر – أي 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 تماما عن أسلوب التقدير التقليدي الذي يستخدم بيانات عدة سنوات سابقة كنقطة بداية لإعداد موازنة السنة التالية، وهو الأمر الذي ينطوي ضمنا على إقرار كل البرامج الجاري تنفيذها سواء أكانت ضرورية أم لا، وسواء أكانت تنجز بكفاءة أم لا. وفي هذا الصدد يقول البعض جرى العرف على تبرير الزيادة التي تطرأ فقط على اعتمادات السنة الماضية ويعنى ذلك أنما ينفق أصلا يكون مقبولا 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 أعلاه، بل يعمل على تدعيمه وهو في نفس الوقت يعتمد على نفس إجراءات القياس والتقويم وخاصة تحليل التكلفة والمنفعة لكل برنامج.

والاعتراف بالإيراد، ويفضل إتباع أساس الاستحقاق لكونه يحسن من نوعية ودور الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية الممولة مركزياً، وتستمد هذه الوحدات تمويلها عن طريق الموازنة العامة للدولة التي تضم مجموعة التقديرات المعتمدة لنفقات الدولة وإيراداتها عن فترة مالية مقبلة، ويفضل إتباع موازنة البرامج ولأداء لما تحمله من مزايا عديدة ويؤدي إلى تحسين مستوى الإبلاغ المالي في تلك الوحدات. **ان اهم الانتقادات الموجهة الى الموازنة الصفرية هي:**

١. عدم الاهتمام بالأهداف طولة الاجل.

٢. صعوبة تحديد الأهداف لعدم وجود معايير لتحديد الأهداف وان اعتماد الهدف على الأحكام الشخصية والخبرة المكتسبة من قبل القائمين عليها.

٣. صعوبة ترجمة الأهداف الى مجموعات قرارية.

٤. تعدد المجموعات القرارية قد يؤدي إلى التنسيق بينها او دمجها وبالنتيجة صعوبة مراجعتها وتقيمها.

رابعا: قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة: تعتمد صياغة الموازنة العامة على جملة من المبادئ أو القواعد العامة هي:

أ- قاعدة الدورية: وتسمى أيضا قاعدة السنوية وهذا يعني أن جميع ما جاء في الموازنة يجب أن ينفذ خلال سنة واحدة، كما في العراق تبدأ من أول كانون الثاني لغاية ٣١ كانون الأول، وفيما يتعلق ببداية ونهاية السنة المالية فانه لا يشترط أن ترتبط ببداية السنة الميلادية، وإنا يحدد ذلك بحسب مقتضيات النشاط المالي للدولة ومن هنا فان الدول تختلف في بداية ونهاية السنة المالية الخاصة بكل منها والتقويم كذلك سواء كان تقويماً هجرياً أو ميلادياً الخ.

ب- قاعدة الشمول أو العمومية: إذ تدرج في الموازنة العامة جميع الإيرادات وجميع المصروفات ولا يجوز المقاصة بين الإيرادات والمصروفات. وكذلك تشمل كافة أوجه النشاط (خدمية، اقتصادية).

ج- قاعدة الوحدة: وهو أن تدرج كافة إيرادات ومصروفات الدولة في وثيقة واحدة

وبتعبير آخر فان هذه القاعدة تعني

- وحدة الوثيقة التي تظهر فيها المصرفات والإيرادات.
- و التفصيل في عرضها بشكل سهل ومتجانس للإمام بها

د- قاعدة النشر والعلانية، وهي إن تنشر الموازنة العامة عن طريق وسائل الإعلام المختلفة وان تكون متاحة للجمهور وقد أكد قانون الإدارة المالية رقم ٩٥ في القسم ١ على مبدأ الشفافية. (. . . . وتكون مبادئ الشفافية والشمولية ذات أهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والأمور الملتزمة بها، فيستلزم مبدأ الشفافية ان تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دوليا وتقدم بطريقة تسهل التحليل وتعزيز الثقة بها).

ه - قاعدة التوازن: يعني هذا المبدأ أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، وتأسيساً على ذلك فلا تعتبر الموازنة محققة لقاعدة التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة، فهذا يعبر عن عجز في الموازنة، وكذلك في حالة زيادة الإيرادات العامة عن النفقات العامة فهي تعبر عن وجود فائض بالموازنة العامة.

و - قاعدة الالتزام: يعني الالتزام شكلا وموضوعا بالاصطلاحات والرموز الخاصة بالدليل المحاسبي وتبويبات الموازنة وبالاعتمادات المخصصة والتعليمات المالية والقوانين ذات العلاقة.

ز- قاعدة عدم التخصيص: وهو إن لا تخصص نوع معين من الإيراد الإنفاق حصيلته على نوع معين من الإنفاق، إذ تقوم الدولة بمواجهة جميع مصروفاتها بواسطة جميع إيراداتها وان لا تخصص بعض الإيرادات لأنواع معينة من المصروفات، كما لو خصص إيراد الرسوم الجامعية على تغطية المصروفات الخاصة بالجامعة، أو تخصص رسوم إجازات السوق لإنشاء الطرق وصيانتها.