

دور الموازنة التقليدية في هدر المال العام في العراق دراسة تطبيقية على موازنة مديرية تربية واسط لسنة 2013

صلاح جواد كاظم و خضر عباس جبار
كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة واسط

مستخلص:

تعتبر الموازنة التقليدية (البنود) من أقدم الموازنات التي استخدمتها الحكومات وما زالت تستخدمها حتى عصرنا الحالي رغم صدور العديد من الدراسات الخاصة في استخدام أساليب أكثر حداثة وتطور في إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح, حيث ان التطور الحاصل في المجتمعات وتوسع مسؤولية الحكومة وزيادة نفقاتها أدى إلى تطور أساليب الرقابة على الأموال وكيفية إنفاقها بما يخدم الأهداف التي خصصت من أجلها, وبما ان اهتمام الموازنة التقليدية ينصب على رقابة الأموال إنفاقا وإيرادا دون الاهتمام بما تحققه تلك الأموال من أهداف فأن مشكلة البحث ركزت على ما تشهده اغلب الوحدات الحكومية من الإسراف والهدر في إنفاق المال العام ولاسيما في نهاية السنة المالية, حيث تقوم هذه الوحدات بصرف باقي التخصيصات بحاجه أو بدون الحاجة إليها من اجل عدم إرجاعها إلى الخزينة العامة للدولة, حيث يركز البحث على محورين وهما:

- 1- انتشار الفساد الإداري والمالي نتيجة إتباع أسلوب موازنة البنود الذي ساهم في تهيئة أرضية ملائمة لاستغلال المال العام والتلاعب بمقدرات البلد بشكل مشروع أو غير مشروع.
- 2- الحث على استخدام الوسائل الحديثة في مكافحة الفساد من خلال تقديم توصيات تعمل على ردم الثغرات التي تستغل من بعض المفسدين في الإدارات .

وطبق البحث على بيانات موازنة المديرية العامة لتربية واسط للسنة المالية 2013م وقدم الباحثان عدة استنتاجات لإثبات فرضية البحث والتي مفادها بأن موازنة البنود تمثل احد الأسباب الرئيسية في انتشار الفساد المالي والإداري من خلال توفير بيئة مناسبة لهدر المال العام وتم تقديم التوصيات التي تخدم المؤسسات الحكومية في الحد من هدر المال العام.

Abstract:

Traditional budget (items) of the oldest budgets used by governments and are still used until the present era despite a number of studies in the use of more modern methods and the development in the preparation of budgets in the non-profit government units, as the evolution of societies and the expansion of the government's responsibility and increase expenditures led to the evolution of the control of property styles and how to spend to serve the goals set aside for it, since the interest in the traditional budget focused on the control of money spending and revenue without interest, including achieve those funds from the goals of the research problem focused on that seen in most government units of extravagance and waste in public money spending, particularly at the end of the fiscal year, where these units regardless of the rest of the customizations needed or without needed in order not returned to the public treasury of the state, where research focuses on the pivotal two:

1. The spread of financial and administrative corruption as a result of budget items follow the style that contributed to the creation of a favorable ground for the exploitation of public money and manipulate the destiny of the country legally or illegally.
2. urge the use of modern means in the fight against corruption by making recommendations working to bridge the gaps that take advantage of some corrupt people in the departments.

And applied research at the Directorate-General for Education and Wasit fiscal year's budget data 2013 and gave the researchers several conclusions to prove the hypothesis to the effect that the budget items represent one of the main reasons for the spread of financial and administrative corruption by providing suitable for waste of public money environment was to make recommendations that serve government institutions in reducing from the waste of public money.

المقدمة:

أن زيادة الأنفاق العام أصبح من الصفات البارزة لبعض دول العالم في الوقت الراهن بشكل عام ومنها العراق بشكل خاص نتيجة الطلب المتزايد على الخدمات الحكومية ومحدودية الموارد اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات لذلك فإن هناك حاجة ماسة للتأكد من أنفاق المال العام في أوجهة الصحيحة وأنه يحقق الأهداف التي خصص لها, حيث تهتم الموازنة التقليدية بالرقابة على الأموال أنفاقاً وإيراداً من دون الاهتمام بما حققت تلك الأموال من أهداف ومنافع الأمر الذي دفع بالاقتصاديين إلى التفكير بطريقة جديدة تهتم بالرقابة على تلك الأموال أنفاقاً وإيراداً والأهداف التي تحققت من صرف تلك الأموال.

أن أعداد الموازنة العامة ضرورة لا بد منها لكل دولة كونها خطة مالية تقديرية لفترة قادمة تعكس من خلالها الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الحكومة بموجب البرامج المخططة لتقديم الخدمات للمجتمع. وعند التطبيق الفعلي للخطة سيتم مقارنة الفعلي مع المخطط لتحديد الانحرافات والعمل على إيجاد الحلول المناسبة لها للتوصل إلى الأداء الأفضل الذي يحقق الأهداف التي تسعى السلطة التنفيذية لتحقيقها من خلال الخطة المالية الموضوعة والتي تم إقرارها من قبل السلطة التشريعية.

وتعد الموازنة العامة أداة من أدوات الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية ولا بد لهذه الأداة أن يحدد نوعها فهناك العديد من الموازنات التي طبقت في العالم حيث إن لكل نوع من هذه الأنواع إيجابياته وسلبياته إذ أن استخدام الموازنة التقليدية يواجه تحديات كبيرة حيث يتم إقرار كافة التخصيصات بغض النظر عن كفاءتها في الانجاز وتشجع التبذير بدلا من الترشيح كونها تقيس كفاءة الأداء من خلال مدى أنفاقها لجميع التخصيصات بغض النظر عن أهميتها.

منهجية البحث :**مشكلة البحث:**

ان الموازنة التقليدية أو ما تسمى بموازنة البنود المطبقة في المؤسسات الحكومية العراقية تهيئ بيئة ملائمة لهدر المال العام وتشجع على الفساد الإداري والمالي من خلال استغلال نقاط الضعف فيها والمتمثلة بالاتي :

1- انخفاض مستوى التخطيط في الموازنة وذلك لعدم وجود خطة واضحة توضع من قبل كوادر مختصة ليتم على أساسها تقدير الاعتمادات المطلوبة, وإنما جرت العادة عند إعداد تقديرات الموازنة في هذه المؤسسات العمل على رفع سقف هذه الاعتمادات إلى أعلى

حد ممكن وذلك تحسبا لأي تخفيض تقوم به وزارة المالية , وهذا ما يفسر وجود فائض بالاعتمادات بشكل غير مبرر.

2- في ضوء تطبيق موازنة البنود يتمثل مستوى نجاح الإدارة في انجاز أعمالها بمستوى صرف التخصيصات مما أعطى إلى الإدارات مبرر لمحاولاتها في صرف جميع التخصيصات الفائضة في نهاية السنة المالية بالرغم من عدم الحاجة لها .

فرضية البحث:

إن تطبيق موازنة البنود في المؤسسات الحكومية العراقية يمثل احد الأسباب الرئيسية في انتشار ظاهره الفساد الإداري والمالي وذلك لأنها تجعل المال العام عرضه للهدر والتلاعب من قبل المفسدين بسبب افتقارها إلى الوسائل الحديثة في متابعة تنفيذ الموازنة وتحديد الانحرافات فيها.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى معرفة التحديات الناجمة عن تطبيق موازنة البنود وسبل معالجتها من خلال محورين هما :

- 1- تقديم رؤيا واضحة عن تطبيق موازنة البنود إلى أصحاب القرار من خلال تحديد نقاط الضعف التي تساعد على خلق الثغرات التي ينفذ من خلالها المتلاعبين والمفسدين وكيفية العمل على غلق تلك الثغرات من اجل تخفيض النفقات العامة الغير مبررة .
- 2- استخدام موازنات أكثر تطور وحادثة والتي من شأنها أن تعمل على مكافحة الفساد الإداري والمالي والحد من الهدر في المال العام.

عينة البحث:

بيانات الموازنة العامة لتربية واسط للسنة المالية 2013م.

حدود البحث:

- 1- **الحدود المكانية:** تم اختيار المديرية العامة لتربية واسط وهي إحدى تشكيلات وزارة التربية كونها إحدى الدوائر الخدمية الغير هادفة للربح والتي تطبق موازنة البنود التقليدية والممولة مركزيا من قبل وزارة المالية حيث لا تمثل إيراداتها سوى (0.005) من نفقاتها.
- 2- **الحدود الزمنية:** بيانات موازنة عام 2013 م والمصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالية, وذلك لأن موازنة عام 2014 م لم تقر من قبل السلطة التشريعية حيث كان الصرف بنسبة 12/1 لجميع أشهر السنة , أما موازنة عام 2015 م فهي لم تحصل على تمويل تشغيلي كافي بل ركزت وزارة المالية على تمويل الرواتب بسبب الأزمه المالية التي يشهدها العراق نتيجة انخفاض أسعار النفط في الأسواق العالمية .

المبحث الأول

أولاً: نشأة الموازنة العامة للدولة

ظهرت فكرة الموازنة العامة منذ زمن بعيد عندما عرفت الشعوب القديمة الأنشطة التجارية والاقتصادية وبدأت تفكر في تنظيم شؤونها بشتى الطرق ومختلف الصور من أنواع العد أو الترقيم والحساب أو الأنظمة الحسابية بصورة بدائية, وأن أقدم ما عرف عن الموازنة هو استخدام الألواح الطينية لتسجيل الأمور المالية في عهد البابليين والتي يعود تاريخها إلى سنة (3600) قبل الميلاد (مشكور وآخرون, 2014: 41).

وقد تطور مفهوم الموازنة العامة مع تطور أنشطة الدولة في كافة المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية, حيث أن زيادة حجم الأنشطة الحكومية بشكل كبير أدى إلى ظهور حاجة ماسة وملحة لتطوير إجراءات الموازنة العامة للدولة وتصنيفها بالشكل الذي يلبي احتياجات الإدارة المالية الحكومية من البيانات والمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسة المالية والاقتصادية وإعداد خطط التنمية الاقتصادية وتقييم كفاءة وفاعلية الأداء (الحجاوي, 2004: 159).

ويتفق أغلب كتاب المالية العامة على أن الموازنة العامة هي عمل سياسي يعبر عن فلسفة الدولة الاقتصادية والسياسية (العلي, 2009: 321), إذ مرت السياسة المالية بتحول متتابع خلال العقود الخمسة المنصرمة بحيث أدت بها إلى أن تصبح في الوقت الحاضر على مفترق طرق تغيرات رئيسية أكثر بكثير مما كانت عليه الحال سابقاً, حيث أن الآلية المالية وبالأخص الأساليب والاجراءات الخاصة بعملية الموازنة قد عدلت هي الأخرى لتلبية ومواجهة المتطلبات المتغيرة للسياسة المالية وأن فهم هذه السياسة (المالية) أمر جوهري وحيوي للحصول على النتائج المستقبلية الرصينة والمناسبة على مختلف النواحي والجوانب الخاصة بعملية الموازنة (النقاش, 2010: 25).

ثانياً: مفهوم الموازنة العامة

تعددت مفاهيم الموازنة العامة تبعاً لاختلاف الرؤى والأفكار والزوايا التي ينظر بها إلى الموازنة العامة للدولة, ولكن أياً كان نوع وحجم الاختلاف في التعريف فأن الكل يتفق على أن "الموازنة العامة هي خطة عمل مستقبلية للحكومة" وبذلك فهي تعبر عن نشاط الدولة الاقتصادي من خلال بنودها وتعكس التنظيم السياسي والإداري والاجتماعي فيها إضافة إلى التأثير المتبادل بين هذه العناصر ومالية الدولة الأمر الذي يجعلها تكتسب

الأهمية الكبرى من خلال تناولها من قبل الكثير من مصادر المالية العامة وأن معظم هذه المصادر تعرضت إلى تعريف وتحديد لمفهوم الموازنة العامة من الوجهة العلمية والنظرية، وقد اكتفى البعض منها بذكر المفاهيم التي أوردتها التشريعات الحالية وللإطلاع على كيفية اختلاف الكتاب حول تعريفهم للموازنة العامة نجد من الضروري استعراض بعض من هذه التعريفات (السهلاني، 2014: 15-16):

والتعريفات التالية حسب قوانين بعض الدول:

- عرفها القانون الأمريكي على أنها "صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم واقتراحات الجباية المعروضة فيه".
- أما القانون الروسي فقد عرفها بأنها "الخطة المالية الرئيسة لتكوين الصندوق المركزي العام للدولة واستخدامه من الموارد النقدية للدولة الروسية الاتحادية".
- وعرفت بالقانون الفرنسي بأنها "وثيقة تنبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى لنفس القواعد والتنظيمات القانونية".

وعرفها الرماحي على أنها "قائمة تضم مجموعة التقديرات المعتمدة لنفقات الدولة (الاستخدامات) وإيراداتها (الموارد) عن سنة مالية مقبله بهدف وضع خطة مالية واقتصادية طبقاً للسياسة العامة للدولة" (الرماحي، 2009: 141).

أما مشكور فعرفها على إنها "خطة سنوية اقتصادية مالية سياسية متمثلة بمجموعه من الأهداف والبرامج المقرر تنفيذها من قبل وحدات الدولة المختلفة خلال فترة زمنية معينة (سنة عادة) معبرا عنها بتقديرات تكاليفها المالية مع بيان تقديرات مصادر تمويلها" (مشكور وآخرون، 2014: 42).

أما من وجهة نظر مسعد فأنها "الإدارة التي تهتم بعملية تحويل المصادر المالية إلى أهداف إنسانية فالموازنة تتضمن برنامجا ماليا تفصيليا مقترحا يعكس القرارات المتعلقة باختيار الأهداف المراد تحقيقها واختيار البرامج والسياسات التي تضمن تحقيق هذه الأهداف لتحقيق الرفاهية للمجتمع" (مسعد وآخرون، 2009: 77).

وعرفها (Granof) على أنها "العنصر الأساسي للتخطيط المالي والرقابة وعمليات التقييم للحكومات" (Granof, 2004: 78).

أما Ives فيقول عن الموازنة بأنها "تقدير رسمي للموارد التي تخطط المنظمة لأنفاقها لأغراض محددة خلال فترة زمنية محددة (عادة سنة مالية) والوسائل المقترحة لاقتناء هذه الموارد" (Lves et.al,2009: 56).

ومن خلال ما ورد من مفاهيم فإن تعريف الموازنة العامة يتوقف على الزاوية التي ينظر منها, فهي من وجهة نظر السلطة التنفيذية هي خطة عمل إجبارية ووسيلة للرقابة الداخلية تلتزم بتنفيذها لتحقيق الأهداف المطلوبة, أما من وجهة نظر السلطة التشريعية فهي أداة توجيه ورقابة.

ثالثاً: أهداف الموازنة العامة للدولة

للموازنة العامة للدولة أهداف متعددة ومختلفة أهمها ما يلي (إسماعيل وعدس, 2010: 130):

1- أهداف تخطيطية

تحدد فيها الأهداف التي تلتزم الحكومة بتحقيقها والوسائل والاجراءات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف, وفي بداية استخدام الموازنة العامة كان هذا الهدف متواضعا ومقتصرا على تحديد التخصيصات اللازمة كما ونوعا إلى مختلف الإدارات لتمكينها من الإنفاق من اجل تقديم الخدمات والسلع العامة للمواطنين وتحديد مصادر ومقدار الإيرادات اللازمة لذلك الغرض.

2- أداة رقابية

بما أن الموازنة تعتبر خطة تتحدد فيها الأهداف والبرامج والأنشطة اللازمة لتحقيقها فأنه يصبح بالإمكان الرقابة على تحقيق تلك البرامج والأنشطة, حيث كانت الرقابة في بادئ الأمر مقتصرة على الرقابة المالية والتشريعية للتأكد من تحصيل الإيرادات وفقا للقوانين ثم إنفاقها في الأغراض المخصصة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها, ثم تطور مفهوم الرقابة بتطور الموازنة العامة للدولة.

3- أداة للاتصال

يتم من خلال الموازنة العامة توصيل ما تم تخصيصه على أوجه الأنفاق المختلفة لتقديم الخدمات والسلع ومصادر الأموال اللازمة وعلية يمكن الاستفادة من ذلك لتقييم أداء الحكومة وزيادة فاعلية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

4- أداة للتفويض

تعد الموازنة العامة عند تشريعها بمثابة تفويض من السلطة التشريعية للحكومة للعمل بموجبها .

5- أداة للتحفيز

عندما يشارك العاملون في دوائر الدولة بأعداد الموازنة العامة للدولة ووضع معايير وأهداف مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم فإن ذلك يحفزهم على تنفيذ تلك الأهداف وتشجعهم على نشر روح المبادرة والابتكار لديهم.

6- أداة لتقييم الأداء

تحدد أهداف الحكومة بالبرامج والأنشطة التي قررت انجازها والسلع والخدمات التي تنوي تقديمها خلال فترة الموازنة, حيث أن ذلك يمكن الأجهزة المختصة من قياس الأداء الفعلي للحكومة ومصادقتها في تنفيذ ما خططت له وقياس الانحرافات عن الأهداف المحددة وأسبابها ووضع المقترحات لتلافي حدوثها مستقبلا.

رابعاً: أنواع الموازنات

أدى التطور التكنولوجي المضطرد وتطور العلوم المختلفة إلى اتساع دور الحكومة في التدخل بالشؤون الاقتصادية كنتيجة لما تتطلبه مسؤولياتها التي تغيرت من دور الدولة الحارسة التي تعمل على حماية المجتمع إلى دورها كموجه للاقتصاد ومحرك له للانفتاح الحاصل على عالم اليوم من أجل تحقيق الرفاهية ورفع مستوى دخل الفرد من خلال تنفيذ المشاريع التنموية والإستراتيجية, ولذلك فقد تطورت الموازنة العامة كونها الأداة التي بواسطتها تحقق الحكومة أهدافها المختلفة (الحجامي,2010: 8).

ويميز كتاب المحاسبة بين مختلف أنواع الموازنة العامة, حيث يمكن ترتيبها بحسب مواقيت ظهورها في المعرفة المحاسبية على النحو الآتي (مسعد وآخرون,2009: 91):

- الموازنة التقليدية (موازنة البنود).
- موازنة البرامج والأداء.
- موازنة التخطيط والبرمجة.
- موازنة الأساس الصفري (الصفري).
- الموازنة التعاقدية.

وهنا لا بد من أن يستعرض الباحثان وبشكل مختصر الموازنة موضوع البحث (التقليدية) لبيان أهميتها والوقوف على إيجابياتها وسلبياتها.

الموازنة التقليدية (البنود):

تعرف موازنة البنود بأنها "الوثيقة التي يتم فيها حصر جميع إيرادات الدولة ونفقاتها بشكل مفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التشريعية ومحاسبة السلطة التنفيذية عن أية تجاوزات مالية لم تعتمد" (الشيخلي, 2007: 22).

وتعد الموازنة التقليدية (البنود) من أقدم أنواع الموازنات وهي الأكثر شيوعاً واستخداماً في معظم الدول ومنها العراق, حيث اتخذت الموازنة التقليدية ومنذ نشؤها اتجاهها رقابياً إذ كان الهدف الأساسي لها موجهاً للرقابة على الإنفاق العام وتشديد الرقابة على أوجه الأنفاق وتقييد صلاحيات الموظفين الحكوميين في التصرف بالنفقات العامة (الزويني, 2005: 117), ويمتاز هذا النوع من الموازنات بمجموعه من المزايا والتي نلخص أهمها بالآتي (محمود, 2011: 117):

- 1- البساطة والسهولة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها.
- 2- سهولة الفهم من قبل جميع الجهات المستخدمة لها.
- 3- صلاحية بياناتها للمقارنة وإمكانية تجميعها لسنوات متتالية لغرض تسهيل معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل.
- 4- تعمل على تحقيق الرقابة على الإنفاق العام لمنع الاختلاسات والرشاوى والفساد المالي المتمثل بسوء التصرف بالأموال العامة (الزويني, 2005: 118).

أما الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية فتتلخص بما يأتي (حماد والبحر, 1990: 109):

- 1- يتم التركيز في مجال الرقابة فقط على النواحي المالية والقانونية وخاصة التحقق من نزاهة العاملين وحسن استخدامهم للأموال العامة.
- 2- توقيير معلومات وبيانات غير كافية لمساعدة ومساندة الإدارة الحكومية في أداء وظائفها وبالأخص وظيفتي التخطيط واتخاذ القرارات .

3- محدودية قدرتها على تشخيص المشكلات وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية.

4- ليس لها القدرة على التكيف مع الظروف غير المستقرة والمتقلبة التي يتميز بها العصر الحالي.

5- لا يوجد ربط بين مخرجات الوحدات الحكومية وبين الأهداف المحددة لها.

6- ليس لديها الإمكانيات لمتابعة وتقويم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظرا لتوزيع الاستخدامات والموارد على الإدارات والوحدات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة.

المبحث الثاني

الرقابة على تنفيذ الموازنة التقليدية

إن الهدف من فرض الرقابة في الوحدات الحكومية هو التحقق من التزام هذه الوحدات بما جاء بموازنتها من اعتمادات خلال قيامها بتنفيذ الموازنة بالإضافة إلى التحقق من إتباع القوانين واللوائح والتعليمات المالية أثناء التعامل مع اعتمادات الموازنة, وبالنظر لأهمية المحافظة على المال العام فقد تنوعت الرقابة عليها ما بين رقابة داخلية وأخرى خارجية حيث تؤدي الرقابة بمختلف أجهزتها دورا هاما في نجاح تنفيذ الموازنة وأداء وظائفها المختلفة (هلالي, 2002: 77), وللرقابة أنواع متعددة نلخص منها الآتي:

1- من حيث الزمن وتقسم إلى رقابة سابقة على تنفيذ الموازنة ورقابة لاحقة على التنفيذ أو تكون رقابة جارية أثناء فترة تنفيذ الموازنة (السهلاني, 2014: 23), فالرقابة السابقة هي التي تسبق عملية الصرف وتهدف إلى تدقيق المعاملات المالية قبل تنفيذها لمنع ارتكاب أية مخالفات مالية ويقوم بأعمال هذا النوع من الرقابة أجهزة التدقيق الداخلي التي تملكها الإدارات الأمر الذي ينعكس سلبا على عملية فرض الرقابة كون هذا النوع يفترض ممارسته من جهة خارجية من أجل إيقاف كافة التصرفات المالية المخالفة للقوانين والأنظمة والتعليمات ومن مزايا الرقابة السابقة للصرف ما يأتي (الحجامي, 2010: 20):

- - تقلل من فرص ارتكاب المخالفات المالية وتحافظ على المال العام.
- - دقة تطبيق القوانين واللوائح والأنظمة والتعليمات المالية.

- - تقلل من المسؤولية الملقاة على عاتق موظفي الادارة كونهم يستندون إلى قرارات وموافقات أجهزة الرقابة أثناء مناقشة تصرفاتهم في المستقبل.
- - تخفض من النفقات العامة كونها ترفض النفقات غير المشروعة.

أما عيوب الرقابة السابقة للصرف فتتلخص بالآتي:

- - طول الوقت الذي تتطلبه عملية الرقابة يؤدي إلى تأخير الأعمال إضافة إلى عدم مرونة بعض العاملين في أجهزة الرقابة مما ينعكس سلباً على عملية تنفيذ الرقابة.
- تعد الرقابة السابقة رقابة شكلية وغير موضوعية يعني أنه مجرد التحقق من الدفاتر والمستندات وصحة تطبيق الأنظمة والتعليمات كذلك عدم قيامها بمراجعة نتائج الأعمال والعائد منها.
- تعد الرقابة السابقة غير فعالة ولا يمكن الاعتماد عليها كونها تمارس من قبل جهة داخلية تتبع الادارة نفسها.

أما الرقابة اللاحقة فهي التي تأتي بعد أتمام عمليات تنفيذ الموازنة وتتضمن الرقابة على التصرفات المالية أنفاقاً وجباية وتهدف إلى كشف المخالفات المالية التي حدثت ومعاقبة مرتكبي هذه المخالفات وهي ذات طابع رادع كونها تؤدي إلى إيقاع العقوبة بالمخالفين .

وتأخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً مختلفة ومتعددة مثل "مراجعة الدفاتر والمستندات والحسابات الختامية وطريقة التصرف بالأموال العامة لكشف التلاعب والتزوير والاختلاس والأخطاء الفنية، بالإضافة إلى أن هذا النوع من الرقابة يفحص مدى تطابق الصرف مع الاعتمادات المخصصة ويمارس هذا النوع من الرقابة في العراق ديوان الرقابة المالية وهو جهة خارجية تتبع أعلى سلطة تشريعية في البلد ولهذا الديوان استقلالية تجعله يمارس العمل بحرية تامة دون وجود ضغوط من الإدارات".

2- من حيث الجهة التي تمارس الرقابة: وتقسم إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية وقد تم التطرق له ضمناً من خلال النوع الأول من الرقابة.

3- من حيث نوع الرقابة: وتقسم إلى رقابة حسابية وأخرى اقتصادية حيث إن المقصود بالحسابية هي "الرقابة التي تهدف إلى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وتركز على سلامة الإجراءات وصحة مستندات عمليات التحصيل

والصرف دون النظر إلى مدى تحقيق أهداف الموازنة العامة أو أثارها الاقتصادية على مستوى النشاط الاقتصادي المتحصل من الإيرادات".

أما الرقابة الاقتصادية فهي تلك الرقابة التي لا تتوقف عند مراقبة الجانب الحسابي بل تمتد لتشمل تنفيذ الأعمال, المشاريع والبرامج ومعرفة تكلفتها وما قد صاحب عملية تنفيذ الموازنة من هدر وإسراف في المال العام والتحقق من كفاءة الجهات التي قامت بالتنفيذ, ويعد هذا النوع من الرقابة احد الأساليب الحديثة التي تمت ممارستها على نطاق ضيق قبل الحرب العالمية الثانية ثم توسعت الدول في تطبيقها وممارستها على نطاق أوسع بعد تلك الحرب.

ومن الجدير بالذكر أن ممارسة الرقابة الاقتصادية يتطلب تطوير أسلوب تبويب الموازنة العامة من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء, حيث "تترجم الأعمال والمشاريع الحكومية إلى وحدات أداء محددة توضع لها تكاليف نمطية وتبين الرقابة الاقتصادية مدى كفاءة أجهزة الاقتصاد العام في أدائها لمهامها وذلك بمقارنة التكاليف النمطية لوحدات الأداء مع التكاليف النمطية لها وتحليل الفروقات بينها وتقييم النتائج النهائية" (عصفور, 2007: 160).

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي:

تحليل بيانات موازنة المديرية العامة لتربية واسط لعام 2013م :
يتم تحديد عمليات تحليل بيانات الموازنة من خلال نسب المصروف الفعلي (نسب الانجاز) وضمن جداول تحليلية شملت أربعة أعمدة لنسب الانجاز أو الصرف وهي :

1- العمود الأول نسبة الانجاز السنوي: وهي نسبة الصرف الفعلي للسنة المالية (سنة كاملة) وتستخرج وفق المعادلة التالية :

المصروف الفعلي السنوي مقسوم على التخصيص المالي المعتمد

2- العمود الثاني نسبة الانجاز لشهر ك1: وهي نسبة الصرف الفعلي للشهر كانون الأول(شهر واحد) وتستخرج وفق المعادلة التالية :

المصروف الفعلي في شهر ك1 مقسوم على التخصيص المالي المعتمد

3- العمود الثالث نسبة الانجاز السنوي بدون شهر ك1: وهي نسبة الصرف الفعلي لأحد عشر شهر(11 شهر) وتستخرج وفق المعادلة التالية :

نسبة الانجاز السنوي مطروح منها نسبة انجاز شهر ك1

4- العمود الرابع نسبة انجاز شهر ك1 من نسبة الانجاز السنوي : وهي تمثل نسبة الصرف الفعلي الذي تم في شهر ك1 إلى الصرف الفعلي السنوي.

وفي ما يأتي تحليل نفقات موازنة عام 2013م وفق تبويب نظام GFS المعتمد في المديرية العامة لتربية واسط:

تعويضات الموظفين، المستلزمات السلعية، المستلزمات الخدمية، صيانة الموجودات، النفقات الرأسمالية، المصروفات الأخرى.

أولاً: تعويضات الموظفين 112:

وتشمل كل ما ينفق على الموظفين والعاملين بالوحدة الحكومية وفق القوانين والأنظمة والتعليمات من مزايا نقدية وعينية كالرواتب الشهرية وأجور والمخصصات وكما موضح بالجدول رقم (1) الآتي:

جدول رقم (1)

أعمدة نسب الانجاز او الصرف				الموازنة العامة لمديرية العامة لتربية واسط لسنة المالية 2013			تبويب حسب GFS						
4	3	2	1	المصرف الفعلي في الشهر كانون الاول	المصرف الفعلي السنوي	التخصيص المالي المعتمد	البيان	تفاصيل نوع	رقم	مادة	فصل	نوع التكلفة	رقم الاستمارة
نسبة انجاز شهر 1 من نسبة الاجور السنوي	نسبة انجاز السنوي بدون شهر 1	نسبة انجاز شهر 1 من نسبة الاجور السنوي	نسبة انجاز السنوي										
8.16%	89.32%	7.93%	97.26%	25266361833	309809891120	318552796546	تعويضات الموظفين				1	1	2
8.51%	88.13%	8.20%	96.32%	12428895312	146059179001	151634602000	رواتب واجور			1	1	1	2
8.51%	88.13%	8.20%	96.32%	12428895312	146059179001	151634602000	رواتب		1	1	1	1	2
52.65%	27.59%	30.67%	58.26%	25000000	47485000	81500000	المكافآت للمنتسبين			2	1	1	2
0.00%	42.28%	0.00%	42.28%	0	86247510	204000000	اجور المتعاقدين			3	1	1	2
6.89%	86.26%	6.38%	92.64%	14000000	203259000	219400000	اجور المحاضرات			4	1	1	2
0.66%	80.34%	0.53%	80.88%	21281250	3227781209	3991000000	اجور الامتحانات			5	1	1	2
63.67%	13.69%	24.00%	37.69%	12000000	18846000	50000000	الاعمال الاضافية			9	1	1	2
7.90%	91.03%	7.81%	98.83%	11274382510	142751810492	144438583746	المخصصات			10	1	1	2
8.80%	66.66%	6.44%	73.10%	64411856	731624662	1000875000	مخصصات الخطورة		1	10	1	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	مخصصات استثنائية		4	10	1	1	2
8.30%	92.12%	8.33%	100.46%	335044808	4038408680	4020000000	مخصصات المنصب		6	10	1	1	2
8.68%	89.82%	8.54%	98.36%	55090000	634397831	645000000	مخصصات خدمه جامعيه		7	10	1	1	2
6.90%	93.05%	6.90%	99.95%	3963077500	57423813162	57451457446	مخصصات مقطوعة		9	10	1	1	2
8.55%	87.18%	8.15%	95.34%	869476816	10165932976	10663140000	مخصصات الموقع الجغرافي		12	10	1	1	2
8.49%	91.05%	8.45%	99.49%	4425039470	52114220991	52379040100	مخصصات شهادة		14	10	1	1	2
10.05%	89.63%	10.01%	99.64%	177014220	1761481848	1767851200	مخصصات حرفه		15	10	1	1	2
8.70%	87.41%	8.33%	95.75%	900411134	10344010341	10803270000	مخصصات اعالة		16	10	1	1	2
8.75%	89.54%	8.59%	98.13%	454054646	5188908947	5287950000	مخصصات اطفال		17	10	1	1	2
11.46%	87.67%	11.35%	99.01%	1928650	16831801	17000000	مخصصات مهنيه		18	10	1	1	2
8.75%	90.87%	8.71%	99.58%	20292410	232024809	233000000	مخصصات هندسية		20	10	1	1	2
8.53%	53.89%	5.02%	58.91%	8541000	100154444	170000000	مخصصات لقب العلمي		24	10	1	1	2
8.56%	88.80%	8.31%	97.11%	1490802761	17415282908	17933710800	مساهمة التقاعد الحكومية			12	1	1	2

في باب تعويضات الموظفين في الموازنة نلاحظ ان هناك بند منها وهو 2112 المكافآت للمنتسبين يمكن تحليل مصاريفه وحسب الجدول اعلاه ووفقا لأعمدة الانجاز وكالاتي :

- العمود الأول : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 58% خلال السنة المالية (سنة كاملة).

- العمود الثاني : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 31% خلال شهر ك1(شهر واحد).

- العمود الثالث : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 27% خلال احد عشر شهر(11 شهر).

- العمود الرابع : نسبة الصرف الفعلي في شهر ك1(شهر واحد) من الصرف السنوي (سنة كاملة) كانت ما يقارب 52% .

هذا يعني تم صرف مبلغ وقدره 22485000 خلال احد عشر شهر الأولى من السنة ومبلغ 25000000 خلال شهر واحد (الشهر الأخير) بمعنى ان أكثر من نصف الصرف السنوي تم في شهر كانون الأول (الشهر الأخير من السنة المالية), وبفس الطريقة يمكن تحليل بند 9112 الأعمال الإضافية.

ثانياً: المستلزمات الخدمية 212:

وهي تشمل ما تنفقه الوحدة الحكومية من اجل الحصول على الخدمات من غير موظفيها(منتسبيها), وكما موضح بالجدول رقم (2) الآتي:

جدول رقم (2)

أعمدة نسب الانجاز او الصرف				الموازنة العامة لمديرية العامة للتربية واسط لسنة المالية 2013			تبويب حسب GFS				
4	3	2	1	المصرف الفعلي في الشهر كانون الاول	المصرف الفعلي السنوي	التخصيص المالي المعتمد	البيان	تفاصيل نوع	نوع الاستمارة	رقم	نوع
32.47%	47.48%	22.82%	70.31%	506102625	1558899575	2217320500	المستلزمات الخدمية		2	1	2
31.79%	39.23%	18.28%	57.51%	201543000	634073700	1102634500	نفقات السفر		1	2	1
28.90%	11.96%	4.86%	16.82%	7680000	26576000	158000000	نفقات الليلية	1	1	2	1
31.83%	52.76%	24.64%	77.40%	182973000	574806600	742634500	نفقات وسائط نقل	2	1	2	1
33.31%	10.79%	5.39%	16.18%	10890000	32691100	202000000	نفقات السكن	3	1	2	1
6.83%	46.03%	3.37%	49.40%	1775000	26001500	52630000	النشر والاعلام		4	2	1
0.00%	38.61%	0.00%	38.61%	0	16341500	42330000	نفقات النشر	1	4	2	1
18.37%	76.55%	17.23%	93.79%	1775000	9660000	10300000	نفقات الاعلام	2	4	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	الاشترك في الصحف	3	4	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	6000000	اجار المباني والاراضي		5	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	6000000	اجار المباني	1	5	2	1
36.73%	55.79%	32.39%	88.18%	132297000	360186000	408480000	اجار مكاتب ومعدات ووسائط نقل		6	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	5000000	اجار المكاتب والمعدات	1	6	2	1
36.73%	56.48%	32.79%	89.27%	132297000	360186000	403480000	اجار وسائط النقل	5	6	2	1
20.41%	41.20%	10.56%	51.77%	1048500	5138250	9926000	الترقيه الرسمي		7	2	1
21.54%	78.26%	21.49%	99.76%	530000	2460000	2466000	الضيقات والفوائد والعلاقات العامة	1	7	2	1
19.36%	28.95%	6.95%	35.90%	518500	2678250	7460000	الاحتفالات	2	7	2	1
0.00%	70.00%	0.00%	70.00%	0	3500000	5000000	البريد		8	2	1
0.00%	70.00%	0.00%	70.00%	0	3500000	5000000	الطوايح البريدية	1	8	2	1
14.46%	66.89%	11.31%	78.20%	7790000	53872500	68890000	الاتصالات والبرق		9	2	1
15.64%	69.95%	12.96%	82.91%	4500000	28778000	34710000	اجور المكالمات الهاتفية	1	9	2	1
85.71%	10.00%	60.00%	70.00%	3000000	3500000	5000000	نصب ونقل اجهزة الاتصالات	2	9	2	1
1.34%	73.01%	0.99%	74.00%	290000	21594500	29180000	خدمات شبكة المعلومات	5	9	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	4570000	اجور الخبراء والاستشاريين		10	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	4570000	تشارات قانونية(اجور المحامين)	4	10	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	استشارات الاخرى	5	10	2	1
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	المؤتمرات والندوات		14	2	1
41.83%	37.19%	26.74%	63.94%	2840000	6790000	10620000	الطبع		15	2	1
33.43%	66.27%	33.28%	99.56%	147422125	440972525	442930000	الاشترك في الدورات التدريبية		16	2	1
100.0%	0.00%	0.45%	0.45%	300000	300000	66670000	تنظيف الدائرة		19	2	1
39.50%	43.57%	28.45%	72.02%	11087000	28065100	38970000	خدمات اخرى (متنوعة)		27	2	1

يمكن تحليل نفقات المستلزمات الخدمية في الموازنة العامة وحسب الجدول أعلاه ووفقاً لأعمدة الانجاز وكالاتي:

- العمود الأول : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 70% خلال السنة المالية(سنة كاملة).
- العمود الثاني : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 23% خلال شهر ك1(شهر واحد).

- العمود الثالث : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 47% خلال احد عشر شهرا (11 شهر).

- العمود الرابع : نسبة الصرف الفعلي في شهر ك1(شهر واحد) من الصرف السنوي (سنة كاملة) كانت ما يقارب 32% .

هذا يعني تم صرف مبلغ وقدره 1052796950 خلال احد عشر شهرا الأولى من السنة ومبلغ 506102625 خلال شهر واحد(الشهر الأخير) بمعنى إن أكثر من ثلث الصرف السنوي تم في شهر كانون الأول (الشهر الأخير من السنة المالية).

ثالثا: المستلزمات السلعية 312 :

وهي تشمل ما تنفقه الوحدة الحكومية من اجل الحصول على السلع والمواد التي تستهلك في اقل من سنة, وكما موضح بالجدول رقم (3) الآتي:

جدول رقم (3)

أعمدة نسب الانجاز او الصرف				الموازنة العامة لمديرية التربية واسط لسنة المالية 2013				تبويب حسب GFS					
4	3	2	1	المصرف الفعلي في الشهر كانون الاول	المصرف الفعلي السنوي	التخصيص المالي المعتمد	البيان	تفاصيل نوع	رقم	مادة	نوع التكلفة	نوع الاستمارة	
نسبة نسبة الانجاز من نسبة الصرف السنوي													
24.81%	60.54%	19.98%	80.52%	309225650	1246147100	1547615500	المستلزمات السلعية				3	1	2
23.64%	73.29%	22.69%	95.98%	42156000	178326200	185800000	قرطاسية ومطبوعات			1	3	1	2
24.33%	73.88%	23.75%	97.63%	42156000	173301200	177500000	القرطاسية		1	1	3	1	2
0.00%	60.54%	0.00%	60.54%	0	5025000	8300000	المطبوعات		2	1	3	1	2
30.61%	68.54%	30.24%	98.78%	78800000	257415000	260600000	كتب ومجلات			2	3	1	2
27.95%	71.16%	27.61%	98.77%	69300000	247915000	251000000	الكتب		1	2	3	1	2
100.0%	0.00%	98.96%	98.96%	9500000	9500000	9600000	المجلات		2	2	3	1	2
0.00%	76.64%	0.00%	76.64%	0	95804100	125000000	الماء والمجاري			3	3	1	2
0.00%	76.64%	0.00%	76.64%	0	95804100	125000000	اجور الماء		1	3	3	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	اجور المجاري		2	3	3	1	2
40.61%	54.24%	37.09%	91.34%	72706150	179021850	196000000	الكهرباء			4	3	1	2
40.61%	54.24%	37.09%	91.34%	72706150	179021850	196000000	اجور الكهرباء		1	4	3	1	2
10.89%	72.36%	8.84%	81.20%	27715500	254565700	313500000	الوقود			5	3	1	2
10.89%	72.36%	8.84%	81.20%	27715500	254565700	313500000	الوقود		1	5	3	1	2
36.77%	41.85%	24.34%	66.19%	58728000	159705500	241275500	المواد واللوازم			9	3	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	36.77%	0	0	0	اللوازم المختبرية		1	9	3	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	10000000	اللوازم المدرسية		3	9	3	1	2
34.78%	60.00%	32.00%	92.00%	16000000	46000000	50000000	اللوازم الصناعية		4	9	3	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	100.00%	0	30000000	30000000	اللوازم الزراعية		5	9	3	1	2
51.05%	27.09%	28.25%	55.33%	42728000	83705500	151275500	اللوازم الأخرى		6	9	3	1	2
0.00%	49.31%	0.00%	49.31%	0	84862000	172100000	التجهيزات واللوازم الرياضية			13	3	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	علف الحيوانات			14	3	1	2
40.56%	59.37%	40.52%	99.89%	5000000	12326750	12340000	الالات الحاسوبية			20	3	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	0	الالات الطابعة			21	3	1	2
100.0%	0.00%	58.83%	58.83%	24120000	24120000	41000000	اجهزة التصوير والميكروفيلم			22	3	1	2

يمكن تحليل نفقات المستلزمات السلعية في الموازنة العامة وحسب الجدول أعلاه ووفقا لأعمدة الانجاز وكالاتي:

- العمود الأول : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 80% خلال السنة المالية (سنة كاملة).

- العمود الثاني : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 20% خلال شهر ك1(شهر واحد).

- العمود الثالث : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 60% خلال احد عشر شهرا (11 شهرا).
- العمود الرابع : نسبة الصرف الفعلي في شهر ك1(شهر واحد) من الصرف السنوي (سنة كاملة) كانت ما يقارب 25% .

هذا يعني تم صرف مبلغ وقدره 936921450 خلال احد عشر شهرا الأولى من السنة ومبلغ 309225650 خلال شهر واحد (الشهر الأخير) بمعنى إن ربع الصرف السنوي تم في شهر كانون الأول (الشهر الأخير من السنة المالية).

رابعا: صيانة الموجودات 412:

وهي تشمل كافة مصاريف الصيانة والإدامة التي تدفعها الوحدات الحكومية والتي تمثل قيمة المواد (شراء المواد) وأجور الخدمات (كلفة العمل), وكما موضح بالجدول رقم (4) الآتي:

جدول رقم (4)

أعمدة نسب الانجاز او الصرف				الموازنة العامة لمديرية العامة لتربية واسط لسنة المالية 2013			تبويب حسب GFS						
4	3	2	1	المصرف الفعلي في الشهر كانون الاول	المصرف الفعلي السنوي	التخصيص المالي المعتمد	البيان	تفاصيل نوع	نوع	مادة	فصل	نوع الفئة	نوع الاستمارة
نسبة انجاز شهر 1 من نسبة الانجاز السنوي	نسبة انجاز شهر 1 من نسبة الانجاز السنوي	نسبة انجاز شهر 1 من نسبة الانجاز السنوي	نسبة انجاز شهر 1 من نسبة الانجاز السنوي										
42.79%	49.29%	36.86%	86.15%	2119046500	4952733000	5749025000	صيانة الموجودات				4	1	2
62.93%	28.59%	48.54%	77.13%	347671500	552499500	716320000	صيانة التأسيسات المائية والكهربائية			2	4	1	2
45.73%	36.92%	31.10%	68.02%	70123000	153354000	225440000	صيانة التأسيسات المائية	1	2	4	1	2	
69.54%	24.77%	56.54%	81.31%	277548500	399145500	490880000	صيانة التأسيسات الكهربائية	2	2	4	1	2	
56.46%	9.76%	12.66%	22.41%	18568000	32885000	146720000	صيانة وسائل النقل			3	4	1	2
66.12%	3.34%	6.52%	9.86%	1930000	2919000	29590000	صيانة سيارات الصالون	1	3	4	1	2	
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	50960000	صيانة سيارات الحمل	2	3	4	1	2	
55.52%	20.14%	25.14%	45.29%	16638000	29966000	66170000	صيانة سيارات العمل	3	3	4	1	2	
45.49%	53.71%	44.83%	98.55%	41520000	91265000	92610000	صيانة الاثاث			5	4	1	2
39.68%	54.48%	35.84%	90.32%	1663657000	4192766500	4642150000	صيانة المباني			6	4	1	2
61.81%	18.54%	30.01%	48.56%	27745000	44887000	92440000	صيانة المكان والاجهزة والالات			7	4	1	2
49.61%	39.80%	39.19%	78.99%	18065000	36415000	46100000	صيانة الحدائق والمتنزهات والبساتين			9	4	1	2
90.32%	1.54%	14.35%	15.88%	1820000	2015000	12685000	صيانة الكتب والسجلات			14	4	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	6440000	صيانة الكتب	1	14	4	1	2	
90.32%	3.12%	29.14%	32.27%	1820000	2015000	6245000	صيانة السجلات	2	14	4	1	2	

يمكن تحليل نفقات صيانة الموجودات في الموازنة العامة وحسب الجدول أعلاه ووفقا لأعمدة الانجاز وكالاتي:

- العمود الأول : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 86% خلال السنة المالية (سنة كاملة).
- العمود الثاني : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 37% خلال شهر ك1(شهر واحد).
- العمود الثالث : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 49% خلال احد عشر شهرا (11 شهرا).

- العمود الرابع : نسبة الصرف الفعلي في شهر ك1(شهر واحد) من الصرف السنوي (سنة كاملة) كانت ما يقارب 43% .

هذا يعني تم صرف مبلغ وقدره 2833686500 خلال احد عشر شهر الأولى من السنة ومبلغ 2119046500 خلال شهر واحد (الشهر الأخير) بمعنى إن أكثر من ثلث الصرف السنوي تم في شهر كانون الأول (الشهر الأخير من السنة المالية).

خامسا: النفقات الرأسمالية 512:

وتشمل نفقات الحصول على الموجودات الثابتة والتي يتجاوز عمرها الإنتاجي (استخدامها) أكثر من سنة, وكما موضح بالجدول رقم (5) الآتي:

جدول رقم (5)

أعمدة نسب الانجاز او الصرف				الموازنة العامة لمديرية العامة لتربية واسط لسنة المالية 2013			تبويب حسب GFS						
4	3	2	1	المصرف الفعلي في الشهر كانون الأول	المصرف الفعلي السنوي	التخصيص المالي المعتمد	البيان	تفاصيل نوع	نوع	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة
نسبة انجاز شهر ك1 من نسبة الانجاز السنوي	نسبة انجاز شهر ك1 من نسبة الانجاز السنوي	نسبة انجاز شهر ك1 من نسبة الانجاز السنوي	نسبة انجاز شهر ك1 من نسبة الانجاز السنوي										
47.32%	44.79%	40.23%	85.02%	3119090664	6592112664	7753886000	النفقات الراسمالية					5 1 2	
47.32%	44.79%	40.23%	85.02%	3119090664	6592112664	7753886000	الاثاث والالات ومعدات والاجهزة			3	5	1 2	
41.72%	50.46%	36.13%	86.58%	2312794500	5543257000	6402120000	الاثاث		1	3	5	1 2	
25.37%	67.20%	22.85%	90.04%	797542500	3143404000	3491070000	الاثاث الخشبي	1	1	3	5	1 2	
86.65%	10.85%	70.42%	81.27%	1299000000	1499100000	1844550000	الاثاث المعدي	2	1	3	5	1 2	
24.01%	64.18%	20.28%	84.46%	216252000	900753000	1066500000	الاثاث الاخرى	3	1	3	5	1 2	
77.46%	17.46%	60.01%	77.47%	806296164	1040911664	1343546000	الاجهزة والمكاف والمعدات الاخرى		2	3	5	1 2	
100.0%	0.00%	83.44%	83.44%	95954164	95954164	115000000	المكانن	1	2	3	5	1 2	
0.00%	38.65%	0.00%	38.65%	0	126888500	328260000	الاجهزة	2	2	3	5	1 2	
21.59%	75.15%	20.69%	95.84%	13000000	60207000	62820000	اجهزة الاستنساخ	3	2	3	5	1 2	
0.00%	63.00%	0.00%	63.00%	0	10745000	17056000	الات الاتصال	4	2	3	5	1 2	
93.25%	6.74%	93.13%	99.87%	687504000	737279000	738210000	الحاسبات الالكترونية	5	2	3	5	1 2	
100.0%	0.00%	11.97%	11.97%	9838000	9838000	82200000	معدات امنية اخرى	8	2	3	5	1 2	
0.00%	96.64%	0.00%	96.64%	0	7944000	8220000	المسارح ولوازمها		3	3	5	1 2	
0.00%	96.64%	0.00%	96.64%	0	7944000	8220000	الاجهزة الموسيقية	2	3	3	5	1 2	

يمكن تحليل النفقات الرأسمالية في الموازنة العامة وحسب الجدول أعلاه ووفقا لأعمدة الانجاز وكالاتي:

- العمود الأول : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 85% خلال السنة المالية (سنة كاملة).
- العمود الثاني : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 40% خلال شهر ك1(شهر واحد).
- العمود الثالث : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 45% خلال احد عشر شهرا (11 شهر).
- العمود الرابع : نسبة الصرف الفعلي في شهر ك1(شهر واحد) من الصرف السنوي (سنة كاملة) كانت ما يقارب 47% .

هذا يعني تم صرف مبلغ وقدره 3473022000 خلال احد عشر شهر الأولى من السنة ومبلغ 3119090664 خلال شهر واحد (الشهر الأخير) بمعنى إن ما يقارب من نصف الصرف السنوي تم في شهر كانون الأول (الشهر الأخير من السنة المالية).

سادسا: المصروفات الأخرى 4612:

وتشمل هذه المصروفات كل النشاطات المتنوعة المدرسية والرياضية والكشافية بالإضافة إلى جميع المكافآت لغير المنسبين, وكما موضح بالجدول رقم (6) الأتي:

جدول رقم (6)

أعمدة نسب الانجاز او الصرف				الموازنة العامة لمديرية العامة لتربية واسط لسنة المالية 2013			تبويب حسب GFS						
4	3	2	1	المصرف الفعلي في الشهر كانون الاول	المصرف الفعلي السنوي	التخصيص المالي المعتمد	البيان	تفاصيل نوع	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة	
نسبة الاجاز شهر 1 من نسبة الاجاز السنوي	نسبة اجاز السنوي بدون شهر 1	نسبة اجاز شهر 1 من نسبة الاجاز السنوي	نسبة الاجاز السنوي	185185000	542964650	628064000	المصروفات الاخرى		4	6	1	2	
34.11%	56.97%	29.49%	86.45%	3000000	6620000	6658000	مكافآت لغير المنسبين والوسمة		1	4	6	1	2
45.32%	54.37%	45.06%	99.43%	3000000	6620000	6658000	مكافآت	1	1	4	6	1	2
45.32%	54.37%	45.06%	99.43%	0	0	8000000	اقساط التامين على غير الحياة		3	4	6	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0	0	8000000	تاميين المسؤولية الشخصية	1	3	4	6	1	2
0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	95989000	131071000	167750000	النشاط الكشفي		9	4	6	1	2
73.23%	20.91%	57.22%	78.13%	45673000	250530050	270000000	النشاطات الرياضية		14	4	6	1	2
18.23%	75.87%	16.92%	92.79%	40523000	154743600	175656000	النشاطات المدرسية		15	4	6	1	2
26.19%	65.03%	23.07%	88.09%										

يمكن تحليل نفقات المصروفات الأخرى في الموازنة العامة وحسب الجدول أعلاه ووفقا لأعمدة الانجاز وكالاتي:

- العمود الأول : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 86% خلال السنة المالية(سنة كاملة).
- العمود الثاني : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 29% خلال شهر ك1(شهر واحد).
- العمود الثالث : الصرف الفعلي من التخصيصات المعتمدة كان ما يقارب 57% خلال احد عشر شهر(11 شهر).
- العمود الرابع : نسبة الصرف الفعلي في شهر ك1(شهر واحد) من الصرف السنوي (سنة كاملة) كانت ما يقارب 34% .

هذا يعني تم صرف مبلغ وقدره 357779000 خلال احد عشر شهر الأولى من السنة ومبلغ 185185000 خلال شهر واحد (الشهر الأخير) بمعنى إن أكثر من ثلث الصرف السنوي تم في شهر كانون الأول (الشهر الأخير من السنة المالية).

بعد عرض الموازنة العامة لمديرية تربية واسط ومن خلال نسب الانجاز(الصرف) وتحليلها ضمن الأعمدة الأربعة تبين إن الصرف في الشهر الأخير يمثل ثلث الصرف السنوي تقريبا وهذا يدل على إن الموازنات تم إعدادها على أسس خاطئة مما أدى إلى وضع اعتمادات

بشكل مبالغ بها وبالتالي فسح المجال لإمام الإدارات بالتصرف بهذه الأموال الفائضة في نهاية السنة من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من الأموال حتى إن لم تكن هناك حاجة لها وإنما بحجة عدم تركها تعود إلى الخزينة العامة وهذا يمثل هدر في المال العام وأحد الأسباب الرئيسية في انتشار الفساد الإداري والمالي وهذا ما يثبت فرضية البحث.

الاستنتاجات والتوصيات:

تم التوصل من قبل الباحثان إلى الاستنتاجات والتوصيات التالية :

أولاً - الاستنتاجات:

- 1- لا تقوم الموازنة التقليدية عند إعدادها على تقييم الأداء ومقارنة المخطط مع المنفذ فعلاً لتحديد الانحرافات ومعالجتها وهذا ما يجعلها تساهم في هدر المال العام عن طريق فسح المجال أمام المفسدين.
- 2- زيادة نسبة الصرف في الشهر الأخير من السنة المالية (كانون الأول) وهذا يشير إلى انه لا توجد خطط مدروسة لتنفيذ الموازنة على مدار السنة.
- 3- يتم الصرف بشكل عشوائي بمجرد وجود الاعتماد وحسب الطلبات المقدمة دون مقارنة هذه الطلبات مع طلبات الحاجة في سنة إعداد الموازنة التي قُدرت بنود الموازنة على أساسها.
- 4- عدم وجود وحدات محاسبية فرعية في أفضية المحافظة أدى إلى عدم أكمل العديد من عمليات الصرف في هذه الأفضية نتيجة البعد الجغرافي عن الوحدة المحاسبية الرئيسية في المركز و بقاء التخصيصات وهذا يؤدي إلى رفع أرقام الفائض من التخصيص.
- 5- وجود فكرة صرف جميع التخصيصات لدى الإدارة بالرغم من عدم الحاجة لها بسبب إحساسها بخسارة هذه التخصيصات ورجوعها إلى خزينة الدولة , وهذا ما يشير إلى السياسات الخاطئة التي استخدمت في وضع التقديرات في عملية إعداد الموازنة.

ثانياً: التوصيات:

- 1- ضرورة إلزام جميع الوحدات الفرعية والأقسام عند تقديم تقديراتها في مرحلة إعداد الموازنة إن تقدم ما يبررها ضمن نموذج يعد لهذا الغرض و باستخدام هذا النموذج يمكن إن نقيم مدى دقة التقديرات التي قدمت ومتابعة إمكانية تنفيذها .
- 2- ضرورة وضع خطة زمنية لتنفيذ الموازنة بشكل يتوافق مع كافة الاحتمالات ومنها تأخير إقرار الموازنة من قبل السلطة التشريعية .
- 3- يجب وضع ضوابط وتعليمات خاصة بالوحدة الحكومية حول عمليات الصرف من قبل مسؤول الموازنة (شعبة الموازنة والتنظيم) بشكل يجعلها منظمة ومدروسة من قبل مسؤول الموازنة وليس عملية تأييد توفر اعتماد وحسب.
- 4- يجب إنشاء وحدات محاسبية فرعية في الأفضية (الحي ,الصويرة, النعمانية, العزيزية) لمساهمتها في سرعة انجاز معاملات الصرف وتنفيذ الموازنة.

5- ضرورة وضوح مصداقية الإدارة من خلال الاعتماد على المختصين والمحاسبين الجيدين والدعوة إلى تقييم الأداء وتدقيقه للوحدات الحكومية من قبل الجهات الرقابية الداخلية والخارجية .

6- ضرورة استخدام موازنة أكثر تطوراً تساهم في المحافظة على المال العام من الهدر والفساد والتلاعب في ضوء الأبحاث والدراسات الصادرة حديثاً.

المصادر:-

أولاً: الكتب العربية:-

- 1- مشكور, سعود جايد, وقاسم محمد عبد الله البعاج, ونجم عبد عليوي الكرعائي, ومعين كاظم عبد الله حسين, المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق, دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع, العراق- ديوانية, 2014 .
- 2- مسعد, محمد فضل, وخالد راغب الخطيب, وإيهاب نظمي إبراهيم, المحاسبة الحكومية, مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع, عمان, ط 1, 2009 .
- 3- إسماعيل, خليل إسماعيل, وعدس, نائل حسن, المحاسبة الحكومية, دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, عمان, 2010 .
- 4- الرماحي, نواف محمد عباس, المحاسبة الحكومية, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, ط 1, 2009 .
- 5- هلالي, محمد جمال علي, المحاسبة الحكومية, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, 2002 .
- 6- النقاش, غازي عبد الرزاق, المالية العامة- تحليل أسس الاقتصاديات المالية, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان, ط 4, 2010 .
- 7- الحجواي, حسام أبو علي, الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية, دار الحامد للنشر والتوزيع, عمان, 2004 .
- 8- حماد, أحمد هاني, والبحر, حصة محمد, أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت, ط 1 ذات السلاسل, الكويت, 1990 .
- 9- العلي, عادل فليح, المالية العامة والقانون المالي والضريبي, ج 1, ط 1, مكتبة الجامعة وإثراء للنشر والتوزيع, عمان, 2009 .
- 10- محمود, رأفت سلامة, المحاسبة الحكومية, دار المسيرة للنشر والتوزيع, 2011 .
- 11- عصفور, محمد شاكر, أصول الموازنة العامة, دار الميسرة للنشر والتوزيع, عمان, 2007 .

ثانياً: الرسائل والأطاريح:-

- 12- الشخيلي, أشواق عبد الرحمن, مدى فاعلية نظام- التخطيط- البرمجة- الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي, أطروحة دكتوراه محاسبة, جامعة بغداد, 2007 .

- 13- الزويني, خديجة جمعة مطر, الخصخصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة, رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية, 2005 .
- 14- السهلاني, إلهام هاشم محمد, دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم أداء الوحدات الممولة مركزيا ضمن الموازنة العامة للدولة, رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية, 2014 .

ثالثا: البحوث:-

- 15- الحجامي, ستار جابر خلاوي, دور الموازنة التقليدية في تفاقم مشكلة الفساد الإداري والمالي في العراق, بحث منشور, مجلة الكوت, العلوم الاقتصادية والادارية, 2010 .
- رابعا: الكتب الأجنبية:-

- 16- Lves, et al., Martin Lves, Laurence Johnson, Joseph R. Razek, Gordon A. Hosch, Introduction to Governmental and Not –for-profit Accounting, Pearson International Edition, sixth Edition, 2009.
- 17- Granof, Michael H., Government and Not –for-profit Accounting-concepts and practices, John Wiley& sons, Inc, Third Edition, 2004.