

بحث

مدى أهمية موازنة البرامج والأداء وفعاليتها في ترشيد النفقات

المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية
مقدم إلى الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة

إعداد/ أحمد سامي علي موسى

مراجع مساعد

الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء

لقطات الإنتاج والمشروعات القومية

ملخص البحث

أخذت العديد من الدول بالنظام التقليدي للموازنة والذي يقتضي إعداد الموازنة على أساس البنود و الاعتمادات ويتم عرض هذه الاعتمادات على أساس التنظيم الإداري الحكومي، ولا يساعد هذا الأسلوب على التعرف على برامج المشروعات المنتظر تنفيذها بهذه الأموال، كما أنه لا يمكن من تحديد جملة ما تنفقه الحكومة لأداء خدمة أو تنفيذ مشروع معين، و لا يسمح أيضاً بتحديد الفائدة التي تعود على الحكومة من كل جنيه ينفق، وللغلب على هذه الصعوبات اتجه التفكير إلى استخدام طريقة جديدة لتبويب الموازنة الحكومية، يسمى بأسلوب موازنة البرامج والأداء، والذي حقق ظهورها إلى حد بعيد هدف ربط أوجه الإنفاق الحكومي بأهداف ذلك الإنفاق.

هذا وما زالت جمهورية مصر العربية واحدة من الدول التي تأخذ بالنظام التقليدي للبنود في إعداد موازنتها العامة، وتتبع نظاماً معيناً لحسابات الحكومة في سبيل تطبيقه، وفي ظل هذا النظام كانت عملية تخصيص الموارد المالية العامة بين مختلف نواحي الإنفاق تحكمها في الأساس قاعدة "أولوية الإنفاق العام على الإيراد العام" بالبداية بتقدير حجم الاستخدامات العامة المطلوب إنفاقها، ثم تقدير مصادر التمويل اللازمة لتغطية هذه الاستخدامات سواء أكانت مصادر حقيقية أو مقترضة، وقد أسفر هذا الوضع عن تزايد حجم الإنفاق الحكومي والاستهلاك العام وانعكاسه عن تفاقم مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة.

هذا وفي منتصف الثمانينات من القرن المنصرم اتجهت مصر - كسائر دول العالم - إلى اقتصاديات السوق والتخلص من الإدارة الحكومية للوحدات الاقتصادية العامة ومحاولة إعادة التوازن الاقتصادي العام بالحد من العجز في الموازنة العامة للدولة من خلال ترشيد الإنفاق الحكومي ولا يتأتى هذا عن طريق ضغط الإنفاق العام، وإنما قد يساهم في ترشيد الإنفاق الحكومي استحداث نظاماً متطوراً لإعداد الموازنة العامة للدولة يؤكد على كلاً من كفاءة استخدام الموارد العامة وزيادة إنتاجية الإنفاق العام وعلى الفاعلية في الإنفاق العام والتركيز على تقييم تكلفة ومنفعة هذا الإنفاق من خلال تحليل اقتصادي لبرامج الإنفاق الحكومي.

ومن هنا كان الإدراك بأهمية تطوير أسلوب الموازنة العامة في ج.م.ع. إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء الذي يعتمد في بنائه على تخطيط البرامج وتقدير نفقاتها أو إيراداتها ثم قياس الأداء، ونظراً لما لموازنة البرامج والأداء - كأحد أساليب تطوير الموازنة العامة للدولة - من دور في توطيد العلاقة القائمة بين تكاليف الخدمات والعائد والمنافع المتوقعة من أدائها بشكل يضمن معه رفع مستوى أداء هذه الخدمات الحكومية كان لزاماً دراسة مدى أهمية موازنة البرامج والأداء وفعاليتها في ترشيد النفقات ومحاولة تطبيقها على إحدى القطاعات الخدمية "قطاع الصحة".

وتوصل الباحث لمجموعة من النتائج منها: وجود بعض المشاكل التي تعترض تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء كأحد أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة : مشاكل تنظيمية وتضم صعوبة ربط البرامج بالهيكل التنظيمي وتحديد المسؤولية عن تنفيذها وذلك لعدم وضوح السلطات والمسئوليات داخل التنظيم الإداري ومشاكل تنفيذية: وهي مشاكل ترتبط بإجراءات تنفيذ موازنة البرامج والأداء. وفي ضوء هذه النتائج تقدم الباحث ببعض التوصيات منها:

- تهيئة البيئة المناسبة لتطوير الموازنة العامة من خلال مراعاة الجوانب الإنسانية والإدارية وتوفير الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق موازنة البرامج والأداء .
- تطوير الموازنة العامة من خلال منظومة متكاملة تتزامن فيها موازنة البرامج والأداء مع تطوير النظام المحاسبي واستخدام التكنولوجيا الحديثة.
- ضرورة ميكنة الحسابات والموازنة وتدريب المحاسبين بالوحدات الحكومية عليه ، و توفير الخبرات المتميزة في هذا المجال.

الفهرس

الصفحة	الموضوع
أ	مقدمة البحث
أ	تمهيد
أ	مشكلة البحث
ب	نقطة البحث
ج	هدف البحث
ج	حدود البحث
ج	أهمية البحث
د	منهج البحث
د	خطة البحث
١	المبحث الأول: الإطار الفكري لتبويب وتحديث الموازنة العامة للدولة بجمهورية مصر العربية
١	مقدمة
١	١/١ الموازنة العامة للدولة ... الطبيعة والمفهوم
٢	٢/١ الخصائص المميزة للموازنة العامة للدولة
٢	٣/١ أهداف ووظائف الموازنة العامة للدولة
٤	٤/١ مراحل تطور هيكل الموازنة العامة للدولة في مصر
٩	٥/١ عيوب النظام السابق للموازنة العامة للدولة
١٠	٦/١ مدخل تحليلي لهيكل التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة
٢٠	المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء إطار عام
٢٠	مقدمة
٢٠	١/٢ أسباب الاهتمام بموازنة البرامج والأداء
٢١	٢/٢ موازنة البرامج والأداء بين النشأة والتطور
٢٢	٣/٢ موازنة البرامج والأداء الطبيعة والمفهوم والاختلاف
٢٥	٤/٢ أساليب تقدير موازنة البرامج والأداء
٢٧	٥/٢ تبويات موازنة البرامج والأداء
٣٠	٦/٢ تجارب الدول في تحديث نظم موازنتها ومدى الاستفادة منها

٣٩	المبحث الثالث: دعائم تطوير الموازنة العامة للدولة وتسهيل الانتقال لموازنة البرامج والأداء
٣٩	مقدمة
٣٩	١/٣ عيوب نظام المحاسبة الحكومية القائم
٤١	٢/٣ ملامح التطوير المستهدف لنظام المحاسبة الحكومية
٤٢	٣/٣ متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة في ضوء الموازنة القائمة على الأداء
٥٤	المبحث الرابع: التجربة المصرية في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء
٥٤	مقدمة
٥٤	١/٤ الأساس التشريعي لموازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في مصر
٥٥	٢/٤ أهداف تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر
٥٦	٣/٤ متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في مصر
٥٨	٤/٤ مجالات تطبيق موازنات البرامج والأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر
٦١	٥/٤ تقييم جهود التطوير الحالي للموازنة العامة في مصر
٦٣	٦/٤ رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل موازنة البرامج والأداء
٨٥	خاتمة البحث
٨٥	أولاً: النتائج
٨٦	ثانياً: التوصيات
-	قائمة المراجع
-	قائمة تصحيح الأخطاء

مقدمة البحث

تمهيد:

منذ أخذت الدول على عاتقها مهمة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية التي ترمي إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية محددة، بدأت الدراسة الواعية التي تهدف إلى مساعدتها في التنفيذ السليم لتلك الخطط ، وفي تتبع أثر الإنفاق الحكومي على مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعية، من هنا كانت البداية التي تناشد كل من الاقتصاديين والمحاسبين إلى الاهتمام بالموازنة العامة للدولة باعتبارها الأداة التمويلية للخطة.

هذا وقد أخذت العديد من الدول بالنظام التقليدي للموازنة (بنود واعتمادات) والذي يقتضي إعداد الموازنة على أساس اعتمادات تمثل الإيرادات والمصروفات المنتظرة، ويتم عرض هذه الاعتمادات على أساس التنظيم الإداري الحكومي أي تقسيم الجهاز الحكومي إلى وزارات ومصالح وهيئات... الخ، ولا يساعد عرض اعتمادات الموازنة بهذا الأسلوب على التعرف على برامج المشروعات المنتظر تنفيذها بهذه الأموال، كما أنه لا يمكن من تحديد تكلفة تنفيذ هذه المشروعات، أي تحديد جملة ما تنفقه الحكومة لأداء خدمة أو تنفيذ مشروع معين وذلك لأن تبويب الموازنة لا يسمح باستخراج البيانات المالية التحليلية اللازمة لتحديد هذه التكلفة، كما أنه لا يسمح أيضاً بتحديد الفائدة التي تعود على الحكومة من كل جنيه ينفق، فضلاً عن أن التقديرات تدرج بالموازنة بناء على بيانات السنوات السابقة وهذا أساس خاطئ حيث أن هذه البيانات لا تمثل الاحتياجات الفعلية في السنة الجديدة، كذلك الرقابة تنصب على عدم تجاوز الاعتمادات بغض النظر عن الإنجازات التي تؤدي بهذه الاعتمادات.

وللتغلب على هذه الصعوبات اتجه التفكير إلى استخدام طريقة جديدة لتبويب الموازنة الحكومية، فقد شهدت فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية عدة تجارب بشأن تطوير أسلوب الموازنة العامة في بعض دول العالم ، وكان من أهم نتائج ذلك التطوير ظهور ما يسمى بأسلوب موازنة البرامج والأداء، والذي حقق ظهورها إلى حد بعيد هدف ربط أوجه الإنفاق الحكومي بأهداف ذلك الإنفاق.

وبدأ استخدام موازنة البرامج والأداء سنة ١٩٥١ في الولايات المتحدة بعد أن أوصت لجنة هوفر في سنة ١٩٤٩ بضرورة تغيير نظام تبويب الموازنة بما يساير الأهداف الخاصة بتخطيط البرامج وقياس الأداء، وبحيث يقوم التبويب في صورته الجديدة على أساس بيان تكلفة النشاط والوظيفة والمشروع وأطلقت اللجنة على هذا النظام المقترح ميزانية الأداء.

مشكلة البحث:

ما زالت جمهورية مصر العربية واحدة من الدول التي تأخذ بالنظام التقليدي للبنود في إعداد موازنتها العامة، وتتبع نظاماً معيناً لحسابات الحكومة في سبيل تطبيقه، وفي ظل هذا النظام كانت عملية تخصيص الموارد المالية العامة بين مختلف نواحي الإنفاق تحكمها في الأساس قاعدة "أولوية الإنفاق العام على الإيراد العام" بالبدء بتقدير حجم الاستخدامات العامة المطلوب إنفاقها، ثم تقدير مصادر التمويل اللازمة لتغطية هذه الاستخدامات سواء أكانت مصادر حقيقية أو مقترضة، وقد أسفر هذا الوضع عن تزايد حجم الإنفاق الحكومي والاستهلاك العام وانعكاسه عن تفاقم مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة.

هذا وفي منتصف الثمانينات من القرن المنصرم اتجهت مصر - كسائر دول العالم - إلى اقتصاديات السوق والتخلص من الإدارة الحكومية للوحدات الاقتصادية العامة ومحاولة إعادة التوازن الاقتصادي العام بالحد من العجز في الموازنة العامة للدولة من خلال ترشيد الإنفاق الحكومي (وخاصة الاستهلاك العام). ولا يتأتى هذا عن طريق ضغط الإنفاق العام فما زالت الخدمات العامة التي تؤديها الدولة للمواطنين في حاجة إلى تغذيتها بالمزيد من مستلزمات أدائها، وإنما قد يساهم في ترشيد الإنفاق الحكومي استحداث نظاماً متطور لإعداد الموازنة العامة للدولة في مصر ينظر إلى الخدمات التي تؤديها الدولة على إنها بمثابة سلع عامة لا يتوافر فيها شروط الإنتاج الأمثل في القطاع الخاص ، ولا يمكن تطبيق مبدأ الاستبعاد على استهلاكها، ومن ثم فإن تخصيص الموارد المالية العامة اللازمة لإنتاج هذه السلع يكون من خلال ثلاثة جوانب متكاملة لعملية واحدة، أولها تخطيطي: ويعتمد على مبدأ الرشد في الاختيار ضماناً للموازنة بين الأهداف والإمكانات، وثانيها إداري: ويعتمد على متابعة الأداء والإنجاز ضماناً لكفاءة التنفيذ، وثالثها رقابي: ويعتمد على أساليب الرقابة المالية ضماناً للمحافظة على الأموال العامة وصيانتها.

ولم يعد النظام التقليدي الحالي لإعداد الموازنة العامة للدولة في مصر - الذي تجاوزه طابع العصر منذ زمن بعيد - وحسابات الحكومة المنبثقة عنه ملائماً لترشيد الإنفاق الحكومي بجوانبه الثلاثة المتكاملة والمتراصة، وأصبحت هناك حاجة ملحة لتطوير هذا النظام وبما يعكس التغيير المطلوب في طبيعته ويؤكد على كلاً من كفاءة استخدام الموارد العامة وزيادة إنتاجية الإنفاق العام وعلى الفاعلية في الإنفاق العام والتركيز على تقييم تكلفة ومنفعة هذا الإنفاق من خلال تحليل اقتصادي لبرامج الإنفاق الحكومي.

ومن هنا كان الإحساس بأهمية تطوير أسلوب الموازنة العامة في ج.م.ع. إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء الذي يعتمد في بنائه وتكوينه على تخطيط البرامج وتقدير نفقاتها أو إيراداتها ثم قياس الأداء، وكذلك النظام المحاسبي الذي يحقق أهدافها في إعداد البيانات اللازمة لأغراض التخطيط أو التقدير ثم إدخال نظام التكاليف الفعلية لحصر عناصر النفقات الفعلية لكل نشاط أو مشروع أو برنامج وربطها بمراكز الأداء ومراكز النشاط في الوحدة الإدارية من أجل تحميلها في النهاية لوحدة النشاط أو وحدة القياس.

وفي ذلك الشأن نصت المادة (٤) من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ ولائحته التنفيذية والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ تبويب الموازنة العامة للدولة على "تعد الموازنة العامة للدولة على أساس التقسيم الإداري للأجهزة والوحدات والتصنيف الوظيفي لأوجه نشاط الدولة مع مراعاة التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال....". وقد أعطى القانون مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ العمل بالقانون لإجراء هذا التحليل.

نقطة البحث:

نظراً لما لموازنة البرامج والأداء - كأحد أساليب تطوير الموازنة العامة للدولة - من دور في توطيد العلاقة القائمة بين تكاليف الخدمات والعائد والمنافع المتوقعة من أدائها بشكل يضمن معه رفع مستوى أداء هذه الخدمات الحكومية كان لزاماً دراسة مدى أهمية موازنة البرامج والأداء وفعاليتها في ترشيد النفقات ومحاولة تطبيقها على إحدى القطاعات الخدمية "قطاع الصحة".

هدف البحث:

- يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة مدى أهمية أسلوب موازنة البرامج والأداء وفعاليتها في ترشيد النفقات؛ ويمكن للباحث تحقيق هذا الهدف من خلال استيفاء الجوانب التالية:
- تحديد ملامح الإطار الفكري لتبويب وتحديث الموازنة العامة للدولة بجمهورية مصر العربية.
 - توصيف الإطار العام لموازنة البرامج والأداء.
 - إرساء دعائم تطوير الموازنة العامة للدولة وتسهيل الانتقال لموازنة البرامج والأداء.
 - استعراض التجربة المصرية في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

حدود البحث:

- يقتصر الجانب التطبيقي للبحث على قطاع الصحة كأحد القطاعات الخدمية.
- تقتصر دراسة الحالة التطبيقية على مستشفى أحمد ماهر التعليمي كأحد مستشفيات الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية.

أهمية البحث:

تبع أهمية البحث من جانبين همها:

الجانب النظري:

ويتمثل في الدور الذي تلعبه الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية، وموازنة البرامج والأداء كأحد صور إعدادها، وفيما يختص بالموازنة العامة للدولة فإن التنمية الاقتصادية في مصر تواجه مشكلة مزدوجة تتعلق بتعبئة وحشد الموارد من أجل الإنفاق التنموي من ناحية، وتوظيف هذه الموارد على أفضل نحو ممكن لتحقيق الأهداف القومية من ناحية أخرى، وتعتبر الموازنة العامة محور النظام المالي الذي ينعقد عليه النمو المخطط بغرض الحصول على أقصى عائد ممكن من توظيف الموارد المالية العامة، كما أن تفاقم المشكلة الاقتصادية في مصر انعكس على الدور الذي يجب أن تلعبه الموازنة العامة للدولة بالتأكيد على أهمية الوزن النسبي لكل جانب من جوانب ترشيد الإنفاق الحكومي المتمثلة في الاقتصاد والكفاية والفاعلية. ومن ناحية أخرى؛ فقد جسدت نظام موازنة البرامج والأداء المدخل الإداري في إعداد الموازنة العامة، والذي تم التعبير عنه بالحاجة إلى تغيير وظيفة الموازنة العامة من مجرد كونها أداة للرقابة المالية على الإنفاق العام، إلى استخدامها كأداة للإدارة الاقتصادية بهدف رفع إنتاجية هذا الإنفاق والتقليل ما أمكن من العبء الصافي له، من خلال رفع كفاءة الإدارة الحكومية من ناحية، ومعالجة مختلف بنود الإنفاق وفقاً لمقننات محددة لمعدلات الأداء من ناحية أخرى.

الجانب التطبيقي:

ويتمثل في تحديد قطاع الصحة كمجال للدراسة التطبيقية لما له من أهمية خاصة حيث تعتبر الرعاية الصحية أحد مجالات الاستثمار في الموارد البشرية، كما يقوم قطاع الصحة بوضع وتنفيذ خطط هذه الرعاية بحيث تتناسق مع خطط قطاعات الإنتاج والخدمات الأخرى في إطار خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بقصد الاستفادة المثلى من الموارد الصحية الموجودة لتوفير البيئة المعيشية المتكاملة للإنسان.

منهج البحث:

استخدم الباحث في إعداد هذا البحث المنهج الاستقرائي ، واعتمد على أسلوب الدراسة المكتبية في الحصول على البيانات من خلال الاستعانة بالكتب والمراجع العلمية والإطلاع على نتائج البحوث والمؤتمرات والدراسات العلمية السابقة في مجال البحث والرجوع إلى قوانين الموازنة العامة للدولة ، والقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية، فضلاً عن الدستور المصري الصادر لسنة ٢٠١٣ ، بالإضافة إلى الدخول على بعض المواقع على شبكة الإنترنت، مثال موقع وزارة المالية.

خطة البحث:

ينقسم البحث (بجانب مقدمة البحث وخاتمته) إلى أربعة مباحث رئيسية:
المبحث الأول: الإطار الفكري لتبويب وتحديث الموازنة العامة للدولة بجمهورية مصر العربية.
المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء إطار عام.
المبحث الثالث: دعائم تطوير الموازنة العامة للدولة وتسهيل الانتقال لموازنة البرامج والأداء.
المبحث الرابع: التجربة المصرية في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

المبحث الأول

الإطار الفكري لتبويب وتحديث الموازنة العامة للدولة

بجمهورية مصر العربية

مقدمة:

تعد الموازنة العامة للدولة من أهم الوثائق السياسية والاقتصادية حيث توضح هذه الوثيقة من الذي سوف يتحمل التكلفة، ومن الذي يستفيد بالعائد من هذه الموازنة وأي من فئات المجتمع أكثر استفادة وأيهما أكثر تضرراً. وبمعنى أبسط هي بيان تقديري تفصيلي معتمد يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة والنفقات العامة التي يتوقع أن تتحملها في سنة مالية قادمة.

في ضوء ما تقدم يمكن مناقشة الإطار الفكري لتبويب وتحديث الموازنة العامة للدولة بجمهورية مصر العربية من خلال تناول العناصر التالية:

١/١ الموازنة العامة للدولة الطبيعة والمفهوم.

٢/١ الخصائص المميزة للموازنة العامة للدولة.

٣/١ أهداف ووظائف الموازنة العامة للدولة.

٤/١ مراحل تطور هيكل الموازنة العامة للدولة في مصر.

٥/١ عيوب النظام السابق للموازنة العامة للدولة.

٦/١ مدخل تحليلي لهيكل التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة.

١/١ الموازنة العامة للدولة الطبيعة والمفهوم:

تتأثر الموازنة العامة للدولة بعدة وثائق وهي:

بيان الحكومة: وهو وثيقة سياسية توضح توجهات الحكومة وخطها السياسي العام ورؤيتها لقضايا العمل السياسي الداخلي والخارجي والأسلوب الذي سوف تسلكه لمواجهة هذه القضايا.

الخطة القومية: وتشتمل على الأهداف والأولويات التي يجب أن تحققها الدولة خلال فترة زمنية محددة ووسائل تحقيق هذه الأهداف وعادة ما تترجم الخطة إلى برامج ومشروعات.

الحساب الختامي: ويمثل الوثيقة التي تبين مبالغ المصروفات التي أنفقت ومبالغ الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً خلال العام الماضي.

يتضح مما سبق أهمية التفاعل بين هذه الوثائق المختلفة من تعريف القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن إعدادها والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ متضمناً في مادته الأولى أن الموازنة العامة للدولة هي "البرنامج المالي لخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة في إطار خطة التنمية، ويشمل جميع الاستخدامات والموارد لأوجه النشاط التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة"^(١).

من هذا المنطلق؛ فالموازنة العامة هي وثيقة اقتصادية مالية، سياسية لمجموعة من الجوانب وهي:

(١) جمهورية مصر العربية، قانون الموازنة العامة للدولة رقم (١٥٣) لسنة ١٩٧٣، المادة (١)، ١٩٧٣.

الجانب الاقتصادي والمالي:

تمثل الموازنة وثيقة توضح ما الذي تنوي الحكومة القيام به؟ (أنشطة متعددة/ متنافسة)، وما هي الموارد المخصصة لتلك الأنشطة؟ وعادة ما تعكس حجم الموارد التي تخصص لقطاع معين الأهمية النسبية لهذا القطاع.

الجانب السياسي:

تمثل عملية إعداد الموازنة العامة عملية سياسية تحدد من الذي سيتحمل التكلفة، ومن الذي يستفيد بالعائد من هذه الموازنة وأي فئات المجتمع أكثر استفادة أو أكثر تضرراً. وقد نص الدستور المصري على أنه:

"يتولى مجلس النواب سلطة التشريع ، وإقرار السياسة العامة للدولة، والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، والموازنة العامة للدولة ، ويمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، وذلك كله على الوجه المبين في الدستور" (١).

ومن خلال المفهوم السابق للموازنة العامة يمكن استخلاص الخصائص المميزة للموازنة العامة على النحو التالي:

٢/١ الخصائص المميزة للموازنة العامة للدولة:

- الموازنة العامة للدولة عدة خصائص تتسم بها يمكن توضيحها على النحو التالي (٢):
- الموازنة خطة شاملة: تعتبر الموازنة خطة عامة وشاملة لكافة أنشطة وبرامج الحكومة عن الفترة المعدة عنها.
- الموازنة تنبؤ: الموازنة هي عبارة عن تنبؤ بما يمكن تحصيله من إيرادات عامة أو إنفاقه من نفقات عامة خلال فترة مستقبلية محددة عادة ما تكون سنة مالية.
- الموازنة إجازة: لا تعتبر الموازنة نهائية إلا بعد اعتمادها والتصديق عليها من الجهة التشريعية (مجلس الشعب)، وموافقة رئيس الجمهورية ، وإصدار القرار الخاص بها.
- الموازنة تفويض: حيث تقوم الجهة التشريعية المختصة بتفويض السلطة التنفيذية في تنفيذ الموازنة في الحدود المقررة لذلك.
- الموازنة توجيه: الموازنة هي أداة لتوجيه السياسات المالية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي ضوء ذلك يلتزم المسئولون في مختلف المستويات الإدارية بإعداد البرامج والأنشطة وتنفيذها بما يحقق أفضل النتائج وفقاً لما ورد في الموازنة المعتمدة من مجلس الشعب.
- الموازنة نظام للمعلومات: تشتمل الموازنة على كافة تفاصيل البرامج والأنشطة الحكومية من البيانات والمعلومات اللازمة للتحليل الاقتصادي والوظيفي ورقابة التشغيل وإنجاز البرامج بكفاءة وفاعلية.

٣/١ أهداف ووظائف الموازنة العامة للدولة:

تعتبر الموازنة العامة بمثابة الترجمة المالية لخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فهي عبارة عن برنامج سنوي لتنفيذ خطة تستغرق بضع سنوات ، وهي في ذات الوقت تحدد مسيرة الإصلاح المالي والاقتصادي ، وبصورة عامة يمكن القول أن الموازنة العامة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي (٣):

(١) جمهورية مصر العربية ، السلطة التشريعية ، الدستور المصري ، ٢٠١٣ ، المادة (١٠١).

(٢) د. محمد عباس مصطفى ، استخدام نظم المعلومات المتكاملة في تطوير الموازنة العامة بجمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراه غير منشورة،

كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٤ - ٩ .

(٣) أنظر على سبيل المثال:

- تحسين مستوى أداء الخدمات الحكومية.
 - تيسير تدفق التمويل اللازم لاحتياجات الإنفاق العام في المواعيد الملائمة.
 - المساعدة في ترشيد الإنفاق الحكومي.
 - توفير مستلزمات الإنتاج والخدمات اللازمة.
 - توفير الاستقرار للعاملين بالأجهزة الحكومية.
 - توفير معايير ملائمة لقياس كفاءة الأداء الحكومي.
 - المساعدة في تحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- وتؤدي الموازنة العامة في سبيل تحقيق أهدافها عدة وظائف أهمها ما يلي:
- * التخطيط:

الموازنة هي خطة مالية تبين إيرادات الدولة وتحدد نفقاتها المستقبلية، ويعني هذا أن جزءاً ليس باليسير من عمليات الموازنة يتناول أموراً مستقبلية، لا يمكن التأكد منها بصورة قطعية، ومن هنا تنبع أهمية التخطيط السليم في ضوء معلومات حقيقية وخبرات سابقة.

ويمكن القول أن التخطيط هو وظيفة شديدة الالتصاق بالموازنة العامة ، لذا يتطلب الأمر التنسيق بين كل من الخطة والموازنة ، ففي الوقت الذي يتطلب فيه التخطيط تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحديد وسائل تنفيذ هذه الأهداف فإن الموازنة بصفقتها ملازمة للتخطيط يجب أن تتضمن توفير الموارد المالية المطلوبة وتخصيصها على الأنشطة المختلفة وإنفاق هذه الموارد فيما خصصت له.

* الإدارة:

إن الإدارة هي عامل أساسي في الموازنة في جميع مراحلها وخطواتها ، حيث تعني ترجمة الأهداف إلى مشروعات وأنشطة محددة وتصميم الوحدات الحكومية التي تتولى تنفيذ البرامج وأخيراً توظيف الأفراد في هذه الوحدات وتدير الموارد اللازمة.

فتنظيم الفعاليات، والتعيينات ، والتدريب ، والترقيات جميعها أنشطة إدارية ، وتتم بقرارات إدارية جذورها في الموازنة ، وحدودها أيضاً تقررها بنود الموازنة.

* الرقابة:

تتضمن عملية الرقابة جميع الإجراءات والقواعد التي تحكم إنفاق الوحدات الحكومية والتي على أساسها تعد تقارير الرقابة والمتابعة.

والموازنة لا يمكن فصلها عن مجموعة الأنظمة والإجراءات المالية والقواعد المحاسبية المعتمدة والمتعارف عليها مهنياً ، والسجلات والقيود المتبعة ، فتلصق الإجراءات المركبة سببها أن الأموال المنفقة هي أموال الدولة ومواطنيها ، ويلزم التأكد من سلامة وصحة ذلك الإنفاق.

-
- شريف أحمد شريف ، دليل الموازنة العامة للدولة ، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ص ٨ - ١٢ .
 - فاطمة عبد الله أحمد ، علاج عجز الموازنة العامة للدولة في مصر بين صندوق النقد الدولي ورؤية التنمية المستقبلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٠ ، ص ص ٨٩ - ٩٥ .
 - د. سلوى شعراوي جمعة ، موازنات النوع الاجتماعي ، برنامج موازنة الأداء من منظور النوع الاجتماعي ، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ص ٦ - ٨ .

وقد كان يحكم الهيكل العام لهذه الموازنة في ضوء القانون السابق وتعديلاته التقسيم النمطي الذي يعتبر الأساس في إعدادها على أساس موازنة اعتمادات وتبويبها إلى موازنات جارية ورأسمالية والتي تقسم بدورها إلى بنود وأنواع وذلك حتى نهاية السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ م ، وهذا التقسيم في حد ذاته يفيد في تحقيق الرقابة المالية على بنود الصرف، أي بمعنى آخر تحقيق الرقابة على استخدام المال العام دستورياً واقتصادياً ومالياً.

٤/١ مراحل تطور هيكل الموازنة العامة للدولة في مصر:

يتوقف تعريف الموازنة العامة على الأسلوب المستخدم في إعدادها ، وقد خضع تطور أسلوب إعداد الموازنة من ناحية الموضوع والشكل في العصر الحديث لعدة مراحل ، بداية من مرحلة موازنة البنود أو الاعتمادات (الموازنة التقليدية) وانتهاءً بالموازنة الصفرية مروراً بموازنة البرامج والأداء ، وموازنة التخطيط والبرمجة. وبصفة عامة فمن الناحية التاريخية لم تصل الدول إلى إعداد الموازنة العامة مرة واحدة وإنما تم ذلك بطريقة تدريجية وعبر مراحل متتالية ففي إنجلترا وهي أول دولة غربية استتبعت القواعد والمبادئ التي تقوم عليها فكرة الموازنة الحديثة وتم ذلك على ثلاث مراحل^(١).

ويتبع تطور هيكل الموازنة العامة وتقسيماتها في جمهورية مصر العربية ، بهدف معرفة أبعاد التطورات والتقسيمات التي حدثت لهذا الهيكل على مر السنوات حتى عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ يتضح التالي^(٢):

- فقد ظهرت أول موازنة مصرية عام ١٨٨٠ وكان ظهورها مرتبطاً بالأوضاع السياسية في مصر وقتئذ، وكانت الموازنة منذ صدورها لا تقوم بدورها في خدمة السياسة المالية بسبب أن سلطة الحكومة كانت مقيدة في فرض الضرائب أو زيادتها وكان الهدف الأساسي لأية زيادة في الضرائب القائمة كضرائب الأطنان هو أساساً لضمان إيرادات لسداد أقساط الدين وفوائده كما أن الخدمات العامة في ظل النفوذ الأجنبي لم تلق الاهتمام الواجب فلم تدرج لها اعتمادات تذكر بالموازنة العامة للدولة وكانت المصروفات الحكومية أغلبها خاصة بمرتبات العاملين.
- وفي عام ١٨٨٢ كانت توجد بمصر موازنتان إحداهما موازنة دين الحكومة ، وإيراداتها من السكك الحديدية والتلغراف وميناء الإسكندرية والجمارك والضرائب التي تجبي من مديرية الغربية والمنوفية والبحيرة وأسيوط وكانت تخصص هذه الإيرادات لخدمة الدين العام ومصاريف الحكومة والمديريات السابق ذكرها. أما الموازنة الثانية فكانت خاصة بالمديريات والمصالح الأخرى.
- وكانت هناك موازنات مستقلة لكل من المطابع الأميرية والأوقاف وإدارة أموال الدواوين ودار الكتب.
- وابتداءً من عام ١٩٠٥ ظهر نظام الاعتمادات الخارجة عن موازنة الحكومة والتي كانت تمول عن طريق السحب من الاحتياطي العام للدولة وتخصص لمواجهة مصروفات الأعمال الجديدة. ثم ظهرت بعد ذلك الموازنات الملحقة بالمصالح الحكومية ذات الطابع الاقتصادي كالسكك الحديدية والتلغراف والتليفون أو بعض الهيئات المستقلة إدارياً عن الحكومة المركزية والجامعات.

(١) محمد قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الطبعة الرابعة، (القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب، ٢٠٠٤)، ص ٣٣ - ٤٥.

(٢) أنظر على سبيل المثال:

- سعيد عطوي مصطفى ، التجربة المصرية في تبويب وتحديث نظم الموازنة ، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على

الأداء ، ٢٠٠٢ ، ص ٣ - ٧.

- محمد قطب إبراهيم ، مرجع سبق ذكره، ص ٣٧ - ٤٠.

- ويعتبر دستور سنة ١٩٢٣ أول حدث تشريعي هام فيما يتعلق بالموازنة العامة إذ تضمن مواد شملت إيرادات الدولة ومصروفاتها وكيفية إقرار الموازنة العامة ومواعيد تقديمها إلى البرلمان وتحديد السنة المالية لها مع عدم جواز فض دور انعقاد البرلمان إلا بعد الانتهاء من تقرير الموازنة، كما قضى أنه إذا لم يصدر القانون بالموازنة قبل ابتداء السنة المالية الجديدة يعمل بالموازنة القديمة إلى حين صدور الموازنة الجديدة.

- وفي عام ١٩٣٩ ، وبعد إلغاء الامتيازات الأجنبية ، وإطلاق حق مصر في فرض الضرائب وزيادتها صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية وعلى كسب العمل.

وتلا ذلك صدور عدة قوانين ضريبية أخرى أدت إلى تنويع مصادر إيرادات الموازنة العامة من الضرائب وإن كانت الضرائب غير المباشرة تمثل الجزء الغالب من المصادر الضريبية.

- وفي عام ١٩٤٦ صدر قانون بتخصيص ٣٦ مليون جنيه من الاحتياطي العام لتمويل برنامج السنوات الخمس للأشغال العامة خارج موازنة الحكومة.

- وفي عام ١٩٤٩ صدر القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٩ بشأن تنفيذ الموازنة الذي تضمن أحكاماً بالالتزام بالاعتمادات المدرجة بالموازنة وأوضح كيفية تحقيق الرقابة قبل الصرف على أبواب الموازنة.

- وبعد ذلك تطورت أوضاع الموازنة متأثرة بالأوضاع العامة كقيام ثورة ٢٣ يوليو سنة ١٩٥٢ والوحدة بين مصر وسوريا في الفترة من ١٩٥٨ إلى ١٩٦١ وتطبيق الحكم المحلي والأخذ بمبادئ التخطيط الشامل وبروز دور القطاع العام حيث حدثت تطورات أدت إلى إنشاء موازنات مستقلة فقد ظهرت الموازنة الإنتاجية في السنة المالية ٥٤/٥٣ ضمن ملحقات الموازنة العامة والتي تمثل المشروعات الإنتاجية التي يساهم بها القطاع العام في خطة التنمية، كما ظهرت خلال الفترة من ١٩٥٨-١٩٦١ الموازنة العامة للدولة شاملة مجموعة الموازنات التالية:

- موازنة موحدة فيها كل من الإقليم الشمالي والجنوبي وتخصص لرئاسة الجمهورية والحكومة المركزية ووزارتي الدفاع والخارجية. ○ موازنات مستقلة كموازنة الأوقاف.
- موازنة عامة للإقليم الجنوبي. ○ موازنة عامة للإقليم الشمالي.
- موازنات ملحقة بالموازنة الموحدة لموازنة المجلس الأعلى لرعاية الشباب وموازنة مجمع اللغة العربية.
- موازنة ملحقة بالموازنة العامة للإقليم الجنوبي كموازنة الإصلاح الزراعي والجامعات.
- موازنات ملحقة بالموازنة العامة للإقليم الشمالي.

- وابتداء من السنة المالية ٦٣/٦٢ أصبحت الموازنة العامة شاملة:

موازنة للخدمات: وتختص بجميع أوجه النشاط الذي تضطلع به الحكومة المركزية وموازنة للأعمال: وهي عبارة عن مجموعة موازنات الهيئات العامة والمؤسسات العامة والشركات التابعة لها وموازنة مستقلة لكل محافظة.

- وابتداء من ٦٨/٦٩ أصبحت الموازنة العامة للدولة تتكون من:

- موازنة الجهاز الإداري للدولة. ○ موازنة المؤسسات العامة.
- موازنة صناديق التمويل الخاصة. ○ موازنة الهيئات العامة.
- موازنة صندوق الطوارئ.
- موازنة صندوق الاستثمار: وقد استبدل بصندوق الودائع والتأمينات ابتداء من موازنة ١٩٧٣.
- موازنة الخزانة العامة (ابتداء من موازنة ١٩٧٣).

- وابتداء من موازنة ١٩٧٦ تغير الوضع بحيث أصبحت مشتملات الموازنة العامة للدولة كالاتي:

○ موازنة الخدمات. ○ موازنة الأعمال. ○ موازنة الخزنة العامة.

○ موازنة صندوق الطوارئ. ○ موازنة صندوق الودائع والتأمينات.

- وابتداء من الموازنة العامة لسنة ١٩٨٠ تغير الوضع نتيجة لما يلي^(١):

ففي عام ١٩٧٩: صدر قانون ١١ سنة ١٩٧٩:

والذي قضى بفصل موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي عن الموازنة العامة للدولة حيث تعد بشأنها موازنات مستقلة وتقتصر العلاقة بينها وبين الموازنة العامة للدولة على الفائض الذي يؤول للحكومة وما يتقرر لها من قروض ومساهمات.

وفي موازنة عام ١٩٨٠/١٩٨١:

استخدمت الموازنة العامة للدولة أسلوباً جديداً في تمويل استثمارات القطاع الحكومي حيث صدر القانون رقم (١١٩) لسنة ١٩٨٠ بإنشاء بنك الاستثمار القومي بدلاً من صندوق استثمار الودائع والتأمينات، والذي حدد هدف البنك في تمويل كافة المشروعات الاستثمارية المدرجة بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، والتي تتضمنها الموازنة العامة للدولة.

وقد صدر القانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية، والذي اختص بتنظيم العمل المحاسبي للوحدات الداخلة في نطاق الموازنة العامة للدولة، والذي استند إلى دورة الموازنة في إعداد دليل الحسابات الحكومية.

وفي عام ١٩٨٢/١٩٨٣: تم تقسيم الموازنة الرأسمالية إلى موازنتين:

* موازنة استثمارية:

وتدرج في جانب الاستخدامات الباب الثالث "الاستخدامات الاستثمارية" وتمثل الاستثمارات التي ينتظر أن تقوم الوحدة الحكومية بتنفيذها خلال السنة المالية المعنية، ويقابلها في جانب الموارد مصادر تمويل هذه الاستثمارات، والتي توزع على الباب الثالث "إيرادات رأسمالية متنوعة"، الباب الرابع "قروض وتسهيلات ائتمانية".

* موازنة التحويلات الرأسمالية:

وتدرج في جانب الاستخدامات الباب الرابع "التحويلات الرأسمالية" والتي تمثل مصروفات رأسمالية، غير أنه لا يترتب عليها إنشاءات جديدة مثل أقساط سداد القروض طويلة الأجل، ويقابلها في جانب الموارد مصادر تمويل التحويلات الرأسمالية، والتي توزع على الباب الثالث "إيرادات رأسمالية متنوعة"، الباب الرابع "قروض وتسهيلات ائتمانية".

(١) للمزيد من التفصيل:

- محمد قطب إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٤ - ٤٨.

- محمد محمود جوهر، الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة لتتفق مع أهداف التخطيط، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٢، ص ص ٢٣٢ - ٢٣٦.

- حنان محمود عبد العظيم، استخدام أسلوب الموازنة المرنة كأداة لتطوير الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٤، ص ص ١٠ - ١٤.

- د. محمد عبد الفتاح العشاوي، المحاسبة الحكومية والقومية "مدخل معاصر" الجزء الأول، كلية التجارة. جامعة المنوفية، ١٩٩٥، ص ص ١٠٢ - ١١٢.

- سعيد عطوي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٤ - ١٦.

وبذلك تم فصل الموارد الرأسمالية التي ستوجه لتمويل الاستخدامات الاستثمارية عن تلك التي ستوجه لتمويل التحويلات الرأسمالية.
وفي عام ٢٠٠١:

صدر قرار السيد المستشار الدكتور/ رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ بإجراء تعديلات جوهرية على النظام المحاسبي الموحد ومن ثم أصبح هناك اختلافاً بين ما تضمنه القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة وتعديلاته ولائحته التنفيذية والنظام المحاسبي الموحد بعد التعديل. وتأسيساً على ما تقدم يلاحظ التحرك الإيجابي في كل الاتجاهات لتحديث نظم الموازنة وذلك نظراً لأن توافر مصادر كافية للبيانات وطرق لقياس الأداء من المشكلات الهامة التي تواجهها المنظمات الحكومية، وأحد الطرق للتغلب على هذه المشكلات هو أسلوب الموازنات، حيث توفر الموازنات الآليات التي يمكن عن طريقها مراجعة البرامج الحكومية، وربط تكاليف البرامج بالموارد المالية، وعمل الاختيارات بين البرامج والتكاليف البديلة، بجانب أن الموازنة هي العملية التي تقرر المستقبل المالي لأية حكومة، حيث تقوم بترجمة السياسة والإدارة إلى خطة عمل متفق عليها، وتضع الضوابط المناسبة لتنفيذها^(١).

- وأخيراً خضع تبويب الموازنة العامة للدولة في مصر للتعديل في ضوء القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥، بحيث أصبح يتوافق والتبويبات الدولية الخاضعة لدليل إحصاءات مالية الحكومة (٢٠٠١ GFSM) الصادر عن صندوق النقد الدولي^(٢).

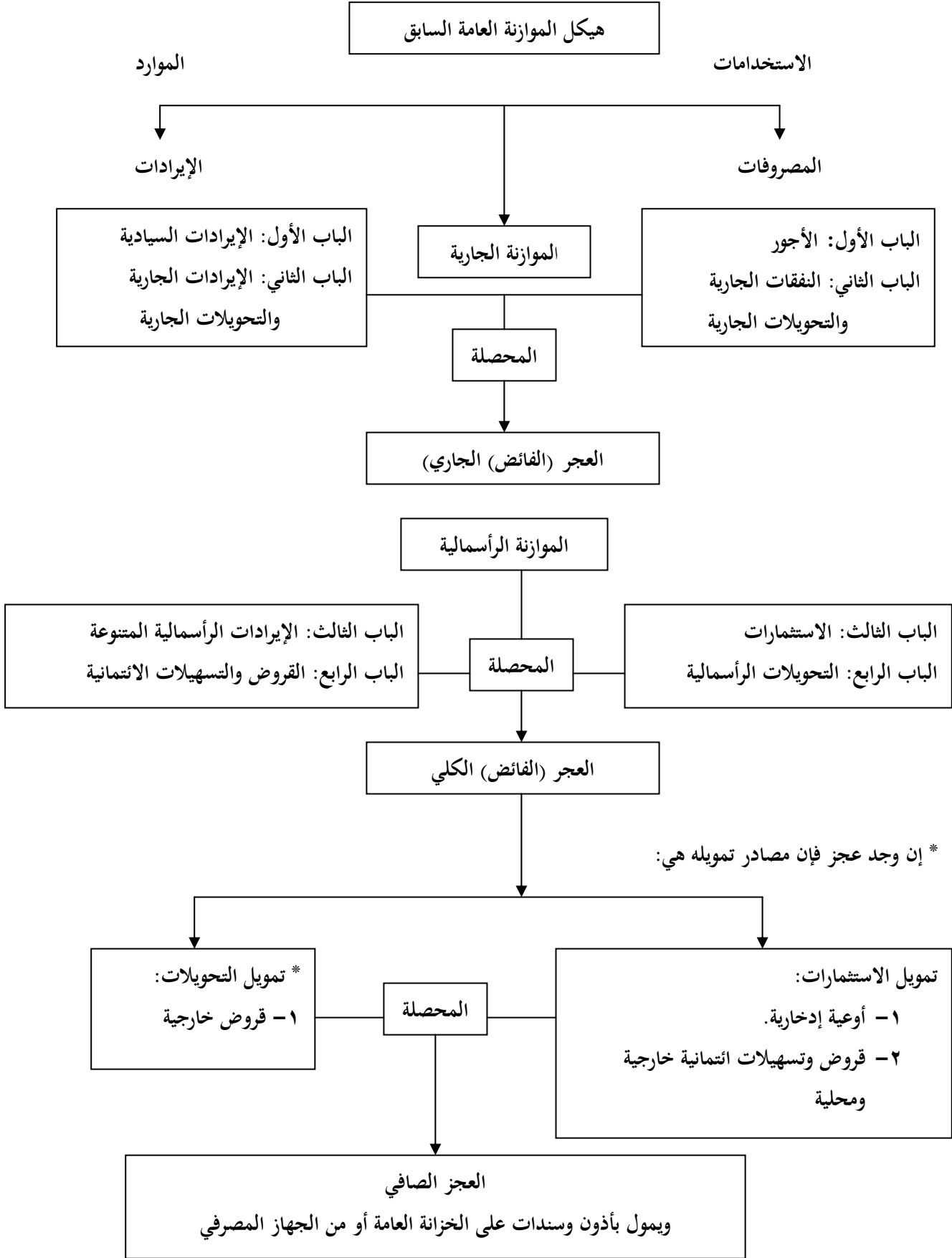
ويرى الباحث إنه يمكن بيان هيكل الموازنة العامة خلال تلك الفترة وحتى عام ٢٠٠٥/٢٠٠٤ من الشكل التالي رقم (١):

(١) للمزيد من التفاصيل:

- سعيد عطوي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٤ - ١٦.
- د. علي محمود المبيض، الاتجاهات الحديثة في قياس أداء المنظمات الحكومية، مؤتمر الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال، القاهرة، ٢٠٠١، ص ص ١٠، ١٣.
- محمد قطب إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٠ - ٤٦.
- فاطمة عبد الله أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص ٩٠ - ٩٥.
- د. محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٠٢ - ١١٢.

(٢) International Monetary Fund (IMF), **Government finance statistics manual 2001**, IMF, Washington, D.C. pp 15-30.

شكل رقم (١) بيان هيكل الموازنة العامة لدولة السابق



المصدر: جداول الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥، وزارة المالية، القاهرة، ٢٠٠٤

تتمثل أهم العيوب الموجهة للنظام السابق للموازنة العامة للدولة في الآتي^(١):

- تعتمد تقديرات الموازنة العامة على موازنات سنوات سابقة كأساس لإعدادها ، مما يسمح لحالات عدم الكفاية في التقدير في الماضي الانتقال للمستقبل .
- عدم القدرة على التخطيط للمستقبل نظراً لعدم توافر بيانات فعلية دقيقة عن الفترات السابقة.
- إن التبويت السابق لم يوفق في القيام بعملية التمييز الواضح بين الموارد والمصروفات من ناحية ، والمعاملات التمويلية من ناحية أخرى ، فضلاً عن انه لا يساعد على قياس أثر السياسة المالية العامة وهو ما حاول أن يعالجه إلى حد ما التبويت الحالي للموازنة العامة للدولة حيث برزت مفاهيم جديدة للعجز:

• العجز النقدي Cash Deficit

وهو الفرق بين الستة أبواب الأولى من أبواب المصروفات وأبواب الموارد الثلاثة ، وهذا المؤشر يعكس مدى قدرة الموارد المتاحة للدولة من ضرائب ومنح وإيرادات أخرى في تغطية أنشطة الدولة المختلفة ومن بينها الإنفاق الاستثماري.

• العجز الكلي Overall Deficit

وهو عبارة عن العجز النقدي مضافاً إليه صافي الحيازة من الأصول المالية (وهو عبارة عن متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية بدون حصيلة الخصخصة مطروحاً منه حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية بدون مساهمة الخزانة العامة في صندوق تمويل الهيكلية).

ويتم تمويل العجز الكلي للموازنة العامة من خلال الإقراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم مضافاً إليه صافي حصيلة الخصخصة.

كما ظهر بخلاف العجز النقدي، العجز الكلي مفاهيم جديدة أخرى مثل صافي الإقراض وسداد القروض، صافي حيازة الأصول المالية والتي سيتم تناولها لاحقاً.

وهذه المفاهيم توفر معلومات أو مقياس موجزة عن الأداء الكلي والوضع المالي الكلي للحكومة العامة.

- أن هيكل الاعتمادات والمنعكس في تبويب الموازنة يتضمن مرونة كبيرة في عملية مناقلة البنود في الأبواب مما يفيد أن هناك مقدرة غير محدودة على المناقلة فيما بين الفوائد إلى النفقات الأخرى ومن التحويلات إلى السلع والخدمات أو الفوائد.

- المزج بين أسس التسجيل المختلفة، حيث كان يتبع الأساس النقدي في تسجيل المعاملات الجارية (الأبواب الأول/الأجور، والثاني/النفقات الجارية والتحويلات الجارية والرابع/التحويلات الرأسمالية)، وأساس الاستحقاق في تسجيل (الباب الثالث) الاستثمارات، والنتيجة الحتمية لكافة هذه المآخذ كانت التشتت في إعداد الموازنة العامة وعدم الرقابة الكاملة على الإنفاق بشقيه الجاري والرأسمالي.

- أن هناك العديد من العيوب بالتكويد في التبويب السابق للموازنة العامة للدولة ومنها على سبيل المثال:

إن تكويد الاستخدامات والإيرادات في ظل النظام السابق مثلاً:

نوع بند مجموعة باب	الاستخدامات	الإيرادات
٠ ١ ١ ١	بند ١- الوظائف الدائمة	بند ١- الضرائب على رؤوس الأموال المنقولة
٠ ٢ ١ ١	بند ٢- المكافآت الشاملة	بند ٢- الضرائب على إيرادات النشاط التجاري

والصناعي

(١) أشرف جابر محمد رضوان ، أثر تطبيق التبويب الدولي على هيكل الموازنة العامة للدولة في ظل موازنة البرامج والأداء - دراسة ميدانية

بجمهورية مصر العربية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠ ، ص ص ٥٣ - ٥٧ .

والذي يتضح منه أن نفس الكود يشير في ذات الوقت إلى نوعين مختلفين تماماً من البنود مما يعني وجود مجالاً للارتباك وبخاصة عند الانتقال نحو ميكنة الموازنة العامة للدولة لمواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة في بيئة الأعمال المتطورة يوماً ومسايرة اتجاه الدولة نحو بوابة الحكومة الإلكترونية.

وهو ما عالجه بصورة واضحة التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة حيث يوفر نظاماً فريداً من التكويد يعالج العيوب الموجودة بالنظام السابق ، كما أن التبويب الحالي يعتمد بدرجة كبيرة على دليل إحصائيات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ الصادر عن صندوق النقد الدولي.

في ضوء ما تقدم فإن النظرة إلى الموازنة العامة تختلف بحسب زاوية الرؤية المرتبطة بالهدف، حيث تتعدد المفاهيم النظرية والعملية حول الموازنة ، وقد تناول الباحث مفهوم الموازنة العامة والخصائص المميزة لها وأهدافها ووظائفها الأساسية، كما تناول بالدراسة والتحليل تطور هيكل تبويب الموازنة العامة للدولة في مصر خلال الفترة من تاريخ نشأة الموازنة المصرية لأول مرة سنة ١٨٨٠ وحتى موازنة السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦ والذي خضع للتعديل بحيث أصبح يتوافق والتبويبات الدولية الخاضعة لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM2001) الصادر عن صندوق النقد الدولي بما يساهم في التحرك التدريجي نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء.

٦/١ مدخل تحليلي لهيكل التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة:

تبدأ هذه الفترة اعتباراً من موازنة السنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦ ، ففي إطار الجهود التي تبذلها الدولة لتفعيل المنظومة الشاملة والمتكاملة للإصلاحات الهيكلية من أجل إصلاح قطاع المالية العامة وتحسين الأداء المالي، فكان لا بد من تطوير بيانات الموازنة العامة للدولة المقدمة لمختلف جهات الدولة ، والمؤسسات الدولية كصندوق النقد الدولي ، ومن ثم فقد تم تحديث التصنيف والتبويب المعمول به في تبويب الموازنة العامة للدولة وفقاً للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بهدف إضفاء مزيد من الشفافية والبساطة والوضوح على الموازنة العامة للدولة، وتنفيذاً لذلك فقد تم تعديل هيكل الموازنة العامة للدولة وذلك عن طريق تطبيق تصنيف وتبويب جديد للموازنة العامة للدولة وفقاً لمفاهيم وتعريفات مطبقة ومتفق عليها دولياً وهو دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ (Government Finance Statistics Manual 2001) الذي أصدره صندوق النقد الدولي ، وذلك بدلاً من التقسيم النمطي المعمول به وفقاً لنصوص القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ، ولاشك أن التبويب الحالي وتحديد مفاهيم استخدامات وموارد الموازنة العامة وكذلك مفاهيم العجز النقدي والعجز الكلي ومصادر التمويل قد استدعى تعديل بعض أحكام قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لعام ١٩٧٣ (وقد تم تعديله بالفعل وصدر القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية بشأن الموازنة العامة للدولة) – حيث تم النص على أن تعد الموازنة وبالتالي القيود المحاسبية على الأساس النقدي لكل من الموارد والاستخدامات بما في ذلك شراء الأصول غير المالية (والتي كان يتم تسجيلها طبقاً لأساس طبقاً الاستحقاق كاستخدامات استثمارية) وكذلك بعض أحكام قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لعام ١٩٨١ (وقد تم تعديله بالفعل وصدر القانون رقم ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ ولائحته التنفيذية بتعديل بعض أحكام القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية) بما يتفق مع متطلبات النظام الموازني والمحاسبي الجديد^(١).

وقد صدر القانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (٥) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ، واستهدف هذا التعديل ما يلي^(٢):

(1) International Monetary Fund (IMF), op. cit, pp. 40-51.

(2) تعديل نصوص المواد أرقام (٤ ، ٥ ، ٦ ، ٧ ، ٨ ، ١٠ ، ١٢ ، ١٤ ، ١٨ ، ٢٤).

- إلغاء تقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنة جارية وموازنة رأسمالية ، وعدم التفرقة بينهما، وإحلال تبويب اقتصادي جديد محله ، وذلك لأن التقسيمات الدولية لا تأخذ بهذه التفرقة في الموازنة ، ونظراً لأن كلا منهما ما هو إلا استخدام للموارد المتاحة.
- الإبقاء على موازنة الخزنة العامة للدولة وفقاً للمعايير الدولية ، ويعرض فيها:
 - العجز أو الفائض النقدي.
 - العجز أو الفائض الكلي.
 - مصادر التمويل للعجز الكلي.
- إعادة تحديد أبواب الموازنة في جانب الاستخدامات ، وفي جانب الموارد ، حيث كان التقسيم النمطي للموازنة ينتهي به الأمر إلى التوزيع على الأنواع^(١)، إلا أنه في التقسيم الجديد فإن التوزيع يكون على الأفرع بعد الأنواع^(٢)، كما أن عدد الأبواب في جانب الاستخدامات زاد من أربعة أبواب إلى ثمانية أبواب، وفي جانب الموارد زاد أيضاً من أربعة أبواب إلى خمسة أبواب ، على أن تمثل الاستخدامات: المصروفات وحياسة الأصول المالية ، وسداد القروض، كما تقسم الموارد إلى: الإيرادات ومصادر التمويل.
- إظهار عجز الموازنة في صورته الحقيقية.
- الإبقاء على إجراء تحليل الموازنة على أساس البرامج والمشروعات والأعمال، مع مراعاة أن يتم ذلك في مدة أقصاها خمس سنوات اعتباراً من موازنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦.
- إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقاً للنظام النقدي بما في ذلك العمليات المتعلقة بشراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)^(٣).

لقد اعتمد التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة في تصنيفه على دليل إحصاءات مالية لحكومة لعام ٢٠٠١ الصادر عن صندوق النقد الدولي ، ويمثل هذا الدليل نظاماً إحصائياً اقتصادياً كلياً متخصصاً تم تصميمه لمساندة تحليل المالية العامة ، كما أن الغرض الأساسي لهذا الدليل هو تقديم إطار مفاهيمي ومحاسبي شامل يكون مناسباً لتحليل وتقييم سياسة المالية العامة وخصوصاً أداء قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع في أي بلد.

١/٦/١ التقسيم الاقتصادي والوظيفي والإداري للاستخدامات العامة للدولة:

تخضع الاستخدامات لأسس متعددة في تصنيفها ويهدف كل تصنيف إلى توفير قدر معين من البيانات اللازمة لإعداد الموازنة ومتابعة تنفيذها، وقد أشتمل التصنيف الجديد على أسلوبيين أساسيين هما التصنيف الاقتصادي والتصنيف الوظيفي ، وأشار دليل إحصاءات مالية الحكومة إلى إمكانية إجراء تصنيف مزدوج من واقع التصنيفين السابقين ، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

١/١/٦/١ التقسيم الاقتصادي:

تم تقسيم المصروفات الحكومية وفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ ، تقسيماً اقتصادياً بمعنى تقسيم النفقة وفقاً للهدف منها حيث تم تقسيم أبواب الاستخدامات إلى ثمانية أبواب كما تم تقسيم كل باب

^(١) وفقاً لنص المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون (٥٣) لسنة ١٩٧٣ الصادر بقرار وزير المالية رقم (٥٨) لسنة ١٩٩٦ والتي تم إلغاؤها وإصدار لائحة تنفيذية جديدة محلها بقرار وزير المالية رقم (٧٤٥) لسنة ٢٠٠٠.

^(٢) وفقاً لنص المادة (٥) من القانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ والمعدل للقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة.

^(٣) وفقاً لنص المادة (١٢) من القانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ والمعدل للقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة.

من هذه الأبواب الثمانية إلى مجموعات، وكل مجموعة إلى بنود، وكل بند إلى أنواع، وكل نوع إلى فروع^(١) والهدف من هذا التفصيل تتبع الإنفاق الحكومي إلى أدنى المستويات الممكنة بغرض تفعيل الدور الرقابي على الإنفاق الحكومي، وبما يساعد على مزيد من أحكام رقابة الجهاز التشريعي على أنشطة الدولة المختلفة وبما يكفل سهولة التحليلات المالية لبنود الموازنة العامة تمهيداً لتطبيق موازنة البرامج والإداء.

ومن أجل سهولة التعامل مع التصنيف الجديد وبخاصة عند الانتقال نحو ميكنة الموازنة العامة للدولة أي التنفيذ الإلكتروني (والتي تم تنفيذها تدريجياً على مستوى الدولة ككل) لمواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة في بيئة الأعمال المتطورة يومياً ومسايرة اتجاه الدولة نحو بوابة الحكومة الإلكترونية، فقد تم تكويد المصروفات وفقاً للتصنيف الاقتصادي على النحو التالي^(٢):

جدول رقم (١) الاستخدامات بالموازنة العامة للدولة

رقم الكود	البند والتوصيف
٢	الاستخدامات
٢١	المصروفات
٢١١	الباب الأول الأجور وتعويضات العاملين
٢١٢	الباب الثاني شراء السلع والخدمات
٢١٣	الباب الثالث الفوائد
٢١٤	الباب الرابع الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية
٢١٥	الباب الخامس المصروفات الأخرى
٢١٦	الباب السادس شراء الأصول غير مالية "الاستثمارات"
٢٢٧	الباب السابع حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية
٢٣٨	الباب الثامن سداد القروض المحلية والأجنبية

(المصدر: جداول الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٥، وزارة المالية، القاهرة، ٢٠٠٥)

وكل من هذه الأبواب ينقسم داخلياً إلى مجموعات تأخذ كل مجموعة ترتيب رقمي على يمين رقم الكود الأساسي للباب ابتداء من المجموعة وانتهاء بالنوع حالياً (حيث كانت تنتهي بالفرع في السنوات السابقة).

٢/١/٦/١ التقسيم الوظيفي:

يتم تصنيف النفقات الحكومية وفقاً لدليل إحصائيات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١، تصنيفاً وظيفياً، أي توزيع تلك النفقات على الوظائف والأهداف التي تستهدف الحكومة تحقيقها منها سواء كانت تلك الأهداف اجتماعية أو اقتصادية، ومن خلال هذا التصنيف الوظيفي لبيانات الموازنة العامة للدولة يمكن عمل التحليلات المالية اللازمة للتعرف على مدى عدالة توزيع النفقات على الوظائف أو الأهداف الحكومية المختلفة، ودراسة مدى فعالية الإنفاق الحكومي، وبالتالي فإن التصنيف الوظيفي يسمح بدراسة الاتجاهات العامة في نفقات الحكومة على وظائف أو أغراض معينة بمرور الوقت.

^(١) وقد أظهرت الجداول التنفيذية للموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٩/٢٠٠٨ التقسيم الاقتصادي بدون الفروع، بمعنى إنه ينتهي عند الأنواع حيث تم إلغاء الفروع، ولمزيد من التفاصيل أنظر وزارة المالية، قطاع الموازنة العامة للدولة، الجداول التفصيلية للموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٩/٢٠٠٨.

^(٢) تم جمع وترتيب بيانات هذا الجدول من خلال الملحق الخاص بالقانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ والدليل الصادر عن وزارة المالية لسنة ٢٠٠٥.

ويختلف التكويد في التصنيف الوظيفي عنه في التصنيف الاقتصادي، ووفقاً لتصنيف الحديث فقد تم تقسيم الوظائف الحكومية إلى عشر قطاعات ، وتم استخدام كود يبدأ بالرقم (٧) لأغراض الميكنة وذلك كما يلي^(١):

جدول رقم (٢) القطاعات الوظيفية بالموازنة العامة للدولة

القطاع الوظيفي	رقم الكود
خدمات عمومية عامة	٧٠١
الدفاع والأمن القومي	٧٠٢
النظام العام وشئون الأمن العام	٧٠٣
الشئون الاقتصادية	٧٠٤
حماية البيئة	٧٠٥
الإسكان والمرافق المجتمعية	٧٠٦
الصحة	٧٠٧
الشباب والثقافة الشئون الدينية	٧٠٨
التعليم	٧٠٩
الحماية الاجتماعية	٧١٠

(المصدر: الدليل المبسط لتصنيف الموازنة العامة للدولة وفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١ الصادر عن

صندوق النقد الدولي ، وزارة المالية ، القاهرة ، ٢٠٠٥)

ووفقاً لتصنيف المتقدم ، يتم تجميع كافة الوحدات الحكومية التي تباشر وتقوم بأنشطة متماثلة تحت قطاع واحد سواء كانت تلك الجهات الحكومية تتبع الحكومة المركزية (الجهاز الإداري) أو الإدارة المحلية أو الهيئات العامة الخدمية ، فالعبرة هنا بنوع النشاط الذي تقوم به الوحدة.

وأحد الأمثلة على ذلك عند التحدث عن قطاع التعليم ، فإن هذا القطاع وفقاً لتصنيف الوظيفي يشتمل على كافة الأجهزة القائمة على العملية التعليمية سواء كانت ضمن الجهاز الإداري والمقصود هنا وزارة التربية والتعليم ووزارة التعليم العالي وأيضاً يشتمل على مديريات التعليم بالمحافظات (الإدارة المحلية)، والجامعات (الهيئات العامة الخدمية)، وهذا المفهوم يسري على باقي القطاعات.

كما أنه وفقاً لهذا التصنيف يتم تصنيف النفقات على مستوى أبواب الإنفاق الحكومي دون التطرق إلى التفاصيل الأخرى التي تضمنها التصنيف الاقتصادي، بالإضافة إلى ذلك فإن التصنيف الوظيفي يمكن من إجراء المقارنة بين الدول بعضها البعض للوقوف على مدى مساهمة الحكومات في الوظائف الاقتصادية والاجتماعية وكذا التمييز بين الخدمات الفردية والجماعية التي تقدمها هذه الحكومات.

٣/١/٦/١ التقسيم الإداري:

من أجل أغراض الموازنة العامة للدولة يتم القيام بعمل تصنيف إداري (مزدوج) يتضمن رأسياً التصنيف الوظيفي وأفقياً التصنيف الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق القيام بعمل قوائم تشتمل في جانبها الرأسي كافة الجهات الحكومية الداخلة في الموازنة العامة موزعة وظيفياً وفقاً لعشرة قطاعات المشار إليها بعالية، وهذه الجهات تتعلق أما

^(١) لمزيد من التفاصيل: يمكن الرجوع إلى الدليل المبسط لتصنيف الموازنة العامة للدولة وفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١

بوحدات الجهاز الإداري كالوزارات المعنية أو المديريات التابعة أو الهيئات العامة الخدمية ذات الصلة بالقطاع محل النشاط، وعلى الجانب الأفقي يتم التصنيف وفقاً للتصنيف الاقتصادي، أي على الأبواب والمجموعات والبنود والأنواع والفروع وبالتالي فإنه يمكن ومن خلال التبويب الإداري تتبع النفقة بشكل متكامل.

ومن مزايا التبويب الإداري:

- سهولة وضع إطار الموازنة العامة للدولة.
- تسهيل إجراءات اعتماد أو إقرار الموازنة ورقابتها.
- تحديد المسؤولية عن تنفيذ التقديرات وأداء الخدمات.

ويسمى التصنيف الإداري للنفقات العامة للحكومة التقسيم المزدوج للمصروفات.

إن هيكل التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة يشمل تقسيم اقتصادي ووظيفي وإداري، حيث يوضح التقسيم الاقتصادي نوع الإنفاق الحادث مثل المرتبات والسلع والخدمات والفوائد، بينما يوضح التقسيم الوظيفي نشاط الحكومة الكبير والواسع الذي يتم فيه الإنفاق مثل التعليم والصحة والحماية الاجتماعية وغير ذلك، وعلى الجانب الآخر يوضح التقسيم الإداري جهات الإنفاق التي تقوم بإنفاق الأموال العامة مثل وزارة التعليم ووزارة الصحة وتعد هذه التقسيمات الثلاثة هامة وضرورية لمستخدمي المعلومات الواردة بالموازنة العامة للدولة.

٢/٦/١ التقسيم الاقتصادي للموارد العامة للدولة:

تقسم الموارد الحكومية وفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١، تقسيماً اقتصادياً، بمعنى تقسيم الموارد وفقاً للهدف منها، حيث تم تقسيم وتكويد الموارد في الموازنة العامة للدولة إلى خمسة أبواب رئيسية طبقاً لنص المادة (٧) المعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ على النحو التالي:

جدول رقم (٣) الإيرادات بالموازنة العامة للدولة

رقم الكود	البند والتوصيف
١	الموارد
١١	الإيرادات
١١١	الباب الأول الضرائب
١١٢	الباب الثاني المنح
١١٣	الباب الثالث الإيرادات الأخرى
١٢٤	الباب الرابع متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية
١٣٥	الباب الخامس الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم

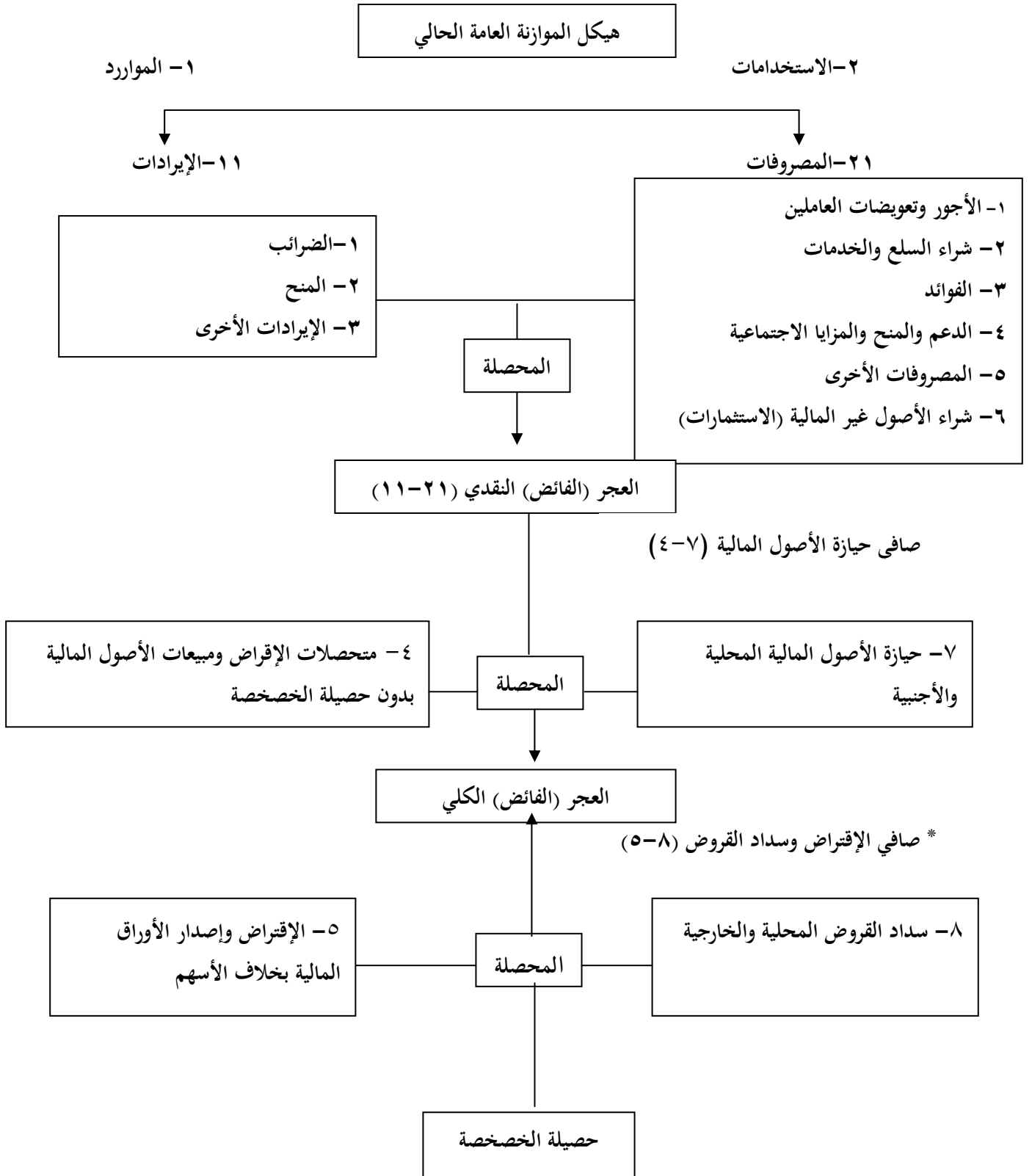
(المصدر: جداول الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦، وزارة المالية، القاهرة، ٢٠٠٥)

ولا يقتصر هذا التصنيف لاستخدامات وموارد الموازنة العامة على التقسيم إلى أبواب بل يمتد التقسيم والتحليل إلى مجموعات، وكل مجموعة إلى بنود، وكل بند إلى أنواع، وكل نوع إلى فروع (وهو بذلك يزيد من الوضوح والشفافية عن التبويب السابق)، أي تحليل الإنفاق الحكومي إلى أدنى المستويات الممكنة لتحقيق رقابة فعالة على الإنفاق الحكومي.

ويمثل التمويل للموازنة العامة للدولة:

الفرق بين كل من الباب الثامن في المصروفات (الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم)، والباب الخامس في الإيرادات (سداد القروض المحلية والأجنبية)، ثم يضاف إليه في النهاية صافي حصيللة المخصصة للوصول إلى العجز الكلي.

ويمكن بيان هيكل الموازنة العامة الحالي من خلال الشكل التالي رقم (٢):
الشكل رقم (٢) بيان الهيكل الحالي للموازنة العامة للدولة



المصدر: جداول الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٧/٢٠٠٨ وزارة المالية ، القاهرة ، ٢٠٠٨

٣/٦/١ مزايا النظام الحالي للموازنة العامة للدولة:

من دراسة التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة تتضح المزايا الآتية^(١):

(أ) أن الأخذ بالتبويب الدولي لإحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ الصادر عن صندوق النقد الدولي في التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة بجمهورية مصر العربية وهو أمر يفرضه الفكر الحديث للتوجه نحو التطوير بما يحقق.

● توحيد المفاهيم وأسس الأعداد والتنفيذ للموازنة العامة للدولة محلياً ودولياً.

● تطوير دور الموازنة العامة للدولة كأداة تخطيطية ينبغي أن تكون عالية الكفاءة متمتعة بالدقة.

● الإسهام في التحرك التدريجي نحو إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء، ويتضح ذلك من الآتي:

○ نصت المادة (٤) من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ لتبويب الموازنة العامة على "تعد الموازنة العامة للدولة على أساس التقسيم الإداري للأجهزة والوحدات والتصنيف الوظيفي لأوجه نشاط الدولة مع مراعاة التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال.

○ أن تغيير تبويب الموازنة العامة للدولة يأتبع التبويب الحالي ترتب عليه إحداث تعديلات هيكلية للموازنة العامة للدولة في مصر من حيث التقسيم الاقتصادي والوظيفي والإداري ، حيث تضمن هذا التبويب التوزيع على الأفرع بعد الأنواع مع زيادة عدد أبواب الانفاق العام من أربعة أبواب إلى ثمانية أبواب لمزيد من الشفافية والدقة في تقدير اعتمادات الموازنة وصولاً لأدق التفاصيل للنفقة بما يساعد على إحكام رقابة الجهاز التشريعي على أنشطة الدولة المختلفة وبما يكفل سهولة إجراء التحليلات المالية اللازمة لبنود الموازنة تمهيداً إلى الانتقال التدريجي إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأجل المتوسط، فضلاً عن أن هذا التبويب سيسمح باتساق البيانات التي تقدم في المحافل الدولية مع البيانات التي تعرض على المجلس التشريعي وهو ما كان محل انتقاد سابقاً من المؤسسات الدولية.

○ أن تغيير النهج المستخدم في أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة من الاعتماد على موازنات الأعوام السابقة دون النظر إلى فعاليات تطبيق هذه الموازنات، إلى الاعتماد على فعاليات الموازنات السابقة وفعاليات تنفيذ الموازنة الحالية (وإن تتطلب الأمر إلى إجراء تقديرات أولية للأشهر التي لم تنتهي بعد من العام المالي) مما يزيد من دقة تقديرات الموازنة المتوقعة ويسمح بتحليل أفضل لمحددات النشاط الاقتصادي في العام القادم (وهو المتبع وفقاً للتبويب الحالي).

○ أن التبويب الحالي تضمن:

١. التبويب الوظيفي (يوفر معلومات عن غرض النفقة).

يستخدم هذا التبويب لمواجهة رسم السياسة العامة حيث يتطلب الأمر تقسيم الاستخدامات تقسيماً أشمل وأدق وفقاً للغرض من النفقة.

٢. التبويب الاقتصادي (يوفر معلومات عن أنواع الإنفاق على الأنشطة بالدولة).

٣. التبويب الإداري.

(١) أشرف جابر محمد رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٥٥ ، ٥٦ .

- (ب) تسمح إعادة تحديد أبواب الموازنة وتبويبها تبويباً جديداً بسهولة إجراء المقارنات بين الوضع القائم في مصر، وبين موازنات دول العالم المختلفة والتي تتبع نفس التبويب الجديد.
- (ج) يعمل التبويب الحالي على إحداث عمق وشمول أكثر مما يعد تطويراً لمنهجية عرض الموازنة، حيث أنه يوزع استخدامات وموارد الموازنة العامة للدولة على الأفرع بعد الأنواع، وليس على الأنواع فقط كما كان متبعاً بالتقسيم النمطي للموازنة بهدف الوصول إلى أدق تفاصيل النفقة، مما يساعد على إحكام الرقابة على أنشطة الدولة المختلفة وإجراء التحليلات المالية اللازمة لبنود الموازنة.
- (د) يساعد التبويب الحالي للموازنة العامة على إبراز فوائدها (خدمة الدين العام - الداخلي والخارجي) بشكل مستقل بالباب الثالث (الفوائد) من المصروفات، والذي من خلاله يمكن قياس الفرق بين مصروفات الموازنة ومواردها دون الفوائد للوصول إلى العجز الأولي، والذي من خلاله يمكن الحكم على مقدرة الدولة على تغطية المصروفات بدون تلك الفوائد، والذي يعد معياراً محدداً عالمياً للقياس.
- (هـ) يساهم التبويب الحالي للموازنة في ميكنة الحسابات واستخدام الحاسب الآلي، والاستفادة من مزاياه من السرعة والدقة، وإمكانية التحليل وإنتاج كم أكبر من المعلومات، وذلك نتيجة لتكويد استخدامات وموارد الموازنة بطريقة فريدة عن النظام السابق.
- (و) قصر الاحتياطات العامة في الموازنة العامة على نسبة ٥% من إجمالي المصروفات باستبعاد الفوائد، كما تم تقليص موازنات السطر الواحد، وتم توزيع الاعتمادات الإجمالية على مستوى الأبواب.

٤/٦/١ الانتقادات الموجهة إلى التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة:

- من دراسة التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة، يمكن توجيه بعض الانتقادات على النحو التالي^(١):
- (أ) لا تتواءم متطلبات تطبيق التبويب الجديد للموازنة العامة للدولة مع معظم الاتجاهات العالمية من حيث مفهوم القياس المحاسبي، فمعظم دول العالم تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق كأحد الاتجاهات المحاسبية المعاصرة في قياس وتقويم المعاملات في الوحدات الحكومية، في حين أن الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية ما زالت تطبق الأساس النقدي في إعداد وتنفيذ الموازنة بأكملها طبقاً لنص المادة (١٢) من القانون (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ المعدل للقانون (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة، والتي تنص على أنه "تعد الموازنة العامة للدولة وتنفذ وفقاً للنظام النقدي بما في ذلك العمليات المتعلقة بشراء الأصول غير المالية (الاستثمارات).
- "ويؤدي هذا الاختلاف في مفهوم القياس المحاسبي الحكومي إلى عدم قابلية النتائج للمقارنة وذلك لأن الأساس النقدي لا يحقق القياس العادل لاستخدامات وموارد الفترات المالية المختلفة، مما يظهر المركز المالي في نهاية السنة على غير صورته الحقيقية "حيث إنه ليس هناك مركز مالي في ظل استخدام الأساس النقدي حيث يطلق عليه **Monetary Position** وليس **Financial Position** بعكس أساس الاستحقاق، حيث يحقق ذلك كله"^(٢).

(١) المرجع السابق، ص ٥٦ - ٥٩.

(٢) علاء الدين عبد الله محمد، إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرنامج والأداء، رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧، ص ٩٦ - ٩٩.

(ب) عدم النص كتابة في المادة (١٢) من القانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة على ضرورة التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة العامة للدولة بالكامل بعد ثلاث سنوات اعتباراً من تاريخ العمل بموازنة السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٥ ، وذلك اتساقاً مع ما تم النص عليه في المادة رقم (٤) من نفس القانون السابق من حيث مراعاة إجراء التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال في مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون (موازنة البرامج والأداء) ، وهذا يعد تناقضاً واضحاً ، وحتى مع افتراض إمكانية إعداد موازنة البرامج والأداء في ظل الأساس النقدي، فإن حساب تكلفة البرنامج أو ما يتفرع عنه من أنشطة أو مشروعات ستكون غير حقيقية وغير صادقة ، لأنها تأخذ في حسابها فقط العناصر النقدية، وتهمل العناصر غير النقدية ، كما أن عدم النص في المادة (١٢) من القانون سابق الذكر على ضرورة التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق كتابة لا يلزم الحكومات الحالية والمتباعدة بضرورة التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق بالكامل ، مما يؤدي إلى تفرغ التعديل والتطوير من مضمونه ، وفقده لأهدافه.

(ج) عدم وجود إهلاك للأصول الثابتة ضمن المصروفات، على الرغم من أن الإهلاك من العناصر التي تعمل على إظهار الأثر الاقتصادي للمعاملات الحكومية التي تجري على الأصول الثابتة المملوكة للدولة.

(د) ما زالت اللجان المتخصصة (١) التي تشكل في كل جهة من الجهات التي تقوم بإعداد مشروع موازنتها تعتمد على موازنات السنوات السابقة كأساس لإعداد تقديرات الموازنة الحالية، مما يؤدي إلى انتقال أخطاء التقدير من سنة إلى أخرى ، بالإضافة إلى عدم مراعاة هذه اللجان أيضاً لمعدلات النمو الحقيقي والتضخم عند إعدادها لمشروع الموازنة ، بالرغم من النص صراحة على مراعاة معدلات النمو الحقيقي والتضخم في قانون الموازنة العامة للدولة.

في ضوء ما تقدم يمكن القول بأن الفترة الأخيرة شهدت اتجاهات مذبذبة نحو تطوير الموازنة العامة في مصر مالت تارة إلى الأخذ بفكر الموازنات القائمة على الأداء في التطوير، واكتفت تارة أخرى بتحديث تبويب الموازنة ليتوافق مع التبويب الدولي ، وصاحب ذلك تعديل قانون الموازنة العامة في مصر في عام ٢٠٠٥ . وهذا وتطابقت آراء المنظمات الدولية كالبنك الدولي والاتحاد الأوروبي وغيرهما مع رأي صندوق النقد الدولي والذي طالب الدول النامية (ومن بينها مصر) بشقين في اتجاه تطوير الموازنة العامة للدولة:

الشق الأول هو المطالبة بتطبيق الموازنة القائمة على الأداء.

والشق الثاني هو المطالبة بالأخذ بالتبويب الدولي للموازنة العامة في ضوء دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM 2001) الصادر عن الصندوق النقد الدولي^(٢).

ففي عام ٢٠٠٣ أخذت الحكومة المصرية على عاتقها السعي نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء وهو الشق الأول من مطالبات صندوق النقد الدولي، حيث شرعت وزارة المالية عملياً في ذلك العام في اتخاذ بعض الخطوات بغرض تطوير إعداد الموازنة العامة للدولة بشكل تدريجي باستخدام نظام موازنة البرامج والأداء.

^(١) راجع نص المادة رقم (١٤) من القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة والمعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ .

^(٢) International Monetary Fund, op. cit., pp. 40 - 42.

وبدا ذلك واضحاً بدءاً من منشور إعداد الموازنة العامة للدولة^(١) للعام المالي (٢٠٠٣/٢٠٠٤) من خلال ما تضمنه من توجيهات في هذا الإطار بالإضافة إلى الخطوات العملية التي اتخذتها الحكومة نحو بدء محاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء في بعض القطاعات.

وتمثلت ملامح التطوير المقرر في الموازنة العامة للدولة في ذلك الوقت في الآتي^(٢):

- ١- البدء بشكل مرحلي في تنفيذ موازنة البرامج والأداء لتحل تدريجياً محل موازنة الإنفاق، حيث يعتمد نظام الإدارة المالية الحالي على موازنة البنود (التقليدية) والتي تركز على المدخلات فقط، وهذه الطريقة لا تمد صانعي القرار بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق وبالتالي فهي لا تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.
 - ٢- إدخال الأنظمة الآلية في إعداد الموازنة، وهو ما يتوافق تماماً مع التوجه الحالي للدولة نحو الاستفادة من نظم المعلومات المتكاملة في تطوير الموازنة العامة للدولة وميكنتها.
 - ٣- متابعة تقارير الإنفاق مع الربط بين أجهزة الموازنة العامة للدولة، والحسابات الختامية، والوحدات الحسابية الختامية على مستوى الدولة من خلال شبكة معلومات.
- ويشير الباحث إلى أن القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة قد جاء داعماً ومعضداً لهذا الاتجاه حيث قضى صراحة "بأن تحليل الموازنة العامة ينبغي أن يكون على أساس البرامج والمشروعات والأعمال مع منح مهلة خمس سنوات من تاريخ العمل بالقانون لإجراء هذا التحليل"، وهو موضوع البحث ومحل نقاش في المبحث الثاني.

(١) أشار منشور إعداد الموازنة العامة للدولة في مصر للسنة المالية ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤ إلى أهمية أن يصاحب مشروع الموازنة الجديدة استخدام فكر متطور، ومن ذلك تنمية الموارد العامة وربط الأداء وتقديم الخدمات بمقابل عادل يوازي على الأقل تكاليف هذا الأداء وتناول المنشور الجديدة في تطبيق موازنة البرامج والأداء وتساءل إلى متى الاستمرار في الإنفاق العام وزيادته دون ربط ذلك بمعايير للأداء وتحقيق فاعلية النفقة.

(٢) د. عاطف عبيد، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، تنظيم وزارة المالية والاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين والجمعية العربية

المبحث الثاني موازنة البرامج والأداء إطار عام

مقدمة:

لقد ساهمت عوامل عديدة في تعميق جوانب القصور السابق عرضها للموازنة التقليدية وإبراز ضرورة استحداث نظم متطورة للموازنة العامة للدولة، ومن أهم العوامل التي ساعدت على ذلك ما ترتب على ظاهرة الكساد العالمي الكبير في عام ١٩٢٩م من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتبني الفلسفة الكينزية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية وتخصيصها على مجالات الإنتاج المختلفة والتأثير على مستويات الإدخار والاستثمار والعمالة، وقد تمثل هذا الاتجاه في الولايات المتحدة الأمريكية.

وكان للتقدم في العلوم الإدارية والسلوكية والكمية المتعلقة باتخاذ القرارات وللتقدم في الأساليب الرياضية والإحصائية الأثر الكبير في إفساح المجال لتطبيق أساليب ووسائل أكثر تقدماً في مجال الموازنة بصفة خاصة وفي مجال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية بصفة عامة.

ولقد برزت الدعوة إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٤٩ بعد أن وضعت لجنة هوفر تقريرها عن الموازنة. وأوصت بضرورة تغيير نظام تبويب الموازنة بما يساير الأهداف الخاصة بتخطيط البرامج وقياس الأداء وبحيث يقوم التبويب في صورته الجديدة على أساس بيان تكلفة النشاط والوظيفة والمشروع وأطلقت اللجنة على هذا النظام المقترح ميزانية الأداء. وابتداء العمل بها سنة ١٩٥١ ثم انتقلت إلى بقية دول العالم وتبنتها الدراسات الخاصة بالموازنة التي انبثقت عن المؤتمرات الاختصاصية للأمم المتحدة^(١).

في ضوء ما تقدم يمكن تناول الإطار العام لموازنة البرامج والأداء:

من خلال مناقشة الجوانب التالية:

١/٢ أسباب الاهتمام بموازنة البرامج والأداء.

٢/٢ موازنة البرامج والأداء بين النشأة والتطور.

٣/٢ موازنة البرامج والأداء الطبيعة والمفهوم والاختلاف.

٤/٢ أساليب تقدير موازنة البرامج والأداء.

٥/٢ تبويات موازنة البرامج والأداء ..

٦/٢ تجارب الدول في تحديث نظم موازنتها ومدى الاستفادة منها.

١/٢ أسباب الاهتمام بموازنة البرامج والأداء:

من العوامل التي ساعدت على انتشار موازنة البرامج والأداء ما يلي^(٢):

١/١/٢ تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة وتتضمن:

- تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة ، ومن ثم رفع كفاءة وجودة الإنفاق العام مما يضمن جدواه المالية والاقتصادية والاجتماعية والتعظيم من آثاره على الاقتصاد القومي والمجتمع بآثره.

(١) د. طارق حسن أحمد ، موازنة البنود تحدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ،

السعودية ، بحث غير منشور ، ٢٠٠٣ ، ص ٣ - ٥ .

(٢) د. سلوى شعراوي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٠ - ٢٥ .

- الاتجاه العالمي للنظر للموازنة العامة للدولة باعتبارها وثيقة سياسية واقتصادية توضح ما الذي تنوي الحكومة القيام به ، ومدى استجابتها لمطالب المواطنين.
- موازنة الأداء سوف تساهم في الحد من التهرب الضريبي، لأن المواطن سوف يكون مطمئناً على فاعلية إنفاق ما يدفعه من ضرائب للحكومة.

٢/١/٢ ترشيد الموارد يتضمن:

- إتباع سياسات تساعد على ترشيد الموارد وتضمن تحقيق احتياجات المواطن بكفاءة.
- ترشيد تكاليف إنجاز برامج النشاط الجاري وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية.
- الاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة بالجهات والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسئولية بها.

٢/١/٣ ذبوع المفاهيم المرتبطة بقضايا الإدارة الفعالة لشئون الدولة والمجتمع وتتضمن:

- انتشار عملية تغيير دور الدولة وذبوع المفاهيم المرتبطة بالإدارة الفعالة للدولة والمجتمع مثل الشفافية والرقابة والمساءلة ، بما يحقق تقدم الوطن ويرتقي بشأن المواطن.
- تطور دور الموازنة لتصبح وسيلة فعالة لتنفيذ خطط وسياسات التنمية ووضع المعايير التي تمكن من قياس الأداء للمساعدة على تحقيق الهدف والدقة في التقديرات وترشيد الإنفاق، ومواكبة ركب برامج الإصلاح الاقتصادي في العالم.
- ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي وظهور الرغبة في إدخال أساليب علمية حديثة في اتخاذ القرارات.

٢/١/٤ الاتجاه العالمي نحو قياس الأثر من الإنفاق ويتضمن:

- رفع كفاءة الإنفاق على الدعم. • قياس فاعلية الإنفاق.
- تحديد القيمة التي يتم الحصول عليها من إنفاق المال.
- تعتبر أسلوباً أو نظاماً لقياس الأداء الحكومي معتمداً على نمط لتصنيف البرامج والأنشطة للوصول إلى معايير ومؤشرات لتقييم كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية.
- كبر حجم النفقات العامة في الموازنة وزيادة آثارها على الاقتصاد الوطني مما أدى بالمفكرين إلى المناداة بضرورة الربط بين الخطط الحكومية والموازنات العامة.

٢/٢ موازنة البرامج والأداء بين النشأة والتطور:

لقد كان نظام موازنة البرامج والأداء استجابة تاريخية للتوسع المطرد في حجم الإنفاق العام ونوعيته (تحت تأثير تعاليم كينز التي أكدت على أهمية العلاقة بين الإنفاق العام والحالة الاقتصادية) وتغير النظر إلى الإنفاق الحكومي من كونه أمر مفروض على الدولة مع تهميش القيمة الاجتماعية لهذا الإنفاق، إلى النظر لما تقوم به الأجهزة الحكومية من أعمال وما تحققة من إنجازات على أنها ذات منفعة ينبغي التركيز عليها وقياس كفاءتها وكانت البداية الحقيقية لموازنة البرامج والأداء في أمريكا، عندما نادى لجنة هوفر عام ١٩٤٩ بضرورة تحديث المفهوم الشامل للموازنة الحكومية وذلك بإتباع نظام جديد في إعدادها تحت مسمى "موازنة الأداء"، ثم في عام ١٩٥٤م قدم ديفيد نوفيك شرحاً تفصيلياً يوضح فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية وشرح مضمونها وكان ذلك في تقريره المسمى الاقتصاد والفعالية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للموازنة، في عام ١٩٥٥ قامت لجنة

هوفر الثانية بدراسة اقتراح ديفيد وكذلك بدراسة التقدم الذي تحقق في مجال تطبيق موازنة الأداء في أجهزة الحكومة الفيدرالية الأمريكية وأطلقت على هذا النظام مسمى "موازنة البرامج" دون تغيير في مضمون النظام المطلوب استحداثه والذي يقوم على المهام الوظيفية والأنشطة والمشروعات، ويركز على العمل أو الخدمة المؤداة وليس على الأفراد والتجهيزات اللازمة لأداء هذا العمل أو تلك الخدمة^(١).

ولقد نظر إلى موازنة البرامج على أنها الخطوة الأولى لإعادة الهيكلة في سبيل استحداث موازنة الأداء ، فموازنة البرامج تبوب نفقات الحكومة على أساس المهام والبرامج الوظيفية والبرامج الفرعية والمشروعات ، وعن طريق موازنة الأداء يمكن تحديد وحدات العمل أو الأداء داخل كل برنامج وتفرعاته وتصمم مقاييس الأداء لتتخلل حدود السلطة داخل الأجهزة الحكومية، وهذا يعني أن هيكل موازنة البرامج هو الإطار المسبق في الإعداد الذي يتم قياس الأداء وفقاً له.

كما تعتمد موازنة البرامج والأداء على إطار يشمل الأهداف، النتائج والقياس والذي يتعدد أنماطه فيما بين: الحصيلة ، الكفاءة ، المدخلات ، الجودة وقياس تفسيري ، فتنفيذ إطار الموازنة يختلف وفقاً لأنماط القياس المختلفة لكنها في النهاية تتسم بالشمولية.

وعليه تعد موازنة البرامج والأداء وسيلة فعالة لتقييم البرامج وتخصيص الموارد حيث يتم ربط قياس الأداء مع عملية إعداد الموازنة من خلال التركيز على الأداء والنتائج فاليانان تعكس استخدام الموارد وكم الخدمات التي تم توفيرها وجودتها^(٢).

فموازنة البرامج والأداء تقوم بتعريف كل الأنشطة المباشرة وغير المباشرة بالإضافة إلى تقييم تكاليف النشاط، على سبيل المثال "عند قياس خطأ في جهة موازنة" يتم استكمال كل الإجراءات الخاصة بملاسات الخطأ ثم عمل العديد من الخطوات التي تربط الموارد حتى يتم الوصول إلى النتيجة^(٣).

هذا وتعتبر موازنة البرامج والأداء محصلة محاولات إصلاح نظام موازنة البنود بهدف التركيز على قياس الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات عند إنجاز المشاريع، وهي تعتمد على ٣ عناصر رئيسية:

- تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية.
- قياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج.
- إتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

٣/٢ موازنة البرامج والأداء الطبيعة والمفهوم والاختلاف:

لا يوجد حتى الآن تعريف محدد لموازنة البرامج والأداء وقد حاول الكثير من الكتاب وضع تعريف محدد لها إلا أنه من الملاحظ أن معظم هذه التعريفات تحاول وصف بعض خصائص هذا الأسلوب من أساليب إعداد الموازنة مع التركيز على طريقة تبويب النفقات العامة في شكل برامج وأنشطة حكومية.

١/٣/٢ طبيعة ومفهوم موازنة البرامج والأداء:

جاء في تقرير فرع المالية والضرائب التابع للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة تعريفاً لموازنة

(١) فهمي محمود شكري ، الاتجاهات الحديثة لاستخدام الموازنة: المدخل الإداري للموازنة ، سلسلة الفكر الإداري المعاصر ، مركز البحوث الإدارية بالمنظمة العربية للعلوم الإدارية ، العدد (٤٥) ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٢٨ - ٢٩ .

(٢) Performance Based Budget – The Legislative Fiscal Analyst, 19 October 2009, World Bank.

(٣) Performance Based Budgeting requirements in state Governments, working paper prepared by Julia Melkers – Fiscal Research Program, 2010, World Bank.

البرامج والأداء يعطي وصفاً شاملاً لهذه الموازنة على النحو التالي^(١):

ميزانية البرامج والأداء هي التي تقرر:

- الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها طلبت الأموال.
- اقتراح البرامج التي تناسب كل اختصاص مع تحديد المشروعات أو الأنشطة تحت كل برنامج بغية تحقيق الأهداف في نطاق الاختصاصات المختلفة.
- تكاليف البرامج والمشروعات أو الأنشطة المختلفة.
- البيانات الكمية والنوعية عن البرامج والأنشطة والمشروعات المقترحة.
- الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج.
- مصادر وكمية كافة الأموال المحصلة وكافة النفقات.

في حين عرف أحد الباحثين موازنة البرامج والأداء بأنها "مجموعة الأسس العلمية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها، فالموازنة ما هي إلا خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدات الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي في شكل برامج ومشروعات محددة"^(٢).

وعلى الرغم من إطلاق عبارة موازنة البرامج والأداء كإصطلاح غير مجزأ مما يوحي بأنها شيء واحد إلا أنه يوجد فارق هام من حيث مدلول كل منها إذ أن موازنة البرامج تقوم بتحديد البرامج والمشروعات التي تقوم بها الدولة في حدود الوظائف المسموح بها لتتمشى مع أهداف السياسة العامة مع توزيع مسئولية التنفيذ على الهيئات والوزارات المختلفة^(٣).

ويعني ذلك أن موازنة البرامج هي:

عبارة عن نظام يحدد احتياجات الوحدات الإدارية الحكومية اعتماداً على الأنشطة والبرامج التي تقوم بها تلك الوحدات، ويفيد هذا النوع من الموازنات في عملية المتابعة واتخاذ القرارات على مستوى الوزارات ومستويات الإدارة الحكومية.

بما يعني تركيز الاهتمام على البرنامج وذلك عن طريق:

- تبويب الاعتمادات بالموازنة العامة وفقاً للوظائف الأساسية للجهاز الإداري للحكومة كالتعليم والصحة والأمن والعدالة.
- تحديد البرامج التي تدرج تحت كل وظيفة أساسية: فتقسم وظيفة الخدمات التعليمية مثلاً إلى برامج للتعليم الابتدائي، والثانوي، والفني والجامعي.

وبذلك يمكن تحديد الأنشطة والمشروعات التي يتكون منها كل برنامج على حدة ومن ذلك يمكن إعداد التقارير المالية طبقاً لهذا التبويب متضمنة التكاليف الفعلية والتقديرية.

(١) د. عبد الحى الخولي، حسابات الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة، (القاهرة: دار النهضة العربية، بدون تاريخ)، ص ٦٦.

(٢) د. محمود عبد الملك فخرا، تصميم وتشغيل موازنة البرامج والأداء في مؤسسات التعليم العالي، دراسة تطبيقية على الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب بالكويت، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة بنها، السنة الرابعة والعشرون، العدد الأول، ٢٠٠٨، ص ص ٢٦٠ - ٢٧٥.

(٣) د. محمد سعيد أحمد، الإدارة المالية والموازنة العامة للدولة، دراسة علمية وعملية للاتجاهات الحديثة (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢)، ص ٤٥.

بينما موازنة الأداء هي الإطار الذي يمكن في نطاقه قياس الأداء، ومن حيث التسلسل الزمني فإن موازنة الأداء تركز على الماضي بما فيه من إنجازات ليكون أساس تقديراتها للموازنة القادمة ، بينما موازنة البرامج تهتم بالمستقبل وما ترسمه من سياسات اقتصادية واجتماعية للدولة^(١).

ومن ناحية أخرى ، فإن أسلوب موازنة البرامج لا يعد بديلاً عن أسلوب موازنة الأداء، فكلاهما مكمل للآخر لا يحقق أهدافه إلا بوجوده معه.

فموازنة الأداء: هي عبارة عن نظام يعتمد في تطبيقه على موازنة البرامج ويعتمد على تحديد الأداء على مستوى البرامج والأنشطة، ويساعد في قياس الأداء على المستويات الدنيا من الإدارة الحكومية. بما يعني التركيز على الأداء على ما يتم تحقيقه وليس على الوسائل المستخدمة، وفيه يتم تحديد وحدات لقياس العمل بكل قسم من الأقسام التي تتكون منها الوحدات الإدارية وتطبيق المبادئ العامة للتكاليف وبالتالي إمكانية تحديد تكلفة الوحدة الخدمية ووضع معدلات لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية المختلفة.

٢/٣/٢ الفرق بين موازنة البرامج وموازنة الأداء:

يتضح الفرق بين موازنة البرامج وموازنة الأداء من وجهتين^(٢):

الجهة الأولى: مستوى الموازنة: فإن موازنة البرامج أعلى من المستوى الإداري لموازنة الأداء، لأن موازنة البرامج ترتبط بمستويات الأداء العليا في التنظيم الإداري، والتي تقوم بتنفيذ البرنامج الذي يوضع على مستوى الدولة ، وتتصافر لتنفيذه مجموعة من الوحدات الإدارية، والتي قد تكون تابعة لوزارات مختلفة، وينفذ كل منها جزء من البرنامج فقط ، أما موازنة الأداء، فإنها ترتبط بالمستويات الدنيا من التنظيم، وتخدم أغراض المتابعة واتخاذ القرارات بالنسبة لهذه المستويات.

الجهة الثانية: الفترة الزمنية: فإن موازنة البرامج تنظر إلى المستقبل باهتمام وتخطط له، بينما موازنة الأداء تعتمد على الماضي وتسجيل ما تم فعلاً من إنجاز لأجزاء من البرنامج وبالتالي فهي تمثل ذلك الجزء من موازنة البرنامج الذي يخص الفترة الحالية فقط.

ومما سبق يرى الباحث أن الاهتمام في موازنة البرامج ينصب على قياس التكلفة الكلية لبرامج معينة بصرف النظر عن تعدد الوحدات الفرعية (الأقسام للوحدة الحكومية المشتركة في تنفيذ هذه البرامج) وتصبح طبيعة المصروفات ذات أهمية ثانوية، أي أن الاهتمام يتركز حول النشاط الذي تقوم الوحدة الإدارية بتنفيذه ، وليس على وسائل تنفيذ هذا النشاط من خدمات العمل الإنساني والمستلزمات السلعية والخدمات المختلفة^(٣).

أما موازنة الأداء فإن أهم ما يميزها عن موازنة البرامج ما يلي:

- التفصيل في عرض وتبويب بيانات الموازنة ، حيث تشتمل موازنة الأداء على أساس التبويب ووسائل قياس النتائج وتقييمها، كذلك فهي تشتمل على النشاط الذي يعتبر أحد مكونات البرنامج.

(١) د. علي عبد الرحيم ، موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة الإدارية في القطاع الحكومي ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثاني ، السنة الخامسة ، مايو ٢٠٠٦ ، القاهرة ، ص ١١ .

(٢) ليلي عبد الحميد لطفى ، دراسة محاسبية لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات كإستراتيجية للتحديث ، المجلة العلمية بكلية التجارة ، جامعة الأزهر - فرع البنات ، العدد (٢١) ، ٢٠٠٣ ، ص ص ١٥ - ٢٥ .

(٣) د. إبراهيم أحمد الصعيدي، تطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٣٥ - ٤٥ .

- تستهدف موازنة البرامج النظر إلى المستقبل وتخطط له، بينما تعتمد موازنة الأداء على الماضي وتسجل ما تم فعلاً.
- ترتبط موازنة البرامج بالمستويات الإدارية العليا في التنظيم الإداري والتي تقوم بتنفيذ البرامج ، وبالتالي فهي تنفيذ في عملية المتابعة واتخاذ القرارات على مستوى الوزارات من التنظيم، وتخدم أغراض المتابعة واتخاذ القرارات بالنسبة لهذه المستويات.

٣/٣/٢ الاختلاف بين النظام التقليدي في إعداد الموازنة ونظام موازنة البرامج والأداء:

في ضوء ما تقدم يرى الباحث وجود اختلافاً كبيراً بين النظام التقليدي ونظام موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة، حيث يركز النظام التقليدي على اعتمادات الإنفاق دون أن يولي اهتماماً أساسياً للأهداف والعوائد الاقتصادية والاجتماعية للإنفاق أو للربط فيما بين علاقات المدخلات من الموارد المتاحة والمخرجات من المنافع المستهدفة، كذلك تركز الرقابة والمتابعة في النظام التقليدي للموازنة على الالتزام بحدود الاعتمادات وعدم تجاوزها دون اهتمام كاف بالآثار السلبية التي قد تترتب على قصور اعتمادات الإنفاق عن تحقيق الأهداف.

أما نظام موازنة البرامج والأداء فيركز أساساً على تحقيق الأهداف ثم على تحليل الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية بالنسبة لمراكز المسؤولية المختلفة داخل كل مؤسسة أو وحدة خدمية أو إنتاجية ثم تحليل الأهداف الفرعية إلى أنشطة ومهام ثم تحديد متطلبات تحقيق الأهداف والأنشطة والمهام ، ثم البرمجة الزمنية للأنشطة والمهام ، ثم تبنى العوامل المحفزة لتحقيق الأهداف وتحجيم العوامل المشبطة لها، ثم تحديد معدلات الأداء لقياس مدى التقدم استناداً لمؤشرات الكفاءة مقاسة بعلاقات المخرجات أو النتائج بتكلفة تحقيقها ومؤشرات الفاعلية مقاسة بعلاقات النتائج المحققة بالأهداف المخططة، ثم بالمتابعة الدورية الجادة لنتائج التنفيذ ، وتحديد الانحرافات وأسبابها وتبني إجراءات التصحيح بما يكفل الحيوية في تحقيق أهداف النظام، فكلما تعددت الأهداف المرغوبة من الموازنة تعددت التبويبات الواجب استخدامها، حيث تعتبر الموازنة حجر الزاوية أو المحدد الأساسي للمحاسبة عن الأموال.

٤/٢ أساليب تقدير موازنة البرامج والأداء:

يعتبر الأسلوب المتبع في تقدير الموازنة من العوامل المحددة للمنفعة المتوقعة منها ، فهو يعكس مدى فاعليتها كأداة للتخطيط والإدارة والرقابة.

ويعرض الباحث على النحو التالي بعض أساليب تقدير الموارد والاستخدامات.

١/٤/٢ أساليب تقدير الموارد:

يتم إعداد تقديرات الموارد بعد الاستخدامات في الموازنة العامة في مصر ، وتقدر الموارد بصفة رئيسية عن طريق وزارة المالية (الإيرادات السيادية من المصالح الإيرادية "الضرائب العامة والمبيعات والجمركية و....)، بينما يتم تقدير الموارد في موازنة البرامج والأداء قبل تقدير الاستخدامات ، على أساس أن أسلوب تقدير الموارد في الموازنة هو نقطة البداية لتحقيق الأهداف ويقتصر دور الموازنة في هذا الصدد على فرض الرقابة على تحصيل الأموال وفقاً للقانون وتوريدها إلى البنوك أو الخزائن العامة، ويتم تقدير الموارد محاسبياً وفقاً لإحدى الطرق التالية:

أ) الطريقة الفعلية (الآلية):

يتم التقدير وفقاً لهذه الطريقة على ضوء الموارد الفعلية للسنة المالية السابقة من واقع الأرقام الفعلية بالحساب الختامي للدولة.

ب) طريقة المتوسطات:

يتم التقدير وفقاً لهذه الطريقة بأخذ متوسط ما تحقق من الموارد خلال مدة ثلاث سنوات سابقة، ويتم هذا التقدير بالنسبة لكل مصدر من مصادر موارد الدولة، ثم يتم تعديل البيانات زيادة أو نقصاً على ضوء الظروف المتوقعة في السنة التالية محل التقدير^(١).

ج) طريقة التقدير المباشر (طريقة التقدير الواقعي):

في هذا النوع من طرق التقدير تؤخذ السنة المالية محل التقدير كوحدة منفصلة، بحيث يتم إعداد تقديرات كل نوع من مواردها على حدة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية المتوقع أن تسود هذه السنة محل التقدير، ويفضل بناء التقديرات على أساس شهري، حتى تكون قابلة للمقارنة مع البيانات الفعلية الشهرية. ويرى أحد الباحثين أن طريقة التقدير المباشر هي أفضل الطرق الثلاث لإعداد تقديرات الموازنات وبخاصة موازنة البرامج والأداء، نظراً لأنها تقوم على تقييم البرامج القائمة والجديدة سنوياً، ولذلك فإنها لا تعتمد على الأرقام الفعلية في السنوات السابقة، وبالتالي فهي تتلافى أخطاء التقدير التي تنتقل من عام لآخر في حالة إتباع الطريقتين الآخريين، واللذين توفران بيانات غير موضوعية^(٢).

٢/٤/٢ أساليب تقدير الاستخدامات:

لقد تطور أسلوب تقدير النفقات نتيجة للتطور الذي طرأ على وظيفة الموازنة وأسس تبويبها، وأهمها الأسلوب المحاسبي لتقدير النفقات وفقاً لموازنة البرامج والأداء، فقد استخدم هذا لأول مرة في نطاق النظام الذي ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٧٣ والذي أطلق عليه حينئذ نظام التخطيط والبرمجة والموازنة .PPBS

ويتم تقدير الاستخدامات محاسبياً وفقاً لإحدى الطريقتين التاليتين^(٣):

أ) أسلوب التقدير على ضوء المنافع المتوقعة: ومن أهم خصائصه:

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

وقد أتاح هذا الأسلوب في التقدير إلى ربط المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الإنجازات أو المنافع) لكل برنامج.

ب) أسلوب التقدير على الأساس الصفري:

يتم تقدير الاستخدامات محاسبياً وفقاً لموازنة البرامج والأداء طبقاً للتقدير على الأساس الصفري، ويستخدم هذا الأسلوب في نطاق ما يطلق عليه الموازنة الصفرية **Zero - Base - Budget** فهي أداة تخطيط ورقابة، حيث يتطلب الأمر من كل مدير إعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداء من نقطة الصفر أي كما لو كانت هذه

(١) تستخدم هذه الطريقة عند إعداد مشروع الموازنة العامة لكل جهة من الجهات الحكومية في مصر وفقاً لنص المادة رقم (١٤) من قانون الموازنة العامة للدولة رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣، والمعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥، والتي نصت على مراعاة معدلات النمو الحقيقي والتضخم وعلى أساس المقاييس والأنماط الكمية والمالية والدراسات والأبحاث الفنية والاقتصادية، إلا أن ذلك لا يتم مراعاته حتى الآن عند إعداد الجهات الحكومية لمشروع موازنتها.

(٢) علاء الدين عبد الله محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٧، ص ص ٢٣٥ - ٢٣٩.

(٣) د. ليلي عبد الحميد لطفي، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٣، ص ص ٢٠ - ٢٧.

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.

ويعتبر أسلوب موازنة الأساس الصرفي من الأساليب الحديثة في مجال النظم التخطيطية والرقابية ، حيث يمثل هذا الأسلوب محاولة لتخفيض التكاليف دون خفض جودة الخدمة وذلك عن طريق الربط بين التكاليف والأنشطة فهي تيسر إجراءات الموازنة للوصول إلى أفضل استخدام ممكن للموارد وتستند في تحديدها لموازنة العام الجاري على افتراض أن أي بند من بنود النفقات يساوي صفر^(١).

ويرى البعض أن استخدام أسلوب الموازنات الصرفية بجانب موازنة التخطيط والبرمجة يمكن أن يعتبر أداة مكتملة لموازنة البرامج والأداء حيث تمثل موازنات البرامج والأداء أداة للرقابة على التنفيذ وتحقيق الكفاية في الأداء وكذلك تحدد المسؤوليات عن البرامج والأنشطة الحكومية بصرف النظر عن المسئول في تحقيقها، أما موازنة الأساس الصرفي فإنها تهدف إلى القضاء على ظاهرة الاستمرار في رصد اعتمادات جديدة لبرامج فقدت فاعليتها في تحقيق الأهداف^(٢).

والجدير بالذكر أن الأسلوب الصرفي في بناء الموازنة لا يتعارض مع نظام التخطيط والبرمجة والموازنة بل يعمل على تدعيمه وفي نفس الوقت يعتمد على نفس إجراءات القياس والتقويم وخاصة تحليل التكلفة والمنفعة ، ولذلك فإن إعداد الموازنة على الأساس الصرفي يشتمل على الخطوات التالية:
* صياغة الأهداف. * تقويم البرامج. * اتخاذ القرار. * إعداد الموازنة.

وتجدر الإشارة إلى أنه في عام ١٩٦٧م عرف مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدنمارك الموازنة الصرفية على إنها نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فعالية في الحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة، ثم في عام ١٩٧٢م عرفت هذه الموازنة على أنها عملية تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدئاً من نقطة الصفر، بمعنى إنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة وتقييم برامجها ومشاريعها الحالية والجديدة بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعة البرامج والمشاريع على أساس التكلفة والعائد والفعالية^(٣).

وبناء على ما تقدم فإن أسلوب التقدير من نقطة الصفر يختلف تماماً عن أسلوب التقدير التقليدي الذي يستخدم بيانات ثلاث سنوات سابقة كنقطة بداية لإعداد موازنة السنة التالية محل التقدير، وهو الأمر الذي ينطوي ضمناً على إقرار كل البرامج الجاري تنفيذها سواء كانت ضرورية أم لا ، وسواء كانت تنجز بكفاءة أم لا .

٥/٢ تبويب موازنة البرامج والأداء:

يعتبر تبويب الموازنة أحد الخطوات الهامة في الإدارة الحكومية، وترجع أهميته إلى أن الهيكل الأساسي للتبويب يهيء إطاراً لاتخاذ القرارات من خلال عملية الموازنة، إذ يجب أن ييسر التبويب المستخدم إعداد الموازنة بالربط بينها وبين أهداف السياسة، أي أن تنعكس على الموازنة ما تنوي الحكومة عمله بالموارد المتاحة ويؤمن هيكلها للرقابة الإدارية يسمح بالتحقق مما تم أدائه بالمقارنة بالموازنة المجازة من السلطة التشريعية ، ويتعين أن يخدم هيكل

(١) لقد كان بداية تطبيق هذا الأسلوب عام ١٩٧٣ حينما كان جيمي كارتر حاكماً لولاية جورجيا الأمريكية، حيث طبق مفهوم موازنة الأساس الصرفي في القطاع الحكومي ولقد كان لتولي كارتر رئاسة الولايات المتحدة الأمريكية في يناير ١٩٧٧، سبباً أساسياً لاتخاذ الإجراءات العملية لتعميم هذا الأسلوب على مستوى الحكومة الفيدرالية ولتظهر عام ١٩٧٩ أول موازنة للولايات المتحدة مبنية على هذا الأسلوب.

(٢) د. إبراهيم أحمد الصعيدي ، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٢ ، ص ٣٧ - ٤٥ .

(٣) د. طارق حسن أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص ٤ - ٦ .

التبويب هذه الأغراض المتعددة جميعاً على قدم المساواة. حيث يحتل موضوع التبويب في ظل موازنة البرامج والأداء أهمية عظمى (١).

ومن أساسيات موازنة البرامج والأداء أن توضح البرامج والأنشطة بشكل يجمع العمليات **Operations** بحسب إسهامها في النواتج النهائية للمنظمات الحكومية ، ولأغراض الدراسات الكلية فإن المشروع المتكامل للتبويب يهيئ أساساً لوضع التبويب الوظيفي **Functional Classification** الذي يجمع البرامج والأنشطة على أساس الأغراض الرئيسية **major purposes** للحكومة التي تخدمها العمليات الأساسية.

ويقوم هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء على تحديد العناصر التالية:

• الوظائف **Functions**:

وهي التجميع العريض للعمليات الموجهة نحو إنجاز غرض من الأغراض الرئيسية للحكومة.

• البرامج **Programes**:

وهي المجموعات العريضة داخل كل وظيفة والتي تحدد النواتج النهائية للمنظمات الرئيسية.

• الأنشطة **Activities**:

وهي مكونات البرنامج التي تحدد نوعيات متجانسة من العمل المؤدي بواسطة المنظمات الفرعية في سبيل إنتاج النواتج النهائية للبرنامج.

ومن أجل أن يكون التبويب هادفاً ومفيداً لأغراض اتخاذ القرارات يجب أن توضع خطة تبويب موازنة البرامج والأداء بشكل متوائم مع ظروف كل بلد على حدة ، ويجب أن تعكس الوظائف والبرامج والأنشطة الأغراض التي تخدمها خطة موازنة الحكومة المعنية، وفيما يلي عرض لتبويات موازنة البرامج والأداء (٢).

١/٥/٢ التبويب الوظيفي **Functional Classification**:

يمكن تعريف الوظيفة بأنها ذلك القسم الرئيسي من المجهود الكلي المنظم للحكومة، أي أن الوظيفة هي مجموعة من الخدمات التي تهدف إلى إنجاز غرض معين مثل: الدفاع والأمن والعدالة أو الثقافة والتعليم، ويهيئ مثل هذا النوع من التبويب بيانات مفيدة عن الأغراض التي يخدمها الإنفاق الحكومي بغض النظر عن المنظمات القائمة بالإنفاق.

وقد نصت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية الجديدة للقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ والمعدل بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٧٤٥) لسنة ٢٠٠٥ على التبويب الوظيفي للنفقات العامة، حيث تم تبويب الوحدات الإدارية والأجهزة (جهاز إداري - إدارة محلية - هيئات خدمية) حسب وظائف وأنشطة الدولة، وذلك في (١٠) مجموعات ، ثم توزيع هذه الوحدات والأجهزة على القطاعات الممثلة لها.

(١) للمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

- المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، دليل موازنة البرامج والأداء الصادر عن القسم الاقتصادي والاجتماعي بمنظمة الأمم المتحدة، ١٩٩٨ ، ص ص ٨٨ - ٩٢ .

(٢) للمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. محمد الفتاح العشماوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٢٧ - ٣٠ .
- د. ليلي عبد الحميد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٢٠ - ٢٢ .
- علاء الدين عبد الله محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٢٢٥ - ٢٢٧ .

٢/٥/٢ تبويب البرامج Programme Classification:

يعتبر البرنامج في موازنة البرامج والأداء أعلى مستويات التقسيم للعمل الذي تؤديه منظمة ما في سبيل الإضطلاع بالمسئوليات الملقاة على عاتقها ويستخدم لفظ البرنامج للدلالة على ذلك الجزء من العمل الذي يفضي إلى إنتاج منتج نهائي **End Product** أو خدمة مما يمثل الأغراض التي أنشئت من أجلها المنظمة.

وقد يستدعي الأمر تقسيم البرنامج الرئيسي إلى برامج فرعية نظراً للحاجة إلى استخدام أساليب أو إجراءات ومهارات معينة تفيده في تنفيذ بعض أجزاء العمل، فمثلاً برنامج تحصيل الإيرادات في مصلحة الضرائب العامة يمكن معاملته على أنه برنامج رئيسي واحد، ولكن من وجهة نظر الواقع والحقيقة، فإنه توجد أنواع مختلفة من الضرائب يتطلب تحصيل كل منها إجراءات خاصة ومهارات معينة، مما يستدعي معه تقسيم برنامج تحصيل الإيرادات الرئيسي إلى عدة برامج فرعية مثل: البرنامج الفرعي لتحصيل الضريبة على رأس المال، والبرنامج الفرعي لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والبرنامج الفرعي لتحصيل ضريبة المراتب والأجور وغير ذلك من البرامج الفرعية، ومن الصفات المرغوب توافرها في البرنامج هو أن يؤدي في النهاية إلى عائد أو ناتج نهائي ذو معنى يمكن تحديده وقياسه والتعرف عليه.

٣/٥/٢ تبويب الأنشطة Activity Classification:

يعرف النشاط في موازنة البرامج والأداء بأنه ذلك القسم من المجهود الكلي المبذول في نطاق برنامج أو برنامج فرعي **Subprogram**، ويضم النشاط نوعية من العمل تتسم بالتجانس تسهم في إنجاز الناتج النهائي للبرنامج ويمثل النشاط جميعاً للعمليات **Operations** أو الواجبات **Tasks** تنهض بها عادة وحدات إدارية من مستوى أدنى داخل المنظمة عن طريق تحقيق أهداف البرنامج وأغراض المنظمة.

والأنشطة في موازنة البرامج والأداء هي نقطة التركيز بالنسبة للإدارة، إذ تشكل الأساس الأول في إعداد وتقديم الموازنة والحسابات ومتابعة تنفيذ الموازنة، والخاصية المميزة للنشاط إنه يشكل جميعاً للعمليات أو الواجبات التي تعتبر ذات فائدة للمسؤولين بالمنظمة لدى اتخاذ القرارات الإدارية وتحليل الأداء.

ويقوم هذا التبويب على تقسيم البرنامج الرئيسي على مستوى الوزارة إلى برامج جارية وبرامج رأسمالية، وكل برنامج من هذه البرامج الجارية يحتاج تنفيذه إلى عدد من الأنشطة على مستوى الإدارات التنفيذية، ثم ينقسم كل نشاط من هذه الأنشطة إلى عدد من المهام المحددة، بحيث يوجد شخص معين أو أكثر داخل قسم معين في نطاق الوحدة الإدارية أو وحدة النشاط يكون مسؤولاً عن الأداء في حدود هذه المهمة، كما ينقسم كل برنامج رأسمالي إلى عدد من المشروعات التي تقوم بتنفيذ البرنامج، ثم ينقسم كل مشروع من هذه المشروعات إلى عدد من الأعمال التي تكون من مسئولية شخص أو قسم داخل الوحدة الإدارية.

٤/٥/٢ التبويب الإداري Adminstrative Classification:

ويقصد به التبويب تبعاً للهيكل التنظيمي الإداري للدولة، ولا تكاد توجد دولة في العالم لا تستخدم هذا التبويب في موازنتها العامة، ويقوم هذا التبويب - سواء في موازنة البنود أو في موازنة البرامج والأداء - على أساس الوحدات الإدارية التي يتكون منها البنيان التنظيمي للدولة، ولكن مع اختلاف واضح وهو أنه في ظل الموازنة التقليدية (البنود) يكون التبويب الإداري قائماً على أساس تقسيم الوزارات إلى وحدات إدارية أو مصالح حكومية فقط، في حين أنه في ظل موازنة البرامج والأداء فإن التبويب الإداري يعتمد على تقسيم الوزارة أو وحداتها الإدارية إلى عدد من البرامج الرئيسية، التي تقوم على تحقيق الهدف أو الأهداف الجوهرية التي قامت من أجلها، وقد

يتطلب الأمر تقسيم البرنامج الرئيسي إلى عدة برامج فرعية **Sub Programs** ، يختص كل منها بمجال معين من مجالات الخدمة الحكومية، بحيث تعد كل وزارة برامج تتعلق بنشاطها، وقد تشترك مع وزارات أخرى في إعداد برامج مشتركة.

٥/٥/٢ التبويب المحاسبي Accounting Classification:

يقوم هذا التبويب على أساس تبويب عمليات الدولة حسب طبيعتها إلى جارية ورأسمالية، والعمليات الجارية هي العمليات المتكررة بانتظام ، والتي تشمل الإيرادات المتكررة وكذلك المصروفات الدورية ، والتي تقتصر على ضمان استمرار العمليات الحكومية وإشباع الحاجات الضرورية، ولكنها لا تسهم في زيادة رؤوس الأموال العينية، أما العمليات الرأسمالية فهي العمليات غير المتكررة التي تتضمن الإيرادات الرأسمالية غير المتكررة كالقروض والضرائب على رأس المال، والنفقات المعمرة التي لا تسجل خلال فترة محاسبية واحدة ، وتستمر لأكثر من فترة واحدة، ولا تتعلق بإشباع الحاجات الجارية بل إشباع الحاجات المستقبلية.

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة يفرق المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية، حيث خصص للنوع الأول الخمسة أبواب الأولى من المصروفات، وخصص الباب السادس للمصروفات الرأسمالية ، والخاصة بشراء الأصول غير المالية "الاستثمارات" إلا أن أسس التفرقة بين المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية لا يتم مراعاتها، وذلك بسبب تطبيق الأساس النقدي، مما يصعب معه الفصل بين النفقتين، ومعاملة التكاليف الرأسمالية على أنها برامج مستقلة ومتميزة في ظل التحول إلى موازنة البرامج والأداء.

٦/٥/٢ التبويب بحسب أنواع المصروفات (طبقاً للغرض من الإنفاق) Object of Expenditure

:Classification

يحتل التبويب بحسب أنواع المصروفات المقام الأول بين طرق تبويب البيانات في ظل الموازنة التقليدية (البنود)، ويعد هذا التبويب الحلقة الأخيرة في سلسلة تبويات موازنة البرامج والأداء للاستفادة مما يحققه من الرقابة المالية على مختلف بنود الإنفاق الحكومي المقدر في مختلف أنشطة الوحدات الإدارية.

ويعتبر هذا التبويب تبويماً ثانوياً يساعد فقط على عرض محتويات البرنامج والنشاط حيث يتم تقسيم اعتمادات كل برنامج رئيسي أو فرعي ، جاري أو رأسمالي ، وكذلك كل نشاط أو مشروع في النهاية إلى عدة أبواب للصرف، وبحيث يكون لمجموع النفقات التي يشملها كل من هذه الأبواب طبيعة اقتصادية وحدة ، ثم تقسيم الأبواب إلى بنود تبين تفاصيل الإنفاق.

٦/٢ تجارب الدول في تحديث موازنتها ومدى الاستفادة منها:

إن عملية التوفيق بين احتياجات الأفراد والموارد المتاحة للدولة هي من أصعب المشكلات التي تواجهها الدول خاصة النامية منها ، لذلك تحرص معظم الدول على تحقيق أقصى منفعة ممكنة من الموارد المتاحة ، عن طريق التقدير الدقيق لأوجه الإنفاق ومقارنتها بالموارد المتاحة، فضلاً عن الاستغلال الأمثل لتلك الموارد ، ويعتمد مدى الاستغلال على درجة نمو الجهاز الإداري للدولة وتوفر الكفاءات وعليه فقد اتجهت الأنظار إلى إصلاح الجهاز الإداري باعتباره الجهة التي تقوم بتقديم الخدمات إلى المواطنين، ويتم الإنفاق من خلاله ، بالشكل الذي يكفل دقة إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة وتوفير مجموعة من الوسائل لتحقيق الرقابة على تنفيذ البرامج والأنشطة في المشروعات الحكومية.

ولقد أدركت كثير من الدول أن أسلوب الموازنة التقليدية المتبع لا يتناسب مع سياسات التنمية والإصلاح التي تصبو إليها، بل وأدركت أن أسلوب الموازنة التقليدية قد أفرغ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية من مضمونها، لذلك اتجهت بعض الدول إلى تطوير موازنتها وفيما يلي بعض التجارب الدولية (في الدول المتقدمة والدول النامية) بغرض الاستفادة من جهودها في مجال تطوير الموازنة العامة.

١/٦/٢ التجارب الدولية في مجال تطوير الموازنة العامة للدولة:

١/١/٦/٢ تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

تعانى الولايات المتحدة الأمريكية من عجز في الموازنة العامة، حيث يعد أحد أهم أسبابه ضخامة الإنفاق العسكري ولذلك فإن الحكومة الفيدرالية الأمريكية تسعى للسيطرة على هذا العجز وترشيد الإنفاق العام، وتبذل دائرة الإدارة والموازنة الأمريكية بالتعاون مع دائرة الحسابات العامة جهوداً كبيرة في سبيل تطوير إعداد الموازنة العامة، ومن مظاهر ذلك:

- تقوية أجهزة الرقابة المالية وتدقيق الأداء.
 - تطوير النظام المحاسبي.
 - الاستفادة من التقدم الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات، والتوسع في ميكنة النظم المالية بهدف تخزين واسترجاع وتحليل المعلومات المالية والحصول عليها في الوقت المناسب.
- وواقع الحال أنه لا يوجد نموذج موحد للموازنة يصلح للتطبيق بذات الكفاءة على مستوى جميع الإدارات الحكومية، فقد توصل أحد المؤتمرات إلى أن^(١) النموذج الذي يطبق بنجاح في إحدى الولايات قد لا يصلح لولاية أخرى إذ تختلف ظروف كل ولاية عن الأخرى من حيث الموارد والإمكانيات خاصة أن المسؤولين عن تلك الولايات يتعجلون النتائج مما يصيبهم بخيبة أمل من المخرجات المتوقعة.
- ووفقاً لتبويبات الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية توزع النفقات الخاصة بالإدارة العمومية والإنفاق الرأسمالي على الأنشطة الرئيسية المدرجة تحت البرامج الرئيسية، ويتم التعرف على الإنفاق الرأسمالي الإجمالي لتلك البرامج عن طريق هامش أسقف البرامج والتمويل في الموازنة المعروضة.
- وتختلف هذه البرامج بدرجة كبيرة، من حيث الحجم وطبيعة العمليات، وتندرج جميعها تحت مهمة الموارد الطبيعية، وتمول بصفة عامة بمخصصات مستقلة، ويعطي كل منها فكرة عن العرض منه والخصائص المميزة له ونوع العمل الذي يتضمنه وأنواع المهارات المطلوبة لتنفيذ البرنامج.
- أما الموازنة الصفرية فإنها تطبق في بعض الإدارات الحكومية، وخاصة تلك الإدارات التي تمر بمرحلة مراجعة شاملة لكافة عملياتها مع وجود حد أعلى لنفقاتها لا يسمح بتجاوزه كالمبديات والمحافظات، وتتطلب الموازنة الصفرية تقديم مبررات تفصيلية لكل بند من بنود الإنفاق في الموازنة وفي كل مستوى من مستوياتها، وهذا بالطبع يتطلب كما هائلاً من الأوراق المكتوبة المتضمنة للمبررات، وهو ما يعني أن الإدارات كان يجب عليها وفقاً لهذا النظام أن تبرر كل تصرفاتها بشكل تفصيلي ومحدد، وقد كان ذلك أحد الأسباب التي جعلت الموازنة الصفرية تفضل في الولايات المتحدة^(٢).

(١) د. ليلي عبد الحميد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥-٣٦ نقلاً عن: المؤتمر الوطني لهيئة مشرعي الولاية National

conference of state legislatures، الولايات المتحدة الأمريكية، ١٩٩٣.

(٢) د. جون أنتوني زافير، تجارب رائدة مختارة من الدول المتقدمة والدول النامية، أوراق ووقائع ندوة موازنة البرامج والأداء، المنظمة العربية

للتنمية الإدارية، ١٩٩٧، ص ١٠٤٠ - ١٠٥٤.

ولقد قوبلت الموازنة الصفرية بتذمر ورفض من جانب الموظفين الحكوميين، ويعتقد الباحث أنه إلى جانب التعقيدات السابق ذكرها فإن المقاومة في حد ذاتها هي ظاهرة طبيعية بالنسبة لموظفي الحكومة الذين قد لا يرغبون في تغيير ما تعودوا عليه من نمط للموازنة، وقد حدث ذلك في عهد الرئيس كارتير حيث ترتب على تلك المقاومة إلغاء الموازنة الصفرية والعودة إلى الموازنة التقليدية، كما حدث ذلك أيضاً عندما حاول الرئيس ريجان إدخال الموازنة الصفرية فقوبلت تلك الموازنة بالاستياء الشديد من قبل الموظفين الحكوميين.

"أما على مستوى الولايات فقد تنوع الأسلوب المستخدم في إعداد الموازنات^(١) فاستخدمت كثير من الولايات موازنة البرامج، واستخدمت بعضها موازنة الصفر فقط، واستفادت معظم الولايات من تقلبات موازنة الأداء في إعداد وتنفيذ موازنتها، وذلك حيث تشترط جميع الولايات على الدوائر التابعة لها أن ترفق بطلبات مخصصاتها المالية معلومات عن كفاءة وفعالية البرامج المقترحة سواء الجديدة أو المستمرة منها. وتقدم معظم الدوائر برامجها في صورة أولويات وذلك للمفاضلة بينها وفق تلك الأولويات إذ تضع كثير من الولايات سقفاً للإنفاق لا يمكن تجاوزه.

أما على مستوى الحكومات المحلية فإنها أقل التزاماً بمتطلبات موازنة الأداء بل إن معظمها لا زال يعتمد الموازنة التقليدية ذات البنود مع تحديثها بحيث تحتوي معلومات مختارة عن أداء البرامج والفعاليات، الأمر الذي دفع مكتب الإدارة والموازنة **Office of Management and Budgeting** إلى توجيه الانتقادات لدوائر الحكومة الفيدرالية لقلّة اعتمادها على المعلومات المتعلقة بالبرامج الحكومية محل التنفيذ في الموازنة من جهة، ولقلة استخدام تلك المعلومات في إجراء التقييم من جهة أخرى وعليه فقد شغل تطوير الموازنة العامة حيزاً كبيراً من تفكير الساسة والإدارة المالية الأمريكية والمختصين بشئون الموازنات على حد سواء، مع تزايد الإنفاق الحكومي وضعف فعالية هذا الإنفاق، وكذا عدم كفاية عمليات تحديد أهداف البرامج، وعدم اكتمال المعلومات عن إنجازات هذه البرامج فقد اهتم الكونجرس الأمريكي بتطوير الموازنة العامة وسن القوانين التي من شأنها إحداث التطوير المنشود^(٢).

وقد كان لزاماً على جميع الدوائر الفيدرالية أن تضع خطة استراتيجية خاصة بها قبل نهاية عام ١٩٩٧، بحيث تشتمل كل خطة استراتيجية على توصيف دقيق لمهمة الدائرة، وأهداف الأداء الناجمة عنها، والعوامل الخارجة عن نطاق الدائرة والتي تؤثر في نتائجها، مع شرح واف لكيفية تقييم برامج العمل المتضمنة في خطة الدائرة.

٢/١/٦/٢ تجربة مملكة البحرين:

أن النظام الحالي للموازنة في مملكة البحرين يعتبر نظام تقليدي يسمى موازنة البنود والتي تعتمد على توزيع الاعتمادات المخصصة للوزارات والجهات على أبواب الموازنة المختلفة ومن ثم توزيعها على البنود التي تندرج تحت هذه الأبواب، مما يعني أن موازنة البنود تعتمد على المدخلات أكثر من مخرجاتها ونتائجها^(٣). وقد بدأت وزارة المالية والاقتصاد الوطني في مملكة البحرين محاولاتها الأولى منذ مطلع الثمانينات من القرن الماضي في تطوير أنظمة الموازنة العامة وطرق إعدادها وذلك عن طريق تحويل نظام تصنيف الموازنة من موازنة البنود

(١) المرجع السابق، نفس الصفحات.

(٢) فهمي محمود شكري، إعداد موازنة البرامج في ظل موازنة البنود - دراسة تطبيقية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ٢٠٠١، ص ص ١٢٠ - ١٣٥.

(٣) للمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

مملكة البحرين، منشور وزارة المالية والاقتصاد الوطني أسلوب تطبيق موازنة البرامج والأداء في مملكة البحرين، ٢٠٠٢، www.mof.gov.bh، موقع وزارة المالية بالبحرين.

إلى موازنة البرامج ، ويعتبر تحويل نظام تصنيف الموازنة جزءاً بسيطاً من نظام موازنة البرامج والأداء ، إلا أن هذه المحاولات لم تستمر لعدم توافر البيئة الصالحة، بالإضافة إلى غياب الكثير من المقومات الأساسية وبالأخص الكوادر البشرية وأنظمة تقنية المعلومات.

وقد جاء قرار التحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء بناء على توصية من خبراء صندوق النقد الدولي عام ١٩٩٥ لتطبيق موازنة البرامج والأداء كأحد العناصر الأساسية المساعدة للإصلاحات المالية، وتنفيذاً لذلك التوصية قامت وزارة المالية والاقتصاد الوطني بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بالاستعانة بأحد البيوت الاستشارية العالمية لدراسة جدوى إدخال نظام موازنة البرامج والأداء، وقد أشارت الجهة الاستشارية في تقريرها الذي أعدته بعد هذه الدراسة إلى أن البحرين تمتلك العناصر والمتطلبات الأساسية لإدخال نظام موازنة البرامج والأداء.

وكانت الأهداف المرجوة من تطبيق موازنة البرامج والأداء في مملكة البحرين:

- مساعدة الوزارات والجهات الحكومية على إعداد الإستراتيجيات وتحديد الرؤية المستقبلية الواضحة لها.
- المساهمة في ترجمة أهداف الإستراتيجيات إلى سياسات وبرامج عمل بصورة صحيحة في الموازنة العامة.
- زيادة الكفاءة الإدارية للمسؤولين بالقطاع الحكومي ، وجعل الوزارات تعمل بشكل متكامل وأسلوب شامل عن طريق الرؤية الشمولية للحكومة وتحقيق النتائج المنشودة لكافة البرامج الحكومية.
- تحسين كفاءة تخصيص الموارد والذي يمكن أن يساعد في تقليص العجز في الموازنة العامة.
- تطبيق النظم اللامركزية لمنح قدر أكبر من الصلاحية والمسئولية للوزارات المعنية تجاه البرامج التي تقوم بتنفيذها.

- وجود نظام مستمر للمتابعة والتقييم يساعد في تقديم معلومات عن أداء البرامج المختلفة.
- إيجاد نظام جيد للمعلومات لدى الوزارات والجهات الحكومية لمساعدتها في تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية وكذلك الاستفادة منه في وضع وتعديل أولوياتها.

أما عن الخطوات التي اتخذت حتى الآن لإدخال نظام موازنة البرامج والأداء في مملكة البحرين:

- الإطلاع على تجارب الدول الأخرى في مجال موازنة البرامج والأداء من خلال القيام بزيارات استطلاع لكل من ماليزيا ، نيوزيلندا، المملكة الأردنية الهاشمية ودولة الإمارات العربية المتحدة.
- بناء على نتائج الزيارات الإستطلاعية وتقرير الشركة الاستشارية التي أعدت دراسة الجدوى تم إعداد الشروط المرجعية لاستخدام أحد بيوت الخبرة في هذا المجال لتنفيذ المشروع على ثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى: الدراسات والإعداد.
- المرحلة الثانية: التطبيق على وزارتي الصحة والتربية والتعليم كخبرة رائدة يحتذى بها يبدأ التطبيق في يناير ٢٠٠٣ لمدة سنتين.
- المرحلة الثالثة: يتم التطبيق على وزارات أخرى كمجموعات ، كل سنة خمس وزارات خلال ٤ سنوات من تاريخ الإنتهاء من تطبيق النظام في وزارتي الصحة والتربية والتعليم.

وفيما يلي جدول رقم (٤) يوضح خطة تطبيق موازنة البرامج والأداء بمملكة البحرين عن العامين

.٢٠٠٤/٢٠٠٣

جدول رقم (٤)

خطة تطبيق موازنة البرامج والأداء بمملكة البحرين للسنتين الأوليتين ٢٠٠٣/٢٠٠٤

الشهور	الفترات الزمنية	الخطوات التطبيقية
٦ - ١	يناير - يونيو ٢٠٠٣	• مراجعة هيكل البرامج والأنشطة والتنظيم وعمليات الموازنة في وزارتي التربية والتعليم والصحة، بالإضافة إلى مراجعة التعميمات الحالية الداخلية في الوزارتين وتلك الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني أو المؤسسات المركزية الأخرى وذلك بخصوص ضبط الموازنة المالية للمصروفات.
		• المساهمة في تحديد التعديلات المقترحة بشكل تفصيلي والتي ستضمن هيكل جديدة لأنشطة البرامج ومقترح جديد لعملية الموازنة في ضوء هذه التعديلات، وذلك بالتعاون والتنسيق بين إدارة الموازنة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني والشئون المالية في الوزارات والجهات ذات العلاقة.
٨ - ٧	يوليو - أغسطس	• إعداد التعميم الجديد لإعداد الموازنة وتصميم وتطوير واقتراح نماذج جديدة لإعداد الموازنة بحيث تتفق مع التعديلات المعنية بنظام موازنة البرامج والأداء كما سيتم الاتفاق على معادلات احتساب "المصروفات المستهدفة" Expenditure Targets ، وسوف تتضمن النماذج أيضاً نموذجاً لتقرير البرامج والأداء الذي سيطلب إعداده من قبل الوزارات.
١١ - ٩	سبتمبر - نوفمبر ٢٠٠٣	• إعداد برنامج تدريبي شامل. • تدريب المسؤولين في وزارتي الصحة والتربية والتعليم الرائدتين وذلك لتوعيتهم بجوانب التغييرات المقترحة ، بحيث يشمل التدريب كافة المستويات الإدارية بدءاً بالإدارة العليا وانتهاءً بالمسؤولين المكتبيين الأوائل.
١٢	ديسمبر ٢٠٠٣	• تحديد المصروفات المستهدفة " Expenditure Targets " للوزارتين الرائدتين وإجراء اجتماعات نهائية مع مسؤولي إعداد الموازنة لتوضيح المسؤوليات المنوطة بهم.
١٧-١٣	يناير - مارس ٢٠٠٤	• مساعدة الوزارتين الرائدتين في تحديد البرامج والمخرجات والتبعات ومقترحات السياسات الحالية والجديدة والمصروفات غير المتكررة.
١٧-١٦	إبريل - مايو ٢٠٠٤	• إعداد دليل مراجعة الموازنة لمسؤولي الموازنة بوزارة المالية والاقتصاد الوطني ، وذلك وفقاً للمنهجية الجديدة للموازنة حول جوانب الأداء وباعتبار الخبرات الحالية.
١٨	يونيو ٢٠٠٤	• المساهمة في تصميم تعديلات أخرى في عمليات إدارة الشئون المالية والموازنة أينما كان مناسباً. مع اعتبار خاص لجانب إدارة الموارد البشرية.
٢٠-١٩	يوليو - أغسطس ٢٠٠٤	• الاجتماع بمسؤولي الوزارتين الرائدتين لمراجعة ميزانيتها ، مع التأكيد على أهمية تحليل الأدوار والتبعات.
٢١	سبتمبر ٢٠٠٤	• الاعتماد النهائي لميزانيتي الوزارتين الرائدتين.
٢٤-٢٢	أكتوبر - ديسمبر ٢٠٠٤	• إعداد وتقديم التقرير النهائي حول تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في الوزارتين الرائدتين بالإضافة إلى دليل نظام موازنة البرامج والأداء لاستخدام وزارة المالية والاقتصاد الوطني والذي سيحتوي على التالي: ○ الجزء الأول: الهيكل النظري لموازنة البرامج والأداء. ○ الجزء الثاني: كيفية إعداد اتفاقيات البرامج. ○ الجزء الثالث: كيفية إجراء دورات تدريبية حول نظام موازنة البرامج والأداء.

المصدر: منشور وزارة المالية والاقتصاد الوطني، أسلوب تطبيق موازنة البرامج والأداء في مملكة البحرين ،
(www.mof.gov.bh) .
٣/١/٦/٢ تجربة ماليزيا:

ورثت ماليزيا من العهد الاستعماري نظاماً مالياً يعتمد على الضبط وإطاعة التعليمات والامثال للإجراءات المعتمدة في جميع عمليات الإنفاق ، وكان نمط الموازنة المطبق هو موازنة البنود التي تدرج جميع بنود الإنفاق دون أن تربطها بأهداف أو إنجازات محددة ، وبعد الاستقلال استعانت ماليزيا بخبرات أجنبية حيث ركزت على إدارة التنمية في ماليزيا وكيفية التحرك من الإدارة التقليدية في فترة الاستعمار إلى إدارة تنمية تقود حركة التغيير وتوجه نظام الموازنة لخدمة هذه الغاية^(١).

وفي عام ١٩٦٨ ، أصدرت دائرة الخزانة بلاغاً أعلنت فيه بداية تطبيق موازنة البرامج والأداء ، وقد تعلقت أمال كبيرة على هذا النمط كي يوفر معلومات مفيدة من وجهة نظر دافعي الضرائب، ومن وجهة نظر السلطة التشريعية وكي توجد الأدوات اللازمة لمساعدة عمليات تقييم الأداء وبناء علاقة أوثق بين الموازنة والتخطيط. ولتحقيق هذه الأهداف الإصلاحية، أعيد النظر في تنظيم بعض أقسام دائرة الخزانة واستمرت الاستشارات مع خبراء أمريكيين وكنديين ، كما تم نشر دليل يعرف المقصود من عبارات مثل: برنامج ، نشاط، مشروع ، هدف ، وظيفة وغير ذلك . وفي السنة الأولى بعد بلاغ دائرة الخزانة في عام ١٩٦٨ ، تم إدخال ٨ دوائر في نمط الموازنة الأدائي ، وفي السنة الثانية أضيفت ١٩ دائرة وفي السنة الثالثة ٣٩ دائرة.

ولقد استحدثت وحدة الإدارة المالية في قسم الموازنة لتقوم بأعمال الأمانة العامة والنشاطات التنظيمية للمرحلة التالية من تطبيق موازنة الأداء، ثم توسعت أعمال ونشاطات هذه الوحدة المالية لتتناول أربعة أجزاء: التطبيق المتعمق لموازنة الأداء، مشاريع خاصة بدائرة الخزانة، مشاريع محاسبية، سلسلة عمليات المعلومات الآلية **Automatic Data Processing** واللجان والخلايا المستحدثة لتدير عمليات التطبيق العميقة لموازنة الأداء والبرامج.

ويمكن تلخيص الوضع في ماليزيا وفقاً لما يلي:

- أصبحت جميع موازنات الدوائر مصاغة ومقدمة حسب النمط الجديد للموازنة (أداء وبرامج).
- تم تقسيم الموازنة بحسب الدوائر التي تستلم مخصصات مالية وهذه الدوائر بعدئذ تنجز إلى بنود بحسب أهداف ومواضيع الإنفاق أي ليس التصنيف بحسب البرامج كلية.
- يرافق كتاب الأداء وثيقة الموازنة غير أنه منفصل عنها ، ويتألف هذا الكتاب أو المطبوعة من المعلومات التي توفرها الدوائر ، والهيئات الحكومية عن برامجها ومستويات الأداء في هذه البرامج.
- وقد ظهرت بعد ذلك مشكلات صاحبت التطبيق العملي لهذا الفكر مثل عدم إمكانية وضع معايير لبعض الوزارات وقصور المعلومات ، وقد ترتب على ذلك الرجوع إلى الموازنة العادية ، وفي عام ٢٠٠٠ تم وضع منهج جديد للموازنة والقائم على المرونة والحرية للمديرين للقيام بدورهم وإعطائهم الصلاحيات لمسائلهم بعد ذلك، وقد تمثلت أهم الملامح في الفكر الجديد في الموازنة في الآتي:
- تحديد أهداف لكل برنامج وبالتالي تحديد الاعتمادات الموازنية المطلوبة لكل برنامج عند العمل بالموازنة الجديدة وبحيث يتم تنفيذ الأهداف المتفق عليها بالبرنامج وفقاً لأولويات التنفيذ.

(١) للمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

- عند الاتفاق وفي ضوء ما تقدم يتم توقيع اتفاق لتنفيذ البرنامج فيما بين كل من وزارة المالية والوزارة أو الإدارة المعنية بالتنفيذ ويحدد هذا الاتفاق الهدف المطلوب تحقيقه خلال فترة زمنية محددة ، ومستوى الأداء والنوعية للمخرجات، والتكاليف المترتبة على التنفيذ.
 - تقارير الانحراف عن التنفيذ، يتم إعداد هذه التقارير من جانب الجهات القائمة على التنفيذ ويتم رفعها للسيد وزير المالية في حالة القصور في تحقيق الأهداف السابق تحقيقها ويحدد في هذه التقارير الأسباب التي أدت إلى انحرافات التنفيذ والإجراءات التصحيحية اللازمة.
 - تقييم البرنامج ، بحيث يتم التقييم لنتائج وآثار تنفيذ البرنامج مرة كل خمس سنوات على الأقل.
 - الرقابة على الإنفاق دون الدخول في التفاصيل، حيث تتم الرقابة العامة على هدف الإنفاق ذاته دون التدخل في التفاصيل الدقيقة للإنفاق حيث تترك للقائمين على التنفيذ وفقاً لما يروونه مناسباً ومحققاً لفاعلية الأداء.
- ويتم تقسيم البرامج إلى برامج جديدة وبرامج حالية، ويتم احتساب تكاليف البرامج الحالية على أساس عمل معدلات نمو قدرها ٣ % ، وخصم نسبة ١% مقابل زيادة الكفاءة في استخدام الموارد.

ومن مميزات النظام الجديد ما يلي:

- أصبح دور الخزينة يركز على تقييم الأداء والمحاسبة على التقصير.
 - التركيز على سياسات المالية العامة بمفهومها الشامل دون الدخول في التفاصيل.
 - العمل على الإرتقاء بالإدارة في الحكومة.
 - اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التكامل بين الأنشطة المختلفة للبرامج والنواحي المالية.
 - تحسين الابتكار فيما بين مسؤولي تنفيذ البرامج من خلال مرونة السلطات الممنوحة لهم.
 - الالتزام بنتيجة تفويض السلطات مع تدعيم المسؤولية والمحاسبة عن الأداء.
 - ترشيد حجم التقارير الورقية إلى أدنى حد.
- وهذا الأسلوب الجديد المعمول به في الوقت الحالي يتناسب مع أولويات التخطيط على مستوى الاقتصاد القومي وتعميق محاسبة المسؤولية.

٢/٦/٢ الدروس المستفادة من التجارب الدولية في تطوير الموازنة العامة:

(أ) إن من أهم نتائج هذا التطبيق العملي ظهور اتجاه قوي نحو التطوير باستخدام الموازنات المستندة إلى الأداء **Performance – Based Budgeting** على اعتبار أنها الأكثر مساعدة على تحسين الأداء الحكومي، وقد حظى هذا الاتجاه بدعم المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

(ب) أن تطوير الموازنة العامة للدولة لا يمكن فصله عن الإصلاحات الإدارية الأخرى، وقد ثبت تشابك هذه الفعاليات ومعاناتها من ذات العوامل التي تقف في طريق التنفيذ ، مثل عدم القناعة التامة او التأييد التام لهذه الإصلاحات من قبل المسؤولين أنفسهم، وبعبارة أخرى فإنه ينبغي أن يتسع الأفق عن حصر الاهتمام بالمستويات التنفيذية للعمل الحكومي بحيث تطل جهود التطوير المستوى القيادي للجهاز الإداري للدولة.

(ج) كشفت كثير من التجارب الدولية في تطوير الموازنات العامة في مراحلها الأولى عند بدء التطوير أن الجوانب النفسية والثقافية للموظفين لم تلق الاهتمام الكافي في جهود التطوير إلى الدرجة التي أصبح معها الجهاز الحكومي في العديد من الدول الساعية لتطوير موازنتها العامة لا يجتذب أفضل العناصر الموجودة في سوق

العمل من الناحية النفسية والسلوكية ومن ناحية القدرات ، بل إنه لا يجتذب في الغالب إلا العناصر العادية وربما الأقل من العادية، ولذا فإن المراحل اللاحقة من برامج تطوير الموازنات العامة أصبحت تعتنى بكيفية وتنمية وتفعيل الجوانب المتعلقة بالرغبة والانتماء والإبداع والابتكار والعمل الجماعي والإحساس بالمسؤولية والرقابة الذاتية لدى الموظفين، وهو ما يدعو إلى ضرورة تهيئة البيئة المناسبة لتطوير الموازنة العامة للدولة وتزداد تلك الأهمية إذا ما اقترن التطوير بمزيد من الاعتماد على التكنولوجيا.

(د) انبثقت التجربة الأمريكية في تطوير الموازنة العامة عن رغبة قوية في السيطرة على تزايد الإنفاق الحكومي ، وضعف فعالية هذا الإنفاق، وعدم كفاية عمليات تحديد أهداف البرامج، وعدم اكتمال المعلومات عن إنجازات هذه البرامج، حيث ركز التفكير الجديد للإدارة المالية الأمريكية على خطة الأداء السنوية، والتي تنبثق عن خطة إستراتيجية طويلة الأمد ، بحيث تحتوي خطة الأداء على معلومات تكتيكية عن النتائج والفعالية، وبناء عليه فقد تم تشريع قانون الأداء الحكومي والنتائج والذي تميز بإتاحة قدر كبير من المرونة لمديري الدوائر الفيدرالية في تطوير الخطط الإستراتيجية بما يمكن من تجاوز الشكليات والإجراءات الروتينية إذا اقتضت حاجة الخطة ذلك.

ويستفاد من تلك التجربة أن تطوير الموازنة المرتبط بنواحي الأداء، وذلك من خلال ما يعرف بالموازنة المبنية على الأداء **Performance – Based Budgeting** يمكن بصورة عملية من إدخال تغييرات جوهرية في طريقة تخصيص الموارد المالية للبرامج والأنشطة الحكومية بشكل أفضل مما هو مطبق من خلال أسلوب الموازنة التقليدية، هذا التطوير في أسلوب إعداد الموازنة مؤداه التحول من النموذج الذي قوامه المدخلات إلى الاعتماد على النتائج التي تم إنجازها.

(هـ) انبثقت التجربة الماليزية في تطوير الموازنة العامة من حاجة ماسة إلى إحداث تلاؤم بين الموازنة العامة وبين المستجندات المحيطة بالاقتصاد القومي الماليزي، حيث اعتمدت المراحل الأولى من بدء التطوير على استخدام مفهوم البرامج والأداء، وقد ترتب على هذا التحول في نمط إعداد الموازنة العامة ظهور بعض أوجه القصور التي واجهت الحكومة ومن أبرزها ضعف المرونة في تطبيق الموازنة ، ضعف الاهتمام بمؤشرات الكفاءة والفعالية، قلة الخبرة الفنية في الجهاز الإداري للدولة ، ضعف البرامج التدريبية المقدمة.

(و) شهدت تجربة مملكة البحرين طموحاً حقيقياً نحو تبني نهج التطوير والتحديث في الأداء الحكومي، حيث إنساب هذا التطوير في إطار خطة قومية متميزة على ثلاث محاور، المحور الأول هو تطوير النظام المالي بالدولة ليواكب التطورات في مجال الأنظمة المالية الحديثة، بينما المحور الثاني هو تطبيق موازنة البرامج والأداء في الحكومة بدلاً من نظام الإدارة المالية القديم والذي كان يعتمد على موازنة البنود التقليدية وثالث تلك المحاور هو تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية وذلك على ضوء تطوير النظام المالي وتطبيق موازنة البرامج الأداء ، وبناء على ذلك تم التوجه نحو تطوير الإدارة المالية الحالية إلى إدارة مالية حديثة تتعامل مع المعطيات المتوفرة (أي تحقيق استخدام أمثل للموارد المالية المتاحة).

ولعل من بين ما يستفاد من تجربة مملكة البحرين هو التدرج في تطبيق التطوير المستهدف بهدف تحقيق التطوير للنتائج المستهدفة على المدى الطويل، حيث مر تطبيق موازنة البرامج والأداء في مملكة البحرين بثلاث مراحل رئيسية ، كانت المرحلة الأولى بمثابة مرحلة الدراسات والإعداد ، في حين اختصت المرحلة الثانية بالتطبيق التجريبي، وأخيراً كانت المرحلة الثالثة وهو مرحلة الانتشار وتعميم التطبيق.

ومن بين الفوائد المتعددة المستفادة من تجربة مملكة البحرين أن تطوير الموازنة العامة ينبغي أن يتم من خلال منظومة متكاملة يتزامن فيها تطبيق موازنة البرامج والأداء مع تطوير النظام المحاسبي مع تنفيذ برامج أخرى تدعم هذا التوجه من نواحي التطوير الإداري واستخدام التقنيات الحديثة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الدراسات المتنوعة التي تناولت تطوير الموازنة العامة قد أوضحت أن هناك اتجاهاً متنامياً نحو الاهتمام بالموازنات العامة والمحاسبة الحكومية وبصورة خاصة نحو تطوير أساليب القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية الإنفاق الحكومي، وأكدت على أهمية الأخذ بفلسفة المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإدارية معاً في تفعيل عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

كما تبين أن معظم الدراسات السابقة تتفق فيما بينها على ضرورة استخدام موازنة البرامج والأداء كبديل لنمط الموازنة التقليدية المتبع حالياً في إعداد الموازنة العامة للدولة، وأن نظام المحاسبة الحكومية القائم يشوبه الكثير من العيوب ويعاني من العديد من نواحي القصور التي تعوقه عن تحقيق أهدافه ، وقد أكدت كثير من تلك الدراسات على أن تطوير نمط إعداد الموازنة العامة للدولة ينبغي أن يواكبه تطوير لنظام المحاسبة الحكومية المستخدم وهو موضوع النقاش في المبحث الثالث.

المبحث الثالث

دعائم تطوير الموازنة العامة للدولة وتسهيل الانتقال لموازنة البرامج والأداء

مقدمة:

أن تطوير الموازنة العامة يرتبط به بعد هام ، ألا وهو مدى قدرة نظام المحاسبة الحكومية على توفير البيانات ذات الدلالة لخدمة التخطيط والموازنة ، وبصورة أخرى مدى ملائمة نظام المحاسبة الحكومية القائم لمواكبة التطوير في الموازنة العامة تمهيداً للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء. لذلك كان لزاماً على القائمين على هذا الأمر دراسة ملامح التطوير في نظام المحاسبة الحكومية كمحور أساسي لمنظومة متكاملة لتطوير الموازنة العامة للدولة ، وفي ضوء ما تقدم يتناول الباحث ملامح تطوير النظام المحاسبي الحكومي لدعم تطوير الموازنة العامة وتسهيل الانتقال لموازنة البرامج والأداء وذلك من خلال مناقشة العناصر التالية:

١/٣ عيوب نظام المحاسبة الحكومية القائم.

٢/٣ ملامح التطوير المستهدف لنظام المحاسبة الحكومية.

٣/٣ متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة في ضوء الموازنة القائمة على الأداء.

١/٣ عيوب نظام المحاسبة الحكومية القائم:

إن التساؤل المنطقي الذي تثيره مناقشة عيوب ومشاكل نظام المحاسبة الحكومية القائم هو: هل يفي نظام المحاسبة الحكومية القائم بمتطلبات التطوير المستهدف في الموازنة؟

لا شك أن الموازنة العامة للدولة ونظام المحاسبة الحكومية وجهان لعملة واحدة لا انفصام لها، ولذلك فإن ارتباط النظام المحاسبي بالموازنة العامة يعتبر مبدأ أساسياً من مبادئ المحاسبة الحكومية^(١)، ومن أهم مظاهر هذا الارتباط أن يكون تبويب الحسابات مناظراً لتبويب الموازنة العامة ، وهذا يعني أن محاولة تطوير الموازنة ينعكس بدوره وبصورة تلقائية على النظام المحاسبي الحكومي الذي يقوم بتنفيذ تلك الموازنة كنتيجة طبيعية لارتباط التبويب المحاسبي لمعاملات الموازنة فيه بالتبويب المعتمد للموازنة ، وهو ما أكدته دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة حيث نص على أن^(٢):

"يجب أن ترتبط النظم المحاسبية بتقسيمات الموازنة حيث أن وظائف الموازنة والحسابات عناصر متكاملة للإدارة المالية ويجب أن ترتبط بها ارتباطاً وثيقاً".

وإذا ما أردنا الحكم على مدى قدرة نظام المحاسبة الحكومية القائم على الوفاء بمتطلبات التطوير المستهدف في الموازنة العامة فإن الأمر يتطلب وضع هذا النظام المحاسبي الحكومي على ميزان النقد المحايد.....

وباستعراض الواقع العملي يتبين الآتي:

- أن نظام المحاسبة الحكومية ينحصر دوره حالياً في كونه مجرد أداة لتسجيل عمليات الإنفاق والتحصيل ، وإعداد الحسابات الدورية والختامية ، والمساهمة في إعداد الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، في حين أن الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة تتطلب تغييراً جوهرياً في دور نظام المحاسبة الحكومية ليصبح نظاماً قادراً على إنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية التي تناسب احتياجات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

(١) د. حسين شرف، مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية (الجزء الثاني ، القاهرة : دار النهضة العربية، ٢٠٠٠)، ص ٢٣٠ - ٢٤٥.

(٢) أنظر نص المادة الثانية من المادة (٢٣) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة.

- أن نظام المحاسبة الحكومية الحالي غير متكامل ، والدليل على ذلك أن وزارة المالية تقوم بصفة دورية سنوية باستكمال النظام وسد ثغراته من خلال التعليمات المالية التي تتضمنها منشورات إعداد الموازنة التي ترسلها سنوياً إلى مختلف الوزارات والوحدات الحكومية ، كما يتأثر نظام المحاسبة الحكومية سلباً بكثرة التعليمات المالية والتفسيرات والتعديلات التي تدخل عليها مما يؤدي إلى الارتباك أو التضارب في المعالجة المحاسبية لبعض النواحي المالية، الأمر الذي يضعف من قدرة القوائم والتقارير المالية الحكومية على التعبير عن الحقيقة.
 - رغم اتجاه كثير من الدول المتقدمة في مجال المحاسبة كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا إلى تطبيق أساس الاستحقاق باعتباره أحد الأساليب الهامة التي تؤدي إلى قياس التكلفة الفعلية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية وإلى تحسين المعلومات المحاسبية إلا أن نظام المحاسبة الحكومية في مصر لا يزال قائماً بصفة أساسية على الأساس النقدي.
 - إهمال المحاسبة على الأصول الثابتة سواء في مرحلة الحيازة أو الاستخدام الأمر الذي يحول دون توفير البيانات المحاسبية الهامة والضرورية لإعداد الموازنة العامة طبقاً للأساليب المتطورة^(١) ، كما يحول دون توفير بعض الإحصاءات الأخرى ذات الأهمية الكبيرة في التخطيط الاقتصادي مثل الموازنة العامة القومية التي لم يتم إعدادها في مصر حتى الآن رغم اهتمام كثير من دول العالم بإعدادها.
 - عدم قياس إهلاك الأصول الثابتة والذي تغيرت النظرة إليه من اتجاه تقليدي يرى أن لا أهمية لاحتساب إهلاك الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية إلى اتجاه معاصر يرى إتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية مما يترتب عليه ضرورة حساب الإهلاك في الوحدات الحكومية لأغراض قياس التكلفة الحقيقية^(٢).
 - يتطلب تطوير الموازنة العامة لأغراض قياس وتقييم الأداء أن يكون هناك استخدام فعلي لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية، إلا أن من مشاكل نظام المحاسبة الحكومية الحالي أنه لا يوجد ضمن إطاره أي استخدام لمحاسبة التكاليف في كثير من الوحدات الحكومية.
 - يترتب على عدم استخدام محاسبة التكاليف قصور البيانات التي يمكن الحصول عليها من نظام المحاسبة الحكومية، وهذا يؤدي بدوره إلى:
 - عدم القدرة على قياس إجمالي التكاليف الحقيقية الخاصة بكل وحدة حكومية، أو على قياس إجمالي التكاليف لكل برنامج رئيسي أو برنامج فرعي.
 - عدم القدرة على توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفاعلية في أداء الأنشطة الحكومية ، وعدم القدرة على تقييم أداء الوحدات الحكومية.
- ولعل تلك السمات التي يتصف بها نظام المحاسبة الحكومية القائم هي ما دفع أحد الكتاب إلى القطع بـ "تخلف نظام المحاسبة الحكومية في جمهورية مصر العربية"^(٣) نتيجة عدم تطويره منذ فترة طويلة الأمر الذي جعله غير صالح للتطبيق ولا يتمشى مع التطورات الاقتصادية العالمية والمحلية.

(١) د. محمد عبد الحليم عمر ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول لسنة ١٩٩٩ ، ص ص ٦٨ - ٨٧.

(٢) د. عبد الرحمن عليان ، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء - القواعد والتطبيق، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٥٠ - ٥٧.

(٣) د. محمد صبري ندا ، تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليتماشى مع موازنة البرامج والأداء، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، ٢٠٠٢ ، ص ص ١٩ ، ٢٥.

وفي ذلك الشأن توصلت إحدى الدراسات^(١) إلى أن الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي الحالي عن مكونات ونتائج عناصر الإنفاق الحكومي لا يسمح بالعمل على قياس إنتاجيته وفعالته نتيجة طبيعة البيئة المحاسبية التي يعكسها قانوني المحاسبة والموازنة الحكومية على عناصر النظام المحاسبي الحكومي الحالي والتي لا تسمح بدورها بتوفير المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لقياس إنتاجية وفعالية هذا الإنفاق الحكومي.

ومن خلال العرض السابق يتضح للباحث ما يأتي:

- أن انحصار دور نظام المحاسبة الحكومية في مجرد قياس المدخلات والرقابة عليها يعني أن المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي^(٢) لا تعدو أن تكون مقياساً لمدى قدرتنا على الإنفاق العام.
- أن نظام المحاسبة الحكومية القائم يشوبه الكثير من العيوب ويعاني من العديد من نواحي القصور التي تعوقه عن تحقيق أهدافه، ومن ثم فإنه لا يفي بمتطلبات التطوير المستهدف في الموازنة.
- أن هناك حاجة ماسة لتطوير نظام المحاسبة الحكومية ليوكب التطوير المستهدف في الموازنة العامة، وبشكل عام فإن أي تطوير في الموازنة العامة لا بد وأن يشمل على تطوير الإطار المحاسبي لها في مراحلها المختلفة.
- أن الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة تتطلب تغييراً جوهرياً في دور نظام المحاسبة الحكومية ليصبح نظاماً قادراً على إنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية التي تناسب احتياجات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتسهم بشكل فعال في قياس كفاءة الإنفاق الحكومي، وفي تقييم دور الوحدة الحكومية في تقديم خدماتها للمواطنين.

٢/٣ ملامح التطوير المستهدف لنظام المحاسبة الحكومية:

لقد أدرك الفكر المحاسبي مصحوباً ببعض التجارب الدولية الناجحة (كـتجربة ماليزيا) ضرورة البحث عن وسائل متطورة في مجال متابعة الحسابات الحكومية يكون لها القدرة على تعظيم الاستفادة من معلومات النظام المحاسبي الحكومي في مجال اتخاذ القرار، والحال كذلك في مجالات دعم تطوير الموازنة العامة للدولة. وفي ذات الاتجاه تشير بعض الدراسات إلى أهمية دعم النظام المحاسبي في القطاع الحكومي من خلال بناء قدرات محاسبية تعتمد على التقنيات الحديثة، ونشرها بين الموظفين الحكوميين ذوي الاختصاص، واستخدامها لتطوير أساليب العمل، مع التأكيد على أن الاعتماد على تقنيات محاسبية حديثة من شأنه أن يساعد على تحسين فعالية نظام الرقابة والتدقيق، إضافة إلى التقدير الدقيق لحسابات التكلفة والعائد في الأنشطة الحكومية حتى وإن لم تكن هادفة الربح.

ويمكن القول أن تطوير المحاسبة الحكومية ينبغي أن يحقق الأهداف التالية:

- القدرة على تلبية احتياجات القطاع الحكومي من المعلومات المحاسبية بسرعة وكفاءة.
- القدرة على استيعاب أي نمو وتطوير مستقبلي للقطاع الحكومي.
- القدرة على الاستفادة الكاملة من شبكة الاتصالات المتطورة للبنية التحتية ومن شبكة الإنترنت وشبكات المعلومات الداخلية.

(١) د. إبراهيم أحمد الصعيدي، "تقييم كفاءة وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية كنظام معلومات في الوحدات الإدارية غير الهادفة للربح"، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، ٢٠٠٢.

(٢) د. حلمي سلام، ورقة عمل ضمن أوراق ووقائع ندوة موازنة البرامج والأداء، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ١٩٩٧، ص ٨٥-٩٥.

- استحداث مراجعة في منتصف السنة من أجل إعادة توزيع المخصصات^(١).

وفي هذا الصدد يشير الباحث إلى ما تم بدولة شقيقة وهي اليمن، فقد وضعت دولة اليمن عدة محاور رئيسية لإصلاح إدارة الموازنة العامة، أهمها المحور المتعلق بالدور المنوط بالبرلمان اليمني في الموازنة العامة ، فقد اشتمل هذا المحور على^(٢) تزويد البرلمان بمراجعة فصلية ونصف سنوية حول تنفيذ الموازنة وتحديد أسباب الزيادة والنقص عن تقديرات اعتمادات الموازنة وتعزيز الآليات المتعلقة بالتقارير الدقيقة التي تقدمها أجهزة السلطة المركزية والمحلية عن تنفيذ الموازنة طبقاً للتبويب الاقتصادي والوظيفي ، وهو ما يجعل البرلمان اليمني في وضع أفضل من نظيره المصري لدى مناقشة مشروع الموازنة لكثافة التقارير الدورية التي يتلقاها حول تنفيذ الموازنة العامة ومراحل التقدم فيها ، والتي تمكنه من متابعة أفضل للموازنة وتكون لديه صورة أفضل عن التقديرات المناسبة لبندوها.

٣/٣ متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة في ضوء الموازنة القائمة على الأداء:

يتطلب تطبيق نظام الموازنة القائمة على الأداء رفع كفاءة النظام الإداري والتنظيمي والمحاسبي وذلك من خلال توافر مجموعة من المقومات منها ما هو مقومات إدارية وتنظيمية، ومقومات محاسبية. هذا وتجدر الإشارة إلى أنه قبل البدء في تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب تطوير الهيكل الإداري والتنظيمي للوحدات الحكومية لذلك فلتكن نقطة البدء هي المقومات الإدارية والتنظيمية.

١/٣/٣ متطلبات إدارية وتنظيمية:

لا يمكن لوحدة إدارية حكومية منفردة تطبيق موازنة البرامج والأداء دون أن تشترك باقي الوحدات الحكومية، لأن نظام الموازنة يبني على توجهات وإستراتيجية الدولة ككل خصوصاً أن هناك تداخل كبير فيما بين الوحدات الحكومية واعتماد الكثير منها على خدمات الوحدات الأخرى، وحيث تتبنى الحكومات أساليب وطرق لبحث وحداتها (مؤسسات / مصالح/ هيئات /.....) على أن تكون أكثر فعالية واستجابة لاحتياجات الجمهور (العملاء) ، ولمواجهة العجز المتنامي في الموارد (ندرة الموارد) والإقبال المتزايد على الخدمات العامة (تزايد الحاجات) ومن ثم أصبحت الوحدات الحكومية تركز بشكل أكبر على تفعيل النفقة (الكفاءة/ الفعالية/ الإنتاجية) وضمان جودة الخدمة أو المنتج وأن تكون أكثر التزاماً ومسئولية في تحقيق أهدافها.

ويمكن للباحث تصنيف المتطلبات الإدارية والتنظيمية على عدة مستويات وذلك على النحو التالي:

١/١/٣/٣ على مستوى الدولة:

تمثل المتطلبات الإدارية والتنظيمية على مستوى الدولة في الآتي:

- اقتناع السلطة التشريعية: من الاعتبارات الأولية الهامة أن تقتنع السلطة التشريعية بأهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء، لأنها سوف تصبح وسيلة من وسائل الاتصال بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، حيث تقوم السلطة التشريعية بالموافقة على مشروعات الموازنة للسنوات المقبلة، كما تعتمد الحسابات الختامية عن السنوات الماضية التي هي في الواقع عرض لكيفية تنفيذ الموازنة الخاصة بالسنة الماضية.
- تحديد الوحدات التي يتكون منها الجهاز الإداري للدولة ، وتفصيل الخدمات التي تؤديها وحداته التنظيمية، مع بيان أهداف كل مستوى من مستويات النشاط على مستوى الوحدة، ثم على مستوى الوزارة ، فمستوى الدولة ، ويجب أن تجري دراسة واضحة بشأن تعدد الجهات التي تقدم خدمة معينة، فوزارة التربية والتعليم

(١) وثيقة من وثائق البنك الدولي عن "تقييم مساءلة الإدارة المالية القطرية عن جمهورية مصر العربية" إبريل ٢٠٠٨.

(٢) د. محمد عباس مصطفى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ١١٢ - ١١٧.

مثلاً تقدم خدمة التعليم وخدمات صحية تقدمها الصحة المدرسية، وكذلك الحال بالنسبة لوزارة التعليم العالي، ووزارة الداخلية تقوم بالمحافظة على الأمن وفي نفس الوقت تقدم خدمات تعليمية.

- التفرقة الواضحة بين أنواع الخدمات، وتحديد أنواع الخدمات التي تقوم بها وحدات الحكم المحلي بحيث تحدد الفوارق الأساسية بين ما تقوم الحكومة المركزية وتلك التي تقوم بها وحدات الحكم المحلي.
- ربط موازنة البرامج والأداء بالخطة العامة للدولة، حيث تصبح أداة لتنفيذ ومتابعة تنفيذ الخطة ويقتضي هذا الربط التغلب على المعوقات التي تؤدي إلى التباعد بين الموازنة والخطة والأخذ في الحسبان اعتبارات أساسية يمكن عن طريقها التغلب على هذه المعوقات لإيجاد الترابط بين الخطة والموازنة وذلك لتأثير كل منهما على الأخرى.

٣/١/٢ على مستوى وحدات الجهاز الإداري للدولة:

- تمثل المتطلبات الإدارية والتنظيمية على مستوى وحدات الجهاز الإداري للدولة في الآتي:
- إعلان قرار تطبيق موازنة البرامج داخل إدارات الوحدة، وهذا الإعلان يكون ببيان مفهوم الموازنة وتحديد فوائدها وكيفية تطبيقها، وكيفية وضع السلطات والمسئوليات بما يسهل من تعديل الهيكل التنظيمي بما يتفق مع البرامج الموضوعية.
 - وضع دليل أو كتيب به الإرشادات والنصائح والأسس، التي تستخدم وتوزعه على الإدارات بالوحدة حتى يساعد ذلك على فهم الموازنة بما يحقق تنفيذاً أفضل مع توحيد المصطلحات الفنية والمفاهيم مثل البرنامج - النشاط - المشروع.... وغيرها، وبهذا الدليل يمكن تنظيم العمل في الإدارات التنفيذية.
 - وضع معدلات للأداء، فعلى أساس عبء العمل ومعدلات الأداء للأفراد يتحدد عدد الأفراد اللازمين على أن يكون قد تم قبل ذلك توصيف وتقييم للوظائف لتحديد مواصفات كل وظيفة ومؤهلاتها بحيث يتم الاستفادة من استخدام القوى العاملة أحسن استخدام دون إسراف أو ضياع.
 - تحديد هيكل تنظيمي إداري لكي يمكن من تحديد سلطة، ومسئولية كل وحدة وفرد داخل التنظيم في تنفيذ البرامج ومتابعتها، وكذلك تحديد اختصاصات ومسئوليات الأجهزة المختصة بالتنفيذ في النواحي المالية والإدارية بطريقة تسهل تنفيذ البرامج.
 - إعداد نظام لتقارير المتابعة في كل جهاز، بحيث تستطيع قياس تقدم الأعمال ومقارنتها بما هو وارد بالموازنة، ويراعي أن يشتمل نظام التقارير على معلومات شاملة تمكن كل مستوى من المستويات الإدارية من تحديد انحرافات تنفيذ الموازنة وتحليلها وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى هذه الانحرافات، ويعني ذلك إحداث الرقابة على الأداء.
 - تحديد دور الإدارة المركزية للموازنة، حيث يختلف دورها في ظل موازنة البرامج والأداء من مجرد التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات إلى التنسيق بين البرامج المختلفة ومتابعة تنفيذها والعمل على رفع كفاءة الوحدات المختلفة في تنفيذ هذه البرامج.

٣/١/٣ على مستوى الموازنة ذاتها:

- تمثل المتطلبات التنظيمية على مستوى الموازنة ذاتها في الآتي^(١):
- تحديد الأهداف الاستراتيجية لموازنة الأداء، في ضوء رؤية المؤسسة ومهمتها الأساسية وذلك طبقاً للأولويات المتفق عليها، وتمثل أهم أهداف المنظمات الحكومية في تحقيق رضا كل من الجمهور

المتعامل أو المستفيد منها والعاملين فيها ، ويقاس هذا الرضاء بقوائم استقصاء تعد خصيصاً لذلك بالإضافة إلى قياس مدى إقبال الجمهور في التعامل مع هذه المنظمات والثقة فيها وفي القائمين عليها ومدى استفادة المجتمع من خدماتها أو إنتاجها وفي ضوء الأهداف الإستراتيجية للمنظمة يتم تحديد الأولويات والأهداف الفرعية التي يجب أن تتصف بإمكانية قياسها كماً وكيفاً.

- تحديد الأنشطة، المهام ، الإجراءات اللازمة لتحقيق كل هدف، ويتم ذلك طبقاً لتوقعات العاملين وفقاً لمعدلات أدائهم (معايير أداء).
 - تحديد البرامج الزمنية لأداء كل نشاط لتحقيق المخرجات، (النتائج والأهداف) وتوضيح البرامج كيف تقوم المنظمة بأداء نشاطها وتحقيق أهدافها ، وما هي الإجراءات والمهام المطلوبة لأداء كل نشاط على الوحدات الإدارية المنوط بها أداء النشاط.
 - تحديد المدخلات المطلوبة وتمثلها الموارد البشرية والمادية اللازمة، لإنجاز كل هدف ولأداء كل نشاط طبقاً للبرامج الزمنية المحددة، وفي ضوء هذه الموارد يمكن تحديد تكلفة الأداء والإنجاز لتحقيق الأهداف.
 - وضع معايير للأداء لقياس مدى التقدم والإنجاز الفعلي طبقاً للبرامج المحددة .
- وهنا يتم تصميم نموذج لقياس الأداء **Performance Measurement Model** يتضمن مقاييس الكفاءة ، الفعالية ، الإنتاجية ، زمن الإنجاز ، النتائج ، الجودة ويتطلب ذلك مشاركة العاملين في تحديد توقعاتهم لمستويات أدائهم لأنشطتهم ومهامهم.
- متابعة التنفيذ وتقييم الأداء طبقاً للبرنامج الزمني وفي ضوء مقاييس ومعايير الأداء، وفي ظل مفهوم أن موازنة الأداء تمثل برنامج عمل محدد ويتطلب متابعة الإنجاز، قياس الأداء الفعلي ومقارنته بمعايير ومعدلات الأداء كما حددت في برنامج العمل لاستخراج الاختلافات / الانحرافات واتخاذ ما يلزم من قرارات تصحيحية.
 - وجود نظام لدعم الأداء، وهو ما يعني تكامل وتداخل المقومات المشار إليها لضمان ترشيد وتفعيل توظيف الموارد المتاحة حيث أن القول بغير ذلك يتسبب في إهدار الجهود المبذولة والموارد المتاحة .

٢/٣/٣ متطلبات محاسبية:

تعتمد الموازنة التقليدية على المحاسبة الحكومية لإحداث الرقابة والتقرير عن الأعمال بطريقة محددة تعكس صورة الاعتمادات المخصصة لكل وحدة، وما صرف منها خلال فترة الموازنة وبيان التجاوز أو الوفرة ، ولا يمكن نظام المحاسبة الحكومية القائم بحكم مبادئه ومفاهيمه من إقامة نظام للتسجيل والتقرير وتقييم الأعمال المنجزة ، وعناصر التكاليف الداخلة فيه بما يؤدي في النهاية إلى حساب سليم لتكلفة الخدمات التي تؤديها الوحدة الإدارية ومقارنة هذه التكلفة بالعائد أو الناتج منها.

ولذلك تبدو الحاجة ملحة إلى تطوير النظام المحاسبي للحكومة بما يلائم تطبيق موازنة البرامج والأداء فيجب أن يكون تبويب الموازنة متفق مع تبويب الحسابات، وكذلك يجب أن يكون هذا النظام متطوراً بحيث يسمح بتوفير قاعدة عريضة من البيانات والمعلومات يمكن عن طريقها إعداد الموازنة ومراجعتها ومتابعة تنفيذها والرقابة على التنفيذ.

كما يتطلب تطبيق نظام الموازنة القائمة على الأداء إدخال أسس محاسبية مناسبة من أهمها تطبيق أسس محاسبة التكاليف في إطار نظام المحاسبة الحكومية، إذ يتطلب تطوير نظام المحاسبة الحكومية في ضوء تطبيق نظام

الموازنة القائم على الأداء إدخال أسس محاسبة التكاليف حتى على الأنشطة الخدمية التي تقدمها الوحدات الحكومية، بحيث يمكن تحديد تكاليف أداء الوحدات لأنشطتها ، وتوزيع التكاليف وفقاً للبرامج ، وتحديد الطاقة الإنتاجية للوحدة الحكومية ونوعية الإنتاج^(١).

ويترتب على تطوير نظام المحاسبة الحكومية من خلال تطبيق أسس محاسبة التكاليف تحقيق المزايا التالية:

- توفير المعلومات المحاسبية التفصيلية التي تناسب اتخاذ القرار في جميع المراحل المختلفة.
- توفير الإطار المناسب لمتطلبات إعداد وتنفيذ الموازنة القائمة على الأداء.

ويرى الباحث أن تطبيق أسس محاسبة التكاليف في إطار نظام المحاسبة الحكومية يتطلب أخذ بعض الجوانب الهامة في الاعتبار وهي^(٢):

١/٢/٣/٣ اختيار أساس القياس المحاسبي المناسب:

تعتمد المحاسبة الحكومية على الأساس النقدي في قياس الإيرادات والمصروفات مع عدم التفرقة بين النفقات الإيرادية والرأسمالية ، ويترتب على ذلك ما يلي^(٣):

- عدم تحميل السنة المالية الجارية بكل ما يتعلق بها من مصروفات، وبالتالي عدم تمثيل ما ينفق لتكلفة ما تم إنجازه من أعمال وبرامج خلال العام.
- تحميل السنة بمصروفات سنوات سابقة وعدم تحميلها لكل ما يتعلق بها من مصروفات يؤدي إلى استحالة التحديد الواضح لتكلفة البرامج المستهدفة خلال العام، وهذه البيانات تحقق الرقابة على المدفوعات فقط، ولا تساعد في الوصول إلى التكلفة الفعلية للبرامج وما يتبعها من أنشطة ومشروعات ، ولما كان من الأهمية بمكان أن تظهر البيانات دقيقة معبرة عن تكلفة البرامج ومدى تحقيقها لأهدافها ، ومستوى كفاءة التنفيذ المرتبطة بالتكلفة ، لذلك يجب الاتجاه للأخذ بأساس الاستحقاق الذي يمكن من تحديد تكلفة استخدام عوامل الإنتاج، وبيين استفادة كل برنامج من الجهد والمستلزمات ، ومن ثم فهو أساس علمي يناسب أسلوب موازنة البرامج لأنه يعطي أنواعاً عديدة من البيانات المالية للأغراض الإدارية، فهو يعطي معلومات عن الالتزامات التي وقعت والنقدية التي صرفت ، ومن ثم يحدد الأموال المستخدمة وعلاقتها بالأموال المرخص بإنفاقها والأصول المطلوبة لتنفيذ البرنامج. وكذلك التكاليف الفعلية للبرامج والأنشطة التي تنفذ خلال فترة زمنية معينة ، وكل هذه البيانات معاً تعطي صورة واضحة تماماً للظروف المالية وللأداء وتعكس التطبيقات المماثلة لتلك المتبعة في المشروعات^(٤).

هذا من جانب ومن جانب آخر فإن تبويب النفقات يوجه أصلاً لخدمة تبويب الموازنة بصورتها التقليدية دون الربط بين هذه النفقات والبرامج أو وحدات الأداء وتلك الجوانب بحاجة إلى أن تمتد إليها ذراع التطوير عند إدخال محاسبة التكاليف في إطار نظام معلومات المحاسبة الحكومية.

(١) د. إسماعيل حسين ، موازنة البرامج والأداء ، المفهوم ، الفلسفة والأهداف ، موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، سوريا ، ٢٠٠٤ ، ص ص ٦٧ - ٧٧.

(٢) لمزيد من التفصيل بشأن المقومات المحاسبية يراجع في ذلك:

- أشرف جابر محمد رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ١٤٠ - ١٥٣.

- جمهورية مصر العربية ، الجهاز المركزي للمحاسبات ، مقترح بشأن تطوير مفهوم أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة، بحث صادر عن الإدارة المركزية للبحوث والتدريب ، القاهرة ، ١٩٩٥ ، ص ص ١٠ - ٢٥.

(٣) د. محمد محمود الجزائر وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، (القاهرة ، مطابع سجل العرب ، بدون تاريخ) ، ص ٢٢.

(٤) د. حسين عامر شرف ، المبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، ٢٠٠١) ، ص ٥٠.

وبالنظر إلى أساس القياس المحاسبي نجد أن الفكر المحاسبي قد اشتمل على عدد من الأسس أشهرها على الإطلاق الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، إلا أن دليل إحصاءات مالية الحكومة^(١) الصادر عن صندوق النقد الدولي قد صنف أسس القياس المحاسبي إلى الأربعة أسس التالية :

أ- الأساس النقدي:

وفقاً للأساس النقدي تحتسب الإيرادات عند استلام النقدية ، وتحتسب المصروفات عند السداد الفعلي للنقدية ، ورغم إمكانية قيد التدفقات غير النقدية فإن معظم نظم المحاسبة الحكومية التي تتبع الأساس النقدي لا تقيد النفقات غير النقدية ، لأن التركيز فيها ينصب على إدارة النقدية لا على تدفقات الموارد.

رغم بساطة استخدام أساس المحاسبة النقدية وسهولة فهمه، ورغم أن المعلومات التي يوفرها الأساس النقدي تفيده في متابعة المركز النقدي للوحدة الحكومية وسهولة التدقيق والرقابة على الحسابات في ظل هذا الأساس، إلا أن هناك بعض أوجه القصور الملازمة له ، وأبرزها ما يلي:

- يتجاهل الأساس النقدي تسجيل الأصول والخصوم.
- أن البيانات المالية في ظل الأساس النقدي لا تقدم الصورة الكاملة عن الوضع المالي، وتجدر الإشارة إلى أن دليل إحصاءات مالية الحكومة قد جاء خلفاً لسابقه لعدة أسباب كان من أبرزها أن الدليل السابق له كان معدياً وفقاً للأساس النقدي ، وعلق صندوق النقد الدولي على سبب هذا التحول بأن القيد وفقاً للأساس النقدي كان يتجاهل أموراً من بينها: المتأخرات ، الفائدة على السندات المبيعة بخضم ، المعاملات العينية، استهلاك رأس المال الثابت.

- أن الأساس النقدي لا يؤدي إلى تحليل عادل ودقيق للتكاليف^(٢)، إذ يتعذر قبول المعلومات الناتجة عن الأساس النقدي في قياس تكاليف الأداء، بمعنى أن الأساس النقدي ينطوي على إثبات عناصر مالية لا ترتبط بالتكلفة ومن أمثلتها:

- المبالغ المسددة في الفترة الحالية عن استخدامات تمت خلال الفترات السابقة.
- المبالغ المسددة في الفترة الحالية عن استخدامات تخص فترات لاحقة بمعنى أنها استخدامات لم يتم الحصول عليها بعد.

- المبالغ المسددة بالفعل عن الأصول الرأسمالية.

ولما كانت تلك العناصر لا تدخل ضمن عناصر التكاليف خلال الفترة المالية فإن القياس الصحيح للتكاليف يتطلب استبعاد تلك العناصر من تكاليف الفترة.

ومن جانب آخر فإن الأساس النقدي ينطوي على عدم إثبات عناصر مالية ترتبط بالفترة مثل:

- استخدامات تم الاستفادة بها خلال الفترة ولم يتم سداد قيمتها.
- إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة خلال الفترة.

لما كانت تلك العناصر تدخل ضمن عناصر التكاليف خلال الفترة فإن القياس الصحيح للتكاليف يتطلب إدخال تلك العناصر ضمن تكاليف الفترة.

- لا يتيح الأساس النقدي الكفاءة في استخدام الموارد.
- سهولة التلاعب بالتدفقات النقدية.

(١) دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي عام ١٩٨٦ .

(٢) المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، أوراق ووقائع ندوة موازنة البرامج والأداء ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٨ - ٢٨ .

ب- أساس استحقاق الدفع:

في حالة أساس استحقاق الدفع يتم قيد التدفقات التي تولد مدفوعات نقدية في آخر وقت يمكن دفعها فيه دون تحمل تكاليف إضافية أو جزاءات، أو عند أداء المدفوعات النقدية إذا تم الدفع في أقرب وقت من ذلك، أما إذا سددت المدفوعات بعد موعد استحقاق الدفع تتم المعالجة المحاسبية بتسجيل قيد مدين تماماً كما يحدث في حالة القيد على أساس الاستحقاق ، وإذا سددت المدفوعات قبل موعد استحقاقها لا يلزم إدراج قيد مدين.

ج- أساس الالتزامات:

وفي حالة أساس الالتزامات يتم قيد التدفقات عندما تلتزم إحدى الوحدات الحكومية بإجراء معاملة ما، ولا ينطبق هذا الأساس عادة إلا على مشتريات الأصول والسلع والخدمات بما في ذلك تعويضات العاملين، ووقت القيد عموماً هو وقت إصدار الوحدة الحكومية لأمر الشراء ، ووفقاً لهذا الأساس فإنه يجب قيد التدفقات التي لا ينطبق عليها أساس الالتزامات استناداً إلى أحد الأسس المحاسبية الثلاثة الأخرى.

د- أساس الاستحقاق:

أما في المحاسبة على أساس الاستحقاق فإنه يتم قيد التدفقات في الوقت الذي تنشأ فيه القيمة الاقتصادية أو تحول أو تستبدل أو تنتقل ملكيتها، وبصورة عامة يكون الوقت المناسب للأحداث هو الوقت الذي تتغير فيه ملكية السلع أو تقدم فيه الخدمات أو ينشأ فيه التزام بدفع ضرائب أو تنشأ فيه مطالبة بأداء منافع اجتماعية أو تنشأ فيه مطالبات غير مشروطة أخرى، ووفقاً لذلك فإن الإيرادات تحتسب عند حدوث عملية البيع وتسجيل المصروفات عند استهلاك السلع والخدمات.

وتحتوي المحاسبة على أساس الاستحقاق على المعاملات غير النقدية مثل مخصص الإهلاك، الديون المشكوك في تحصيلها وغيرها، ولتلك المعاملات غير النقدية قيمة مالية ذات أثر على الموازنة العامة لا ينبغي إغفاله.

ويعكس أساس الاستحقاق تكلفة استخدام عوامل الإنتاج حسب استفادة كل برنامج سواء على المستوى الإجمالي أو مستوى الوحدة الإدارية وبالتالي يبرز تكلفة البرنامج أو النشاط .

ولهذا يعتبر أساس الاستحقاق خطوة هامة نحو تحديد تكلفة أداء الخدمات أو إنجاز الأعمال التي تؤديها الوحدات الإدارية المتشابهة وبالتالي يمكن تقييم كفاءة الأداء لكل من هذه الوحدات كما يساعد على تحقيق الرقابة بمقارنة التكاليف الفعلية لتنفيذ البرامج بالتكاليف المقدرة لهذه البرامج.

ووفقاً لأساس الاستحقاق فإنه يتم تقييم جميع التدفقات والأرصدة بالمبالغ التي يتم بها في الواقع مبادلة سلع أو أصول - بخلاف النقود - أو خدمات ، ويشار إلى هذه القيم بالقيم السوقية الجارية، وينبغي تقييم التدفقات بالأسعار الجارية في تواريخ قيدها ، وينبغي تقييم الأرصدة بالأسعار الجارية في تاريخ إعداد الموازنة العامة، ويعد هذا الأساس مناسباً للأغراض الإدارية المختلفة.

ويتحقق من إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي العديد من المزايا من أهمها ما يلي:

- إن المحاسبة على أساس الاستحقاق أكثر شمولية من المحاسبة وفقاً للأساس النقدي، ويمكن القول أن أساس الاستحقاق يوفر أكثر المعلومات شمولاً لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الأخرى، وبالإضافة إلى ذلك فإن القيد الشامل يسمح بربط التدفقات بالتغيرات في الموازنة العامة.
- يرتبط باستخدام أساس الاستحقاق التسجيل الكامل لجميع الأصول واستخداماتها.
- يوفر أساس الاستحقاق تقييماً أفضل للمركز المالي.

- إمكانية الربط بالبيانات الاقتصادية: على سبيل المثال فإن نظام الحسابات القومية الصادر عن صندوق النقد الدولي يعتمد على أساس الاستحقاق، وبطبيعة الحال فإن استخدام أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة الحكومية من شأنه أن يؤدي إلى إمكانية الربط بين بيانات المحاسبة الحكومية وبيانات المحاسبة القومية.

- يترتب على إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي إدارة أفضل للجودة.

ورغم تلك المزايا المترتبة على إتباع أساس الاستحقاق إلا أنه يرتبط به بعض المخاطر والتي تتمثل فيما يلي:

- تتجه النظرة إلى أساس الاستحقاق المحاسبي على أنه يفقد إلى السهولة في إدارته، ويقتصر فهمه على عدد محدود من المتخصصين، وقريباً من هذا المعنى اعترف صندوق النقد الدولي بأن تطبيق أساس الاستحقاق أصعب من تطبيق الأسس المحاسبية الأخرى، حيث يتطلب وضع تقديرات أكثر، ومن الأمثلة على ذلك صعوبة تقدير الإيرادات الضريبية في الأحوال التي قد تعتمد على معاملات لا تدخل الحكومة طرفاً فيها.

- المخاوف المرتبطة بفقد السيطرة المالية نتيجة الحاجة إلى إعادة صياغة الموازنة العامة في ضوء أساس الاستحقاق، ولعل ذلك هو ما حدا بالتجربة بمملكة البحرين إلى التحول التدريجي من نظام المحاسبة النقدية إلى نظام الاستحقاق الكامل وذلك على ثلاث مراحل.

وتلك المخاطر السابقة ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تطوير نظام المحاسبة الحكومية بحيث يتم توفير عوامل الكفاءة في استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي وتوفير الظروف المناسبة لهذا التطوير.

وخلاصة القول أن استخدام أساس الاستحقاق يعد من أبرز متطلبات تطوير نظام المحاسبة الحكومية في ضوء تطبيق نظام الموازنة القائم على الأداء، وقد جنحت كثير من المنظمات الدولية إلى التوصية باستخدام أساس الاستحقاق، يذكر منها الباحث على سبيل المثال ما يلي:

• سبق أن أوصت الدراسات التي أجرتها الأمم المتحدة بضرورة إتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية للوصول إلى التكلفة الحقيقية لأداء الأنشطة الحكومية.

• كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **American Institute of Certified Public Accountants** مجموعة من التوصيات^(١) بخصوص استخدام أساس الاستحقاق بالنسبة للإيرادات والنفقات في الوحدات الحكومية.

• وفي ذات الاتجاه فقد أوصى دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM2001) الصادر عن^(٢) صندوق النقد الدولي باستخدام أساس الاستحقاق، واعتبر ذلك من الأمور الهامة التي شدد عليها، لأن وقت القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية، ونتيجة لذلك فإن أساس الاستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الاقتصاد الكلي، وهذا هو ذات الدليل الذي أشارت وزارة المالية صراحة^(٣) إلى إتباعه في تطوير تصنيف وتبويب الموازنة العامة للدولة.

٢/٢/٣/٣ المحاسبة عن الأصول الثابتة:

حيث تعبر الأصول الثابتة في وحدات الجهاز الإداري عن الإمكانيات المتاحة لها، والتي تيسر لها أداء الخدمات، وتشتمل على مباني وتجهيزات وأثاث ومعدات مكتبية، وتستهدف موازنة البرامج والأداء إلى متابعة

(١) د. ليلي عبد الحميد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ٧٦ - ٨٤.

(٢) دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي عام ٢٠٠١، مرجع سبق ذكره، ص ١٧٥ - ١٨٦.

(٣) وزارة المالية المصرية، الدليل المبسط لتصنيف الموازنة العامة للدولة وفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤ - ٢٥.

تكاليف المشروعات والإنفاق الرأسمالي سنة بعد أخرى الأمر الذي يترتب عليه فتح حسابات تبين القيمة الرأسمالية وتتابع تطوراتها، وتخصيص حساب لأنواع الأصول الثابتة وتتابع تطوراتها من حيث الإضافات والاستبعادات وحساب الإهلاك المتراكم، يساعد ذلك في وضع خطة على مستوى الدولة للتوسع والتجديد والصيانة ، وتمويل كل حالة من هذه الحالات، ولا يكفي متابعة هذه الأصول على بعض السجلات الإحصائية التي تركز على البيانات الفنية بل يجب التفرقة بين ما يشتري كمتطلبات تدخل في نطاق تأدية الخدمة وبين الممتلكات التي تقتنى بقصد تسهيل مهمة أداء العمل ، ويستفاد منها أكثر من سنة مالية واحدة كإثبات الأثاث ووسائل النقل والأجهزة وما شابه ذلك، ويستلزم ذلك تحديد قيمة الأصول الرأسمالية المملوكة للدولة في قطاع الخدمات للأسباب الآتية:

- يهتم المخطط متابعة الإنفاق الرأسمالي والتكوين السلعي في وحدات الجهاز الإداري لرسم خطة الاستثمار وتمويلها.

- يجب أن يهتم المسئولين عن إدارة الوحدات الإدارية بمتابعة الإنفاق الرأسمالي والتجديد والصيانة وحساب أقساط الإهلاك للوصول إلى تكلفة الخدمة المؤداة.

٣/٢/٣/٣ الإهلاك:

لا يهتم نظام المحاسبة الحكومية باحتساب إهلاك للأصول الثابتة بالرغم من أنه يعتبر عنصراً من عناصر التكاليف التي لا بد وأن تؤخذ في الاعتبار للوصول إلى التكلفة الفعلية للبرامج وما يتبعها من أنشطة ومشروعات، واحتساب إهلاك الأصول الثابتة ضروري لاستكمال عناصر التكاليف بغض النظر عما إذا كانت الوحدة تهدف إلى الربح أم لا؟

ويعارض البعض حساب إهلاك الأصول الثابتة للأسباب الآتية:

- من غير الضروري حساب الإهلاك لعدم وجود حساب الأرباح والخسائر بوحدات الجهاز الإداري ويرد على ذلك أنه ليس الهدف هو مقابلة الإيرادات بالتكاليف ولكن الهدف تحديد التكلفة الحقيقية للخدمة وتحميل كل سنة بنصيبها الفعلي من المصروفات، وتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على السنوات التي استفادت منها لعدم تحميل سنة واحدة بها، بما يمكن من المقارنة في السنوات المختلفة، يضاف إلى ذلك بأن احتساب الإهلاك يستكمل بنداً من بنود عناصر تكلفة الخدمات العامة التي تؤديها الوحدات الإدارية، ويمكن ذلك من دراسة التطورات التي تحدث على هذه الخدمات وأثرها على الموارد السيادية للدولة.

- الإهلاك وسيلة لتجنب جزء من الربح لتكوين المال اللازم لاستبدال الأصل الثابت عندما يلي ، وهذا لا يحدث في الوحدات الإدارية حيث يتم تجديد الأصل بتخصيص الاعتمادات لهذا الغرض في الموازنة العامة للدولة.

ويرد على ذلك بأنه يمكن أن يدرج بند الإهلاك بالموازنة مع دفعه فعلاً لجهة كصندوق ينشأ لتجميع المبالغ التي توازي الإهلاك ، وبالتالي يمكن أن يدرج ضمن الحسابات فلا يحدث تعارض بين الموازنة والحسابات ، ويتحقق هدف حساب الإهلاك ضمن عناصر التكاليف.

وخلاصة القول أن عنصر الإهلاك يجب أن يدخل ضمن تكلفة الخدمة بغض النظر عن الحاجة لتسعيها أم

لا، وذلك حتى يكون هناك حساب سليم للتكلفة بما يحقق أغراض الرقابة وبما يحقق الأهداف التالية:

- سلامة حساب التكاليف الإجمالية للبرامج وما يتبعها من مشروعات وأنشطة.
- دقة المقارنة بين الوحدات المتشابهة التي فيها من يستأجر الأصول الثابتة فيدخل ضمن التكاليف بند الإيجار، ومنها من يملك الأصول فلا يتحمل أي عنصر تكلفة وبالتالي تكون المقارنة على أساس غير سليم.

- استثمار مبالغ مخصصات الاستهلاك بما يزيد عن موارد الموازنة ويوفر المبالغ اللازمة للاستبدال.

٤/٢/٣/٣ تقييم المخزون السلعي:

إن الدفاتر المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي الحالي لا تقدم بياناً عن تسعير المخزون السلعي المنصرف من المخازن الحكومية إذ لا يوجد تحميل حقيقي للتكاليف ولمعرفة قيم المخزون داخل المخازن الحكومية فلن يكون ذلك ممكناً لأن الدفاتر المحاسبية لا تمدنا بهذا البيان.

يهتم نظام المحاسبة الحكومية بمتابعة الإنفاق على بنود ومشتريات المستلزمات السلعية التي تحصل عليها الوحدة الإدارية، وتهتم بمتابعة حركة المواد بالكم، ويرسل بيان إحصائي عن المخزون إلى الإدارة العامة للحسابات الحكومية بوزارة المالية، ولا يشمل الحساب الختامي للوحدة الإدارية على بيان قيمة المخزون من هذه المستلزمات، لأنه ليس من الضروري في ظل نظام المحاسبة الحكومية القائم على تصوير مركز مالي يوضح عناصر الملكية، وقد ترتب على هذا الوضع تكس المخازن الحكومية بأصناف ومهمات راكدة وغير مستعملة لانتهاؤ الغرض منها في بعض الوحدات، ولكن في إطار تطبيق الموازنة القائمة على الأداء فإن محاسبة التكاليف سيكون لها أهمية كبيرة في هذا الشأن إذ يلزم معرفة ما سيصرف من المخزن من خامات لحساب كل برنامج من البرامج الحكومية والطريقة المتبعة في تسعير المنصرف من المخزون، كما يجب أن يذكر على إذن الصرف رقم البرنامج والكود (الترميز) الخاص به لسهولة تحميل التكاليف المختلفة على البرامج المتنوعة.

ولذلك فإن تطوير النظام المحاسبي بشكل يسمح بتصوير مركز مالي لكل وحدة إدارية يظهر عناصر الملكية، ومنها المخزون يقضى على تلك الظاهرة ويضعها موضع الدراسة مرة واحدة كل عام على الأقل ويحقق الأغراض التالية:

- إزالة القصور في موازنة البنود والاعتمادات التي لا تهتم باستخدام الموارد وتركز على اعتمادات المصروفات، وتطوير النظام المحاسبي واللجوء إلى محاسبة التكاليف يفرق بين اعتمادات المشتريات وبين الاعتمادات المتعلقة بالاستخدام، مع بيان نوع وكمية وقيمة المواد في كلا الحالتين، ويتم الاستخدام وفقاً لمعدلات ومقاييس مبنية على دراسات فنية.
- متابعة مركز المخزون من المستلزمات السلعية بصفة دورية مع ربطه بجداول زمنية للشراء والتخزين والاستخدام بحيث تحقق سياسة مخزنية سليمة.
- إحداث رقابة على حركة المواد لمنع التكدس والعجز والتلف من ناحية ومتابعة الاستخدامات بحيث يكون وفقاً للتعديلات النمطية من ناحية أخرى.

ويمكن تحديد المنصرف فعلياً من المخازن على البرامج المختلفة وفروعها بإمسك دفتر إضافي لتحليل المنصرف موزعاً على البرامج والأنشطة، ويدخل ضمن التكاليف (بالنسبة للمشتريات السلعية) المنصرف من واقع المخازن وليس على أساس المدفوع عن هذه المشتريات.

٥/٢/٣/٣ فصل التكاليف الجارية عن التكاليف الرأسمالية:

المصروفات الجارية هي الأموال اللازمة لدوران العمل العادي لوحدات الجهاز الإداري للدولة ومن ثم يمكن على أساسها حساب تكلفة الخدمات التي تؤديها هذه الوحدات، أما المصروفات الرأسمالية فهي الأموال اللازمة لاقتناء أصول ثابتة تعبر عن الإمكانيات أو الطاقات التي تزاوّل بواسطتها الوحدات أداء الخدمات العامة.

ويعتمد إعداد موازنة البرامج أساساً على حساب تكاليف البرامج التي ينتظر تنفيذها خلال السنة المالية المقبلة.

ولكي يتم حساب التكاليف يجب تغيير ما يتم حالياً من اعتبار كل ما يصرف خلال السنة يوزع حسب أبواب وبنود وأنواع، فلا يتم التفرقة بين التكاليف الجارية والتكاليف الرأسمالية، فالمصروفات الجارية تتضمن التجهيزات والمعدات الصغيرة وهي من الأصول الثابتة، كما تظهر المصروفات الرأسمالية كمصروفات عن العام دون إظهار التراكم الرأسمالي لهذا النوع من المصروفات سنة بعد أخرى في حالة إتمام المشروع في أكثر من سنة مالية، وبالتالي لا يظهر بالدفاتر المالية أثراً لقيمة المشروعات في غير السنة المنفق خلالها وهذا لا يمكن من متابعة الأصول الثابتة سنة بعد أخرى إلا عن طريق دفاتر المخازن دون أن يقابلها أرصدة بالدفاتر المالية.

لذلك يجب الفصل بين التكاليف الجارية والرأسمالية وهذا يحقق ما يلي^(١):

- إمكانية حساب تكاليف البرامج بطريقة سهلة وبسيطة.
 - دقة المقارنة من سنة لأخرى حيث يتلشى تحميل سنة مالية بتكاليف شراء أصول ثابتة ، وإنما يتم توزيع تكلفة الأصول الثابتة بين عدة سنوات عن طريق حساب إهلاك لهذه الأصول.
 - إظهار التراكم الرأسمالي سنة بعد أخرى وبالتالي الوصول إلى التكلفة الإجمالية للمشروعات.
- ٦/٢/٣/٣ المحاسبة على الحقوق والالتزامات:

تشتمل كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري للدولة على عدد كبير من الحسابات الشخصية تبقى معلقة تحت التسوية دون أن تحدد مراكزها الحقيقية، وتمثل هذه الحسابات في حسابات للمدنيين والدائنين بأنواعها المختلفة، الأمر الذي يترتب عليه عدم دلالة الحسابات الختامية للوحدة الإدارية عن نتائج سليمة، ولا تزال هذه الحسابات تكون جانباً من الحسابات الحكومية رغم طلب وزارة المالية من الوزارات والوحدات الحسائية ضرورة العمل على سرعة تسوية تلك الحسابات، وليس هذا فحسب بل هناك بعض الديون ضئيلة القيمة وتظل في الدفاتر وتسعى الوحدات الحسائية لتحصيلها مما يكلف الدولة أعباء تزيد عن قيمة هذه الديون، ويرجع السبب في هذا التراكم إلى أن مثل هذه الحسابات لا تخضع لقواعد المحاسبة المالية، والذي تقضي بفحص حسابات المدنيين والدائنين بصفة دورية وإرسال مصادقات، وتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها وتسوية وتطوير النظام المحاسبي بما يمكن من تحديد مراكز الحقوق والالتزامات ومتابعتها بحيث تجري موازنة بين الحسابات التفصيلية والإجمالية والمحافظة على جودة هذه الديون بصفة مستمرة.

٧/٢/٣/٣ التفرقة بين الإنفاق الحكومي والتكاليف:

يتمثل الإنفاق الحكومي في المبالغ المسددة من أجل الحصول على سلعة أو خدمة أو شراء أحد الأصول، وهذا يعني أن النفقات الحكومية يمكن أن تمتد فترة الحصول على مردودها إلى أكثر من فترة مالية، أما التكاليف الحكومية فهي بمثابة التضحية الناشئة عن استخدام الموارد الاقتصادية للدولة في العملية الإنتاجية. ويقف النظام المحاسبي في ضوء استخدام الموازنة التقليدية عند حد قياس النفقات الحكومية والتأكد من أنها في حدود الاعتمادات المخصصة وبالتبع فإن المحاسبة الحكومية لا تخرج بحال عن هذا الأساس ، وهو ما يعني أن نظام المحاسبة الحكومية على هذا النحو لا يمكن أن يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة البرامج الحكومية إلا إذا افترضنا تطابق النفقات مع التكاليف وهو افتراض بعيد، فمجرد شراء المستلزمات السلعية - على سبيل المثال - وإن كان إنفاقاً إلا أنه لا يعتبر عنصراً من عناصر التكاليف إلا بذلك القدر الذي يتم استخدامه من تلك المستلزمات خلال الفترة المالية.

(١) عبد الباسط عبد المعطي ، موازنة البرامج والأداء في قطاع الخدمات ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، سنة

وعليه يمكن القول أن هناك حاجة حقيقية إلى إعادة صياغة النفقات الحكومية في صورة تكاليف وذلك من خلال:

- إعادة صياغة النفقات على مستوى البنود إلى نفقات على مستوى البرامج الحكومية، بحيث تعكس الموازنة القائمة على الأداء النفقات الخاصة بكل برنامج من برامج الموازنة العامة.
 - إعادة صياغة نفقات البرامج الحكومية إلى تكاليف مرتبطة بتلك البرامج، ويستلزم ذلك إعمال قواعد محاسبة التكاليف في إطار نظام المحاسبة الحكومية ، ومن ذلك على سبيل المثال تحميل نفقات شراء السلع بأعباء النقل وغيرها من النفقات حتى تصل إلى مخازن الوحدات الحكومية، وكذلك احتساب استهلاك الأصول الثابتة بغرض الوصول إلى التكلفة الحقيقية للأداء لكل برنامج رئيسي أو فرعي تشتمل عليه الموازنة.
- ٨/٢/٣/٣ التفرقة بين الإيرادات الجارية والإيرادات الرأسمالية:

يجب التفرقة بين الإيرادات الدورية ، والإيرادات الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة ، ويترتب على إتباع أساس الاستحقاق في إثبات العمليات المالية (مصروفات كانت أو إيرادات) أنه يجب أن تحمل كل سنة مالية بنصيبها الفعلي من الإيرادات والمصروفات وبالتالي تظهر المقدمات والمستحقات وتعالج كما هو متبع في المحاسبة المالية.

ويعتبر موضوع المقدمات والمستحقات أكثر أهمية بالنسبة للمصروفات حيث أنها تؤثر على حساب تكاليف تنفيذ البرامج، أما بالنسبة للإيرادات فهي أقل أهمية وإن كانت تطبيقه (أساس الاستحقاق) يسهل من حصر ومتابعة تحصيل إيرادات الدولة.

٩/٢/٣/٣ المستندات والسجلات والدفاتر والقيود:

تمثل المستندات والدفاتر والسجلات مصدر للبيانات الفعلية التي يعد على أساسها الحساب الختامي، لذلك يجب أن تشملها عملية التطوير بحيث تمكن من حصر التكاليف الفعلية للبرامج والأنشطة والمشروعات لمقارنتها بالتكاليف النمطية بالموازنة.

فبالنسبة لمستندات القيد في الدفاتر يجب أن تحتوي على بيان عن البرامج أو النشاط أو المشروع الذي يخصه المصروف والوحدة التنظيمية المسؤولة عنه، وذلك بما يسهل من توجيه المصروف للحساب المختص بما يضمن دقة حصر تكاليف كل برنامج أو نشاط أو مشروع.

أما بالنسبة للدفاتر المحاسبية فنتيجة لتغيير الأساس المحاسبي للقيد في الدفاتر فإن المجموعة الدفترية يجب أن تشتمل على حسابات للأصول الثابتة واستهلاكاتها ، وحسابات للموجودات السلعية، وحساب المديونية والدائنية، وحساب الإيرادات والمصروفات الجارية والرأسمالية وحساب الخصوم ، وبالإضافة إلى تلك المجموعة من الحسابات تمسك حسابات لتكاليف البرامج والأنشطة والمشروعات فيفتح لكل نشاط أو مشروع حساب مستقل لحصر عناصر التكاليف الخاصة به مع ربطه بالمسئول عنه، ويتم تجميع بيانات التكاليف الخاصة بكل برنامج عن طريق تجميع لتكاليف الأنشطة أو المشروعات المتفرعة منه في حساب إجمالي للبرنامج.

وكذلك يجب أن يكون هناك مجموعة سجلات إحصائية لحصر البيانات الكمية عن البرامج والأنشطة والمشروعات بما يمكن من ربط النواحي المالية بالنواحي الكمية، وتمسك وزارة المالية نفس مجموعة الدفاتر المحاسبية والسجلات التي تمسكها الوحدات. ومما يسهل ويسرع في تجهيز البيانات استخدام الوسائل الآلية الحديثة.

١٠/٢/٣/٣ احتساب قيمة المساهمات الخارجية:

قد تحصل الحكومة أحياناً على ما يسمى بالمساهمات الخارجية (والتي قد تأخذ شكل تبرعات أو منح من جهات دولية أو داخلية)، وقد تكون هذه المساهمات في شكل أعمال أو خدمات تؤديها الصناديق أو الوحدات الخاصة للجهة الحكومية.

ويرى الباحث أن عدم دفع مقابل لتلك المساهمات الخارجية لا يعني عدم احتساب قيمتها عند قياس تكاليف الأداء الحكومي، إذ هي عنصر من عناصر التكاليف يترتب على تجاهل احتسابه عدم التقدير الدقيق لتكاليف الأداء الحكومي.

١١/٢/٣/٣ احتساب التكاليف الضمنية:

التكاليف الضمنية هي تلك المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو منافع لم يترتب عليها تحمل الوحدات الحكومية أي مبالغ نقدية، وترتبط التكاليف الضمنية بالأصول المملوكة للدولة (من أراضي ومباني وخلافه) والتي تستخدمها الوحدات الحكومية في ممارسة نشاطها ولا تلتزم بسداد أي مقابل نظير ذلك. والواقع أن النظام المحاسبي الحكومي لا تتضمن سجلاته المحاسبية أي تقدير لتلك التكاليف الضمنية، ويمكن عزو ذلك إلى انحصار الاهتمام بالنفقات الحكومية التي تسددها (أو تلتزم بسدادها) الوحدات الحكومية، غير أن التقدير الدقيق لتكاليف الأداء الحكومي يتطلب إدراج التكاليف الضمنية ضمن عناصر التكاليف للبرامج الحكومية.

١٢/٢/٣/٣ استخدام أسلوب مراكز التكاليف:

يمثل مركز التكلفة وحدات نشاط متجانس يمكن ضمها في مركز واحد، وتعد مراكز التكاليف بمثابة نقاط للرقابة وضبط الإنفاق الخاص بالتكلفة.

ووفقاً للموازنة القائمة على الأداء فإنه ينبغي أن تقسم الوزارة أو الوحدة الحكومية إلى برامج رئيسية والبرامج الرئيسية إلى برامج فرعية، ومن الطبيعي أن يستفيد أي برنامج من أكثر من مركز من مراكز التكلفة، وبالتالي لا بد أن يحمل البرنامج بجزء من تكلفة مركز التكلفة، لذا يجب أن يتم عمل تحديد دقيق لمراكز التكاليف التي سوف تشارك في تقديم كل برنامج، بمعنى أن يتم تحديد ما إذا كان كل برنامج قد استفاد من كل مركز من مراكز التكاليف، ومدى تلك الاستفادة، وإن استلزم الأمر عمل معدلات تحميل من المراكز كخطوة وسيطة للمساعدة في حساب تكلفة كل برنامج من البرامج.

١٣/٢/٣/٣ إعداد دليل المراكز التكاليفية لكل وحدة حكومية:

إن تطبيق فكر محاسبة التكاليف في إطار نظام المحاسبة الحكومية يتطلب عمل دليل للمراكز التكاليفية الخاصة بكل وحدة حكومية، وتحديد الرمز والرقم الكودي لكل مركز من مراكز التكاليف سواء أكانت مراكز تكاليف إنتاجية أو مراكز تكاليف خدمية، ولا شك في أن طرق تحميل التكاليف الخاصة بالمراكز الإنتاجية سوف تختلف عن المراكز الخدمية.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن تطوير نمط / أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة يجب أن يواكبه تطوير موازي لنظام المحاسبة الحكومية المستخدم وهذا يعتمد على تطوير الهيكل الإداري والتنظيمي للوحدات الحكومية وانطلاقاً من ذلك كان لزاماً دراسة مدى إمكانية تطوير الموازنة العامة للدولة باستخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء بإحدى القطاعات الخدمية بجمهورية مصر العربية وهو موضوع النقاش بالمبحث الرابع.

المبحث الرابع التجربة المصرية في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء

مقدمة:

بعد مضي ما يقرب من نصف قرن من بداية انتهاج الدولة (جمهورية مصر العربية) لسياسة التخطيط، فإنها ما زالت حتى الآن تأخذ بمفاهيم موازنة البنود في إعداد تقديرات الموازنة، وكان من الواجب وقتها أن يتم تدعيم الاتجاه الخاص بحسن الأداء وتقييمه عند إعداد الموازنة، وذلك بأن تنتهج الدولة أسلوب موازنة البرامج والأداء لاعتبار منطقي، وهو أن الدولة طالما أخذت بنظام التخطيط منذ عام ١٩٦٠م، وأعدت لذلك خطة اقتصادية واجتماعية شاملة، فقد صار من اللازم أن يتغير دور الموازنة لتكون أداة تمويلية لتنفيذ برامج وأنشطة الخطة، ووسيلة لحسن الأداء عند التنفيذ، وأن يتغير تبعاً لذلك أهدافها واتجاهاتها من هدف خدمة الرقابة المالية في ظل موازنة البنود إلى خدمة أهداف الإدارة الحكومية في ظل موازنة البرامج والأداء، وذلك بربط الموازنة العامة بالخطة السنوية. ومن هذا المنطلق فإن الاتجاه صوب الأخذ بأسلوب موازنة البرامج والأداء هو من الناحية العلمية المحضة خير ما يحقق الأهداف المبتغاة من نظام الموازنة، وهذا ما أكدته مختلف القوانين والمنشورات الصادرة في ذلك الشأن.

في ضوء ما تقدم، يمكن تناول التجربة المصرية في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء وذلك من خلال مناقشة الجوانب التالية:

١/٤ الأساس التشريعي لموازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في مصر.

٢/٤ أهداف تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر.

٣/٤ متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في مصر.

٤/٤ مجالات تطبيق موازنات البرامج والأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر.

٥/٤ تقييم جهود التطوير الحالي للموازنة العامة في مصر.

٦/٤ رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل موازنة البرامج والأداء.

١/٤ الأساس التشريعي لموازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في مصر:

تعددت النصوص القانونية التي تعضد تطبيق موازنة البرامج والأداء بجمهورية مصر العربية منها^(١):

- تقضي المادة (١٤) من القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة بأن تشكل في كل جهة لجنة تختص بإعداد مشروعات الموازنات الجارية والرأسمالية مع مراعاة النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنات السابقة وعلى أساس المقاييس والأنماط الكمية والمالية والدراسات والأبحاث الفنية والاقتصادية التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المخططة، وقد أكدت اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة على ذات المعاني.
- تقضي المادة (٣٨) من قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بأن تشكل بقرار من وزير المالية لجنة دائمة تختص باقتراح القواعد التنفيذية التي يقتضيها تطبيق أحكام هذا القانون ووضع نظم المعلومات التي

(١) للمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. أحمد سالم، التجربة المصرية في التحول إلى موازنات الأداء، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، ٢٠٠٢، ص ص ٢ - ٥.
- علاء الدين عبد الله محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٧، ص ص ٢١٣ - ٢١٥.

تكفل إعداد البيانات والنتائج التحليلية اللازمة لرسم السياسات المالية ولرفع كفاءة أداء الخدمات التي تؤديها الوحدات الإدارية وتطوير النظم المحاسبية وفقاً للأساليب الفنية المتقدمة.

- تقضي المادة (٢) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بأن يباشر الجهاز أنواع الرقابة الثلاث: الرقابة المالية - الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة - الرقابة القانونية في شأن المخالفات المالية، وتقضي المادة (٥) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المشار إليه بأن تشمل رقابة الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقييم الأداء - الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية ومتابعة وتقييم أداء الوحدات الخاضعة للرقابة في مجالي الخدمات والأعمال ومراقبة الكفاءة الإنتاجية.
- تقضي المادة (٨) من تأشيرت الموازنة العامة للدولة بأنه يجوز بموافقة وزير المالية وبناء على البرنامج الذي يقرره وزير الدولة للتنمية الإدارية زيادة الاعتمادات اللازمة لتطوير الخدمات والأداء بالوزارات والمصالح والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية مقابل الزيادة في إيرادات الخدمات بهذه الجهات عن تقديراتها في السنة المالية الحالية وذلك بما لا يجاوز نسبة ٧٥% من الزيادة المحققة في إيرادات الخدمات بهذه الجهات في السنة المالية السابقة عن تقديراتها.

وقد بدأ إدخال بعض جوانب نظام موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في مصر منذ عام ١٩٦٦ عندما صدر النظام المحاسبي الموحد حيث وضع نماذج لإعداد موازنات عينية ومالية بالنسبة لخطط وبرامج الإنتاج والطاقت الإنتاجية القصوى والطاقت الإنتاجية المتاحة والطاقت المستغلة بالنسبة للوحدات الاقتصادية والشركات المملوكة للدولة، كما تضمن نظام الموازنات العينية والمالية في النظام المحاسبي الموحد البرامج المتعلقة بمستلزمات الإنتاج والتسويق مع تخطيط لأرصدة المخزون .

ومن ناحية أخرى فقد أقر مجلس الوزراء في منتصف السبعينات مبدأ الإدارة بالأهداف والمحاسبة بالنتائج، كما قامت وزارة المالية اعتباراً من عام ١٩٧٦ بإعداد مؤشرات مالية واقتصادية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية لتحقيق الأهداف التنموية. وقد تقدمت أخيراً في تطبيقات نظام موازنات الأداء بعض الشركات وخاصة شركات الكهرباء والمصل واللحاح، وعلى الجانب الأخر فقد تقدم تطبيق النظام في الحكومة في مصلحة الضرائب على المبيعات وفي قطاع التعليم، كما بدأ التطبيق على المشتريات والمخزون في الحكومة والهيئات الاقتصادية.

٢/٤ أهداف تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر:

- تستهدف موازنات البرامج والأداء على مستوى الجهات أساساً ما يأتي (١):
- تعظيم حجوم وجودة الخدمات العامة المؤداة في الحكومة والهيئات العامة (ويقابل ذلك تعظيم حجوم وجودة الإنتاج في الشركات) ، وبالتالي رفع فاعلية وجدوى الإنفاق.
- الكشف عن مراكز المسؤولية التي تتضاءل جدواها لإدماجها أو إلغائها وفقاً لمنهج الموازنة الصفريّة.
- الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة بالجهات والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية المختلفة بها.
- ترشيد تكاليف إنجاز برامج النشاط الجاري وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية.

(١) لمزيد من التفاصيل يراجع:

● د. محمود عبد الملك فخرا ، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٤، ص ٣٦١ - ٣٦٣.

● Dr. Medhat Hassanein, American University, **The Egyptian Experience In Outcomes-Based**, 2001, pp 15 - 19.

- استقصاء وتحليل أسباب الانحرافات في تنفيذ برامج النشاط وفي مؤشرات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين انحرافات مرتبطة بحجم النشاط المحقق وبمستوى جودته أو مرتبطة بتشكيلة هذا النشاط أو مرتبطة بالتكلفة أو مرتبطة بكفاءة مراكز المسؤولية.
- تعميق الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقاً للقوانين والقرارات المنشئة أو المنظمة لها ووفقاً لخطة التنمية.
- توفير البيانات من خلال نظام للمعلومات يسمح بتحليل التكلفة / العائد للأنشطة ، وتحليل فعالية التكلفة للبرامج.
- المساعدة في تطبيق أساليب الإدارة العلمية الحديثة، وخاصة الإدارة بالأهداف في إدارة النشاط الحكومي ، وترشيد القرارات، نظراً لأن إعداد الموازنة يعد في الحقيقة عملية اتخاذ قرارات.
- مساعدة السلطة التشريعية في اعتماد البرامج وتكاليف كل برنامج موزعاً على الوزارات والمصالح، وتوضيح دور كل منها في تنفيذ البرامج، بدلاً من مجرد اعتماد الموازنة في صورة أرقام بلا مدلول في شكل اعتمادات موزعة على أبواب الصرف فقط.
- العمل على تقديم تبريرات قوية منطقية ومقبولة لمجلس الشعب بشأن فرض ضرائب ورسوم إضافية ما دام ذلك مرتبطاً بتمويل برنامج وأنشطته الفرعية أي أن موازنة البرامج والأداء تبرر طلب الأموال الإضافية.
- المتابعة المستمرة لمدى تنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية وقياس كفاءتها.

٣/٤ متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في مصر:

يتطلب تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في مصر ضرورة توافر عدة عناصر كان من أهمها ما يلي^(١):

١/٣/٤ ميكنة الحسابات الحكومية، وذلك باستخدام الآلات والأجهزة الإلكترونية الحديثة لقدرتها على إعداد بيانات دقيقة مبنية بطرق مختلفة ، حتى يمكن القيام بالتحليلات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء. وهو ما تم بالفعل مراعاته في التويب الحالي للموازنة العامة للدولة وما صاحبه من استخدام نظام **oracle** لأول مرة في تاريخ جمهورية مصر العربية في إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة وما يمكن استخراجه من تقارير متنوعة ومفيدة للغاية نتيجة لميكنة الحسابات على مستوى الدولة والتي تمكن صانعي السياسات بالدولة من سرعة اتخاذ القرارات المناسبة للاقتصاد القومي والمالية العامة للدولة.

٢/٣/٤ فصل الإنفاق الرأسمالي عن الإنفاق الجاري، وبناء عليه يوجد نوعان من البرامج: برامج جارية وبرامج

رأسمالية **Capital Programmes and Operating Programmes** .

٣/٣/٤ تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، وذلك بتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز مسئولية بحيث يمثل كل مركز وحدة داخل الهيكل التنظيمي يرأسها شخص إداري مسئول ، وبذلك يتم توفير البيانات والمعلومات الفعلية التفصيلية عن نفقات كل مركز ، مما يساهم في إعداد موازنة تخطيطية لكل مركز، وبالتالي إعداد موازنة تخطيطية

^(١) لمزيد من التفاصيل يراجع:

د. خليل عواد أبو حشيش ، إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٢٠٠٣ ، ص ص ٢٣٢ - ٢٤٢ .
- محمود عبد الملك فخرا ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٣٦٧ - ٣٤٠ .

للوحدة الحكومية قائمة على معدلات تكلفة ومعايير موضوعية وواقعية ، وبذلك تتحول الموازنة التقليدية القائمة على الأبواب والبنود إلى موازنة برامج وأداء ، مع ضرورة إيجاد نوع من التوازن بين الإنفاق الرأسمالي لكل إدارة .

٤/٣/٤ تطوير النظام المحاسبي الحكومي، تطويراً يتلاءم مع احتياجات موازنة البرامج والأداء عن طريق إتباع أساس الاستحقاق في قياس الموارد والاستخدامات، مع الاهتمام بضرورة حساب إهلاك الأصول الثابتة ليعكس الحالة التي أصبحت عليها الأصول الثابتة، والتي تعبر عن الإمكانيات المتاحة لأداء الخدمات العامة ، واستخدام محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي.

حيث أن تطبيق أساس الاستحقاق يعتبر حجر الزاوية في دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي لعام ٢٠٠١ والذي يمثل الأساس الذي اعتمدت عليه الحكومة المصرية في إعداد تبويب الموازنة العامة للدولة ، ولكنه تم استخدام الأساس النقدي في ذلك بما في ذلك الاستثمارات عكس ما سبق في التبويب القديم.

٥/٣/٤ تغيير هيكل الموازنة العامة وإعادة تبويبها من جديد طبقاً للبرامج المحددة ، ويتم ذلك بتحديد البرامج الرئيسية التي تم اختيارها للتنفيذ وتحقيق أهداف التنمية ، وبالتالي تحديد البرامج التنفيذية قصيرة الأجل التي ترتبط بالخطة المالية من ناحية وبالموازنة العامة للدولة من ناحية أخرى، وتحديد ما يخص كل قطاع من القطاعات الوظيفية منها، ثم تحديد ما تتضمنه هذه البرامج التنفيذية الجارية أو الرأسمالية من أنشطة أو مشروعات ومن مهام أو أعمال، وعلاقة كل ذلك بمستويات التنظيم الإداري على مستوى الوزارات المركزية أو ما يتبعها من إدارات تنفيذية على مستوى الحكم المحلي في المحافظات ومجالس المدن والقرى مع مراعاة أن هيكل التبويب يجب أن يتفق مع ظروف البلد.

ويرى الباحث أن الدولة وإن كانت ما زالت لم تتخذ خطوات أكثر تقدماً وفعالية في سبيل الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء إلا إنها تتجه نحو التغيير للأفضل بدلاً من حالة الجمود التي استمرت لأكثر من نصف قرن، حيث بخلاف اتجاهها البطئ لموازنة البرامج والأداء، فقد حدث ولأول مرة في تاريخ الموازنة العامة بجمهورية مصر العربية أن يكون هناك فكر مبدئي بموازنة السنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩ استخدام نوع جديد من الموازنات وهو موازنة تستجيب لمفهوم النوع الاجتماعي (الرجل والمرأة) ، حيث تم تقسيم مخصصات الموازنة وفقاً لذلك وبالتالي يتم دراسة آثارها على الرجل والمرأة.

٦/٣/٤ اقتناع السلطة التشريعية (ممثلة في مجلس الشعب) والسلطة التنفيذية (ممثلة في الحكومة) بأهمية ذلك التحول والتطوير، لأن موازنة البرامج والأداء سوف تصبح في حقيقة الأمر وسيلة هامة من وسائل الاتصال والتفاهم بين كل من السلطتين، حيث تقوم السلطة التشريعية ممثلة في مجلس الشعب بالموافقة على مشروع الموازنة العامة للسنة المقبلة، كما تعتمد الحسابات الختامية عن السنة الماضية ، وتقوم السلطة التنفيذية ممثلة في الحكومة بعد ذلك بإعداد برنامج التطبيق لموازنة البرامج والأداء، على أن تبدأ بالاتصال بمختلف الوزارات أو الإدارات الحكومية على مستوى المحافظات والأقاليم بغرض التوعية بمزايا التحول والأهداف التي تسعى لها ، حتى يمكن أن تبدأ التطبيق في ظل تعاون وثيق بين جهات التخطيط ووحدات التنفيذ على مختلف المستويات.

٧/٣/٤ ضرورة وجود تعاريف محددة عند تعديل هيكل الموازنة، حيث أن التبويب على أساس البرامج يتطلب تعريف الوظائف **Functions** ، والبرامج **Programmes** التي تقع داخل كل وظيفة، والأنشطة **Activities** التي تعتبر أجزاء من البرنامج.

٨/٣/٤ العناية بتدريب العاملين الفنيين القائمين بالعمل في إدارات الموازنة والحسابات في مختلف الوزارات والإدارات الحكومية، وذلك لرفع مستوى خبرتهم، مع ضرورة أن يتفهموا سبب التطوير الذي سوف يحدث على أسلوب عملهم، والنتائج المرجو تحقيقها من وراء ذلك.

٩/٣/٤ وضع كتيبات للتعليمات، إذ من الضروري وضع تعليمات كتابية تغطي الدورة الإدارية بأكملها (التخطيط والبرامج والموازنة والمحاسبة والتقارير والرقابة).

١٠/٣/٤ ضرورة تحسين طرق التقدير لإعداد الموازنة وذلك بالاعتماد على الأسس العلمية والواقعية لضمان دقة التقديرات، وفي ضوء العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية وغير ذلك من العوامل المؤثرة، مع مراعاة إعادة تقييم البرامج القائمة والبرامج الجديدة عند إعداد تقديرات الموازنة لكل عام وإعداد تقرير بتقييم نتائج البرامج القائمة، مع ضرورة اختلاف معايير التقييم لكل من البرامج القائمة والجديدة.

١١/٣/٤ استصدار التشريعات اللازمة بتطوير قانون الموازنة العامة للدولة رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ ولائحته التنفيذية وتعديلاته في ضوء مقومات منهج البرامج والأداء بالإضافة إلى تطوير قانون المحاسبة الحكومية رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وتعديلاته بما يتفق والتحول إلى أساس الاستحقاق، وذلك على النحو الذي تم مع إحداث تغييرات بتلك القوانين بعد الانتقال من التويب السابق للموازنة العامة للدولة إلى التويب الحالي للموازنة العامة.

٤/٤ مجالات تطبيق موازنات البرامج والأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر:
تعدد مجالات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الحكومة والهيئات العامة في مصر وذلك على النحو التالي^(١):

١/٤/٤ بالنسبة للموارد:

ويشمل ذلك وضع برامج زمنية للنشاط لتحقيق الموارد المستهدفة مع نظم ومؤشرات تتناسب وطبيعة الموارد الجارية أو السيادية، فبالنسبة للموارد السيادية يشمل تقييم الأداء مؤشرات الارتقاء بكفاءة الفحص والربط والتحصيل، وتحقيق متطلبات السيولة في دورة التعامل مع الممولين وتحقيق الشفافية، وتعميق محاسبة المسؤولية، واستقصاء أسباب ونتائج الطعون والمنازعات والتحكيم والقضايا توطئة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وكذلك استقصاء مدى جودة واستقامة التعامل مع الممولين مع ربط الحوافز بكفاءة الأداء.

٢/٤/٤ بالنسبة للاستخدامات: تشمل عدة نقاط أهمها:

١/٢/٤/٤ تعميق فاعلية الإنفاق على المشروعات الاستثمارية:

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- الاهتمام بترشيح أساليب برمجة تنفيذ الاستثمارات بمراعاة البدائل الاقتصادية المثلى للتنفيذ والتوقيات التي يستغرقها كل منها والعائد المفتقد في حالات التفاوت في آجال التنفيذ.
- توفير نظام فعال لمتابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بصفة دورية، مع اتخاذ دراسات الجدوى أساساً للمتابعة وتبعاً لذلك إجراء ما يلزم من تصحيح في التنفيذ أو في دراسات الجدوى وفقاً لما يتكشف من معلومات أولاً بأول.

(١) يراجع في ذلك

• تعميق دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية للمشروعات الاستثمارية التي تتضمنها الخطة والموازنة وتحديد معايير أولوياتها والبدائل الاقتصادية لتنفيذها، ويشمل ذلك استثمارات الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية.

• توفير نظام معلومات متكامل لحصر الأصول الثابتة والاستثمارات القائمة والطاقات العاطلة منها أو غير المستغلة الإستغلال الأمثل مع تحليل أسباب قصور التحميل سواء لقصور مقومات التشغيل أو لقصور الصيانة أو لعدم استكمال التنفيذ أو بسبب الاختناقات في هياكل الاستثمار.

٢/٢/٤/٤ تعميق فاعلية الصيانة:

ينعكس القصور في الصيانة على أعطال المرافق والمعدات وبالتالي انعكاس أثر ذلك على كفاءة مراكز الإنتاج والخدمات وعلى أعمار الأصول ، وتبعاً لذلك على تكاليف الاستثمارات اللازمة للاستعاضة والتجديد ويقتضي ذلك إعطاء عناية خاصة لتطبيق نظم الصيانة الوقائية للارتقاء بكفاءة الاستثمارات السابق تنفيذها وإطالة أعمارها وبالتالي ترشيد تكاليف ما يضاف من استثمارات جديدة.

كذلك فقد يتطلب ذلك إبرام عقود للصيانة مع الشركات المتخصصة وإجراء برامج للتفتيش الدوري على صلاحية وكفاءة المعدات والتجهيزات والمرافق وحصر وتحليل الأعطال لعلاج أسبابها، مع الارتقاء بمستوى كفاءة عمالة ورش الصيانة ووضع نظم لربط حوافر عمالة الصيانة بكفاءة التشغيل وبتحجيم الأعطال.

٣/٢/٤/٤ تعميق فاعلية الإنفاق على الأجور:

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

• تعميق ربط المكافآت والحوافر بالأداء وفقاً لما تسفر عنه تطبيق نظام موزانات البرامج والمحاسبة عن الأداء، وبما يكفل تعميق علاقة الأجور المتغيرة والمكافآت والحوافر بمعايير الإنتاجية وكفاءة الأداء - وبما ينعكس على مستوى كفاءة الخدمات المؤداة.

• التوسع في تطبيقات المحاسبة الإدارية ومحاسبة المسؤولية للكشف عن مراكز المسؤولية التي يمكن توفير أعبائها تطبيقاً للموازنة الصفرية ولتحقيق التناسب فيما بين مراكز الخدمات الرئيسية ومراكز الخدمات المعاونة وللكشف عن العمالة الزائدة.

• تصحيح هياكل العمالة ونقل الزائد منها إلى الجهات التي تعاني من اختناقات مع توفير ما يلزم لذلك من تدريب تحويلي.

٤/٢/٤/٤ ترشيد أعباء ميزان المدفوعات:

تقضي تأشيرات الموازنة العامة للدولة في السنوات السابقة وحتى العام المالي ٢٠٠٣/٢٠٠٢ بأنه لا يجوز للجهات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة أو الهيئات الاقتصادية والوحدات الاقتصادية للقطاع العام الاتفاق على تمويل بعملة أجنبية نقداً أو بقروض أو تسهيلات ائتمانية خارجية ، إلا بعد التأكد من عدم وجود البديل المحلي وعدم وجود قروض حكومية أجنبية ميسرة - ونظراً لأن هذا الحكم يستهدف ترشيد أعباء الحكومة على ميزان المدفوعات - فإن إحكام تنفيذه يقتضي تحقيق التكامل في نظم المعلومات على المستوى القومي بالنسبة لإمكانيات التصنيع المحلي وبالنسبة لإمكانيات التمويل الميسر الخارجي على نحو يمكن معه تحقيق هدف ترشيد أثر الاستثمارات العامة على ميزان المدفوعات.

ولهذا الغرض فقد شكلت لجنة مرجعية في بنك الاستثمار القومي لترشيد التمويل الأجنبي من خلال تعميق التصنيع المحلي (الأنشطة الصناعية المحلية)، كما يتم الرجوع إلى الهيئة العامة للتصنيع للإفادة عن إمكانيات التصنيع المحلي قبل قيام الأجهزة الحكومية والهيئات العامة بفتح اعتمادات مستندية للاستيراد.

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- تعميق الرقابة على المخزون بوضع حدود قصوى لتلافي تراكم المخزون وركوده أو تعرضه للتلف وحدود دنيا تجنباً لآثار السلبية للأعطال في حالة نفاذ الأرصدة المخزنية.
- وضع نظام معلومات متكامل عن المخزون وعن الأصول الثابتة بما يمكن من ترشيد قرارات الشراء.
- تنميط وتوحيد مواصفات المشتريات وفقاً لمعايير الجودة المناسبة بما يكفل من تجميع هذه المشتريات والتعاقد عليها بأفضل الشروط والأسعار وبما يسهم في نفس الوقت في تعميق إمكانيات التصنيع المحلي على أسس اقتصادية.

٤/٤/٢٠٦ تعميق ضبط التشابكات في المدخلات والمخرجات:

ويشمل ذلك أساساً ضبط العلاقات الناتجة عن المعاملات فيما بين الحكومة من ناحية وبين الهيئات الاقتصادية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام وقطاع الأعمال الخاص من ناحية أخرى - وذلك علاجاً لظاهرة تضخم التشابكات في المستحقات وانعكاس ذلك على تضخم مديونيات قطاعات التشييد والكهرباء وغيرها من القطاعات المنتجة للسلع والخدمات - فضلاً عن أثر التخلف في الوفاء بالمستحقات على تضخم أعباء الفوائد وعلى إطالة آجال تنفيذ المشروعات، وتبعاً لذلك على الدخل المفتقد نتيجة للتخلف في التنفيذ.

ويرى الباحث أن تخطيط البرامج والأنشطة داخل إطار الموازنة سوف يساعد على خلق الظروف المناسبة لإعداد خطة اقتصادية واجتماعية متكاملة، كما أن ارتباط موازنة الأداء بموازنة البرامج داخل إطار الخطة الاقتصادية والاجتماعية يعد أمراً ضرورياً للرقابة على تنفيذ ما جاء بكل منهما من تقديرات للبرامج أو الأنشطة والمشروعات.

كما يؤكد الباحث على اهتمام الدولة ممثلة في وزارة المالية بتطوير الموازنة وذلك بمحاولة إتباع منهج البرامج والأداء والتي ظهرت بصورة واضحة فيما يلي:

- محاولة تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء بإحدى المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية (مصلحة الضرائب على المبيعات) ، حيث قرر السيد الأستاذ الدكتور/ وزير المالية في نوفمبر ٢٠٠٠ تعميق دور موازنة البرامج والأداء بالمصلحة المذكورة حيث تم تشكيل ٧ مجموعات عمل لدراسة وسائل التحول من موازنة الاعتمادات إلى نظام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بهدف الارتقاء بالكفاءة وبالفاعلية وبالإنجابية، وقد غطت تلك المجموعات السبع المشكلة لدراسة النظام الذي تضمن مجالات وأبعاد التغيير والإصلاح المؤسسي الشامل للمصلحة شاملاً التنظيم، ونظام المعلومات، والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والموارد البشرية والتخطيط ومعدلات الأداء والحوافز، والنظام الضريبي، والشئون المالية والإدارية وقد عقدت لذلك ورش عمل لقيادات العمل بالمصلحة تم من خلالها مناقشة كيفية تطبيق النظام في مجالاته المختلفة.
- تعديل المادة الرابعة من القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ - التي لم يتم العمل بها من قبل - بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ اهتمام وزارة المالية بالتوجه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء تدريجياً، حيث نصت المادة المعدلة على أنه: "يراعي عند إعداد الموازنة إجراء التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال في مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون".
- ما تتناوله منشورات إعداد الموازنة العامة للدولة، والتي كان آخرها مشروع إعداد الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٧/٢٠٠٨، يتضح إنها تنص على ضرورة التوجه المستقبلي نحو إعداد موازنة البرامج والأداء^(١).

(١) وزارة المالية ، قطاع الموازنة العامة للدولة ، منشور إعداد الموازنة للسنة المالية ، ٢٠٠٦/٢٠٠٧ .

• ما تناولته نماذج إعداد الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٠٩/٢٠١٠ من نماذج موازنة البرامج والأداء على مستوى وحدات الموازنة العامة للدولة كإجراء تمهيدي لمحاولة تطبيق ما جاء بقانون الموازنة العامة للدولة رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥^(١).

وأخيراً ، فإن الباحث يرى أن تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على الوجه الأمثل يتطلب حزمة من الإجراءات أهمها: تهيئة البيئة الاقتصادية والسياسية والمالية الملائمة لاستيعاب التطبيق الفني الكامل لذلك الأسلوب، وعلى ذلك فإن أية محاولات تبذل في سبيل التحول المستقبلي نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء بدون أخذ متطلبات ومستلزمات تطبيق هذه الموازنة - والتي من أهمها ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي (إتباع أساس الاستحقاق في قياس الموارد والاستخدامات ، قياس أهلاك الأصول الثابتة ، تقييم الأصول ، إعداد القوائم المالية) ، تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ، تطبيق الموازنات التخطيطية في الوحدات الحكومية^(٢) - تعتبر محاولات غير كاملة وغير مجدية في تطبيق موازنة البرامج والأداء.

٥/٤ تقييم جهود التطوير الحالي للموازنة العامة في مصر:

يرى الباحث من واقع دراسته للتطوير الحالي للموازنة العامة في مصر مقارنة بالتجارب الدولية الناجحة إنه يمكن تقييم جهود التطوير الحالي للموازنة العامة في مصر من خلال النقاط التالية:

١/٥/٤ تذبذب اتجاهات التطوير الحالي للموازنة العامة:

فإن موقف مصر في مواجهة مطالبات صندوق النقد الدولي قد حمل اتجاهات مذبذبة نحو تطوير الموازنة العامة، تمثلت في الاتجاه الأول وهو السعي نحو تطبيق الموازنة القائمة على الأداء (وهو الشق الأول من مطالبات صندوق النقد الدولي)، ثم الاتجاه ثانياً نحو إعادة تبويب بنود الموازنة لتتوافق مع التبويب الدولي (و هو الشق الثاني من مطالبات صندوق النقد الدولي) مع سكون الاتجاه الأول.

ويشير الباحث إلى أنه لا تعارض بين تطبيق فكر الموازنات القائمة على الأداء وبين عرض الموازنة في صورتها النهائية في ضوء التبويب الدولي وذلك من ناحية التطوير الذي تم على الموازنة منذ ما يقرب من ثلاثون عاماً، لذلك فإن الباحث يعتقد أن جهد التطوير كان ينبغي أن يسير في كلا الاتجاهين على التوازي.

٢/٥/٤ إعداد موازنات الأداء حسب الطلب:

على الرغم من أن قانون الموازنة العامة يقضي بأن يتم التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال مع منح مهلة أقصاها خمس سنوات من تاريخ العمل بالقانون لإجراء هذا التحليل^(٣)، إلى أن ذلك النص القانوني لا يبدو مفعلاً من قبل وزارة المالية والتي لا تزال حتى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٤/٢٠١٥ تسير على نهج الموازنة التقليدية على طريق مستقيم ، ولا يكاد الاستعداد لتطبيق موازنة البرامج والأداء يتجاوز عبارات موجزة في منشور إعداد الموازنة السنوي الصادر عن وزارة المالية^(٤) تشير إلى التمهيد لتطبيق موازنة البرامج والأداء دون وضع آليات لهذا التطبيق ودون اتخاذ أي خطوات فعلية في هذا الاتجاه، وعليه فإن الوضع يبقى على ما هو عليه سنة تلو الأخرى من الإبقاء على الموازنة التقليدية المليئة بالعيوب.

(١) وزارة المالية ، قطاع الموازنة العامة للدولة ، نماذج إعداد الموازنة للسنة المالية ، ٢٠٠٩/٢٠١٠.

(٢) د. محمد صبري ندا ، مرجع سبق ذكره ، ٢٠٠٢ ، ص ص ١٨ - ٢٥.

(٣) وقد نص القانون على اختصاص اللائحة التنفيذية بتحديد كل تصنيف وذلك في ضوء المعايير الدولية المطبقة في هذا الشأن راجع : المادة الرابعة من القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة.

(٤) أنظر على سبيل المثال: وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للعام المالي ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

وإذا تشترط الجهات المقدمة للمنح تطبيق الموازنة القائمة على الأداء للتحقق من فاعلية الإنفاق في المشروعات التي تقوم بتمويلها في مصر فإن وزارة المالية تجد نفسها مضطرة لوضع موازنات قائمة على الأداء للوفاء بمتطلبات تلك الجهات المانحة وإلا فإن مصر ستفقد تلك المنح.

ويدلل الباحث على ذلك بحالة وزارة الصحة (مشروع تحسين الخدمات الصحية) والتي اشترطت فيها الجهة المانحة (الاتحاد الأوروبي) إعداد موازنة قائمة على الأداء مما اضطر وزارة المالية ممثلة في قطاع الموازنة العامة إلى إعداد نموذج للموازنة القائمة على الأداء بالنسبة لهذا المشروع لعام ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩ للوفاء بمتطلبات الجهات المانحة ، وكذلك الحال بالنسبة للموازنة الإضافية لإستراتيجية إصلاح التعليم قبل الجامعي وذلك خلال الفترة من (٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ حتى ٢٠١١ - ٢٠١٢) والذي يجري إعداد موازنة البرامج والأداء الخاصة به حالياً من خلال لجنة مشتركة بين كل من وزارة التربية والتعليم ووزارة المالية للوفاء بمتطلبات الجهات المانحة (الاتحاد الأوروبي).

ولا شك أن تلك الموازنات لا تعدو كونها استيفاء للشكل والكيفية التي اشترطتها الجهات المانحة، والدليل على ذلك أن إعداد الموازنات بتلك الكيفية لا يعرض على مجلس الشعب ، ولا يناقش فيه ، ولا يقر منه. ويرى الباحث من وجهة نظره إنه على المدى الطويل سوف تتوالى الحالات التي تضطر فيها وزارة المالية إعداد الموازنة القائمة على الأداء، وكلها عوامل تدفع نحو الإسراع بالتطبيق الفعلي على الأداء. لذا فإن الأمر يحتاج من وزارة المالية إلى بذل مزيد من الجهد الحقيقي واتخاذ خطوات جادة نحو تطبيق الموازنة القائمة على الأداء خاصة وأن وزارة المالية قد واجهت مشكلة قانونية تتمثل في مخالفتها لقانون الموازنة العامة الذي سيقضي بتطبيق الموازنة القائمة على الأداء بحكم القانون ، وهو ما لم يتم الاستعداد المرحلي له خلال السنوات الخمس التي أمهلها القانون.

٣/٥/٤ غياب التنسيق في جهود التطوير:

حيث أن وزارة المالية قد أخذت على عاتقها منفردة ميكنة الموازنة العامة للدولة دون مشاركة من ممثلي باقي الوزارات في ذات التخصص، وبالتالي عدم توحيد جهود التطوير، حيث تم ميكنة الموازنة العامة قبل عملية التطوير المطلوبة (وهو الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء وفقاً لنص القانون اعتباراً من موازنة العام المالي ٢٠١٠/٢٠١١) وبالتالي تتطلب ميكنة أخرى مختلفة تماماً عن الوضع الحالي مما يؤدي إلى إهدار أموال الدولة مرة أخرى.

ويخلص الباحث من العرض السابق إلى ما يلي:

- أن موقف مصر نحو تطوير الموازنة العامة قد حمل اتجاهات مذبذبة، إذ بدأت أولاً بالاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء ، ثم اتجهت نحو إعادة تبويب الموازنة العامة في ضوء التبويب الدولي مرتكزاً على دليل إحصاءات مالية الحكومة (٢٠٠١ GFSM) الصادر عن صندوق النقد الدولي ، وذلك على الرغم من عدم وجود تعارض بين الاتجاهين، وعليه فإن جهد التطوير كان ينبغي أن يسير في كلا الاتجاهين على التوازي.
- أن التطوير الحالي للموازنة العامة في مصر يحمل اتجاهات مذبذبة، وأن إعداد موازنات الأداء قد أصبح حسب الطلب ، بالإضافة إلى غياب التنسيق في جهود التطوير.

لذا فإن الباحث يؤكد على ضرورة تفعيل الموازنة القائمة على الأداء في القانون الجديد بحيث تتحول الموازنة إلى أسلوب عملي لتحقيق فعالية النفقة وقياس مردودها الاقتصادي على الناتج القومي الإجمالي، ولاشك أن ذلك يرتبط بتعزيز الشفافية في الموازنة العامة بحيث تصبح وسيلة فعالة لقياس الأداء.

٦/٤ رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل موازنة البرامج والأداء:

فوضت السلطة التشريعية الكثير من صلاحياتها إلى السلطة التنفيذية مثال على ذلك صلاحية تنفيذ الموازنة العامة للدولة التي تقرها السلطة التشريعية ، الأمر الذي ألزم السلطة التنفيذية تقديم حساب ختامي لبيان واقع تصرفاتها المالية إلى السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها، ولعدم تمكن السلطة التشريعية من ممارسة مهام الرقابة والتدقيق بنفسها، فقد روى أن يعهد بهذه المهمة إلى هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية لذا اتجهت غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة وهيئات متخصصة في ممارسة الرقابة والتدقيق أطلق عليها اسم "أجهزة الرقابة المالية العليا" تعبير عن طبيعة عملها وهو "الرقابة المالية".

ونظراً لأهمية الرقابة على المال العام ولضمان مشروعية التصرفات المالية إنشئ بجمهورية مصر العربية ديوان المحاسبة بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢ ، والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٦ كأول كيان مستقل للرقابة على المال العام تحت مسمى "ديوان المحاسبة" لتكون مهمته الرقابة المالية على إيرادات الدولة ومصروفاتها ، ثم تابعت القوانين المنظمة لعمله ، كما تتابع تغيير الاسم وتوسيع الاختصاصات إلى أن اتخذ اسم "الجهاز المركزي للمحاسبات" بموجب القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ ، وأصبح الجهاز يعمل حالياً تحت مظلة القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ مستهدفاً تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة تقويم أداء كافة الوحدات التنفيذية سواء في الجهاز الإداري للدولة أو الإدارة المحلية أو الهيئات أو المؤسسات العامة وما يتبعها من وحدات اقتصادية الخ ، ويمارس وظيفته من خلال ثلاث أنواع من الرقابة: الرقابة المالية (بشقيها المحاسبي والقانوني)، الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة ، والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

١/٦/٤ اختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال موازنة البرامج والأداء:

يهدف الجهاز المركزي للمحاسبات إلى تحقيق رقابة على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها الإنتاجية في مجال الخدمات والأعمال وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يباشر الجهاز اختصاصاته في الرقابة المالية عن طريق عمليات التحقيق والتثبت، وهي تلك العمليات التي تهدف إلى التأكيد من أن التصرفات المالية ، والقيود المحاسبية تمت بطريقة منتظمة ووفقاً للقوانين واللوائح المقررة، وطبقاً للقواعد العامة لتنفيذ الموازنة في مجالات العمل المحددة بالقوانين بحيث تعبر هذه العمليات عن الحد الأدنى الذي يلتزم الجهاز بمراجعته، ويقوم الجهاز بأداء هذه الوظيفة في ظل موازنة البنود والاعتمادات والتي تركز على الناحية المحاسبية والمالية، وتعتمد في أداء هذا الدور على مراجعة المستندات المؤيدة للصرف والتأكد من توقيعات من لهم صلاحية الصرف من الاعتمادات.

أما في ظل موازنة البرامج والأداء تصبح كل وحدة إدارية أو إنتاجية على علم مقدماً بدورها بالنسبة للقطاع الذي تتبعه ، ونصيها من المشروعات أو الأنشطة التي سوف تقوم بتنفيذها مرتبط في ذلك بأهداف الخطة القومية الشاملة ، وفي ضوء ذلك الوضع تصبح الرقابة في مفهومها وطبيعتها وخصائصها محكومة بالخطة القومية الشاملة ، وكذلك أهدافها، ووسائل تنفيذ تلك الأهداف وبذلك يتحدد دورها في الآتي:

- بحث خطط العمل والخطط المالية للتأكد من أنها ذات كفاية لتحقيق أهداف الوحدة، وأن الهيكل التنظيمي والتقسيم الإداري، وتسلسل الرئاسات ومراكز السلطة والمسئولية على نحو يكفل سرعة التنفيذ مما يحقق الأهداف الأساسية التي تشملها الخطة القومية.

- تصبح عملية الرقابة عملية تقييم لما تم أدائه من أعمال أو خدمات ، وما تكلفه هذا الأداء مقارنة بما يجب أن يؤدي وبما يجب أن يتكلفه الأداء وفقاً لخطط العمل والخطط المالية الموضوعة مع الوصول من هذا التقييم إلى أساس يعتمد عليه في علاج ما قد يظهر من قصور أو انحرافات.
 - تتمثل ماهية الرقابة وخاصيتها في متابعة التنفيذ الذي تم ، أو في سبيل الإتمام للتأكد من مطابقته لتفاصيل المشروع أو النشاط الذي يتضمنه البرنامج المختص مقارنة بمعدلات الأداء ، ووحدات التكلفة القياسية مع تحديد الانحراف وأسبابه وإيجاد الحلول المناسبة لعلاقاته مستقبلاً^(١).
- وتستهدف الرقابة في ظل نظام البرامج والأداء إلى تحقيق ما يلي:
- التأكد من أن نظم العمل ووسائل التنفيذ بالوحدات التنظيمية تؤدي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من النفقة ، وبأقصر وقت مستطاع وبمستوى جودة مناسب مع تلاقي أكبر قدر من الضياع.
 - التأكد من أن الأعمال قد انجزت بالكيفية المقررة بالبرنامج من حيث الحجم والنوع والوقت والتكاليف ، وأن وسائل أداء الأعمال والخدمات متوفرة في الأماكن المطلوبة استخدامها فيها، وفي الوقت المناسب ، وأن الاستخدام يتم وفقاً لمعدلات مخططة مقدماً، وجدول زمني لمراحل الأداء.
 - التأكد من أن كل فرد يعمل بالوحدة التنظيمية ذو صلاحية مستمرة لتأدية العمل المنوط به ، وتوفير القدرة الفنية في الأداء والإنفاق بما يكفل إنجاز الأعمال على نحو فعال.
 - الالتزام بالتوقيت الزمني للخطة المالية في استخدام الاعتمادات المالية استخداماً مثمراً على مدى فترة الموازنة. وجدير بالذكر أن تحقيق هذه الأهداف بالنسبة لرقابة المركزي للمحاسبات لن يلقي على الجهاز أعباء جديدة بل على العكس من ذلك فإنه سوف يمكن للجهاز من القيام بواجبه الرقابي بصورة أكثر فاعلية.
- ويتضح ذلك من الاختصاصات الواردة بالقانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٨ وذلك على النحو التالي^(٢):
- نصت المادة (٣) على " ... يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهاز الآتية:
 - الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ، ووحدات الحكم المحلي.
 - الهيئات العامة والمؤسسات العامة
- نصت المادة (٤) على ".... يختص الجهاز أيضاً بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء وبلغ الجهاز نتيجة فحص الجهات طالبة الفحص
- ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص نشاط إحدى المصالح الإدارية أو أي جهاز تنفيذي أو إداري أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامة
- كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعته لتنفيذ الخطة وما تم تحقيقه من أهدافها وأن يطلب منه إبداء الرأي في تقارير المتابعة.
- نصت المادة (٥) على ".... يباشر الجهاز اختصاصاته في الرقابة المنصوص عليها في المادة (٢) من هذا القانون على الوجه الآتي:

(١) عبد العزيز سيد محمد ، ميزانية البرامج والأداء، (القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية ، ٢٠٠١) ، ص ٢٣١.

(٢) جمهورية مصر العربية ، الجهاز المركزي للمحاسبات، قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٨ ، القاهرة ، المطابع الأميرية ، ١٩٩٨.

في مجال الرقابة المالية:

" ١ - الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة الخدمية والأحزاب والنقابات والاتحادات.

وللجهاز على الأخص في سبيل تحقيق ذلك وتبعاً لطبيعة هذه الوحدات ما يلي:

- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة والتثبيت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقة سليمة وفقاً للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد العامة للموازنة العامة.
 - مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الوحدات الحسابية وكذلك مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة.
- ٢ - الرقابة على الهيئات العامة الاقتصادية والمؤسسات العامة.

وفي مجال الرقابة على الأداء:

" - متابعة تقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التي تباشر نشاطها في مجالي الخدمات والأعمال وذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى مجموعات الوحدات ذات النشاط المتماثل وله في هذا المجال على الأخص مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من تخفيضها طبقاً للخطة الموضوعية ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف إلى إجمالي التكاليف وقيمة الإنتاج

- إعداد تقارير تفصيلية تناول تقويم ما يكشف من نقاط ضعف أو اختلال أسفرت عنها تقارير المتابعة وتقويم الأداء عن الوحدات والأنشطة....
 - متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بالتكاليف المقدرة وطبقاً للتوقيت الزمني المحدد لها وعلى الوجه المحدد عن الوحدات والأنشطة....
 - تتبع مدى نجاح الخطة في إقامة التوازن الاقتصادي بين القطاعات المختلفة واكتشاف مواطن الاختناق التي تمنع تنفيذ الخطة وتحقيق الأهداف المحددة....
 - مراجعة السجلات المقررة إمسائها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وسجلات متابعة تنفيذها..".
- نصت المادة (١٣) " - على وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة وبياناتها التفصيلية ومشروعات قوانين ربطها.

- وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بميزانياتها وحساباتها الختامية وما يجري عليها من تسويات وتعديلات إضافية والحسابات المالية والربع سنوية والشهرية ونتائج الجرد السنوي للمخازن التابعة لها وتقارير الإنجاز. وكل ذلك في حدود المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون والقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ولائحته التنفيذية والقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية.

وفي ضوء النصوص التشريعية المنظمة لعمل الجهاز يتضح قيام الجهاز بمراجعة السجلات المقرر إمسائها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية وكذلك سجلات متابعة تنفيذها، وتحقيق الأهداف منها ، كما يتولى مراجعة الأعمال وتكاليفها على ما كان مقرراً لهما ، ومراجعة نتائج الأعمال والعائد منها بالنسبة لما كان مستهدفاً تحقيقه، واستنباط معدلات التكلفة بالنسبة لكل نوع من الأعمال والمشروعات ، بالإضافة إلى استنباط معدلات أداء مختلف الأعمال وتكلفة كل منها ، والتحقق من أن تلك الأعمال قد تم تنفيذها بالمصروفات التي قدرت لها وتقييم نتائجها بالنسبة لما كان مستهدفاً منها ، فضلاً عن أن إعداد الموازنة على أساس البرامج والأداء يسهل قيام الجهاز بوظيفة تقييم الأداء لما توفره موازنة البرامج والأداء من معايير ومؤشرات للحكم على الأداء ، وهو جوهر عملية تقييم الأداء الذي

يعتمد على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أو بمعنى آخر قياس الأداء على معدلات ومعايير ثم دراسة الفروق ومسبباتها بهدف الوصول إلى القرار السليم.

٢/٦/٤ نموذج تطبيقي لموازنة البرامج والأداء في قطاع الصحة:

وصولاً لتكاملية الفكر النظري والتطبيق العملي للبحث أعد الجهاز المركزي للمحاسبات نموذجاً تطبيقياً لتطوير موازنة البرامج والأداء في قطاع الصحة محاولاً تطبيق هذا النموذج على إحدى المستشفيات العامة، إذ تعتبر الرعاية الصحية أحد مجالات الاستثمار في الموارد البشرية ويقوم قطاع الصحة بوضع وتنفيذ خطط هذه الرعاية بحيث تتناسق مع خطط قطاعات الإنتاج والخدمات الأخرى في إطار خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بقصد الاستفادة المثلى من الموارد الصحية الموجودة لتوفير البيئة المعيشية المتكاملة للإنسان، هذا وتتناول وصف الحالة الصحية ثلاثة أبعاد متكاملة ، يتعلق أولها بمدى حياة الإنسان، ويتعلق الثاني بمدى انتشار عوارض الصحة بين أفراد المجتمع ، اما البعد الثالث فيرتبط بدرجة توافر الخدمات الصحية كنشاط مستقل، هذا فضلاً عن أن نشاط الصحة نشاط خدمي ، والمعروف أن النشاط الخدمي يصعب قياس عائده، وذلك لأنه يحتاج إلى المزيد من الدراسات والأبحاث والتحليل؛ إلا أنه على الرغم من ذلك فإن الدراسات في هذا المجال محدودة.

١/٢/٦/٤ خطوات تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع الصحة:

يقوم الجانب التطبيقي للأسلوب المقترح لتطوير الموازنة العامة للدولة إلى موازنة البرامج والأداء على أساس تحديد احتياجات التطوير أولاً، ثم العمل على تهيئة الإمكانيات على نحو يكفل تحقيقها ، وبما يغطي جميع مراحل دورة الموازنة من إعداد وإقرار وتنفيذ، وقد تم اختيار قطاع الصحة لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنه يسعى إلى تحقيق الأهداف الأساسية التي ترسمها الدولة في مجال الخدمات الصحية، وذلك عن طريق توفير هذه الخدمات للقاعدة العريضة من طبقات الشعب ذوي الدخل المحدودة، ويتم ذلك بالاستعانة بما لديه من إمكانيات (بشرية ومادية) والعمل باستمرار على تعزيزها وتطويرها بما يحقق النهوض وتحسين أداء الخدمة الصحية.

وفيما يلي أهم خطوات تطبيق موازنة البرامج والأداء في هذا القطاع:

١/١/٢/٦/٤ اقتناع السلطة التشريعية بأهمية التحول لموازنة البرامج والأداء:

يعتبر اقتناع السلطة التشريعية بتطبيق موازنة البرامج والأداء أمر أساسي من متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء. كما أن خلق وعي بأهمية ومزايا تطبيق موازنة البرامج بين الوزارات والإدارات الحكومية ، على كل المستويات تعتبر كذلك أمراً أساسياً لكي يتم التطبيق في كل تعاون وثيق بين خدمات التخطيط والتنفيذ.

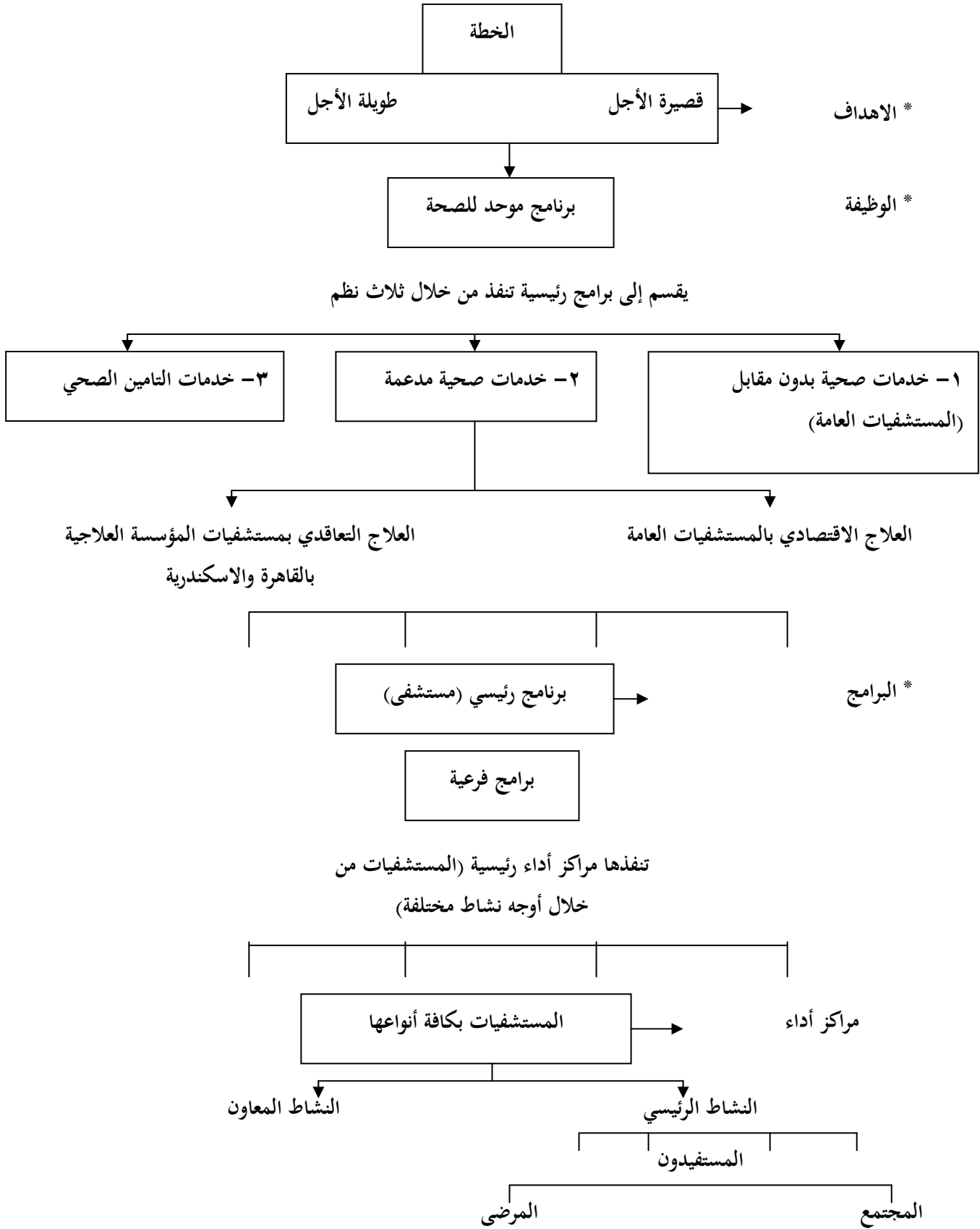
٢/١/٢/٦/٤ تحديد هيكل خطط وبرامج قطاع الصحة:

من المقومات الأساسية التي تساعد في تطبيق الموازنة على أساس البرامج والأداء ربطها بالخطة العامة للدولة حيث تصبح أداة لتنفيذ ومتابعة تنفيذ الخطة ، وتقوم الوحدات المكونة لقطاع الصحة بتنفيذ البرامج الرئيسية المدرجة لكل وحدة بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ويقسم البرنامج الرئيسي إلى برامج فرعية تنفذها مراكز الأداء في كل وحدة ، ويكون ذلك أساس إعداد الموازنة العامة في كل وحدة من وحدات قطاع الصحة، فتحدد الخطط والبرامج يتم على أساس الأهداف، الوظيفة ثم البرنامج الرئيسي، فالبرنامج الفرعي.

أما تسلسل إعداد مكونات البرامج والأداء وحساب التكلفة فيبدأ صعوداً من مراكز النشاط ويظهر ذلك من الشكل التالي رقم (٣) الذي يوضح تسلسل الخطط والبرامج والأنشطة^(١):

(١) نقلاً بتصرف : عبد الباسط عبد المعطي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣١٢.

الشكل رقم (٣) يوضح تسلسل الخطط والبرامج والأنشطة داخل قطاع الصحة



وتحقق موازنة قطاع الصحة أهداف الخطة العامة في مجال الرعاية الصحية ويعبر عن هذه الأهداف بالبرامج المدرجة بالخطة ، ويحدد حجم هذه البرامج حجم الطلب على الخدمات الصحية للقطاع ، حيث تقوم استراتيجية قطاع الصحة على أساس توفير الخدمات الصحية الوقائية والعلاجية من خلال ثلاث نظم ، أولاً خدمات صحية بدون مقابل وتقدمها أساساً وزارة الصحة في مختلف وحداتها ومستوياتها ، وثانياً خدمات صحية مدعومة وتشمل نوعين هما العلاج الاقتصادي في مستشفيات وزارة الصحة ، والعلاج التعاقدى في مستشفيات المؤسسات العلاجية بالقاهرة والإسكندرية، وخدمات التأمين الصحي التي تقدمها وحدات القطاع العام، أو في المستشفيات التابعة لبعض الهيئات والوزارات ، وكذلك هيئة التأمين الصحي ، والثالث خدمات القطاع الخاص في العيادات والمستشفيات الخاصة. غير أن هذه الإستراتيجية تولي اهتماماً خاصاً بالتوسع في نظم التأمين الصحي والخدمات الصحية المدعومة حتى توفر للجماهير غير القادرة على مواجهة تكاليف خدمة القطاع الخاص العلاج بالأجر المناسب ، وبالكفاءة التي ترفع من شأن الرعاية الصحية ، وكذلك التوسع في صناعة الأدوية لتوفيرها بالثمن الذي يتناسب ودخول المواطنين. وفي ضوء هذا فقد ركزت خطة الموازنة العامة للدولة للعام ٢٠١٤/٢٠١٥ ثلاث مجالات رئيسية.

(أ) العمل على استكمال مستشفيات وزارة الصحة التي تقدم العلاج بالمجان ، والتي بدأ تنفيذها منذ سنوات عديدة ، وتركز الخطة من خلال العلاج المجاني - أيضاً - الذي تتولاه وزارة الصحة على الرعاية الصحية الأولية التي تشمل كلاً من الحضر والريف ، فضلاً عن التوسع في المعامل التي سوف تنشأ وتجهز وذلك لإجراء وتتبع فحوص التقصي الوبائي ، وسلامة مياه الشرب ، وبحوث البيئة المتعلقة بالصحة العامة.

(ب) قيام المؤسسات التي تعمل بنظام العلاج الاقتصادي المدعوم بالتوسع في أداء خدماتها.

(ج) التركيز على خطوط الإنتاج المضافة للمصانع الحالية لشركات القطاع العام من الدواء ، وإحلال بعض الخطوط لرفع كفاءتها الإنتاجية.

ولا يقتصر دور قطاع الصحة على الخدمات الصحية الوقائية والعلاجية فقط ولكن له مهام أساسية في تطوير ورفع مستوى البحوث في مجالات الصحة والإسهام في التقدم العلمي في شتى مجالات الصحة ورعاية البيئة ، وكذلك مساعدة قطاعي الأعمال والخدمات بشكل غير مباشر في رفع مستوى إنتاجيتها بإيجاد الإنسان السليم بدنياً ونفسياً.

٤/٦/٢/٣ تحديد عناصر التكلفة:

تتطلب موازنة البرامج أن يكون طلب الاعتمادات على أساس تكاليف البرامج المنتظر تنفيذها مع بيان الإنجاز تحت كل برنامج ، و ذلك بعد أن يتم تحديد مراكز التكلفة، ووحدات التكلفة بتعيين تقدير عناصر التكاليف اللازمة للإنجاز ، وذلك على أساس العمل الواجب أدائه أو الخدمة الواجب تقديمها في صورة برامج ومشروعات وأنشطة ، فالتقدير هنا لا يركز اهتمامه على التكاليف التاريخية التي تمت في سنوات سابقة ، ولكن على العمل الواجب أدائه في السنة القادمة، أما ما تم صرفه في سنوات سابقة فهو متعلق بعمل مختلف من حيث الحجم والهدف وأساليب التنفيذ فلا يصلح لاتخاذ كأساس للتقدير . ويتم تحديد عناصر التكلفة وفقاً لمجموعتين:

المجموعة الأولى: أسس تقدير عناصر تكاليف البرنامج الجاري:

لا تختلف عناصر التكاليف في وحدات الجهاز الإداري للدولة عنها في الوحدات الاقتصادية والتي تتمثل في الأجور الشاملة، والمستلزمات السلعية والخدمات ، والمصروفات التحويلية الجارية ، وأخيراً التحويلات الجارية التخصيصية.

وفيما يلي يتم تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالتفصيل من حيث أسس تقديره أو قياسه.

العنصر الأول: الأجور الشاملة:

تعتبر تكلفة القوى العاملة من أهم بنود الصرف بالنسبة لموازنة النشاط، ومن ثم فإن هذه التكلفة تؤثر مباشرة على التكاليف الكلية للنشاط وبالتالي البرنامج فكيف يمكن تقدير تكلفة العمالة بطريقة علمية سليمة. تعتبر الاحتياجات الوظيفية بما تمثله من بنود الإنفاق على المرتبات والأجور والمكافآت جزءاً هاماً مستنفداً لموارد المشروع أو النشاط ، ولذا يجب قدر الإمكان توخي الدقة والحرص عند قياس أو تقدير احتياجات الوحدة الإدارية من القوى العاملة ، فلا يجب أن تنشأ وظيفة إلا لحاجة فعلية لها بعد تحديد مسؤولياتها وواجباتها حسب ما يفرضه البناء التنظيمي للوحدة أو نظام ترتيب أو توصيف الوظائف، كما لا يجب أن ترفع درجة من درجات بعض الوظائف إلا بهدف زيادة المستهدف من عائد النشاط بالنسبة لهذه الوظيفة.

وعليه فإنه من المهم دراسة أسس تقدير تكاليف العمالة في مختلف الأنشطة كما يلي:

فبالنسبة للتكلفة المتغيرة للعمالة يتوقف تقدير الاحتياجات الوظيفية منها على متغيرين هما:

- حجم العمل: ويمكن معرفته من دراسة مستوى حاجة الجماهير إلى تلك الخدمة ومدى إمكان زيادتها.
- معدلات الأداء: وهو الزمن القياسي أو المعياري اللازم لإنجاز حجم معين من العمل بالنسبة لشخص معين ذو كفاءة فنية معينة وخلال فترة زمنية محددة.

ويمكن تحديد حجم العمل ومعدلات الأداء باستخدام عدد من البيانات منها ^(١):

- رقم مسلسل التقسيمات التنظيمية الرئيسية.
- اسم التقسيم الوظيفي والذي يحدد وفقاً للهيكل التنظيمي من أعلى إلى أدنى مستوى في الوحدات الإدارية.
- اسم الوظيفة المتعارف عليها. - اسم الوظيفة طبقاً لوصفها.
- بيان نوعيات الأعمال في الوظائف المختلفة ويستند في ذلك على واجبات الوظيفة الوارد وصفها.
- وحدة أداء لكل نوع من الوظائف. - متوسط حجم العمل المتوقع خلال السنوات الثلاث القادمة.
- متوسط حجم العمل خلال السنوات الثلاث السابقة (ويتم حسابه بالطريقة الإحصائية من واقع السجلات).
- قياس حجم العمل خلال العام الحالي بأخذ متوسط السنوات السابقة والقادمة. وبعد معرفة حجم العمل ومعدل الأداء لكل نوع من الأعمال يمكن حساب الاحتياجات الوظيفية لكل نوع من العمل باستخدام المعادلة الآتية:

عدد الأفراد اللازمين لإنجاز العمل =

حجم العمل أو عدد العمليات المقترح أداؤها × معدل الأداء

عدد ساعات العمل الفعلية

وهناك طرق أخرى لتقدير الاحتياجات الوظيفية منها:

- طريقة عبء العمل: وفي هذه الطريقة يتم حصر كمية العمل مع بيان التغيرات التي تطرأ عليه من حين إلى آخر، وغالباً ما تتخذ إحدى السنوات كأساس لمقارنة هذه المتغيرات.
- طريقة التقدير بالنقط: وتتم في حالة تعذر تحديد وحدة لقياس العائد النهائي، كما هو الحال في بعض أنشطة الخدمات ، فإنه يجب الأخذ في الحسبان عدد من العوامل مثل حجم الإمكانيات ، وتوافرها، وعدد السكان ، ومدى استفادتهم من الخدمة ، وعدد الساعات اللازمة الخ ، وذلك كأساس لتقدير الدرجات ثم اتخاذ وحدة نموذجية كأساس للمقارنة.

(١) جمهورية مصر العربية ، وزارة التنمية الإدارية ، كتاب دوري بشأن وضع معدلات الأداء وحساب المقررات الوظيفية على مستوى الدولة ، الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة ، سنة ١٩٧١.

- طريقة الأرقام القياسية: حيث يحدد عدد الموظفين اللازمين للعملية عن طريق البيانات الإحصائية التي تجمع من الأداء.

- بالنسبة للتكلفة الثابتة للعمالة:

وهي تلك التكلفة التي لا ترتبط بحجم العمل داخل مراكز النشاط المساعدة ولكنها ترتبط بسياسة معينة، وإمكانيات رأسمالية متاحة، كما يصعب قياس أداؤها، وإن كان يمكن تحديد عدد هذه الوظائف بنسبة معينة من عدد العاملين، وتختلف هذه النسبة حسب المستوى الإشرافي، وتتميز هذه الوظائف بأن الاحتياجات فيها لا ترتبط بحجم النشاط زاد أم نقص.

وتحسب التكلفة الثابتة للعمالة بضرب عدد العاملين الذين يعملون في نطاق الخدمات المساعدة \times معدل الأجر الخاص بهم.

وبعد تقدير التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة تصل إلى التكلفة الإجمالية للعمالة.

وهناك مشاكل متعلقة بتكاليف العمالة من أهمها أن عدداً من الموظفين يعين بنص قانوني أو طبقاً لسياسة الدولة، وقد يكون هذا العدد أكثر مما يحتاجه العمل.

العنصر الثاني: المصروفات الجارية:

وهي المصروفات التي يضمها الباب الثاني من الموازنة الجارية، ويتم تقدير هذه المصروفات في الموازنة التقليدية بالاستناد إلى المنصرف الفعلي في الجزء المنقضي من السنة الجارية التي تعد خلالها تقديرات الموازنة، وكذلك معدل الإنفاق في السنوات الثلاث الماضية مع مراعاة العوامل التي قد تستجد وتدعو إلى التعديل.

ولما كانت موازنة البرامج تعد على أساس تقدير تكاليف كل برنامج، لذلك لا تصلح هذه الطريقة في التقدير، ولا بد من طريقة أخرى تستند على أسس واقعية لتقدير المصروفات الجارية المتعلقة بكل مركز نشاط. ويمكن تقسيم المصروفات الجارية إلى مصروفات متغيرة طبقاً لحجم العمل داخل مركز النشاط، ومصروفات ثابتة لا تتأثر بحجم العمل داخل مراكز النشاط.

ويتم تقدير المصروفات الثابتة على أساس الالتزامات التي ترتبت على إنشائها مثل الإيجارات وفوائد القروض والتليفونات وغيرها، فهي تترتب على سياسة معينة ولا تتغير مع تغير حجم العمل وتتم الرقابة عليها عند اتخاذ قرار بإنشائها، بينما تقدر المصروفات المتغيرة كالمستلزمات السلعية والخدمات على أساس احتياجات تنفيذ البرنامج، وهذا يرتبط بحجم البرنامج أي بعدد الوحدات المقدر إنجازها واحتياجات كل وحدة من مصروفات، ويمكن تقدير إجمالي المصروفات الجارية بضرب عدد الوحدات \times تكلفة الوحدة.

ويتم تقدير احتياجات كل وحدة تكلفة في المرحلة الأولى بالاعتماد على البيانات التاريخية المستخرجة من الدفاتر، ويعمل دراسات مالية وفنية يمكن أن تطور البيانات التاريخية لتصل إلى المعدلات النمطية طبقاً للمستوى المرغوب فيه مع مراعاة الظروف الواقعية للتنفيذ.

وبعد أن يتم حصر عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة على ذلك الأساس يتم توزيع تكاليف المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية التي استفادت منها بثلاث اتجاهات.

الاتجاه الأول: توزيع تكاليف النشاط المساعدة على مراكز النشاط الرئيسية وذلك يتم بعده طرق منها ما يلي:

- طريقة الخدمة أو المنفعة: تعتبر هذه الطريقة من أهم الأسس وأكثرها استعمالاً حيث يتم توزيع تكاليف مراكز النشاط المساعدة على المراكز الرئيسية وذلك على أساس مدى الاستفادة كل مركز من كل عنصر من عناصر التكاليف الخاصة بمراكز النشاط المساعدة.

- القدرة على الدفع وتحمل الأعباء : وفي هذه الطريقة يتم تحميل مراكز النشاط الرئيسية بتكاليف مراكز النشاط المساعدة وذلك حسب قدرتها على تحمل نصيب أكبر أو أقل من هذه التكاليف.
 - طريقة المكافآت التشجيعية: وهي من أحدث الطرق العلمية لتوزيع تكاليف المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية وتقوم على أساس وضع مقاييس نمطية لبنود النفقات بالمراكز الرئيسية مع ربطها بالنتائج المراد الحصول عليه، فإذا زاد الناتج المطلوب بنفس التكاليف النمطية المحددة مقدماً قل نصيب المركز من تكاليف المراكز المساعدة، أما إذا قل الناتج عن المقدّر له زاد نصيب المركز من تكاليف المراكز المساعدة.
- الاتجاه الثاني: توزيع نشاط المراكز المساعدة بحيث تندمج في مراكز النشاط الرئيسية وتصبح جزءاً منها ، بمعنى أن يتضمن النشاط الرئيسي ما يتبعه من أنشطة مساعدة تقوم بخدمته.
- وهذه الطريقة يترتب عليها اتباع اللامركزية في الأنشطة المساعدة مما يؤدي إلى زيادة التكاليف، وإن كانت تفضي على مشكلة كيفية معالجة تكاليف المراكز المساعدة، حيث لن يكون هناك مراكز نشاط مساعدة، ولكن يتبع كل مركز نشاط رئيسي ما يحتاجه من موظفين للأعمال المساعدة.
- الاتجاه الثالث: بقاء تكاليف مراكز النشاط المساعدة دون توزيع على المراكز الرئيسية ، ويتم الرقابة على تكاليف تلك المراكز المساعدة بصفة مستقلة مثلها مثل المراكز الرئيسية، فليس هناك داعي لعملية التوزيع خاصة وأن عملية التوزيع لا تتم على أسس علمية.
- أما بالنسبة للتصرف في مجموعة التكاليف الثابتة فإنه نظراً لأن توزيع التكاليف الثابتة بغرض الوصول إلى تكلفة إجمالية للوحدة المساعدة في تسعير الوحدة ليس له أهمية في قطاع الخدمات حيث أن الخدمة غالباً ما تقدم بدون مقابل ، أو بمقابل زهيد لا يحدد على أساس التكاليف ولهذا فإن عملية توزيع التكاليف الثابتة بغرض التسعير ليس لها ضرورة ، كما أن توزيع هذه التكاليف الثابتة يتم بطريقة أو بأخرى ، وليس على أساس علمي ولذلك فإنه من المفضل أن تبقى التكاليف الثابتة كرقم إجمالي دون توزيع بدل أن تقسم وتوزع فتتأثر بين وحدات مختلفة فيضيع معناها ويصعب تفسير النتائج المترتبة عليها^(١).
- المجموعة الثانية: أسس تقدير عناصر التكاليف لبرنامج رأسمالي:
- العمليات الرأسمالية هي العمليات غير المتكررة، وفي الغالب لا تستنفد خلال فترة محاسبية واحدة، كما أنها لا تتعلق بإشباع الحاجات الجارية بل بإشباع الحاجات المستقبلية وتتمثل هذه النفقات في نفقات البناء والتشييد إلى جانب نفقات حيازة الأصول الثابتة من سيارات وأثاث ومعدات وتجهيزات صغيرة الخ ويتم تقدير تكاليف المشروع على أساس حجم المشروع وما يتطلبه من مواد ومصروفات وعماله ، وكذلك على عدد الوحدات المنتظر تنفيذها، وزمن التنفيذ لكل مشروع ولسهولة تقدير التكاليف يقسم المشروع إلى مجموعة عمليات كل منها يمثل مرحلة في تكوين المنتج النهائي للمشروع.
- ويقوم بمهمة تقدير تكلفة المشروعات جهات التخطيط المختصة في ضوء الخطة العامة مع تقديم الأولويات في التنفيذ على ضوء الإمكانيات المتاحة.
- ويجب أن يرفق بهذه المشروعات جدول زمني للتنفيذ حيث تتم متابعة تكاليف التنفيذ وزمن التنفيذ مع بيان ما تم إنجازه في صورة كمية.

(١) د. عبد العزيز حجازي ، تصميم النظام المحاسبي للتكاليف الفعلية في المشروعات الصناعية (القاهرة . دار النهضة العربية، بدون تاريخ)

وكل ما يمكن قوله في هذا المجال أن تنفيذ البرامج الرأسمالية قد يستغرق وقتاً يتجاوز السنة المالية مما يستدعي تجزئة الاعتماد الكلي للمشروع بين عدد من السنوات والسماح في ظل أساس الاستحقاق بترحيل مستحقات الوحدة التي تقوم بالتنفيذ العام القادم ، أو باعتبارها مدينة بما يسد لها مقدماً من هذه الاعتمادات التي لم تنفذ ما يقابلها من أعمال ، كما أن طلب الاعتمادات سنوياً يجب أن يرتبط بما يقدر إتمامه من العمل خلال ذلك العام بالنسبة لما سبق إتمامه أو بالنسبة لذلك الجزء المتبقي من ذلك المشروع تحت التنفيذ.

٣/٦/٤ دراسة تطبيقية لموازنة البرامج والأداء على إحدى المستشفيات العامة "دراسة حالة"

مقدمة:

يعتبر دور المستشفى في البرنامج الصحي العام ذو أهمية كبيرة، كما تعتبر الرعاية الطبية داخل المستشفى عامل أساسي وهام في برنامج الخدمة الصحية التي تسعى الدولة لتوفيرها، فلا يمكن لأي برنامج خاص بالرعاية الطبية أن يوصف بأنه شامل دون أن يوفر إمكانيات كاملة للعلاج داخل المستشفى التي تعتبر الوحدة الأساسية لتقديم الخدمات العلاجية.

وقد تم اختيار المستشفى كمجال لتطبيق موازنة البرامج الأداء باعتبارها مركز الأداء في قطاع الصحة ، وتهدف هذه الدراسة التطبيقية أساساً إلى اختيار تطبيق ما سبق عرضه من أفكار بالنسبة لموازنة البرامج والأداء وذلك من ناحية تطوير نظام المحاسبة الحكومية ليتلائم على وجه التحديد مع الأغراض والمفاهيم التي تبنى عليها موازنة البرامج والأداء ، ومن حيث تطبيق نظام التكاليف الفعلية في قياس تكلفة البرامج والأنشطة والمشروعات وربطها بمراكز الأداء، ثم قياس معدلات التكلفة والعائد تقديرياً وفعالياً لقياس الانحرافات من ناحية، وإعداد تقديرات الإنفاق الخاص بالمستشفى عن عام مقبل.

١/٣/٦/٤ أسباب اختيار المستشفى محل الدراسة:

تعتبر مستشفى أحمد ماهر التعليمي أحد المستشفيات العامة التعليمية التابعة للهيئة العامة للمستشفيات بمحافظة القاهرة، وقد أنشئ المبنى الذي يشغله المستشفى حالياً في عام ١٩٥٣ باسم مستشفى أحمد ماهر التعليمي، ويقدم المستشفى الخدمات العلاجية المجانية في التخصصات المختلفة ، وبناء على قرار وزير الصحة والحكم المحلي رقم ٤٤٧ لسنة ١٩٧٥ ، قامت المستشفى بتقديم الخدمات العلاجية بأجر (علاج اقتصادي) ابتداء من عام ١٩٧٦ ، بجانب الخدمات العلاجية المجانية بهدف تحسين الخدمة بالمستشفى.

وفيما يلي استعراض للهيكل التنظيمي للمستشفى وقد تم اختيار مستشفى أحمد ماهر التعليمي على وجه الخصوص وذلك لأنها مستشفى عام يضم أغلب التخصصات الأساسية من أمراض باطنية - تليف كبد - أنف وأذن وحنجرة - حول - أمراض نساء وولادة - أطفال - جراحة العظام - جراحة عامة - مسالك بولية وكلية صناعية - تركيب أسنان - تجميل وحروق - أمراض نفسية وعصية - علاج طبيعي . هذا بالإضافة إلى أن المستشفى تقوم بتقديم الخدمة الطبية للمواطنين بالمجان ، مع تخصيص بعض الوقت في العيادات الخارجية ونسبة معينة من أسرة الأقسام الداخلية والأقسام الفنية المساعدة (الأشعة - المعامل - العمليات الخ) للعلاج نظير أجر رمزي وهو ما يسمى بالعلاج الاقتصادي لتيسير الخدمة الصحية على محدودي الدخل وغير القادرين على تحمل أعباء العلاج الخاص.

٢/٣/٦/٤ خطوات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المستشفى:

تمثل خطوات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المستشفى في الآتي:

لتطبيق موازنة البرامج والأداء في المستشفى ينبغي التعرف على الهيكل التنظيمي الخاص بها، ومدى ملاءمته لأحداث التطوير المطلوب في نظام الموازنة وبما يلائم تويب البرامج مع الأخذ في الاعتبار طبيعة العمل ومسئوليته ، وحتى يتحدد نوع الخدمة التي يؤديها كل مستوى وظيفي في المستشفيات ويمنع أو يقلل من تداخل الاختصاصات.

وفيما يلي عرض مختصر للهيكل التنظيمي للمستشفى.

إدارة المستشفى: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة والمتابعة بالمستشفى عن طريق اتخاذ القرارات ورسم السياسات، وتفويض السلطات ، وتحديد المسؤوليات حسب التسلسل الإداري للوظائف الإشرافية بالمستشفى ويتم ذلك بمعرفة:

أ) مجلس الإدارة:

ويقوم تنفيذاً لقرار وزير الصحة والحكم المحلي رقم ٤٤٧ لسنة ١٩٧٥ والخاص بتنظيم المستشفيات والوحدات الصحية، بالإشراف على الخدمات التي تؤديها المستشفى ومدرسة التمريض الملحقة بالمستشفى، وعلى تنفيذ الموازنة وغير ذلك من المسؤوليات الأخرى.

ب) مدير المستشفى:

يتولى مدير المستشفى الإشراف العام على جميع أقسام المستشفى ، كما يخول بجميع السلطات اللازمة لإصدار القرارات والتعليمات للعاملين.

ج) رؤساء الأقسام والوظائف الإشرافية والفنية:

وينقسم المستشفى إلى أقسام فنية محددة لكل منها رئيس مسئول عن قسمه أمام مدير المستشفى بجانب رؤساء الأقسام الإدارية.

د) الشؤون المالية والإدارية:

- الشؤون المالية: وتشمل وحدة الحسابات والخزينة والمخازن والمشتريات:
 - وحدة الحسابات وتقوم بإمسك الدفاتر المحاسبية والقيود بها والمراجعة واعتماد الصرف ، ومحاسبة مرضى قسم العلاج بأجر.
 - وحدة الخزينة، وتقوم باستلام جميع إيرادات المستشفى والصرف من السلفة المستديمة وغيرها من الاختصاصات.
 - وحدة المخازن ، وتقوم بمراجعة متطلبات الخدمة بالمستشفى لتوفير الأدوات والمهمات في الوقت المناسب منعاً من تعطل الخدمة.
 - وحدة المشتريات ، وتقوم على توفير احتياجات المستشفى من الأغذية والأدوية ومطبوعات والخ.
- الشؤون الإدارية: وتشمل شؤون العاملين ، شؤون إدارية ، وحدة المغسل والمكوى ، وحدة الخياطة والبياضات.
- التسجيل الطبي والإحصاء: يتولى قسم التسجيل الطبي عملية جمع البيانات وتحليلها واستقراء النتائج والتبليغ عنها إلى المستويات الأعلى.
- وحدة الخدمة الاجتماعية: وتتولى القيام بعمل الأبحاث الاجتماعية وتقديم المساعدات المالية، وصرف الأجهزة التعويضية، كما تتولى بحث شكاوى المرضى التي ترد من المجالس الطبية ، ومكاتب خدمة المواطنين.
- وحدات الصيانة والخدمات المعاونة. ● وحدة التليفون (السويتش).

- وحدة إقامة الأطباء وهيئة التمريض .
- مدرسة التمريض .
- المشرفة .

كذلك تتضمن المستشفى الأقسام الآتية:

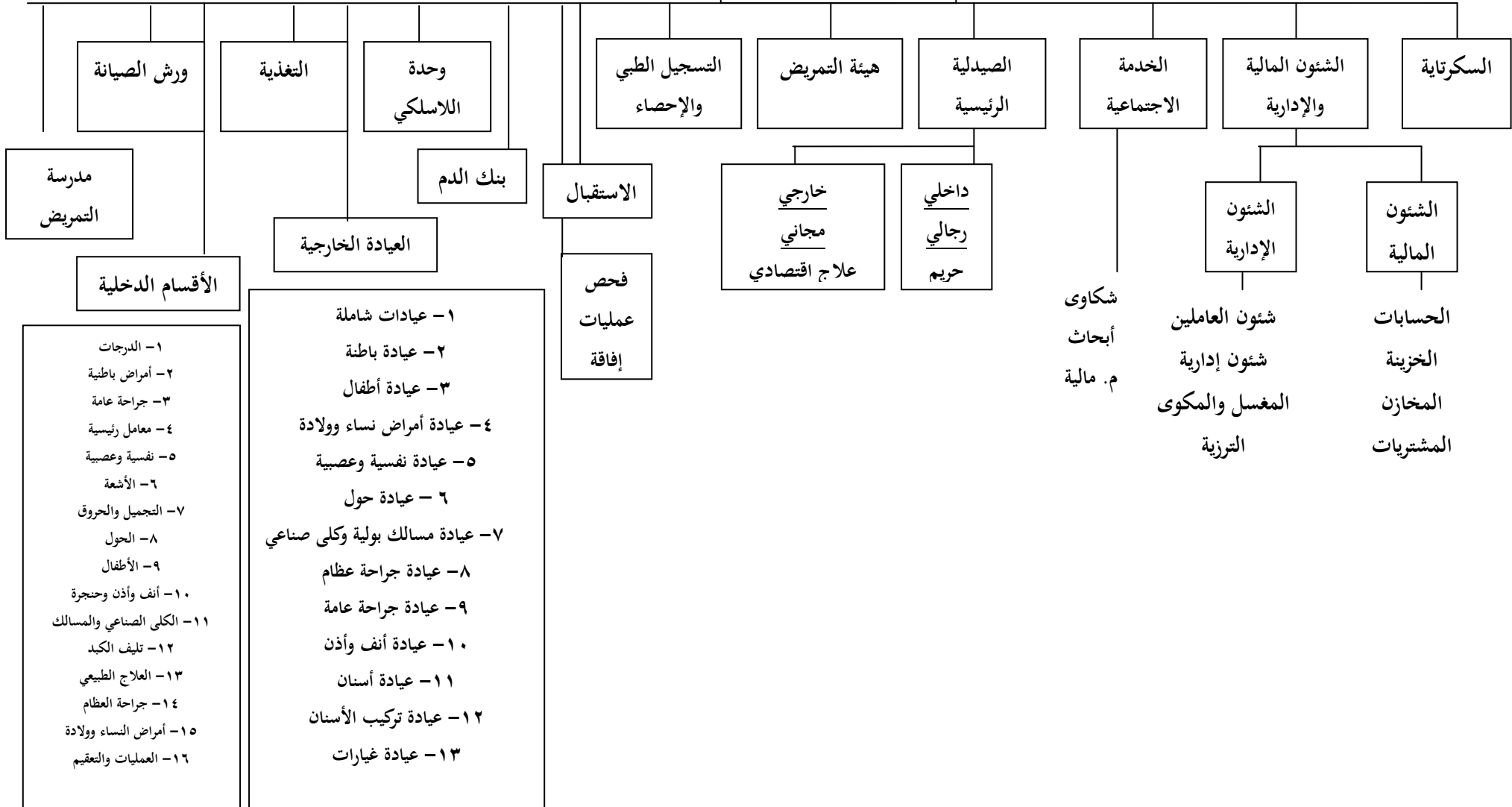
- قسم الاستقبال ، ويقوم باستقبال الحالات العاجلة.
 - العيادة الخارجية ، وتستقبل العيادة الشاملة مجموع المرضى المترددين على العيادة الخارجية، كما تجري الفحوص المعملية والإشعاع للمرضى الذين يتقرر دخولهم للعلاج بالأقسام الداخلية.
 - وتشمل العيادة الخارجية على مجموعة من العيادات التخصصية لفحص وتجهيز المريض للدخول للمستشفى إذا احتاج الأمر.
 - الأقسام الداخلية، وتحتوي على عدة أقسام هي ، قسم الأمراض الباطنية ، قسم تليف الكبد ، قسم أنف وأذن وحنجرة ، قسم الحول ، قسم أمراض النساء والولادة ، قسم الأطفال ، قسم جراحة العظام ، قسم الجراحة العامة ، قسم المسالك البولية.
 - قسم العمليات والتعقيم المركزي.
 - قسم المعامل ، ويوجد به معمل رئيسي بالعيادة الخارجية يؤدي خدماته للقسمين الداخلي والخارجي، كما يوجد بها عدد من المعامل المتخصصة.
 - قسم العلاج الطبيعي، ويشمل قسم العلاج بالكهرباء ، وقسم العلاج بالتمرينات.
 - بنك الدم، ويعتبر من بنوك الدم الرئيسية على مستوى "ج.م.ع". - قسم التغذية.
- وتجدر الإشارة ، إلى أن عرض الهيكل التنظيمي للمستشفى ليس الهدف منه التقييم ولكن لتحديد مكونات هذا التنظيم والتناسق والترابط بين تشكيلات أجهزة المستشفى بأكملها ، وحتى يمكن الاعتماد على ذلك في تحديد النشاط الرئيسي والمعاون لأداء الخدمة العلاجية، وبالتالي تحديد مراكز التكلفة.
- وبفحص الهيكل التنظيمي لهذا الغرض يتعين أن البناء التنظيمي للمستشفى يتكون من:
- هيئة للإدارة العليا تضم مجلس إدارة المستشفى ومدير المستشفى ورؤساء الأقسام الفنية والإدارية والمالية.
 - وحدات متخصصة في الشؤون المالية والإدارية والقانونية والفنية والهندسية.
 - الأقسام الفنية التي تضمها المستشفى والتي يعتبر نشاطها الأساسي هو تقديم الخدمة العلاجية للمواطنين.
- ويتضح هذا من الشكل رقم (٤) ^(١):

(١) الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية ، مستشفى أحمد ماهر التعليمي ، بيان تفصيلي بأقسام المستشفى ، وأهم التجهيزات والعاملين حتى ٨١/١٢/٣١ والهيكل التنظيمي لها.

الهيئة العامة للمستشفيات التعليمية الشكل رقم (٤) يوضح الخريطة التنظيمية بمستشفى أحمد ماهر التعليمي

مستشفى أحمد ماهر التعليمي

مدير عام المستشفى
ورئيس مجلس الإدارة



٤/٦/٣/٢/٢ تحديد الأنشطة والخدمات التي تؤديها المستشفى:

تنقسم الخدمات التي تؤديها المستشفى إلى نوعين من الأنشطة المتميزة وتمثل هذه الأنشطة في:
أ- نشاط رئيسي: ويتضمن النشاط في المستشفى أداء خدمة علاج المواطنين، وإجراء الفحوص الطبية والمعملية وغيرها ، وذلك بالنسبة لكافة تخصصات المستشفى مجاناً بصفة أساسية ، وبأجر رمزي للقادرين بهدف استخدام الحصيولة لتحسين الخدمة بالمستشفى ويتم أداء الخدمة العلاجية أو الصحية بالمستشفى من خلال عدد من الأقسام هي:

- الاستقبال .
 - العيادة الخارجية .
 - الأقسام الداخلية.
 - الصيدلية.
 - المعامل.
 - بنك الدم.
 - قسم العمليات والتعقيم المركزي.
 - قسم الأشعة.
 - قسم العلاج الطبيعي.
- ب- نشاط معاون: ويقصد بها تلك الخدمات أو الأنشطة التي تساعد الخدمات الرئيسية في أداء وظيفتها العلاجية والصحية ، ولذلك فليس لها عائد نشاط مستقل يمكن ربطه بعناصر التكاليف الخاصة بها ، وتسمى هذه الخدمات بمراكز الخدمات المعاونة، وتتكون من:

- مجلس إدارة المستشفى.
- الوحدات الإدارية والمالية.
- التسجيل الطبي والإحصاء.
- مدرسة التمريض.
- وحدة الخدمة الاجتماعية.
- وحدات الصيانة والخدمات المعاونة.
- وحدة المغسل والمكوى.
- وحدة الخياطة والبياضات.

وبالنظر لهذه الخدمات ، نجد أن بعضها يمثل خدمات فنية وأخرى تمثل خدمات مالية وإدارية. فالخدمات الفنية هي التي تحتاج في أدائها إلى مستوى معين من الخبرة إلى جانب مؤهل علمي معين، كما أن عائد النشاط أو وحدات القياس فيها غير متماثلة ، حيث تختلف من وحدة إلى أخرى ومن نشاط إلى آخر.

وتتمثل الخدمات الفنية في مستشفى أحمد ماهر في كل من نشاط الخدمات الرئيسية والمعاونة ، حيث يقوم على أداء الخدمات الرئيسية أطباء ومتخصصين لتحقيق مستوى معين من الخدمة المهنية (علاج ، تشخيص، فحص ، إجراء عمليات ، إجراء بحوث ، تحاليل ، أشعات وغيرها) للمترددين على المستشفى من طالبي العلاج ، وكذلك هيئة تمريض الخ ... وأما الخدمات المالية والإدارية فإنها تلك الخدمات الإجرائية أو الروتينية والتي تتماثل تقريباً في جميع الوحدات الإدارية ، حيث يمثل عائد النشاط أو وحدات القياس فيها ملف يفحص، أو كشف ماهيات يعد، أو تقرير يكتب الخ

وأما عناصر النفقات الخاصة بها فإنها تتمثل في أجور ومرتبات القائمين بأداء ذلك العمل وكذلك من النفقات الجارية التي تخص هذه الإدارات.

وعلى أساس ذلك يمكن حساب قيمة الخدمات الصحية باعتبارها نشاط المستشفى الرئيسي، (على أساس قيمة هذه الخدمات وفقاً لتكلفتها من النشاط الرئيسي مضافاً إليه النشاط المعاونة) ، ولا يتحقق ذلك إلا في إطار نظام للمحاسبة على التكاليف في المستشفى تسعى إلى حساب تكلفة الخدمات الصحية الرئيسية والمعاونة ، وإحداث رقابة على استخدام عناصر التكاليف وتطبيق نظام المحاسبة على التكاليف يستلزم اتخاذ

الإجراءات ، والخطوات اللازمة لتطوير موازنة المستشفى من موازنة بنود واعتمادات إلى موازنة برامج وأداء ، على مراحل متكاملة ومتعاقبة ويتوقف كل واحدة منها على الأخرى، ومن هذه الإجراءات تقسيم المستشفى إلى مراكز التكلفة ، و جدير بالذكر أن قياس عائد النشاط من أجل الوصول إلى معايير الأداء يتطلب في مجال الخدمات الفنية مقارنة تكاليف النشاط مع عائده (وهو ما يسمى بقياس التكلفة مع العائد).

وأما في مجال الخدمات الإجرائية فإن الأمر يتطلب من أجل إعداد معايير الأداء الخاصة بها خضوع أداء هذه الخدمات لنوع من دراسة التوقيت والحركة بهدف تبسيط العمل والقضاء على ما قد يكون به من تكرار أو معوقات مما يستدعي نوعاً من الدراسة التطبيقية المرتبطة بظروف العمل والأداء في كل وحدة إلى جانب أخذ رأي خبراء قياس العمل في مواصفات العمل ومراحل أدائه ، وهذا ما يصعب توفيره إلا في دراسة متعمقة وتحتاج لبيانات تفصيلية.

٤/٦/٣/٢/٣ تحديد مراكز التكلفة أو مراكز النشاط بالمستشفى:

يعتبر تحديد مراكز التكلفة أمراً أساسياً لتطبيق موازنة البرامج والأداء بالمستشفى، ويقصد بمراكز التكلفة إنها وحدات تنظيمية إدارية وفنية كل منها يمثل اختصاصات ومسئوليات يقوم عليها مجموعة من الأفراد، وهي تتخذ أساساً لحصر عناصر النفقات بشكل مباشر ، وتتميز كل وحدة منها بنشاط تختلف مقوماته عن النشاط الذي يؤدي في وحدة أخرى، وليس هناك حجم معين أو شكل خاص لمراكز التكلفة، وليس هناك نظام موحد يمكن تطبيقه في الوحدات الإدارية العامة، ولكن يمكن بيان الخطوط الرئيسية التي يمكن على ضوءها إعداد دليل لمراكز التكلفة في وحدة إدارية على أساس تجانس الأعمال والوظائف التي تؤدي بها^(١).

ولقد جاء بالنظام المحاسبي الموحد تعريف لمراكز التكلفة على النحو التالي:

"مركز التكلفة هو مركز أداء لنشاط معين متجانس ، أو خدمات من نوع معين متجانسة ينتج عنها منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس على أن تكون مراكز التكلفة ممثلة لوحدة مسئولية في التنظيم الإداري^(٢).
وقسم النظام مراكز التكلفة إلى الآتي^(٣):

- مركز (٥) مراكز الإنتاج: تعكس مراكز الإنتاج النشاط الذي تقوم به الوحدة.
- مركز (٦) مراكز الخدمات الإنتاجية، وهي المراكز التي تخدم مراكز الإنتاج وتوفر المستلزمات وغيرها.
- مركز (٧) مراكز الخدمات التسويقية: وهي المراكز التي تتم فيها أبحاث وعمليات تسويق منتجات الوحدة.
- مركز (٨) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية: هي مراكز خدمات الأجهزة المالية والإدارية وأجهزة الإشراف والرقابة والمتابعة الداخلية في الوحدة.

ومن الضروري عند تطبيق نظم التكاليف بالمستشفى أن يتم تقسيمها إلى مراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطاً متميزاً عن غيره وفقاً لطبيعة العمل مع بيان حدوده الفنية والإدارية.

(١) د. عبد العزيز حجازي ، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦ .

(٢) النظام المحاسبي الموحد، الجزء الأول ، الجهاز المركزي للمحاسبات، سنة ١٩٦٦ ، ص ١١٩ .

(٣) المرجع السابق، ص ١٣٤ .

ويتوقف تحديد مراكز التكلفة وعددها على دراسة النواحي الفنية للمستشفى وكذلك هيكلها التنظيمي، ويعتبر إعداد دليل لمراكز التكاليف خطوة رئيسية حيث يوضح المسؤولين عن الإنفاق وذلك لأن الإنفاق يرتبط بوحدات تنظيمية معينة مسئول عنها شخص معين.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن إعداد دليل لمراكز التكلفة في المستشفى على النحو التالي:

١- مراكز الإنتاج:

١/١ الاستقبال.

٢/١ العيادة الخارجية.

٣/١ الأقسام الداخلية.

٤/١ الصيدلية.

٥/١ المعامل.

٦/١ بنك الدم.

٧/١ قسم العمليات والتعقيم المركزي.

٨/١ قسم الأنشطة.

٩/١ قسم العلاج الطبيعي.

٢- مراكز الخدمات الإنتاجية:

١/٢ وحدة الخدمة الاجتماعية.

٢/٢ وحدة الصيانة والخدمات المعاونة.

٣/٢ وحدة المغسل والمكوى.

٤/٢ وحدة الخياطة والبياضات.

٥/٢ قسم التغذية.

٦/٢ وحدة اللاسلكي.

٣- مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية:

١/٣ مجلس إدارة المستشفى.

٢/٣ الوحدات الإدارية والمالية.

٣/٣ التسجيل الطبي والإحصاء.

٤/٣ وحدة إقامة الأطباء وهيئة التمريض.

هذا ويلاحظ استبعاد مركز الخدمات التسويقية وذلك لأنه لا يوجد بالمستشفى خدمات تسويقية،

حيث أنها تقوم على تأدية نشاط خدمي وهو تقديم الرعاية العلاجية للمواطنين.

ويساعد تقسيم المستشفى إلى مراكز تكلفة على تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- حصر عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز لتحديد تكلفة كل مركز على حدة.
- الرقابة على التكاليف عن طريق ربط عناصر التكلفة بمركز تكلفة معين حيث تصعب الرقابة على تكاليف المستشفى ككل.

- تتخذ كمصدر رئيسي للبيانات التي يمكن أن تعد على أساسها تقديرات الموازنة وذلك عن طريق معرفة مستلزمات كل مركز وفقاً للعمل الذي يقوم به.
- تساعد مراكز التكلفة على تحديد الاحتياجات اللازمة من عناصر التكلفة من مواد وعمل وخدمات.
- تحقيق الرقابة وتحديد مواطن المساءلة.

٤/٦/٣/٢/٤ وحدات التكلفة أو وحدات الناتج النهائي أو وحدات القياس:

- يحتاج تحديد حجم الخدمات الصحية والتميز بين أنواع تلك الخدمات التي تؤديها المستشفى إلى وسيلة للقياس تكون هي وحدة للأداء والتكلفة ، وقد عرف النظام المحاسبي الموحدة وحدة التكلفة بالآتي^(١):
- هي وحدة للتعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسية بالنسبة لمركز التكلفة، ويكون هذا التعبير بالحجم أو الوزن أو الطول أو العدد في حالة التجانس المطلق في الموصفات والوحدات المنتجة.
 - وفي حالة عدم التجانس في الموصفات بين المنتجات وبعضها البعض يمكن لأسباب تتعلق بتسهيل العمل وتبسيطه تبويب المنتجات المتشابهة في مجموعات تتفق مكونات كل مجموعة منها في بعض الموصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة قياس تقريبية على المجموعة.
 - وفي غياب التجانس بين المنتجات وبعضها البعض وعدم اشتراكها في الموصفات الأساسية تتخذ أمر التشغيل للتعبير عن وحدة الإنتاج وقياسها.
 - وقد ينسب المنتج أو المنتجات إلى أحد عوامل الإنتاج أو أحد عناصر التكاليف للتعبير عن وحدة لقياس التكلفة (ساعات عمل مثلاً).

وينبغي أن يتوفر في وحدة الأداء العوامل الأساسية الآتية^(٢):

- ارتباط وحدة الأداء بالجهد المبذول ارتباطاً مباشراً.
- قابلية هذه الوحدات للتحديد الكمي من واقع السجلات الحسابية أو الإحصائية دون إجراء عمليات إضافية.
- وضوح مفهوم وحدة القياس وفقاً للإصلاحات الفنية المتداولة بحيث يمكن اتخاذها أساساً لتقييم الأداء، وللمقارنة بين نتائج الفترات الزمنية المختلفة على أسس موحدة.

وتطبيق نظام المحاسبة على التكاليف في نطاق المستشفى يجب أن يبدأ أولاً بتحديد وحدات التكلفة لاتخاذها أساساً لإعداد قائمة التكاليف بقصد قياس الأداء الفعلي، ويؤدي تعدد الأنشطة التي تؤديها المستشفى إلى صعوبة تحديد وحدة التكلفة أو تعدد وحدات التكلفة تبعاً لتعدد مجالات النشاط، مما يؤدي إلى صعوبة قياس تكلفة كل نشاط على حدة نظراً لاعتبار أغلب عناصر النفقات من قبيل التكاليف المشتركة، ويمثل عدد المرضى ناتج خدمات المستشفى ، ومن ثم يمكن أن ينظر إلى عدد هؤلاء على اعتباره المقياس المناسب لأداء الخدمة وتحديد وحدة التكلفة لخدمة العلاج، ولكن ما المقصود بعدد المرضى؟ هل يقتصر على المقيمين في الأقسام الداخلية؟ أم يدخل في ذلك المرضى الذين يترددون على العيادات الخارجية؟ وهل

(١) النظام المحاسبي الموحد ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣٢ .

(٢) د. حسين عامر شرف ، مرجع سبق ذكره ، سنة ١٩٧٠ ، ص ٥٦ .

يؤخذ عدد المرضى بصرف النظر عن نوع المرض ، وفترة العلاج؟ كل هذا يجعل اختبار وحدة التكلفة، ووحدة الأداء وتحديدها يمثل صعوبة كبيرة ولسهولة حساب التكلفة ثم اختيار وحدة تكلفة واحدة لجميع الأنشطة الرئيسية بالمستشفى وهي مريض / يوم باعتبار تلك الأنشطة وإن كانت تختلف في نوعية الخدمة التي تؤديها إلا أنها جميعاً تتفق في المضمون ألا وهو تقديم الخدمة العلاجية والصحية للمريض (كما ورد في النظام المحاسبي في الفترة الثانية من تعريف وحدة التكلفة).

٤/٦/٣/٢/٥ قياس تكلفة وعائد نشاط الخدمات التي تؤديها المستشفى:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى اختبار تطبيق ما سبق عرضه من أسس تبويب وعرض موازنة البرامج والأداء ، ونظام المحاسبة الحكومية الملائم من حيث تطبيق نظام التكاليف الفعلية في قياس تكلفة الأنشطة والمشروعات بالمستشفى وربطها بمراكز الأداء بها.

وفي مجال مستشفى أحمد ماهر التعليمي محل الدراسة فإن الأمر يستلزم تحديد الوظائف والخدمات التي تؤديها المستشفى، وتقسيمها إلى خدمات رئيسية وأخرى معاونة، ثم إعادة تقسيم الخدمات المعاونة إلى خدمات فنية وأخرى مالية وإدارية - كما سبق ذكره - حتى يمكن اتخاذ تكلفة هذه الخدمات أساساً لإعداد تقديرات الموازنة للعام القادم في ضوء تقديرات التكلفة والعائد.

ويتم القياس الفعلي بالنسبة لكل من التكلفة وعائد النشاط طبقاً للخطوات الآتية^(١):

الخطوة الأولى: قياس تكلفة النشاط:

للقياس الفعلي لتكلفة النشاط بهدف الوصول إلى تكلفة كل قسم من أقسام المستشفى في عام معين، يجب قياس تكلفة نشاط كل من الخدمات الصحية الرئيسية، والخدمات الصحية المعاونة عن نفس العام كما يلي:

تمثل الخدمات الفنية الرئيسية مركز أداء رئيسي بالمستشفى حيث أنه يعبر عن الهدف الذي تقوم المستشفى من أجل تحقيقه ، في حين تمثل المستشفى كوحدة مركز الأداء الإجمالي، وتمثل التكلفة الفعلية لهذه الخدمات في:

- أجور الأطباء ومكافآتهم وبدلاتهم.
- إهلاك الأثاث الخاص بأقسام العلاج.
- أجور هيئة التمريض ومكافآتهم وبدلاتهم.
- إهلاك مباني الأقسام المرتبطة بالعلاج.
- أجور أعضاء الخدمات المعاونة الخاصة بهذه الأقسام ومكافآتهم وبدلاتهم.
- حصة الحكومة في المعاش الخاص بكل من الأطباء وهيئة التمريض والخدمات المعاونة.
- إهلاك كافة الأجهزة المستخدمة في العلاج كأجهزة رسم القلب ، والمخ ، والأنشطة والمناظير ، والأجهزة المستخدمة بالمعامل الخ.

وجدير بالذكر أن سجلات الحسابات بالمستشفى لا يفرق فيها بين النفقات الجارية والرأسمالية من بين المستلزمات السلعية والخدمية (طبقاً لنظام المحاسبة الحكومية المطبق حالياً) ولكن من الضروري التفرقة

(١) رشاد عثمان عوض الحصري ، الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة الحكومية لخدمة الأهداف المنظورة للموازنة العامة للدولة ،

دراسة تطبيقية على ج.م.ع ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة ١٩٩٨ .

بين الجاري والرأسمالي استناداً إلى القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مدى توقع الحصول على خدمات من الأصل خلال سنوات قادمة، أو خلال العام الحالي فقط، وكذلك حجم النفقة كبيراً أو صغيراً. كذلك تتضمن النفقات الجارية لدى مختلف أقسام المستشفى ثمن شراء ميكروسكوبات، أثاث، أجهزة تكييف، أجهزة موجات فوق صوتية، جهاز رسم قلب، آلات جراحية، أدوات للتصوير، حضانات للأطفال المبتسرين، وأجهزة تعقيم..... الخ، ولما كان لكل منها طبيعته الخاصة من حيث استعماله والعمر المقدر له مما يستدعي دراسة الفنيين لكل بند منها على حدة، وتقدير العمر الإنتاجي لها لتقدير قسط الإهلاك السنوي المناسب، ولسهولة الحساب يمكن تحديد معدل واحد لجميع هذه البنود كمعدل إهلاك على أساس عمر إنتاجي مقدر لها في حدود خمس سنوات في المتوسط أي بمعدل ٢٠% سنوياً مع افتراض عدم وجود أي قيمة لهذه الأجهزة كخردة أو نفاية في نهاية عمرها الافتراضي.

الخطوة الثانية: قياس التكلفة الفعلية لخدمات العلاج المعاونة:

تتمثل الخدمات الفنية المعاونة لخدمة العلاج بالمستشفى في وحدة الخدمة الاجتماعية، وحدة الصيانة والخدمات المعاونة - وحدة المغسل والمكوى - وحدة الخياطة والبياضات - قسم التغذية - وحدة اللاسلكي (كما سبق ذكره).

وتتلخص تكلفة هذه الأقسام في كل من:

- الأجور الشاملة للعاملين بهذه الأقسام.
 - مكافآتهم وبدلاتهم.
 - ما يخص هؤلاء العاملين من الأجور الإضافية.
 - المصروفات الجارية الخاصة بهذه الأقسام.
 - حصة الحكومة في المعاش لهم.
 - قسط الإهلاك الخاص بالأجهزة المستعملة بهذه الأقسام.
- وتعتبر تكلفة شراء الأجهزة الخاصة بكل قسم من هذه الأقسام نفقات رأسمالية يجب أن توزع تكلفتها على عدد معين من السنوات، ونظراً لصعوبة تحديد قيمة كل منها على حدة، وعدم وضوح ذلك في سجلات المستشفى فيمكن حساب قسط إهلاك سنوي قدره ١٠% مثلاً على أساس أن العمر الافتراضي لهذه الأجهزة قد يكون ١٠ سنوات في المتوسط.

ويلاحظ أن تكلفة ذلك المركز سوف يعاد تحميلها لمركز التكلفة الرئيسي الخاص بالخدمات الصحية المباشرة، وذلك بتحميلها على مستوى الأقسام بنسبة عدد المرضى في كل قسم على حدة، وذلك لأن الانفاق سواء في مركز خدمات رئيسي أو معاون يتم من أجل تحقيق هدف النشاط وهو أداء الخدمة العلاجية للمريض.

الخطوة الثالثة: قياس التكلفة الفعلية للخدمات المالية والإدارية:

تتمثل الخدمات المالية والإدارية في مستشفى أحمد ماهر التعليمي - كما سبق ذكره - في مجلس إدارة المستشفى، والوحدات الإدارية والمالية، والتسجيل الطبي والإحصاء، وتتكون عناصر النفقات الخاصة بهذه الإدارات من أجور ومرتبوات القائمين بأداء تلك الأعمال، وكذلك النفقات الجارية التي تخص هذه الإدارات.

ويلاحظ أيضاً أن تكلفة ذلك المركز سوف يعاد تحميلها لمركز التكلفة الرئيسي الخاص بالخدمات الصحية المباشرة، وذلك بتحليلها على مستوى الأقسام بالمستشفى بنسبة عدد المرضى في كل قسم على حدة.

الخطوة الرابعة: قياس الإنفاق الرأسمالي للخدمات الصحية الرئيسية والمعاونة: تتمثل هذه التكلفة في الإنفاق على كل قسم من أقسام المستشفى التي تقوم بتقديم الخدمة الصحية الرئيسية والمعاونة من نفقات خاصة بالمباني أو الأثاث والتجهيزات وشراء الأجهزة الخ ، إلى جانب قسط الإهلاك الخاص بكل منهم.

الخطوة الخامسة: جملة الإنفاق الجاري لمركز الأداء الرئيسي: وعليه فإنه يمكن أن تصل إلى جملة الإنفاق الجاري لمراكز الأداء الرئيسية بعد تحميلها بتكلفة مراكز الأداء المساعدة ، وذلك بتحميلها على مستوى الأقسام بالمستشفى بنسبة عدد المرضى في كل قسم على حدة.

الخطوة السادسة: قياس عائد النشاط: يتمثل عائد النشاط في مجال الخدمات الرئيسية بالمستشفى في مريض / يوم، أي في عدد المترددين على المستشفى الذين يتم علاجهم في مختلف الأقسام - وليس المرضى الذين يشفوا فقط - حيث أن الخدمات العلاجية تؤدي ويستفيد منها جميع طالبي العلاج حتى ولو كانت النتيجة هي عدم شفاء بعض المرضى.

وأما الخدمات الفنية المعاونة فليس لها عائد نشاط مستقل يمكن ربطه بعناصر التكاليف الخاصة بها، وعليه فإنها تمثل إلى جانب الخدمات الرئيسية تكلفة الخدمة العلاجية.

وبالنسبة للخدمات المالية والإدارية فإنها تتماثل تقريباً في جميع الوحدات الإدارية ، حيث يمثل عائد النشاط فيها ملف يفحص، أو كشف ماهيات يعد، أو تقرير يكتب أو خطاب يحرر ويرسل. وجدير بالذكر أن قياس عائد النشاط من أجل الوصول إلى معايير الأداء يتطلب في مجال الخدمات الفنية مقارنة تكاليف النشاط مع عائده (وهو ما يسمى بقياس التكلفة مع العائد)، وأما في مجالات الخدمات الإدارية والمالية فإن الأمر يتطلب من أجل إعداد معايير الأداء الخاصة بها خضوع أداء هذه الخدمات لنوع من دراسة التوقيت والحركة بهدف تبسيط العمل، والقضاء على ما قد يكون من تكرار أو معوقات ، مما يستدعي نوعاً من الدراسة التطبيقية المرتبطة بظروف العمل والأداء في المستشفى ، إلى أخذ رأي خبراء قياس العمل في مواصفات العمل ومراحل أدائه.

ومن واقع تلك المعدلات الخاصة بقياس التكلفة وعائد النشاط يمكن الحكم على كفاءة الأداء في كل قسم من أقسام المستشفى ، بمقارنة نتائج ذلك الأداء بالمعايير التي سبق تحديدها من قبل وقياس الانحرافات وتحديد المسئول عنها.

٣/٣/٦/٤ نتائج الدراسة التطبيقية لموازنة البرامج والأداء في المستشفى:

توصل فريق العمل من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات والقائم على محاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع الصحة ممثلاً في "مستشفى أحمد ماهر التعليمي" إلى وجود بعض المشاكل التي تعترض تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء كأحد أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة يمكن تصنيفها على النحو التالي.

بعض هذه المشاكل يرتبط بالهيكل التنظيمي وبعض آخر يرتبط بالأفراد القائمين على أمر تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وذلك كما يلي:

أ- بالنسبة للتنظيم الإداري: صعوبة ربط البرامج بالهيكل التنظيمي وتحديد المسؤولية عن تنفيذها، وذلك لعدم وضوح السلطات والمسئوليات داخل التنظيم الإداري ، ويحتاج علاج هذه المشكلة إعادة النظر في التنظيم الإداري بحيث يوضع على أساس تحديد للاختصاصات والسلطات والمسئوليات بما يناسب هيكل البرامج مع ملاحظة أن يكون قد سبقه توصيف وتقييم للوظائف المناسبة لهذه المسئوليات.

ب- بالنسبة للأفراد اللازمين: عدم وجود موظفي الحسابات والموازنة المدربين على تطبيق أسلوب موازنة البرامج ، وهذه المشكلة تمثل عقبة أساسية في تطوير الموازنة العامة إلى موازنة برامج، لأن أعداد الأفراد اللازمين للتطبيق لا يقل أهمية عن تعديل نظام إعداد الموازنة نفسه ، فلا فائدة ترجى من أي نظام بدون الفكر الإنساني الذي يقوم بالتطبيق، وحل هذه المشكلة يحتاج إلى تعاون بين وزارة المالية ومراكز التدريب ويتحقق ذلك بإعداد دورات تدريبية للعاملين في مجال الموازنة والحسابات والاتصال المستمر بين إدارة الموازنة المركزية لمعرفة المشاكل ومحاولة حلها في الواقع العملي، بالإضافة إلى ذلك يحتاج الأمر لوضوح البيانات التي تطلبها وزارة المالية من الجهات، وما هي طريقة إعداد هذه البيانات.

أ- بالنسبة لوحدة الأداء (وحدة التكلفة): لتحديد وحدة الأداء أهمية حيث تحصر عناصر التكاليف على أساسها، كما أنها تستخدم في قياس العمل ، ولقد لوحظ أثناء التطبيق العملي إمكانية استخدام أكثر من وحدة أداء للبرنامج الواحد طالما توافرت فيها شروط وحدة الأداء السابق عرضها في هذه الدراسة. ففي مجال الصحة يمكن استخدام مريض / يوم ، أو مريض / سرير كوحدة للأداء، ومن المهم عند اختيار وحدة الأداء المناسبة أن تكون متماثلة بين مراكز النشاط ، وكذلك من سنة لأخرى حتى تكون المقارنة سليمة، هذا بالنسبة للبرامج والأنشطة التي يمكن قياس ناتجها عن طريق وحدات الأداء، أما بالنسبة للأنشطة الإشرافية والإدارية فهنا تواجهنا مشكلة عدم إمكانية قياس ناتج عملها لعدم وجود وحدة ناتج لقياس هذا العمل، ويمكن التغلب على هذه المشكلة بأن يقاس العمل بمدى إنجازها للبرنامج الموكل إليها تنفيذه.

ب- بالنسبة لمعدلات الأداء والتكلفة: يمثل إعداد معدلات للأداء وأنماط للتكلفة مشكلة أساسية بالنسبة لتطبيق موازنة البرامج والأداء ، وذلك لوجود كثير من الصعاب في إعداد هذه المعدلات حيث يحتاج إعداد هذه المعدلات إلى دراسات فنية ومالية وإشتراك الفنيين والمحاسبين للوصول بهذه المعدلات إلى مرتبة الأنماط العلمية، ولحل هذه المشكلة يمكن أن تستخدم طريقة المتوسطات من واقع البيانات الفعلية المستخرجة من الدفاتر لكل وحدة تنفيذية، وهذه المتوسطات تستخدم

كمعدل للأداء والتكلفة ومع الدراسة المستمرة للأداء ، ومحاولة تحسينه ، وللتكلفة ومحاولة خفضها تصل هذه المعدلات إلى مرتبة الأنماط العلمية .

ج- قصور الحسابات والسجلات المالية: أن الحسابات بوضعها الحالي قاصرة على الإمداد بالبيانات اللازمة لإعداد موازنة البرامج حيث تحتاج إلى بيانات أكثر تفصيلاً عن القوى العاملة وعبء العمل ووحدة الأداء ، مما يتطلب إمساك سجلات إحصائية لحصر هذه البيانات لكل برنامج أو نشاط أو مشروع، كما أن الحسابات لا تمدنا بالبيانات عن تكاليف البرامج أو النشاط أو المشروع، ويمكن الاستعانة بمستندات القيد في الدفاتر وذلك بأن يوضح على المستند البرنامج أو النشاط أو المشروع الذي يخصه المصروف لاستخدامها في حصر التكاليف وذلك مؤقتاً لحين تطوير نظام المحاسبة الحكومية وإمساك مجموعة حسابات تكاليف للبرامج وفروعها.

د- بالنسبة لقياس الكفاءة في أداء الخدمة: أن البيانات الكمية عن الإنجاز ليست مؤشراً سليماً لقياس الكفاءة ، ففي مجال الصحة نجد أن عدد المرضى المترددين وتكلفة المريض لا يقيس كفاءة العلاج، فيجب الأخذ في الاعتبار مدة الانتظار للطبيب لإجراء الكشف عليه ، وكذلك مدة العلاج ، ومدى ارتفاع المستوى الصحي فقد يكون عدد المرضى أقل وتكلفة المريض أكثر ، ولكن كفاءة العلاج مرتفعة وفترة انتظار المريض أقصر ، ومدة العلاج أقصر ، فرغم وجود وحدة للأداء إلا أنها ليست دائماً متجانسة لأن من بين المرضى حالات تأخذ وقتاً وتكاليف أكثر ، ولذلك فإن المقارنة بين وحدة وأخرى ومن سنة لأخرى قد تكون مضللة ، ونفس الوضع بالنسبة لباقي الوظائف والبرامج فإن تكلفة الوحدة وعدد الوحدات المنجزة لا تدل على الكفاءة.

وفي ضوء ما سبق خلصت الدراسة التطبيقية إلى حقيقة مؤداها أن الوصول إلى التطبيق الشامل لموازنة البرامج والأداء سوف يعترضه كثير من الصعوبات، ولكن بالإصرار والعمل الجاد والدراسة العلمية لمشاكل التطبيق، يمكن الوصول إلى التطبيق السليم لذلك الأسلوب، فأى فكرة جديدة لا بد أن تأخذ في تطبيقها وقتاً وجهداً وتحتاج إلى تعاون مستمر بين كافة المسؤولين.

خاتمة البحث

أولاً: النتائج:

توصل الباحث من خلال هذا البحث لمجموعة من النتائج كان من أهمها:

على مستوى الجانب النظري:

- خضع تطور أسلوب إعداد الموازنة من ناحية الموضوع والشكل في العصر الحديث لعدة مراحل بداية من مرحلة موازنة البنود أو الاعتمادات (الموازنة التقليدية) وانتهاءً بالموازنة الصفرية مروراً بموازنة البرامج والأداء ، وموازنة التخطيط والبرمجة.
- عدم وصول الدول إلى إعداد الموازنة العامة مرة واحدة ، وإنما تم ذلك بطريقة تدريجية وعبر مراحل متتالية.
- تتعدد خصائص الموازنة العامة للدولة منها أنها خطة شاملة، تنبؤ، تفويض ، توجيه، نظام المعلومات
- تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تحسين مستوى أداء الخدمات الحكومية وترشيد الإنفاق الحكومي والمساعدة في تحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية الخ.
- تؤدي الموازنة العامة للدولة في سبيل تحقيقها لأهدافها عدة وظائف منها التخطيط ، الإدارة - الرقابة ... الخ.
- مر تطور الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية بعدة مراحل وظهرت أول موازنة مصرفية عام ١٨٨٠ وكان ظهورها مرتبطاً بالأوضاع السياسية في مصر وقتئذ.
- خضع تبويب الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية للتعديل في ضوء القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ، بحيث أصبح يتوافق والتبويبات الدولية الخاضعة لدليل إحصاءات مالية الحكومة (**GFSM** 2001) الصادر عن صندوق النقد الدولي.
- شاب النظام السابق للموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية الكثير من العيوب منها: اعتماد تقديرات الموازنة العامة على موازنات سنوات سابقة كأساس لإعدادها مما يسمح لحالات عدم الكفاية في التقدير في الماضي للإنتقال للمستقبل، فضلاً عن عدم القدرة على التخطيط للمستقبل نظراً لعدم توافر بيانات فعلية دقيقة عن الفترات السابقة ... الخ.
- يتسم النظام الحالي للموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية بكثير من المزايا منها أنه فيه من التوجه نحو التطوير بما يحقق توحيد المفاهيم وأسس الإعداد والتنفيذ للموازنة العامة للدولة محلياً ودولياً ، تطوير دور الموازنة العامة كأداة تخطيطية الإسهام في التحرك التدريجي نحو إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء.
- يشوب التبويب الحالي للموازنة العامة للدولة بعض الانتقادات منها أنه لا تتواءم متطلبات تطبيق التبويب الجديد للموازنة العامة للدولة مع معظم الاتجاهات العالمية من حيث مفهوم القياس المحاسبي... ما زالت اللجان المتخصصة التي تشكل في كل جهة من الجهات التي تقوم بإعداد مشروع موازنتها تعتمد على

موازنات السنوات السابقة كأساس لإعداد تقديرات الموازنة الحالية مما يؤدي إلى انتقال أخطاء التقدير من سنة إلى أخرى.

- جاء القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة داغماً ومعضداً للإتجاه نحو تنفيذ موازنة البرامج والأداء مرحلياً حيث قضى صراحة، بأن تحليل الموازنة العامة ينبغي أن يكون على أساس البرامج والمشروعات والأعمال مع منح مهلة خمس سنوات من تاريخ العمل بالقانون لإجراء هذا التحليل.
- تعددت العوامل التي ساعدت على الاهتمام بموازنة البرامج والأداء وانتشارها منها تعظيم جودة الخدمات العامة ، ترشيد الموارد ، الإتجاه نحو قياس الأثر من الإنفاق...
- تعددت أساليب تقدير موازنة البرامج والأداء فهناك أساليب تقدير الموارد (الطريقة الفعلية ، طريقة المتوسطات ، طريقة التقدير المباشر)، أساليب تقدير الاستخدامات (التقدير على ضوء المنافع المتوقعة، التقدير على الأساس الصفري...).
- تعددت تبويات موازنة البرامج والأداء منها التبويب الوظيفي ، تبويب البرامج ، تبويب الأنشطة - التبويب الإداري - التبويب المحاسبي - التبويب طبقاً للغرض من الإنفاق).
- أثبتت التجارب الدولية في مجال تحديث الموازنات أن من أهم نتائج هذا التطبيق ظهور إتجاه قوى نحو التطوير باستخدام الموازنات المستندة إلى الأداء على أنها الأكثر مساعدة على تحسين الأداء الحكومي.
- يتطلب تطوير الموازنة العامة للدولة في ضوء الموازنة القائمة على الأداء بعض المقومات الإدارية والتنظيمية والمحاسبية.

على مستوى الجانب التطبيقي:

توصل فريق العمل من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات والقائم على محاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء في قطاع الصحة ممثلاً في "مستشفى أحمد ماهر التعليمي" إلى وجود بعض المشاكل التي تعترض تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء كأحد أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة يمكن تصنيفها على النحو التالي.

- مشاكل تنظيمية: وتضم صعوبة ربط البرامج بالهيكل التنظيمي وتحديد المسؤولية عن تنفيذها وذلك لعدم وضوح السلطات والمسؤوليات داخل التنظيم الإداري ، فضلاً عن عدم وجود الأفراد المدربين على تطبيق أسلوب موازنة البرامج.

- مشاكل تنفيذية: وهي مشاكل ترتبط بإجراءات تنفيذ موازنة البرامج والأداء كصعوبة تحديد وحدة الأداء نظراً لصعوبة تجانسها ، وقصور الحسابات والسجلات المالية، فضلاً عن صعوبة قياس الكفاءة في أداء الخدمة.

ثانياً: التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها سلفاً، يتقدم الباحث بالتوصيات الآتية إلى أجهزة الدولة المعنية كل حسب اختصاصه والتي يرى أنه يمكن الاستفادة منها في تطوير الموازنة العامة وذلك على النحو التالي:
- تهيئة البيئة المناسبة لتطوير الموازنة العامة وذلك من خلال مراعاة الجوانب الإنسانية والإدارية وتوفير الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق موازنة البرامج والأداء مع الاستعانة بالخبرات المميزة في هذا المجال مع توعية المسؤولين في الحكومة بمتطلبات التطوير وأهدافه ومزاياه (رئيس مجلس الوزراء أو رئيس

الجمهورية) حتى تتلافى مقاومة البعض لهذا التغيير ونضمن تعاون الوحدات الحكومية مع الجهات المختصة بخصوص تطبيق هذا النوع من الموازنات.

- دراسة مدى إمكانية تعديل القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة وتعديلاته ولائحته التنفيذية، وكذا قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ولائحته التنفيذية بحيث يقضي بإتباع أساس الاستحقاق المحاسبي ليتوافق مع متطلبات موازنة البرامج والأداء ومع التبيب الدولي للموازنة في ضوء دليل إحصاءات مالية الحكومية (GFSM 2001) الصادر عن صندوق النقد الدولي.

- أهمية وضرورة التحول إلى أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي في مجال القياس المحاسبي بالوحدات الحكومية لخدمة متطلبات موازنة البرامج والأداء نظراً لما يوفره أساس الاستحقاق من معلومات مالية أكثر دقة ، ويساعد في فرض رقابة مالية أكثر فاعلية، ويساهم في تقييم الأداء للوحدات الحكومية بشكل سليم.

- أن تطوير الموازنة العامة ينبغي أن يتم من خلال منظومة متكاملة تتزامن فيها موازنة البرامج والأداء مع تطوير النظام المحاسبي واستخدام التكنولوجيا الحديثة ، مع تهيئة البيئة المناسبة للتطوير وتقديم الدعم المستمر من خلال أعلى المستويات الإدارية الحكومية في الدولة.

- دراسة مدى إمكانية تشكيل لجنة دائمة يكون أعضائها من وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات وأساتذة الجامعات المتخصصين ، تتولى وضع المقترحات التي تساهم في استمرارية تطوير نظم المحاسبة والموازنة وبما يتناسب مع المتغيرات المحاسبية والاقتصادية الحديثة المتلاحقة عالمياً بدلاً من مساهمة الغرب بدون دراسة.

- الحذر قدر المستطاع من تأثير التغييرات الوزارية على أهداف وبرامج الوزارات والهيئات الحكومية التابعة لها، وعلى مسار التخطيط الإستراتيجي للدولة أي إنه لا ينبغي أن يكون أهداف الوزارات وبرامجها المعلنة من مستلزمات التغيير الوزاري بل ينبغي أن يكون تعديل الأهداف مبرراً ومنطقياً وفي أضيق الحدود وبما يخدم التخطيط الإستراتيجي.

- ضرورة توفير الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق موازنة البرامج والأداء، مع ضرورة ميكنة الحسابات والموازنة وتدريب المحاسبين بالوحدات الحكومية عليه، بالإضافة إلى توفير الخبرات المتميزة في هذا المجال.

- دراسة مدى إمكانية إجراء تعديل دستوري يعطي للجنة الخطة والموازنة بمجلس النواب الحق في مراجعة فصلية (ربع سنوية) ونصف سنوية حول تنفيذ الموازنة وتحديد أسباب الزيادة والنقص عن تقديرات اعتمادات الموازنة وتعزيز الآليات المتعلقة بالتقارير التي يقدمها الجهاز المركزي للمحاسبات عن تنفيذ الموازنة طبقاً للتبيب الاقتصادي والوظيفي، وهو ما يؤدي إلى وضع أفضل لدى مناقشة مشروع الموازنة لكثافة التقارير الدورية التي يتلقاها مجلس الشعب حول تنفيذ الموازنة العامة ومراحل التقدم فيها ، والتي تمكنه من متابعة أفضل للموازنة وتكون لديه صورة أفضل عن التقديرات المناسبة لتبناها ، وهذا يوضح أن التعديلات الدستورية بشأن الموازنة العامة هي خطوة ولكنها غير كافية.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية:

الكتب:

- د. إسماعيل حسين ، موازنة البرامج والأداء ، المفهوم ، الفلسفة والأهداف ، موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، دمشق ، سوريا ، ٢٠٠٤ .
- د. جميل جريسات ، موازنات الأداء بين النظرية والتطبيق ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، القاهرة ، ١٩٩٥
- د. حسين عامر شرف ، مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية - الجزء الثاني، دار النهضة العربية، ٢٠٠٠ .
- د. حسين عامر شرف ، المبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠١ .
- فهمي محمود شكري ، إعداد موازنة البرامج في ظل موازنة البنود - دراسة تطبيقية ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ٢٠٠١ .
- د. عبد الحفي الخولي، حسابات الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة، القاهرة: دار النهضة العربية، بدون تاريخ.
- د. عبد العزيز حجازي ، تصميم النظام المحاسبي للتكاليف الفعلية في المشروعات الصناعية ، القاهرة دار النهضة العربية، بدون تاريخ.
- عبد العزيز سيد محمد ، ميزانية البرامج والأداء، القاهرة: مكتبة الانجلوالمصرية ، ٢٠٠١ .
- د. محمد سعيد أحمد، الإدارة المالية والموازنة العامة للدولة ، دراسة علمية وعملية للاتجاهات الحديثة ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٢ .
- د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، المحاسبة الحكومية والقومية "مدخل معاصر" الجزء الأول ، كلية التجارة . جامعة المنوفية ، ١٩٩٥ .
- محمد قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الطبعة الرابعة، القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب، ٢٠٠٤ .
- د. محمد محمود الجزار وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، القاهرة ، مطابع سجل العرب ، بدون تاريخ.

القوانين والتشريعات:

- جمهورية مصر العربية ، السلطة التشريعية ، الدستور المصري ، ٢٠١٣ .
- جمهورية مصر العربية ، قانون الموازنة العامة للدولة رقم (١٥٣) لسنة ١٩٧٣ والمعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٥ .
- اللائحة التنفيذية للقانون (٥٣) لسنة ١٩٧٣ الصادر بقرار وزير المالية رقم (٥٨) لسنة ١٩٩٦ والتي تم إلغاؤها وإصدار لائحة تنفيذية جديدة محلها بقرار وزير المالية رقم (٧٤٥) لسنة ٢٠٠٠ .

- جمهورية مصر العربية ، الجهاز المركزي للمحاسبات، قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٨ ، القاهرة ، المطابع الأميرية ، ١٩٩٨ .

الدوريات:

- د. خليل عواد أبو حشيش ، إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٢٠٠٣ .
- فهمي محمود شكري ، الاتجاهات الحديثة لاستخدام الموازنة: المدخل الإداري للموازنة ، سلسلة الفكر الإداري المعاصر ، مركز البحوث الإدارية بالمنظمة العربية للعلوم الإدارية ، العدد (٤٥) ، ٢٠٠٨
- د. علي عبد الرحيم ، موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة الإدارية في القطاع الحكومي ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثاني ، السنة الخامسة ، مايو ٢٠٠٦ ، القاهرة.
- د. ليلي عبد الحميد لطفي ، دراسة محاسبية لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات كإستراتيجية للتحديث ، المجلة العلمية بكلية التجارة ، جامعة الأزهر – فرع البنات ، العدد (٢١) ، ٢٠٠٣ .
- د. محمد عبد الحلیم عمر ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول لسنة ١٩٩٩ .
- د. محمود عبد الملك فخرا ، تصميم وتشغيل موازنة البرامج والأداء في مؤسسات التعليم العالي، دراسة تطبيقية على الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب بالكويت ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة الرابعة والعشرون ، العدد الأول ، ٢٠٠٨ .

الأبحاث والرسائل العلمية:

- أشرف جابر محمد رضوان ، أثر تطبيق التبويب الدولي على هيكل الموازنة العامة للدولة في ظل موازنة البرامج والأداء – دراسة ميدانية بجمهورية مصر العربية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠ .
- جمهورية مصر العربية ، الجهاز المركزي للمحاسبات ، مقترح بشأن تطوير مفهوم أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة، بحث صادر عن الإدارة المركزية للبحوث والتدريب ، القاهرة ، ١٩٩٥ .
- حنان محمود عبد العظيم ، استخدام أسلوب الموازنة المرنة كأداة لتطوير الموازنة العامة للدولة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٤ .
- رشاد عثمان عوض الحصري ، الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة الحكومية لخدمة الأهداف المتوقعة للموازنة العامة للدولة ، دراسة تطبيقية على ج.م.ع ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة ١٩٩٨ .
- د. طارق حسن أحمد ، موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، بحث غير منشور ، ٢٠٠٣ .

- عبد الباسط عبد المعطي ، موازنة البرامج والأداء في قطاع الخدمات ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، سنة ٢٠٠٣ .
- علاء الدين عبد الله محمد ، إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرنامج والأداء ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٧ .
- فاطمة عبد الله أحمد ، علاج عجز الموازنة العامة للدولة في مصر بين صندوق النقد الدولي ورؤية التنمية المستقبلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٠ .
- د. محمد عباس مصطفى ، استخدام نظم المعلومات المتكاملة في تطوير الموازنة العامة بجمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٨ .
- محمد محمود جوهر ، الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة لتتفق مع أهداف التخطيط ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٢ .

المؤتمرات الدولية والندوات :

- د. إبراهيم أحمد الصعيدي ، "تقييم كفاءة وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية كنظام معلومات في الوحدات الإدارية غير الهادفة للربح" ، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
- د. إبراهيم أحمد الصعيدي ، تطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، ٢٠٠٢ .
- د. أحمد سالم ، التجربة المصرية في التحول إلى موازنات الأداء ، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، ٢٠٠٢ .
- د. جون أنتوني زافير ، تجارب رائدة مختارة من الدول المتقدمة والدول النامية ، أوراق ووقائع ندوة موازنة البرامج والأداء ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ١٩٩٧ .
- د. حلمي سلام ، ورقة عمل ضمن أوراق ووقائع ندوة موازنة البرامج والأداء ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ١٩٩٧ .
- سعيد عطوي مصطفى ، التجربة المصرية في تبويب وتحديث نظم الموازنة ، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
- د. سلوى شعراوي جمعة ، موازنات النوع الاجتماعي ، برنامج موازنة الأداء من منظور النوع الاجتماعي ، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ .

- د. عاطف عبيد، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
- د. عبد الرحمن عليان ، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء القواعد والتطبيق، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، القاهرة، ٢٠٠٢ .
- د. علي محمود المبيض ، الاتجاهات الحديثة في قياس أداء المنظمات الحكومية ، مؤتمر الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال ، القاهرة ، ٢٠٠١ .
- د. محمد صبري ندا ، تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليشتمل مع موازنة البرامج والأداء، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، ٢٠٠٢ .

مصادر أخرى:

- جمهورية مصر العربية ، وزارة التنمية الإدارية ، كتاب دوري بشأن وضع معدلات الأداء وحساب المقررات الوظيفية على مستوى الدولة ، الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة ، سنة ١٩٧١ ..
- دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي عام ١٩٨٦ .
- الدليل المبسط لتصنيف الموازنة العامة للدولة وفقاً لموجز إحصاءات مالية الحكومة ٢٠٠١ الصادر عن صندوق النقد الدولي ، وزارة المالية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة.
- شريف أحمد شريف ، دليل الموازنة العامة للدولة ، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ .
- مملكة البحرين ، منشور وزارة المالية والاقتصاد الوطني أسلوب تطبيق موازنة البرامج والأداء في مملكة البحرين ، ٢٠٠٢ ، www.mof.gov.bh ، موقع وزارة المالية بالبحرين.
- المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، دليل موازنة البرامج والأداء الصادر عن القسم الاقتصادي والاجتماعي بمنظمة الأمم المتحدة، ١٩٩٨ .
- النظام المحاسبي الموحد، الجزء الأول ، الجهاز المركزي للمحاسبات، سنة ١٩٦٦ .
- وثيقة من وثائق البنك الدولي عن "تقييم مساءلة الإدارة المالية القطرية عن جمهورية مصر العربية" إبريل ٢٠٠٨ .
- وزارة المالية ، قطاع الموازنة العامة للدولة ، منشور إعداد الموازنة للسنة المالية ، ٢٠٠٦/٢٠٠٧ .
- وزارة المالية ، قطاع الموازنة العامة للدولة ، نماذج إعداد الموازنة للسنة المالية ، ٢٠٠٩/٢٠١٠ .
- وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للعام المالي ٢٠٠٨/٢٠٠٩ .

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- **International Monetary Fund (IMF), Government finance statistics manual 2001, IMF, Washington, D.C.**
- **Performance Based Budgeting requirements in state Governments, working paper prepared by Julia Melkers – Fiscal Research Program, 2010, World Bank.**
- **Dr. Medhat Hassanein, American University, The Egyptian Experience In Outcomes-Based,2001.**
- **Performance Based Budget – The Legislative Fiscal Analyst, 19 October 2009, World Bank.**

