



## دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) إلى موازنة البرامج

بحث مقدم للمشاركة في المسابقة العلمية الثالثة عشر  
المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة - الأرابوساي

إعداد

محاسب / أحمد عبدالرازق إبراهيم حنفي

مدير عام بالجهاز المركزي للمحاسبات

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

جمهورية مصر العربية

2021م / ١٤٤٢هـ



﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

سورة البقرة، الآية رقم (٣٢)

## المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الانتقال والتحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وقد تطرق الباحث إلى تجربة جمهورية مصر العربية في التحول إلى موازنة البرامج ودور الجهاز المركزي للمحاسبات فيها.

وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته وطبيعة البحث.  
وتوصل الباحث إلى عدة نتائج، أهمها:

١. يتطلب الانتقال إلى أساس الاستحقاق بصورة كاملة توافر الإمكانيات الفنية لزيادة الكفاءة في النظام المحاسبي الحكومي.

٢. إن الواقع العملي يستلزم الانتقال من إعداد الموازنة العامة للدولة من الموازنة التقليدية إلى الموازونات الأكثر حداثة ومنها موازنة البرامج والأداء.

٣. إن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة هي علاقة تكاملية وبالتالي فإن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة من حيث أسس تخطيطها وإعدادها وتنفيذها وسينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية.

٤. باتباع نظام الاستحقاق ستكون الحكومات أقدر على تقييم أدائها المالي ومركزها المالي، وتقدير تكلفة الخدمات بشكل أفضل والذي يشكل مدخل هام لاتخاذ القرارات الإدارية.

٥. أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لها دور مهم في عملية التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء ومن التحول من الأساس النقدي في المحاسبة إلى أساس الاستحقاق.

٦. الحاجة المستمرة إلى التدريب واكتساب الخبرة لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٧. إن اعتماد النظام المحاسبي على الأنظمة والتكنولوجيا الحديثة يمكن الجهات الرقابية من أداء المهمات الرقابية بكفاءة وفعالية.

وخرج الباحث بعدة توصيات، منها:

- ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي من كونه نظام يهدف إلى تحقيق الرقابة المالية والتحقق من شرعية وقانونية التصرفات المالية إلى نظام قادر على توفير

المعلومات اللازمة لأغراض تقييم الأداء والرقابة الإدارية على تحقيق الأهداف وتقييم الأداء للوحدات الإدارية الموثوق بها من خلال تطبيق متطلبات استخدام موازنة البرامج والأداء.

- العمل على توقيع اتفاقيات التعاون مع أجهزة الرقابة العليا في الدول التي تطبق نظام الاستحقاق وموازنة البرامج والأداء.
- تأهيل مدققي الأجهزة العليا للرقابة على موازنة البرامج والأداء عمليا وفنيا.
- توعية الموظفين بالجهات الحكومية والدولة بأهمية التغيير للموازنة العامة للدولة وما هو أثرها على ترشيد ميزانية الدولة واتخاذ القرارات السليمة وزيادة كفاءة الخدمات بالدولة، وتدريبهم على طرق وأساليب وقواعد تنفيذها وزيادة الموظفين المؤهلين بهذا النظام.
- العمل على استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة وتدريب العاملين على أداء الأعمال الرقابية.
- تحديث وتعديل التشريعات وإعادة النظر في الأنظمة الإدارية المتعلقة بعمل أجهزة الرقابة العليا وإعطاء أعضاء الجهاز الرقابي كامل الصلاحيات.
- لا بد من وجود دراسة تجريبية تغطي بعض الوزارات والإدارات الحكومية في الدولة لتقييم التغيرات والمشاكل في النظام الحالي بحيث يتم القيام بالمتطلبات الانتقالية.

## قائمة محتويات البحث

رقم الصفحة	المحتويات
أ	الآية
ب	شكر وتقدير
ت	إهداء
ث - ج	المستخلص
ح - خ	قائمة محتويات البحث
د - ر	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
١ - ٦	الإطار العام للبحث
٥٠ - ٧	<b>﴿الفصل الأول﴾ الموازنة العامة للدولة</b>
٨ - ٢٣	<b>١/١ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة</b>
٩	١/١/١ تعريف الموازنة العامة
١٠	١/١/٢ أهمية الموازنة العامة
١١	١/١/٣ أهداف الموازنة العامة
١٢	١/١/٤ خصائص الموازنة العامة
١٢	١/١/٥ قواعد إعداد الموازنة العامة
١٤	١/١/٦ مفهوم تبويب الموازنة العامة
١٦	١/١/٧ طرق تبويب الإيرادات والنفقات العامة للحكومة ووظائفها
١٧	١/١/٨ أساليب إعداد الموازنة العامة
٢٠	١/١/٩ إعداد الموازنة التقليدية
٢٠	١/١/١٠ مراحل إعداد الموازنة التقليدية
٢٢	١/١/١١ الإنتقادات الموجهة للموازنة التقليدية
٢٤ - ٤٠	<b>١/٢ المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء: الأسس ومراحل الإعداد</b>
٢٥	١/٢/١ مفهوم موازنة البرامج والأداء

٢٦	١/٢/٢ أهداف موازنة البرامج والأداء
٢٧	١/٢/٣ البيئة الخاصة بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على الوحدات الحكومية
٢٧	١/٢/٤ مقومات أسلوب موازنة البرامج والأداء
٢٨	١/٢/٥ أسباب الحاجة للانتقال لأسلوب موازنة البرامج والأداء
٢٨	١/٢/٦ مزايا موازنة البرامج والأداء
٢٩	١/٢/٧ متطلبات التحول إلى موازنة البرامج والأداء
٣١	١/٢/٨ أسس تبويب موازنة البرامج والأداء
٣٢	١/٢/٩ أسس القياس المحاسبي
٣٤	١/٢/١٠ مراحل إعداد موازنة البرامج والأداء
٣٥	١/٢/١١ مؤشرات الأداء
٣٥	١/٢/١٢ تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء
٣٩	١/٢/١٣ متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء على الوحدات الحكومية
٥٠ - ٤١	١/٣ المبحث الثالث: دراسة تحليلية لتجارب بعض الدول الخاصة بتطوير أسلوب الموازنة العامة
٤١	١/٣/١ تجربة نيوزيلندا لتطوير القطاع الحكومي وتطوير النظام المحاسبي
٤٥	١/٣/٢ تجربة ماليزيا في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة
٥٠	ملخص الفصل الثاني
٥٦ - ٥١	﴿الفصل الثاني﴾ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء
٥١	٢/١ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في المشاركة في تصميم إطار قانوني لتحضير وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة
٥١	٢/٢ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى نظام جديد للحسابات
٥٢	٢/٣ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى نظام جديد

	للرقابة المالية الداخلية
٥٣	٢/٤ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقرار وتحديد المعايير الرقابية
٥٤	٢/٥ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في وضع التقارير السنوية بصورة ملازمة لمشروع اعتماد موازنة البرامج والأداء
٥٤	٢/٦ المقومات الواجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية لممارسة الرقابة على موازنة البرامج والأداء
٥٦	ملخص الفصل الثاني
٧١ - ٥٧	﴿الفصل الثالث﴾ الدراسة التطبيقية
٧٥ - ٧٢	﴿الفصل الرابع﴾ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة
٧٣	٤/١ النتائج
٧٥	٤/٢ التوصيات
٨٢ - ٧٦	قائمة المراجع
٧٦	١/ المراجع باللغة العربية
٧٩	٢/ المراجع الالكترونية
٧٩	٣/ المراجع باللغة الأجنبية

## قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(١)	التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية	٤
(٢)	قواعد إعداد الموازنة العامة	١٣
(٣)	أنواع الموازنات العامة (التقليدية والحديثة)	١٨
(٤)	خطوات إعداد الموازنة العامة للدولة	٢١
(٥)	أهم مميزات موازنة البرامج والأداء	٢٩



# الإطار العام للبحث

## الإطار العام للبحث

### أولاً: المقدمة

لقد صدرت العديد من الدعوات وما زالت مستمرة في الكثير من الدول لمغادرة الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة واعتماد أساليب أكثر حداثة منه، إلا أنه ما زال معتمداً في معظم دول العالم إذ لم يثبت فشل من الناحية العلمية وإنما ظهرت فيه جوانب قصور متعددة، ومن ثم فإن من الصعوبة الدعوة المباشرة إلى ترك الأسلوب التقليدي كلياً، وبصورة فورية كونه يتطلب تكلفة عالية (مادية وبشرية) قد لا تقوى عليها بعض الدول النامية إذا ما انتقلت إلى الأسلوب الحديث خلال فترة قصيرة، لذا فإن التحول التدريجي (وبأقل تكلفة) يمكن أن يعطي ثماراً أفضل على المدى القريب والبعيد فالأسلوب الذي اعتاد عليه العاملون لأكثر من نصف قرن، لا يمكن أن يتم التخلي عنه بنجاح في عام واحد، وإنما يتطلب وقتاً طويلاً حتى لا يثير حفيظة مقاومي التغيير وفي الوقت نفسه يوفر المدة الكافية لاستيعابه تدريجياً من دون فقدان العناصر ذات الخبرة في الأسلوب القديم.

وتجدر الإشارة إلى أن أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة في مصر يتمحور حول المفاهيم التقليدية في الإعداد والتنفيذ، مع محاولة إدخال بعض المؤشرات التي تدل على الرغبة في اتباع جوانب محددة في الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة على الرغم من عدم ظهورها بشكل واضح. ومن ثم فإن ما دفع الباحث للكتابة عن الأساليب الحديثة لأعداد الموازنة العامة للدولة، هو مبادرة الحكومة المصرية ممثلة بوزارة المالية باتخاذ خطوات إيجابية تمحورت حول النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات تطويره، مرتكزاً للبدء من حيث انتهى الآخرون، فضلاً عن أوجه القصور الذي يعتره أسلوب موازنة البنود (التقليدية) كونه يركز على الرقابة على صحة صرف التخصيصات المعتمدة وفي أوجه الإنفاق المخصصة لها ويحدود الاعتمادات المخصصة، من دون أن يولي اهتماماً بمدى تحقيق الأهداف التي صرفت التخصيصات من أجلها أو كفاءة وفاعلية التنفيذ.

### ثانياً: الدراسات السابقة

في حدود المسح الذي قام به الباحث للدراسات والأبحاث الأكاديمية السابقة، التي لها علاقة بموضوع بحثه، يستعرض الباحث ملخص لبعض هذه الدراسات وما انتهت إليه من نتائج وتوصيات فيما يلي:

### الدراسات باللغة العربية

- دراسة عثمان (٢٠١١) بعنوان « تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء »

هدفت الدراسة إلى تطوير الموازنة العامة المستخدمة في القطاع الحكومي الفلسطيني بها بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية الفلسطينية وتحقيق الرقابة والمحافظة على المال العام والمساعدة على قياس الأداء الحكومي، ويتحقق ذلك من خلال الانتقال من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة للوحدات الحكومية الفلسطينية إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء وكذلك التحول من الأساس التقليدي إلى أساس الاستحقاق للقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية الفلسطينية كأحد أهم متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء، وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي القائم على الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة وتطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي لا يوفر المعلومات والبيانات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية الفلسطينية على القيام بمهامها وتحقيق أهدافها.

#### **- دراسة رضوان (٢٠١٥) بعنوان «إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري»**

تهدف الدراسة إلى تطوير القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق فاعلية الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي المصري من خلال دراسة عدد من الدول التي كان لها سبق في تطوير نظم المحاسبة والموازنة والاستفادة من التجارب الناجحة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

وتوصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي لا تكفي لتحقيق الرقابة الفعالة على الأداء ولا يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنات على أسس سليمة، كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يمثل الخطوة الرئيسية في ترشيد وزيادة فعالية الإنفاق الحكومي ولتدليل الصعوبات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق.

#### **- دراسة الحلو (٢٠١٧) بعنوان «مدى توفر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات الحكومية في فلسطين: دراسة حالة جامعة الأقصى»**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات الحكومية في فلسطين وخاصة بجامعة الأقصى كدراسة حالة حيث تم تحليل الأبعاد العلمية ومناقشتها والتي يتم في ضوءها إعداد الموازنة وتناولت إلى جانب ذلك متطلبات النظام المحاسبي والاطار التنظيمي والوظيفي اللازم لأغراض التطبيق العلمي لتلك الموازنة.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يتوفر في الجامعة العديد من متطلبات النظام المحاسبي اللازم لتطبيق موازنة البرامج والأداء، كما يوجد اهتمام من قبل إدارة الجامعة بتوفير إطار تنظيمي ووظيفي يحدد الأنشطة والمهام والإجراءات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء، إلى جانب ادراك إدارة الجامعة واهتمامها بضرورة توفير بعض معايير والمؤشرات القياس

الأداء المالي وغير المالي اللازم لتعزيز توجهاتها لمواكبة التطورات الإدارية والمهنية ومجاراة التغيرات الايجابية التي تشهدها متطلبات البيئة الجامعية.

- **دراسة أبوخريص وبكرة (٢٠١٨) بعنوان «صعوبات ومعوقات تطبيق تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية».**

تناولت الدراسة مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل الموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد مرونة في قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية واي قرارات أو منشورات مالية، مما خلق صعوبات وعائقا كبيرا نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية، مع استخدام الأساس النقدي الذي ينتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية واقتصار دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الحصة القانونية للصرف فقط.

#### الدراسات الأجنبية

- **دراسة (٢٠١٧) Alain & Melegy**

**Program and Perfmance Budgeting System in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context**

هدفت الدراسة إلى استكشاف الإبعاد المتعلقة بتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ومدى مساهمة نظام المحاسبة واستعداد مؤسسات القطاع العام لاعتماد هذا النظام مع الأخذ بعين الاعتبار الفوائد التي تمكن بلوغها والعوائق التي يمكن تجاوزها في حال تطبيق مؤسسات القطاع العام لهذا النظام في منطقة (الخرج) بالسعودية، وقد توصلت هذه الدراسة لعدة نتائج أهمها وجود معرفة مسبقة والمأم من المدراء الماليين والمحاسبين النظام موازنة البرامج والأداء في مؤسسات القطاع العام.

واوصت الدراسة بضرورة الإسراع في تطبيق موازنة البرامج والأداء بالنظر إلى أهميتها في متابعة ومراقبة الأداء المؤسسات القطاع العام بشكل اكثر فاعلية.

- **دراسة (٢٠١٥) Karacan & Yazici**

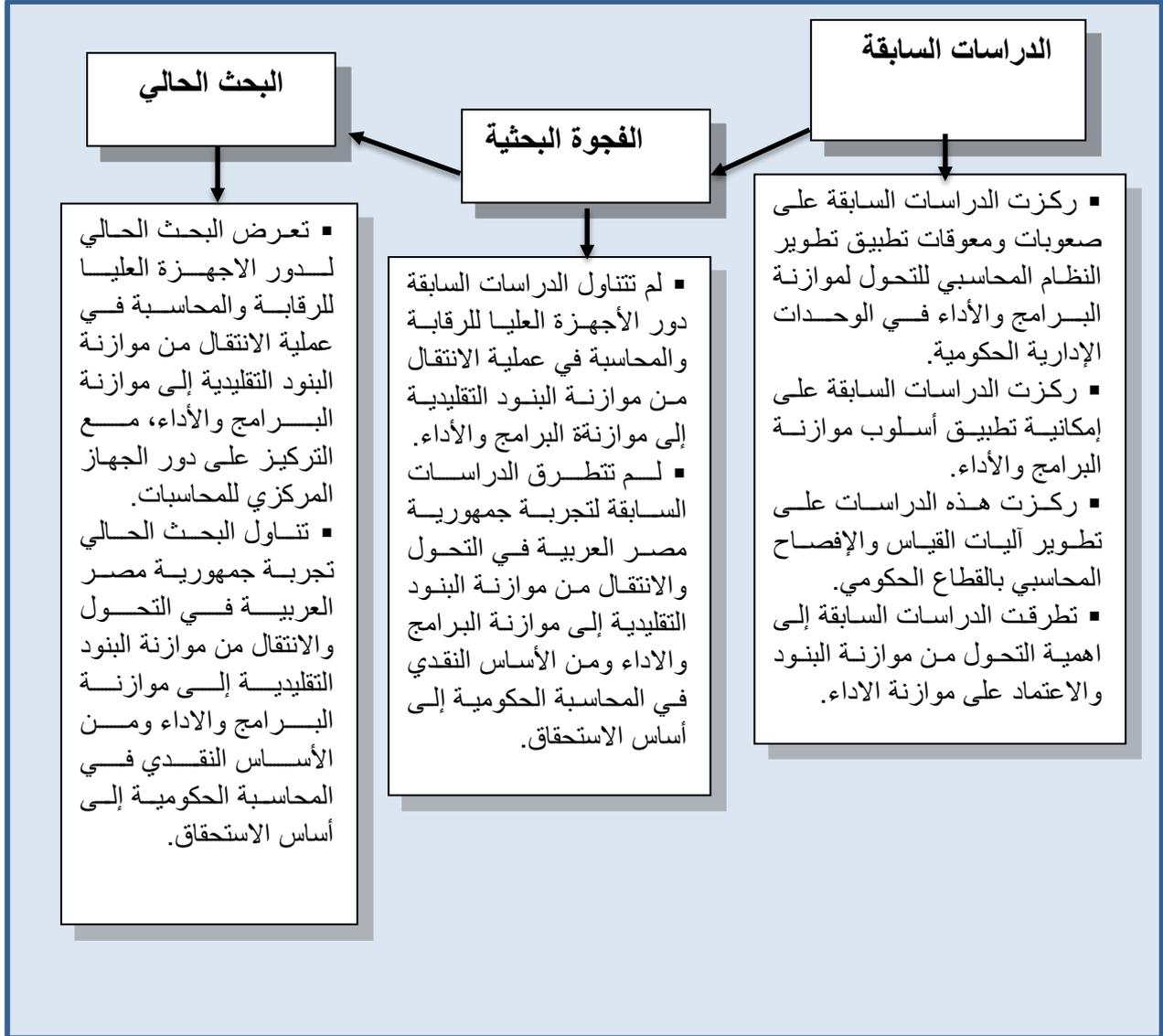
**Performance – Based Budget: Arrangements the Implementation Process and Advancements in Turkey**

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام موازنة البرامج والأداء والذي يركز على المخرجات والنتائج، ومدى قبوله لدى العديد من البلدان والتي تسعى لتطبيقه وتوصلت الدراسة بإدراج معلومات البرامج والأداء في عملية الموازنة، ولتحقيق هذا الغرض، بدأ تنفيذ الموازنة القائمة على البرامج والأداء خلال العقد الأول من القرن الحالي في تركيا.

### ثالثاً: التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية

بمراجعة الدراسات السابقة والتي أمكن للباحث تناولها بالدراسة، يستخلص الباحث النتائج الموضحة بالشكل التالي.

شكل رقم (١): التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية



المصدر: من إعداد الباحث

### رابعاً: المشكلة البحثية

تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة رئيسية لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وتحتوي على برامج الحكومة لمواجهة التحديات القائمة والعبور نحو آفاق المستقبل من خلال تعظيم موارد الدولة، وتوجيهها بما يحقق أفضل إستخدام لها وأكبر نفع لمختلف فئات المجتمع، وإعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام تجاه مراعاة البعد الاجتماعي كهدف إستراتيجي للسياسة العامة للدولة،

لذلك فإن التحول من موازنة البنود الحالية في جمهورية مصر العربية إلى موازنة البرامج والأداء هو ما تتطلبه المرحلة الحالية.

ومن خلال ما سبق تمحورت مشكلة هذا البحث من خلال التساؤل التالي:  
ما دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في التحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء؟

#### خامسًا: تساؤل البحث

يمكن وضع التساؤل التالي والذي يمثل إشكالية البحث:  
"هل يوجد دور للأجهزة العليا للرقابة في الانتقال والتحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة؟"

#### سادسًا: أهداف البحث

- يمكن بلورة الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها فيما يلي:
1. التعريف بالموازنة العامة للدولة وأنواعها وخصائصها وقواعدها.
  2. توضيح دور موازنة البرامج والأداء في تحسين وتفعيل دور الرقابة المالية.
  3. أن يكون البحث مدخلا لإصلاح الأداء الإداري والمالي للحكومة والتخلص من أسلوب إعداد موازنة البنود والاعتماد بما لها من عيوب في أوجه صرف المال العام.
  4. توضيح دور الأجهزة العليا للرقابة في الانتقال من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء.
  5. الوقوف على تجربة جمهورية مصر العربية في التحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء.

#### سابعًا: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث - من وجهة نظر الباحث - فيما يلي:

#### من الناحية العلمية

تتبع أهمية البحث من الناحية العلمية في أنه يعد في جزء منه إضافة علمية في مجال الإدارة العامة بصفة عامة، والتحول من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء بصفة خاصة، كأحد الأساليب المعاصرة في مجال تطوير وتحسين مالية الحكومة والمحاسبة الحكومية، ودور الأجهزة العليا للرقابة في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.

## من الناحية التطبيقية

- تتبع أهمية البحث من الناحية التطبيقية من أهمية الدور الحيوي الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في تطوير مالية الحكومة وإعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة العامة للدولة، مما يساعد في تحسين اقتصاد الدولة، ومن ثم تظهر أهمية الوقوف على هذا الدور.

- الخروج ببعض النتائج والتوصيات التي قد تفيد الإدارة العامة للدولة.

## ثامناً: أسلوب البحث

انطلاقاً من طبيعة البحث والأهداف التي يسعى لتحقيقها والبيانات المراد الحصول عليها بغرض دراسة دور الأجهزة العليا للرقابة في عملية الانتقال من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء، قام الباحث بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي وذلك بدراسة مفهوم الموازنة العامة للدولة وأهدافها وأنواعها وخصائصها وقواعدها، والتركيز على الموازنة التقليدية وكيفية التحول إلى موازنة البرامج والأداء ومميزاتها ودور الأجهزة العليا للرقابة المالية في التحول، والوقوف على تجربة جمهورية مصر العربية في ذلك.

## تاسعاً: محتويات البحث

لتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، اشتمل البحث بشقيه النظري والتطبيقي على الفصول التالية:

### الفصل التمهيدي: الإطار العام للبحث

#### الفصل الأول: الموازنة العامة للدولة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة.

المبحث الثاني: موازنة البنود التقليدية.

المبحث الثالث: موازنة البرامج والأداء - الأسس ومراحل الإعداد.

المبحث الرابع: دراسة تحليلية لتجارب بعض الدول الخاصة بتطوير أسلوب الموازنة العامة.

الفصل الثاني: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية: تجربة جمهورية مصر العربية في تطبيق موازنة البرامج والأداء - آفاق التحول.

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات.

قائمة المراجع

## الفصل الأول

# الموازنة العامة للدولة

## الفصل الأول

### الموازنة العامة للدولة

تعد الموازنة العامة للدولة بعد اعتمادها من السلطة التشريعية من الوثائق القانونية، وتحتل عملية الإعداد والتحضير لها أهمية كبيرة، على مختلف الأصعدة، فهي تساهم في إظهار أهداف الدولة وسياساتها وبرامجها وأساليب المفاضلة بينها وبالشكل الذي تتجسد من خلالها الخطط المرسومة على الواقع الفعلي.

فالموازنة العامة هي البرنامج السنوي من الخطة التنموية التي تضعها الحكومة وفقاً لما سيتوفر لديها من موارد يتم توجيهها نحو أوجه الإنفاق المختلفة، وفي ضوءها يتحدد مقدار الإنفاق الحكومي وسبل تمويله، ويمكن النظر إليها من عدة جوانب، فلو تم النظر إليها من خلال أوجه الإنفاق لوجدت بأنها موجهة نحو تحقيق الأهداف التنموية المختلفة، في حين لو تم النظر إليها من خلال الموارد المالية التي تكونها لوجدت بأنها تخضع لاعتبارات مالية واقتصادية عديدة سواء ما يتعلق منها بالسياسات الضريبية أو الإيرادية الأخرى أو سياسات الاقتراض والدعم الحكومي الخارجي والداخلي، وإذا ما تم تكييفها مع الخطة القومية، فيمكن النظر إليها على أنها وسيلة لتمويل وتنفيذ أهداف الخطط القومية.

لذلك تناول الباحث موضوع الموازنة العامة للدولة على النحو التالي:

المبحث الأول:	الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة
المبحث الثاني:	الموازنة التقليدية (موازنة البنود)
المبحث الثالث:	موازنة البرامج والأداء - الأسس ومراحل الإعداد
المبحث الرابع:	دراسة تحليلية لتجارب بعض الدول الخاصة بتطوير أسلوب الموازنة العامة

## المبحث الأول

### الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة

أصبحت الموازنة في العصر الحديث ضرورة لكل الدول، مهما كان النظام السياسي أو شكل الحكومة الموجودة فيه، فبدون الموازنة العامة يصعب أن تدير الوزارات والمؤسسات الحكومية سيراً منتظماً، ولا تستطيع الدولة القيام بالوظائف الموكلة إليها، وتصعب إدارة الاقتصاد الوطني، وتوجيهه في الاتجاه المخطط له، ويمكننا القول بأن الموازنة العامة هي المحور الذي تدور حوله جميع أعمال الدولة ونشاطاتها، في جميع المجالات وعلى اختلاف أنواعها وفي الفترة التي سبقت قيام الدولة كانت الحياة القبلية تسيطر على الحياة العامة، ولم تكن هناك حاجة لوجود موازنة في تلك الفترة لانسجامها بالحياة القبلية، ولما انتقل المجتمع إلى مرحلة تكوين الدولة ووجود وظائف أساسية لها كان لابد من وجود إيرادات عامة دائمة لتغطية نفقاتها. (عصفور، ٢٠١٣).

ويعد سيدنا يوسف - عليه السلام - من أوائل من قام بعمل موازنة تخطيطية، حيث وضع خطة مالية مستقبلية لنفقات وإيرادات الدولة المصرية من القمح لمدة ١٤ عاماً كما جاء في القرآن الكريم، وقد كان أول ظهور للموازنة في إنجلترا في بداية القرن الثامن عشر، وبعد إنجلترا انتقل مفهوم الموازنة العامة إلى عدة دول أخرى منها فرنسا، وأدخلت عليها كثيراً من التحسينات إثر الثورة الفرنسية (الشوبكي، أبو شمال، ٢٠١٢)، ومع انتشار التخطيط الاقتصادي وتطور مناهجه وأساليبه، اكتسبت الموازنة العامة للدولة أهمية خاصة، فأصبحت تمثل الخطة المالية الرئيسية لتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية. (الخطيب، المهياي، ٢٠٠٨).

وللوصول إلى تفهم واضح للموازنة العامة للدولة، فإن الباحث تناول الإطار المفاهيمي لها

من خلال النقاط الرئيسية التالية:

- تعريف الموازنة العامة،
- أهمية الموازنة العامة وأهدافها،
- أهداف الموازنة العامة،
- خصائص الموازنة العامة،
- قواعد إعداد الموازنة العامة،
- أساليب إعداد الموازنة العامة،
- إعداد الموازنة التقليدية،
- مراحل إعداد الموازنة التقليدية،
- الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية.

## ١/١/١ تعريف الموازنة العامة

لم تعد التعريفات الحديثة للموازنة العامة للدولة تحددها على أنها مجرد كشف حسابي لإيرادات ونفقات الدولة، بل أصبح يعبر عنها بأنها برنامج مالي يتضمن خطة تفصيلية بالموارد المنوى تحصيلها والبرنامج المنوى تنفيذه، (الخياط، ٢٠٠٣، ص ٨).

فيمكن النظر للموازنة العامة من عدة زوايا وهي كما يأتي:

يعرفها الخرابشة (٢٠٠٠، ص ١٩) بأنها "خطة مالية تتكون من مجموعة قرارات اقتصادية وإدارية وسياسية واجتماعية، تتضمن برامج الحكومة ونشاطاتها، وهي تقدير الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذ تلك البرامج والنشاطات خلال فترة زمنية قادمة تحدد عادة بسنة مالية تعتمد من قبل السلطة التشريعية".

وتعرفها الريضى (٢٠٠١، ص ٢٩-٣٠) بأنها: "أداة للرقابة والتحكم والتوجيه، ولتقييم الأولويات التي تعكس سياسات وتوجهات الحكومة في السنة المقبلة لأداء المصالح الحكومية. في حين عرفها (Kren, 2003) بأنها: "عملية تشريعية تتضمن اختيار الأهداف التي تنوى الحكومة تحقيقها وتقدر عبرها الحكومة نفقات السنة المالية للدولة وإيراداتها العامة".

في حين يرى السيوى (٢٠٠٥، ص ١٨) أن الموازنة العامة هي خطة مالية تعتمد على التقديرات التي تضعها الجهة المختصة بإعدادها والمتعلقة بالنفقات والإيرادات التي تعكس سياسات وتوجهات الدولة للسنة المقبلة بالإضافة إلى أنها أداة للرقابة والحكم والتقييم لأداء المصالح الحكومية.

وعليه يمكن للباحث وبشكل بسيط ومختصر تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها وثيقة يتم من خلالها تقدير إيرادات ونفقات الدولة لفترة زمنية مقبلة ومحددة، وغالبا ما تكون سنة ويتم إعدادها في إطار الأهداف التي ترمى إليها الدولة.

وقد أشار كل من سلوم والمهاني إلى عدة تعريفات للموازنة وفق رأى عدد من الباحثين من وجهة نظرهم المالية أو الاقتصادية أو السياسية وغيرها، ومنها:

أ- المفهوم المحاسبي للموازنة: أرقام حسابية تشمل الاعتمادات المخصصة والنفقات والإيرادات خلال سنة ميلادية.

ب- المفهوم الرقابي للموازنة: الأداة الرقابية للسلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية تراقب عبرها التزام السلطة التنفيذية بالاعتمادات المخصصة لصرفها ضمن الفترة المحددة.

ج- المفهوم السياسي للموازنة: أرقام يتم إعدادها من قبل السلطة التشريعية ومناقشتها مع السلطة المركزية وفق الضوابط والتعليمات المعدة سلفاً.

د- المفهوم القانوني للموازنة: إجراءات وأحكام قانونية تنظم عبرها مالية الدولة، وتصدر أرقامها بموجب قانون ربط الموازنة السنوى.

هـ- المفهوم التخطيطي للموازنة: أداة التخطيط المالى والاقتصاد للدولة.  
 و- المفهوم الاقتصادي للموازنة: أداة يتم عبرها كبح جماح التضخم أو الكساد الاقتصادى على المستوى القومى القومى (سلوم والمهين ٢٠٠٧، ص ص ٩٦-٩٧).  
 ومما سبق يستنتج الباحث أن الموازنة العامة للدولة هى وثيقة تعدها الدولة تنبئ بإيرادات ومصروفات متوقعة لفترة مدتها سنة ميلادية تصدر وفق قوانين تعبر عن أهداف وبرامج الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية النابعة من فلسفة الدولة السياسية.

### ١/١/٢ أهمية الموازنة العامة

تحظى الموازنة العامة بأهمية متزايدة ذات أبعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية فى جميع الدول، كونها تعكس توجهات سياسية عامة من حيث السيطرة على المتغيرات الاقتصادية ومن هنا تظهر أهميتها فى عدة مجالات أبرزها (الداوى، ٢٠١٣، ص ص ٤٣-٤٨) (خرايشة، ٢٠٠٠، ص ص ٣٠-٣٣).

- الأهمية المالية والمحاسبية (Walker, 2005, p.2) إن أهمية الموازنة العامة من الناحية المحاسبية تبدو واضحة كونها تقدم الإيرادات والمصروفات الفعلية التى حصلت أو صرفت خلال السنة المالية لتساعد فى إظهار نتائج تنفيذ الموازنة وتحقيق الأهداف المطلوبة لتحسين الأنظمة الإدارية والمحاسبية.
- الأهمية الاقتصادية: فعبر الموازنة تستطيع الدولة توجيه المتغيرات الاقتصادية وكبح الكساد والتضخم والبطالة والعجز فى ميزان المدفوعات وتوزيع الدخل وتحديد سعر الفائدة وحجم عرض النقود والأسعار، فهى وثيقة اقتصادية تسعى لتحقيق أهداف التوازن الاقتصادى، وتوزيع الموارد داخل الاقتصاد وتوجيهها نحو الأفضل (Antunes et al., 2010).
- الأهمية السياسية: فالموازنة تعكس البرامج السياسية والعسكرية والاقتصادية والاجتماعية التى تمول سياستها الداخلية والخارجية (Inter Parliamentary Union, 2009)
- الأهمية الاجتماعية: وذلك من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية وتخفيض الضرائب المفروضة وتوزيع الدخل والخدمات التى ترفع من المستوى المعيشى مثل التعليم والصحة، فالموازنة العامة تحقق التوازن الاجتماعى وتقدم الخدمات التعليمية والصحية لذوى الدخل المحدود دون مقابل (UNESCO, 2012).
- الأهمية القانونية: فالموازنة بعد إقرارها والمصادقة عليها من قبل السلطة التشريعية تلتزم بها السلطة التنفيذية.

- الأهمية الإدارية: فالموازنة تشمل قرارات إدارية واقتصادية وسياسية وبرامج ونشاطات السلطة التنفيذية للمراحل المقبلة.

في حين يضيف (Lister, 2006) أهمية أخرى للموازنة العامة كونها تسهم في زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وخاصة الدول التي تتبع أسلوب التخطيط الاقتصادي لمختلف الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية بعد اعتمادها.

ومما سبق يتضح أن الموازنة العامة أهم وسيلة لتنفيذ سياسة الدولة على كافة الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي ومن خلال ما سبق يمكن للباحث أن يعرف الموازنة العامة للدولة على أنها "خطة مالية لإيرادات ونفقات الدولة لسنة مالية قائمة، تجاز من السلطة التشريعية، وتعكس السياسة العامة للدولة".

### ١/١/٣ أهداف الموازنة العامة

أشار حماد (٢٠١١، ص ٤٥-٤٦) إلى أهداف الموازنة العامة للدولة على النحو التالي:

١- التخطيط: فهي وسيلة الحكومة وبرامجها المالية لسنة مالية مقبلة، والذي يوضح سياستها وتوجهاتها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والاستثمارية وتمثل خطوة في بيان سياسة تمويل وتنفيذ الخطة القومية طويلة الأجل.

٢- الرقابة: تعتبر وسيلة رقابية فعالة لبيان مدى التزام الوحدات الإدارية الحكومية بما جاء في قانون الموازنة والرقابة على المال العام.

٣- المساعدة في اتخاذ القرارات اللازمة لضبط الإيقاع في المجتمع، والمحافظة على السلام الاجتماعي، وتحفيز الاقتصاد، وتديبر الموارد اللازمة، وتوفير البيانات لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

كما يمكن تصنيف أهداف الموازنة العامة كما يأتي (الخطيب، المهاني، ٢٠١٠، ص ٢٧٣-٢٧٦):

١- أهداف اقتصادية: مثل توزيع موارد الدولة، والرقابة على المال العام، وتوجيه الاقتصاد الوطني.

٢- أهداف اجتماعية: مثل معالجة ظاهرتي الفقر والبطالة، وإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، ومن ثم الحد من تفاوت الطبقات في المجتمع، وتشجيع العادات الحسنة والحد من العادات السيئة، وتحقيق أهداف صحية، وتحقيق أهداف علمية وبيئية.

ومن خلال استعراض أهداف الموازنة العامة يتضح أن الموازنة العامة تتدخل في كافة مناحي الحياة، وذلك بهدف تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، كما تحسن الموازنة العامة من عملية التخطيط وتعتبر مصدر معلومات هام لجميع الأطراف ذات العلاقة، كما يتم

من خلالها المحافظة على الأموال العامة من خلال الرقابة على تحصيل الإيرادات والرقابة على الإنفاق على المخصصات المعتمدة، وغيرها من الأهداف.

#### ١/٤/١ خصائص الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة من أهم الأدوات التي تستخدم في إدارة الاقتصاد القومي وتوجيهه، وتختص بالعديد من الخصائص منها (مسعد وآخرون، ٢٠٠٩):

- أنها أداة رقابية فاعلة بيد السلطة التشريعية، تمكنها من الإشراف الكامل على التصرفات المالية، وتقديم أداء الوحدات الحكومية.
- الموازنة العامة تعتبر "برنامج تنفيذي" قصير الأمد (لمدة سنة واحدة)، يعكس القرارات المتعلقة "باختيار الأهداف" المراد تحقيقها، واختيار البرامج والسياسات التي ستؤمن تحقيق هذه الأهداف.
- الموازنة تبنى على فلسفة المساءلة القانونية باعتبارها قادرة على توفير "معايير" رقابية على نشاطات السلطة التنفيذية حيث تمكن من تنسيق أنشطة الوحدات الحكومية، وتتضمن توزيع موارد الدولة على أوجه الاستخدامات المتعددة وفقاً لحاجة كل جهة أو كل نشاط.
- تعتبر الموازنة العامة من الأدوات الفاعلة للسياسة المالية، التي يمكن استخدامها في إدارة الاقتصاد القومي وتوجيهه مثل زيادة الضرائب أو الإحجام عن الإنفاق لامتناع الطلب الزائد في حالة التضخم وضح أموال أو تخفيض الضرائب في حالة الكساد لزيادة حجم الإنفاق.
- تحقق الموازنة حماية للصناعات المحلية عن طريق الإرشاد والتوجيه لإعفاءها من الرسوم الجمركية أو فرض رسوم عالية على الصناعات المستوردة.
- تعتبر الموازنة العامة أداة هامة في مجال التخطيط، على أساس أن الموازنة تعد بمثابة الأداة الوحيدة لتنفيذ "نظرية الأموال المخصصة".

ويرى الباحث من خلال ما سبق يتضح بأن الموازنة العامة لها العديد من الخصائص فهي أداة رقابية بيد السلطة التشريعية، وتبنى على فلسفة المساءلة القانونية، وتتضمن توزيع موارد الدولة على أوجه الاستخدامات المتعددة، ومن أدوات السياسة المالية لحل المشاكل التي تعاني منها الدولة ومن أدوات التخطيط وتحقيق حماية الصناعات المحلية.

#### ١/١/٥ قواعد إعداد الموازنة العامة

قام علماء المالية العامة والموازنة بوضع مجموعة من القواعد لموازنة الدولة بهدف تبسيط إجراءات الرقابة على الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وتنظيم

الموازنة العامة والتعرف على المركز المالي للدولة، إلا أنه بعد تغير دور وواجبات الدولة من دولة محايدة اقتصادياً، إلى دولة متدخلة لحل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية من فقر وبطالة وارتفاع أسعار وكساد وركود اقتصادي والحد من تأثير الدورات الاقتصادية على المجتمع، تقوم الدولة في بعض الأحيان بعدم الالتزام ببعض القواعد، وهناك دعوات لتطويرها وتحديثها لتنسجم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة (اللوزي وآخرون، ١٩٩٧)، وسنذكر فيما يلي أهم خمسة قواعد لإعداد الموازنة وهم قاعدة سنوية الموازنة، وقاعدة الشمول، وقاعدة وحدة الموازنة، وقاعدة تخصيص الإيرادات، وقاعدة توازن الموازنة.

شكل (٢) : قواعد إعداد الموازنة العامة



المصدر: (عصفور، ٢٠١٣)

#### -قاعدة سنوية الموازنة-

ويقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الموازنة سنة واحدة، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها صعوبة تقدير وتنبؤ الإيرادات ونفقاتها إذا كان أكثر من سنة، وأن إطالة فترة الموازنة إلى أكثر من سنة يؤدي لضعف الرقابة عليها.

**- قاعدة الشمول**

ويقصد بشمول الموازنة "أن تشمل موازنة الدولة جميع نفقاتها، وجميع إيراداتها دون إخفاء أو سهو، ودون إجراء أى خصم أو مقاصة بين أى إيرادات من إيرادات الدولة وأية نفقة من نفقاتها" (الخطيب، المهائني، ٢٠٠٨).

**- قاعدة وحدة الموازنة**

ويقصد بها إعداد موازنة موحدة لكل وحدات الجهاز الإدارى الحكومى للدولة مما يعطى صورة إجمالية عامة عن نفقات وموارد الحكومة، ويسهل مراقبتها من قبل السلطة التشريعية ومختلف الأجهزة الرقابية الأخرى (هلالى، ٢٠٠٢).

**- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات**

يقصد بهذه القاعدة ألا يخصص إيراد معين لتغطية نوع معين من النفقات، حيث يتم تحصيل الإيرادات العامة للدولة بوجه عام لتوزع على جميع أوجه الإنفاق، دون تحديد أو تخصيص مورد معين من موارد الإيرادات لتغطية نفقة معينة من أنواع النفقات ومن مزايا عدم تخصيص الإيرادات تحقيق المساواة بين جميع النفقات العامة، ومساعدة الحكومة على توزيع الإيرادات على وجوه الإنفاق المتنوعة حسب الأولويات إلا أنه يتم الخروج على هذه القاعدة فى بعض الحالات (عصفور، ٢٠١٣).

**- قاعدة توازن الموازنة العامة**

ويقصد بقاعدة التوازن الحسابى أن تتساوى تقديرات النفقات العامة مع تقديرات الإيرادات العامة (مسعد وآخرون ٢٠٠٩) وذلك لأنه فى حالة عدم توازن الموازنة العامة فإنها إما تحقق عجزا تغطيه الدولة عن طريق الاقتراض، أو الإصدار النقدى، أو تحقق فائضا مما يعنى أن الدولة سحبت من الأموال عن طريق الضرائب ما يفوق حاجتها الأمر الذى يترتب عليه زيادة فى نفقات الدولة وكلاهما يدينه الفكر المالى ويعتبره ضاراً بالاقتصاد الوطنى (عصفور، ٢٠١٣)، وقد كانت هذه القاعدة ممكنة فى الزمن الذى كان فيه تدخل الدولة محدوداً وكان نشاطها مقتصرأً على الخدمات الأساسية (الدفاع، الأمن، والقضاء)، أما الآن وفى ظل تطور وتوسع دور الدولة وتدخلها لحل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، ولتحقيق الاستقرار الاقتصادى، أصبح من المتعذر تطبيق هذه القاعدة لعدم تساوى الإيرادات مع النفقات وأصبح ينظر إلى موضوع التوازن الدورى (التوازن خلال عدة سنوات) وتوازن الاقتصاد العام بدلا من التوازن السنوى للموازنة العامة.

وبذلك فإنه ومن خلال عرض وتحليل أهم قواعد إعداد الموازنة، يرى الباحث أن قواعد إعداد الموازنة تتشابه فى أهدافها، وتهدف جميعها لتسهيل إجراءات الرقابة على الموازنة

العامة، وتنظيم الموازنة وتسهيل التعرف على المركز المالى للدولة، واستقلال إيرادات الموازنة عن نفقاتها.

### ١/١/٦ مفهوم تبويب الموازنة العامة

يعرفها (Jacobs et al., 2009) بأنها الآلية التى يتم عبرها عرض النفقات والإيرادات فى الموازنة وتصنيفها وتقسيمها وفرزها للبيانات والمعلومات حول حجم النفقات والإيرادات فى الموازنة وتصنيفها وتقسيمها وفرزها للبيانات والمعلومات حول حجم النفقات والإيرادات للمخطط المالى للالتزام به دون تخطيه.

ويعرفها (Kim, 2006) بأنها تصنيف وتقسيم البيانات المالية بناء على أسس وقواعد تتضمن العمومية والتوازن والمرونة والشمول والوحدة والسنوية، لإعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها.

ويعرفها (Office of the Chief Financial, 2011) بأنها تصنيف وترتيب وترقيم الإيرادات العامة فى تقسيمات تشكل نظاما حكوميا للدولة.

ويشير (Jacobs et al., 2009) إلى أنه عند تبويب الموازنة العامة لابد أن نتأكد من النقاط الآتية:

- ١- تحديد البرامج والمشروعات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المالية المنوى تصنيفها.
- ٢- إمكانية إجراء التحليل المالى والاقتصادى لنتائج أعمال الدولة .
- ٣- أن يسهل فهم وتنفيذ الموازنة .
- ٤- أن يسهل عملية الرقابة .

ويشير خطاب، أحمد (2008، ص 56) إلى أن من أهم أنواع تبويب الموازنة العامة ما

يأتى:

- ١- التبويب الإدارى الذى يقدر الاعتمادات الخاصة بالإدارة والتخصيصات المعتمدة فى الموارد لتقييم أداء الوحدات الحكومية.
- ٢- التبويب الاقتصادى الذى يسهم فى تقييم سياسة الدولة تجاه التنمية الاقتصادية وربط الموازنة بخطة التنمية طويلة الأجل، والفصل بين الإنفاق الجارى الذى يستهلك حال استعماله لمدة أقل من سنة كالمستلزمات الخدمية والسلعية للدولة كالقرطاسية، والراسمالية التى تستخدم لأكثر من استعمال واحد ولمدة أكثر من سنة تتمثل فى الموجودات الثابتة كالمباني والآلات والأراضى.
- ٣- التبويب الوظيفى: توزيع النفقات العامة حسب وظيفة النفقة، فالوظائف الرئيسة للحكومة تتطلب توفير بيانات عن النفقات المقدره لكل نشاط ومقارنتها بالفعالية لتحليل تكلفة

أنشطة الدولة، وربط نتائج الأنشطة بما تم صرفه وتقييم الأداء ليسهم في متابعة النفقات، وخدمة المواطنين والاقتصاد الوطنى.

ويضيف (Kim, 2006) أنواع أخرى لتبويب الموازنة العامة ومنها:

التبويب النوعى: وهو توزيع التخصصات أو الإيرادات حسب نوع النفقة، كالرواتب والضيافة والقرطاسية وضريبة الدخل وضريبة العقار والضريبة الجمركية بعد تحديد حصة كل نوع من حجم النفقات العامة.

التبويب الإقليمي: وهو توزيع النفقات والإيرادات وفقاً لأقاليم البلد أو المنطقة بصورة عادلة بعد تحديد حصة كل إقليم من حجم النفقات العامة.

التبويب حسب البرامج وأنشطة الدولة: فالوظائف تقسم إلى برامج، والبرامج تقسم إلى أنشطة ويتم توزيع الأنشطة على الأجهزة الحكومية حتى تقوم بتنفيذها لتحقيق أهداف البرنامج التى بدورها تحقق أهداف الوظيفة العامة شريطة أن يتم الربط والتنسيق فى تنفيذ البرامج بين الوحدات الحكومية المختلفة لضمان عدم تكرارها والرقابة على المصروفات.

ويهدف تبويب الموازنة العامة للدولة (مسعد، الخطيب، إبراهيم، ٢٠١١، ص ٨٥-٨٦) إلى:

- ١- تسهيل عملية تقديرات الإيرادات العامة والنفقات العامة والخاصة بفترة مالية قادمة.
  - ٢- يساعد فى تحقيق الرقابة على تحصيل الإيرادات، وعلى الإنفاق فى الأوجه المخصص لها.
  - ٣- يسهل إعداد الحسابات الختامية للدولة.
  - ٤- يساعد فى الحصول على معلومات إحصائية تفيد فى التقييم والمقارنة بين سنوات الموازنة.
- مما سبق يرى الباحث أن الموازنة العامة أساس أى نشاط حكومي والذي على أساسه يتم تبويب المصروفات والإيرادات بشكل إدارى وظيفى لأوجه النشاط الحكومى، فالتبويب هو تقسيم العمليات المالية على الحسابات، ويختلف شكل وحجم التبويب من مشروع لآخر بحسب طبيعة النشاط وحجم وتكرار العمليات المالية والذي يختص فى توزيع الاعتمادات المخصصة وتقسيم المصروفات وفقها.

### ١/١/٧ طرق تبويب الإيرادات والنفقات العامة للحكومة ووظائفها

- تعتبر عملية التبويب المناسب أو المثالى أهم مراحل النظام المحاسبى كونه يحقق أهدافاً يصعب تحقيقها بطريقة واحدة، لذا يستلزم استخدام أكثر من طريقة للتبويب بغية تحقيق المزيد من الأهداف وتتمثل الأهداف فى (العقيل، د.ت، ص ٥):
- ١- ملاءمته لطبيعة الأنشطة الحكومية بشكل واضح.
  - ٢- تحقيق أغراض الرقابة المالية والإدارية.
  - ٣- تسهيل مهمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة والرقابة عليها.

- ٤- إعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية لنظام المحاسبة الحكومية.
- ٥- إعداد الحساب الختامى للدولة من النفقات والإيرادات والمصروفات.
- فتبويب الموازنة يزود الحكومة بفرص إعادة مراجعة وتدقيق خياراتها الاستراتيجية الأكثر أهمية لإعادة تخصيص الموارد المتاحة فى ضوء حاجة المجتمع، وتحسين عمليات الأداء، للارتقاء بمستوى أداء العاملين كأساس للمحاسبة والمساءلة ومن ثم يمكن توضيح وظائف الموازنة فى المحاور الرئيسية الآتية (غنام، ٢٠٠٦، ص ٣٣-٣٤):
- ١- أداة للتخطيط كونها تنتبأ بالأحداث المستقبلية، واختيار ما يخص فترة الموازنة وتحديد الإستراتيجية والأهداف للدولة.
- ٢- أداة لتحقيق التكامل والانسجام بين الأقسام والإدارات والدوائر المكونة للدولة تصاغ فى إطار خطة واحدة توحد عبرها الجهد والوقت والكلفة.
- ٣- أداة للرقابة على تنفيذ الأهداف التى تم وضعها، والمقارنة بين الأنشطة الفعلية والأنشطة التى تم التخطيط لها مسبقاً، ويتم عبرها تحديد نقاط الضعف فى الأداء الفعلى والانحرافات وأسبابها وإجراء التحليلات اللازمة للوقوف على أبعادها والبحث عن الحلول اللازمة لها، والرقابة نوعين هما (United Nations , 2012):
- الرقابة التنفيذية:** وهى رقابة قانونية ومالية ومحاسبية من قبل السلطة التشريعية على السياسات والخطط المرسومة، وتتمثل إجراءاتها برقابة الأداء الوظيفى، وتسهم فى فرض القيود ونقل المخصصات وعدم تجاوز بنود الإنفاق المختلفة لغير الأغراض المخصصة، وتحديد سقف شهرى أو ربع سنوى للإنفاق من الموازنة.
- الرقابة الإدارية:** وهى رقابة الإدارة العليا على تحصيل وإنفاق الأموال العامة بفعالية وكفاءة لتحقيق الأهداف التى تسعى الحكومة إلى تحقيقها.
- ٤- التقييم والتحليل: وهى عمليات تقدير فعالية البدائل التى يحققها البرنامج للوصول إلى الأهداف نفسها، وتهدف إلى اتخاذ القرار بعد تزويد المسؤولين بالمعلومات والبيانات حول البدائل المتوفرة على أساس تحليل التكلفة والعائد، وبعد توفير مقاييس لتقويم النتائج حتى تسهل عملية تحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة وفاعلية (Foust, 2000, p. 11-13).
- وبالإضافة إلى الوظائف الرئيسة للموازنة يوجد العديد من الوظائف الأخرى تعرض لها صبرى (١٩٩٥)، وتتلخص فى الآتى:
- تعد الموازنة أداة مثلى لقياس كفاءة العمل فى مختلف المستويات الإدارية، بما يتلاءم مع الأسلوب المناسب لتنفيذ الموازنة.
  - تعد الموازنة وسيلة اتصال بين كافة المستويات الإدارية.
  - تعمل الموازنة على تفرغ الإدارة العليا والمديرين لمعالجة مشاكل أنشطة العمل الروتينية.

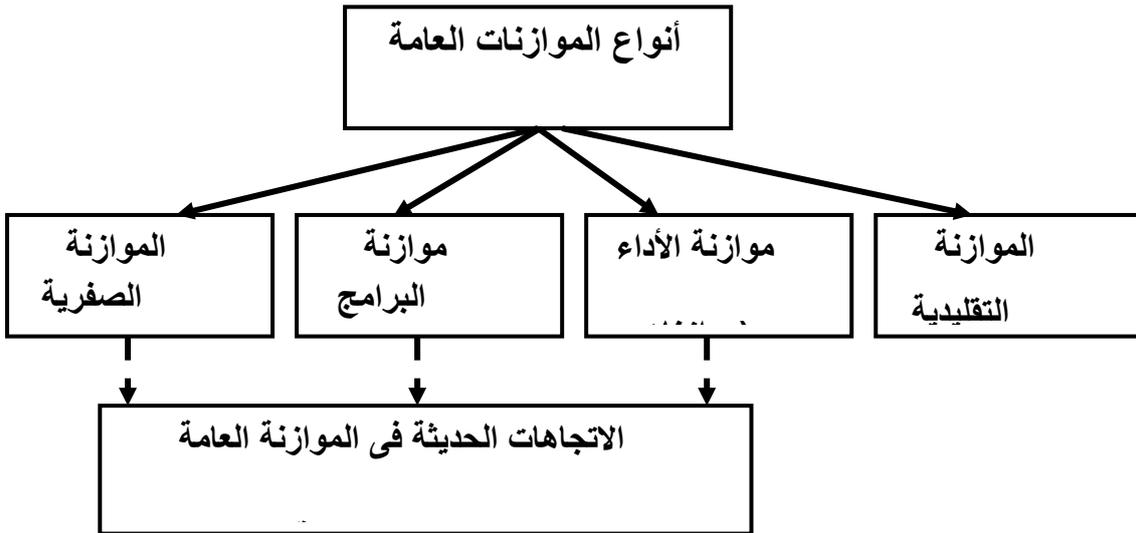
- تعمل الموازنة على تخفيض التكاليف وضغط النفقات عبر صياغة معايير وبرامج تفترض كفاءة إنتاجية عالية.

ومما سبق يرى الباحث أن الموازنة العامة للدولة تعد مراعية للتبويب الإداري والوظيفي وللبرامج والمشروعات والأعمال وتحدد المصروفات والإيرادات لكل منها، وبناءً عليه يتم توزيع الاعتمادات المخصصة للوحدات التي تمارس نشاطاً مماثلاً مثل أعمال وزارة التربية والتعليم.

### ١/١/٨ أساليب إعداد الموازنة العامة

أدى تطور مفهوم الدولة وتوسع دورها إلى زيادة أهمية الموازنة العامة، مما أدى إلى تطور وتنوع أساليب إعدادها، وذلك في محاولة لزيادة الفاعلية في إدارة الاقتصاد القومي، وهناك عدة أساليب لإعداد الموازنة العامة أبرزها موازنة البنود وموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة وموازنة الأساس الصفري.

شكل رقم (٣) أنواع الموازنات العامة (التقليدية والحديثة)



المصدر: (عصفور، ٢٠١٣)

### - موازنة البنود

تعتبر موازنة البنود أول الموازنات استعمالاً، وتمتاز بالسهولة والبساطة في فهمها وإعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، كما أن بياناتها صالحة للمقارنة، ويمكن تجميعها لعدة سنوات متتالية لغرض معرفة اتجاه الاتفاق والتحصيل (هلالى ٢٠٠٢) وتركز موازنة البنود على الرقابة على النفقات العامة، وأن تتم عمليات الصرف وفقاً للقوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات وذلك بهدف التقليل أو منع الاختلاسات المالية، ويتم خلال هذه الموازنة تبويب الإيرادات العامة والنفقات العامة، بشكل يمكن من إحكام الرقابة عليهما، ومحاسبة المسؤولين عن إساءة التصرف فيهما ويتم تقدير النفقات عن طريق تقدير احتياجات كل وزارة عن السنة القادمة، مع الالتزام

بتبويب وتصنيف بنود أو مواد الإنفاق حسب أنواع النفقات وطبقاً للهيكل التنظيمي، ويطلق عليها البعض أسماء أخرى مثل الموازنة التقليدية أو موازنة الاعتمادات، وسيتم التعرض لها في النقاط التالية (عصفور، ٢٠١٣).

#### - موازنة البرامج والأداء

ظهر الاهتمام بموازنة البرامج والأداء حديثاً، ويمثل اتجاهًا متطورًا في إعداد الموازنات، وعرفت موازنة البرامج والأداء بأنها الموازنة التي تقرر مقدماً الأنشطة التي يكون للوحدات الحكومية سلطة القيام بها في حقل نفقات سنة (مسعد وآخرون، ٢٠٠٩) والفلسفة الأساسية التي يبنى عليها أسلوب موازنة البرامج والأداء هو الربط والتنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة، ويتم تقسيم الموازنة العامة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات، ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف بتنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج، وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء (الخطيب، المهياي، ٢٠٠٨)، وسيتم التطرق إلى أسلوب البرامج والأداء بمزيد من التفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

#### - موازنة التخطيط والبرمجة

وتعتمد موازنة التخطيط والبرمجة الموازنة على أساس الربط بين التخطيط (عملية تحديد الأهداف) والبرمجة وهي (خطوة تحقيق الأهداف) المحددة، وتختص بتوزيع الموارد وتحويل المدخلات إلى مخرجات هذه الموازنة (مسعد، وآخرون ٢٠٠٩)، وتعرف موازنة التخطيط والبرمجة على أنها "منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومة بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة (هلالى، ٢٠٠٢)، ويعرف أيضاً على أنه "نظام إداري يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات الضرورية لمتخذى القرارات لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة والتي تسعى إلى تحقيق الهدف الأساسي (وهو استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة وفعالية لإشباع أكبر قدر ممكن لحاجات المواطنين، ولم يستمر العمل بهذه الموازنة حتى في الولايات المتحدة التي كانت أول من استخدمها) (مسعد، وآخرون، ٢٠٠٩)، بسبب العديد من الانتقادات التي وجهت لها (هلالى، ٢٠٠٢).

#### - موازنة الأساس الصفرى

وهو أسلوب يتم بمقتضاه إعداد الموازنة التخطيطية، حيث ينظر إلى البرامج والمشروعات كافة الجديد منها والقديم على أنها جديدة، ويفترض أنها تبدأ من نقطة الصفر حتى تقاس فاعلية كل جنيه أو درهم يتم إنفاقه، ويشمل تحليلاً تفصيلياً للبرامج والأنشطة الحالية والجديدة وتقيماً للبدائل المطروحة، مع الدراسة التفصيلية للتكلفة والعائد بالنسبة إلى بديل

(الخطيب، المهياى، ٢٠٠٨)، وقد تعددت تعريفات الأساس الصفرى للموازنة، فقد عرفت بأنها "نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقة في البداية، والأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة، أو أكثر الطرق فاعلية للحصول على مجموعة من المخرجات، ووضع الإطار الذى يمكن بموجبه تقييم فاعلية مستويات (النفقات الجارية) المعتمدة وفقاً لهذه الاعتبارات وعرفت أيضاً أنها "نظام يدور أساساً حول ما إذا كان من الضروري الاستمرار فى القيام بنشاط معين، أم أن هذا النشاط ليس له ضرورة، وبالتالي إلغاؤه كلية، وذلك بدلاً من التساؤل عن قيمة ما نحتاجه من الأموال لأداء نشاط معين فى السنة القادمة (مسعد، وآخرون ٢٠٠٩).

### ١/١/٩ إعداد الموازنة التقليدية

يعتبر أسلوب إعداد الموازنة التقليدية أقدم أساليب إعداد الموازنة والأكثر استخداماً، وهو الأسلوب الذى اهتم بالجانب الرقابى لضمان صحة الصرف من الأموال العامة الذى يتطلب توافر مقومات عديدة، حيث يطلق على هذا الأسلوب (الموازنة التقليدية أو موازنة البنود) وهى من أقدم أنواع الموازنات ويستند على تقدير النفقات وفقاً لبنود الصرف، وتوزع على مستوى الوحدات المنفذة، وتقسم المصروفات بشكل أكثر تفصيلاً إلى مصاريف الرواتب والسلع والصيانات والخدمات (سلوم والمهياى، ٢٠٠٧، ص ١٠٥-١٠٦).

ويشير عصفور (٢٠٠٨، ص ٢٠٨) إلى أن الموازنة التقليدية تركز على نوعين من تصنيفات النفقات هما:

(أ) التصنيف الإدارى: ويتم بموجبه تقسيم النفقات العامة على أساس الوزارات والمصالح الحكومية التى تقوم بالإنفاق.

(ب) التصنيف النوعى: يتم بموجب تقسيم النفقات العامة إلى أبواب وبنود مختلفة حسب طبيعة النفقة والغرض من الإنفاق.

ويشير (Blickhauser et al., 2007) إلى أن موازنة البنود تمتاز بأنها تساعد على تحديد تعليمات واضحة وتجميع البيانات وإعداد تقدير الاحتياطات والرقابة عند الصرف والمقارنات بين إيرادات ونفقات السنة السابقة.

ويشير الباحث إلى أن مبدأ إعداد الموازنة التقليدية يستند إلى تقدير النفقات، وفى ضوءها يتم توزيع المصروفات بعد تقسيمها بشكل أكثر تفصيلاً (تكاليف السلع والخدمات، مصاريف الرواتب، تكاليف الصيانة).

ويشير الخطيب والمهياى (٢٠١٠، ص ٢٨٤) إلى أن الموازنة التقليدية تركز على تحقيق الرقابة المالية والقانونية المركزية وعلى الإنفاق العام وعناصر المصروفات والإيرادات بما يتلاءم

والظروف السائدة، ويتم بعدها تقدير النفقات والإيرادات وتنفيذ الموازنة والإبلاغ عن الانحرافات وذلك برفع وتضخيم حجم التقديرات للنفقات، وتقوم بعملية عكسية بالنسبة للإيرادات. من هنا يرى الباحث أن الموازنة التقليدية ليست وثيقة حسابية أو كشفاً حسابياً رقمياً فقط بل وثيقة إستراتيجية حول إنفاق الحكومة، يمتد أثرها ليس لعام بل لأعوام عديدة قادمة، لذا ينبغي صياغتها بأسلوب يكفل مشاركة مخططين واستراتيجيين سياسيين واقتصاديين.

### ١٠/١/١ مراحل إعداد الموازنة التقليدية

يشير محمود (٢٠١١، ص ١٠٦-١٠٨) إلى مراحل إعداد الميزانية للدولة وهي:

- ١- مرحلة تحضير مشروع الموازنة: حيث تتضمن:
    - أ) تحديد حجم الموارد المتاحة والمطلوب تخصيصها ومراعاة إعداد قائمة بالتعديلات المتوقع حدوثها على السياسات خلال سنة الموازنة.
    - ب) يتم إبلاغ الوحدات التنفيذية فى الوزارات والدوائر الحكومية بقائمة التعديلات إلى الوحدات التنفيذية التى عليها أن تعد مقترحات الموازنة الخاصة بها فى حدودها ووفقاً للسياسة العامة فى الدولة، وترسل إلى المستويات الأعلى والسلطات المركزية الممثلة بوزارة المالية (قسم الإدارة العامة للموازنة)، ثم مناقشة هذه التقديرات مع المسؤولين فى الجهات الحكومية ومن ثم توضع موازنة مقترحة.
  - ٢- مرحلة اعتماد الموازنة: تعرض الموازنة المقترحة على مجلس الوزراء الذى يقوم بمناقشة أو تعديل الموازنة المقترحة إذا لزم الأمر، وفى حالة الموافقة عليها يصدر مرسوم باعتماد الموازنة بشكل نهائى.
  - ٣- مرحلة تنفيذ الموازنة: يبدأ تنفيذ الموازنة منذ تاريخ اعتمادها من السلطة العليا ثم تبلغ كل وزارة ومصلحة بموازنتها النهائية للعمل بموجبها بعد مرحلة التنفيذ، وفى نهاية السنة المالية تعد كل جهة الحساب الختامى.
  - ٤- مرحلة الرقابة والمتابعة: التى تعتبر من العمليات الهامة فى المجال الحكومى، ولا شك أن الرقابة المستمرة والمتصلة خلال مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة لها أهمية كبيرة فى مجال تحقيق الأهداف وتقييم مدى كفاءة القائمين على التنفيذ.
- ومما سبق يرى الباحث أن الموازنة التقليدية تعتبر المرحلة الأولى من المراحل الرئيسية التى مرت بها الموازنة العامة، وأول أنواع الموازنات وأكثرها انتشاراً، ويتميز بتطورها، إلا أنها من جهة أخرى تتميز بتركيز الرقابة على الأموال العامة وإنفاقها.

شكل رقم (٤) يلخص خطوات إعداد الموازنة العامة للدولة



المصدر:

### ١/١/١١ انتقادات الموازنة التقليدية

- أى انتقاد يوجه لموازنة البنود التقليدية يعتبر صحيحاً فهي موازنة تبنى تقديراتها على أساس الموازنات السابقة بنظرة تاريخية تزايدية وليست مستقبلية شمولية وعليه يمكن تحديد أهم أوجه القصور التي تعترض موازنة البنود على النحو الآتي:
- صعوبة ربط مخصصات الموازنة مع الهدف والعائد الذي تجنيه الدولة والمجتمع من إنفاقها.
  - تمكن الرقابة من الإنفاق بصورة شكلية تتمثل في عدم تجاوز المخصصات المرصودة بالموازنة دون النظر إلى كفاءة الأنشطة والأهداف التي أنفقت الأموال من أجلها.
  - التركيز على المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بالمخرجات.
  - لا يمكن معرفة كفاءة وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية ومتابعة تقييم أداء البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية.
  - توزيع الموارد والاستخدامات لا يتم على أساس البرامج والأنشطة.
  - تشجيع المسؤولين على الإنفاق بدلصا من تحقيق الوفورات حيث يعتبر المسؤول كفوفاً طالما يتمسك بالإنفاق في حدود مخصصاته.
  - المغالاة في تقدير النفقات اللازمة الأمر الذي يستلزم تخفيضها مستقبلاً بسبب عدم إنفاق كامل المخصصات.
  - لا يرتبط هذا النوع من الموازنات بتحديد الوظائف والمهام والأهداف العامة للدولة مما خلق انطباعاً أن هناك زيادة في الموازنة يمكن تخفيضها بسهولة.
  - يركز هذا النوع من الموازنات على مرحلة واحدة من مراحل المحاسبة عن المصروف وهي الاقتناء دون الاستخدام.

- عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات وعدم ارتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة.
  - يؤدي هذا النظام إلى استخدام أسلوب المساومات في تخصيص الموارد لغياب البرامج والأهداف التي يتم على أساسها تخصيص المصروفات وتقويم كفاءة استخدامها.
  - لا يتيح هذا النظام فرصة لتخطيط الموازنة على مدى أطول، حيث لا تكون المخصصات معروفة دائماً.
  - عدم قدرة هذا النوع من الموازنات على توفير البيانات عن النفقات التي تحتاج إليها الحكومة لإنجاز وتحقيق أهدافها (وشاح، ٢٠٠٨، ص ١٠٢ - ١٠٣).
  - ويشير كل من سلوم والمهايني (٢٠٠٧، ص ١٠٦-١٠٧) و (الخطيب، المهايني، ٢٠١٠، ص ٢٨٥) إلى أهم الانتقادات الموجهة لهذا النوع من الموازنات ومنها:
  - ١- تركيزها على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة ونزاهة العاملين وحسن استخدامها للأموال العامة.
  - ٢- عدم توفيرها معلومات وبيانات كافية لمعاونة الإدارة الحكومية ومساندتها في أداء وظائفها وخاصة وظيفة التخطيط ودعم القرارات.
  - ٣- عدم إمكانية انسجامها مع الظروف الاقتصادية الحالية التي يتميز بها هذا العصر وخاصة الظروف غير المستقرة لاقتصاديات الدول.
  - ٤- تركيزها على جانب المدخلات فقط دون الاهتمام بجانب المخرجات وبذلك يتعذر الوقوف على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.
  - ٥- عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة.
  - ٦- قدرتها المحدودة على تشخيص المشكلات وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية.
  - ٧- عدم الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية والأهداف المحددة لها.
- ويضيف الباحث عيوباً أخرى لموازنة البنود على ما سبق تتمثل في عدم ارتباط اعتماداتها بالخطط التنموية للدولة مما لا يقيس الأداء الفعلي لأجهزة الحكومة، ومما يرتب على ذلك من انتقادات أبرزها عدم المرونة في إعدادها أو تعديلها، وعدم توافر الموضوعية في توزيع الأموال على أوجه الإنفاق الحكومي، لذا ظهرت موازنة البرامج والأداء للتوجه بالموازنة توجهاً إدارياً رقابياً على أداء الحكومة الذي يركز على ما تقوم به وزارات ومؤسسات الحكومة من أعمال وليس على ما تشتريه من سلع أو خدمات.

## المبحث الثاني

### موازنة البرامج والأداء: الأسس ومراحل الإعداد

أدى ضعف أسلوب موازنة البنود في تقديم المعلومات لمتخذي القرارات، سواء قرار التخصيص أو القرار المتعلق بكفاءة الأداء إلى محاولات لتطوير أسلوب إعداد الموازنة (وديان، الحدر، ٢٠١٣)، وقد ظهر الاهتمام بموازنة البرامج والأداء ليمثل اتجاهاً متطوراً في إعداد الموازنات، وتمثل موازنة البرامج والأداء (موازنة الإدارة) المرحلة الثانية من مراحل تطور الموازنة العامة للدولة، حيث يتحول من خلالها الاهتمام من مجرد فرض الرقابة علي المال العام في ظل موازنة البنود والاعتمادات إلى خدمة الإدارة الحكومية بهدف تطويرها ورفع كفاءتها في تأدية الأعمال وقياس الأعمال المنجزة.

وقد برز ميلاد هذه الموازنة مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان تطبيقها في قطاع الأعمال ثم انتقل إلى قطاع الخدمات الحكومية، وتقوم فكرته على الاهتمام بمخرجات الأنشطة المختلفة، وليس بأنواع النفقات والمصروفات (مسعد وآخرون، ٢٠٠٩)، ولتطبيق موازنة البرامج والأداء آثاراً إيجابية على العمل الحكومي، وتؤدي إلى نقلة نوعية في العمل الحكومي، كما أن لها أثراً على فعالية وكفاءة الأداء الحكومي، ذلك أن الحكومة بمختلف وزاراتها و وحداتها الإدارية تضع وتحدد في الموازنة العامة الأهداف العامة للحكومة ومؤشرات الأداء لمدى تحقيق هذه الأهداف في بداية السنة المالية، مما يساعد السلطة التشريعية وعامة الجمهور على تقييم مدى تحقق هذه الأهداف في نهاية السنة المالية، مما يحفز الحكومة وكافة وحداتها الإدارية على العمل بجد خلال العام من أجل تحقيق الأهداف، مما يؤدي إلى رفع في فعالية وكفاءة الأداء الحكومي.

ويتناول الباحث موازنة البرامج والاداء من خلال النقاط التالية:

- مفهوم موازنة البرامج والأداء،
- أهداف موازنة البرامج والأداء،
- أسباب الحاجة إلى الانتقال إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء،
- متطلبات التحول إلى موازنة البرامج والأداء،
- أسس تبويب موازنة البرامج والأداء،
- أسس القياس المحاسبي،
- مراحل إعداد موازنة البرامج والأداء،
- مؤشرات الأداء،

## ١/٢/١ مفهوم موازنة البرامج والأداء

عرفت موازنة البرامج والأداء بأنها الموازنة التي تقرر مقدما الأنشطة التي يكون للوحدات الحكومية سلطة القيام بها في حقل نفقات سنة ما، أى أنها تؤكد على أداء هذا العمل، فالموازنة لا تعتمد لمجرد شراء خدمات وبيع، ولكنها لتحقيق أهداف معينة (مسعد، وآخرون ٢٠٠٩). وتستند الفكرة الأساسية لموازنة البرامج والأداء على التحول بتعديل نظام تبويب النفقات الواجب الالتزام بها، وعلى أساس يبين تكلفة الوظيفة والنشاط والمشروع، إلى قياس أداء الأنشطة والتعرف على برامج العمل المطلوب إنجازها، كما تتطلب موازنة البرامج والأداء تحويل كل تقدير فى الموازنة إلى برنامج عمل واجب إنجاز، ويلاحظ أن فكرة موازنة البرامج والأداء تقوم على الإنجاز الذى تقوم به الوحدات الحكومية من أعمال وما تقوم به من نشاط وليس ما تشتريه من سلع وخدمات، أى أنها تهتم بالعمل الذى تم إنجازه أكثر من التركيز على وسائل وطرق إنجازه، ومن ثم نجد أن تلك الموازنة تربط بين اعتمادات الموازنة والعمل المطلوب أداءه، وهى تتضمن:

١- تحديد وحدات العمل للأنشطة القابلة للقياس.

٢- تحديد الموازنة اللازمة لإنجاز العمل المطلوب.

٣- قياس ومراقبة الأداء فى ضوء المطلوب (هلالى، ٢٠٠٢).

ويشتمل أسلوب موازنة البرامج والأداء على مسميين هما البرامج والأداء، ويمثل كل منهما مفهوماً خاصاً كما يلى (الشوبكى، أبو شمالة ٢٠١٢):

١- موازنة البرامج تمثل البرامج وإذا كان البرنامج عبارة عن نشاط واحد تكون موازنة البرامج فى مستوى موازنة الأداء، أما موازنة الأداء فتشمل أسس التبويب ووسائل قياس النتائج وتقييمها وهى تشتمل على النشاط الذى يعتبر أحد مكونات البرنامج.

٢- ترتبط موازنة البرامج بمستويات الأداء العليا فى التنظيم الإدارى والتى تقوم بتنفيذ البرنامج، وتنفذ فى عملية المتابعة واتخاذ القرارات على مستوى الوزارات والمستويات العليا، أما موازنة الأداء فترتبط بالمستويات الدنيا من التنظيم، وتخدم أغراض المتابعة واتخاذ القرارات بالنسبة لهذه المستويات.

٣- تنظر موازنة البرامج إلى المستقبل وتخطط له، بينما يعتمد الأداء على الماضى وتسجيل ما تم فعلاً، وعند إعداد تقديرات الموازنة بتقرير البرنامج أولاً وبذلك يتحدد الإطار الذى يكمن بداخله مقياس الأداء، أما تبويب الأداء فيقوم بقياس وتحليل التكلفة والتعرف على مدى التقدم فى أوجه النشاط التفصيلية، وبذلك يعمل على تحسين تنفيذ البرامج.

ومما سبق يتضح بأن كلاً من موازنة البرامج والأداء يمثلان نظاماً متكاملًا، وأن موازنة الأداء سبقت من الناحية التاريخية موازنة البرامج، وأنها تمثل أسس التبويب، ووسائل قياس

النتائج وتقييمها بهدف تحسين الأداء، وتخدم أغراض المتابعة واتخاذ القرارات وترتبط بالمستويات الدنيا من التنظيم، بينما تنظر موازنة البرامج إلى المستقبل وتخطط له، وتفيد في اتخاذ القرارات فى المستويات العليا من التنظيم، وتساعد فى ربط الأهداف بالبرامج.

### ١/٢/٢ أهداف موازنة البرامج والأداء

يحقق أسلوب موازنة البرامج والأداء العديد من الأهداف أبرزها (مسعد وآخرون، ٢٠٠٩):

(أ) أهداف تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء فى الحكومة والهيئات العامة

١- تعظيم حجوم وجودة الخدمات العامة المؤداة فى الحكومة والهيئات العامة (ويقابل ذلك تعظيم حجوم وجودة الإنتاج فى الشركات) وتبعا لرفع فاعلية وجودة الإنفاق أو المدخلات أو الموارد المستخدمة.

٢- تعميق الرقابة على فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة فى تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقاً للقوانين والقرارات المنشئة أو المنظمة لها ووفقاً لخطة التنمية.

٣- ترشيد تكاليف إنجاز برامج النشاط الجارى وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية.

٤- الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة بالجهات والكشف عن الطاقات العاطلة.

٥- الكشف عن مراكز المسؤولية التى تتضاءل جدواها لدمجها أو إلغائها وفقاً لمنهج الموازنة الصفرية.

٦- استقصاء وتحليل أسباب الانحرافات فى تحقيق الأهداف وفى تنفيذ برامج النشاط وفى مؤشرات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين انحرافات مرتبطة بحجم المخرجات المحققة وبمستوى جودتها أو ارتباطها بتشكيلة هذه المخرجات أو ارتباطها بالمدخلات أو بالتكلفة أو مرتبطة بكفاءة مراكز المسؤولية أو بالقصور فى دقة تقديرات برامج النشاط وما استندت إليه من معلومات وما أسفرت عنه من مؤشرات مع تحديد المسؤولية عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة (أحمد سالم، ٢٠٠٢، ٢).

(ب) أهداف تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء على مستوى الاقتصاد القومى

١. تعميق فاعلية الإنفاق لتأمين جدواه المالية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والبيئية والإستراتيجية تعظيماً لآثاره الإيجابية على الناتج القومى وعلى المجتمع وتحجيماً لآية آثار سلبية على الاقتصاد القومى.

٢. تجنب الآثار التضخمية التى تترتب على عدم استرداد الإنفاق العام أو عن قصور جدواه.

٣. تعميق ولاء المجتمع الضريبى فى ضوء ما يلمسه من مردود إيجابى للإنفاق العام.

٤. الإسهام فى تحقيق النمو المتوازن والتنمية المستدامة.

### ١/٢/٣ البيئة الخاصة بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على الوحدات الحكومية تتمثل في الآتى:

- أ) فصل العمليات التي يتوجب على الوحدات الحكومية القيام بها عن تلك التي تخرج عن نطاق صلاحيتها، ويكون هذا الفصل عن طريق تحديد أهداف الوحدة الحكومية وبالتالي يخرج عن نطاق عملياتها كل ما لا يتفق مع أهدافها.
- ب) تقسيم نشاط الوحدة إلى وظائف بحيث تسعى كل وظيفة منها إلى تحقيق هدف أو أهداف جزئية تتفق مع الأهداف الرئيسية لها.
- ج) تقسيم كل وظيفة إلى برامج (أو مشاريع) باعتبارها الآلية أو الوسيلة التي بها تتحقق الأهداف المطلوبة.
- د) تقسيم كل برنامج إلى عدد من الأنشطة أو وحدات الأداء الدنيا التي تعتبر أصغر وحدات تمثل الأداء أو التنفيذ في كل برنامج.
- هـ) تقسيم كل نشاط إلى عناصر تكلفته وتتضمن هذه العناصر بيان مفصل بتكاليف الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة لكل نشاط (إسماعيل حسين، ٢٠٠٤، ٩).
- ويرى الباحث من خلال البيئة التي يتطلبها أسلوب موازنة البرامج والأداء أن الموازنة وفقاً لهذا الأسلوب هي مجموع موازنات البرامج التي تنوى الوحدة تنفيذها خلال الفترة التي تعد الموازنة عنها، كما نجد أنه يمكن إعداد الموازنة وفق عناصر التكلفة (البنود) وهكذا تلتقى موازنة البرامج والأداء مع موازنة البنود في أدنى مستوى من مستوياتها، كما يمكن إعداد الموازنة حسب البرامج أو حسب الوظائف أو حسب القطاعات أو حسب أى طريقة يتم تجزئة العمل الحكومي إليها، وتحقق هذه الميزة إمكانية ربط الموازنة بالتخطيط التنموي ويمكن توجيه الموازنة بشكل مباشر نحو المشاريع المقصودة في الخطة وكما أن هذه ميزة تخطيطية فهي أيضاً ميزة رقابية إذ منها يمكن التأكد من الوصول للنتائج المطلوبة بشكل مباشر.

### ١/٢/٤ مقومات أسلوب موازنة البرامج والأداء

- أ) تحديد الوظائف التي ينبغي أن تقوم بها الدولة وترجمتها في شكل أهداف محددة يرتبط تحقيقها بفترات زمنية.
- ب) تحديد وحدات المنتج النهائي التي تحقق الأهداف حتى يمكن إجراء قياس سليم للأداء ومحاسبة المسؤولين في ضوء حجم ما أنجزوه من وحدات المنتج النهائي.
- ج) تحديد مراكز لأداء المنتجات النهائية لكي تتسبب إليها عناصر التكاليف.
- د) تصميم نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية واتباع أساس الاستحقاق في معالجة المصروفات.

هـ) وضع معايير للأداء والتكاليف، وهى معايير اقتصادية توضح الاستخدام الأمثل للموارد فى شكل كمى ومالى ومعايير اجتماعية تقيس مدى قيام الوحدة الحكومية بمسئولياتها الاجتماعية.

و) وضع نظام للتقارير يظهر التكلفة الفعلية والمعيارية والأداء الفعلى والمخطط والفرق بينهما وأسبابه(عبد الله عبد السلام، ٢٠٠٨، ١٧٢).

### ١/٢/٥ أسباب الحاجة للانتقال إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء

مما لا شك فيه أن أسلوب موازنة البرامج والأداء يحقق مزايا لا تتحقق عند تطبيق أسلوب موازنة البنود، ولو تم النظر إلى النشاط الحكومى كنظام لوجد أن موازنة البنود تهتم بمراقبة المدخلات المالية فقط ولا تهتم بباقى المدخلات المادية والفنية والبشرية، كما لا تهتم بالإجراءات أو المعالجات التى تنفذها الوحدة الحكومية من أجل تحويل تلك المدخلات إلى مخرجات، وكذلك فموازنة البنود لا تهتم بالمخرجات سواء ما تعلق بها بالكم أو بالنوع أما موازنة البرامج والأداء فتهتم بعناصر المدخلات جميعها وبالمعالجات وبالمخرجات وترتبط كل ذلك بالأهداف والسياسات المطلوب تحقيقها (وديان، الحدرب، ٢٠١٣)، وفيما يلي مزايا أسلوب موازنة البرامج التى تتحقق حال تطبيقها.

### ١/٢/٦ مزايا موازنة البرامج والأداء

هناك حاجة لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنها تحقق العديد من المزايا أبرزها (الرماحى، ٢٠٠٩):

- ١- تمكن السلطة التشريعية وعامة الجمهور من تقييم أهداف الوزارات والوحدات الحكومية ومشكلاتها.
- ٢- تعتبر أداة للإقناع ومبرر لتخصيص المبالغ والموارد اللازمة للوحدات الإدارية الحكومية.
- ٣- تمكن من المرونة فى توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقا لأهميتها النسبية بما يؤدى إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- ٤- تعتبر بمثابة أداة فعالة لدى السلطة التشريعية فى تقييم أداء الحكومة.
- ٥- يمكن استخدامها من خلال استخدام بياناتها لخدمة الخطط الاقتصادية والإصلاح الاقتصادى طويل الأجل.
- ٦- تمكن رئيس الوحدة الإدارية الحكومية من الرقابة على المرؤوسين ليس فقط طبقا لحجم الإنفاق وإنما أيضاً باستخدام معايير أداء الأنشطة المختلفة.
- ٧- تساهم فى خلق وعى تكاليفى لدى المسؤولين فى الوحدة الحكومية إضافة إلى المساعدة فى قياس الأنشطة الحكومية.

شكل رقم (٥) يوضح أهم مميزات موازنة البرامج والأداء:



المصدر إعداد الباحث

من خلال ما سبق يتضح أن هناك حاجة وضرورة للانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء وذلك لوجود العديد من نواحي القصور في موازنة البنود بينما عالجت موازنة البرامج والأداء نواحي القصور تلك حيث تعتبر موازنة البرامج والأداء أداة للسلطة التشريعية لتقييم الأداء وتساعد في الاستخدام الأمثل للموارد وتهتم بالمدخلات المادية والبشرية والفنية وترتبطها لتحقيق الأهداف والسياسات.

### ١/٢/٧ متطلبات التحول إلى موازنة البرامج والأداء

لنجاح عملية التحول إلى موازنة البرامج والأداء من الواجب القيام بالعديد من التغييرات مثل تغيير الأساس المعتمد عليه في النظام المحاسبي، وتغيير التبويب إلى التبويب حسب البرامج والنشاطات والتدرج في وضع الموازنة، ومراعاة جودة الخدمة المؤداة، وذلك كما سيذكر فيما يلي (الشويكي، أبو شمالة، ٢٠١٢):

- ١- الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب تكاليف الأداء، وذلك حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء، وذلك طبقا للمعادلة (مجموع تكلفة الأداء المتوقع = الاعتمادات الموزعة حسب الغرض)، مع مراعاة توافر المرونة الكافية حتى يمكن إدخال أنشطة أخرى في سنوات تالية، دون أن يرتبك التنظيم أو يعدل.
- ٢- التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ويتم ذلك من خلال إجراء التسويات الجردية آخر المدة ومن بينها حصر السلعة غير المستنفذة، تحديد الإيرادات

والمصروفات المستحقة، أخذ عنصر الإهلاك فى الحسبان وبالنسبة للمخزون السلعى يتم حصر الوارد والمنصرف للمخازن وفقاً لتعليمات اللوائح المعمول بها، ويمسك دفترًا إضافيًا لتحليل المنصرف موزعا على البرامج والأنشطة والإدارة المنفذة لها، كما يتطلب أساس الاستحقاق ضرورة التفريق بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية ومن ثم حساب إهلاك الأصول الثابتة كأحد العناصر الأساسية للتكاليف.

٣- التغلب على المشاكل الميدانية بطريقة عملية وعلمية، مع مراعاة أنه ليس من الضرورى تحقيق الأهداف المشار إليها مرة واحدة وفى وقت واحد فى جميع الوزارات أو حتى فى جميع الوحدات فى نفس الوزارة الواحدة، وقد يأخذ تحقيق الأهداف فترة طويلة ولكن ما يجب مراعاته هو اتباع الأسلوب السليم فى تحقيقها، كما يجب وضع موازنة البرامج والأداء تدريجيا، فتوضع أولًا فى الإدارات التى يسهل منها اختيار وحدات الأداء ومقياس تكاليفها، ثم تمتد بعد ذلك تدريجيًا.

٤- مراعاة جودة الخدمة المؤداة، وذلك عند قياس تكاليف وحدة الخدمة بين وحدتين حكوميتين، وكذلك عند المقارنة بين تكاليف الوحدة الحكومية بين مدتين أو أكثر يجب أن يؤخذ فى الاعتبار مدى جودة الخدمة المؤداة، والمساحة التى تخدمها الوحدة ونوعية السكان، ومستوى الأجور السائدة ومهارات العمل وكفايته.

٥- اتباع إجراءات محاسبية معينة مثل اتباع أساس الاستحقاق فى قياس الإيرادات والنفقات، وحساب إهلاك الأصول الثابتة ليعكس حالتها الآنية، واستخدام محاسبة التكاليف فى القطاع الحكومى، واستخدام مؤشرات إحصائية واضحة للربط بين الفائدة التى تعود من العمل وتكاليفه.

ومن خلال ما سبق يتضح أنه من أجل نجاح تطبيق أسلوب البرامج والأداء عند إعداد الموازنة لابد من إجراء بعض التغييرات على النظام المحاسبى الحكومى ومن أهم هذه التغييرات هو تغيير توقيت الاعتراف بالحركات المالية وذلك بالانتقال من الأساس النقدى إلى أساس الاستحقاق، والانتقال من التبويب الإدارى إلى تبويب تكاليف الأداء، وذلك حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء، كما أنه يجب التدرج فى تطبيق موازنة البرامج والأداء، والتغلب على المشاكل الميدانية بطريقة عملية وعلمية.

## ١/٢/٨ أسس تبويب موازنة البرامج والأداء

يعتمد تبويب موازنة البرامج والأداء فى مفهومه على بعض الأسس والتي تساعد فى تحقيق الأهداف المرتبطة بهذه الموازنة، حيث يرتكز التبويب فى موازنة البرامج والأداء على التبويب الهرمى المتدرج من الوظائف إلى البرامج ثم إلى الأنشطة ووحدات الأداء.

وفيما يلى يتم ذكر هذه التبويبات (الخطيب، المهائنى، ٢٠٠٨)، (الشوبكى، أبو شمالة، ٢٠١٢)

## التبويب الوظيفي

يتعلق المستوى الأول من التبويب بالوظائف الأساسية للحكومة مثل الوظائف العامة، وظيفة الدفاع، وظيفة الخدمة الاجتماعية، وظائف خدمات المجتمع، وظائف اقتصادية، ثم تقسيم الوظائف الرئيسية إلى فرعية، مثل تبويب الوظائف العامة إلى الأمن والعدالة، المالية، الخارجية، والوظائف الإدارية والتنظيمية .. إلخ، وتبويب الوظائف الاقتصادية إلى وظيفة النقل والمواصلات، الكهرباء، التعدين والصناعات الاستخراجية، التجارة والصناعة، والزراعة.

## التبويب طبقاً للبرامج

يتعلق المستوى الثانى من التبويب بالبرامج أو الأعمال الرئيسية التى تم تبويبها إلى برامج فرعية تفصيلية وفقاً للمناطق الجغرافية أو وفقاً لطبيعة الأعمال المطلوبة، أو المستفيدة من الخدمة، وهكذا، ويرتبط هذا المستوى بمستوى المديرية أو المصلحة فى الهيكل التنظيمى للدولة فعلى سبيل المثال تبويب وظيفة الزراعة حسب المحافظات أو المديريات بكل محافظة.

## التبويب طبقاً للأنشطة ووحدات الأداء

أما المستوى الثالث فيتعلق بتبويب كل برنامج رئيسى أو فرعى إلى مجموعة من الأنشطة المميزة أو المتجانسة التى تساهم فى إنجاز البرنامج، وبالتالي الهدف أو الوظيفة الأساسية، ثم يتم تبويب هذه الأنشطة إلى وحدات الأداء التى على أساسها يتم تقييم الوحدات الإدارية والبرامج، ويرتبط هذا المستوى بمستوى الوحدات الإدارية أو الأقسام فى الهيكل التنظيمى للدولة، والغرض من النشاط هو المساهمة فى الوصول إلى الناتج النهائى للبرنامج وعلى ذلك فالنشاط يمثل تجميع عدد من العمليات أو الوحدات التى تؤدى بواسطة وحدات إدارية عند مستوى منخفض فى التنظيم للوصول إلى تحقيق أهداف البرنامج وأغراض الوحدة، ومن المرغوب فيه أن يكون النشاط قابلاً للقياس الإحصائى مثل كمية العمل، تكاليف الوحدة .. إلخ.

## التبويب طبقاً للغرض من الإنفاق

يعتبر التبويب حسب الغرض من الإنفاق تبويباً ثانوياً أو فرعياً، حيث يتم تبويب كل نشاط أو برنامج أو وزارة أو وحدة إدارية وفقاً لعناصر التكاليف الخاصة بها، ويساعد هذا التبويب فقط على عرض محتويات البرنامج والنشاط، أى يوضح أنواع السلع والخدمات التى تشتريها الحكومة لتحقيق أغراضها، حيث يؤدى إلى تجميع المصروفات المتشابهة من حيث

الغرض الذى تخصص من أجله فى عدد محدد من الأبواب، بحيث يكون لمجموع النفقات التى يشملها كل من هذه الأبواب طبيعة اقتصادية واحدة، ثم تقسيم كل من هذه الأبواب إلى بنود تبين تفاصيل الإنفاق، ولكن عدم احتوائه على التفاصيل التى تعوق تنفيذ الموازنة والتى تلقى أعباء لا داعى لها على العمليات المحاسبية والتقارير، ويجب أن يكون مرناً حتى يتمكن من مسابرة التغيرات التى تحدث.

من خلال ما سبق يتضح أن لموازنة البرامج والأداء ثلاثة تبويبات رئيسية تساعد فى تسهيل وتيسير إعداد الموازنة وترابطها بأهداف الإدارة الحكومية، حيث يتم من خلالها تجميع البرامج طبقاً للأهداف الحكومية العامة ثم تقسيمها إلى أنشطة يعهد بمسؤولية تنفيذها والقيام بها إلى الوحدات الإدارية وتفيد هذه التبويبات فى التعرف على الأهداف التى يخدمها الإنفاق الحكومى، ويتم من خلال تبويب البرامج تبويب الأعمال الرئيسية إلى برامج تفصيلية ويلزم أن يتوافر فيه ناتج نهائى يمين تحديده وقياسه.

### ١/٢/٩ أسس القياس المحاسبى

تهتم أسس القياس المحاسبى بالتوقيت الذى يتم فيه الاعتراف بالإيرادات أو النفقات، وسيتم فيما يلى عرض أسس القياس المحاسبى وهى الأساس النقدى، وأساس الاستحقاق وأساس الاستحقاق المعدل (أو النقدى المعدل)، بهدف معرفة الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية لكل أساس، الوقوف على الأساس الأفضل الذى يساهم فى تطوير نظام المحاسبة الحكومية، ويؤدى إلى تحسين أداء الوحدات الحكومية، ويحقق أهداف موازنة البرامج والأداء.

### الأساس النقدى

يعتبر هذا الأساس من أقدم الأسس التى استخدمت فى إثبات العمليات المالية وأكثرها سهولة حيث يتم وفق هذا الأسلوب إثبات العمليات المالية للدولة عند قبض الأموال النقدية أو دفعها، سواء أكانت المقبوضات أو المدفوعات تخص السنة المالية التى أجريت فيها، أو تتعلق بالسنوات المالية الماضية، وسواء أكان ما يتعلق منها بشراء السلع والخدمات الجارية أم بالحصول على السلع الرأسمالية من قبل الدولة، ونتيجة تطبيق هذه الطريقة فإن مبالغ الاعتمادات التى لم تدفع حتى نهاية السنة المالية، تلغى ولا يعتد بها، لأن التزامات الدولة التى لم تسدد سيتم تأديتها فى السنة المالية التالية، وكذلك الأمر فإن الإيرادات يتم إثباتها عند قبضها فعلا خلال السنة أو السنوات المالية التالية لفترة تحقق هذه الإيرادات، حتى وإن كانت مستحقة وغير مقبوضة خلال السنة المالية التى تعود إليها. (الخطيب، المهائنى، ٢٠٠٨)

### أساس الاستحقاق المعدل

كانت الحكومة تسير بصفة تقليدية على الأساس النقدى ملتزمة به التزاماً دقيقاً، غير أنها علاجاً لعيوبه التى سبق الإشارة إليها - بدأت تخرج عن هذا الأساس متخذة فى ذلك بعض

الحيطة والحذر، حيث أخذت تخصم المبالغ من اعتمادات الموازنة على الرغم من عدم صرفها وذلك لمقابلة التزامات الغير، ويكون ذلك غالباً في نهاية السنة نظراً لوجود مبالغ يتعذر صرفها لأسباب لا يجوز أن تحول دون اعتبارها ضمن مصروفات السنة المالية الحالية، وباختصار فإنه طبقاً لهذه الطريقة تظهر في الحسابات جميع الإيرادات التي قبضت نقداً، ولكن بعد إجراء جميع التسويات الجردية اللازمة الخاصة بالمصروفات المستحقة عن المدة، والمصروفات المدفوعة مقدماً عن مدة تالية، أى أننا نتبع قاعدة الأساس النقدي بالنسبة لعناصر الإيراد، وقاعدة الاستحقاق بالنسبة لعناصر المصروفات (مسعد، وآخرون ٢٠٠٩).

### أساس الاستحقاق

هو تحميل الحساب الختامي بما يخص الفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات وتعد الفترة المحاسبية أو السنة المالية فترة مستقلة، فتحمل بما يخصها من نفقات وإيرادات وتستبعد النفقات والإيرادات التي تخص فترات سابقة أو لاحقة لهذه الفترة المحاسبية تمشياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، وإجراء تسويات جردية للنفقات والإيرادات إضافة العناصر المستحقة، واستبعاد العناصر المقدمة وإجراء الجرد الفعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد المستفيد منها خلال السنة المالية (الفترة المحاسبية) (الرماحي، ٢٠٠٩)، وفيما يلي أبرز مزايا وعيوب أساس الاستحقاق (الخطيب، المهائني، ٢٠٠٨).

### مزايا أساس الاستحقاق

يتميز أساس الاستحقاق بالعديد من الميزات نذكر منها:

- ١- حسابات أساس الاستحقاق تعطي صورة حقيقية عن الحقوق والالتزامات الحكومية.
- ٢- تتيح هذه الطريقة القيام بمقارنة بين إيرادات ونفقات السنوات المالية المتتالية في الوحدات الإدارية المتماثلة.
- ٣- يسهل أساس الاستحقاق إعداد التقديرات عن الفترات المالية القادمة.
- ٤- يساعد أساس الاستحقاق على فصل العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.

### عيوب أساس الاستحقاق

يعانى أسلوب الاستحقاق من العديد من العيوب نذكر منها:

- تحتاج هذه الطريقة إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتممة وبالتالي تكلفتها كبيرة نسبياً.
- تؤخر هذه الطريقة قطع حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة، حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية والالتزامات التي لم تسدد بعد.

يرى الباحث أن النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق، هو الأفضل للتطبيق فى الوحدات الحكومية، حيث يساعد على جعل العمليات والأنشطة الحكومية تسير بكفاءة وفعالية، من خلال القدرة على التقييم والرقابة، ولديها إمكانية إجراء مقارنات دقيقة للموازنات، وتظهر المركز المالى للحكومة بشكل أفضل، ويحدد التكلفة بشكل أدق، ويساعد فى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية، كما يسهل إعداد التقديرات للسنة المالية المقبلة، كما أنه يعتبر أحد متطلبات الانتقال إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء.

### ١٠/٢/١ مراحل إعداد موازنة البرامج والأداء

يلزم لتطبيق موازنة الأداء اتباع عدة مراحل وهى مرحلة التخطيط، ومرحلة تقدير التكاليف، ومرحلة التقييم وهى كما يلي (عصفور، ٢٠١٣):

#### ١- مرحلة التخطيط

تقوم إدارة الموازنة العامة بالتعاون مع الوزارات والمصالح الحكومية بوضع الخطط والبرامج لما ستقوم به الوزارات والمصالح من أعمال ويقتصر دور إدارة الموازنة العامة فى هذه المرحلة على التنسيق وتوحيد المصطلحات، وعلى تقديم الاستشارة الفنية للوزارات، أما تحديد البرامج فإنه اختصاص المسؤولين فى الأجهزة الحكومية المختلفة، ويدرس الهيكل التنظيمى للأجهزة والإدارات التى ستشرف على تنفيذ البرامج، وقد تتم عملية إعادة تنظيم لأجهزة بعض الوزارات والمصالح إذا وجد أن ذلك ضروريا لضمان حسن تنفيذ تلك البرامج، كما يتم تحديد وحدات الأداء (الإنجاز) لكل برنامج من البرامج المقترحة.

#### ٢- مرحلة تقدير التكاليف

تقدر التكاليف الإجمالية لكل برنامج من البرامج المقترح تنفيذها، ويتم تقدير التكاليف الإجمالية لإنجاز العمل لكل برنامج (وذلك بضرب عدد وحدات الأداء \* تكلفة وحدة الأداء). ويتم تنظيم وثيقة الموازنة العامة على أساس البرامج، ويخصص لكل برنامج اعتماد خاص فى الموازنة ليمول منه (يوضع مشروع الموازنة العامة على أساس البرامج).

#### ٣- مرحلة التقييم

يوضع نظام داخلى لإعداد التقارير الدورية عن سير العمل فى البرامج أثناء تنفيذها (نظام المتابعة)، خلال السنة المالية، كما يتم مقارنة ما يتم إنجازه فعلا بما هو مقرر فى الخطة (مقارنة الإنجازات الفعلية بما هو مقرر إنجازه فى خطة البرامج)، وتنظم سجلات محاسبية على أساس البرامج، يبين فيها وحدات الأداء، ويقيد فيها ما ينفق على كل برنامج لتسهيل عملية الرقابة للنفقات.

ومن خلال ما سبق فإن موازنة البرامج والأداء تختلف بطريقة إعدادها عن موازنة البنود من حيث أنها تحدد البرامج والخطط ويتم تقسيم البرامج إلى أنشطة ووحدات أداء ويتم تقدير

التكاليف المتوقعة من البيانات التاريخية، ومن ثم تم تحديد مؤشرات الأداء والتي يتم من خلالها قياس مدى التقدم فى إنجاز الخطط والبرامج، فى حين أن موازنة البنود لا تهتم بالبرامج والأنشطة ويقتصر اهتمامها على عدم تجاوز المخصصات المعتمدة.

### ١/٢/١١ مؤشرات الأداء

تعرف مؤشرات الأداء على أنها الوسائل التى من خلالها يتم الحكم على تحقق الأهداف أو عدم تحققها، وبالتالي ترتبط مؤشرات الأداء بالأهداف والغايات وتخدم كمقاييس من خلالها يمكن قياس درجة النجاح فى تحقق الهدف، مؤشرات الأداء هى أدوات كمية وعادة يعبر عنها بشكل نسبة، أو معدل، أو بنسبة مئوية (New Zealand's Ministry of health, 2004)

### خصائص مؤشرات الأداء

يتم المراعاة عند وضع المؤشرات أن تعكس أهداف الدولة العامة، وأن تكون مفتاح لتطورها، ويجب أن تكون قابلة للقياس وهى مفصلة كما يلى (Reh, 2014):

أن تعكس أهداف الدولة العامة: يجب على مؤشر الأداء أن يعكس الأهداف العامة للوزارة والتي بدورها تتسق مع أهداف الدولة العام، وأن تعكس هذه المؤشرات أنشطة الوزارة وطبيعة عملها.

أن تكون قابلة للقياس: إذا كان مؤشر الأداء من أى قيمة فيجب أن تكون هناك طريقة لقياسها وتحديدتها بدقة، وللقياس بذلك يجب أن يتم تحديد وتعريف مؤشرات الأداء والبقاء على نفس التعريف من سنة لأخرى، وأن يتم الأخذ فى الاعتبار طريقة القياس.

أن تكون مفتاح لتطور الدولة: ليس كل مؤشر يمكن قياسه يساعد على تقدم وتطور ونجاح الوحدات الإدارية الحكومية، من الضروري عند تحديد مؤشرات الأداء أن تحتوى على العوامل الضرورية التى تساعد الدولة للوصول للأهداف العامة، ومن الضروري أيضاً أن تكون المؤشرات واضحة ومركزة للحفاظ على تركيز الجميع للوصول إلى نفس مؤشرات الأداء.

تساهم مؤشرات الأداء بتطور أداء المؤسسات الحكومية، ولها أثر كبير على كفاءة وفاعلية الأداء ومن المعلوم أن مؤشرات الأداء فى موازنة البنود تهتم بمدى التزام المؤسسة الحكومية بالأسقف المالية المحددة فى الموازنة والتي تم إقرارها من قبل المؤسسة التشريعية، بينما تعتمد مؤشرات الأداء فى أسلوب موازنة البرامج والأداء على النتائج والمخرجات التى تهدف لتحقيق أهداف البرامج والوظائف التى تتماشى مع أهداف الخطة الشاملة للدولة.

### ١/٢/١٢ تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء

#### - الخطوات الأساسية التى يتطلبها وضع أسلوب موازنة البرامج والأداء موضع التطبيق

تتمثل هذه الخطوات فيما يلى:

- تحديد الجهة أو الجهات التنفيذية التى يجب عليها تنفيذ البرنامج الذى تم إعداده.

- تقسيم الوحدة الحكومية إلى إدارات تنفيذية من أجل تنفيذ أهداف تلك الوحدة، ويزداد عدد الإدارات التنفيذية أو يقل حسب تنوع وظائف تلك الوحدة.
- توزيع مهام كل برنامج فى الموازنة على الإدارات حسب اختصاصات الإدارات التنفيذية فبعض الإدارات تنفذ البرنامج جميعه، والبعض الآخر تنفذ نشاط أو عدد من الأنشطة من البرنامج وكما يتفق مع إمكانياتها وتخصصها، وقد يكون التنفيذ من إدارة واحدة أو أكثر، كما قد يكون من خارج الوحدة نفسها، كأن يكون على شكل عطاء تنفذه جهات خارجية، ويكون التركيز فى أسلوب موازنة البرامج والأداء على البرنامج وليس على الوحدة التنفيذية المكلفة بالأداء، وهذا أصل الاختلاف بين موازنة البرامج والأداء عن موازنة البنود التى تركز على الوحدة التنفيذية أساسًا لوضع التقديرات.
- التعبير عن الوظيفة الحكومية على شكل برامج: إن من البرامج ما يمكن وضع أنشطتها وعناصر تكلفتها بشكل مباشر، عن طريق التعبير عنها بوحدات كمية وأسعار أو تكاليف ومن أمثلة ذلك، برامج التدريب ومشاريع الطرق والمباني وما شابه، وإن منها ما يصعب تحديد متغيراته أو عناصره بشكل كمى مثل برنامج التنمية السياسية أو برنامج تقليل حوادث السير أو برنامج مكافحة التصحر أو برنامج توطين القبائل المتنقلة أو غير ذلك (إسماعيل حسين، ٢٠٠٤، ١١-٢٠).

إن تنوع البرامج الحكومية وتعقدها أحياناً، تدعونا للنظر إلى البرنامج نظرة متعمقة بحيث تتم دراسة كل برنامج بشكل كامل ومفصل بما فى ذلك دراسة متغيراته وظروفه وعلاقته بالبرامج الأخرى بشكل موسع بما فى ذلك أخذ العوامل الاجتماعية التى قد تؤثر على البرنامج بالاعتبار. إن الطريقة المثلى فى هذا الأمر تتم عن طريق دراسة البرنامج من مدخل النظم، والتى عندها يتم تقسيم البرنامج إلى مدخلات ومعالجات ومخرجات ثم بحث عناصر كل جزء وعلاقتها بالبيئة الخارجية وعلاقتها بالعناصر الأخرى فى البرنامج نفسه.

- دراسة البرامج وتقييمها: إن دراسة البرامج هى حجر الأساس فى تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، إذ أنه فى هذا الأسلوب ينتقل الاهتمام من الوحدة الحكومية إلى البرنامج لذلك فدراسة البرنامج وتحديد معالجته وخصائصه تعد من أساسيات تطبيق هذا الأسلوب. (المرجع السابق).

تهدف دراسة البرامج إلى:

(أ) تقييم استمرار ملائمة البرنامج وأولويته وفقاً للظروف الراهنة، بما فى ذلك تغيير السياسات الحكومية.

(ب) التأكد من أن نتائج البرنامج تحقق أهدافه المعلنة.

(ج) بحث وجود طرق أو وسائل أخرى لتحقيق أهداف البرنامج.

د) تقييم حالة إنشاء برامج جديدة أو توسيع البرامج الحالية.  
هـ) تقرير ما إذا كانت الموارد المخصصة للبرنامج كافية بتقديرها الحالى أو أنها تحتاج لزيادة أو لإنقاص أو لإيقاف.

يحتاج البرنامج إلى تقييم يسبق التنفيذ، وفى أثناء تنفيذه، وبعد انتهائه وذلك بطرق عديدة منها:

أ) تقييم الملائمة: ويخدم فى التأكد من استمرار الحاجة للبرنامج، أو اقتراح برنامج جديد بدلاً عنه، وتحديد أولوياته، ويكون تقييم الملائمة بمقارنة أهدافه مع حاجات المجتمع وأولويات السياسة الحكومية، ويتم تقييم الملائمة قبل تحديد البرنامج وفى أثناء تنفيذه، وتتحدد الملائمة من قبل الإدارة أو السلطة العليا.

ب) تقييم الكفاءة: ويقاس مقدار الحد الأدنى من مدخلات البرنامج التى نتج عنها مقدار معين من المخرجات، أو أعلى قدر من المخرجات التى نتجت عن مقدار معين من المدخلات، وبذلك فتقييم الكفاءة يهتم بالمدخلات والعمليات اللازمة لتنفيذ البرنامج ومن ثم لتقييم مخرجاته. يجرى تحسين الكفاءة بالتركيز على العمليات أو الأنشطة التى تعنى بالحرص على حسن استخدام المدخلات لتحسين نسبة ونوعية المخرجات ويتطلب ذلك إجراء تحليل فنى علمى لعمليات التشغيل، ويمكن أن يتم تقييم الكفاءة فى أى وقت أثناء تنفيذ البرنامج ويفضل أن يكون فى أوقات مبكرة من التنفيذ لتسهيل إجراء أية تعديلات قد يتطلبها التنفيذ.

ج) تقييم الفاعلية: ويهتم بقياس القدر الذى تم إنجازه، والعناصر التى أثرت فى تحقيق ذلك الانجاز، وتوضيح أسباب الانحراف فى مقدار المنفذ عن المخطط سواء كانت سلبية أو إيجابية، مع بيان تأثير أية عوامل خارجية وأية نتائج عرضية لم يخطط لها ولم يتم توقعها. بعد أن يتم وضع البرنامج وتحديد متغيراته التى تم التعبير عنها بمؤشرات الأداء، والتى تم توزيعها على المدخلات والمخرجات والنتائج، فإن تنفيذ البرنامج وضمن تحقيق أهدافه تحتاج إلى متابعة من أول لحظة فى تطبيقه.

ويمكن القول أن مرحلة متابعة البرنامج أثناء تنفيذه وبعده تمثل مرحلة الرقابة على الأداء والتى تعنى الاستفادة من المؤشرات التى وضعت للبرنامج أثناء التنفيذ وبعده، وفى ذلك يمكن الحكم على جودة الخطة وجودة التنفيذ، أو كليهما، كما يمكن تحديد الجهة، والسبب المباشر فى نجاح البرنامج أو اختلافه عن خطته وكيفية التعامل مع أية مستجدات، وتأثير أية تغيرات قد تنشأ على الخطة المتبقية لتنفيذ البرنامج.

يقوم بمراقبة الأداء أية جهة مالية أو غير مالية، ولعلنا نؤكد أن رقابة الأداء تبدأ من الجهة المنفذة نفسها فهى قادرة فى أية لحظة على الحكم على جودة الأداء من خلال مقارنة

مؤشرات البرنامج مع نتائجه، وآلية هذا الحكم تكون عن طريق التقارير الدورية التي تصدرها الجهة عن أدائها الفعلى المقارن مع البرنامج المخطط.

### - أهم ما يجب ضمانه عند الرغبة ببدء تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء

(أ) وجود هذا التوجه لدى الإدارة العليا: وإذا توفرت القناعة لدى متخذ القرار فى الوحدة، فإن تطبيق الأسلوب يصبح عملية تحد، وتنفيذ توجهات عليا من قبل الجهات التنفيذية الأدنى مستوى.

(ب) لا يحتاج أى تغيير فى الكيان القائم للوحدة أو فى أهدافها أو أشخاصها أو هيكلها الإدارى أو تشريعاتها الأساسية، وذلك ببساطة لأن وضع البرنامج يتم أولاً بمعزل عن الوحدات التنفيذية، ثم بعد انتهاء وضع البرنامج كخطة، يمكن توزيع أدوار تنفيذه على الوحدات أو الكيانات أو الإدارات التنفيذية أو غيرها، دون وجود حاجة لطلب تغيير كيان الوحدة بما يتفق مع برامجها.

(ج) تنسيق العمل بين الإدارات التنفيذية فى مراحل إعداد البرنامج من خلال لجنة مركزية للتخطيط على مستوى الوحدة هدفها وضع التخطيط الشمولى للوحدة وتنسيق مهام الإدارات وتكليفها بوضع التصور الذى يحتاجه البرنامج وتحديد دورها وواجبها فى تنفيذ خطة البرنامج وبعبارة أخرى فإن اللجنة المركزية للتخطيط فى الوحدة ستكون المرجعية الدائمة للتخطيط قصير ومتوسط وطويل الأجل للوحدة، كما سيكون من واجب لجنة التخطيط المركزى متابعة تنفيذ البرنامج ورصد اتجاهات التنفيذ وإن كان ذلك يتفق مع الخطة المرسومة وأن البرنامج يسير وفق تحقيق أهدافه، وأنه لا زال ضمن المؤشرات الموضوعه له مسبقاً، كما يكون من مهام هذه اللجنة الإطلاع على تقارير الأداء وبحث أية معوقات أو عقبات قد تواجه التطبيق.

(د) تدريب ذوى العلاقة من العاملين فى الإدارات على إعداد الموازنة وفق الأسلوب الجديد وتعريفهم بأسسه، ونتائجه وكيفية وضع مؤشرات كل برنامج لتكون مقاييس الحكم على كفاءة تنفيذه ومدى تحقيقه لأهدافه.

(هـ) رفع كفاءة النظام المحاسبى بإدخال أسس محاسبية مناسبة، منها استخدام أساس الاستحقاق، وإدخال أسس محاسبة التكاليف حتى على الأنشطة الخدمية التى تقدمها الوحدات بحيث تحصل منه على تكاليف أداء الوحدات لأنشطتها، وعلى توزيع التكاليف بين الإدارات وعلى البرامج والأنشطة، وتحديد الطاقة الإنتاجية للإدارة ونوعية الإنتاج من خلال دراسة عبء العمل للموارد البشرية التى تملكها الوحدة.

(و) إدخال الحاسوب فى عمل الوحدة لتمكينها من رصد وإدخال جميع المتغيرات التى يمكن أن تؤثر على البرنامج مع البحث المفصل لبدائل الأداء فى حالة وجود أية مؤثرات خارجية كما

يفيد إدخال الحاسوب فى وضع قواعد بيانات شاملة عن جميع أوجه نشاطات الوحدة وتفيد قواعد البيانات تلك فى تحسين دقة وضع التقديرات فى الموازنة القادمة وتفيد كذلك فى معرفة العناصر التى يتوجب أخذها بالاعتبار عند دراسة البرامج وعند تقييم الأداء.

(ز) رصد المتغيرات التفصيلية أثناء التنفيذ، ويفيد ذلك فى عزل العوامل المباشرة وغير المباشرة التى أثرت على البرنامج أثناء تنفيذه ثم بحث هذا التأثير سواء كان إيجابياً أو سلبياً، وإن الحكم على نجاح البرنامج فى تحقيق أهدافه لا يمكن إلا برصد أكبر قدر من هذه المتغيرات رغم أن بعض تأثيرات البرامج قد تمتد لسنوات عديدة بعد تنفيذه وليس من الضرورى أن تظهر النتائج فور انتهاء التنفيذ.

### ١/٢/١٣ متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء فى الوحدات الحكومية

يرى الباحث من خلال ما سبق عرضه أن أهم متطلبات الانتقال من الأسلوب التقليدى فى إعداد الموازنة العامة فى الوحدات الحكومية إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء وتطبيق أساس الاستحقاق للقياس المحاسبى بدلاً من الأساس النقدى أو الأساس النقدى المعدل كأحد أهم متطلبات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء هى كما يلي:

(أ) اقتناع السلطة التشريعية والتنفيذية بأهمية ذلك التحول والتطوير لأن موازنة البرامج والأداء سوف تصبح فى حقيقة الأمر وسيلة هامة من وسائل الاتصال والتفاهم بين كل من السلطتين.

(ب) تطوير النظام المحاسبى الحكومى تطويراً يتلاءم مع احتياجات موازنة البرامج والأداء عن طريق اتباع أساس الاستحقاق فى قياس الموارد والاستخدامات مع الاهتمام بضرورة حساب إهلاك الأصول الثابتة ليعكس الحالة التى أصبحت عليها الأصول الثابتة التى تعبر عن الإمكانيات المتاحة لأداء الخدمات العامة واستخدام محاسبة التكاليف فى القطاع الحكومى.

(ج) تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وضرورة التحول من الأساس النقدى إلى أساس الاستحقاق ويتطلب ذلك ما يأتى (لبنى عبد الحميد فهمى، ٢٠٠٤، ٥٦):

- تقييم النشاط إلى مراكز مسئولية وكل مركز مسئولية ينقسم بدوره إلى مراكز نشاط رئيسية ومراكز خدمات مساعدة.
- تحديد كمى وكيفية لوحدة أو وحدات الخدمات العامة والرئيسية وتحديد أسلوب قياسها ومتابعتها إحصائياً وربطها بالدورة المستندية بالجهة ونظام المعلومات بها.
- تحديد أسلوب القياس والمتابعة الإحصائية لأنشطة مراكز الخدمات المساعدة وربطها بالدورة المستندية.

- تحديد أسس توزيع المصروفات أو التكاليف فيما بين كل من مراكز النشاط الرئيسي ومراكز الخدمات المعاونة وتحديد أسس تحميل مصروفات الخدمات المعاونة على مراكز الخدمات الرئيسية.
  - إنشاء وحدات حسابية متخصصة فى المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف فى كل مصلحة أو هيئة.
- (د) وضع نظم متكاملة للمعلومات وذلك بما يكفل إعداد تقارير دورية تحدد حجوم الخدمات العامة المؤداة بواسطة الجهة بالمقارنة بما كان مستهدفاً لها ببرامج النشاط والتكاليف الفعلية للخدمات العامة المؤداة بالمقارنة بالتكلفة المتخذة أساساً لتقديرات برامج النشاط والموازنة مع تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة ترتبط بحجوم النشاط وتكاليف ثابتة لا ترتبط بحجوم النشاط وتبعاً لذلك تحديد الانحرافات فى التكاليف المتغيرة نتيجة للمتغيرات السعرية أو نتيجة لعدم الترشيح فى الاستخدام أو نتيجة لتغير حجم النشاط عن المخطط وكذلك الانحرافات فى التكاليف الثابتة نتيجة لعدم الترشيح فى المصروفات.
- (هـ) فصل الإنفاق الرأسمالى عن الإنفاق الجارى، وبناء عليه يوجد نوعان من البرامج وهى برامج جارية وبرامج رأسمالية.
- (و) تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية، وذلك بتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز مسئولية بحيث يمثل كل مركز وحدة داخل الهيكل التنظيمى يرأسها شخص إدارى مسئول، وبذلك يتم توفير البيانات والمعلومات الفعلية التفصيلية عن نفقات كل مركز مما يسهم فى إعداد موازنة تخطيطية لكل مركز، وبالتالي إعداد موازنة تخطيطية 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 الجارى والإنفاق الرأسمالى لكل إدارة (خليل عواد أبو حشيش، ٢٠٠٣، ص ٢٣٢).
- (ز) تغيير هيكل الموازنة العامة وإعادة تبويبها من جديد طبقاً للبرامج المحددة ويتم ذلك بتحديد البرامج الرئيسية التى تم اختيارها للتنفيذ وتحقيق أهداف التنمية، وبالتالي تحديد البرامج التنفيذية قصيرة الأجل التى ترتبط بالخطة المالية من ناحية وبالموازنة العامة للدولة من ناحية أخرى وتحديد ما يخص كل قطاع من القطاعات الوظيفية للدولة من هذه البرامج مع التفرقة بين البرامج الجارية والرأسمالية.
- (ل) ميكنة الحسابات الحكومية وذلك باستخدام الآلات والأجهزة الالكترونية لقدرتها على إعداد بيانات دقيقة مبوبة بطرق مختلفة حتى يمكن القيام بالتحليلات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء.

م) ضرورة الانتقال من التبويب الإدارى إلى تبويب تكاليف الأداء حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء .

### المبحث الثالث

#### دراسة تحليلية لتجارب بعض الدول الخاصة بتطوير أسلوب الموازنة العامة

##### ١/٣/١ - تجربة نيوزيلندا لتطوير القطاع الحكومى وتطوير النظام المحاسبى

##### أ) إصلاح وتطوير القطاع الحكومى

كانت مستويات المعيشة فى نيوزيلندا اواخر الخمسينيات تعد من أعلى مستويات المعيشة على مستوى العالم الغربى، إلا أن الأمر بدا فى التدهور حتى وصل الوضع فى أواخر الثمانينيات إلى أن أصبحت نيوزيلندا صاحبة أسوأ أداء اقتصادى (وفق تصنيف منظمة التعاون الدولى والتنمية إذ وصل العجز المالى للحكومة إلى أكثر من ٥٠% من الناتج المحلى الإجمالى وأصبح أداء المنظمات والوحدات الحكومية يتسم بنقص الكفاءة والفعالية، الأمر الذى دعا إلى ضرورة إجراء إصلاحات عديدة تشمل قطاعات الاقتصاد المخالفة، والتي كان القطاع الحكومى أحد أهم تلك القطاعات التى تحتاج إلى إصلاح وتطوير (H.R. Richardson, 1996, p. 5).

ولقد كان القطاع الحكومى يتصف بعدة خصائص قبل إجراء التطوير، أهمها:

- ١- القطاع الحكومى تحكمه العديد من الإجراءات والتعليمات التفصيلية التى تركز على الرقابة على المدخلات، مع عدم وجود مقاييس واضحة لقياس وتقييم الأداء.
- ٢- عملية تعيين الأفراد فى الوحدات الحكومية المختلفة، وتحديد شروط العمل، ومرتباتهم ومكافأتهم تتم مركزيا من خلال لجنة الخدمة العامة.
- ٣- وجود تضاربا وعدم وضوح فى المسئوليات والمهام التى تقوم بها الأطراف المختلفة داخل القطاع الحكومى.
- ٤- النظام المالى يركز على التدفقات النقدية والرقابة على المدخلات، وكانت كافة مصروفات والتزامات الوحدات الحكومية يتم سدادها بشيكات بمعرفة وزارة المالية، حيث كانت وزارة المالية هى التى تقوم بوظيفة الإدارة المالية لكافة الوحدات الحكومية.
- ٥- تعقد وصعوبة فهم نظام الحسابات والتقارير المالية الحكومية.

٦- النظام المحاسبي الذي يركز على الأساس النقدي يحدد مركزيا بواسطة وزارة المالية، ويطبق على كافة الوحدات الحكومية. (I. Ball, 1994, pp. 19-20)

وقد خضع القطاع الحكومي لعملية إصلاح وتطوير منذ منتصف الثمانينيات كان الهدف منها تحقيق ما يلي: (I. Boston, et al., 1996, pp. 4-6)

١- تحسين كفاءة الأداء وكفاءة عملية تخصيص الموارد.

٢- تحسين فعالية البرامج والأنشطة الحكومية.

٣- تدعيم عملية مساءلة المديرين التنفيذيين للوحدات الحكومية أمام البرلمان.

٤- تقليل قيمة النفقات العامة وتخفيض حجم القطاع الحكومي ككل.

٥- الحد من الديكتاتورية وعدم الشفافية عند استخدام السلطة العامة.

٦- تحسين جودة السلع والخدمات إلى تقدمها الوحدات الحكومية.

٧- زيادة درجة تلبية الخدمات العامة لاحتياجات ورغبات الجمهور.

وقد استند تحقيق تلك الأهداف إلى مجموعة من المبادئ منها:

١- ضرورة أن يقتصر دور الحكومة على أداء الأنشطة والخدمات التي لا يمكن أن تؤديها الوحدات غير الحكومية بكفاءة وفعالية.

٢- يجب أن يتم إعادة هيكلة أى شركات هادفة للربح مملوكة للحكومة لتتشابه مع هيكل الشركات المماثلة لها فى القطاع الخاص.

٣- يجب أن تحدد أهداف الحكومات المحلية والأقسام والوحدات الحكومية المختلفة بدقة ووضوح.

٤- عدم وجود أى تعارض أو تضارب فى مهام ومسئوليات أى وحدة حكومية، يجب تقسيمها إلى وحدات مستقلة، كلما أمكن ذلك، بحيث يتم أداء كل مهمة من تلك المهام المتعارضة من خلال وحدة مستقلة.

٥- يجب أن يكون هناك فصل واضح بين مسئوليات الوزراء والمديرين التنفيذيين للوحدات الحكومية تجاه الأداء المحقق فيكون الوزراء مسئولين عن تحقيق مجموعة من النتائج المخططة، التى تتحقق من خلال مجموعة معينة من السلع والخدمات يتم تكليف الوحدات الحكومية بتقديمها، أما المديرين فيكونوا مسئولين فقط عن إنتاج السلع والخدمات التى كلفهم الوزراء بتقديمها (المخرجات)، وذلك بأقل تكلفة وأفضل أداء دون أن يكونوا مسئولين عن درجة تأثير تلك المخرجات على تحقيق النتائج المخططة.

٦- يجب تفويض سلطة اتخاذ القرارات لمختلف المستويات الإدارية عند المستوى الأدنى نظراً لقرب تلك المستويات من الواقع الفعلى، وكونها الأكثر دراية بمشاكله.

\* وقد تم اتباع بعض السياسات لتحقيق تلك الأهداف، منها:

- ١- التركيز على استخدام الحوافز بمختلف أشكالها لتحسين الأداء (مثل اتباع نظام التعاقد قصير الأجل مع العمالة، اعتماد منح المكافآت على الأداء المحقق، وضع نظام للترقيات مرتبط بالأداء المطلوب، مع وضع نظام رقابة وتقارير مالية لقياس الأداء والرقابة عليه بصور أكثر كفاءة.
- ٢- استخدام نظام التعاقدات في مختلف المجالات والذي يحدد بالتفصيل طبيعة الأداء المطلوب، والالتزامات على كل من الوكيل والأصيل مع وضع نظام رقابة وتقارير مالية لقياس الأداء والرقابة عليه بصور أكثر كفاءة.
- ٣- يفضل بقاء السلطات والمسئوليات الأساسية في يد الحكومة المركزية كلما أمكن ذلك مع إمكانية تفويض قليل منها إلى الحكومات المحلية.
- ٤- يجب الإقلال من علاقات المسائلة متعددة الأطراف على مستوى القطاع الحكومي ككل، بحيث تكون المسائلة أمام جهة واحدة بقدر الإمكان.
- ٥- يجب الفصل بين الوظائف المختلفة، بحيث تؤدي كل وظيفة من خلال وحدة حكومية منفصلة مثل الفصل بين الأنشطة التجارية وغير التجارية، والفصل بين الوظيفة الاستشارية والتنفيذية والرقابية، كذلك الفصل بين دور كل من الممول والمشتري والمورد.
- ٦- زيادة درجة لامركزية اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة خاصة فيما يتعلق بالحصول على الموارد اللازمة وإدارة الأفراد.
- ٧- استخدام نظام مالي يعتمد على أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية، وتخصيص موارد الموازنة. (Ibid, pp. 5-6)

#### ب) تطوير النظام المحاسبي ونظام إعداد الموازنات العامة

- ١- أنواع القوائم المالية التي يتضمنها النظام المحاسبي
- تعتبر نيوزيلندا أول دولة في العالم تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة على مستوى القطاع الحكومي ككل تعتمد على أساس الاستحقاق بشكل كامل، فبدءاً من عام ١٩٩٢ أُلزم قانون تنظيم المالية العامة الحكومة بضرورة إعداد القوائم التالية: (J. Pallot, 1994, p. 291-)
- (299)

- قائمة المركز المالي Statement of Financial Position
- قائمة التشغيل Operating Statement (قائمة الأداء المالي)
- قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flow
- قائمة نفقات الطوارئ Statement of Emergency Expenditure
- قائمة السياسات المحاسبية Statement of Accounting Policies
- قائمة الالتزامات الاحتمالية (المشروطة) Statement of Contingent Liabilities

- قائمة النفقات والالتزامات غير المعتمدة Statement of Un-appropriated Expenditures & Liabilities
- قائمة القروض Statement of Borrowings
- قائمة الارتباطات Statement of Commitments
- قائمة الأموال المودعة لدى الحكومة المركزية Statement of Trust Money Held by the crown

- أى قوائم أخرى لتوضيح المركز المالى وعمليات الحكومة بصورة عادلة.
- مقارنة الأرقام الفعلية لكافة القوائم الموضحة مع أرقام السنوات السابقة.

#### ٢- المبادئ والمعايير المحاسبية

تطلب قانون المالية العامة ضرورة أن يتم إعداد التقارير والقوائم المالية سواء التقديرية أو الفعلية اعتماداً على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي عرفها القانون على أنها "الأسس والقواعد المحاسبية التي يرى الممارسون لمهنة المحاسبة في نيوزيلندا أنها ملائمة ومناسبة لإعداد التقارير المالية فى القطاع الحكومى.

#### ٣- تأثير تطبيق أساس الاستحقاق على عملية تخصيص موارد الموازنة العامة

تطلب تطوير النظام المحاسبى الحكومى ضرورة إحداث تطوير فى نظام إعداد الموازنات وتخصيص الموارد العامة نظراً للعلاقة الوثيقة بينهما، فتم التحول من تحديد اعتمادات مالية لكل بند من بنود المدخلات (مرتبات، إيجار، مواد، خام، آلات، ومعدات) إلى اعتمادات لكل نوع من أنواع المخرجات (السلع والخدمات المقدمة)، ويكون لمديرى الوحدات الحكومية الحرية الكاملة فى تحديد مزيج المدخلات المطلوبة لتحقيق تلك المخرجات على أن تركز الرقابة على الموازنة على قياس مدى تحقيق تلك المخرجات، ونظراً لأن كل وحدة حكومية تقوم بإنتاج وتقديم العديد من أنواع المخرجات، لذا فإن الموازنة يجب أن تتضمن وصف لكل نوع من تلك المخرجات وتأثيره على المجتمع، مع معايير واضحة لقياس الأداء.

كذلك يتم إرفاق قوائم مالية تقديرية مع الموازنة (مثل قائمة العمليات التقديرية، قائمة المركز المالى التقديرية فى نهاية العام، قائمة التدفقات النقدية التقديرية).

(F. Goldman & E. Brashares, 1991, p. 80)

وجدير بالذكر أن عملية تخصيص الاعتمادات المالية للوحدات الحكومية ليست مقصورة على تغطية المدفوعات النقدية المتوقعة خلال الفترة، بل تغطية كافة احتياجات الوحدات من الموارد المالية اللازمة لتغطية المصروفات والتي تقاس طبقاً لأساس الاستحقاق (أى التى تخص الفترة المالية، ومن ضمنها الإهلاك) لتحقيق المخرجات المحددة.

#### ٤- النظام المالى للوحدة الحكومية

أصبحت كل وحدة حكومية مسئولة عن تصميم النظام المحاسبي ونظام الإدارة المالية الخاص بها بدلاً من النظام الذي كانت وزارة المالية تقوم بتصميمه مركزياً للتطبيق على مستوى كافة الوحدات الحكومية ومن ثم تقتصر مساهمة وزارة المالية لتلك الوحدات عن مدى توفيرها لمعلومات ملائمة موثوق بها وفي الوقت المناسب. (I. Ball, 1994, p. 21)

ويرى الباحث ما يستفاد لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، من خلال ما سبق عرضه لتجربة نيوزيلندا في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وأسلوب الموازنة العامة، هو كما يلي :

(أ) تدهور أداء الوحدات الحكومية، وزيادة عجز الموازنة العامة كانت أهم محفزات عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي في نيوزيلندا.

(ب) تزامن تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية مع تطوير شامل للقطاع الحكومي بأكمله للعمل على تطوير وتحسين الأداء الحكومي، لذا فإن تطوير النظام المحاسبي يعد جزءاً من عملية إصلاح شاملة لمختلف نظم القطاع الحكومي، وليس تطويراً للنظام المحاسبي بمفرده.

(ج) تتبع أهمية النظام المحاسبي من توفيره لمعلومات يحتاجها المديرون لاستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وبالتالي فإن عدم طلب متخذى القرارات لمعلومات مالية معدة على أساس الاستحقاق يؤدي إلى فشل عملية التطوير في تحقيق هدفها.

(د) تطبيق أساس الاستحقاق يحقق فوائد أو مزايا في حد ذاته، وإنما تتحقق المزايا من الاستفادة من المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي في اتخاذ قرارات أكثر رشداً وفعالية.

(هـ) لا يمكن تعميم تجربة نيوزيلندا في تطوير القطاع الحكومي (متضمناً تطوير النظام المحاسبي)، أو تطبيقها على غيرها من الدول، إذ أنها نتاج عملية تفاعل لمجموعة من المتغيرات والظروف المحيطة بها والتي تختلف من دولة لأخرى.

(و) زيادة حرية مديرو الوحدات الحكومية في إدارة وحداتهم صاحبها زيادة في المسائلة عن الأداء المحقق.

(ز) تطبيق أساس الاستحقاق لا يعنى عدم الاهتمام بعنصر النقدية، إذ أن إدارة النقدية تعد وظيفة هامة جداً في عمل أى وحدة، بل على العكس من ذلك فقد صاحب تطبيقه إحداث تطوير في نظام الإدارة المالية بالوحدات الحكومية.

### ١/٣/٢ تجربة ماليزيا في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة

لقد ورثت ماليزيا من العهد الاستعماري نظاماً مالياً يعتمد الضبط وإطاعة التعليمات، والامتثال 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 واستشارات وفرتها مؤسسة ورد الأمريكية وركزت هذه الخبرات الأجنبية على إدارة التنمية فى ماليزيا وكيفية التحرك من الإدارة التقليدية فى فترة الاستعمار إلى إدارة تنموية تقود حركة التغيير وتوجه نظام الموازنة لخدمة هذه الغاية.

حيث بدأت ماليزيا فى تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء اعتباراً من عام ١٩٦٨م، وخلال فترة الثمانينات قامت ماليزيا بتنفيذ برنامج طموح للصناعات الثقيلة شمل أساسا صناعات البتروكيماويات، والحديد والصلب وتصنيع السيارات، وقد صاحب هذا التغيير الاقتصادى تغيرا واضحا فى أسلوب إعداد الموازنة حيث جرى تطوير وتعميق لموازنة البرامج والأداء لتواكب وتساير التحديات الكبيرة التى يواجهها الاقتصاد الماليزى لتحقيق زيادات متتالية فى معدلات النمو الاقتصادى فى كافة القطاعات، ولمواجهة تحول الاقتصاد الماليزى من هدف إحلال الواردات إلى شحذ كافة الجهود بالتوجه بها نحو توسيع القاعدة التصديرية، وبصفة خاصة الصادرات الصناعية القادرة على المنافسة فى الأسواق التصديرية العالمية، وفى ضوء هذه الأهداف الجديدة بدأ تطوير الموازنة بشكل يعكس هذا التحول الاقتصادى اعتباراً من عام ١٩٩٠ على نطاق تجريبى لعلاج نقاط الضعف العديدة التى واجهت الحكومة عندما أدخلت نظام موازنات البرامج والأداء (PPBS - Program Performance Budgeting System) اعتباراً من عام ١٩٦٨ وحتى عام ١٩٨٩ خاصة تقاديا لاستمرار نقاط الضعف التالية خلال الفترة المتقدمة:

- أ) تركيز الرقابة على مستوى البنود فى إعداد وتنفيذ الموازنة مع إعطاء اهتمام أقل للرقابة على تحقيق الأهداف وعلى قياس المخرجات والآثار المترتبة على النشاط.
- ب) أن الموازنة كانت تستخدم كأداة إنفاق وليس كأداة إدارة.
- ج) المركزية فى تفويض الاختصاصات فى المسائل المالية.
- د) عدم إعطاء المديرين المرونة والسلطة الكافية للإفادة من قدراتهم التنظيمية وإمكاناتهم الإيجابية فى التحديث.
- هـ) قصور المساءلة عن الفاعلية والكفاءة (محمد عبد الفتاح العشماوى، ٢٠٠٦، ٣٧).

ويعتبر نظام الموازنة المعدلة (MBS - Modified Budgeting System) أحد أهم المبادرات البارزة التى تبنتها الحكومة الماليزية لتحديث نظام الموازنة مع التحول من الاعتماد بصفة أساسية على المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على الأداء، ومع ٩ الاستناد إلى اتفاقيات تعاقدية مع جهات التنفيذ امتداداً للخبرة السابقة فى تطبيق موازنات البرامج والأداء PPBS وكذلك مع التركيز على المخرجات وعلى تقييم الآثار المترتبة على تنفيذ برامج النشاط وعلى الأداء ويستهدف نظام الموازنة المعدل MBS أساسا التخصيص الأمثل للموارد، وزيادة كفاءة وفاعلية برامج النشاط وتدعيم آليات الرقابة والمسئولية ويتحقق ذلك من خلال تحديد

أهداف الإنفاق وإعداد الإنفاقات المتعلقة ببرامج النشاط مع الجهات المختصة بالتنفيذ والرقابة بالاستثناء على الانحرافات لتقييم النتائج والآثار ومدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها، وقد عمم نظام الموازنة المعدل اعتباراً من عام ١٩٩٥ على جميع الوزارات وقد أسس هذا النظام بالاستناد إلى نظام موازنة البرامج والأداء مع تركيز الاهتمام على علاقة المدخلات بالمرجات والآثار المترتبة على ذلك واستناداً إلى عدة مبادئ تشمل أساساً:

(أ) عقد اتفاق لكل برنامج نشاط مساند للموازنة حيث يتم توقيع اتفاق لتنفيذ كل برامج النشاط فيما بين الوزارات التنفيذية وبين وزارة المالية تحدد فيه الأهداف المطلوب تحقيقها وتوزيعها الزمني والتكاليف اللازمة ومستوى الأداء ونوعية وجودة المخرجات.

(ب) تحرير الإدارة أى ترك المديرين يتحررون من الإدارة بمراعاة معاشيتهم للواقع وللمخرجات مما يتطلب منحهم مزيداً من المرونة والسلطات لتحقيق الأهداف.

(ج) المرونة فى المناقلة فيما بين بنود انفاق على مستوى برامج النشاط.

(د) تدعيم المسؤولية لتتوافق مع تدعيم السلطات وتدعيم دور محاسبة المسؤولية عن الأداء.

(هـ) التقييم الدورى لبرامج النشاط ولآثارها حيث يلزم إعداد تقارير متعمقة بتقويم برامج النشاط بصفة دورية ومرة على الأقل كل خمس سنوات وتكون نتائج هذا التقييم أساساً لمقترحات السياسات الجديدة.

(و) تطوير مفهوم الرقابة وذلك بتشديد الرقابة على الكليات وبتشديد الرقابة على التفاصيل وتخفيضها أو إلغائها إن أمكن بهدف الاقتصاد فى الوقت المستغرق فى أخذ الموافقات على التفاصيل ومع توفير الحوافز والفرص للمديرين لتبنى الحلول المثلى التى ترتقى بالأداء والاستخدام المزيج الأمثل من الموارد المتاحة، ويتم إعداد تقارير لوزراء المالية من جانب الجهات المنوط بها تنفيذ برامج النشاط عن الانحرافات عن برامج النشاط ومعدلات الأداء المتفق عليها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة (المرجع السابق، ٣٨).

\* مزايا نظام الموازنة المعدلة مع التطوير الذى أدخل على موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء على المستوى المركزى

- تيسير التعرف على أولويات الإنفاق فى تقديرات الموازنة.
- تحويل التركيز فى مراجعة تقديرات الموازنة من التوجه نحو تخفيض الإنفاق إلى التوجه نحو تحقيق أفضل تشكيلة من الموارد، مع مراعاة محددات مستويات الأداء السابق مواجهتها.
- تقليل الأعمال الورقية فى إعداد تقديرات الموازنة وفى مراجعتها.
- توجيه وقت أطول لمناقشة مقترحات السياسات الجديدة ومقترحات تدعيم الاقتصاديات.

- توفير المعلومات اللازمة عن مستوى أداء البرامج، وتبعاً لذلك تدعيم فاعلية المحاسبة عن الأداء.
  - معاونة الجهات المسؤولة عن التقييم والمراجعة على أداء مهامها بكفاءة.
  - زيادة فرص استخدام التخطيط الإستراتيجي كأساس في وضع الموازنة، وما تستند إليه من برامج نشاط.
  - تمكين مسئولى الرقابة من أن يحققوا أدواراً أكثر فاعلية في استخدام الموازنة كأداة للإدارة.
  - تحقيق التواصل فيما بين أولويات الإدارة العليا وبين المستويات التالية لها.
  - تمكين أجهزة الموازنة من المشاركة بدرجة أكبر في الموضوعات المتعلقة بالسياسات وفى تقييم برامج النشاط.
- (ب) على مستوى الإدارات التنفيذية
- إعطاء مضمون موضوعى للموازنة.
  - استخدام الخطط المالية بخصوص المدخلات والمخرجات والآثار المترتبة على برامج النشاط كأدوات للإدارة.
  - تحقيق التكامل فى مجال المقومات والعناصر التى يتخذ على أساسها القرار.
  - تعميق تحفيز المديرين لتحسين الأداء بإتاحة مزيد من المرونة لتعبئة الموارد فى إطار المحددات الكلية، ومزيد من الإدراك والتفهم لأولويات الإدارة العليا من خلال اتفاقات برامج النشاط التى تسأل الإدارة عن نتائج تنفيذها (المرجع السابق، ٣٩).
- (ج) على مستوى المواطن العادى
- تقديم خدمات أفضل للمواطن مع تفهم لمشاكله واحتياجاته باعتبارها من المقومات الأساسية فى نظام الموازنة المعدلة.
  - تحقيق الشفافية فى أداء المنظمات نتيجة لارتباط المخرجات المتولدة بأهداف الأداء السنوى للموظفين.
  - تيسير إتاحة المعلومات.
  - الصعوبات التى صادفت تنفيذ البرنامج الإصلاحى الخاص بموازنة البرامج والأداء باليزيا
  - تم التركيز على الأساليب الفنية والتقنية وأن يعطى الاهتمام الكافى للجوانب البشرية.
  - عدم الفهم الكافى من جانب العاملين على مستوى الإدارات التنفيذية مما أثر فى قيمة المخرجات.
  - عملية التدريب على تقنيات تنفيذ موازنة البرنامج والأداء لم تكن بالقدر الكافى.

• ظهور بعض المشاكل أثناء التنفيذ نتيجة نقص في المعلومات الرئيسية الواجب توافرها. ويرى الباحث مما سبق عرضه لتجارب بعض الدول بشكل عام في تطوير النظام المحاسبي الحكومي باستخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة وتطبيق أساس الاستحقاق للقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية أن تجربة تطبيق هذا الأسلوب في بعض الدول قد حققت نتائج إيجابية، وقد تفاوتت نسب النجاح من دولة وأخرى، فقد تمكنت بعض الدول من الوصول لمراحل متقدمة في بلوغ أهداف هذا الأسلوب، في حين لازالت دول أخرى تخوض هذه التجربة، ولعل أهم ما في الأمر أن فشل الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة في الإجابة على كثير من التساؤلات الهامة في مجال اتخاذ القرارات والتخطيط المالي الحكمي، وعجزه عن تحقيق الأهداف الرقابية والتخطيطية المطلوبة، ذلك يؤدي إلى قبول أى مستوى من التقدم في تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، لأن هذا البديل في أدنى مستوياته، يحقق أفضل مما يحققه الأسلوب التقليدي في أفضل مستوياته، ويمكن الوقوف على العديد من الدروس التي تساعد في تطوير النظام المحاسبي وتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء ومن هذه الدروس المستفادة ما يلي :

(أ) أن أسلوب موازنة البرامج والأداء هو مجموعة عمليات متشابهة، ولنجاح هذا الأسلوب في الموازنة لابد من إحداث تغييرات مناسبة في كل من النظام المحاسبي ونظام جمع وتحليل المعلومات، وأسلوب اتخاذ القرارات، والجو الإداري العام .

(ب) العنصر البشري أساسى في عملية التغيير، وهذا يعنى قبول وتعاون الموظفين، وإشراكهم في صنع القرارات، وتحفيزهم ماديا ومعنويا وتدريبهم وتأهيلهم المستمر لتحمل المسؤوليات الجديدة واقتباس المهارات الضرورية لتنفيذ موازنة الأداء.

(ج) إن أسلوب موازنة البرامج والأداء معنى بنتائج الإنفاق وهذه النتائج مرتبطة بالأهداف لذا فإن تحديد الأهداف تحديداً عمليا ومقبولا ه خطوة جوهرية في التنفيذ الناجح.

(د) الاتفاق على مؤشرات الإنجاز، وجمع معلومات صحيحة عن هذه المؤشرات ثم تحليل المعلومات لقياس التقدم الحاصل أو عدمه، كلها تتماسك لتكون منهجية قياس الأداء، هذه المنهجية هي أيضاً خطوة أساسية في تنفيذ موازنة الأداء.

(هـ) الدعم السياسى على المستويات المختلفة من الرئاسة العليا للدولة إلى الوزراء والوكلاء والمديرين من المستوى المتوسط (بالإضافة إلى قناعة ودعم السلطة التشريعية) هي عناصر لا يمكن النجاح بدونها.

## ملخص الفصل الأول

تم استعراض الموازنة العامة وتعريفها وأهميتها وقواعد إعدادها، حيث أن هناك زيادة لأهمية الموازنة العامة بسبب توسع وتغير مفهوم ودور الدولة في المجتمع، وتدخلها في معظم المجالات الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والبيئية، مما أنتج عدة أساليب لإعداد الموازنة العامة منها أسلوب موازنة البنود وأسلوب موازنة البرامج والأداء، وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية، ويعانى أسلوب موازنة البنود من العديد من العيوب التي تجعله لا يساعد الدولة على التخطيط والتطوير والكفاءة والفاعلية، مما يجعل هناك حاجة لدى الحكومة للبحث في أسلوب جديد لديه هذه الإمكانيات، وتم التطرق إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء ومميزاتها، ومراحل إعدادها وخطوات تطبيقها، ومتطلبات التحول إلى هذا النوع من الموازنات، وقد تم استعراض تجارب لبعض الدول في التحول لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

## الفصل الثاني

دور الأجهزة العليا للرقابة  
المالية في الانتقال إلى  
موازنة البرامج والأداء

## الفصل الثاني

### دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء

تسعى الدول لتطوير نظامها المالي ليواكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة وذلك عن طريق تطبيق موازنة البرامج والأداء التي تهدف إلى تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية من خلال توفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة المساعدة الحكومة في تحديد أولوياتها بالإضافة إلى رفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية والسرعة في الإنجاز والاستخدام الأمثل للموارد المالية، ولأجهزة العليا للرقابة المالية دور رئيسي في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء وهو لا يقتصر على مرحلة المراقبة والتدقيق فحسب بل يتعداها للمشاركة في كافة مراحل إعداد الموازنة.

وفيما يلي بيان دور أجهزة الرقابة العليا في مراحل إعداد الموازنة:

### ٢/١ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في المشاركة في تصميم إطار قانوني لتحضير وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة

ويشمل الإطار القانوني التحضير وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة كما يلي:

- ❖ توقيت ومراحل تحضير إطار النفقات متوسطة الأمد.
- ❖ مراحل تحضير الموازنة.
- ❖ الوحدات الإدارية التي تنفق من خارج الموازنة أو التي تتلقى مساهمات من الموازنة.
- ❖ تحديد المستندات التي يجب أن ترفق بالموازنة.
- ❖ تنفيذ الموازنة.
- ❖ عمليات الخزينة.
- ❖ قواعد المحاسبة والتدقيق وأصول مسك الحسابات.
- ❖ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في القدرات المؤسسية العائدة لأجهزتها ولسائر الوزارات والوحدات التي ستطبق الموازنة وإبداء الرأي في التنظيم الأمثل للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.

### ٢/٢ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى نظام جديد للحسابات

إن موازنة البرامج والأداء تفترض الاعتماد على محاسبة ثلاثية الأبعاد تقوم على مسك ثلاث أنواع من الحسابات:

- ✓ محاسبة تتعلق بواردات الموازنة ونفقاتها.
- ✓ محاسبة إجمالية لكافة العمليات.

✓ محاسبة تكاليف لكافة العمليات ضمن البرامج.

وإن هذا الانتقال يقترض:

- تحضير لائحة بالمشاريع المراد تنفيذها.
- إدخال مبادئ محاسبية جديدة.
- تفصيل لحسابات الالتزامات والأصول في ميزانية الدولة وقيدها في وقت نشأتها.
- تغيير في مهام العاملين في سلسلة تنفيذ النفقات والإيرادات وتأمين تأقلم الإدارة مع التغييرات المحاسبية.
- العمل على أساس تصميم محاسبي جديد ومعايير محاسبية جديدة.
- التركيز على شفافية ووضوح ومصداقية قيود الميزانية العامة وأن تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للدولة.
- توسيع نطاق المحاسبة العامة لجهة قيد النفقات عند الاتفاق على الخدمة أو عند استلام الفاتورة من ناحية وقيد الإيرادات عند وجوب الدين من ناحية أخرى.
- يجب أن يشمل التغيير محاسبة المخزون وحسابات الاستهلاك والمؤونة وأعباء وإيرادات السنة.

إن الجهاز الأعلى للرقابة يجب أن يساعد في إجراء التغييرات المحاسبية التي تفرضها موازنة البرامج والأداء من حيث:

- 1- توحيد المعايير والمبادئ المحاسبية واتباع تصميم مناسبى جنابة تتولى لجنة فنية مشتركة بين الجهاز الأعلى للرقابة ووزارة المالية تحضيره وبلورته بالإضافة إلى صياغة مرجع محاسبي عام وموحد بالتعاون مع إدارة الموازنة وتحديد المستندات وقواعد موحدة لتحضير الموازنة.
- 2- المساهمة في تحديث عمليات تسجيل القيود وقيد العمليات المتعلقة بالحقوق والواجبات عند نشأة الحق بها.
- 3- المساعدة في تحديث عمليات التقييم وضرورة إجراء إعادة تقييم العناصر الأصول الثابتة المادية وغير المادية والمخزون والديون المستحقة .. وللخصوم وذلك عند شرائها وعند التخلص منها وعند نهاية السنة المالية ومتابعة عمليات الجرد ومجموع المصروفات والإيرادات والالتزامات خارج الموازنة.
- 4- المساهمة في توحيد أصول وإجراءات الرقابة على تنفيذ الموازنة وتدقيق الحسابات وتحضير التقارير السنوية والفصلية والبيانات المالية.

**٢/٣ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى نظام جديد للرقابة المالية الداخلية**

توكل إدارة الموازنة في كل وزارة إلى موظف كبير يتبع مباشرة الوزير يشرف على كافة عمليات الموازنة ويتحمل مسؤوليتها من حيث:

- تأمين الرقابة المالية على كافة تقفات الوزارة أو البرنامج.
- يشرف على مسك الحسابات والتحقق من صحة القيود واتباع الأصول المحاسبية.
- يتولى التنسيق مع الجهاز الأعلى للرقابة المالية لتوفير التدقيق الخارجي للحسابات.
- يتولى إعداد وتقديم التقارير السنوية حول تنفيذ الموازنة والتقارير التحليلية للوضع المالي للوزارة أو البرنامج

ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار قانون الجهاز الأعلى للرقابة المالية هذه التغيرات وأن يبني عليها النتائج المتعلقة بالمسؤولية.

**٢/٤ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقرار وتحديد المعايير الرقابية**

في مجال الرقابة المالية يعتمد خبراء المحاسبة المبادئ معايير المحاسبة كقواعد أو نقاط مرجعية لإصدار حكم للتقييم وذلك بالنسبة لجميع المهام الرقابية على حد سواء، أما في مجال الرقابة على الأداء فإن المعايير الواجب استخدامها تتغير وتتنوع من مهمة إلى أخرى ومن برنامج إلى آخر وفقاً لطبيعة وحجم النشاط، فمنها معايير عامة تطبق على كافة البرامج ومنها ما هو خاص بنشاط دون غيره، وتم وضع المعايير العامة للرقابة على الأداء أثناء المسح الأولي مما يمكن من توفير توجيهات واضحة لمرحلة تنفيذ العملية الرقابية وبالخصوص وضع برنامج رقابي محدد، وينبغي تعديل المعايير إذا استجدت ظروف في التنفيذ الفعلي، ويجب عند وضع المعايير أن تتوفر فيها المزايا التالية:

- التفاهم مع الإدارة الخاضعة للرقابة حول المعايير والقبول بها.
  - أن تمكن المعايير من ربط الأهداف ببرامج الرقابة على الأداء التي يتم تنفيذها أثناء مرحلة التنفيذ.
  - أن تشكل قاعدة لمرحلة جمع البيانات الخاصة بالعملية الرقابية فتوفر أساساً يتم عليه بناء الإجراءات بالنسبة إلى جمع الأدلة الخاصة بالعملية الرقابية.
  - أن توفر أساساً لنتائج العملية الرقابية مما يساعد على دعم الملاحظات.
- ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يطور أدائه وفقاً لمعايير الرقابة الدولية وبما يتوافق مع الرقابة على موازنة البرامج والأداء ويضمن جودة العمل المنجز.

## ٢/٥ دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في وضع التقارير السنوية بصورة ملازمة لمشروع اعتماد موازنة البرامج والأداء

غالبًا ما تنص دساتير الدول وقوانينها على أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية بتزويد السلطة التشريعية بصورة متزامنة مع مشروع اعتماد الموازنة تقريرًا يعرض فيه ملاحظاته حول نتائج تنفيذ الموازنة والحسابات الخارجة عنها وحول كيفية تنفيذ الاعتمادات المتعلقة بالبرامج، وقد يتطرق الجهاز الأعلى للرقابة المالية في تقريره هذا إلى ما يلي:

- الخلل في عمليات إصلاح الموازنة من حيث هيكلتها الجديدة وتبويبها، وتعيين المسؤولين عن إدارتها، والبرنامج السنوي للأداء والكفاءة.
  - قد يقدم توصيات تتعلق بتعديل القوانين المالية المتعلقة بموازنات البرامج.
  - قد يقترح تطوير عمليات الرقابة المالية والموظفين العاملين بها وإدارة الحسابات.
  - قد يقترح تعديل هندسة الموازنة لخلق برامج جديدة أو إلغاء برامج موجودة أو ضم برامج موجودة إلى مهمات غير تلك المرتبطة بها -
  - يمكن أن يلفت نظر الوزارات إلى ضرورة تحديد الأهداف الاستراتيجية التي تصبو إليها البرامج أو تحديد الأولويات الاستراتيجية من ضمن كل برنامج أو مهمة ليبنى عليها تقارير الأداء السنوية.
  - يمكن أن يلفت النظر حول الوضع القانوني للموظفين العاملين بإدارة البرامج.
  - يمكن أن يتطرق لصحة وملاءمة الأهداف الموضوعية والمعايير المستعملة لقياسها مثل أن يطلب تشجيع الوزارات على اعتماد معايير صالحة للمقارنة فيما بينها (توحيد المعايير النشاطات المتشابهة).
  - يمكن أن يتطرق لصحة وسلامة الأنظمة المعلوماتية المعتمدة لتطبيق موازنة البرامج.
  - يمكن أن يتطرق لصحة إدارة الموارد البشرية (حرية الإدارة في التوظيف أو إلغاء العقود التحقيق الأهداف المرسومة لها).
  - يمكن أن يدرج في تقريره مقارنات عالمية من أجل قياس نجاح الإصلاح.
- يجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يجري تعديلات أساسية في طرق تدقيق الحسابات وفي هيكلياته.

## ٢/٦ المقومات الواجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية لممارسة الرقابة على موازنة البرامج والأداء

إن ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة المالية لدوره فيما يخص موازنة البرامج والأداء يتطلب توفر مجموعة من المقومات الداخلية والخارجية، ومن أبرز المقومات على الصعيد الداخلي ما يلي:

- المقومات القانونية: أن تتضمن التشريعات نصوصًا واضحة لجهة ممارسة الرقابة على أداء البرامج الحكومية وعلى استقلاليته بمعنى أن يكون الجهاز متمتعًا بالاستقلالية من الجهات الخاضعة لرقابته كي يتمكن من لعب دوره كاملاً دون أي تأثير من قبل مسؤولي الإدارات الخاضعة لرقابته، وأن تضمن التشريعات الوطنية هذه الاستقلالية (الدستور - القانون).
  - المقومات المالية والإدارية: أن يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بالاستقلال الإداري والمالي، وذلك باعتماد موازنة مستقلة للجهاز تؤمن له الموارد المالية الكافية بالإضافة للاستقلالية الإدارية.
  - المقومات البشرية: أن يتوفر للجهاز العدد الكافي والكفاءة اللازمة والتدريب المستمر، وتوفر نظام للحوافز والترقيات وتمكين الجهاز من تعويض النقص في بعض الاختصاصات التي تطلبها الرقابة على الأداء عن طريق الاستعانة بخبراء في كافة المجالات مع احتفاظ الجهاز بالمسؤولية الكاملة عن نتائج عمل الخبراء.
  - المقومات الوظيفية: تمكين الجهاز من الاطلاع على الوثائق والمعلومات دون قيود.
- مما سبق يتضح أن أبرز المقومات السابقة في عناصر مشتركة بين رقابة البرامج والأداء والرقابة على موازنة البنود غير أن العنصر المتعلق بكفاءة وخبرة موظفي الجهاز وإمكانية استعادة الجهاز الأعلى بالخبراء وتوفر البيئة القانونية والموارد المالية تبقى العنصر الجوهري لممارسة الرقابة على الأداء.
- إضافة إلى المقومات الداخلية المذكورة أعلاه يفترض توفر مجموعة من المقومات والدعائم الخارجية مرتبطة بالجهة الخاضعة للرقابة مثل:
- ١- ضرورة وجود أهداف واضحة ومحددة للجهة.
  - ٢- توفر تنظيم واضح للمسؤوليات.
  - ٣- ضرورة توفر معايير واضحة لتقييم الأداء.
  - ٤- ضرورة توفر نظام سليم وفعال للمعلومات والبيانات المرتبطة بالأداء.
- (أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ودور الجهاز الأعلى للرقابة (برنامج تدريبي)، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لبنان، (٢٠٠٩).

## ملخص الفصل الثاني

تم استعراض دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء، وقد تلخص هذا الدور في المشاركة في تصميم إطار قانوني لتحضير وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة، والمشاركة في الانتقال إلى نظام جديد للحسابات ونظام جديد للرقابة المالية الداخلية، وإقرار وتحديد المعايير الرقابية ووضع التقارير السنوية بصورة ملازمة لمشروع اعتماد موازنة البرامج والأداء وما يستلزمه ذلك من مقومات قانونية ومالية وإدارية وبشرية ووظيفية يجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية لممارسة الرقابة على موازنة البرامج والأداء فضلاً عن بعض المقومات والدعائم الخارجية والتي ترتبط بالجهة الخاضعة للرقابة.



## الفصل الثالث

# الدراسة التطبيقية

## الفصل الثالث

### الدراسة التطبيقية

#### تجربة جمهورية مصر العربية في تطبيق موازنة البرامج والأداء - آفاق التحول

الموازنة العامة للدولة يجب أن تأتي في شكل جديد يتفاعل مع الإستراتيجيات والأهداف الاقتصادية للدولة وان تحتوي على كافة التفاصيل من خلال معرفة متطلبات الإصلاح وتحديد الأولويات الاقتصادية، لترسم للمجتمع مستقبل أفضل، فالموازنة العامة في مصر خلال فترة الاحتلال كانت تخضع للنفوذ الأجنبي واللجان الدولية، مثل موازنة عام ١٨٩٠ م والتي كانت في عهد الخديوي توفيق، وكان الأساس في وضع الموازنة هو ضمان إيرادات لسداد الديون الخارجية الأجنبية وفوائدها، وكان التحول الحقيقي في الموازنة العامة مع صدور دستور عام ١٩٢٣م، وهو أول حدث يتعلق بالموازنة العامة وكيفية إقرارها، حيث تضمن مواد تشتمل على إيرادات الدولة ومصروفاتها، ومواعيد تقديمها للبرلمان وتحديد السنة المالية، ومع بداية الستينيات قدمت دراسات عديدة للحكومات المتعاقبة عن ضرورة إصلاح الموازنة العامة للدولة والتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وذلك لتخفيض عجز الموازنة وإحكام الرقابة على المال العام.

منذ بداية الستينيات ظهرت محاولات الحكومة المصرية في عدة تجارب ومحاولات كان غرضها الأساسي هو الاستعادة من تطبيق موازنة البرامج والأداء ومحاوله تجنب عيوب ومشكلات موازنة البنود والاعتمادات بغرض تحقيق الكفاءة الاقتصادية. وتكررت المحاولة في منتصف السبعينيات مع بداية تحول النظام الاقتصادي إلى الاقتصاد الحر " هذا التحول كان يقتضي معه تحولا على مستوى الإدارة المالية العامة للدولة، إلا أن شيئا لم يحدث من هذا القبيل، وتوقفت محاولات الحكومة نحو تغيير نظام الموازنة العامة خلال حقبة الستينيات والسبعينيات".

وعادت المحاولة للظهور مرة أخرى في عام ٢٠٠٥، حيث نص القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة على ضرورة تطبيق العمل بموازنة البرامج في مدة أقصاها ٥ سنوات من تاريخ سريان القانون، أي في عام ٢٠١٠. إلا أن مصر مازالت إلى الآن تتبع نظام موازنة البنود والاعتمادات.

وفي كل الأحوال ينبغي لكي تطبق مصر موازنة البرامج فعليا كما تطمح إلى ذلك الحكومة نفسها من خلال العديد من منشورات وزارة المالية أن تقوم بعدد من الإجراءات التحويلية نحو هذا النوع من الموازنات ومن هذه الإجراءات:

- إجراء تغييرات جذرية في نظام الموازنة العامة وعلاقته بالتنظيم الإداري للحكومة والربط بين جهازي الموازنة العامة، والتخطيط بالدولة.
- البدء في إعداد نماذج كمية للبرامج، كنموذج للنقل داخل المدن ونموذج للتعليم ونموذج للإسكان، فعلى سبيل المثال برنامج التعليم يجب أن يوضح فيه نوع التعليم وتأثير هذا النوع على القدرة الإنسانية وسنوات وأنواع التعليم وانعكاساتها على المقدره على الكسب.
- توفير الكوادر ورفع كفاءتها ووعيها بالأساليب الفنية للتحليل التي يمكن تطبيقها على أعلى مستوى وعلى أي نشاط.
- يجب أن تتوفر المعلومات والبيانات التي تساعد على التحليل السليم حتى يمكن تطبيق موازنة البرامج على الموازنة العامة للدولة في مصر.

هذه هي المقومات الأساسية التي يمكن من خلالها تطبيق موازنة البرامج فعليا على الموازنة العامة للدولة. ومن خلال كل تجارب الدول التي سبقت مصر فإنه من المعروف أن التطبيق يأخذ شكل تدريجي حتى لا يحدث أي ارتباك في مالية الدولة. إن مصر قد قامت ومازالت بتطبيق موازنة البنود لفترات طويلة وممتدة، ومع التطورات والتحويلات التي تشهدها مصر حالياً نحو تحرير أكبر للاقتصاد وأفق أكبر للتنمية، ينبغي أن يصاحب هذا تحول في إعداد الموازنة تدريجياً نحو تطبيق موازنة البرامج بالأساس من أجل تحقيق كفاءة أكثر لمالية واقتصاد الدولة وإدارة مواردها، وأيضاً من أجل استخدام موازنة أكثر شفافية تحقق مشاركة أكثر للجمهور.

ومع مرور الوقت وتراكم المشاكل الاقتصادية دون إيجاد حلول جذرية لها، أصبحت الموازنة العامة للدولة تعاني من اختلالات هيكلية كبيرة، فنجد أن موازنة عام ٢٠١٥ / ٢٠١٩، تستحوذ الأجور وفوائد الديون وأقساطها والدعم على ٨٠% من إجمالي الإنفاق الحكومي، ومع كل عام جديد يزيد الإنفاق على تلك البنود، دون أي تدخل من الحكومة لترشيد الإنفاق، أو تقدير جدوى ذلك الإنفاق ونتائجه في توفير الاحتياجات العامة للمجتمع، بل تلجأ الحكومة إلى فرض ضرائب جديدة أو الاقتراض الداخلي أو الخارجي لتعزيز الإنفاق على تلك البنود، مما يسبب تقادم في الديون ويزيد من الأعباء على الحكومة لتغطية تلك الأعباء.

بدأت وزارة المالية المصرية في التوسع في تطبيق موازنة البرامج والاداء خاصة للمشروعات القومية والمرافق والخدمات بهدف مراقبة فاعلية الأداء وتحقيق أكبر استغلال ممكن لموارد الدولة وتحسين جودة الخدمات المقدمة حيث قامت بدعوة الوزارات والجهات التابعة لها بتقديم مشروع موازنتها على أساس البرامج وذلك لعدد ستة من الوزارات في عام ٢٠١٦/٢٠١٧ زادت إلى ٢٠ وزارة في عام ٢٠١٨/٢٠١٩، وقد تم الاختيار نتيجة وجود برامج وخطط استراتيجية على المدى

المتوسط تقوم بتنفيذها الوزارات المعنية مما يسهل معها القيام بإعداد موازنتها على أساس البرامج، ويراعى عند تقديم هذه الجهات لموازنتها المعايير التالية:

- ١- تقديم مشروع موازنت هذه الوزارات والجهات التابعة لها على أساس البرامج بحيث تشمل كافة المصروفات بحسب التقسيم الاقتصادي موزعة على البرامج المختلفة.
  - ٢- عرض هيكل برامج الوزارة والجهات التابعة لها بحيث يشمل ذلك أسماء البرامج وأهدافها، وملخص لأهم مخرجات كل برنامج.
  - ٣- عرض توضيحي عند إجراء المناقشات حول الإطار الاستراتيجي للبرنامج وأهم التحديات المتوقع مواجهتها عند التنفيذ.
  - ٤- استراتيجية الوزارة على المدى المتوسط ( ٣-٥ سنوات)، وتشمل البرامج الحالية والمستقبلية، وأهم أهدافها ومخرجاتها، والتقديرية المتوقعة لتوقيتات التنفيذ، والتكلفة ومصادر التمويل المتوقعة خارج الموازنة العامة.
  - ٥- البدء بإعداد بعض مؤشرات الأداء والتي يمكن من خلالها قياس مدى تحقيق المستهدف لكل برنامج، ويتم نشر مشروع موازنة هذه الجهات على أساس البرامج، على أن يتم تعميم ذلك على باقي الجهات في الدولة بالإضافة إلى المتابعة المجتمعية والرقابة البرلمانية خلال التنفيذ حول مدى التقدم في تحقيق هذه البرامج لأهدافها.
- وقد قامت الدولة في سبيل التحول إلى موازنة البرامج والأداء بالخطوات التالية:
- ١- صدر برنامج عمل الحكومة (٢٠١٨/٢٠١٩ : ٢٠٢١/٢٠٢٢) متضمنا الإطار الفكري لرؤية مصر ٢٠٣٠، وفي ضوء موازنة البرامج والأداء.
  - ٢- في إبريل ٢٠١٩، تم الاستعانة بعدد من المؤسسات الدولية ذات الخبرة، والجهات المانحة لإعداد برامج تدريبية لمجموعة من الوزارات عن موازنة البرامج والأداء وكيفية تنفيذها والرقابة عليها.
  - ٣- في نوفمبر ٢٠١٩، تم إعداد النموذج الموحد لموازنة البرامج والأداء بالتعاون بين لجنة الخطة والموازنة ووزارتي المالية والتخطيط ليلزم الجهات الحكومية بالنموذج الموحد لموازنة البرامج والأداء.
  - ٤- قامت بعض المؤسسات الدولية الخبيرة والجهات المانحة بتدريب العديد من موظفي وزارة المالية وغيرها من الجهات المعنية بهدف تدريب وتأهيل كافة العاملين المنوط بهم إعداد الموازنة.
  - ٥- تم إطلاق البرنامج الوطني لبناء قدرات الموظفين لكافة الجهات الموازنية بالدولة للتدريب على النموذج الموحد خلال ديسمبر ٢٠١٩.

٦- قامت وزارة المالية بإصدار أول دليل لموازنة البرامج والأداء بالتعاون مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية في إطار واستقرار الاقتصاد الكلي، بالتنسيق مع مختلف الوزارات المعنية. الاتجاه العام في مصر هو تعظيم الاستفادة من موارد الدولة، على النحو الذي يسهم في تحسين معيشة المواطنين، وذلك من خلال رفع كفاءة الإنفاق العام لتحقيق النتائج المرجوة من الاعتمادات المالية وفقا لأهداف التنمية الشاملة والمستدامة على ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠ بمختلف أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، كما أن وزارة المالية قطعت شوطا كبيرا في تطوير نظام إدارة المالية العامة عبر تطبيق موازنة البرامج والأداء جنبا إلى جنب موازنة البنود، بما يرسخ دعائم الانضباط المالي، ويوفر خيارات لصناع القرار حول أولويات الإنفاق التي تؤثر على كمية وجودة الخدمات، وقد أقر منشور إعداد الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١ مراعاة مايلي:

- ١- تقديم مشروع موازنة الوزارات والجهات التابعة لها على أساس البرامج بالإضافة إلى التقسيم النمطي وموزعة على البرامج الرئيسية والفرعية.
  - ٢- عرض البرامج وأهدافها، وملخص أهم مخرجات كل برنامج.
  - ٣- تحديد وحدة الأداء وتكلفتها لكل مشروع أو نشاط.
  - ٤- تحديد المدى الزمني لتنفيذ كل برنامج وبيان نسب التنفيذ السابقة منه.
  - ٥- تحديد مؤشرات قياس الأداء لكل برنامج.
  - ٦- تحديد أعداد مقدمي ومتلقي الخدمة لكل برنامج.
- ويسهم ذلك في تحقيق الأهداف المنشودة التي تركز على ربط صرف المخصصات المالية ببرامج محددة وفق مؤشرات أداء دقيقة ووضع الكيانات المؤسسية اللازمة لإنجاح موازنة البرامج والأداء وتطبيقها بشكل كامل وبمنتهى الاحترافية.

توصيات مجلس النواب المصري (البرلمان)

أصدرت لجنة الخطة والموازنة بالبرلمان المصري تقريرها عن موازنة السنة المالية ٢٠١٩/٢٠٢٠، إضافة إلى الإجراءات التي اتخذتها لجنة الخطة والموازنة للتحويل نحو الأخذ بأسلوب موازنة البرامج والأداء عند إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتضمن التقرير عدة توصيات لضمان اكتمال مشروع وبرنامج التحويل من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء وذلك على النحو التالي:

- ١- إنشاء لجنة تختص بهيكله وتنميط المستندات وأنظمة التقارير الحكومية

- ٢- إشراك الجهاز المركزي للمحاسبات وجميع الجهات الرقابية المنوط بها مراقبة أداء الحكومة بداية من العام المالي ٢٠٢٠/٢٠١٩ للرقابة على تطبيق مؤشرات التقييم وتحدد معايير المقارنة وفقا لموازنة البرامج والأداء.
- ٣- تحديد وتتميط إجراءات الصرف وفقا لمنظومة البرامج والأداء بالتوافق بين وزارتي المالية والتخطيط بالتنسيق مع الجهاز المركزي للمحاسبات لإحكام الرقابة.
- ٤- ضرورة الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب التكاليف حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج بتبويب تكاليف الاداء.
- ٥- ضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق عند تسجيل العمليات المحاسبية والمالية.
- ١- اتخاذ التدابير اللازمة لمراجعة كافة القوانين واللوائح والقرارات المالية والأخرى ذات الصلة بما يحقق المتطلبات اللازمة لنجاح تطبيق منظومة البرامج والأداء ويأتى على رأسها التحول إلى نظام محاسبة التكاليف لتحقيق الأهداف الإدارية المطلوبة وما يرتبط به من اتباع أساس الاستحقاق وتعديل التشريعات المختلفة المرتبطة بإعداد الموازنة والرقابة على تنفيذها.
- ٢- تعديل المراحل الزمنية لإعداد موازنة البرامج والأداء لضرورة اعتماد الموازنة على مرحلتين الأولى لاعتماد البرامج من حيث الأهداف وأنشطة الانجاز والزمن ومؤشرات التقييم "منظور فني".
- ٣- تشكيل مجلس أعلى للتخطيط والمتابعة بهدف التنسيق بين مختلف الوزارات خلال اعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة.
- ١٠- إنشاء وحدة لقياس المؤشرات الفعلية بكل وزارة.
- ١١- إنشاء وحدة لقياس التكاليف الفعلية بكل وزارة، وإنشاء وحدة مستقلة لتحديد التكاليف المعيارية للبرامج والمشاريع.
- ١٣- إنشاء وحدة بحوث ودراسات لكل من وزارة المالية ووزارة التخطيط تعنى بإجراء البحوث والدراسات الخاصة بالبرامج وتقديم الرؤى المقترحة اللازمة للوزارات المعنية بشأنها.
- ١٤ - مراجعة المفهوم العام عند القائمين على إعداد الموازنات بضرورة ربط موازناتهم ببرنامج الحكومة ووضع هذه النقطة كأولوية على مائدة مجلس الوزراء
- ١٥- مراجعة المادة التدريبية التي يتلقاها معدي الخطط والمالية وضرورة تلقيهم تدريباً موحداً يحضرونه جميعاً عن كيفية إعداد موازنة البرامج والأداء ودمج الخطة الموازنة معاً.
- ١٦- زيادة مستوى التنسيق بين وزارتي المالية والتخطيط، والدمج بين أنظمة المتابعة والرقابة على مستوى الوزارتين.

- ١٧- مراجعة برامج وأهداف كافة الجهات التابعة للوزارات وحصر أوجه التعارض لحلها وأوجه التشابه لدمج تلك الجهات وإعادة هيكلتها.
- ١٨- تولى وزارتي المالية والتخطيط إعداد تكويد قومي لكافة البرامج متضمنا أكوادا فرعية لعناصر التكاليف على مستوى البرامج.
- ١٩- زيادة درجة التنسيق والتعاون بين الوزارات عند إعداد وتنفيذ البرامج المشتركة بنهما بما يمنع التضارب ازدواجية الاختصاصات.
- ٢٠- ضرورة تفعيل إشراك المواطن من جانب، والجهات التنفيذية بالوزارات من جانب آخر في مختلف مراحل الموازنة حتى يتم الاستفادة من رغبات المواطن ومستوى رضاه عند صياغة الأهداف وإعداد مؤشرات التقييم، وحصر معوقات التنفيذ والعمل على تلافياها من خلال تحليل متطلبات الجهات التنفيذية بالوزارات.
- ٢١- إعداد نموذج خاص بالهيئات الاقتصادية يتناسب وطبيعتها الخاصة، حتى يتم تلافيا مشكلة اختلاف أرقام الاعتمادات بين الموازنة وفقا للبنود وموازنة البرامج والأداء.
- ٢٢- تطوير النموذج المعتمد لموازنة البرامج والأداء ليحتوي على التفاصيل الإيرادية والأرصدة المجنبية.
- ٢٦- استعانة الحكومة بخبراء في إعداد مؤشرات الأداء وكيفية قياسها نظرا لأن المؤشرات الموجودة ينقصها الكثير من التنظيم والفاعلية.
- ٢٧- عقد برامج تدريبية متتالية يحضره كافة القائمين على إعداد موازنة البرامج والأداء ينفذ لإعداد برنامج فعلى متكامل على مستوى كل وزارة،
- ٢٨- عقد برامج تدريبية جماعية لتوحيد "مفهوم البرنامج، مفهوم أهداف البرنامج، مفهوم الفرق بين مستويات البرامج، نماذج القياس والتقييم، نموذج تحديد التكاليف المعيارية.
- ٣٤- الاستفادة المثلى من منظومة الـ GFMIS، لتطبيق موازنة البرامج والأداء وليس الشق المالى فقط لوجود إمكانيات بهذه المنظومة أكثر من المستغلة حاليا.
- وقد اتضح مما سبق تكامل جهود مختلف الجهات والأجهزة الرقابية على مستوى الدولة والتي تشمل مجلس النواب والجهاز المركزي للمحاسبات والرقابة الإدارية ووزارة المالية ووزارة التخطيط، حتى يتم الأتي:
- إعداد قاعدة بيانات للمؤشرات التي يمكن استخدامها في تقييم الأداء.
  - التوافق على مصفوفة موحدة على مستوى الدولة.
  - تحديد القياس المرجعي لكل مؤشر.
  - تكويد كافة البرامج ومؤشرات الأداء بمستوياتها المختلفة.

- وضع آلية لقياس المؤشرات.
  - تنميط التقارير على مستوى جمهورية مصر العربية.
- وقد أدرك الجهاز المركزي للمحاسبات مؤخرًا الحاجة إلى تطوير أساليب تدقيق جديدة من خلال ممارسة التدقيق على الأداء لضمان أفضل استخدام للموارد البشرية والمالية المتوفرة وتطبيق مجموعة من الخطط الحكومية وفقًا لأفضل الخطط الاقتصادية وبأعلى قدر من الكفاءة والفعالية، ونظرًا لتحول الدولة التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ومن موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، بدأت وزارة المالية في تنفيذ مشروع إعادة العمليات المالية لمراجعة وإعادة تصميم عمليات العمل المالي لديها كخطوة أولى نحو تحسين كفاءتها وإصلاح القطاع العام، فالوزارة هي المعنية بالنظم المالية بالدولة ولها الدور الأكبر في تحول جمهورية مصر العربية التدريجي إلى أساس الاستحقاق وموازنة البرامج والأداء والذي يتم على عدة مراحل خلال الفترة الزمنية القادمة، حيث أن الوزارة الآن في طور تطبيق بعض النظم في الجهات الحكومية وتقديم التدريب والدعم الميداني.
- ونظرًا لدور الجهاز المركزي للمحاسبات كأعلى جهاز رقابي بالدولة والذي يهدف إلى المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه والارتقاء بالأداء الحكومي، فقد قام الجهاز ببعض الإجراءات لمواكبة التحول بجمهورية مصر العربية وهي كالتالي:
- توقيع العديد من الاتفاقيات مع الأجهزة الرقابية العليا.
  - المشاركة في المؤتمرات والمحافل الدولية.
  - إصدار أدلة المراجعة.
  - إيفاد أعضاء الجهاز في دورات تأهيلية وتطويرية.
  - عقد ندوات لأعضاء الجهاز للتعريف بالمشروع.
  - وضع خطط سنوية لتدريب وتنمية قدرات مراجعي الحسابات.
- والجدير بالذكر أن وحدة الرقابة على الأداء بالجهاز المركزي للمحاسبات تختص بالرقابة على أداء الجهات المشمولة برقابة الجهاز وتطوير أداء هذه الجهات من حيث الاهتمام بالكفاءة والاقتصاد في استخدام الأموال العامة وغيرها من الموارد الأخرى وتحقيق الأهداف الموضوعية لها بفعالية.
- ويرى الباحث أن أعمال وحدة الرقابة على الأداء والتي تتعلق بتدقيق برامج العمل الحكومي للجهات هي جزء من الرقابة على موازنة البرامج والأداء التي سيتم تطبيقها مستقبلاً، مما يتطلب من الإدارة العليا بالجهاز أهمية عمل خطة تتماشى مع خطة وزارة المالية بالدولة

للتدريب العملي لجميع المدققين على طريقة عمل كل من موازنة البرامج والأداء وأساس الاستحقاق، وجلب خبرات من دول أخرى سبقت في تطبيق موازنة البرامج والأداء وأساس الاستحقاق ونقل خبراتهم لمدققي الجهاز، فإن أصبح المدقق على علم وفهم بعمل موازنة البرامج والأداء كان بمقدوره الرقابة عليها ومعرفة انحرافات الجهات المشمولة برقابة وتقييم أداء هذه الجهات.

كما يرى الباحث ضرورة عمل دليل ارشادي للرقابة على موازنة البرامج والأداء وأساس الاستحقاق ليكون مرجع لمدققي الحسابات، وذلك بعد تحول الدولة من الموازنة والنظام المحاسبي الجديد.

### دور الجهاز المركزي للمحاسبات في رقابة موازنة البرامج والأداء

يتمثل الدور الذي يقوم به الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية في الرقابة على موازنة البرامج والأداء في الأمور التالية:

١- تحقيق كفاءة الأداء داخل المصالح الحكومية من خلال التأكد من التزام الجهات بتنفيذ موازنة البرامج والأداء بصورة سليمة.

٢- متابعة نشاط كل مركز أداء والتعرف على مراحل تقدم العمل، والتعرف على أسباب تأخير الإنجازات المطلوبة.

٣- توضيح وإبراز المشكلات التي تصادف مراكز الأداء وعرضها على المسؤولين حتى يعملون على حلها إذا كانت خاصة بالناحية التنظيمية للوحدة التنفيذية أو يعرض الأمر على الجهات العليا مثل وزارة التخطيط.

٤- التوصية بإدخال التعديلات على البرامج حتى تصبح الخطة مرنة غير جامدة مع إجراء التنسيق السريع اللازم في البرامج الموزعة على المصالح الحكومية، وإجراء الاتصال بين المصالح المختلفة لغرض تحقيق التنسيق المنشود حتى لا تقع أي وحدة أدلة في عقبات أو اختناقات تمنع تنفيذ البرامج والأنشطة المحددة.

ويتم تطوير الدور الرقابي بما يتلاءم مع استخدام موازنة البرامج والأداء وذلك كما يلي:

- أن الموازنة في صورة برامج يتم رقابتها بقياس الأداء فيتم نقل صورة وافية إلى السلطات العليا عن الوضع القائم للعمل والرقابة على العمليات المالية.
- ضرورة إعادة تنظيم الواجبات التي تقوم بها الإدارة المركزية للموازنة، إذ أن هذا النوع من الموازنات ينقل المسؤولية التفصيلية وسلطة اتخاذ القرارات إلى الوحدات التنفيذية بعيدا عن الإدارة المركزية وهو ما يغير طبيعة العمل بالإدارة المركزية ويدعوها إلى توحيد

وظيفتها نحو البرامج والتغيرات التي تطرأ عليها وتنسيق البرامج مع المخطط العام لكل إدارة.

- التغيير في طبيعة الرقابة البرلمانية وسلطة الهيئات التشريعية حيث تعرض التكاليف في جداول موزعة على البرامج الرئيسية والفرعية مؤيدة بالمقارنات مما ييسر مهمة السلطة التشريعية في الاهتمام بمراجعة احتياجات البرامج وعلاقتها بالأهداف، إذ أن الجهود التي تبذل في إعداد موازنة البرامج والأداء سيكون لها أثر واضح في تقوية الدور الرقابي الذي تلعبه السلطة التشريعية وبذلك تكون موازنة البرامج والأداء أداة من أدوات الإدارة العلمية الحديثة.

وقد أنشأت جمهورية مصر العربية مشروع إعادة هندسة العمليات المالية في الدولة الذي تبنته وزارة المالية حرصاً منها على تطوير الفكر المالي في الحكومة ومواكبة التطور الكبير الحاصل في النظم المالية والمحاسبية، فقد تم الاستعانة بخبراء من صندوق النقد الدولي لتقييم وتشخيص النظام المالي في مصر، حيث قدم خبراء صندوق النقد الدولي عدة توصيات رئيسية لجعل الموازنة العامة أداة أكثر فاعلية في صنع القرار من أهمها إعادة هيكلة الموازنة وتبني إحصاءات مالية الحكومة \*GFS وتصنيف وظائف الحكومة \*COFOG، التحول لمحاسبة الاستحقاق، التحول لاستخدام حساب الخزينة الموحد، تأسيس وحدة الاقتصاد الكلي، التحول لموازنة البرامج والأداء، ويهدف المشروع إلى:

- تطبيق أحدث النظم المالية العالمية (نظم تخطيط الموارد المؤسسية).
- تطبيق أحدث المعايير الدولية للمحاسبة في الحكومة.
- تأسيس بنية لتطبيق ميزانية البرامج والأداء.
- إنشاء قاعدة معلومات مالية واقتصادية لدعم متخذي القرار.

\* يعتبر دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ الصادر عن إدارة الإحصاءات بصندوق النقد الدولي تحديثاً أدخل على الطبعة الصادرة في عام ١٩٨٦ من دليل إحصاءات مالية الحكومة. وتصف هذه الطبعة الثانية من الدليل نظاماً إحصائياً متكاملًا يتوافق قدر الإمكان مع الطبعة الصادرة في عام ١٩٩٣ من نظام الحسابات القومية. والغرض من هذا الدليل هو أن يكون مرجعاً يصف نظام إحصاءات مالية الحكومة. وهو يغطي المفاهيم والتعاريف والتصنيفات والقواعد المحاسبية، ويقدم إطاراً تحليلياً شاملاً يمكن وفقاً له تلخيص الإحصاءات وعرضها في شكل ملائم للتحليل والتخطيط وتقرير السياسات. المرجع: موقع صندوق النقد الدولي،

[/http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/ara](http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/ara)

\* تصنيف وظائف الحكومة (COFOG) Classification of the Functions of Government هو أحد التصنيفات الخاصة بإحصاءات مالية الحكومة الصادرة عن صندوق النقد الدولي. ويستند دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ في تصنيفه للنقائات حسب الوظائف إلى تصنيف وظائف الحكومة الصادر بصورة مشتركة عن الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية UN/OECD وتصنف الوظائف وفقاً للغرض إلى الخدمات العامة العمومية، الدفاع، الشؤون الاقتصادية، الحماية البيئية، الإسكان، الصحة، الشؤون الثقافية والدينية، التعليم، الحماية الاجتماعية. المرجع: توجيه الموارد المالية لتحقيق رخاء ورفاهية المواطن، جريدة البيان، ٢٠١٤/١٢/١.

○ تنمية مهارات العاملين في المالية العامة للدولة.

وقد تعاقدت الوزارة مع فريق استشاري محلي وعالمي وقد خصصت وزارة المالية فرق عمل من موظفيها لهذا الغرض، وسيتم تطبيق نظم تخطيط الموارد المؤسسية على مرحلتين: المرحلة الأولى: تتضمن نظام إعداد الموازنة والحساب الختامي ونظام الاستاذ العام ونظام الذمم المدينة والدائنة، وإدارة النقدية والمشتريات ومحاسبة المشروعات. المرحلة الثانية: تتضمن ادارة المخزون والمشتريات بالكامل، إدارة الأصول، إدارة العقارات، إدارة العقود وإدارة النقليات.

وفي كل مرحلة سيتم تطبيق تجريبي أولي على وزارة المالية وبعض الجهات الحكومية، ومن ثم تعميم التطبيق على بقية الجهات الحكومية.

ويواجه المشروع الجديد تحديات عدة من أبرزها صعوبة نقل المفاهيم المتطورة التي يحتوي عليها النظام إلى العاملين في الجهات الحكومية وغيرها من الجهات العاملة في القطاعات المالية الأخرى، وتحفيزهم بقبول هذه المفاهيم، والتحدي الآخر يتمثل في تدريب إدارة الشؤون المالية في كل الجهات الحكومية وهذا حجم كبير، وعند الانتهاء من تطبيق مشروع هندسة العمليات المالية يهيئ لمشروع آخر تنوي وزارة المالية تنفيذه وهو مشروع تطبيق موازنة البرامج والاداء وهذا النظام سيساهم في الربط بشكل كبير بين برنامج عمل الحكومة والخطة الخمسية، كما أنه سيساهم في ربطهما مع ميزانية الدولة، حيث أن الأنظمة المحاسبية الحالية والتي تم تبنيها منذ أكثر من ٣٠ سنة استطاعت أن تلبي الاحتياجات السابقة، أما الآن وفي ظل التطلع الى تطوير عمل الحكومة وبشكل جدي على تنفيذ خططها المرسومة ظهرت حاجة فعلية إلى نظم وقوانين محاسبية جديدة، وتتطلب تضافر الجهود والتعاون التام من قبل جميع الجهات الحكومية مع فرق عمل وزارة المالية في الأمور التالية:

- تشكيل فريق مواز للتطبيق في كل جهة بحاجة الى اختيار عناصر فريق التهيئة والاختبار للنظم من ذوي الخبرة والكفاءة والنشاط والحماس لضمان نجاح التطبيق في الجهة.
- سيشارك المستخدمون الرئيسيون بالجهة بأعمال «التهيئة والاختبار للنظم» لذلك يجب اختيار المستخدمين الرئيسيين من ذوي الخبرة وذوي الاستعداد لنقل المعرفة المكتسبة لباقي زملائهم من المستخدمين للنظم في الجهة.
- تدريب العاملين في الجهات الحكومية هو المحك الرئيسي لنجاح التطبيق لدى الجهة والقيمة الحقيقية للمشروع في التدريب ونقل المعرفة للكوادر العاملة في الجهات الحكومية، لذلك فان الاشخاص المرشحة للتدريب من المهم انتقائهم والحرص على تفرغهم الكامل لعملية التدريب.
- سيتم توفير تدريب لجميع المستخدمين كل حسب اختصاصه فيرجى الحرص على ترشيح المتخصصين من ذوي الكفاءة لذلك التدريب ليقوموا بهام.

- تجهيز مواقع التطبيق في الجهات الحكومية.
- التعاون بخصوص تحضير الأرصدة الافتتاحية للمواد مع الشركة المتخصصة في جرد وتصنيف وترميز المواد.
- التعاون بخصوص تحضير الأرصدة الافتتاحية للأصول للجهة مع الشركة المتخصصة وتخصيص كوادرات الإدارة ومحاسبة أصول الجهة حيث تعتبر الأصول محوراً رئيساً للتحويل لمحاسبة الاستحقاق.
- تطوير نظم إصدار المطالبات من قبل كل جهة حكومية لتحقيق التكامل مع نظم المقبوضات (لتسجيل بيانات المطالبات عند حدوثها وعند تحصيلها طبق لمحاسبة الاستحقاق).
- التعاون في الفترة الانتقالية من النظام الحالي الى النظام الجديد.
- ونظراً لاتخاذ وزارة المالية في مصر خطوات في إعادة هندسة عمليات النظام المالي للدولة وأصدرت عدة تعاميم بهذا الشأن منها دليل إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وبشأن اعداد تقديرات موازنة الوزارات والادارات الحكومية، يفرض على الجهاز المركزي للمحاسبات أن يواكب خطوات الانتقال أولاً بأول حتى تكون هناك رقابة أداء والتزام فعالة، ودور الجهاز المركزي للمحاسبات لا يقتصر على مرحلة المراقبة والتدقيق بل يتعداها للمشاركة في كافة المراحل كما التالي:
- ٤- مرحلة تصميم إطار قانوني لتحضير وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة:  
ويشمل الإطار القانوني لتحضير وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة ما يلي:
- توقيت ومراحل تحضير إطار النفقات المتوسطة الأمد.
- مراحل تحضير الموازنة.
- الوحدات الإدارية التي تنفق من خارج الموازنة أو التي تتلقى مساهمات من الموازنة.
- تحديد المستندات التي يجب أن ترفق بالموازنة.
- تنفيذ الموازنة.
- عمليات الخزينة.
- قواعد المحاسبة والتدقيق وأصول مسك الحسابات.
- دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في بناء القدرات المؤسسية العائدة لأجهزتها ولسائر الوزارات والوحدات التي ستطبق الموازنة وإبداء الرأي في التنظيم الأمثل للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.
- ٥- مرحلة الانتقال إلى نظام جديد للحسابات:  
إن موازنة البرامج والأداء تفترض الاعتماد على محاسبة ثلاثية الأبعاد تقوم على مسك ثلاث أنواع من الحسابات:

- محاسبة تتعلق بوارادات الموازنة ونفقاتها.
- محاسبة إجمالية لكافة العمليات.
- محاسبة تكاليف لكافة العمليات ضمن البرامج.
- وإن هذا الانتقال يفترض:
- تحضير لائحة بالمشاريع المراد تنفيذها.
- إدخال مبادئ محاسبية جديدة.
- تفصيل لحسابات الخصوم والأصول في ميزانية الدولة وقيدتها في وقت نشوئها.
- تغيير في مهام العاملين في سلسلة تنفيذ النفقات والإيرادات وتأمين تأقلم الإدارة مع التغييرات المحاسبية.
- العمل على أساس تصميم محاسبي جديد ومعايير محاسبية جديدة.
- التركيز على شفافية ووضوح ومصداقية قيود الميزانية العامة وأن تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للدولة.
- توسيع نطاق المحاسبة العامة لجهة قيد النفقات عند الاتفاق على الخدمة أو عند استلام الفاتورة من ناحية وقيد الإيرادات عند وجوب الدين من ناحية أخرى.
- يجب أن يشمل التغيير محاسبة المخزون وحسابات الاستهلاك والمؤونة وأعباء وإيرادات السنة.
- وإن الجهاز الأعلى للرقابة يجب أن يساعد في إجراء التغييرات المحاسبية التي تفرضها موازنة البرامج والأداء من حيث:
- توحيد المعايير والمبادئ المحاسبية واتباع تصميم محاسبي جديد تتولى لجنة فنية مشتركة بين الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية تحضيره وبلورته بالإضافة إلى صياغة مرجع محاسبي عام وموحد بالتعاون مع إدارة الموازنة وتحديد المستندات وقواعد موحدة لتحضير الموازنة.
- المساهمة في تحديث عمليات تسجيل القيود وقيد العمليات المتعلقة بالحقوق والواجبات عند نشوء الحق بها.
- المساعدة في تحديث عمليات التقييم وضرورة إجراء إعادة تقييم لعناصر الأصول (الثابتة المادية وغير المادية والمخزون والديون المستحقة....) وللخصوم وذلك عند شرائها وعند التخلص منها وعند نهاية السنة المالية ومتابعة عمليات الجرد ومجموع المصروفات والإيرادات والالتزامات خارج الموازنة.
- المساهمة في توحيد أصول وإجراءات الرقابة على تنفيذ الموازنة وتدقيق الحسابات وتحضير التقارير السنوية والفصلية والبيانات المالية.

#### ٦- مرحلة الانتقال إلى نظام جديد للرقابة المالية الداخلية:

توكل إدارة الموازنة في كل وزارة إلى موظف كبير يتبع مباشرة الوزير يشرف على كافة عمليات الموازنة ويتحمل مسؤوليتها من حيث:

- تأمين الرقابة المالية على كافة نفقات الوزارة أو البرنامج.
- يشرف على مسك الحسابات ويتحقق من صحة القيود واتباع الأصول المحاسبية.
- يتولى التنسيق مع الجهاز الأعلى للرقابة المالية لتوفير التدقيق الخارجي للحسابات.
- يتولى إعداد وتقديم التقارير السنوية حول تنفيذ الموازنة والتقارير التحليلية للوضع المالي للوزارة أو البرنامج.

ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار قانون الجهاز الأعلى للرقابة المالية هذه التغيرات وأن يبني عليها النتائج المتعلقة بالمسؤولية.

#### ٧- مرحلة إقرار وتحديد المعايير الرقابية:

في مجال الرقابة المالية يعتمد خبراء المحاسبة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كقواعد أو نقاط مرجعية لإصدار حكم للتقييم وذلك بالنسبة لجميع المهام الرقابية على حد سواء، أما في مجال الرقابة على الأداء فإن المعايير الواجب استخدامها تتغير وتتنوع من مهمة إلى أخرى ومن برنامج إلى آخر وفقاً لطبيعة وحجم النشاط، فمنها معايير عامة تطبق على كافة البرامج ومنها ما هو خاص بنشاط دون غيره، ويتم وضع المعايير العامة للرقابة على الأداء أثناء المسح الأولي مما يمكن من توفير توجيهات واضحة لمرحلة تنفيذ العملية الرقابية وبالخصوص وضع برنامج رقابي محدد، وينبغي تعديل المعايير إذا استجدت ظروف في التنفيذ الفعلي، ويجب عند وضع المعايير أن تتوفر فيها المزايا التالية:

- التفاهم مع الإدارة الخاضعة للرقابة حول المعايير والقبول بها.
- أن تمكن المعايير من ربط الأهداف ببرامج الرقابة على الأداء التي يتم تنفيذها أثناء مرحلة التنفيذ.
- أن تشكل قاعدة لمرحلة جمع البيانات الخاصة بالعملية الرقابية فتوفر أساساً يتم عليه بناء الإجراءات بالنسبة إلى جمع الأدلة الخاصة بالعملية الرقابية.
- أن توفر أساساً لنتائج العملية الرقابية مما يساعد على دعم الملاحظات.
- ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يطور أدائه وفقاً لمعايير يضعها لنفسه أو يقتبسها من المعايير الدولية للرقابة المتعارف عليها وبما يتوافق مع الرقابة على موازنة البرامج والأداء ويضمن جودة العمل الرقابي المنجز.

- ٨- مرحلة وضع التقارير السنوية بصورة ملازمة لمشروع اعتماد موازنة البرامج والأداء:
- غالبًا ما تنص دساتير الدول وقوانينها على أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية بتزويد السلطة التشريعية بصورة متزامنة مع مشروع اعتماد الموازنة تقريرًا يعرض فيه ملاحظاته حول نتائج تنفيذ الموازنة والحسابات الخارجة عنها وحول كيفية تنفيذ الاعتمادات المتعلقة بالبرامج، وقد يتطرق الجهاز الأعلى للرقابة المالية في تقريره هذا إلى ما يلي:
- الخلل في عمليات إصلاح الموازنة من حيث هيكلتها الجديدة وتبويبها، وتعيين المسؤولين عن إدارتها، والبرنامج السنوي للأداء والكفاءة.
  - قد يقدم توصيات تتعلق بتعديل القوانين المالية المتعلقة بموازنات البرامج.
  - قد يقترح تطوير عمليات الرقابة المالية والموظفين العاملين بها وإدارة الحسابات.
  - قد يقترح تعديل هندسة الموازنة لخلق برامج جديدة أو إلغاء برامج موجودة أو ضم برامج موجودة إلى مهمات غير تلك المرتبطة بها.
  - يمكن أن يلفت نظر الوزارات إلى ضرورة تحديد الأهداف الاستراتيجية التي تصبو إليها البرامج أو تحديد الأولويات الاستراتيجية من ضمن كل برنامج أو مهمة ليبني عليها تقارير الأداء السنوية.
  - يمكن أن يلفت النظر حول الوضع القانوني للموظفين العاملين بإدارة البرامج.
  - يمكن أن يتطرق لصحة وملاءمة الأهداف الموضوعية والمعايير المستعملة لقياسها مثل أن يطلب تشجيع الوزارات على اعتماد معايير صالحة للمقارنة فيما بينها (توحيد المعايير للنشاطات المتشابهة).
  - يمكن أن يتطرق لصحة وسلامة الأنظمة المعلوماتية المعتمدة لتطبيق موازنة البرامج.
  - يمكن أن يتطرق لصحة إدارة الموارد البشرية (حرية الإدارة في التوظيف أو إلغاء العقود لتحقيق الأهداف المرسومة لها).
  - يمكن أن يدرج في تقريره مقارنات عالمية من أجل قياس نجاح الإصلاح.
- يجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يجري تعديلات أساسية في طرق تدقيق الحسابات وفي هيكلياته.

#### ٦- المقومات الواجب توفرها في الجهاز الأعلى للرقابة لممارسة الرقابة على موازنة البرامج والأداء:

- إن ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة لدوره فيما يخص موازنة البرامج والأداء يتطلب توفر مجموعة من المقومات الداخلية والخارجية، ومن أبرز المقومات على الصعيد الداخلي ما يلي:
- المقومات القانونية: أن تتضمن التشريعات نصوصًا واضحة لجهة ممارسة الرقابة على أداء البرامج الحكومية وعلى استقلاليتها بمعنى أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة متمتعًا بالاستقلالية عن

الجهات الخاضعة لرقابته كي يتمكن من أداء دوره كاملاً دون أي تأثير من قبل مسؤولي الإدارات الخاضعة لرقابته، وأن تضمن التشريعات المحلية هذه الاستقلالية (دستور - قانون).

- المقومات المالية والإدارية: أن يتمتع جهاز المحاسبة بالاستقلال الإداري والمالي، وذلك باعتماد موازنة مستقلة للجهاز تؤمن له الموارد المالية الكافية بالإضافة للاستقلالية الإدارية.
- المقومات البشرية: أن يتوفر لجهاز المحاسبة العدد الكافي والكفاءة اللازمة والتدريب المستمر، الأمر الذي يتطلب قيام المعنيين به في إعداد خطة تدريبية وتأهيلية لجميع العاملين في القطاعات الرقابية لإمكانية ممارسة الرقابة على موازنة البرامج والأداء على أن تشمل على برامج تطويرية متقدمة في مجال التصنيفات الجديدة لميزانية ومتطلبات التحول إلى ميزانية البرامج والأداء والأساليب الحديثة لوضع معايير الأداء ومؤشرات القياس، وتوفير نظام للحوافز والترقيات وتمكين الجهاز من تعويض النقص في بعض الاختصاصات التي تتطلبها الرقابة على الأداء عن طريق الاستعانة بخبراء في كافة المجالات مع احتفاظ الديوان بالمسؤولية الكاملة عن نتائج عمل الخبراء.

- المقومات الوظيفية: تمكين جهاز الرقابة من الاطلاع على الوثائق والمعلومات دون قيود. مما سبق يتضح أن أبرز المقومات السابقة هي عناصر مشتركة بين رقابة البرامج والأداء والرقابة على موازنة البنود غير أن العنصر المتعلق بكفاءة وخبرة موظفي الجهاز وإمكانية استعانتهم بالخبراء وتوفير البيئة القانونية والموارد المالية تبقى العنصر الجوهري لممارسة الرقابة على الأداء.

إضافة إلى المقومات الداخلية المذكورة أعلاه يفترض توفر مجموعة من المقومات والدعائم الخارجية مرتبطة بالجهة المشمولة بالرقابة مثل:

- ضرورة وجود أهداف واضحة ومحددة للجهة.
  - توفر تنظيم واضح للمسؤوليات.
  - ضرورة توفر معايير واضحة لتقييم الأداء.
  - ضرورة توفر نظام سليم وفعال للمعلومات والبيانات المرتبطة بالأداء.
- أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ودور الجهاز الأعلى للرقابة في ذلك (برنامج تدريبي)، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ديوان المحاسبة، الجمهورية اللبنانية، سبتمبر ٢٠٠٩.

## الفصل الرابع

# النتائج والتوصيات

## الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

تناول الباحث في هذا الجزء النتائج والتوصيات التي توصل إليها، ولذلك فقد تم تقسيم

هذا الجزء إلى ما يلي:

٤/١: النتائج.

٤/٢: التوصيات.

## ٤/١ النتائج

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج تحليل بيانات الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث، يمكن عرض النتائج كما يلي:

١. إن الموازنة العامة لأي دولة في العالم تلعب دورا سياسيا ومهما في تقديم سياسة الدولة بعملية تخطيطية وتنظيمية لتخصيص الموارد ومن ثم الرقابة عليها، ويزداد دور الموازنة بازدياد فاعليتها في الحياة الاقتصادية.
٢. أن ندرة الموارد وزيادة الطلب عليها لتوسع حاجات الدولة الحديثة يدفع بالمخطط المالي والسياسي للبحث عن مخرج جديد للموازنة التقليدية التي لم تعد تقدم نفعاً في ضوء المستجدات لمفهوم الدولة الحديثة ومسئوليتها.
٣. دراسة البرامج هي حجر الأساس في تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وهذا الأسلوب ينقل الاهتمام من الوحدة الحكومية إلى برنامج، فدراسة البرنامج وتحديد معالمه وخصائصه تعد من أساسيات تطبيق هذا الأسلوب.
٤. تحسين الكفاءة بالتركيز على العمليات أو الأنشطة التي تعني بالحرص على حسن استخدام المدخلات لتحسين نسبة ونوعية المخرجات
٥. يتطلب الانتقال إلى أساس الاستحقاق بصورة كاملة توافر الإمكانيات الفنية لزيادة الكفاءة في النظام المحاسبي الحكومي.
٦. إن الواقع العملي يستلزم الانتقال من إعداد الموازنة العامة للدولة من الموازنة التقليدية إلى الموازانات الأكثر حداثة ومنها موازنة البرامج والأداء.
٧. ربط التخصيصات التي تحصل عليها الوزارات أو الهيئات أو الدوائر الحكومية بأداء أو إنجاز محدد يعني صلاحية الموازنة العامة أساساً للتأكد من أن الوزارات والدوائر الحكومية تحقق أهدافها بالكم والنوع المطلوبين.
٨. إن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة هي علاقة تكاملية وبالتالي فإن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة من حيث أسس تخطيطها وإعدادها وتنفيذها وسينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية.
٩. باتباع نظام الاستحقاق ستكون الحكومات أقدر على تقييم أدائها المالي ومركزها المالي، وتقدير تكلفة الخدمات بشكل أفضل والذي يشكل مدخل هام لاتخاذ القرارات الإدارية.

١٠. أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لها دور مهم في عملية التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء ومن التحول من الأساس النقدي في المحاسبة إلى أساس الاستحقاق.

١١. الحاجة المستمرة إلى التدريب واكتساب الخبرة لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

١٢. إن اعتماد النظام المحاسبي على الأنظمة والتكنولوجيا الحديثة يمكن الجهات الرقابية من أداء المهام الرقابية بكفاءة وفعالية.

## ٤/٢ التوصيات

في ضوء ما توصل إليه الباحث من نتائج، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات تتلخص فيما يلي:

١- ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي من كونه نظام يهدف إلى تحقيق الرقابة المالية والتحقق من شرعية وقانونية التصرفات المالية إلى نظام قادر على توفير المعلومات اللازمة لأغراض تقييم الأداء والرقابة الإدارية على تحقيق الأهداف وتقييم الأداء للوحدات الإدارية الموثوق بها من خلال تطبيق متطلبات استخدام موازنة البرامج والأداء.

٢- العمل على توقيع اتفاقيات التعاون مع أجهزة الرقابة العليا التي تطبق نظام الاستحقاق وموازنة البرامج والأداء.

٣- تأهيل مدققي الأجهزة العليا للرقابة على موازنة البرامج والأداء عمليا وفنيا.

٤- توعية الموظفين بالجهات الحكومية والدولة بأهمية التغيير للموازنة العامة للدولة وما هو أثرها على ترشيد ميزانية الدولة واتخاذ القرارات السليمة وزيادة كفاءة الخدمات بالدولة، وتدريبهم على طرق وأساليب وقواعد تنفيذها وزيادة الموظفين المؤهلين بهذا النظام.

٥- العمل على استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة وتدريب العاملين على أداء الأعمال الرقابية.

٦- تشجيع الإدارة العليا لأعضاء الجهاز الرقابي على البحث العلمي في مجال المحاسبة والرقابة في القطاع العام وكيفية إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة الامة للدولة.

٧- تحديث وتعديل التشريعات وإعادة النظر في الأنظمة الإدارية المتعلقة بعمل أجهزة الرقابة العليا وإعطاء أعضاء الجهاز الرقابي كامل الصلاحيات.

٨- لابد من وجود دراسة تجريبية تغطي بعض الوزارات والإدارات الحكومية في الدولة لتقييم التغيرات والمشاكل في النظام الحالي بحيث يتم القيام بالمتطلبات الانتقالية.

٩- التأكد من ملاءمة الهياكل التنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق أساس الاستحقاق.

١٠- إزالة المعوقات أمام تقبل الجهاز الإداري للدولة لتطبيق أساس الاستحقاق.

١١- ربط الأداء بالهدف وقياس الغعالية ووضع أسس لقياس الأنشطة وإضافة عناصر تؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الحكومي.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### ٥/١ المراجع باللغة العربية

- ١- حماد، طارق عبد العال، ٢٠١١، المحاسبة الحكومية، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- ٢- الخطيب، خالد شحادة، المهائني، محمد خالد، ٢٠١٠، المحاسبة الحكومية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع .
- ٣- الداودي، زينب، كريم، ٢٠١٣، دور الإدارة في أداء وتنفيذ الموازنة العامة، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع .
- ٤- عصفور، محمد شاكر، ٢٠٠٨، أصول الموازنة العامة، الأردن، عمان، دار المسيرة.
- ٥- محمود، رأفت سلامة، ٢٠١١، المحاسبة الحكومية، عمان : دار المسيرة .
- ٦- مسعد، محمد فضل، الخطيب، خالد راغب، إبراهيم، إيهاب نظمي، ٢٠١١، المحاسبة الحكومية، عمان : مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع .
- ٧- صبرى، نضال رشيد، ١٩٩٥، الموازنات ودراسات الجدوى الاقتصادية، جامعة بيرزيت، فلسطين .
- ٨- اللوزي، سليمان، مرار، فيص، العكشة، وائل ١٩٩٧ إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن .
- ٩- الرماحي، نواف، ٢٠٠٩، المجلة الحكومية، دار الصفا، للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- ١٠- الشوبكي، يونس، أبو شمالة، أحمد، ٢٠١٢، المحاسبة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
- ١١- الخطيب، خالد، المهائني، محمد، ٢٠٠٨. المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى .
- ١٢- هلالى، محمد، ٢٠٠٢. المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- ١٣- وديان، لؤى ؛ الحدرب، زهير، ٢٠١٣. المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون.
- ١٤- عصفور، محمد، ٢٠١٣. أصول الموازنة العامة، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- ١٥- مسعد، محمد، الخطيب، خالد، إبراهيم، إيهاب، ٢٠٠٩ . المحاسبة الحكومية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.

- ١٦- غنام، فريد، ٢٠٠٦، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية.
- ١٧- إبراهيم حماد حماد، محمد كمال أبو عجوة، دراسات في المحاسبة المالية، المحاسبة الحكومية والقومية ومحاسبة الهيئات غير الهادفة للربح، جهاز الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧.
- ١٨- على لطفى، اصول المالية العامة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
- ١٩- محمد عمر أبو دوح، ترشيد الإنفاق وعجز ميزانية الدولة، دراسة تحليلية، مقارنة لميزانيات الاعتماد والبنود، الأداء، التخطيط والبرمجة، الأساس الصفري، في ضرورة متطلبات ترشيد الإنفاق العام، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
- ٢٠- محمد كمال أبو عجوة ؛ إبراهيم حماد، دراسات في المحاسبة المالية، المحاسبة الحكومية والقومية ومحاسبة الهيئات غير الهادفة للربح، الناشر غير مبين، مصر، ٢٠٠٦-٢٠٠٧.

#### الدوريات:

- ١- أحمد سالم "تطبيق نظام موازنات الأداء مع تحقيق الجودة الشاملة في مصلحة الضرائب على المبيعات، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، ٢٠٠٢.
- ٢- أحمد سالم، التجربة المصرية في التحول إلى موازنات الأداء، بحث مقدم لمؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، ٢٠٠٢.
- ٣- أحمد سالم، سلوكيات تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة، بحث مقدم للمؤتمر السنوي الحادى عشر، الإدارة وتحديات التغيير، القاهرة، ٢٠٠١.
- ٤- اسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء، المفهوم الفلسفة والأهداف، بحث مقدم لملتقى موازنة البرامج والأداء، دمشق، الجمعية العربية السورية، ٢٠٠٤.
- ٥- خليل عواد ابو حشيش، ٢٠٠٣، إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثانى، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ٢٠٠٣.

- ٦- الحكومية بهدف تفعيل دورها فى التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بحث مقدم إلى مؤتمر المنظمة العربية للتنمية الغدارية، جامعة الدول العربية، المؤتمر العربي الثانى فى الإدارة، القاهرة، مصر، ٦-٨ نوفمبر، ٢٠٠١.
- ٧- لىلى عبد الحميد فهمى، النظام المحاسبى لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، بحث مقدم لملتقى موازنة البرامج والأداء فى الجامعات العربية، دمشق، يوليو ٢٠٠٤.
- ٨- محمد عبد الفتاح العشماوى، آليات حماية المال العام ولحد من الفساد المالى والإدارى، تجاب دولية فى حماية المال العام، التجربة الماليزية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، شرم الشيخ، مصر، ٢٠٠٦ .

### الأبحاث المنشورة :

- ١- خطاب، عبد الله شحاتة، أحمد، صالح عبد الرحمن، ٢٠٠٨، الموازنة العامة والموازنة بالمشاركة مع التطبيق على الموازنة المصرية، مجلة جامعة القاهرة، مصر.
- ٢- دوابه، أشرف محمد، ٢٠٠٩، دعم الوقف للموازنة العامة للدولة، بحث محكم مقدم إلى منتدى قضايا الوقف الفقهية الرابع المنعقد بالعاصمة المغربية، الرباط.
- ٣- سلوم، حسن عبد الكريم ؛ المهائنى، محمد خالد، ٢٠٠٧، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة (دراسة ميدانية للموازنة العراقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، ص ص ١٩٩٢.
- ٤- طارق، هزرشى، الأمين، لباز، ٢٠١١، دراسة مقارنة لتمويل عجز الموازنة العامة بين الاقتصاد الإسلامى والاقتصاد الوضعى، الملتقى الدولى الأول حول الاقتصاد الإسلامى الواقع والرهنات المستقبلية، المحور الخامس : الموازنة بين الاقتصاد الإسلامى وغيره من النظريات الاقتصاد الوضعى.

### رسائل غير منشورة :

- ١- الخرابشة، جابر سعود محمد، ٢٠٠٠، نظم صنع القرار فى الموازنة العامة الأردنية، خلال الفترة ١٩٩٧-١٩٩٨، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- ٢- الخياط، اسامة محمد، ٢٠٠٣، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة فى سورية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.
- ٣- السيوى، مفتاح الصغر عبد الله، ٢٠٠٥، العوامل المؤثرة فى تطور الموازنة العامة فى ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

٤- غنام، فريد أحمد عبد الحافظ، ٢٠٠٦، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

٥- وشاح، محمود عبد الله محمود، ٢٠٠٨، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسات ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

٦- الشوراني، سوسن، ٢٠١٠، موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك سعود، الرياض.

٧- الشمراني، سوسن، ٢٠١٠، موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق، وزارة التعليم العالي برنامج الماجستير في الإدارة العامة، جامعة الملك سعد، المملكة العربية السعودية.

٥/٢: المراجع الالكترونية

١- العقيل، إيمان عبد الرحمن، د.ت، الميزانية العامة للدولة، متاح على الرابط

<http://faculty.ksu.edu.sa/EmanAqeel/Documents/ch3.pdf>.

٥/٣: المراجع الأجنبية

1. Angelika Blickhauser and, Hemming von Bergen, 2007, What is gender budgeting?Fit for Gender Mainstreaming [www.fitforgender.org](http://www.fitforgender.org).
2. Antunes Adelio, Xu Ke, James Chris, SaksenPriyanka a, Maele Nathalie, Carrin Guy and Evans David, 2010, General budget support has it beneted the health sector? World Health Organization.
3. Aelord, Donals. "Budgeting for Modern Government" 2<sup>nd</sup> edition, New York, ST, Martin's Press, 1995.
4. Caputo Enzo, Antonie de Kemp and Andrew Lawson, 2010 Assessing the impacts of hudget support case studies in Mali, Tunisia and Zambia, free publications and more information on the OECD DAC'S work on evaluation and development cooperation can be found on our website: [www.oecd.org/dac/evaluation](http://www.oecd.org/dac/evaluation).
5. crammer Koby, Kandola Jaz and Singer yoram, 2004, Oniline Classification on a Budget, Journal of Physics A., 20 : 745, 1987.

6. Cummings John, 2006, Best Practices for Planning and Budgeting. A white paper prepared by PROPHIX Software.
7. Foust Karen, 2000, Management Control Systems Final Written Case Assignment Budgeting and Performance Evaluation at the Berkshire Toy company.
8. Jacobs Davina, Jean Luc Helis, and Dominique Bouley, 2009, Budget Classification Fiscal Affairs Department.
9. Ken Kohrs, 2005. The University of Michigan General Fund Budget Review: A study of Perceptions Unabridged, the Office of the Provost May through October, 2005.
10. Kim John, 2006. From Lineitem to Program Budgeting Global Lessons and the Korean case, Hattingh (2010) Budget formats guide, national treasury.
11. Kren, Leslie, 2003. Effects of Uncertainty, Participation, and Control system Monitoring on the Propensity to Create Budget Slack and Actual Budget Slack Created, Advances in Management Accounting, Volume 11.
12. Lister, Stephen., Baryabanoha, Rebecca., Steffensen, Williamson, 2006, 'Joint Evaluation of General Budget Support 1994–2004: Uganda Country Report, May 2006.
13. NCSLFISCAL, 2010, NCSLFISCAL BRIEF: STATE BALANCED BUDGET PROVISIONS, National Conference of State Legislatures.
14. Office of the Chief Financial, 2011, Budget Object Classification Codes (BOC) United States Department of AGRICULTURE.
15. Petersburg St, 2009. The role of Budget Classification budgetary reforms.
16. The interparliamentary Union, 2009, Parliament's Role in the Development Agenda: TWO CASE STUDIES. INTERPARLIAMENTARY UNION.

17. Todorovic Jadranka, Djordjevic Marina, 2009, THE IMPORTANCE OF PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT IN MODERN BUDGET SYSTEMS. Economics and Organization Vol., 6, No. 3.
18. Tsung Lu Cheng, 2011. relationships among budgeting control system, budgetary perceptions, and performance: A study of public hospitals, African Journal of Business Management Vol. 5 African Journal of Business Management Vol. 5.
19. UNESCO, 2012. APPROVED PROGRAMME AND BUDGET, the United Nations Education. scientific and Cultural Organization 7, Place de Fontenoy, 75352 PARIS 07 SP Composed and printed in the workshops of UNESCO.
20. United Nations, 2012, Administrative instruction Young professionals programme, United Nations ST/AI/2012/2 Secretariat.
21. Walker, David, 2005, A Glossary of terms and definition, United States Government Accountability office, p.2
22. Reh, John, 2014. Key Performance Indicators KPI, article on <http://management.about.com/cs/generalmnt/a/keyperfindic.htm>
1. J. Boston, "Public Management : The New Zealand Model", Oxford University Press, Auckland, 1996.
2. Ball, "Reinventing Government: Lessons Learned From The New Zealand Treasury", The Government Accountant Journal, Vol. 43, Issue 3, Fall, 1994.
3. H.R. Richardson, "Opening and Balancing The Books: The New Zealand Experience" Occasional Paper No. 3, Public Sector committee, International Federation of Accountants, 1996.
4. J. Pallot, "Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand", OECD Journal on Budgeting, Vol. 2, Supplement 1, 2002.

5. F. Goldman & E. Brashares, "Performance and Accountability : Budget reform in New Zealand", Public Budgeting & Finance, Vol. 11, Issue 4, Winter, 1991.
6. The World Bank, Making Services Work For Poor people, World Development Report, Washington, D.C., 2004.

\*\*\*\*\*