

العنوان:	تطوير نظام الموازنة - المحاسبة في الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف المسئولية و الاهداف الادارية و التخطيطية
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	عثمان، أحمد سامي
المجلد/العدد:	ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1985
الصفحات:	389 - 432
رقم MD:	109346
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	التخطيط الاقتصادي، الميزانية ، المحاسبة ، التنمية الاقتصادية ، الاجهزة الحكومية ، المسئولية الادارية ، محاسبة التكاليف ، المعلومات المحاسبية ، النظم المحاسبية ، المعايير المحاسبية ، التحليل الكمي، فلسفة الادارة
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/109346

تطوير نظام الموازنة - المحاسبة في الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف المسؤلية والأهداف الادارية والتخطيطية

دكتور أحمد سامى عثمان

كلية التجارة - جامعة المنصورة

تقديم :

تقوم الحكومة فى المجتمعات المعاصرة بتنفيذ نطاق واسع ومتزايد من الخدمات والانشطة المترابطة لافراد المجتمع ، بقصد رعايته وتحسين احواله ورفاهيته فى مختلف المجالات ، مستخدمة فى ذلك مقادير ضخمة من الموارد المالية العامة . هذا الدور الحكومى الضخم ، الذى قد تزداد مسؤليته ويتسع نطاقه بدرجة أكبر فى الدول النامية والآخذة فى النمو ، ربما قد يكون متأثرا بعدم الرغبة فى الاعتماد على القطاع الخاص ، مستلزما أن يؤدى القطاع الحكومى وظيفته الاساسية فى تنفيذ العمليات التمهدية التى قد يعجز القطاع الخاص عن أدائها .

وتخلق المهام والواجبات الضخمة للحكومة - فى ظل موارد محدودة وتقريبا استخدامات غير محدودة - الحاجة الى انظمة فعالة للتخطيط والرقابة عن طريق الموازنة ، وبالتالى الى انظمة سليمة وكاملة للمحاسبة من أجل ادارة مسئولة وفعالة فى الوحدات الحكومية . وبتحديد أدق ، أنها سوف تكون لازمة لأجل السياسة المالية . هذه الحاجات ليست أقل من تلك المتطلبة بالنسبة للموازنة والمحاسبة فى منشآت الاعمال الاقتصادية ، كما أن المفاهيم والاساليب والاجراءات المستخدمة فى هذه المنشآت يمكن تطبيقها - فى الواقع - على نحو ممتد فى أنشطة ووحدات القطاع الحكومى . فمن غير المتصور النظر الى ومعاملة المحاسبة فى هذا القطاع كفرع مستقل تماما من الاطار

الكلى للمحاسبة ، أنها يتعين أن تكون مترابطة تماما بفرعى المحاسبة الآخرين أى محاسبة المنشأة والمحاسبة القومية .

وإذا ما تم النظر الى الهيكل المحاسبى المستخدم حاليا فى الوحدات الحكومية ، يتبين انه غير مناسب تماما لمقابلة المطالب الادارية وحاجات التخطيط الاقتصادى ، فهو لا يكون موجها نحو اتخاذ القرار الادارى والاقتصادى الشامل . فنظام الموازنة - المحاسبة النموذجى مازال يركز على مقادير النقدية الواجب انفاقها أو الالتزامات المتوقعة خلال الفترة التالية وعلى رقابة الانفاق فى الفترة الجارية . مثل هذا النظام يتضمن عوائق أو قيود تحول دون تحقيق الاهداف الادارية والتخطيطية ، لذلك فان النظام المطلوب لتحقيق هذه الاهداف هو الذى يؤكد للدائرة والمخطط الاقتصادى بأن الموارد المتاحة قد وجهت واستخدمت بفعالية أو بكفاءة فى تمويل أنشطة ووظائف الوحدات الحكومية لمقابلة أهدافها المرتبطة بخطة التنمية وذلك دون التخلي عن مسئولية الانفاق .

نقطة البدء فى تطوير الهيكل المحاسبى الحكومى ينبغى أن تنصب ، فى رأى الباحث ، على تطوير نموذج الموازنة باعتبار أن أبعادها تنعكس فى أو تعكس نظام المحاسبة المستخدم . فالموازنة الحكومية تبين البرنامج المالى للحكومة عن السنة ، ومن الأفضل أن تعكس هذه الموازنة - الى جانب المسئولية عن الاتفاق - الفعالية والكفاءة فى استخدام الموارد المتاحة وأن تكون فى نفس الوقت متناسقة ومتكاملة مع خطة التنمية كأداة هامة لتنفيذها . فى هذه المجالات الثلاثة - أى المسئولية ، الادارة ، التخطيط - يمكن أن يودى النظام المحاسبى دورة الأساسى .

وترتيباً على ما تقدم ، اختار الباحث موضوعاً لبحثه « تطوير نظام الموازنة - المحاسبة فى الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف المسئولية والأهداف الادارية والتخطيطية » . وقد تضمنت الدراسة فى هذا البحث النقاط الأربع التالية :

- ١ - الأهداف الرئيسية التى يجب أن يحققها نظام الموازنة -
المحاسبة فى الوحدات الحكومية وذلك كمدخل أساسى .
- ٢ - تقييم منهجى للنظام التقليدى بهدف إبراز حدود فعاليته
فى تحقيق هذه الأهداف والحاجة الى استخدام نماذج موازنة متطورة .
- ٣ - الاتجاه نحو تطوير نظام الموازنة وانعكاسه التائىرى على
المحاسبة فى الوحدات الحكومية .
- ٤ - أبعاد تطوير المحاسبة فى الوحدات الحكومية لمقابلة متطلبات
النماذج المتطورة من الموازنة .

١ - الأهداف الرئيسية لنظام الموازنة - المحاسبة

نظام المحاسبة - الموازنة ، كخادم فعال لعمليات وأنشطة الوحدات الحكومية ، يجب أن يحقق مجموعتين رئيسيين من الأهداف هما :

• أهداف المسئولية

• أهداف إدارية وتخطيطية

وفيما يلي إيضاح هاتين المجموعتين من الأهداف ومتطلباتها من أنظمة المحاسبة^(١) :

١ - أهداف المسئولية :

وهي تتجه نحو قياس المسئولية المالية للأنشطة المتعددة ضمن نطاق الوحدة الحكومية للتأكد بأن الانفاقات كان مفوض بها وأن الموارد قد استخدمت فقط في أغراض مفوض بها ، لذلك فهي تعكس مدى الاستجابة للمتطلبات القانونية ومدى الالتزام باعتمادات الموازنة • وتتطلب أهداف المسئولية من الأنظمة المحاسبية :

١ - أن تكون مصممة بحيث تستجيب للمتطلبات الدستورية والقانونية للدولة •

٢ - أن تكون مرتبطة بتبويبات الموازنة ، فوظائف الموازنة والمحاسبة هي عناصر مكملة للإدارة المالية ويجب أن تكون متكاملة بأحكام •

٣ - أن توضح الأغراض التي من أجلها تكون الاعتمادات مخصصة ومعتمدة وتحدد الأجهزة المسؤولة عن حماية واستخدام الاعتمادات في تنفيذ البرامج •

(١) اعتمد الباحث في تحديد هذه المتطلبات على :

United Nations, «A Manual For Government Accounting» (U. N. Interregional Seminar on Government Accounting and Financial Management), Beirut, Lebanon, 1969 F, pp. 17 - 18.

٤ - أن تكون مصممة على نحو يسهل معه أداء المراجعة الخارجية وتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق رقابة فعالية .

٢ - الأهداف الإدارية والتخطيطية :

وتتجه هذه الأهداف نحو خدمة المجالات الإدارية والتخطيطية للنشاط الحكومى ، فهى أهداف تتصل بتشغيل وقياس وتحليل البيانات لاجل قياس التكاليف والاداء والكفاءة ولجل مقابلة حاجات السياسة الاقتصادية والتخطيطية . وتتطلب هذه المجموعة من الأهداف من أنظمة المحاسبة :

١ - أن تتيح الفرصة لممارسة رقابة إدارية فعالة على الاعتمادات والعمليات ، إدارة البرامج ، والمراجعة الداخلية والتقييم .

٢ - أن تكشف على نحو واضح عن النتائج الاقتصادية والمالية لعمليات البرنامج ، شاملة : قياس الإيرادات ، تعيين التكاليف ، وتحديد نتائج النشاط (مركز الفائض أو العجز) للحكومة وبرامجها ووحداتها .

٣ - أن تكون قادرة على خدمة حاجات التخطيط الاقتصادى والبرمجة من المعلومات الأساسية وقياس وتقييم الأداء بوحدات مادية ومالية .

٤ - أن توفر معلومات مالية مفيدة لأغراض التحليل الاقتصادى ولإعادة تبويب العمليات الحكومية ، وتساعد أيضا فى تركيب الحسابات القومية .

وأن كانت المجالات الإدارية والتخطيطية تزيد فى الأهمية ، فإن التركيز على هذه المجالات سوف لا يتعارض مع مهمة المسئولية ذلك أن جميع الأهداف (المسئولية ، الإدارية والتخطيطية) رغم اختلافها تعتبر ذات أهمية كبيرة فى نظام الموازنة - المحاسبة .

٢ - تقييم منهجى للنظام التقليدى

تشكل موازنة البنود النموذج التقليدى الشائع استخدامه فى تخطيط ورقابة أنشطة الوحدات الحكومية . وهى تركز الاهتمام على الأنفاق وعناصره فى تفصيل كبير مغفلة بذلك الأنشطة موضع هذا الانفاق ، فتبويب استخدامات الموازنة نوعيا بحسب الفرض من الانفاق . ونظرا لأن التفويض القانونى يكون مخولا الى ادارات أو أقسام معينة ، فيتم ربط الاستخدامات بمكونات الهيكل التنظيمى وهو ما يعرف بالتبويب الادارى أو التنظيمى . ومع ذلك قد تبويب استخدامات الموازنة تبعا للطبيعة الاقتصادية للنفقة أى الى أنفاق جارى وانفاق رأسمالى .

وتتم الرقابة المحاسبية على الانفاق ، فى ظل هذا النموذج ، عن طريق تقسيم النظام المحاسبى فرعيا الى اعتمادات مالية مستقلة ومتعددة يمثل كل منها وحدة مالية ومحاسبية متوازنة ذاتيا . فالاعتماد المالى هو وحدة مستقلة من المحاسبة ، تشتمل حساباته على البيانات المتعلقة به فقط بحيث يمكن التقرير عن عملياته بشكل مستقل ، ويكون ذو موارد مستقلة مخصصة له وذو أنشطة أو أهداف مرتبطة به . محاسبة الاعتمادات ، اذن ، توفر نوع ما من الرقابة من خلال انشاء أساس لقياس المسئولية المالية للأنشطة المتعددة ضمن نطاق الوحدة الحكومية^(٢) .

ويتمثل المظهر الأساسى للرقابة من خلال محاسبة الاعتمادات فى دمج حسابات الموازنة داخل النظام المحاسبى ، هذا الدمج من شأنه أن يوفر امكانية مقارنة النتائج الفعلية للاعتمادات بالأرقام المقدرة . ورغم أن المقارنة الاوتوماتيكية لا تؤكد فعالية استخدام الموارد ، فهى تعكس فعالية عملية التقدير بالاضافة الى تأكيد مدى

Edward S. Lynn and Robert J. Freeman, «Fund Accounting-Theory (٢) and Practices», Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J., 1974, p. 7.

توافق الانفاق مع التفويضات القانونية • ومن ناحية أخرى ، يهتم النظام المألوف لمحاسبة الاعتمادات أساسا بتدفق الموارد داخل وعبر وحدات الاعتمادات المستخدمة بواسطة الوحدات الحكومية • نتيجة التأكيد على « تدفق الاعتمادات » فان الانفاق مفضلا عن النفقة المستحقة والمتحصلات مفضلة عن الأيراد المستحق تمثّل الأبعاد العادية للرقابة عن طريق الموازنة • وبوجه عام ، تعالج الانفاقات الرأسمالية محاسبيا معالجة الانفاقات الجارية ، كما أن الاهلاك لا يعترف به كتكلفة لعمليات النشاط •

تصميم التقرير ، فى ظل موازنة البنود ، يبين بوضوح الحاجة الى تجميع المعلومات عن تكاليف عناصر الانفاق الفعلى ومقارنتها بالأرقام المقدرة • ونتيجة أن تصميمات الموازنة تتحكم عادة فى تصميمات التقرير المحاسبى المستخدم بواسطة الوحدة ، فان موازنة البنود تشير الى « نظام محاسبة واعداد تقارير موجه المدخلات » • ومن ناحية أخرى ، يتضمن أسلوب تبويب الموازنة تأثير جوهري على بناء اتخاذ القرار الادارى وعلى فعالية استخدام الموارد • ونتيجة لذلك فان المعلومات اللازمة لقياس كفاءة استخدام الموارد وفعالية البرامج ، الوظائف والأنشطة فى تحقيق الأهداف يتعذر توفيرها من خلال النموذج التقليدى •

بايجاز ، أن نظام الموازنة - المحاسبة التقليدى لا يعتبر مناسباً تماماً للمطالب المتعلقة بمهمة الادارة وحاجات التخطيط الاقتصادى بسبب :

١ - أنه لن يوضح على نحو كاف العلاقة بين الانفاق والنتائج ويمنع بالتالى تكوين وتنفيذ سياسة موازنة ذات دلالة ادارية واقتصادية •

٢ - أنه يفتقر الى معايير مميزة مناسبة لأجل تعيين وتقييم البرامج والأنشطة وامكانية تنفيذها بواسطة توزيع الموارد الذى يحقق توازن المدخلات والمخرجات تجاه بعضها البعض •

٣ - أنه محدود الفعالية فيما يتعلق بتحقيق اغراض التحليل والتخطيط والسياسة الاقتصادية ، هذه الفعالية تقتضى أن تصبح الموازنة متكاملة مع اطار القرار الادارى وتخدم كأداة للتخطيط الاقتصادى متوسط وطويل المدى ، موجهة نحو توزيع واستخدام فعال لموارد الاقتصاد^(٣) .

٣ - الاتجاه نحو التطوير وانعكاسه التائىرى على المحاسبة

يتمثل الاتجاه المعاصر فى اعداد الموازنة فى التأكيد - بدرجة أقل - على المدخلات والاعتماد - بدرجة أكبر على :

١ - اعداد تقديرات مواجهة نحو المخرجات ،

٢ - انظمة محاسبة واعداد تقارير توفر معلومات عن الانجازات المخططة والفعالية ،

٣ - الكفاءة التى يتعين وفقا لها أن تكون البرامج ، الانشطة والوظائف مؤداة والاهداف محققة ،

٤ - التحليل الاقتصادى واساليب التخطيط طويل المدى .

تعديل اعداد الموازنة وفقا لهذا الاتجاه ذو متضمنات رئيسية بالنسبة لاساليب وأنظمة المحاسبة فى الوحدات الحكومية بسبب أنه يقتضى توسع من حالة المسئولية عن الموازنة الى التأكيد على الانجاز والاداء . ورغم أن تحول الاهتمام لايهمل الحاجة الى قياس مدى توافق الانفاق مع التفويضات ، فهو يغير النقطة البؤرية للمراقبة من نقطة التوافق الى تلك المتعلقة بكفاءة أداء الانشطة وهى التى

(٣) A. J. H. Enthoven, «Accountancy and Economic Development Policy», (٣)
«North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1973, p. 52.

يرتكز عليها محور اتخاذ القرار الادارى ، وهذا ما تهتم به « موازنة البرامج والاداء أو موازنة الاداء » .

من ناحية أخرى ، أدت ضرورة ربط الموازنة بالتخطيط واعتبارهما أنشطة متكاملة موجهة اقتصاديا الى تطوير أحدث نسبيا فى اعداد الموازنة عرف باسم « نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة » ، أنه يركز على أغراض التخطيط والسياسة الاقتصادية لكنه يبقى على التغطية الادارية والمسئولية . ورغم أن هذين النموذجين (موازنة الاداء ، نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة) يعتبران بحق الاساس فى التطور المعاصر لاتجاه الموازنة ، فقد ظهر ابتداء من السبعينات نموذجين آخرين هما :

١ - نموذج « الادارة بالاهداف (١٩٧٠ - ١٩٧٥) » وذلك كبديل مرن لنظام التخطيط والبرمجة والموازنة الذى كشف التطبيق فى الولايات المتحدة عن افتقاره الى المرونة وعدم ملاءمته فيما يتعلق بتعزيز الادارة الذاتية واللامركزية .

٢ - نموذج « الموازنة ذات الاساس الصفرى (١٩٧٦ حتى الآن) » ، وهى مثل الادارة بالاهداف تعتبر مشابهة فى جوانب كثيرة لموازنة الاداء ، وان كانت تتميز عنها باتاحة الفرصة للبرامج الجديدة لكى تتنافس مع البرامج القائمة على الموارد المتاحة . بمعنى أن التقييم ينصب فى ظل الاساس الصفرى على جميع البرامج .

وقبل انشاء هذه النماذج المتطورة للموازنة ، يتعين اجراء تقييم دقيق لتحديد امكانية استخدامها بدون التخلي عن الموازنة التقليدية . فالاخيرة تخدم غرض مؤثر وسوف تؤدى وظيفتها بكفاية قبل أن يصبح التحول واقعا . وعلى الرغم من أن استخدام أى من هذه النماذج المتطورة ، وبصفة خاصة نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ، يعتبر حتى الآن معقد جدا بالنسبة لكثير من الدول وخصوصا النامية منها ، فإنه يمثل الهدف الذى ينبغى أن يتجه اليه نظام الموازنة - المحاسبة فى المستقبل .

ويتناول الباحث فيما يلي دراسة تحليلية لهذه النماذج المتطورة من الموازنة تستهدف ايضاح تأثيرها على المحاسبة فى الوحدات الحكومية :

أولاً - نظام موازنة الاداء :

يتم التمييز أحيانا بين موازنة البرامج وموازنة الاداء . فموازنة البرامج ترتكز على المقردات النهائية، أى المخرجات المباشرة من خدمات الوحدة الحكومية ، مفضلة ذلك عن المدخلات المعينة . لذلك فهى تستخدم النظام المحاسبى بحسب أهداف الوحدة فى ضوء الانشطة الواجب توفيرها ، الوظائف الواجب أدائها والبرامج المتعهد بها . وتشمل هذه الموازنة تقديرات اجمالى تكاليف برامج ووظائف معينة بصرف النظر عن الادارات التنظيمية المتضمنة أو الفترة الزمنية التى يغطيتها البرنامج . وعلى نحو موجز تقيس موازنة البرامج التكاليف الاجمالية للبرامج أو الانشطة ، أما موازنة الاداء فانها تقيس كل من التكاليف والانشطة معا^(٤) .

١ - مفهوم ومتطلبات موازنة الاداء

تهتم موازنة الاداء أساسا بالاداء الفعال للعمليات المتعلقة بالموازنة ، وتستهدف الاستخدام الاقتصادى للموارد المحدودة أو النادرة . لذلك فهى تؤكد على ما تقوم به الوحدة من أعمال والاسلوب الذى تنجز به هذه الاعمال مفضلة ذلك عن ما تقتنيه الوحدة من سلع وخدمات (توجيه المدخلات فقط) ، فالاجور - مثلا - لا تقيم فى حد ذاتها ولكنى كجزء من برنامج أو مشروع يعنى كجزء من نشاط وظيفى .

ان موازنة الاداء - من خلال تركيز الاهتمام على تكاليف (مدخلات) البرامج والمشروعات أو الانشطة ومنافعها (المخرجات) ، مع استمرار تجسيد جوانب المسؤولية - تكون مرتبطة بالتخطيط

(٤) Rould M. Copeland & Paul E. Dascher, «Managerial Accounting», Second Edition, John Wiley & Sons, Inc. U.S.A., 1978, pp. 424 - 425.

الاقتصادى وحاجات اعداد البرامج بدرجة اكبر منها فى حالة الموازنة التقليدية . وتوضح موازنة الاداء الغرض والاهداف التى تتطلب من اجلها الاعتمادات المالية ، تكاليف البرامج المقترحة لانجاز هذه الاهداف ، والمعلومات الكمية التى تقيس الانجازات والعمل المؤدى تحت كل برنامج . لذلك فانها تتطلب انشاء اساليب كمية دقيقة تتصل بمحاسبة التكاليف ، انظمة قياس وتقييم ، ومعايير للاداء . وتوفر اساليب التحليل المحاسبى ، مثل تحليل التكلفة - المنفعة ، معلومات عن الجهود (التكاليف) والانجازات (المنافع) ، هذه التكاليف والمنافع يجب أن تكون مقارنة على اساس كمى عند تقييم واختيار المشروعات والانشطة .

٢ - العناصر الاساسية لاستخدام موازنة الاداء

يتضمن نظام موازنة الاداء ثلاثة عناصر اساسية ، كما حددتها الامم المتحدة ، هى (٥) :

- ١ - انشاء هيكل برنامج مناسب ، ترتبط وفقا له تبويبات الموازنة بالمشروعات المتضمنة فى خطة التنمية .
- ٢ - تكامل النظام المحاسبى مع الموازنة بلغة هيكل البرنامج .
- ٣ - تعيين مقاييس مادية للبرنامج والاداء تكون ذات دلالة لأغراض اتخاذ القرار والرقابة الادارية ومبنية على اساس بيانات مالية ومحاسبية مناسبة .

وترتبط على ذلك فان استخدام موازنة الاداء يتطلب ما يلى :

(١) تبويب عمليات الاداء :

يتعين أن يخدم اسلوب التبويب فى موازنة الاداء حاجات اتخاذ القرار الادارى من خلال تسهيل تصيغ الموازنة بالنظر الى اهداف

السياسة • فى هذه الصيغة ، يتم التمييز بين : الوظائف ، الأنشطة و/ أو المشروعات ، ثم يعرض أخيرا كجزء من الأنشطة و/ أو المشروعات ، الأغراض من الانفاق وطبيعته المحاسبية أيضا « مثلا ، مفرقات جارية ورأسمالية »^(٦) :

١ - الوظيفة وهى تصور كقسم رئيسى من اجمالى الجهد الذى يحدد أنواع الخدمات المختلفة التى تقدمها الحكومة لأفراد المجتمع •

٢ - البرمج وهو يشير الى المجموعات الرئيسية داخل الوظيفة التى تعين المنتجات والخدمات النهائية للوحدات الحكومية •

٣ - الأنشطة والمشروعات وتكون مميزة كاجزاء من البرنامج تحدد الأنواع المتجانسة من العمل •

وتخدم الأنشطة أو المشروعات كمراحل بؤرية لأجل الجوانب الادارية ، وهى تتطلب معلومات محاسبية أساسية موثوق بها وتقتضى تبويب عمليات الاداء •

أن موازنة الاداء تحتاج الى تبويب مناسب للمنافع (المخرجات) والتكاليف (المدخلات) والى تقسيم انفاقها تبعا لما اذا كانت جارية أو رأسمالية ، فهذا التقسيم الجارى - الرأسمالى يعتبر ذو صلة وثيقة بأغراض القياس مغطيا الاساس لتقييم الاداء • فنظام التبويب الوظيفى - الاقتصادى يشكل الاساس لموازنة الاداء •

(ب) القياس والتقييم

يتطلب القياس الفعال لجهد ونتائج العمل قياس الأداء المادى وفقا لمعايير محددة مقدما ، فنسب الانتاجية - مثلا - تساعد فى قياس كفاءة البرامج ، المشروعات والأنشطة • أن وجود مقاييس غير مالية يعتبر أمر ضرورى ، اذ يمكن أن تستخدم - مرتبطة مع المقاييس المالية - فى تفسير التغيرات والانحرافات عن الأداء المخطط • كما

تفيد المقارنات التاريخية للقياسات غير المالية بوجه خاص فى تبرير مقترحات الموازنة وفى أظهار الوسيلة التى وفقا لها يتم استخدام موارد الوحدات الحكومية .

ومن ناحية أخرى ، تفيد المعلومات غير المالية فى تقييم الأداء السابق وتخطيط الأنشطة المستقبلية ، فهى تستخدم فى تبرير اعتمادات متزايدة لأجل برامج مستقبلية بجانب أنها تفسر انحرافات التكلفة فى البرامج الموجودة . هذا ، وقد تتطلب عملية اتخاذ القرار أو التقييم الجمع بين عدة مقاييس أداء مختلفة وذلك كدعامة . أن إيجاد مقاييس أداء كافية تعكس ، على نحو مناسب ، كافة المتغيرات الهامة فى تحديد التكلفة لنشاط ، وظيفة أو لبرنامج ما يعتبر من الجوانب الهامة لموازنة الأداء^(٧) .

(ج) تكامل النظام المحاسبى مع الموازنة :

يعتبر تكامل النظام المحاسبى مع الموازنة عنصر أساسى لتحقيق استخدام موازنة الأداء . ومن أهم مظاهر هذا التكامل ما يلى :

١ - أن يوجه المحاسب العناية نحو تصميم مقاييس أداء مناسبة وكافية لتمثل النشاط وأن يهتم باستخدام المقاييس غير المالية لغرض تقييم النشاط السابق والتخطيط للمستقبل .

٢ - ضرورة استخدام التكاليف لتوفير معلومات من أجل قياس الأداء على نحو فعال ، اعداد تقديرات بديلة ، وللاختيار فيما بين البرامج والانشطة أو المشروعات .

٣ - استخدام أساس الاستحقاق بسبب أنه يعطى صورة واضحة للتكاليف والمنافع بالنسبة للمهام الادارية والكفاءة .

٤ - حجم وتعقد المعلومات اللازمة للتحليل وقياس الأداء واتخاذ القرارات يعتبر حافز نحو ميكنة النظام المحاسبى بهدف تحسين وظيفته

المؤثرة . هذه الميكنة ، وأن كانت لا تغير نوعية المعلومات الأساسية أو لا تكون بديلا لعدد من المشاكل المحاسبية ، فهي سوف تؤدي الى دقة وسرعة تشغيل البيانات وتعدد جوانب معالجتها . تقييم الحاجة الى واستخدام الوسائل الآلية يعتبر أيضا من مهمة المحاسب فيما يتعلق بالأنظمة والأجراءات .

٥ - أن تنفذ المراجعة أيضا كجزء من موازنة الأداء ، موجهة اهتمامها نحو مدى تحقيق البرامج المعلنة في الموازنة لأهدافها . وفي حالة القصور ، فيجب أن يتم التقرير عنه بواسطة المراجع .

وبوجه عام، يعتبر توفير معلومات محاسبية مناسبة ركيزة أساسية لاستخدام موازنة الأداء . وقد لا تكون هذه المعلومات متاحة دائما بسهولة أو كافية ، لذلك يتعين إجراء دراسة دقيقة حول امكانية توفيرها قبل اقرار أو التحول نحو نظام موازنة الاداء . ومن الافضل، بالنسبة للدول التي تستخدم حتى الآن الموازنة التقليدية ، أن تبدأ هذا النظام على أساس خطة تبويب محدودة ومبسطة أو أن تستخدم الموازنتان معا على نحو متواز لبعض الوقت حتى يصبح التحول ممكنا .

ثانيا : نظام التخطيط والبرمجة والموازنة (PPBS) :

١ - مفهوم ومتطلبات النظام :

نشأ الدافع الحديث نحو اقرار أنظمة محاسبية ممركة الهدف ، موجهة المخرجات في الوحدات الحكومية نتيجة التحول الرائد الى نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة في منتصف الستينات بهدف التخطيط والرقابة في الأنشطة الحكومية ، وذلك لما تضمنه هذا التحول من تأثير بعيد المدى على نطاق ووظيفة المحاسبة في الوحدات الحكومية .

ويمكن تفهم نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة ومتطلباته المؤثرة في المحاسبة من خلال :

(أ) أنه يساعد على اتخاذ القرار الإدارى والاقتصادى بشأن كيفية توزيع الموارد المحدودة على استخدامات عديدة متنافسة . فالنظام يعتبر ، بصفة أساسية ، نموذج قرار شامل يتطلب أن تكون أهداف الوحدة معددة وبرامجها طويلة الأجل محددة . ولكى يعمل نموذج القرار على نحو فعال ، يحتاج الى معلومات موثوق بها للتخطيط والرقابة . هذه المعلومات يجب أن تعد بشكل يسمح بتقييم البرامج وقياس مدى التقدم تجاه انجاز الأهداف . وهكذا فان اقرار مفهوم التخطيط - البرمجة - الموازنة يتطلب إنشاء نظام معلومات متناسق وشامل ، وتحتاج الاختلافات فى طبيعة وتعقد النماذج الى اختلافات متكافئة فى أنظمة المعلومات (٨) .

(ب) أنه يمكن تصوره كنموذج قرارى ونظام فرعى للمعلومات المحاسبية معا يعتمد الاثنان على بعضها البعض . فنظام التخطيط - البرمجة - الموازنة يفسر ويحلل الموازنة ، لذلك فهو يتطلب :

- معلومات عن المدخلات (التكاليف) والمخرجات (المنافع / الانجازات) للوسائل البديلة لتحقيق الاهداف العامة ، التوفيق بين الأهداف الحالية والمستقبلية سوف يكون ضرورى .

- تقييم منهجى وكمى للفعالية والكفاءة بالنسبة للبرامج الممكنة .

- وأيضا ، قياس شامل للانفاقات والانجازات التى قد تكون موزعة عبر سنوات عديدة .

(ج) أنه يسعى ، وفقا لتغذية المعلومات بعضها البعض المتضمنة فيه ، مرتكزا على تخطيط اقتصادى طويل المدى ، أن يعد موازنة متعددة الهدف تحتوى على جوانب موازنة الاداء والموازنة التقليدية وكذلك مظاهر التخطيط المرتقب . فالنظام يتجه عكس اعداد

الموازنة المألوفة ، أى التحول من تبرير مدخلات معينة الى تحقيق الأهداف متضمنا مقارنة دقيقة للبرامج والانشطة أو المشروعات .
ولهذا يصبح الروتين السنوى لاعداد الموازنة عن السنوات المستقبلية للاتجاهات الشاملة .

٢ - خطوات النظام كنموذج قرارى شامل :

يتضمن نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة كنموذج قرار شامل أربع خطوات أساسية هي :

(أ) تقييم وتصييغ تمهيدى للأهداف ، مغطية نطاق زمنى متوسط المدى (٣ - ٥ سنوات) أو طويل المدى .

(ب) تحديد البرامج البديلة المناسبة المتعددة وأجزائها ووسائلها التى تلزم لتحقيق هذه الأهداف .

(ج) تقدير التكاليف مقارنة بالمنافع بالنسبة لكل برنامج ليس فقط عن سنة واحدة ولكن أيضا عن عدة سنوات مستقبلية .

(د) اختيار وتنفيذ البديل الأمثل الذى ينجز الهدف أو الأهداف .

تصييغ الأهداف ، وفقا لحاجات ممكنة التعيين وسياسات محددة بوضوح ، قد يكون متأثرا فى حد ذاته بالنتائج وتكاليف تحقيقها ، لذلك فهو يعتبر واحد من المهام الصعبة التى تحتاج الى عناية كبيرة .
ومع ذلك يتعين ، عند تصميم أطار الأهداف ، أن تكون الاوئويات محددة وأن تؤخذ فى الحسبان القيود الاقتصادية ، والاجتماعية والسياسية .
ومن ناحية أخرى ، يتعين أن ترتب الأهداف فى هيكل تسلسل زمنى وأن يعبر عن كل هدف فى صورة وحدات كمية تبعا لفترات زمنية محددة .
عندئذ سوف تكون خطة الموازنة متعددة السنوات مصممة لكى تكشف عن التقدم تجاه الهدف أو الأهداف ، كما أن البرامج وتكاليف انجازها سوف تكون منعكسة فى هذه الموازنة .

بمجرد أن تحدد الأهداف ، يتم تعيين البدائل المناسبة شاملة تقنيات مختلفة وامكانيات بديلة • ويحتاج قياس هذه البدائل الى تحليلات كمية معتمدة على معلومات تفصيلية عن التكاليف والمنافع • تعيين وتقييم البرامج البديلة يساعد على اختيار تلك البرامج التى تحقق الفعالية ، لذلك يتم - بعد مقارنة البدائل - اختيار البديل الأمثل أى البديل المبني على أقصى امكانية لتحقيق الهدف أو الأهداف عند أقل تكلفة نسبياً^(٩) •

٣ - مستلزمات تقييم واختيار البرامج البديلة

يتطلب التقييم والاختيار الفعال للبرامج البديلة توفير ثلاثة مستلزمات هى :

- خطة مالية متعددة السنوات •
- تقييم البرنامج بلغة التأثير الكلى على الوحدة •
- اعداد الدراسات التحليلية •

(أ) خطة مالية متعددة السنوات :

يعتبر تمديد الأفق الزمنى لدورة التخطيط والموازنة ، من سنة واحدة الى عدة سنوات فى المستقبل ، الاسهام الأساسى لنظام التخطيط - البرمجة - الموازنة • ويتطلب ذلك أن تكون المتضمنات المستقبلية للبرامج موضع اعتبار فى اتخاذ القرارات الحالية •

فلكى تتم مقارنة البرامج البديلة على أساس سليم ، يلزم أن تكون المعلومات المتعلقة بتكاليف ومنافع البرنامج متوقعة داخل المستقبل ومتاحة لمتخذى القرارات • وتعرض هذه المعلومات فى شكل خطة مالية متعددة السنوات التى تعكس المتضمنات المستقبلية للقرارات الحالية ، هذه الخطة تراجع باستمرار وتمتد نتيجة اتخاذ القرار أو توفر معلومات جديدة • ويجب أن يكون الأفق الزمنى

(٩) Robert N. Anthony and Regina E. Herzlinger, «Management Control in Nonprofit Organizations», Revised Edition, Richard D. Irwin, Inc, Homewood, Illinois, 1980, p. 286.

للخطة كاف لاعطاء وزن مناسب لتكاليف العمليات الدورية المتكررة باستمرار ، خمس سنوات مثلا ، ذلك أن استخدام فترات زمنية أطول فى تقييم البرامج يعنى ازدياد درجة عدم التأكد فى التنبؤ بالأحداث والتكاليف المستقبلية ويتطلب - بالتالى - استخدام : مستوى أعلى من التجميع لأجل اسقاطات السنوات المستقبلية ، وسلسلة من التقديرات لأجل توضيح درجة عدم التأكد .

(ب) تقييم البرنامج بلغة التأثير الكلى على الوحدة :

كجزء من عملية التخطيط والموازنة ، يتم تقييم كل برنامج سنويا على الأقل - بلغة تأثيره الكلى على الوحدة بهدف تدعيم قرارات الموازنة . وتوفر وثائق البرنامج مثل هذا التدعيم ، فهى تحدد : استراتيجية البرنامج التى تبنى على أساسها خطط وبرامج الإدارات عن السنوات المستقبلية ، والأهداف طويلة المدى والانجازات المتوقعة . وبذلك فهى توفر أساسا لمتخذى القرارات يمكنهم من الاختيار المناسب فيما بين البرامج المتعددة المتنافسة على الموارد المحدودة .

من ناحية أخرى ، يتطلب تقييم البرامج بلغة تأثيرها الكلى على الوحدة أن يؤخذ بعين الاعتبار تفاعل البرامج المتعددة خلال فترة من عدة سنوات . ويستخدم تدعيم تقييم البرنامج بالاضافة الى الخطة المالية متعددة السنوات لتحديد حجم الموارد الواجب توزيعه على كل برنامج^(١٠) .

(ج) اعداد الدراسات التحليلية

تعد دراسات تحليلية خاصة بهدف تأييد مزايا البرنامج ، وهى تختلف تبعا لطبيعة البرنامج لكنها تكون موجهة نحو اتخاذ القرار . وتختص هذه الدراسات ، كجزء من نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة - : مراجعة أهداف البرنامج فى صورة وحدات مفيدة

Allan R. Drebin and Harold Bierman, «Managerial Accounting-An (10) Introduction», Third Edition, W.B. Saunders Company, London, 1978, pp. 330 - 331.

للمقارنة ، مراجعة البرنامج بلغة فعالية التكاليف والمنافع ، مقارنة الامزجة البديلة للبرامج ، موازنة الزيادات فى التكاليف ازاء الزيادات فى الفعالية عند مستويات متعددة من البرنامج ، ثم اخيرا تقييم مدى تأثير التكاليف والمنافع . وتستخدم فى هذه الدراسات أساليب تحليلية عديدة منها « تحليل التكلفة - الفعالية » أو « تحليل التكلفة - المنفعة » .

(د) تحليل التكلفة - الفعالية

يعتبر هذا الأسلوب أداة رئيسية للإدارة فى جميع أنواع الوحدات ساعية كانت أو غير ساعية الى الربح ، إذ أنه يوفر إطار مفيد لاتخاذ القرارات .

لتحديد المستوى الذى يتم وفقا له تأييد برنامج ما ، يتعين توفير معلومات عن التكاليف والمنافع المتوقعة للبرنامج . فإذا كانت الموارد المتاحة للانفاق ثابتة فيجب أن تسعى الوحدة نحو تعظيم اجمالى المنافع الممكن تحقيقها من هذا الانفاق ، أما إذا كان مستوى المنافع المطلوب من البرنامج محدد فيكون من المنطقى السعى نحو انجاز العمل عند أقل تكلفة ممكنة .

ويتطلب أسلوب تحليل التكلفة - الفعالية إجراء ما يلي^(١١) :

١ - دراسة تحليلية منهجية للوسائل البديلة لانجاز الهدف المقرر ،

٢ - تقدير التكاليف والمنافع الاقتصادية المتوقعة من كل بديل ،

٣ - دراسة الجانب الزمنى للتكاليف والمنافع .

٤ - تقييم آثار عدم التأكد .

٥ - دراسة التكاليف والمنافع الاضافية لكل بديل من وجهة نظر

الوحدة فى مجموعها .

جوهر تحليل التكلفة - الفعالية هو مقارنة البرامج بشأن تكاليفها ومنافعها النسبية . فاذا كانت المنافع الناتجة عن اثنين من البرامج البديلة متساوية ، فسوف يفضل البديل ذو التكلفة الأقل . أما اذا تساوى اجمالى التكلفة للبرنامجين ، فالبرنامج ذو المنافع الأعلى سوف يكون مفضلا . أما أن يتم قياس منافع البرامج أو الأنشطة البديلة فى شكل وحدات كمية بواسطة أداة قياس قابلة للمقارنة ، يمكن توزيع على أساس التحليل الهدى .

وفى العادة قد تنقص المنافع الاضافية من الانفاق الاضافى على نشاطه معين بسبب انفاق مقدار أكبر على ذلك النشاط ، وهو ما يعرف باسم « تناقص العوائد الهدية » . فى هذه الحالة ، فان المنافع الاجمالية القصوى من انفاق ثابت يتم الحصول عليها من خلال التوزيع الذى ينتج عنه نفس المنافع المحققة من الاضافية الاخيرة فى التكلفة بالنسبة لكل نشاط ، تطبيقا لمفهوم تعادل التكلفة الهدية مع الايراد الهدى .

ويثير تحليل التكلفة - الفعالية فى التطبيق عديد من المشاكل المتعلقة بقياس المنافع والتكاليف . يتعين أن تكون مدروسة وذلك وفقا للتوضيح التالى :

المشاكل المتعلقة بقياس المنافع :

يصعب عادة قياس المنافع المتوقعة من البرنامج على أساس موضوعى . فاذا كان الانفاق الحكومى على برامج الدفاع خلال سنة معينة يعادل تقريبا الانفاق على برامج الرعاية المحلية ، فما هى المنافع المتوقعة مقاسة موضوعيا وأى من هذه البرامج يفضل تدعيمه باعتمادات اضافية ؟ هذه القرارات تحتاج الى آراء شخصية معتمدة على التصور المستهدف للتفضيلات والمصالح العامة . ويصبح القياس أكثر تعقيدا اذا ما كان التفاعل بين البرامج متضمنا ، فاذا كانت جهود الدفاع مستخدمة لتوفير الرعاية المحلية فان الآثار على كل من

أهداف الدفاع والرعاية المحلية يجب أن تكون مدروسة • ومع ذلك ، فإنه عند محاولة قياس المنافع يتعين ما يلي :

١ - اقرار المنافع الثانوية لبعض البرامج • فقد يكون هناك اثنين من البدائل لانجاز الهدف من برنامج معين • المقارنة بين البديلين على أساس التكلفة قد تسفر عن تفضيل البديل الأول لأنه يحقق التكلفة الأقل ، لكن هذه المقارنة تكون مضللة لأنها لم تأخذ فى الحسبان المنافع الاضافية المترتبة على البديل الثانى • فالمنافع الاضافية يتعين أن تكون مدروسة فى عملية اتخاذ القرار •

٢ - قياس العلاقة بين المنافع والتكاليف • الانفاق الاضافى على أى برنامج قد ينتج عنه تناقص العوائد كما سبق بيانه • فيدون حد أدنى من جهود الدفاع تتعرض كافة البرامج المحلية للخطر بواسطة التهديدات الخارجية ، لكن بعد بلوغ هذا الحد قد تتغير الأولويات • اذ أن انفاق اضافى بعدئذ على الدفاع ربما يوفر قدر ضئيل نسبيا من الحماية الاضافية ، وبحيث يكون الانفاق على البرامج المحلية محققا منافع أكبر • لذلك يكون من المفيد ، كجزء من التحليل ، قياس المنافع المتوقعة للمشروع عند مستويات متعددة من الانفاق بهدف ايضاح العلاقة بين المخرجات والانفاق • هذا لا يعنى ضمنا أن التحليل يتجه الى مجموعة من نسب المنافع الى التكاليف ، فالنسب تتضمن متوسطات بينما القرارات تبني على أساس اضافى مع اعتبار العوائد من البرامج البديلة • لذلك قد يكون معقولا ، مثلا تفضيل برنامج ما حتى بعد أن تكون نسبة منافعه الى تكاليفه أقصى ما يمكن ما دامت المنافع الاضافية المتوقعة من الجنيه الأخير المنفق عليه تجاوز المنافع المتوقعة من انفاق جنيه اضافى على أى برنامج آخر (١٢) •

المشاكل المتعلقة بقياس التكاليف :

يصعب عادة التنبؤ بتكاليف البرامج الحكومية على خلاف عمليات الانتاج المتكررة ، اذ توفر الخبرة السابقة اساسا معقولا لتقدير التكاليف المستقبلية . ومع ذلك ، يمكن استخدام وسائل معينة لاجراء تقديرات كافية لتكاليف البرامج الحكومية وبحيث يمكن الاعتماد عليها في عمل اختيار مناسب فيما بين البدائل . ويواجه قياس تكاليف البرنامج مشكلتان يتعين دراستهما واخذهما بعين الاعتبار في عملية اتخاذ القرارهما :

١ - **عدم التاكيد** : وهو قد ينشأ بسبب عدم القدرة على التنبؤ بتكلفة مفردات (بنود) معينة من البرنامج . فاذا فرضنا أن برنامج معين يتطلب اقامة مولد كهربائي بطاقة ٢٥٠٠ ميغوات وأن بيانات التكلفة المتاحة هي عن مولدات شيدت سابقا بطاقة اكبرها ٢٣٠٠ ميغ . في هذه الحالة ، يمكن استخدام البيانات المتاحة بحسب الدراسات الفنية لانشاء علاقات تقدير التكلفة (جنيه تكلفة الى توليد الطاقة) ، وعلى أساسها يمكن التوصل الى تقدير معقول لتكلفة المولد الجديد . وقد ينشأ عدم التاكيد نتيجة نقص المعلومات المتعلقة بما هو مطلوب تماما من البرنامج . فاذا فرضنا - في المثال السابق - أنه اكتشف اثناء انجاز البرنامج أن المولد الواجب انشاؤه ذو طاقة ٢٧٠٠ ميغ . هذا النوع من التغير يحدث عادة في البرامج وعادة ما يصعب التنبؤ به مقدما .

٢ - **العلاقة المتبادلة فيما بين أجزاء البرنامج المتعددة** : من الضروري عند دراسة التكاليف أن ينظر الى البرنامج « كنظام شامل » وليس مجرد مكون مستقل :

(أ) بلغة النطاق الزمني ، يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار التكلفة الشاملة المتضمنة في البرنامج خلال فترة من عدة سنوات الأمر الذي يمكن من دراسة وتقييم البرامج على أساس قابل للمقارنة .

(ب) بلغة الاجزاء ، يكون من الضرورى اقرار وجهة نظر النظام ، فاذا كانت المولدات ، مثلا تستخدم مواد حفزية أو نووية ، فيؤخذ فى الاعتبار التكلفة الاولية للمعدات وتكلفة استخدام الوقود لانها ستكون عناصر تكلفة واضحة وكذلك تكلفة التخلص من مواد النفاية فى حالة استخدام الوقود النووى .

وبوجه عام ، يعتبر نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة نحو التخطيط الاقتصادى وتتأصل جذوره فى موازنة الاداء والتحليل الاقتصادى معا ، أنه يسعى الى أن يدمج : التخطيط ، الموازنة ، المحاسبة ، والمسئولية داخل اطار واحد متكامل ومتماسك منطقيا . الهدف منه هو أن يحول روتين الموازنة السنوية الى تقييم وتصيغ الانشطة والمشروعات فى ضوء الأهداف والسياسات المستقبلية ، وأن ينشئ عملية اتخاذ القرار على أساس منطقى بواسطة معلومات عن التكاليف والمنافع المستقلة والاجتماعية للوسائل البديلة لاجل الوصول الى أهداف وحاجات معينة ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية .

ثالثا - نظام الادارة بالاهداف (MBO) :

تخلى كثير من الادارات الفيدرالية الامريكية ، فى أواخر الستينات ، عن نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة عدم ملاءمته وافتقاره الى المرونة ، ونتيجة لذلك تحول واضعوا الموازنة الى مفهوم جديد لاعداد الموازنة يعرف باسم « الادارة بالاهداف »^(١٣) .

وتعرف الادارة بالاهداف بأنها « العملية التى بواسطتها تكون الغايات والأهداف محددة من خلال مشاركة أعضاء الهيكل التنظيمى معبرا عنها بلغة النتائج المتوقعة^(١٤) » . وفقا لهذا التعريف تصبح نظرية Mogregorly عنصر هام فى عملية اعداد الموازنة .

(١٣) بدأ استخدام الادارة بالاهداف فى قطاع الأعمال الخاص ، ويرجع تاريخها الى ١٩٥٤ عندما نشر Peter Drucker مؤلفه الهام *The Practice of Management* الذى يعتبر بمثابة الأساس الفكرى لمفهوم الادارة بالاهداف .

Jong S. Jun. «*Management by Objective and the Publicsector*, (١٤) *Introductions*, Public Administration Review 36, January-February 1976. p. 3.

ويمكن تفهم الخطوط الرئيسية لعملية الموازنة وفقا لنظام الادارة
بالأهداف كما يلي :

١ - أنها ترعى « الادارة الذاتية » واللامركزية ، تؤيد منهج متكامل للادارة الشاملة ، تؤكد على أهمية مفاهيم توصيل المعلومات والتغذية الاسترجاعية ، وتؤكد على بحث وتدعيم سياسة الادارة العليا . باختصار ، الادارة بالأهداف - كمفهوم لاعداد الموازنة - هى محاولة لوضع الأهداف ، تتبع التقدم تجاه انجاز البرنامج المعين وتقييم نتائجه . خلال هذه العملية ، تكون الوحدة لا مركزية عن طريق ربط تنفيذ العمليات بأهدافها وترك المديرين التنفيذيين يهتمون لاقصى حد بالجوانب المناسبة المتعلقة بتحقيق البرنامج لتلك الأهداف بأقصى وسيلة فعالة ممكنة .

٢ - اذا كان نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة يهتم بالمدخلات ، المخرجات النتائج (الانجازات) ، والبدائل كحالة متعلقة بالموازنة ، فان الادارة بالأهداف تعنى أساسا بالمدخلات ، المخرجات ، والنتائج (الانجازات) وليس بالضرورة البدائل .

٣ - أنها تتعامل بالدرجة الأولى مع أداء الادارة أو القسم وفعالية البرامج الحكومية ، متضمنة التوجية الادارى الذى يؤكد - بلغة المهارات الذاتية على « حسن تقدير الأمور » .

٤ - أنها تعتبر بلغة التخطيط لدرجة كبيرة عن التخطيط البرمجة - الموازنة ، شاملة . بمعنى أنها تحدد أهدافها المتعلقة بالعمليات مركزيا ، لكنها توزع انجاز مسؤولية ذلك التخطيط الشامل على مستوى المديرين . وهكذا تصبح ادارة الموازنة مهتمة فى المقام الأول بفعالية وكفاءة البرنامج تقريبا كما فى النمط المتعلق بموازنة البرامج .

ولذا كان نظام الادارة بالاهداف يتيح للأفراد حرية العمل أو الاختيار فى معالجة ما يواجههم من مشاكل ، ويمكنهم فى نفس الوقت

من قياس أداءهم تبعاً لمعايير موضوعة بواسطة صانعى السياسة فى المستوى الإدارى الأعلى الذى يحقق روح المبادرة الفردية والحفز نحو الابتكار والتجديد ، فإن الإدارة بالأهداف لاتعتبر دواء لجميع الامراض الإدارية ، فهى مثل أى نظام مبنى على أساس كمى قد تحجب كفاءة وفعالية الإدارة^(١٥) .

ورغم قصر الفترة الزمنية لبقاء نظام الإدارة بالأهداف (١٩٧٠ - ١٩٧٥) ، فقد أكد اثناء تنفيذه فى الحكومة الفيدرالية على قياس الانتاجية ، تقييم البرنامج ومحاولة انشاء مؤشرات اجتماعية لفعالية البرنامج . ومن ناحية اخرى ، تمثل الإدارة بالأهداف نموذجاً مختلف عن التخطيط - البرمجة - الموازنة : تدفق القرار يكون الى أعلى فى الاول والى اسفل فى الثانى . الاختلاف الواضح يبدو أنه يمكن فى قدرة التخطيط - البرمجة - الموازنة على مقارنة البرامج عبر الخطوط المتعلقة بالادارات ، لكن ضعفه كان فى افتقاره للمرونة فى حين أن الإدارة بالأهداف تتضمن مرونة كبيرة فى تصميم وتطبيق النظام^(١٦) .

رابعاً - نظام الموازنة ذات الأساس الصفرى (ZBB) :

١ - فكرة واعداد الموازنة

ظهر ، منذ عهد قريب ، اهتمام غير محدود بمفهوم آخر للموازنة يعرف باسم « الموازنة ذات الأساس الصفرى » . وهى تشبه تماماً موازنة البرامج فى أن مكوناتها تجمع بحسب هدف المخرجات أى البرامج ، ويطلق على هذه الأهداف « مجموعات قرارية Decision Packages » .

وقد نالت هذه الموازنة اسمها من افتراض أن اعدادها يكون مبنياً على « أساس الصفر » ، وهو يتطلب : وجود تبرير سنوى جديد لكل برنامج أو نشاط ولكل انفاق ، وتقسيم البرامج أو الأنشطة الى

(١٥) Frank P. Sherwood and William J. Page, «MBO and Public Management», Public Administration Review 36, January-February 1976. p. 5.

(١٦) Jerry L. McCaffery, «MBO and the Budgetary Process», Public Administration Review 36, January-February 1976, p. 35.

مجموعات قرارية مستقلة مرتبة تبعا للأهمية تتضمن كل مجموعة منها تحليل تكلفة - منفعة تفصيلي^(١٧) .

ويتم اعداد الموازنة ذات الاساس الصفرى على خطوتين^(١٨) :

الخطوة الأولى : وتتضمن تحليل ووصف كل برنامج أو نشاط متميز فى واحد أو اكثر من المجموعات القرارية . ويتم اعداد هذه المجموعات للأنشطة أو البرامج الحالية بالاضافة الى الجديدة ، كما يتم معاملة المستويات المختلفة من حجم النشاط أو البرنامج كمجموعات مستقلة .

الخطوة الثانية : تتضمن ترتيب المجموعات القرارية بتسلسل الاهمية تبعا لتوقعات الاولوية ، ثم تقييمها لتحديد تبرير تمويلها . ويتحقق التحديد النهائى للأنشطة أو البرامج الواجب انجازها خلال فترة الموازنة باختيار نقطة القطع على طول القائمة المرتبة للمجموعات القرارية : كافة المجموعات أعلى النقطة تعتبر مقبولة ، أما تلك التى أسفلها فتعتبر مرفوضة . ويقصد بنقطة القطع ، نقطة أو حد توقف التمويل أى ذلك الحد من المجموعات القرارية الذى عنده يتم ايقاف التمويل .

٢ - الهدف من الموازنة :

تهدف الموازنة ذات الاساس الصفرى الى استبعاد الضياع وعدم الكفاءة عند اعداد الموازنة ، بمعنى تفادى فقدان مقدار اكبر من الموارد المتاحة فى المستقبل . لذلك نجد أن البرامج أو الأنشطة القائمة والجديدة تعطى فرصة التنافس على الموارد المخصصة للسنة التالية .

تحقيق هذا الهدف يتطلب اجراء تقييم دورى للبرامج كجزء من نظام التخطيط والرقابة المتعلق بالموازنة . وفى مرحلة الاعداد ،

Pravin P. Shah, «Cost Control and Information Systems», Mc Graw- (١٧)

Hill Book Company. U.S.A., 1981, p. 163.

Copeland & Dascher, op. cit., p. 425.

(١٨)

تقوم لجنة الموازنة بالموافقة على مقترحات البرامج الجديدة التى ستحقق أقصى مساهمة للخطة الاستراتيجية للوحدة وذلك من خلال : قياس التكاليف والمنافع السنوية لمقترحات كل برنامج ، تحويل هذه التكاليف والمنافع لقيمتها الحالية ثم مقارنة القيمة الحالية الصافية لمقترحات البرنامج تجاه البرامج الاخرى البديلة ومن ناحية أخرى ، تراجع اللجنة كافة البرامج طويلة المدى الجارى تنفيذها لتحديد مدى كفاءتها فى تحقيق الاهداف . فاذا اكتشف وجود برامج عاجزة عن انجاز أهدافها ، فسيوجه الاهتمام نحو استبعادها واحلالها بأخرى أكثر كفاءة . تبرير استمرار أى قائم من عدمه يتم باستخدام تحليل التكلفة - المنفعة . ويتعين عند استخدام هذا التحليل أيضا بالنسبة لمقترحات البرامج الجديدة ، اعادة تحديد الاولويات من خلال ترتيب هرمى لكل من البرامج القائمة ومقترحات البرامج الجديدة وفقا لمؤشرات زيادة قيمتها الحالية^(١٦) .

هذا ، ولا تكون للبرامج القائمة أولوية على مقترحات البرامج الجديدة ، فالجميع يتنافس على أساس مساو بالنسبة لموارد السنة التالية المخصصة للبرامج طويلة المدى . فأساس الصفر يعنى تقييم كافة البرامج القائمة والجديدة معا^(٢٠) .

٣ - المقومات الأساسية للموازنة :

تعكس الموازنة ذات الاساس الصفرى - ومثل الادارة بالاهداف - فى كثير من جوانبها الخصائص المميزة لموازنة الاداء ، كما أنها تقترب الى حد ما من نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة كمفهوم متعلق بالموازنة . ويمكن ايجار مقوماتها الاساسية فيما يلى^(٢١) :

Stephen A. Moscové & Mark G. Simkin «Accounting Information»^(١٩)
System Concepts and Practice for Effective Decision Making», John Wiley & Sons,
Inc., New York, 1981, p. 71.

Peter A. Pyhrr, «The Zero Base Approach to Government Budgeting»^(٢٠)
Public Administration Review 37, January-February 1977, p. 7.

Nicholas Henry. «Public Administration and Public Affairs», Second^(٢١)
Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, U.S.A., 1900, p. 223.

- ١ - تأخذ بعين الاعتبار المدخلات ، المخرجات ، النتائج ،
والبدائل .
- ٢ - يركز اهتمامها الاساسى على عملية اتخاذ القرار .
- ٣ - تتطلب مهارات ادارية وتخطيطية فى المقام الاول الى جانب
القدرات المحاسبية .
- ٤ - تهتم بالمعلومات الحاسمة بشأن اغراض البرامج أو الادارة .
- ٥ - تعتمد على أساليب التحليل الكمي وتبنى مسئولية التخطيط
فيها على أساس لا مركزى .

٤ - تقييم استخدام الموازنة فى التطبيق :

يعتبر كارتر أول من قدم الموازنة ذات الاساس الصفري فى القطاع الحكومى ، عندما كان حاكما لولاية جورجيا ، فقد اثبت أن استخدام هذه الموازنة جعل حكومته ذات تكلفة فعالة . وفى منتصف ١٩٧٧ ، أصدر مكتب الادارة والموازنة (OMB) نشرته رقم ٩ - ٧٧ التى كانت بداية استخدام الموازنة ذات الاساس الصفري فى الحكومة الفيدرالية ، وقد لقي اقرار واستخدام هذه الموازنة استجابة سريعة من جانب الادارات الحكومية (٢٢) .

وإذا كانت الموازنة ذات الاساس الصفري تتميز بأنها : تركز على كيفية انجاز الاهداف باختيار وتنفيذ البرامج التى تحقق أقصى مساهمة لاستراتيجية الوحدة الحكومية ، تستهدف توزيع وتخصيص فعال للموارد المتاحة طبقا للأولويات المتوقعة بما يحقق نتائج أفضل وتساعد على تنمية القدرات البشرية فى الوحدة من خلال عملية المشاركة فى التخطيط والرقابة ، فان استخدامها يواجه عوائق عديدة قد تحول دون تحقيق الهدف فيها . أهم هذه العوائق :

Allen Schick, «The Road From ZBB», Public Administration Review (٢٢)

١ - أن المراجعة الدورية للبرامج تعتبر مكلفة للغاية - سواء من حيث الوقت أو المال - نتيجة إعادة تقييم كل برنامج مستمر أو جارى تنفيذه ، كما أن عملية التقييم هذه قد تتضمن آثار سلوكية معاكسة على المديرين لاحتمال التخلي عن بعض برامجهم المستمرة والمعاد تقييمها^(٢٣) .

٢ - الصعوبات العديدة التى تواجه عملية اعداد الموازنة سواء عند صياغة وتكوين المجموعات القرارية أو عند ترتيبها تفضيلا تبعا للأولويات نظرا لكبر عددها .

٣ - عدم توفر أنظمة رسمية لوضع افتراضات التخطيط وتعديلها وامدادها لتحقيق التناسق بين البرامج أو الانشطة ، الامر الذى يعنى التجاء كل مدير الى وضع افتراضات قد تكون مختلفة تماما .

وقد دفعت هذه الصعوبات والمشاكل بعض من شاهد عرض التجديدات والابتكار والاشكال المتطورة من الموازنة منذ أواخر الخمسينات الى توقع أن « الطريق من الموازنة ذات الاساس الصفرى يتعين أن يقود الى الورااء نحو نظام التخطيط - البرمجة الموازنة^(٢٤) .

٤ - ابعاد تطوير المحاسبة فى الوحدات الحكومية لمقابلة متطلبات النماذج المتطورة من الموازنة

بعد هذا العرض التحليلى لنماذج الموازنة المتطورة ، يتضح للباحث أن انظمة المحاسبة الحكومية المستخدمة حاليا فى دول كثيرة - خصوصا الدول النامية والآخذة فى النمو - تكون واقعة فى « مازق » بين طرق واساليب ومفاهيم عتيقة وبين مسايرة التطور الذى تعكسه نماذج الموازنة هذه ، وبالتالي فان حاجتها الى التطوير تصبح ضرورة حتمية . لهذا ينتقل اهتمام الباحث الى بعض الافكار المتعلقة بأبعاد

Moscove & Simkin, *op. cit.*, p. 71.

Allen Schick, *op. cit.*, p. 180.

(٢٣)

(٢٤)

تطوير المحاسبة فى الوحدات الحكومية لمقابلة هذا التطور وتوفير متطلباته ، وحيث يصبح نظام الموازنة - المحاسبة محققا لاهداف :
المسئولية ، الادارة ، والتخطيط .

وتشمل أبعاد تطوير المحاسبة فى الوحدات الحكومية جوانب عديدة ومجالات حديثة ، أهمها :

- ١ - التبويب المحاسبى لعمليات النشاط الحكومى ،
- ٢ - المنهج المحاسبى ،
- ٣ - الرقابة الداخلىة والمراجعة ،
- ٤ - استخدام محاسبة التكاليف ،
- ٥ - استخدام أساليب التحليل الكمى ،
- ٦ - انشاء نظام للمعلومات ،
- ٧ - توحيد المفاهيم ، المصطلحات والتبويبات ،
- ٨ - التأييد ، المساعدة والتدريب .

وفيما يلى يناقش الباحث كلا من هذه الجوانب والمجالات بشئء من الايضاح :

١ - التبويب المحاسبى :

يتعين أن يخدم التبويب المحاسبى عمليات الرقابة والمسئولية عن الانفاق ويسهل متطلبات الادارة ويلبى حاجات التخطيط الاقتصادى فيما يتعلق بعملية الموازنة . هذه المهمة المتعددة تتطلب تعدد الأسس التى يضمها اطار التبويب فى نظام المحاسبة المستخدم وهى :

(أ) التبويب النوعى : ويمثل النموذج التقليدى لتبويب لعمليات الحكومية بحسب الغرض من الانفاق ويعبر عنه بلفة أنواع مفردات الانفاق . وتتطلب القوانين والتشريعات فى معظم الدول

الالتزام بهذا التبويب لأغراض الرقابة ، كما يفيد أيضا فى تسهيل تحليل البرامج والأنشطة بما يسمح بتقييم سليم لتكاليف الخدمات المؤداة (المدخلات) .

(ب) التبويب الإدارى : أى ربط استخدامات الموازنة بالوحدات التى يتكون منها الجهاز الإدارى الحكومى مما يفيد فى تحديد المسئولية عن تنفيذ الموازنة وفى تحقيق الأهداف . فتحديد المسئولية بالنسبة لكل برنامج ونشاط ، كأساس لمراقبة التنفيذ والحكم على كفاءة الأداء ، تعتبر فى مقدمة أهداف أى نظام موازنة - محاسبية سليم .

(ج) التبويب الاقتصادى : وهو يوفر إطار تصنيفى مفيد بدرجة أكبر من خلال إعادة تبويب مفردات الانفاق بحسب المجموعات الاقتصادية ، جارية ورأسمالية . ويفيد هذا التبويب فى :

١ - توفير المعلومات التى تعكس الآثار الاقتصادية لنشاط الحكومة وتساعد على تركيب المجاميع الاقتصادية لأغراض المحاسبة القومية .

٢ - إيضاح دلالة الانفاق الحكومى ، ولهذا الدلالة أهميتها فى عمليات التخطيط والتحليل الاقتصادى وفى قياس النتائج الاقتصادية لما يتخذ من قرارات فى الموازنة .

٣ - تسهيل ادارة العمليات الحكومية . فالتحديد الفعال للتكوين الرأسمالى وقياس ورقابة الاصول يتحقق من خلال حساب مستقل لرأس المال (المفردات الرأسمالية) . فهذا الحساب قد يوفر الثقة للاقتراض الحكومى لتمويل البرامج طويلة المدى ، بينما المفردات الجارية يتم تغطيتها من خلال الضرائب والموارد الجارية الأخرى .

(د) التبويب الوظيفى : بالاضافة الى التبويب الاقتصادى يكون من الضرورى تبويب صفقات الانفاق تبعا للأهداف التى تخدمها ، أى وظائف الخدمات المقدمة مثل : الخدمات العامة ، الخدمات المجتمعية ، الخدمات الاجتماعية ، والخدمات الاقتصادية . فالتبويب الوظيفى

يوضح الخدمات التي تنفذها أو ستنفذها الحكومة في مجموعات شاملة ، كل مجموعة تتضمن خدمات ذات طبيعة واحدة على أساس القطاعات المنتفعة بالخدمة أو على أساس اقتصادى دون النظر الى الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذها ، الامر الذى يفيد فى :

١ - تحديد الانفاق على كل نوع من الخدمات ومتابعة تطوره سنة بعد أخرى .

٢ - قياس التغيرات التى تطرأ على البرامج الحكومية فى المدى الطويل . هذا ويمكن أن يفيد التبويب الوظيفى - الاقتصادى (تبويب الانفاق على الخدمات تبعاً للمفردات الجارية والرأسمالية) فى تقديم معلومات نافعة عن الخدمات المقدمة ، وتوفير أساس لقياس الكفاءة وتحليلات التكلفة - المنفعة التى تستخدم بوجه خاص فى الانشطة والمشروعات .

ولاغراض الموازنة يمكن أن ترتبط الوظائف (الخدمات) بواسطة البرامج والانشطة أو المشروعات ، الامر الذى يتطلب وجود تبويات أخرى وهى التبويب حسب البرامج ، الانشطة أو حسب الاداء .

٢ - المنهج المحاسبى :

قياس المعلومات المحاسبية والتقارير عنها بالنسبة للأنشطة الحكومية ينبغى أن يكون دقيقاً موثقاً فيه ، فى الوقت المناسب ، وأيضا مفيداً . كما ينبغى أن تكون السجلات شاملة ، تعطى صورة كاملة عن الانشطة المالية للوحدات الحكومية . الأمر الذى يتطلب :

(أ) وجود نظام تسجيل وتبويب للبيانات يأخذ بعين الاعتبار متطلبات المسؤولية والاحتياجات الادارية وكذلك حاجات التخطيط الاقتصادى . هذا النظام ، يجب أن يكون مصمم جيداً وبسيط الاستخدام - أى بدون أى سجلات غير لازمة - وسهل الفهم بالنسبة لكافة الاطراف المتضمنة .

(ب) تحديد واضح للمعايير والمبادئ والمفاهيم المحاسبية الاساسية ووجود أساليب وقوائم تقرير ذات دلالة .

(ج) استخدام أسس مناسبة للقياس :

١ - فالاساس النقدى - يفيد بوجه خاص لاغراض المسئولية والبرمجة المالية ويعكس الصفقات النقدية الفعلية ، كما يفضله صندوق النقد الدولى بالنسبة للاحصاءات المالية حيث تكون الحسابات النقدية محددة ونتائجها متاحة على فترات زمنية قصيرة . هذا ويتم اعداد الموازنة التقليدية بوجه عام على الاساس النقدى .

٢ - أساس الاستحقاق - يخدم بشكل أفضل الاغراض الادارية والتخطيط الاقتصادى ، فهو قادر على أن يعكس الآثار الاقتصادية للأنشطة .

ويعتبر الالتزام بأساس الاستحقاق مفضلا ، اذ أنه يعطى صورة صادقة لنتائج النشاط الحكومى ، ويوفر معلومات دقيقة بدرجة اكبر فيما يتعلق بالتكاليف - تبعا للمفردات الجارية والرأسمالية - التى يمكن أن تعد على أساسها تقديرات التكلفة اللازمة لكلا من أنظمة الموازنة المتطورة . فأساس الاستحقاق يعتبر ركيزة أساسية لانشاء واستخدام أنظمة تكاليف مناسبة فى الوحدات الحكومية .

٣ - الرقابة الداخلية والمراجعة :

فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والمراجعة بالنسبة للوحدات الحكومية ، الآتى بعض الافكار المتعلقة بأبعاد التطوير :

(أ) وجود اطار مناسب للرقابة الداخلية مبنى على اساس الفصل التام بين الوظائف والواجبات ومعتمد على معايير وممارسات فعالة وأساليب واجراءات محددة ومستقرة . ومن الضرورى أن يكون هذا الاطار متضمنا فى النظام المحاسبى المستخدم ، حيث أن الالتزام به سوف يسهل وظيفة المراجعة ويحقق فعاليتها .

(ب) أن تمتد المراجعة الى مدى أبعد من نطاق السجلات المالية ،
فتتجه نحو الفعالية والكفاءة التي وفقا لها تكون الموارد مستخدمة
في تنفيذ أنشطة ، وظائف وبرامج الوحدة الحكومية . فالمراجعة
العامة (الحكومية) ينبغي الا تقتصر فقط على تحقيق جوانب
المسئولية عن الانفاق - فتساعد في التحقيق من مناسبة العمليات ،
تتبع الاعتمادات نحو الاغراض المخصصة لها ، وكفاءة وشرعية
استخدام الاعتمادات - ولكن أيضا يجب أن تتحرى الكفاءة والتدبير
بشأن استخدام الاعتمادات العامة لاجل ادارة فعالة بدرجة اكبر .
ان المراجعة الحكومية يجب أن تكون مراجعة في خدمة الاهداف
الادارية أى مراجعة ادارية أو مراجعة الاداء ، فهي (٢٥) :

١ - تساعد الادارة على اداء وظيفتها بصورة افضل من خلال
تعيين الضياع وعدم الكفاءة والتوصية بالتصرف المناسب ،
٢ - تحقق نظام رقابة ادارية متكامل شاملا الاهداف ، السياسات
والاجراءات ،

٣ - توضح في تقريرها الرأى بشأن الظروف القائمة ، النتائج
المرسومة ، والتوصيات المتعلقة بتحسين الكفاءة وتخفيض التكاليف
أى تشجيع زيادة فعالية الوحدة في تحقيق اهدافها ،

٤ - تمكن من استخدام اسلوب فحص « التكلفة الواجبة » أى
تحديد مايجب أن تكون عليه التكاليف فى ظل استخدام اكثر الوسائل
كفاءة وفاعلية واقتصادا .

(ج) أن يتسع نطاق المراجعة ليشمل أيضا مدى انجاز الوحدات
الحكومية لمشروعاتها المرتبطة بخطة التنمية الاقتصادية .

(د) ضرورة وجود تنظيم كاف ودرجة مناسبة من التجانس بين
المراجعتين الداخلية والخارجية سواء من حيث الاهداف ونطاق العمل
والاجراءات .

٤ - استخدام محاسبة التكاليف :

ان التأكيد المعاصر على ضرورة استخدام أنظمة موازنة متطورة في الوحدات الحكومية ، يلقي على محاسبة التكاليف عبئا جديدا يتطلب امتداد نطاق استخدامها في الانشطة الحكومية لمقابلة المتطلبات الجديدة التي يفرضها التحول نحو أنظمة الموازنة هذه .
فعلى سبيل المثال :

(أ) تتطلب موازنة الاداء قياسات نشاط الاداء ، بالاضافة الى قياسات تكلفة الوظائف ، البرامج والانشطة . ومن الضروري أن تجمع قياسات التكلفة والنشاط داخل تقديرات تكلفة الوحدة .
(ب) فى نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة ، تصبح الحاجة الى محاسبة التكاليف واضحة :

١ - فالتأكيد على الاهداف والبرامج يتطلب أن تكون معلومات التكلفة - المقدرة والفعلية معا - مجمعة تبعا للبرامج ، الادارة ، المسؤولية ، والغرض من الانفاق لاجل الرقابة واستخدامات أخرى .

٢ - التكاليف الجارية والمستقبلية للأنشطة أو المشروعات يجب أن تكون مقيمة . بيانات القيمة الحالية وفقا لحسابات ومراكز التكلفة تكون لازمة بوجه عام لاجل القياسات الحالية والمستقبلية لكى تربط التكاليف المناسبة بالبرامج أو الانشطة البديلة المتعددة .

٣ - وجود معلومات تكلفة سليمة يعتبر ضرورى من أجل :
انشاء واختيار مزج المدخلات ، رقابة البرامج ، توفير أساس كمى للتقييم حيث يتعذر قياس ومقارنة المنافع ، وأغراض محاسبة الاعتمادات .

(ج) وفى الموازنة ذات الاساس الصفرى ، تظهر الحاجة الى معلومات التكاليف عند ترتيب وتقييم كل مجموعة قرارية تجاه المجموعات القرارية الاخرى المتنافسة على الموارد المتاحة ، اذ يستند هذا الترتيب الى تحليل التكلفة - المنفعة .

ومن ناحية اخرى ، تستخدم محاسبة التكاليف فى مجالات متعددة
اخرى بالنسبة للأنشطة الحكومية (٢٦) .

(أ) تسعير السلع والخدمات عندما يكون المستفيد محمل مباشرة
بتكاليفها .

(ب) رقابة التكلفة من خلال تعيين عدم الكفاءة عندما يكون
التصرف منفذا . فتقديرات تكلفة الوحدة تفيد فى تكوين
التصرفات المصححة ، إذ أنها توفر « أساس عام للمقارنة » . فمقارنة
تكاليف وحدة الخدمة مع الاتجاهات التاريخية أو معلومات التكلفة
المماثلة فى الأنشطة أو الوحدات الاخرى أو مع معايير الاداء تعتبر
أساليب هامة لتعزيز الكفاءة فى الوحدات الحكومية .

(ج) توفير أساس منطقى لتبرير تقديرات الموازنة والحصول على
تأييد الهيئات التشريعية تجاه اعتمادها .

(د) ادراك التكلفة وهو مجال هام تساهم به محاسبة التكاليف فى
الكفاءة . فعندما ما يكون لدى العاملون بالوحدات الحكومية
والمستفيدون بخدماتها ادراك تكلفة الخدمة ، فانه تتوفر لديهم
الرغبة فى اكتشاف عدم الكفاءة وتدعيم التصرف المصحح .

٥ - استخدام أساليب التحليل الكمى :

استخدام الاساليب الكمية الشاملة ، متضمنة تحليل الانظمة ،
يعتبر أساسى بالنسبة لنماذج الموازنة المتطورة . فتحليل الانظمة -
الذى يفتح الباب الى التحليل الحدى ، بمعنى توازن المنافع الاجتماعية
الحدية - يعتبر مدخل منطقى فى ظل عدم التأكد المعقدة المتعلقة
بالاختيار الضرورى فى عملية اتخاذ القرار . أنه يساعد فى اختيار
أساليب التصرف البديلة ويخدم كمساعد للحكم على تعظيم السلوك
الاجتماعى - الاقتصادى .

ويتضمن تحليل الانظمة نوعين رئيسين من الأساليب (٢٧) :

١ - تحليل التكلفة - المنفعة وتحليل التكلفة - الفعالية أو الانجاز .

٢ - الأساليب المتعددة لبحوث العمليات .

تحليل التكلفة - المنفعة يعتبر مفيد على مستوى المشروع المتضمن عوامل مستقلة واجتماعية ، فيما يتعلق بتعظيم المنفعة - أما التكلفة - الفعالية فيهتم بمسألة التعظيم عندما يكون تقييم المدخلات (التكاليف) ممكنا بأسعار السوق بينما يتعذر ذلك بالنسبة للمخرجات (المنافع) . جانب آخر لفعالية التكلفة هو أن السياسات ، الأهداف والمنافع تكون محددة ، والمدخلات يتعين توفيرها وفقا لاقول تكلفة ممكنة ، بمعنى تعظيم التكلفة .

تحديد التكاليف والمنافع عبر الزمن يعتبر هام ، ومن الضروري ضمان أن كافة المنافع والتكاليف المناسبة قد أخذت في الحسبان . ويتطلب هذا اسقاط للتكاليف ، الجارية والرأسمالية ، المستقبلية والفعالية (المنافع) المستقبلية للبدائل المتعددة مخصومة لقيمتها الحالية .

من وجهة محاسبية ، يتطلب منهج تحليل التكلفة - المنفعة تجميع ومعالجة والنبؤ بالمعلومات وأساليب محاسبية فعالة وموثوق بها ، بناء نماذج تكلفة - منفعة ، وترجيح (وزن) التكاليف تجاه الاداء الذى قد يقتضى اختيار مجموعة مناسبة من التوازن أو أسعار الظل بالنسبة للمدخلات والمخرجات توصلنا الى نموذج قرارى دقيق .

٦ - انشاء نظام للمعلومات :

مجالات معينة للقصور المحاسبى يواجه استخدام النماذج المتطورة من الموازنة فى الوحدات الحكومية ، تتمثل فى :

- ١ - تنظيم ردىء للبيانات المحاسبية والاحصائية الأساسية ،
تجعل من الصعب تجميعها داخل تبويبات مفيدة .
- ٢ - التأخير فى تشغيل البيانات والتقارير عنها .
- ٣ - تقدير ذاتى (اتفاقى) للتكاليف والمنافع ينتج عنه معلومات
غير كافية وغير موثوق بها .

وتبعاً لذلك ، فإن المتطلب الاساسى هو تصميم نظام مناسب وفعال لتجميع وتشغيل سليم بشأن أساس البيانات اذا ما كانت هناك رغبة فى التحول الى انظمة موازنة حديثة ومتطورة . ان انشاء نظام المعلومات الذى سيجمع بيانات كافية لاجل قياس وتقييم البرامج البديلة ومدى التقدم فى انجاز البرامج تجاه أهدافها يعتبر خطة تعاونية تشترك فيها أفضل القدرات المحاسبية والادارية . وقد يتطلب تنفيذ أنظمة المعلومات توفير معدات تشغيل بيانات آلية قادرة على معالجة هياكل البرامج المعقدة واستخدام أساليب احصائية متطورة (٢٨) .

الاستخدام الواسع لتشغيل البيانات الكترونيا ، قد يجعل من الأفضل مركزة المهام المحاسبية . ويتطلب ذلك تخطيط وبرمجة سليمة للتسهيلات .

٧ - توحيد المفاهيم ، المصطلحات والتبويبات :

ان انشاء واستخدام نظام موحد ومستقر ، فيما يتعلق بالمفاهيم والمصطلحات والتبويبات ، مرتبطة بنظام دولى يعتبر حافزا قويا نحو محاسبة أفضل فى القطاع الحكومى وأيضاً ذو أهمية لاغراض التخطيط الاقتصادى والمحاسبة القومية . ويجب أن يكون هذا النظام ملائماً للتطبيق فى جميع الوحدات الحكومية ، ومحققاً لكافة الاغراض المتصورة . انه لايلزم أن يكون موحداً فى كافة التفاصيل ،

وانما يجب أن تحقق مفاهيمه ، تبويباته الاساسية ، وقواعد درجة كافية من التجانس •

ومن ناحية أخرى ، فان الالتزام بنظام أو مجموعة مصطلحات مالية وتكاليفية موحدة سوف يكون ضرورى ومرغوب فيه لاغراض الموازنة والتخطيط ولتوفير علاقة متبادلة افضل بنظام المحاسبة القومية • وسوف تلتزم كل وحدة حكومية بهيكل موحد يسهل عمليات مقارنة ، تقييم وتكامل المعلومات على نحو منهجى •

٨ - التأييد ، المساعدة والتدريب :

عرقلات تحدى اساسية لانشاء انظمة موازنة - محاسبة متطورة ، خصوصا فى الدول النامية ، تتمثل فى : جمود التشريعات والقوانين المالية ، عدم الاستفادة بتجارب الدول المتقدمة ، وعدم تطوير القدرات البشرية والتسهيلات الادارية والمحاسبية • هذه التحديات ، يتم التغلب عليها من خلال :

١ - تغييرات أو تعديلات فى القوانين والتشريعات المالية تؤيد وتصاحب التطور المستهدف للمحاسبة فى الوحدات الحكومية •

٢ - الاعتماد على المساعدات الخارجية فى المراحل الاولى من التطوير ، فالمساعدات الخارجية فى تصميم وانشاء أساليب محاسبية حكومية افضل يمكن أن تفيد بدرجة كبيرة •

٣ - تسهيلات كافية لتدريب وتنمية القدرات المحاسبية وأيضا الادارية فى النشاط الحكومى •

وبوجه عام ينبغى الا يتم التطوير المستهدف فى المحاسبة والموازنة فى وقت واحد ، لكن فترة تقييم وتعديل شامل يجب أن تكون متصورة وتدرج مرحلى يجب أن يكون متوقعا •

ملخص نتائج البحث

يمكن تلخيص الخطوط الرئيسية للبحث على النحو التالي :

١ - تخلق المهام والواجبات الضخمة للحكومة - فى ظل موارد محدودة وتقريبا استخدامات غير محدودة - الحاجة الى أنظمة فعالة للموازنة ، وبالتالي الى أنظمة سليمة وكاملة للمحاسبة من أجل ادارة مسئولة وفعالة فى الوحدات الحكومية .

٢ - اذا ما تم النظر الى الهيكل المحاسبى المستخدم حاليا فى الوحدات الحكومية - وبوجه خاص فى الدول النامية أو الآخذة فى النمو - يتبين أنه يركز فقط على تحقيق جوانب المسئولية ، وبالتالي فانه غير مناسب لمقابلة المطالب الادارية وحاجات التخطيط الاقتصادى .

٣ - نقطة البدء فى تطوير الهيكل المحاسبى الحكومى ينبغى أن تنصب على تطوير نموذج الموازنة باعتبار أن أبعادها تنعكس فى أو تعكس نظام المحاسبة المستخدم . فالموازنة الحكومية تبين البرنامج المالى للحكومة عن السنة ، ويفضل أن تعكس هذه الموازنة - الى جانب المسئولية عن الانفاق - الفعالية والكفاءة فى استخدام الموارد المتاحة وأن تكون فى نفس الوقت متناسقة ومتكاملة مع خطة التنمية كأداة هامة لتنفيذها . فى هذه المجالات الثلاثة - أى المسئولية ، الادارة ، التخطيط - يمكن أن يؤدي النظام المحاسبى دور أساسى .

٤ - كمدخل أساسى ، تم تحديد الاهداف الرئيسية التى يجب أن يحققها نظام الموازنة - المحاسبة فى الوحدات الحكومية وهى اهداف المسئولية ، الاهداف الادارية والتخطيطية . ورغم اختلاف هذه الاهداف فانها ذات أهمية كبيرة فى نظام الموازنة - المحاسبة .

٥ - تبين من التقييم المنهجى للنظام التقليدى أنه غير مناسب لتحقيق الاهداف الادارية والتخطيطية ، وأن الحاجة الى استخدام نماذج متطورة من الموازنة تصبح ضرورة حتمية .

٦ - الاتجاه المعاصر في اعداد الموازنة يؤكد بدرجة أقل على المدخلات ويعتمد بدرجة أكبر على : اعداد تقديرات سوجهة نحو المخرجات ، أنظمة محاسبة واعداد تقارير توفر معلومات عن الانجازات ، كفاءة أداء البرامج والانشطة والوظائف وتحقيق الاهداف ، والتحليل الاقتصادي وأساليب التخطيط طويل المدى . تعديل اعداد الموازنة ، وفقاً لهذا الاتجاه ، ذو متضمنات رئيسية بالنسبة لأساليب وأنظمة المحاسبة في الوحدات الحكومية .

٧ - في هذا الشأن تم التمييز بين أربعة نماذج ، تم توضيح تأثير كل منها على نطاق ووظيفة المحاسبة في الوحدات الحكومية ، هي :

(أ) موازنة الاداء : وهي تحديد الاغراض التي تطلب من أجلها الاعتمادات ، تصور تكاليف البرامج المصممة لتحقيق هذه الاغراض ، وتتطلب قياس وتقييم الانجاز والاداء تحت كل برنامج . أنها تلتقى الاضواء على اهتمامات الادارة في الموازنة ، ساعية الى تحقيق درجة أكبر من الكفاءة في الاداء من خلال التبويب في شكل مصطلحات وظيفية وتوفير قياسات لتكلفة الاداء .

(ب) نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة : هو موجه نحو التخطيط الاقتصادي ، وتمتد جذوره في موازنة الأداء والتحليل الاقتصادي ، أنه يسعى الى دمج التخطيط ، الموازنة ، المحاسبة ، والمسئولية داخل اطار واحد متكامل متماسك منطقياً . هدفه تحويل روتين الموازنة السنوى الى تقييم وتصيغ للمشروعات في ضوء الاهداف والسياسات المستقبلية ، معتمداً على معلومات التكاليف والمنافع المستقلة أو الاجتماعية للوسائل البديلة وقياس المخرجات (المنافع) لتحقيق أهداف وحاجات معينة ذات طبيعة اجتماعية - اقتصادية . كما يتطلب توفير حسابات تكلفة ومراكز تكلفة مناسبة وكذلك معايير تقييم لاجل القياسات الحالية والمستقبلية .

(ج) الادارة بالاهداف : وهي بديل مرن لنظام التخطيط - البرمجة - الموازنة ، اذ تركز على الادارة الذاتية واللامركزية .

(د) الموازنة ذات الاساس الصفرى : وهى مثل الادارة بالاهداف ، تعتبر مشابهة فى جوانب كثيرة لموازنة الاداء وان تتميز عنها باتاحة الفرصة للبرامج الجديدة لكى تتنافس مع البرامج القائمة على الموارد المتاحة .

ويعتبر نموذجى الاداء والتخطيط - البرمجة - الموازنة بحق الاساس فى التطور المعاصر لاتجاه الموازنة .

٨ - يتعين قبل انشاء هذه النماذج المتطورة بالنسبة للدول التى مازالت تستخدم النموذج التقليدى ، اجراء تقييم دقيق لتحديد امكانية استخدامها بدون التخلي عن الموازنة التقليدية . فالاخيرة تخدم غرض مؤثر وسوف تؤدى وظيفتها بكفاية قبل أن يصبح التحول واقعا . ورغم أن استخدام أى من هذه النماذج المتطورة ، وبصفة خاصة التخطيط - البرمجة الموازنة ، يعتبر حتى الآن معقد جدا ، فانه يمثل الهدف الذى ينبغى أن يتجه اليه نظام الموازنة - المحاسبة فى المستقبل .

٩ - بانتهاء الباحث من دراسته التحليلية لنماذج الموازنة المتطورة وانعكاسها التأثيرى على المحاسبة ، انتقل الاهتمام الى بعض الافكار المتعلقة بأبعاد تطوير المحاسبة فى الوحدات الحكومية لمقابلة هذا التطور وتوفير متطلباته بحيث يكون نظام الموازنة - المحاسبة محققا لاهداف المسئولية ، الادارة والتخطيط . وقد تضمنت ابعاد التطوير الجوانب والمجالات التالية : التبويب المحاسبى ، المنهج المحاسبى ، الرقابة الداخلية والمراجعة ، استخدام محاسبة التكاليف ، استخدام أساليب التحليل الكمى ، انشاء نظام للمعلومات ، توحيد المفاهيم والمصطلحات والتبويبات ، والتأييد والمساعدة والتدريب .

١٠ - بوجه عام ينبغى ألا يتم التطوير المستهدف فى المحاسبة والموازنة فى وقت واحد ، لكن فترة تقييم وتعديل شامل يجب أن تكون متصورة وتدرج مرحلى يجب أن يكون متوقعا .

مراجع البحث

1. Anthony, Robert N., and Regina E. Herzlinger, «*Management Control in Nonprofit Organizations*», Revised Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1980.
2. Castello, Albert P., «*The Model Cities Program : An Application of PPBS*», Management Accounting, January 1973, p. 30.
3. Copeland, Ronald M., and Paul E. Dascher, «*Managerial Accounting*», Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A., 1978.
4. Drebin, Alla R., and Harold Bierman, «*Managerial Accounting — An Introduction*», Third Edition, W.B. Saunders Company, London, 1978.
5. Enthoven, A.J.H., «*Accountancy and Economic Development Policy*», North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1973.
6. Henry, Nicholas, «*Public Administration and Public Affairs*», Second Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1980.
7. Jun, Jong S., «*Management by Objectives and the Public Sector, Introduction*», Public Administration Review 36, January-February 1976.
8. Lynn, Edward S., and Robert J. Freeman, «*Fund Accounting-Theory and Practice*», Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1974.
9. McCaffery, Jerry L., «*MBO and the Budgetary Process*», Public Administration Review 36, 1976.
10. Moscovice, Stephen A., and Mark C. Simkin, «*Accounting Information Systems-Concepts and Practice For Effective Decision Making* », John Wiley & Sons Inc., New York, 1981.
11. Pyhrr, Peter A., «*The Zero Base Approach to Government Budgeting*», Public Administration Review 37, January-February 1977.
12. Schick Allen, «*The Road From ZBB*», Public Administration Review, 38, March-April 1978.
13. Shah, Pravin P. «*Cost Control and Information Systems*», McGraw-Hill Book Company, U.S.A., 1981.

14. Sherwood, Frank P., and William J. Page, «*MBO and Public Management*», *Public Administration Review* 36, January-February 1976.
15. United Nations, «*A Manual for Programme and Performance Budgeting*», New York, 1965d.
—————, «*A Manual For Government Accounting*» (U.N. Interregional Seminar on Government Accounting and Financial Management), Beirut, Lebanon, 1969 f.