

العنوان:	دور نظم المعلومات المحاسبية و الادارية : تخصيص الموارد و ترشيد الانفاق : منهج مقترح لتطوير كفاءة و فعالية نظرية الاموال المخصصة
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	الصعيدى، إبراهيم أحمد أحمد
المجلد/العدد:	ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1985
الصفحات:	1 - 58
رقم MD:	109624
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الكفاءة الانتاجية ، نظم المعلومات المحاسبية ، نظم المعلومات الادارية، الموارد المالية ، ترشيد الاستهلاك ، الانفاق العام ، تحسين الاداء، الموارد الاقتصادية ، القياس المحاسبي ، الايرادات ، المصروفات ، الاصول الثابتة ، التكاليف الاجتماعية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/109624

دور نظم المعلومات المحاسبية والادارية

تخصيص الموارد وترشيدها الانفاق

(منهج مقترح لتطوير كفاءة وفعالية نظرية الاموال المخصصة)

بحث مقدم من

دكتور / ابراهيم أحمد الصعدي

الاستاذ المساعد بكلية التجارة جامعة عين شمس
والمعار الى جامعة الامارات العربية المتحدة

(١/١) مقدمة :

(/١/١/١) طبيعة المشكلة وأبعادها :

تعتبر المحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تركز على تطبيق مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية والفروض ، والسياسات المختلفة ، على مجموعة من الظواهر وواجهه النشاط التي تقع في مجال الفكر المحاسبي ، وذلك بغرض الوصول الى نظريات عامة يمكن الاستفادة في تفسير تلك الظواهر .

كذلك فان النظام المحاسبي لاي وحدة ادارية كانت أم اقتصادية ليس هدفا في حد ذاته ، ولكنه وسيلة لتحقيق مجموعة من الاهداف يجب ان تكون تحت عناية ورعاية مصممي أى نظام ، فهناك مجموعة من الاهداف يسعى أى نظام محاسبي لتحقيقها ، ويمكن الحكم على مدى كفاءة وفعالية النظام بمدى تحقيق هذه الأهداف .

وبالنظر الى النظام المحاسبي الحكومي نجد أنه بالرغم من أنه كان اسبق النظم المحاسبية ظهورا ، الا انه كان ابطئها تطورا^(١) وكان

Harold I. Steinberg «A New look At Governmental Accounting, The Journal of Accountancy.» March 1979. p. 46.

(١) انظر :

من الطبيعي طبقا لذلك ان يصبح المحاسبى الحكومى غير قادر على ملاحقة التطورات المتلاحقة فى النشاط الاقتصادى بصفة عامة ، والتغيير فى الوظائف اتقليدية للحكومة بصفة خاصة . حيث اصبحت الحكومة تمارس وظائف أخرى مستحدثة خلاف الدفاع والأمن والتعليم ، والصحة ، كانشاء الوحدات الاقتصادية العامة الغير هادفة الى الربح ، والمشروعات التى تدرعوائد اجتماعية لأفراد المجتمع ، وهو ما نتج عنه توسيع قاعدة البيانات التى تحتاجها الهيئة الادارية لممارسة تلك الوظائف .

ومن المعلوم أن النظام المحاسبى المطبق فى مجال المحاسبة الحكومية ، يعتمد حتى الآن على نظرية الأموال المخصصة^(٢) ومؤدى هذه النظرية انها تعتمد على مفهوم أساسى ، وهوان هناك مجموعة من الموارد التى يتم تخصيصها لتادية مجموعة من الأنشطة أو تحقيق مجموعة من الأهداف ، بمعنى آخر فان النظام المحاسبى المطبق ، يقوم على أساس الربط والمقارنة المستمرة والروتينية بين مجموعة الاعتمادات المخصصة بالموازنة من جهة ، والارتباطات التى وقعت فى مقابل هذه الاعتمادات المحددة سلفا من جهة أخرى ، وذلك بغرض التأكد من قانونية تلك المصروفات والارتباطات .

وبتطبيق مفاهيم نظم المعلومات المحاسبية والادارية على التحليل السابق^(٣) يتضح مدى القصور فى النظام المحاسبى القائم كنظام معلومات ، لأن المحاسبة فى اطار النظام المطبق حاليا فى الوحدات الادارية الحكومية ، تهتم بمرحلة واحدة فقط من مراحل النشاط الاقتصادى الحكومى ، وهى مرحلة الاقتناء ، (الاستحواذ) ، وذلك على اعتبار أنها محاسبة على المصروفات ، فى حين أن المحاسبة فى مرحلة

(٢) سوف نستخدم فى البحث مصطلح نظرية الاموال المخصصة تمشيا مع العرف السائد والكتابات المتداولة ، بالرغم من ان هذا المصطلح يعنى علميا مجموعة من الاسس والمبادئ المتعارف عليها .

(٣) للمزيد حول مفهوم نظرية المعلومات - يراجع :

Gordon M. Davis, «Management Information Systems : Conceptual Foundations, Structure, and Development.» McGraw-Hill Book Company, New York. 1974.

الاستخدام ، والتي تمثلها المحاسبة على النفقات لم تجد نفس الاهتمام ، وبمعنى آخر فان النظام المحاسبى القائم فى الوحدات الادارية حاليا يهتم بما تشتريه أو تقتنيه الحكومة ، وليس بما تنجزه ، وكيف انجزته •

ان أبعاد المشكلة تتعدى ذلك بكثير فمن الواضح طبقا لمفاهيم نظم المعلومات أن المحاسبة التى تقف قاصرة عن ملاحقة المخرجات (وتتمثل فى مجال النشاط الحكومى فى قياس الأعمال المنجزة والأهداف المحققة) لا يمكن أن تكون عاملا مساعدا لتحقيق أى غرض من أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات^(٤) وهو بعد آخر يؤخذ على نظرية الأموال المخصصة بوضعها الراهن .

(٢/١/١) أهمية البحث وضرورته :

تنبع أهمية هذا البحث وضرورته فى أن هناك حاجة ماسة الى معلومات من نوع معين لا يوفرها نظام المعلومات الحالى وهذا النقص فى المعلومات له تأثيراته السلبية على نجاح التنظيمات الحكومية بصفة عامة ، والوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الربح بصفة خاصة ، من حيث تخطيط استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ، والرقابة عليها ، وتقويم النتائج والتقارير عنها كل ذلك بهدف الموازنة بين الموارد والاستخدامات لتحقيق هدف ترشيد الانفاق العام •

ولعل هناك أهمية وضرورة أخرى ترتبط بتأكيد وتحليل المعنى الحقيقى لمفهوم ترشيد الانفاق العام ، فليس معنى عملية الترشيح تلك هو مجرد العمل والحرص على الانفاق الأقل باى وسيلة أى صورة ، ولكن المعنى أكبر من ذلك بكثير ، فترشيح الانفاق يعنى من الوجهة الحقيقية العمل على الانفاق برؤية وبخطة مدروسة ومحكمة ،

(٤) انظر على سبيل المثال :

Johnson, R. A. F. E., Kast and J. E. Rosenzweig «The theory and Management of Systems.» McGraw-Hill Book Company, New York., 1974, p. 435.

أو بمعنى آخر يعنى استخدام الموارد النادرة والمتاحة بالطرق التى تكفل الحصول على أكبر انجاز ممكن ، ولعل هذا ما يهدف اليه منهج التطوير المقترح لزيادة كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة .

(٣/١/١) أهداف البحث :

يهدف هذا البحث الى تحقيق ما يلى :

١ - ابراز المفهوم الموضوعى للمال المخصص ، ومدى خضوع نظرية الأموال المخصصة لمفاهيم النظرية المحاسبية من خلال تحليل اطار هذه النظرية .

٢ - توضيح أوجه القصور فى نظرية الأموال المخصصة كنظام معلومات محاسبية وادارية ، وفلسفة التحول الى منهج نظم المعلومات فى النشاط الحكومى بصفة عامة ، والوحدات الادارية الغير هادفة الى الربح بصفة خاصة .

٣ - شرح دورة النشاط الاقتصادى الحكومى كنظام معلومات مع تحديد مقومات هذا النظام ، وأهدافه وعوامل نجاحه .

٤ - توضيح كيفية الموازنة بين الموارد الاقتصادية المتاحة فى ظل تدريبها ، واستخداما تلك الموارد فى أوجه النشاط المختلفة ، بالرغم من تعددها وتنوعها واتساع مجالاتها .

٥ - اقتراح منهج لتطوير ورفع كفاءة وفعالية ، نظرية الأموال المخصصة فى ضوء المناقشات السابقة ، وطرح مجموعة من الأساليب التى يمكن الأسترشاد بها فى تحقيق هذا الهدف .

(١ / ٢) التفسير الموضوعى لمفهوم المال المخصص :

يقوم تفسير بناء نظرية الأموال المخصصة من منطلق أنه فى كثير من الأحيان يتم تخصيص جانب من الموارد لغرض تأدية نشاط معين أو مجموعة أنشطة معينة ، وفى هذه الحالة فإنه يمكن أن يطلق على هذا القدر من الموارد المخصصة لغرض معين لفظ « مال مخصص <Fund>

ومن الثابت أن نظرية الأموال المخصصة إنما أصلاً لتفسير طبيعة العمل فى القطاعات التى لا تستهدف تحقيق الربح أو الدخل ، والتى من أهمها الوحدات الادارية بالقطاع الحكومى .

وتعبير المال المخصص - تعبير فنى له معنى ومضمون محدد فى تلك القطاعات التى تستخدمه ولعل التعريف الذى وضعته اللجنة القومية الأمريكية للمحاسبة الحكومية عن مفهوم المال المخصص فى أنه « يمكن النظر الى كل مال مخصص على أنه وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ذات مجموعة من الحسابات ذاتية التوازن Self-balancing أى أن هذا المال المخصص يعتبر فى وقت واحد - مجموعة من الموارد والحقوق على هذه الموارد . . . وتمثل تلك الحقوق فى القيود أو الحدود التى يتم فى ظلها استخدام هذه الموارد^(٥) .

ولعل هذا التعريف يلقى الكثير من الضوء على التفسير الموضوعى لمفهوم المال المخصص حيث يمكن أن نستخلص منه ما يلى :

١ - ان « المال المخصص » أولاً وقبل كل شىء بمثابة مجموعة من الموارد التى تشكل فى ذات الوقت الوحدة المالية والمحاسبية ،

(٥) « ... an independant Fiscal and accounting entity with a self - balancing set of accounts recording cash and or other resources together with all related liabilities, obligations, reserves, and equities which are segregated for the purpose of carrying specific activities or attaining certain objectives in accordance with special regulations, restrictions or limitations».

See For Exampel :

National committee on Governmental Accounting Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting (Chicago : Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada, 1968), pp: 6 -7.

والتي لا تتطابق في غالب الأحيان مع الوحدة التنظيمية^(٦) .

٢ - أن لكل « مال مخصص » على حدة مجموعة من الحسابات ذاتية التوازن وهذا يعنى أن عملية تسجيل الوقائع الخاصة - بكل « مال مخصص » انما يتم فى اطار طريقة القيد المزدوج ، وتحليل العمليات والأحداث التي تتم الى طرفين يكون احدهما مدينا والآخر دائنا بنفس الفنية .

٣ - أن الأخذ بالمفهوم السابق يستلزم تصميم نظام محاسبى خاص يكون قادرا على تجميع بيانات مستقلة عن كل « مال مخصص » وتحليلها بحيث توضح كلا من الموارد والحقوق عليها ، والمتحصلات والمصروفات ، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق مجموعة من الحسابات المستقلة المتوازنة ذاتيا لكل مال مخصص على حدة تشتمل على حسابات للأصول والخصوم ، والاستخدامات ، والموارد ثم أخيرا الفائض^(٧) .

من التفسير السابق يمكن القول أن أبرز الملامح التي يميز بها النظام المحاسبى الحكومى هى استخدام نظرية الأموال المخصصة ، والتي تنبع أساسا من أحكام دستورية وتشريعية تصدرها السلطة المختصة ، حيث تقضى تلك الأحكام بأن ما يمنح للسلطة التنفيذية من سلطات مالية انما يخضع لرقابة السلطة التشريعية ، حيث أن

(٦) لعل هذا المفهوم يتمشى مع الفكرة القائلة بان الاساس الاقتصادى هو الاساس المناسب فى تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية ، حيث تخلق الوحدة المحاسبية عندما تكون هناك وحدة اقتصادية ، أو بمعنى آخر تكامل مجموعة من الموارد الاقتصادية واستخدامها فى ممارسة نشاط اقتصادى معين هو المعيار الاساسى فى تحديد الوحدة المحاسبية - انظر على سبيل المثال :

American Accounting Associations, Management Accounting Committee, «Report of the Management Accounting Committee», The Accounting Review, xxxv II (No. 3. 1962) p. 526.

(٧) الأخذ بهذا المفهوم يستدعى تقسيم النظام المحاسبى الى أنظمة فرعية مستقل كل منها عن الآخر حيث ان له حساباته وسجلاته ، وادارته ، ونظم القياس ، والتقويم والتبويب الخاص به دون غيره « - انظر على سبيل المثال :

Randle R. King and C. David Baron, «An Intergrated Account Structure for Governmental Accounting and Financial Reporting» The Accounting Review, XLIX (No. 1, 1974). p. 76.

السلطة التشريعية هي التي تنشأ تلك الأموال وتخصصها للاستخدام في الوحدات التنفيذية لتنفيذ أهداف معينة .

(١ / ٣) مدى خضوع نظرية الأموال المخصصة لمفاهيم النظرية المحاسبية :

أثارت نظرية الأموال المخصصة ومازالت تثير الكثير من الجدل بين مؤيديها ومعارضها ، من زاوية مدى خضوعها للقواعد المحاسبية العامة .

وكما سبق القول فإن الواقع الأساسى لظهور تلك النظرية هو تفسير طبيعة العمل فى قطاع كبير من الوحدات المحاسبية غير الهادفة الى الربح او تحقيق الدخل والتي من اهمها بالطبع وحدات الجهاز الحكومى والادارى باى دولة من الدول . وقد وجدت تلك النظرية أرضا خصبة للتطبيق حيث كان النشاط الحكومى والى وقت ليس ببعيد يقوم على اداء مجموعة من الوظائف التقليدية كالمدفوعات والأمن ، والتعليم ، وهى وان كانت تحقق عائدا اجتماعيا الا أنها لا تستهدف انتاج الدخل بمفهومه الاقتصادى ، حيث ان المفهوم الاخير يكتنفه الغموض ، ولعل تلك الصعوبات التى واجهها الكثيرون فى تعريف مفهوم الدخل ، والعوامل الذاتية التى تحيط بتفسير هذا المفهوم ، هو ما حدا بالبروفيسور فاتر Vatter الى اقتراح بتعميم مفهوم نظرية الأموال المخصصة على جميع التنظيمات بانواعها المختلفة ، حيث اقترح فاتر ترك مفهوم الدخل بدون تعريف والاستغناء عن ذلك باعادة تصميم هيكل الحسابات فى التنظيمات التى تستهدف انتاج الدخل ، حول مفهوم « المال المخصص » ومن ثم تتشابه نظم المحاسبة فى جميع التنظيمات التى تستهدف منها انتاج الدخل والتي لا تستهدف ذلك على السواء (٨) .

See-William J. Vatter, «The Fund Thory of Accounting and Its (٨) Implications for Financial Reports.» (Chicago, III. : The University of Chicago Press, 1947).

الا أن اقتراح فاتر Vatter وجهة بمعارضة شديده أُنذاك من بعض المتخصصين فى ميدان التنظيمات ومنهم ماكس ويبر Max Weber الذى يرى أن « الطبيعة المتميزة واختلاف تقسيم الأداء بين التنظيمات التى تستهدف انتاج الدخل ، وتلك التى لا تستهدفه من شأنه أن يجعل من الضرورى اختلاف طبيعة النظام المحاسبى فى كل منها^(٩) » .

وأن كان هذا الجدل قائما قديما فان الدراسة التى اصدرتها جمعية المحاسبين والمراجعين الامريكية (A.A.A.) عام ١٩٦٦ ، والتى تعتبر واحدة من ركائز الفكر المحاسبى المعاصر ، التى استهدفت الملامح الأساسية لنظرية المحاسبة ، قد فجرت القضية من جديد ، حيث ترى تلك الدراسة بصلاحيه المفاهيم المحاسبية العامة بجميع الوحدات بصرف النظر عن القطاعات التى تنتمى اليها^(١٠) » .

ولكن ظهر من يمارض هذا الرأى ، على اعتبار أن هناك الكثير من السمات التى تميز الوحدات الادارية فى الجهاز الحكومى عن تلك الوحدات العاملة فى قطاع الاعمال والتى تستهدف تحقيق الربح وانتاج الدخل ، وبالتالي فان القول بصلاحيه المفاهيم المحاسبية ، او اتباع مجموعة واحدة من المبادئ والقواعد المحاسبية

(٩) See - Max Weber, «The Theory of Social and Economic Organization, translated from the German by A. M. Henderson and Talcott parsons. (Glencoe, Ill : The Free press, 1947). p. 176.

(١٠) ورد فى مقدمة تلك الدراسة النص التالى :

The committee's statement envisages application of the accounting process not only to business operated for profit, but also to the activities of individuals, fiduciaries, governmental units, charitable enterprises, and similar entities. Information systems are designed to serve managers and others in carrying out the organizational objectives of entities in which profitability is not the sole or even an important objective as well. Of course, in business entities, Economic Considerations broadly conceived, are of major importance in planning action and controlling operations to achieve the planned objectives for all entities. While this statement may, because of certain illustrations appear to be directed primarily toward profit-making enterprises, Virtually all of the observations and recommendations are applicable with equal force to organizations with other objectives.

See for example :

Committee to prepare & statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, «A Statement of Basic Accounting Theory.» (Sarasota, Florida ; A. A. A., 1966) p. 2.

فى جميع تلك الوحدات امرا ان لم يكن مستحيلا فانه غير عملي (١١)

(١/٤) التداخل بين مفهوم الوحدة المحاسبية والتنظيمية ومشكلة التخصيص وضع فريد :

سبق ان ذكرنا ان المال المخصص يمثل وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ولعل التساؤل الذى يثار هنا ؟

هل الوحدة المحاسبية والمالية فى النشاط الحكومى هى الوحدة التنظيمية ؟ وعلى اى كيان يتم تخصيص الموارد ؟

ان التصور الشائع فى معظم الكتابات المعاصرة تصور الوحدة التنظيمية فى النشاط الحكومى (كالوزارة - او المحافظة ، او المصلحة ، او المدينة ٠٠٠) على أنها الوحدة المحاسبية فى النظام المحاسبى الحكومى ٠٠ وهذا تصور خاطئ .

من المؤكد ان مفهوم الوحدة ، يمثل احد الركائز الاساسية فى نظرية المحاسبة ويؤكد هذا المعنى ما ذكرته لجنة المفاهيم المحاسبية فى شركات القطاع العام والمنبثقة عن جمعية المحاسبين الامريكىة حيث ورد فى احد دراستها :

«ان مفهوم الوحدة يعتبر احد المفاهيم الرئيسية التى لا يمكن الاستغناء عنها فى المحاسبة ، فاذا كانت المحاسبة نظاما للمعلومات

(١١) من تلك السمات المختلفة الاتجاه نحو خدمة جمهور المواطنين ، وغياب

فكرة تحقيق الربح ، واختلال مسبل التمويل ، وانكسار الابطار للسلسلة التشريعية فى الدولة والاعتماد على الضرائب كمصدر رئيسى لتحقيق الايراد - انظر على سبيل المثال :

- ١ - دكتور محمد السيد الجزار - المحاسبة الحكومية - مكتبة عين شمس ١٩٦٨ .
- ٢ - دكتور حسن محمد كمال - نظام المحاسبة الحكومية - مكتبة عين شمس ١٩٨٣ .
- ٣ - د ٠ حسين عامر شرف - مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية - دار النهضة العربية ١٩٧٩ .

فان مفهوم الوحدة هو الذى يحدد حدود هذا النظام ، كما ان تفسير المحاسب لهذا المفهوم هو الذى يؤدي الى تحديد المجالات التى يتم تجميع المعلومات واعداد التقارير عنها» (١٢) .

ولعل هذا المفهوم هو ما حاول فاتر تاكيده فى الاربعينات حينما أكد « أن الوحدة ليست على الاطلاق مرادفا للشركة أو المنشأة ، وانما هى هدف ينبغى تحقيقه ، أو مجموعة بيانات من الضرورى دراستها وتفسيرها » (١٣) .

ومفهوم «المال المخصص يتطابق مع تلك التعريفات والتفسيرات على اعتبار انه يمثل وحدة محاسبية مستقلة تتعلق بتنفيذ نشاط معين أو تحقيق هدف محدد فى إطار مجموعة من القيود و حدود والتنظيمات .

ومن هنا يتضح أن الأخذ بنظرية الأموال المخصصة فى النشاط الحكومى وراءه دوافع موضوعية منها :

١ - وجود بعض القيود والحدود التى تفرضها السلطة على استخدام الأموال العامة .

٢ - ضرورة تخصيص الموارد المتاحة على أنشطة معينة لتحقيق الأهداف المخطط لها .

٣ - ضرورة الفصل بين الموارد الجارية والموارد غير الجاية حتى يسهل تحديد الموارد التى يمكن تخصيصها بالاعتمادات (١٤) .

American Accounting Association, «Report of the Committee on (١١) Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector 1970-1971» «Supplement to Volume XLVII of the Accounting Review, 1972. p. 80.

W. J. Vatter, «op. cit.» p. 45.

Vatter, «Ibid.» p. 41.

(١٢)

(١٣)

ومن هنا فان الوحدة الأساسية وفق نظرية الأموال المخصصة هي « المال المخصص » والذي هو ذات الوقت وحدة مالية .

كما أنه ليس الوحدة التنظيمية التي يقصدها الكثيرون في هذا المقام (١٥) .

ولكننا نود أن ننوه أن مفهوم الوحدة المحاسبية يتفق مع مفهوم الوحدة التنظيمية في بعض قطاعات النشاط الحكومي التي تسير فيها العمليات المحاسبية بما يشبه العمل في قطاع الأعمال الخاص - وذلك اذا كان الغرض من الانفاق - المحافظة على رأس المال سليما أو أن تحقق الربح ليس هو الدافع الرئيس للنشاط .

أما فيما يتعلق بالوحدات الحكومية التي يخصص لها مجموعة من الأموال للانفاق المباشر في تأدية خدماتها بغرض تحقيق أهدافها ، فان الوحدة المحاسبية هنا لا تتفق مع الوحدة التنظيمية فمثلا يمكن لاحدى الوحدات التنظيمية بالدولة أن تحصل على مواردها أى يخصص لها عدة أنواع من الأموال المخصصة (من الجهاز الادارى ، أو من جهاز الطوارئ . . الخ) وفي هذه الحالة فمن الضروري أن يمسك بداخل كل وحدة تنظيمية مجموعة دفترية مستقلة خاصة بكل نوع من أنواع الأموال المخصصة ، وبالتالي تتعدد الوحدات المحاسبية داخل الوحدة التنظيمية بقدر أنواع الأموال المخصصة للاغراض المختلفة التي قامت الوحدة التنظيمية بتنفيذها (كما في حالة اوحداث المجمع الصحية بالقرى) .

مما سبق يمكن أن نخلص بنتيجة أساسية لفض التداخل بين مفهوم الوحدة المحاسبية والوحدة التنظيمية في مجال نظرية الأموال

(١٥) يرى البعض في هذا الخصوص ما يلي :

«There is generally no single accounting entity for specific governmental unit, such as a city or a county. Instead, the accounting entity for governmental units is the fund.»

See for example :

Walter B. Meigs, A. N. Mosich, and E. John Larsen, «Modern Advanced Accounting.» (New York, N. Y. : McGraw Company, 1979), p. 615.

المخصصة المستخدمة في النشاط الحكومي وهي أن الوحدة المحاسبية الأساسية في المحاسبة الحكومية هي « المال المخصص » حيث يكون الهدف هنا هو اجراء عملية موازنة بين ايرادات معينة ، واستخدامات معينة أما على المستوى الوحدة التنظيمية فان الهدف هو تحقيق التوازن من النفقات والاعتمادات .

(١/٥) نظرية الأموال المخصصة في ميزان النقد المحايد - مالها وما عليها :

لقد أكدت الصفحات السابقة من البحث أن هناك اختلافات جذرية بين مفاهيم نظرية المحاسبة المالية ونظرية الأموال المخصصة . ولعل تلك الخلافات هي ما دفعت البعض أمثال (1) لأن يقرر « أن نظرية الأموال المخصصة تتميز بكثير من التعقيدات ليس بسبب المفاهيم والمبادئ والقواعد التي تستند إليها فقط ، ولكن نتيجة للمجموعات المختلفة الكثيرة ، التي يكون من الضروري على الوحدات الادارية أنشائها في صورة وحدات محاسبية ومالية منفصلة بعضها عن البعض الآخر ، وبالتالي يكون من الصعب على تلك النظرية إعطاء صورة واضحة من نشاط الوحدات الحكومية » (١٦) .

وحتى يمكن الحكم بعدالة على نظرية الأموال المخصصة فاننا يجب أن نوضح أن تطبيق تلك النظرية وظهورها جاء في وقت لم يكن فيه النشاط الحكومي بهذا الاتساع ، حيث كانت وظيفة الحكومة قاصرة على أداء وظائفها التقليدية كالدفاع والأمن والتعليم ، كما أن تدبير الموارد كان يتم من قطاعات تقليدية ، بل في بعض الدول كان الدخل القومي يعتمد على مصدر واحد ، وأن كانت تلك الظاهرة مازالت قائمة في بعض البلدان حتى الآن الا أن النشاط الحكومي في تزايد مستمر ، ومضطرد في جميع المجالات حيث اضطلمت الحكومات الحديثة

Thomas J. Busns and Harveys Hendric Ksen, «The Accounting (١٦) Sampler.» McGraw-Hill Book Co. 1976. pp. 550-559 Non Profit Accounting, A Revolution in Progress by Malvern J. Gross.

بوظائف أخرى غير تقليدية ، كتدبير الرعاية الصحية ، وتوفير فرص العمل ، وزيادة مصادر الدخل القومي ، وتشجيع المرافق والنشآت المتعددة الأغراض ، وحماية البيئة من التلوث . . . كل تلك المجالات ألقت على الحكومات عبئا إضافيا يتمثل في ضرورة زيادة نمو الانفاق العام حتى يتناسب مع الحاجات المتزايدة والأعباء المطروحة . . من هنا نشأت المشكلة وبدأت الانتقاد تنهال على نظرية الأموال المخصصة وعدم كفاءتها وفعاليتها في تخصيص الموارد . ولم يدرك الكثيرين أن هذا أمر طبيعي الحدوث . . . كيف ؟

أن النظرة الموضوعية لعدم كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة في الفكر المعاصر ، يمكن ارجاعه الى تلك الطفرة التي حدثت في النشاط الحكومي فلقد أدى التدخل الحكومي في جميع أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي الى عدم كفاية أساليب المحاسبة الحكومية المستخدمة في توفير البيانات اللازمة للقيام بوظيفة تقييم أداء كثير من القطاعات التي تتولاها الحكومة ، أو كما يرى البعض « لم يعد هناك في ظل استخدام تلك الأساليب التقليدية في المحاسبة الحكومية ضمان لكفاءة استخدام الوحدات الاقتصادية للموارد المتاحة لديها أفضل استخدام ممكن^(١٧) » .

لذلك يرى الباحث انصافا لنظرية الأموال المخصصة . . أنها قامت بإداء دورها المرسوم في إحدى مراحل تطور النشاط الحكومي . . ولكن في ظل المرحلة المعاصرة فان الباحث يضم صوته لما أرتاته منظمة الأمم المتحدة في إحدى تقاريرها في بداية السبعينات أنه « أصبح من الواجب في ظل ظروف النشاط الحكومي المعاصرة تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في بعض الهيئات الحكومية ، حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمة لقياس النتائج المالية

Helfgott, B. Roy, and Schiavo Comp. Seivator, «An Introduction to (١٧) industrial Planning, U.N. Industrialization and Productivity» Bulletin No., 16, N.Y. 1970, pp. 5-11.

والاقتصادية لأوجه نشاط البرامج المختلفة بما فيها قياس الموارد ،
وحصر التكاليف والنفقات ، ومتابعة تنفيذ المشروعات
والأعمال^(١٨) » .

(١ / ٦) أوجه القصور في نظرية الأموال المخصصة كنظام معلومات :

تبدأ معظم الدراسات الصادرة عن الهيئات الدولية المحاسبية
المختلفة بالتأكيد على أن المحاسبة ليست غاية في حد ذاتها^(١٩) .
وهذا أمر منطقي يأخذ بوجه النظر القائلة بأن المحاسبة علم يقوم
على أساس المنفعة الذاتية أو بمعنى آخر فان قيمة البيانات المحاسبية
وأهميتها تتوقف على مدى وفائها بأغراضها ، ومدى فائدتها لمستخدمي
البيانات ومنتخذي القرارات .

ولعل التساؤل التالي هو الذي يثار في هذا المقام . .

ما مدى نجاح نظرية الأموال المخصصة في توفير البيانات لمنتخذي
القرارات في القطاع الحكومي ؟ ان الاجابة على هذا السؤال يدفعنا
الى ضرورة تحديد الجهات أو الفئات المستخدمة للبيانات المحاسبية في
هذا القطاع^(٢٠) ، وهذا الأمر ليس لأبامر الشاق حيث يمكن تحديد
تلك الجهات فيما يلي :

U.N. Department of Economic and Social Affairs, Amanual for (١٨)
Government Accounting, (N.Y. 1970) p. 13.

See For example :

(١٩)

-- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting principles Board.
Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of
Business Enterprises, Statement No 4. (New York, N. Y. : AICPA, 1970).

— , Study Group on the objectives of Financial Statements, «Objectives
of Financial Statements, (New York, N. Y. : AICPA, 1973). p. 61.

(٢٠) اهتمت اللجنة المنبثقة عن الجمعية الامريكية للمحاسبة - لدراسة اصول
المحاسبة في الوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح - بهذه المشكلة وظهر اتجاه قوى
داخل اللجنة يدعو اعضائها الى تركيز جهودهم لتحديد الفئات التي تستخدم البيانات
المحاسبية في القطاع الحكومي وتحديد طبيعة تلك الاستخدامات انظر :

American Accounting Association, «Report of the Committee on Nenprofit or-
ganization Spplement to the Accounting Review, XLX, (1975), p. 3.

– جهات الادارة الحكومية فى جميع المستويات التنظيمية التى تمارس الأعمال الادارية والرقابية المختلفة يوما بيوم .

– السلطة التشريعية : حيث ترغب فى التحقق من تنفيذ السياسات التى رسمتها وأن الأموال العامة تستخدم فى الأغراض المخصصة لها .

– فئات المستثمرين : من وطنيين وأجانب حيث يهتم هؤلاء جميعا التأكد من سلامة السياسات المالية بالدولة لتوجيه استثماراتهم وضمان الامان لها .

– القطاعات الاقتصادية الاخرى : حيث ان القطاع الحكومى يمثل أحد القطاعات الأربعة الرئيسية فى النشاط الاقتصادى ، وبالتالى فان انعكاسات البيانات المحاسبية الخاصة بهذا النشاط تؤثر وتتأثر بما فى الانشطة الاخرى .

ولعل نظرية الاموال المخصصة بوضعها الراهن تساعد على الوفاء باحتياجات الجهات الادارية فى الجهاز الحكومى بما يمكنها من اعداد التقارير الروتينية التى تبرهن بمقتضاها على التزامها بالتشريعات القائمة والتعليمات التى تتعلق بتنفيذ الميزانية ، من حيث قيامها بتحصيل الايرادات من مصادرها المختلفة ، والتعرف على بنود محددة سلفا وبمقادير معينة من مصادر معينة وبمعنى آخر فان نظام المعلومات القائم فى ظل نظرية الأموال المخصصة يستهدف اجراء عملية موازنة الايرادات بالمصروفات ، أو كما يرى البعض يركز نظام المعلومات الحالى أنظار الادارة الحكومية على الاصول السائلة والالتزامات الجارية ، اما بالنسبة للاصول الثابتة

التي تستخدم فى ممارسة هذه الانشطة وكذلك ما يترتب عليها وغيرها من التزامات طويلة الاجل فانه (٢١) :

(١) اما يجرى تسجيلها فى شكل وحدات نقدية - فى وحدات محاسبية مستقلة ومنفصلة عن تلك التى تستخدم للمحاسبة على النشاط اليومى وبالتالي تظهر هذه الاصول فى السجلات على أساس تكلفة الاقتناء او باستخدام القيمة السوقية العادلة فى حالة الهبة او المنح .

(ب) او يجرى تسجيلها فى شكل وحدات عينية - فى سجلات خاصة ونظماً لما يعمد به نظام المحاسب وهو النظام المعروف بمصر على سبيل المثال .

ولكن بالنظر الى واقع الحال ، والتطور المعاصر نجد أن هناك تزيدياً مستمراً مضطرباً فى الانشطة الحكومية ، وتفلسفها فى نواح كثيرة ، وتشابك عملياتها ، ودخول الحكومة فى مجالات أخرى مستحدثة ، وانشاء المشروعات المتعددة الاغراض الاقتصادية ، ومن هنا ظهرت حاجة ادارات الوحدات الحكومية والجهاز الادارى بصفة عامة الى بيانات من نوع آخر ، لاتقل فى اهميتها عن تلك البيانات التقليدية التى تسمح بأدوار متزايدة على الاعتمادات المخصصة ومن هنا كان هدف نظام المحاسبة الحكومية تجاوز مرحلة مجرد التحقق من قيام الوحدة بتنفيذ التعليمات واللوائح المالية ، كما حددتها التشريعات القائمة الى مرحلة أخرى جديدة وهى التاكيد من تحقيق اهداف معينة ، لاسيما ما يتعلق منها بتخصيص الموارد المتاحة ، وترشيد الانفاق الحكومى أو مما يرى ان يبنى أى من الضرورى تطوير الممارسات الجارية من نظم المحاسبة الحكومية بخلق نموذج يفسر

(٢١) دكتور محمد عبد العزيز ابو رومان - نظرية المحاسبة الحكومية - مكتبة

• ما يجب ان يكون عليه المحاسبة الحكومية لتحقيق اهداف معينة (٣٣) •
ولعل قصور نظرية الاموال المخصصة فى تحقيق الاهداف السابقة
يرجع الى العوامل التالية :

اولا : تزايد المصروفات الحكومية زيادة كبيرة بسبب الارتفاع
الحاد فى تكاليف تنفيذ البرامج من ناحية ، وانخفاض القوة الشرائية
لوحة النقد وتقبلها الاسعار من ناحية اخرى •

ثانيا : زيادة الابعاء الاجتماعية المفروضة على الحكومات ،
نتيجة التزايد المستمر فى معدلات النمو السكانى ، وانخفاض
معدلات الوفيات نتيجة لتطور الرعاية الصحية ، بحيث اصبحت مشكلة
السكان تهدد الكثير من الدول النامية باوخم العواقب •

ثالثا : ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة ، فى مواجهة التزايد
المستمر فى المصروفات الحكومية ، والابعاء الاجتماعية ، حيث
لا تستطيع الحكومات ، الموازنة بين تلك الحاجات المتزايدة من البرامج
المختلفة ، فى مواجهة ندرة الموارد الاقتصادية والطبيعية المتاحة •

رابعا : المتغيرات الدولية والاقتصادية العالمية ، وعدم الاستقرار
الاقتصادى نتيجة المنازعات الدولية والحروب ، مما يؤدى الى اختلال
هيكل اسعار الموارد الانتاجية لدولة ما (ظهر ذلك جليا بالدولة
البتروولية)

(٢٢) يفرق ابجيري بين النموذج الوضعى (او النظرية الوضعية)

Positive or descriptive model

Normative model

«Research methodology involved in developing descriptive (positive) models is two fold namely (1) empirical observations and (2) induction ... In contrast to the processes of observations and induction that are involved in constructing descriptive models, the processes involved in constructing normative models, The Processes involved in constructing normative models may be characterized by (1) goal-assumptions and (2) deduction».

See-Yuji Ijiri, «Theory of Accounting Measurement», Studies in Accounting Research No. 10. (Sarasota Florida : American Accounting Association, 1975), pp. 7-8.

خامسا : الميل نحو الاسراف ، والضياع ، وعدم ترشيد الانفاق العام والحكومي وكذلك الانفاق الخاص ، نتيجة الانفاق المظهرى ، والمغالاة فى الانفاق الاستهلاكي لا سيما بالدول المختلفة ، مما يؤدي الى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية .

ومن هنا فان الحاجة ماسة لان يتحول نظام المعلومات فى ظل نظرية الاموال المخصصة من هدف المحاسبة على المصروفات فقط الى مرحلة اخرى هى مرحلة الاستخدام ، وذلك بالبحث عن تدابير فعالة للرقابة على تكاليف تنفيذ البرامج المختلفة التى تتجزها الحكومة او تخطط لها ، لتحقيق افضل النتائج الممكنة فى هذا الشأن . ولعل من الطرق الفعالة فى هذا الخصوص ربط التكاليف بخطوط المسؤولية التنظيمية مع خلال استخدام بعض الاساليب المعروفة فى المحاسبة الادارية كالمساءلة المحاسبية ، مع ربط هذه التكاليف بالمنتجات النهائية وتنوع اداء المسؤولين عن تنفيذ البرامج وهو ما سنوضحه فى جزء اخر من هذا البحث .

(١ / ٧) فلسفة التحول الى منهج نظم المعلومات فى النشاط الحكومى واهميته :

تلعب نظم المعلومات المحاسبية والادارية فى الوقت الراهن دورا هاما بحيث لا يتصور الآن وجود مشروع ناجح الا بمساعدة تطبيق مفاهيم نظم المعلومات المحاسبية والادارية ولقد كان ظهور هذا المنهج امر طبيعى لتفادى العيوب فى النظم التقليدية واهمها ، بطيء انسياب المعلومات الناتجة عن تلك النظم بحيث لم تكن ترد فى الوقت المناسب ، لاتخاذ القرارات ، ناهيك عن عدم تكاملها وضخامة تكلفة اعدادها والحصول عليها .

ويجب أن ننوه أنه بالرغم من ان نظم المعلومات المحاسبية والادارية تعمل على تحقيق اهداف الادارة العالية ، الا أن اهميتها فى التخطيط للمستقبل لا تقل عن ذلك فبينما يعرف البعض نظم

المعلومات المحاسبية والادارية على انها « مجموعة من الاساليب والطرق والمبادئ التي تمكن من تجميع البيانات والمعلومات داخل الوحدة بصورة تمكن من تحقيق الاهداف » (٢٣) .

نجد ان البعض الاخر يؤكد على أن نظام المعلومات يمكن مع دراسة المستقبل في مجالات التخطيط والرقابة ، وذلك باستخدام التقارير المستمرة لمتابعة التنفيذ (٢٤) .

ومن هنا يمكن تعريف نظم المعلومات بصفة عامة في ضوء مبادئ النظرية العامة للنظم بانها « أطار شامل يضمن مجموعة من العناصر والمبادئ والقواعد التي تتفاعل فيما بينها وفقا لسلسلة من الاجراءات لتحقيق مجموعة من الأهداف العامة » (٢٥) .

ومن هذا التعريف يمكن أن نستخلص أهم مقومات المعلومات في النشاط الحكومي فيما يلي :

١ - مجموعة من العناصر المترابطة
Related Variables
بحيث تشكل هذه العناصر الهيكل العام للنظام من خلال مجموعة العلاقات المتشابكة التي تعتمد على بعضها البعض ويتكون الاطار العام لاي نظام من عناصر المدخلات - التشغيل - المخرجات - الرقابة .

٢ - مجموعة من المبادئ والقواعد
Principles and Rules
حيث يتم التحكم في تنفيذ سير العمليات بهيكل النظام من خلال عدة مبادئ وقواعد متعارف عليها يتم بناء تصميم النظام طبقا لها .

(٢٣) James C. Emerty; «Organizational planning and control systems», (The Macmillan Company, 1969) p. 34.

(٢٤) Thomas Johnson H., «The Role of Accounting History in the study of Modern Business», (Enterprise The Accounting. Reivew, July 1975, Vol. L. No. 3. p. 44.

(٢٥) لتحديد من التفاصيل يرجع مؤلفنا - نظام التشغيل الالكتروني للبيانات مكتبة عين شمس ١٩٨١ .

٣ - سلسلة من الاجراءات Procedures وتتمثل تلك الاجراءات في تصميم المراحل التي توضح سير العمليات وفقا للقواعد والمبادئ الموضحة ، وبحيث يتم تنفيذها باستعانة بعدة أساليب مختلفة .

٤ - هدف عام General Objective فكل نظام لابد وأن يكون له هدف يصبو اليه يؤثر على هيكله وسياساته ، واجرات التنفيذ ، والوسائل التي تستخدم في تسيير عملياته ، أو بمعنى آخر فان أهداف النظام يجب أن تكون قابلة للقياس - وهي إحدى مشاكل المحاسبة الحكومية الهامة .

ويمكن الحكم على نجاح أى نظام معلومات من خلال معيارين أساسيين هما :

(أ) معيار الكفاءة Efficiency وهذه الكفاءة تتحدد فى العلاقة بين مدخلات النظام ومخرجاته ، ومدى ارتباطها بعضها البعض وكيفية التحكم فيها .

(ب) معيار الفاعلية Effectiveness وتتحقق تلك الفاعلية فيما لو حقق النظام أهدافه العامة التى وضع من أجلها (٢٦) .

كما أن امكانية تنفيذه يتوقف على درامة عاملين رئيسيين هما :

١ - الإمكانيات الفنية : وترتبط تلك بدراسة الجوانب الفنية للنظام المقترح وإمكانات تنفيذ الأطار الخاص به باستخدام الاساليب

(٢٦) عبرت لجنة المقييس غير المالية عن الفاعلية بما يلى :

«Some persons argue that accountants limit their efforts to Financial measures of effects. others argue that accountants should expand their efforts to non-financial measures of effects. Still others would extend these efforts to non-quantifiable information on effects of activities asystem as well»

See for exampel :

Committee on Non-Financial Measures of Effectiveness, American Accounting Association Committee Report, «Supplement to the Accounting Review» XLVI (1971) p. 166.

والوسائل المتاحة بالنظام القائم ، أم أن تنفيذ هذا الأطار يحتاج الى تطوير تلك الأساليب أو البحث عن أساليب ووسائل أخرى مستحدثة .

٢ - الأمكانات الاقتصادية : وترتبط بدراسة تكاليف النظام المقترح مع مقابلتها بالفوائد المنتظرة ، وتتمثل في انخفاض تكاليف التشغيل ورفع مستوى الكفاية فى العمل والأداء ، وتلقى تأخير العمليات وما يترتب عليها من أعباء والتزامات (٣٣) .

أن فلسفة التحول الى منهج نظم المعلومات فى النظام الحاسبى الحكومى بجانب كونه تطوراً نحو زيادة كفاية وفعالية النظام القائم بصفة عامة ونظرية الأموال المخصصة بصفة خاصة إلا أن يحقق الكثير من الأنجازات على المستوى القومى منها .

١ - تحقيق أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج ولاسيما بالدول النامية وذلك عن طريق استخدام الموارد الاقتصادية النادرة والمتاحة فى تلك الدول استخدامها صحيحاً يضمن الأسراع فى عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٢ - مساعدة المسئولين عن التخطيط فى المختلفة ، فى اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لعملية التخطيط الاقتصادى ، وقياس تكاليف الأعباء الاجتماعية على المستوى القومى ، لاسيما فيما يختص بتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

ونود أن ننوه أن نجاح منهج نظم المعلومات الحاسبية لأغراض القياس الحاسبى يتطلب توافر شرطين أساسيين هما :

(أ) اجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة التى تناسب مع أوعية ومصادر متعددة .

(ب) الوقوف على الأنشطة الاقتصادية والفنية والاجتماعية المرتبطة بتلك البيانات ومع المفضل أدماجها فى وحدات متجانسة الخصائص .

(١ / ٨) دورة النشاط الاقتصادية الحكومى كنظام معلومات :

يمكن تفسير دورة النشاط الحكومى كنظام معلومات طبقا للمبادئ العامة للنظرية العامة للنظم من خلال الأخذ بمبدأين أساسيين هما (٢٨) :

– مبدأ الأطار العام للنظام : حيث يتكون الأطار العام لاي قطاع أو نشاط فى ضوء هذا المبدأ من ثلاث عناصر رئيسية هى عناصر المدخلات – المعالجة والتشغيل – المخرجات بالاضافة الى عنصر آخر هو الرقابة .

– مبدأ الوحدة التنظيمية : حيث يتكون كل نظام من مجموعة من الوحدات التنظيمية تتكون من العناصر أو النظم الفرعية ، حيث يمكن النظر الى أى نظام على أنه نظام فرعى بالنسبة لنظام أعلى منه – وبالتالي فان مخرجات نظام ما قد تكون مدخلات لنظام آخر تطبيقا لمبدأ آخر هو مبدأ وحدة الهدف وتكامل النظم الفرعية .

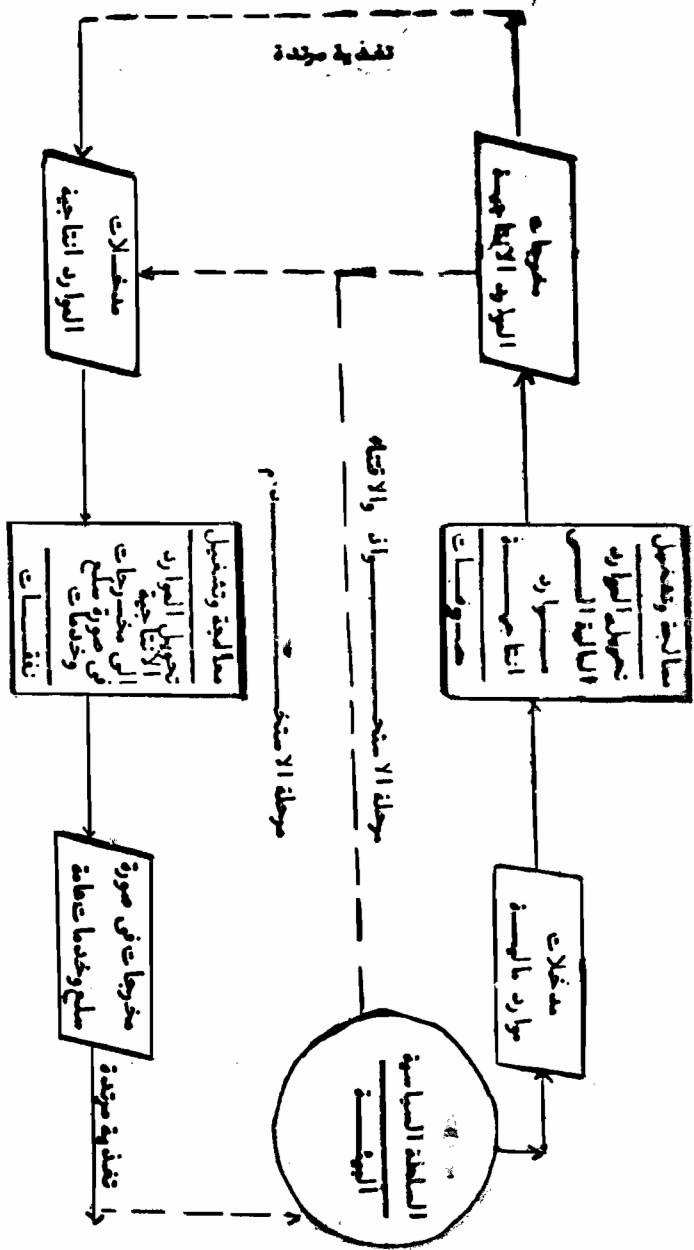
وتطبيقا لهذين المبدأين تبدأ دورة النشاط الاقتصادى الحكومى من السلطة السياسية باعتبارها المسؤولة عن تدبير الموارد المالية المختلفة من جميع الأنشطة والقطاعات التى يتكون منها المجتمع لتبدأ المرحلة الأولى من دورة النشاط الاقتصادى وهى مرحلة الاستحواذ التى يتم من خلالها اعتبار الموارد المالية التى تم اقتنائها بمثابة مدخلات لهذه المرحلة حيث يتم تخصيصها لمواجهة مجموعة من

(٢٨) يمكن تطبيق جميع المبادئ الواردة فى هذا الشأن على تفسير تلك الدورة ولكننا نكتفى بهذين المبدأين خدمة لاغراض البحث – للمزيد من التفاصيل راجع :
– د . ابراهيم احمد الصعدي – الاصول العلمية للنظرية العامة للنظم واستخداماتها الحاسبية – المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – كلية التجارة جامعة عين شمس – ١٩٨٠ من ص ٦٠٩ – ٦٣٤ .

الألتزامات أو المصروفات فى قطاعات الاستحواذ والأقتناء أو بمعنى آخر تتحول أثناء عمليات الأقتناء والأستحواذ الى موارد انتاجية خاصة بتلك المرحلة ٠٠ ولكه يجب أن نلاحظ هنا أن تلك الموارد الانتاجية فى ظل النشاط الأقتصادى الحكومى الغيرها دف الى الربح لن تتحول فى النهاية الى تدفق نقدى للداخل وتلك نقطة خلافية جوهرية بين القطاع الحكومى وقطاع الأعمال الذى يستهدف تحقيق الربح حيث لا بد وأن تتحول كل الموارد الانتاجية الى تدفقات نقدية داخلية ، ولكن تلك الموارد الانتاجية ، والتي تعتبر مخرجات لمرحلة الاستحواذ يمكن اعتبارها مدخلات لمرحلة أخرى من مراحل دورة النشاط الحكومى ، وهى مرحلة الاستخدام ٠٠ حيث فى تلك المرحلة تتحول الموارد الانتاجية الى مخرجات لهذه المرحلة ممثلة فى شكل سلع وخدمات عامة يمكن استخدامها فى العملية الأنتاجية أى تتحول المصروفات كمدخلات الى نفقات كمخرجات لمرحلة الأستخدام ٠٠ التى تذهب بدورها الى البيئة والمجتمع لتبدأ دورة أخرى مع العلاقات (انظر شكل ١) ويلاحظ فى تلك الدورة كنظام معلومات وبين دورة النشاط فى الوحدات الهادفة الى الربح - أن المخرجات فى النظام الأخير تعتبر المصدر الرئيس للحصول على الموارد النقدية ، ومن ثم نجد أن هناك خطأ يربط ما بين المخرجات فى النهاية والموارد المالية فى البداية ، أما فى دورة النشاط الحكومى فيلاحظ أن هذه الدائرة غير مكتملة حيث لا يمكنها تمويل نفسها من خلال خدماتها بقيمة هذه الخدمات لذلك نجد أنها تذهب الى البيئة للتفاعل مع أنظمة أخرى هى التى تحقق الموارد المالية للسلطة السياسية (انظر شكل ١) .

(١/٩) منهج التطوير المقترح (هدف رفع الكفاءة والفاعلية معا لتحقيق التوازن بين الموارد والانفاق)

أكدت الصفحات السابقة من البحث على أهمية الدور الذى يمكن أن تلعبه المعلومات فى عملية تخفيض الموارد وترشيد الانفاق ، فى مواجهة القصور الملحوظ فى استخدام نظرية الاموال



تعريف اساسية :

من توقيت طلب السلع والخدمات او ادايتها او استهلاكها او الاستعانة منها .
 - النفقات : تمثل قيمة السلع والخدمات المستخدمة في العملية الانتاجية دون النظر الى وقت طلبها او توريدها او دفع قيمتها .

تعريف اساسية :

المرور المالية : هي النقدية والمفوق التي يمكن تحويلها الى نقدية في الامد القصير .
 - الموارد الانتاجية : هي تلك الموارد التي سوف تتحول الى او تستخدم في عملية انتاج - المخرجات النهائية للنشاط الاقتصادي مثل العمل الانساني / المواد / المئات / الرسائل (دورة النشاط الحكومي كنظام سلطات)
 - مخارجت في صورة منتج وخدمات عامة

المخصصة بمفهومها التقليدي ، ومن هنا بات ضروريا العمل على استخدام بعض الاساليب المستخدمة في محاولة لرفع كفاءة وفعالية تلك النظرية ، وكما سبق اوضح الباحث أن معايير الكفاءة تهتم بتحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات ، أما معايير الفعالية فتركز على مدى ما يحققه النظام المقترح من أهداف الوحدة التنظيمية ، ومد الادارات والجهات المختلفة من البيانات ، ومن هنا فان منهج التطوير المقترح لا بد وأن يركز على مجموعتين من الاساليب هما :

– الاساليب المرتبطة بزيادة الكفاءة

– الاساليب المرتبطة بتحقيق الفعالية

ويمكن تصور النموذج المقترح لتطوير كفاءة وفعالية نظرية الاموال على شكل مثلث متساوي الاضلاع – يمكن تقسيمه الى مثلثين رئيسيين – احدهما الجانب الايمن يمثل المعايير المستخدمة في رفع الكفاءة .. والتي تهتم بتحديد العلاقة بين المدخلات ولمخرجات حيث تركز هذه المعايير على عملية تخصيص الموارد المحدودة والمتاحة فعلا .. أما المثلث الأيسر فيمثل المعايير المرتبطة بتحقيق الفعالية والتي تهتم بتحقيق الاهداف المرغوبة واهمها ترشيد الانفاق ..

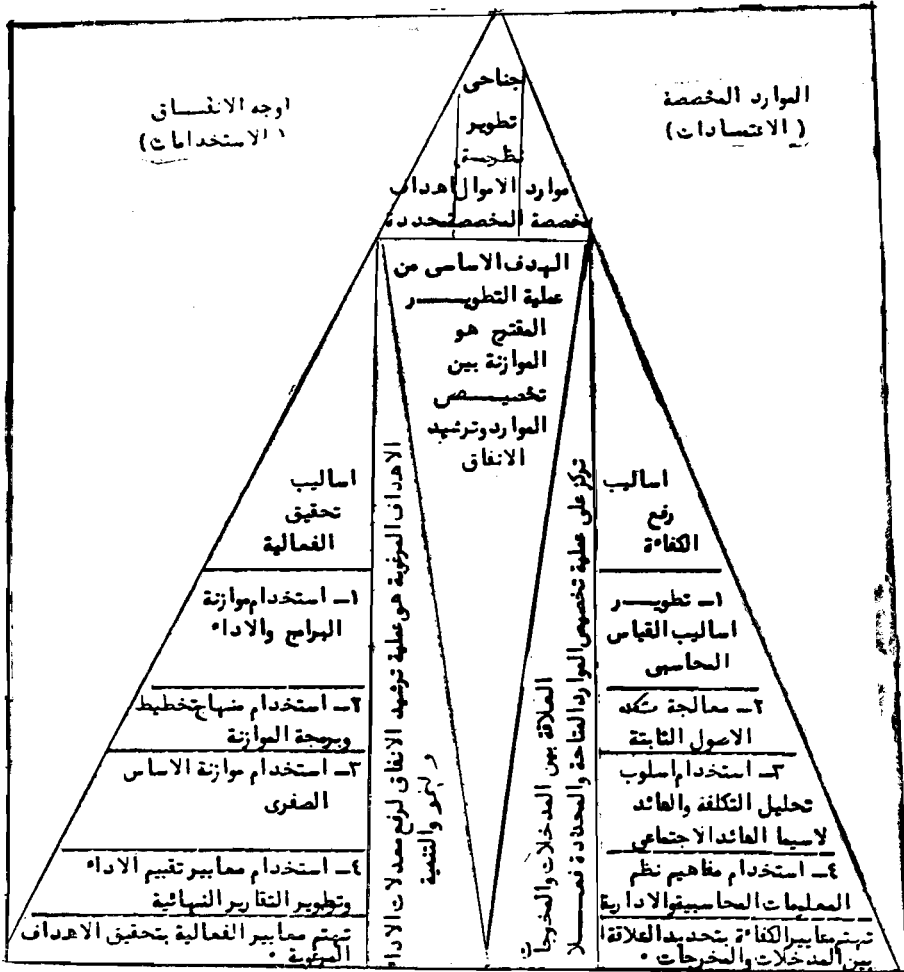
ومن هنا فان الهدف الأساسي للنموذج المقترح هو الموازنة بين تخصص الموارد وترشيد الانفاق .. وقد تم التعبير عن عملية تخصيص الموارد بمثلث .. بالطرف الايمن يقابله بالطرف الايسر مثلث يمثل اوجه الانفاق .. ومن هنا يمكن التعبير عن هذه العلاقات جميعها في شكل مربع (انظر شكل ٢) .

(١ / ١ / ٩) الاساليب المرتبطة برفع الكفاءة : تتمثل تلك الاساليب فيما يلي :

(١ / ١ / ١ / ٩) تطوير اساليب القياس المحاسبى :

تعتبر اساليب القياس المحاسبى الركيزة الاساسية للعمل الفنى المحاسبى كما أنها كانت ولا زالت موضع الخلاف الجوهرى بين كثير

من المتهنين بمهنة المحاسبة والمراجعة لأن التطور الديناميكي في النشاط الاقتصادي قد أظهر الكثير من المتغيرات التي أثرت على تلك الاساليب ، كما أن الممارسات العملية تظهر المزيد من المشاكل عند التطبيق ويؤثر تطور الفن المحاسبي وكفاءة الجهاز الادارى وطبيعة البيانات المالية المتاحة في عملية اختيار احدى الدول لأساس القياس. الملائم لها حيث يتم المفاصلة بين ثلاثة اسس سائدة وهما (٢٩) :



شكل (٢)

نموذج التطوير المقترح لنظرية الأموال المخصصة لتطوير وكفاءة وفعالية الأموال المخصصة (أهمية المعايير تتدرج من قاعدة الهرم الى القمة)

- ١ - الأساس النقدي
Cash basis
- ٢ - أساس الاستحقاق
Accrual basis
- ٣ - أساس الاستحقاق (النقدي) المعدل
Modified accrual cash basis

ودن الدخول في تفاصيل كل من تلك الأساس ومدى انتشارها^(٣٠) الا اننا نود تقييمها من حيث ملائمتها لتفسير دورة النشاط الاقتصادي الحكومي كنظام معلومات لنبين أوجه القصور فيها لتحقيق متطلبات هذا النظام المقترح .

بخصوص الأساس النقدي . . . والذي طبق له تتم المقارنة بين مصروفات فعلية وايرادات فعلية دون النظر الى واقعة استحقاق المصروف والايراد ، وبالرغم من أن ظاهر هذا المبدأ الوضوح والبساطة . الا ان التداخل في قياس نتائج الاعمال من سنة لآخرى ، لا يفصح عن الجهود المبذولة خلال فترة المحاسبة بجانب انه لا يصلح للمقارنات بين سنة وأخرى ولا يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الانشطة المختلفة مما يؤدي الى انعدام المساءلة والمسئولية اللازمة لترشيده الانفاق^(٣١) .

(٣٠) في الدراسة المقارنة الرائد التي قام بها Enthoven في بعض الدول النامية بقارتي اسيا وافريقيا عن نظم المحاسبة في الدول النامية جاء في الجزء الخاص بنظام المحاسبة الحكومية ، ان الأساس النقدي هو الأساس السائد في كل من زامبيا ، وكينيا ، وغانا ، ونيجيريا ، وباكستان وليبيريا ، كما ذكر ان هناك محاولات لتطبيق اساس الاستحقاق المعدل في كل من الهند ، واندونيسيا وتترانيا ، اما في مصر فتراجع التطبيق بين الأساس النقدي (٧٠ / ٦٩) واساس الاستحقاق انظر :

Adolf. J.H. Enthoven, Accountancy Systems in third world Economies, North Holland Publishing Co., 1977, pp. 117 - 340.

(٣١) يرى Chamber ان هناك ثلاث اعتبارات تحجب الاخذ بالأساس النقدي في المحاسبة الحكومية وهي :

(أ) سهولة تفهم القوائم المالية المبينة على الأساس النقدي بخلوها من التقديرات
(ب) وضوح القوائم المالية المبينة على هذا الأساس يجعل منه اساسا عمليا عند اعتماد الميزانيات .

(ج) اختلاف طبيعة عملية التمويل في الوحدات الادارية عنها في قطاع الاعمال .

راجع :

Raymond J. Chambens. «Accounting Evaluation and Economic Behavior (Englewood Cliffs, N.J. : Prentic Hall, Inc., 1966. pp. 331-334.

اما من وجهة نظر مفاهيم نظم المعلومات وبالنظر الى النشاط الحكومى كنشاط تحويلى (كما هو موضح بالشكل رقم (١)) فاننا نلاحظ ان المحاسبة هنا يمكن النظر اليها على اساس انها محاسبة عن التدفقات النقدية فقط - او بمعنى اخر فانها تقيس جانباً واحداً من النشاط الاقتصادى الحكومى - وهو الموارد الانتاجية التى تم اقتنائها عن طريق التضحية بالصرف من الموارد الجارية وهو ما يوجه تدفق الخطوات فى مرحلة الاستحواز والاقتناء ، اما مرحلة تحويل الموارد الانتاج الى مخرجات اى تحويل المصروفات الى نفقات فانها نادرا ما تخضع لعملية القياس المحاسبى . ومن هنا نجد ان الاساس النقدى لا يهتم بتوفير المعلومات اللازمة للحكم على كفاءة وفاعلية الجهاز الادارى فى استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف المنشودة .

اما بخصوص اساس الاستحقاق فطبقا لهذا الاساس تتم المقارنة بين مصروفات مستحقة وأيرادات مستحقة دون النظر الى واقعة سداد المصروفات أو تحصيل الايرادات ، ومما لا شك فيه أن هذا الأساس يعكس الجهود المبذولة فعلا خلال فترة المحاسبة ، كما يتلاقى القصور فى الأساس النقدى السابق الاشارة اليه إلا أن من عيوبه ضرورة الالتجاء الى التقدير الشخصى فى بعض المواقف ، ويحتاج الى فترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية لعمل التسويات الجردية الأمر الذى يؤخر اقفال الحسابات وتأخير اعداد الحسابات الختامية .

أما من وجهة نظر دورة النشاط الاقتصادى الحكومى كنظام معلومات فيلاحظ أن الجهات الادارية المعينة بعد اقتنائها للموارد الانتاجية فانها تقوم بالصرف من الأموال المخصصة على أوجه لاستخدام المختلفة ، ولكننا نلاحظ أنه من النادر جدا أن تتزامم عملية الصرف مع عملية استخدام الموارد ، ومن هنا لا يمكن القول أن تمثل نفقة أو تكلفة الحصول على المخرجات فى جميع الاوقات والحالات ، فليس بالضرورة مثلا أن يتم استخدام المواد المشتراه خلال نفس الفترة ، كما أن الأصول الرأسمالية المشتراه فى فترة ما

تستخدم فى العملية الانتاجية لفترات اخرى طويلة . . وهذا جزء من الخلاف بين محاسبة التدفقات المالية (اى المحاسبة على المصروفات) والتي محورها المدخلات ، والمحاسبة على التكاليف المحملة (النفقات) والتي محورها ارتكازها هو المخرجات .

اما بخصوص اساس الاستحقاق (النقدى) المعدل : فهو يعتبر وسطا بين كل من الاساس النقدى واساس الاستحقاق فى معالجة المصروفات والايرادات فهو خليط او مزيج بين الاساسين ، وعلى الرغم من ان هذا الاساس قد يوحى بانه اساس وسط بين اساس الاستحقاق والنقدى الا فى مجال المحاسبة الحكومية يكون اكثر ميلا الى الاساس النقدى منه الى اساس الاستحقاق . . ولو انه تختلف درجة الاقتراب او الابتعاد من الاساسين بين دول العالم المختلفة .

ومن وجهة نظر دورة النشاط الاقتصادى الحكومى فان استخدام اساس الاستحقاق (النقدى) المعدل لن يغير من الامر شيئا الا فى اسلوب قياس المصروفات او الايرادات ، ولكن كنظام معلومات فما زالت المحاسبة عن التدفقات النقدية محورها المدخلات .

من استعراض اساليب القياس السابقة يتضح ان نظام المعلومات الحالى فى نطاق المحاسبة الحكومية يقوم على اساس الربط والمقارنة المستمرة الروتينية بين الاعتمادات المخصصة بالميزانية من جهة والمصروفات والارتباطات التى وقعت فى مقابل هذه الاعتمادات المحددة سلفا للتأكد من قانونية هذه المصروفات والارتباطات ، ومن هنا فانها تقف عند حدود المحاسبة على مرحلة واحدة فقط من مرحلتى النشاط الاقتصادى الحكومى وهى مرحلة الاقتناء تاركة مرحلة الاستخدام بلا محاسبة . . حيث تهتم المحاسبة هنا بما تشتريه الحكومة وليس تنجزه الحكومة أو كيف انجزته ، ومن هنا فان تطور

أساليب القياس المحاسبى يجب أن تركز على نوعين من المعلومات هما (٣٢) :

- ١ - المعلومات المطلوبة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .
- ٢ - المعلومات المطلوبة لأغراض الرقابة الادارية والتنظيمية .

وبصفة عامة بالنسبة لبعض الحالات التى تمارس فيها الحكومة نشاطا ما على أساس تجارى ، بحيث يسمح النشاط أن يوفر لنفسه التمويل الذاتى ويحافظ على رأس ماله دون حاجة الى مراجعة الحكومة سنويا لتوفير بنود خاصة بالموازنة العامة ، ففى هذه الحالة فان نظام المعلومات المطبق يمكنه استخدام أساليب القياس التى تستخدمها الوحدات التى تهدف الى تحقيق الربح .

أما فى حالة الأنشطة الحكومية التى لا تهدف الى تحقيق الربح والتى تعتمد فى ممارسة نشاطها على تخصيص مجموعة من الأموال لمقابلة التزاماتها ، فكما هو واضح فان نظام المعلومات الحالى يستهدف موازنة الأيرادات بالمصروفات أو بمعنى آخر يركز أنظار الحكومة على الأصول السائلة والالتزامات الجارية ، أما بالنسبة للأصول الثابتة فهى تمثل مشكلة أخرى نتناولها فى النقطة التالية :

(٢/١/١/٩) معالجة مشكلة الأصول الثابتة :

تنشأ مشكلة الأصول الثابتة فى المحاسبة الحكومية كنتيجة طبيعية للأخذ بمفهوم عدم السعى لتحقيق أرباح فى النشاط الحكومى ، وتكون المحاسبة الحكومية كما سبق أن أوضحنا تدور الأهتمام بالمصروفات دون النفقات أى أن محورها المدخلات وليس محورها المخرجات ، وبالتالي فان مبدأ المقارنة بين الأيرادات - والنفقات غير وارد فى المحاسبة الحكومية ، وذلك ناتج من « أن تمويل عملية تجديد

الأصول الثابته يتم بتخصيص اعتمادات لهذا الغرض فى الموازنة السنوية» (٣٣) . كما أن عملية تحميل الأهلاك فى الوحدات الادارية الحكومية لا يعتبر من قبيل التكلفة التى ساهمت فى تحقيق الأيراد الذى غالبا ما لا يتواجد (٣٤) .

أن تلك المفاهيم تخالف ما هو مطبق فى المحاسبة المالية حيث تتسع الحاجة الى ضرورة التفرقة بين المصروفات الجارية ، والمصروفات الرأسمالية نتيجة المقارنة الطبيعية والمنطقية بين الأيرادات والنفقات والأيرادات على أختلاف أنواعها كما أن الموارد المالية للدولة دائمة لقياس صافى الدخل ولأن فكرة تحقيق الدخل غير واردة فى النشاط الحكومى فان المقابلة هنا تأخذ بعدا آخر مدفه المقارنة بين المصروفات التدفق ولا ترتبط بتحقيق أية أرباح ، ولذلك تستخدم سنويا لتغطية جميع أنواع المصروفات سواء أكانت جارية أم رأسمالية .

وبالرغم من هذه التفرقة الموضوعية الا أن مشكلة احتساب أهلاك تظل قائمة ، ويرتبط بها مشكلة الاحتفاظ بسجلات الأصول الثابته على أساس نسبى كما هو متبع فى منشآت الأعمال الهادفة الى الربح . أن كثيرا من المجادلات والمناقشات تمت فى هذا الشأن بين مؤيد معارض (٣٥) مما دعى المجلس القومى للمحاسبة الحكومية فى دولة

(٣٣) د . حسين عامر شرف - مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية - دار النهضة العربية - ١٩٧٠ ص ٥٠ .

(٣٤) ينادى البعض باحتساب أهلاك عن الاصول الثابته فى بعض الوحدات الادارية التى لها طابع شبه تجارى بالرغم انها لا تستهدف الى الربح - مثل المستشفيات ، والوحدات الصحية - والترفيهية . انظر :

United Nations : Amanual for Government Accounting 1970 op-cit., p. 38.
Tomas J. Basns and Harveys Hendric kson - op. cit, p. 550.

(٣٥) يرى Chambers والذى اسس نظريته فى القياس المحاسبى على أساس استغلال الموارد المتاحة فى ظل الظروف المحيطة على نحو ما تفرضه تلك الظروف - والتى سماها بنظرية السلوك المتكيف adaptive behavior انه ليس من الضرورى تسجيل الاصول الثابته المستخدمة فى النشاط الحكومى على أساس قيمي على اعتبار ان الحكومة لا تتعرض فى العادة لتقلبات قصيرة الاجل فى الطلب على الخدمات التى تنتجها - انظر :

مثل الولايات المتحدة الأمريكية الى اصدار أطارا عاما للمحاسبة الحكومية عام ١٩٧٩ يتضمن اثني عشر مبدءا خصص المبدء السادس منها لشرح عملية تقييم الأصول الثابتة والمبدء السابع للاهلاك^(٣٦) والذي تتضمن بعض القواعد فى هذا الشأن منها :

١ - تسجل الأصول الثابتة على أساس تكلفة الاقتناء واذا لم تكن محددة يتم تقديرها ، كما يجب أن تسجل الأصول فى حالة الهبة

أو المنح بقيمة تقديرية عادلة فى تاريخ الحصول عليها أى بقيمة سوقية عادلة (المبدء السادس) .

٢ - لا يجوز تسجيل اهلاك الأصول الثابتة فى المحاسبة الحكومية ، بل يمكن أن يتم ذلك عن طريق استخدام نظام تكاليف حكومية أو أتباع أساليب التحليل المالى المختلفة (المبدء السابع) .

وبالرغم من هذه النتائج الا أن المشكلة تبقى قائمة بالنسبة للدول النامية حيث تستهلك الدول جزءا كبيرا من الأصول الثابتة فى عملياتها التنموية بالرغم من قلة مواردها أو اعتمادها على مصدر واحد فقط ناهيك عن تخلف الخبرات الفنية والتكنولوجية بتلك الدول ، وهو ما يحيد البحث عن أسلوب لتطوير المحاسبة عن الأصول الثابتة فى الوحدات الحكومية بالدول النامية ، حتى يساعد الحكومة على استخدام الموارد المتاحة بالشكل الذى يحقق لها أفضل استغلال ممكن ويرى الباحث أن ذلك لن يتأتى الا بتسجيل تلك الأصول فى مجموعة أو ميزانية خاصة بها وتقييمها^(٣٧) .

(٣٦) National Council on Governmental Accounting, «Governmental Accounting and Financial Reporting principles, Statement No., I (Chicago : Municipal Finance officers Association of the united States and Canada, 1979).

(٣٧) اصدرت وزارة المالية ١٩٧٤ الكتاب الدورى رقم ٣٦ ، والكتاب الدورى رقم ٧٤ واللذين تضمننا ضرورة حصر وتسجيل الاصول الثابتة فى الوحدات الحكومية وتبويبها فى سبع مجموعات رئيسية - الاراضى - المباني والانشاءات والمرافق - الات والمعدات والعدد - الثروة الحيوانية والمائية - اثاث ومعدات المكاتب - المشروعات تحت التنفيذ - وسائل نقل وانتقال .

ويقترح فى هذا الشأن لاغراض القياس وضع وتسجيل جميع الاصول الثابته فى مجموعات متجانسة الخصائص ، بحيث يمكن ادخال ضمن الحسابات المالية بدلا من اعتبارها حسابات نظامية ، على أن يكون احتساب الاهلاك لهذه الاصول (ما عدا الاراضى) وترحيله الى حسابات مستقلة تحت اشراف هيئة حكومية مستقلة تنشأ لهذا الغرض .

وقد لا يقابل هذا الرأى بتأييد من حيث أن الأصول الثابته لا توجد اصلا فى السجلات ، كما ان احتساب الاهلاك لا يعد امرا ضروريا فى الوحدات الادارية الغير هادفه الى الربح ، كما ان بند الاهلاك لا يدرج بالميزانية العامة للدولة ، ومن ثم فلا جدال لادراجه بالحسابات^(٣٨) كما أن عالما كبيرا مثل Chambers لا يرى ضرورة لتضمين التكلفة مقابلا لاستخدام الاصول الثابته على اعتبار أن قرارات الأستثمار فى هذه الأصول انما تتخذها مستويات ادارية اعلى من مستوى جهاز الخدمة ذاته^(٣٩)

وبرغم تلك الانتقادات الا أن الباحث يرى أن اتباع نظام الاهلاك فى الوحدات الحكومية التى تقوم بنشاط تجارى او شبه تجارى يعتبر امرا ضروريا لاغراض التسعير من ناحية وللمحافظة على رأس المال من ناحية اخرى ، وحتى فى ظل الوحدات الحكومية التى لاتهدف الى تحقيق الربح فان احتساب نفقة مقابل الاهلاك كجزء من تكلفة البرنامج لن يكتنفه أى قدرا من الصعوبة ، وحتى فى حالة تعدد البرامج التى تستفيد من خدمات نفس الأصل فان تخصيص التكاليف هنا أو توزيع الاهلاك كنفقه عليها لن يكون امرا مستحيلا فى ظل ايجاد أساس مناسب وعادل . وتلك نقطة اخرى سنتناولها فى البند التالى :

(٣٨) للمزيد راجع دكتور محمد عبد العزيز ابو درمان مرجع سابق (ص ١٣٢ -

١٣٣) .

Chambers, op-cit., p. 335.

(٣٩)

(٣/١/١/٩) استخدام اسلوب تحليل التكلفة والعائد لا سيما العائد الاجتماعي :

قد يرى البعض أن استخدام اسلوب التكلفة والعائد (المنفعة) في مجال المحاسبة الحكومية امر مستغرب أو بدعة مستحدثة ، ولا يعلم هذا البعض أن نظرية المحاسبة على التكلفة والاستفادة من البيانات التكاليفية كأداة ادارية من الامور التي تجرى مناقشتها منذ أكثر من أربعين عاما من الزمان (٤٠) .

وما زالت تلك القضية محل للجدل والمناقشات منذ ذلك التاريخ ففي بداية الخمسينات ظهرت بعض الآراء التي تشكك في الفائدة من وراء استخدام نظرية المحاسبة على التكلفة في القطاع الحكومي ، على اعتبار أنه قطاع لا يستهدف تحقيق أية منفعة تفوق التكلفة (٤١) ؟

وبالرغم من غرابة هذا الرأي الذي يتجاهل تماما المنافع الاجتماعية التي يمكن أن تحققها الحكومة ، وعلى النقيض منه ظهرت في السبعينات آراء تؤكد استخدام مفاهيم المحاسبة على التكلفة في النشاط الحكومي ، حيث تشكلت في السبعينات لجنة منبثقة عن جمعية المحاسبين والمراجعين الأمريكية (A.A.A.) لتطوير المحاسبة في هذا القطاع ، وقد ذهبت اللجنة الى أبعد مدى في تأكيد أهمية المحاسبة على التكلفة لتحقيق الرقابة على النشاط الحكومي (٤٢) .

ويضع البعض مجموعة من القواعد التي تلقى قبولا عاما ويمكن استخدامها أمام القياس المحاسبي للتكاليف في النشاط الحكومي منها (٤٣) .

Committee on Accounting Practices of Not-For-profit Organizations, (٤٠)
Finance Officers' Association of the U.S.A. and Canada, 1940.

L. Morey and R. P. Hackett., «Fundamentals of Governmental (٤١)
Accounting 2nd. ed. (New York, N.Y. : John Wiley and Sons, Inc., 1951), pp. 20 - 46.

Carl w. Tiller, «Government cost Accounting»; (Chicago : Municipal (٤٢)
American Accounting Association, Committee Report. Supplement to the Accounting
Review XLVI (1971), pp. 92 - 135.

(٤٣) دكتور محمد عبد العزيز ابو درمان - مرجع سابق ١٢٧ .

١ - أن مفهوم النفقة يفضل في العادة مفهوم المصروف وان أساس الأستحقاق يفضل في العادة الاساس النقدي أو أى أساس مختلط .

٢ - وجوب التعرف على التفرقة بين «التكلفة المباشرة» لنشاط ما أو قسم أو برنامج أو منتج وبين التكلفة غير المباشرة لذات النشاط أو القسم أو البرنامج أو المنتج مع الاهتمام بصفة خاصة بالتكلفة الاجتماعية .

٣ - أنه لا يوجد هناك مقياس واحد للتكلفة أو صورة واحدة يمكن أن تبدو عليها تقارير التكاليف بحيث تحترم كل الأغراض المختلفة .

وتتعرض عملية قياس تكاليف البرامج لأغراض اجراء التحليلات المقارنة بين التكلفة والمنفعة لبرامج النشاط الحكومى بعض الصعوبات وتحف بها بعض المخاطر منها (٤٤) .

(٩/١/١/٣ /) مشاكل ترجمة المصروفات الى نفقات :

فكما سبق أن أوضحنا فان نظام المعلومات الحالى يقف عند حد قياس المصروفات ، والتأكد من أنها تتم فى حدود الأعمادات المقررة ، ونظاما للمعلومات تلك خصائص لا يمكن أن يمدنا بمعلومات عن تكلفة البرامج الا فى الحالات النادرة جدا والتي فيها :

(أ) تقوم الوحدة الادارية بتنفيذ برنامج واحد فقط .

(ب) تتطابق المصروفات والنفقات .

وهكذا وحتى يمكن تحديد تكلفة كل برنامج فانه من الضرورى اعادة صياغة المصروفات فى صورة نفقات وتجرى هذه المهمة على مرحلتين هما :

(٤٤) لمزيد من التفاصيل راجع المرجع السابق مباشرة ص ١٢٨ ، ١٣٠ ، ١٣٦

المرحلة الأولى: ترجمة المصروفات (على مستوى البنود) من الأموال المخصصة على مستوى الوحدة الادارية الى مصروفات على مستوى البرامج .

المرحلة الثانية: ترجمة المصروفات على مستوى البرامج الى تكاليف البرامج :

(٢/٣/١/١/٩) **الاعتبارات الخاصة بالتكلفة الاجتماعية :**

يعتبر موضوع التكلفة أو الأعباء الاجتماعية من الموضوعات المستحدثة التي يمكن النظر اليه من وجهات نظر مختلفة تبدأ من الفرد وحتى المجتمع مباشرة مروراً بالوحدة الاقتصادية ومستوى النشاط القومي^(٤٥) . ومن الأمور المنطقية في هذا المجال أن كل يعتبره جزء في المجتمع عبئاً اجتماعياً - يعتبره قطاع آخر مقابل منفعة اجتماعية ، ومن هنا يختلف المفهوم الاقتصادي للتكلفة الاجتماعية عن المفهوم المحاسبي من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية . . . فالاقتصادي ينظر الى مفهوم التكلفة الاجتماعية على أنها مجموع الأعباء التي يتحملها المجتمع أو بمعنى آخر مقدار الموارد التي يضحى بها المجتمع في سبيل انتاج سلعة أو خدمة .

أما من وجهة نظرا المحاسبة الاجتماعية فانها تهتم بقياس الأثار التي يمكن أن تنتج عن ممارسة الوحدة المحاسبية لنشاطها على الوحدات الأخرى والتي لا تظهرها السجلات المحاسبية التقليدية^(٤٦) .

ويرى البعض أن هذا القياس يمتد في مجال التكاليف ليفطى^(٤٧):

(٤٥) لمزيد من التفاصيل يراجع - د . ابراهيم احمد الصعدي - نموذج مقترح لقياس تكاليف الاعباء الاجتماعية كخدمة الاهداف القومية - رسالة دكتوراه غير منشورة - تجارة عين شمس ١٩٧٨ .
(٤٦) انظر على سبيل المثال : -

Committee on Social Costs, American Accounting Association, Committee Report, «Supplement to the Accounting Review, XLX (1975). pp. 20 - 71.

Robert E. Jensen, «Phantasmagoric Accounting : Research and Analysis of Economic, Social and Environmental Impact of corporate Business, Studies in Accounting Research No. 14 (Sarasota, Florida : American Accounting Association 1971).

(٤٧) دكتور محمد عبد العزيز أبو درمان - مرجع سابق ص ١٣٦ .

- ١ - عناصر التكاليف التي تدفعها أو تتحملها الوحدة المحاسبية بغرض خلق منافع تستفيد منه وحدات أخرى . وهذه التكاليف يجرى قياسها في معظم الأحيان ليس لأنها تكاليف اجتماعية ، ولكن لأنها بدائل قياس لمنافع اجتماعية يصعب قياسها مباشرة .
- ٢ - عناصر التكاليف التي تتحملها الوحدات الأخرى بسبب أنشطة تمارسها الوحدة المحاسبية وهذه المجموعة من عناصر التكاليف إنما هي عناصر تكاليف اجتماعية حيث أنها من قبيل المؤثرات الخارجية السلبية .

« أن صعوبة تحميل التكاليف الاجتماعية هي حالة شائعة في أي وحدة من الوحدات الخاصة ، وأن المتاح حالياً من تحديد كمى لبنود تلك التكاليف لا يخرج في أحسن الأحوال عن كونه صورة غير كاملة وغير واقعية نظراً لعدم خضوع تلك البنود لدراسة منظمة تمكن من التحقيق من حجمها الكامل » (٤٨) .

كما أن منهاج تحليل التكلفة/العائد (المنفعة) - لا يقوم على أساس القبول بالتكاليف الفعلية أو الإيرادات الفعلية كمقياس للتكلفة الاجتماعية أو المنافع الاجتماعية ، ولكنه يقوم على أساس قبولها كنقطة بداية يمكن إجراء تعديلات عليها الى الحد الذي يمكن معه القول بأن الفرق بينهما إنما يعد مقياساً للربح الاجتماعي (٤٩) .

ومن هنا فإن طريقة تحليل التكلفة/العائد ، لا يتم فيها تثبيت أي من جانبي المدخلات أو المخرجات لكل نظام ، بل يسمح لكلا الجانبين أن يتغير ثم يتم اختيار ذلك النظام الذي يظهر أقل نسبة مدخلات مخرجات (٥٠) .

William K., «The Social Costs of private Enterprise», Schocken (٤٨) B.N.Y. 1971. p. 21.

Ian M.D. Little and James A Mirreces; «Manual of Industrial Project (٤٩) Analysis in Developing Countries : Social Cost Benefit Analysis, Vol. II. (Paris The Organization for Economic Cooperation and Development. 1968) p. 30.

Mc. Rae T. W. «The Evaluation of Investment in Computers» (٥٠) Abacus, Vol. 6. 1970. pp. 60 - 61.

(٩/١/٣/٣) الاعتبارات الخاصة بتخصيص التكاليف والتنبؤ بها ومشاكل أخرى •

أن الأخذ بمفاهيم المحاسبة على التكلفة في النشاط الحكومي يواجه بالإضافة الى ما سبق عدة مشاكل أخرى ، منها ما هو متصل بعملية حصر التكاليف وتخصيصها على الوحدات المستفيدة منها ، ومنها ما هو متصل بالتنبؤ عن التكاليف ، ومعالجة التكاليف الضمنية والمحتسبة •

وفيما يتصل بمشكلة تخصيص التكاليف ، فان هناك من يرى أن عملية التخصيص في القطاع الحكومي تحوطها هي الأخرى بعض المشكلات التي تدور حول الطبيعة الحكيمة لكثير من عمليات التخصيص ، وتكون عملية القياس حكيمة^(٥١) •

- ١ - اذا كان من الممكن اجراء تخصيص رقمي آخر •
 - ٢ - اذا كان القرار محل الاعتبار حساسا للفرق بين كل من التخصيصين •
 - ٣ - لا توجد هناك حجة دافعة يمكن دفعها لتبرير هذا التخصيص •
- وهذا يعنى أن مشكلة التخصيص تنشأ نتيجة وجود أكثر من حل أو احتمال لأخذ قرار الاختيار • ولكن حل المشكلة هنا في تقليل مدى حرية الاختيار من بين هذه البدائل والاحتمالات في مواجهة باقى البدائل والطرق الأخرى^(٥٢) •

ومن هنا فان عملية تخصيص التكاليف المشتركة في النشاط الحكومي وفي مجال اتخاذ القرارات أمره تكتنفه الكثير من الصعوبات،

(٥١) لمزيد من التفاصيل - يراجع دكتور محمد عبد العزيز ابو درمان - مرجع سابق ص ١٣٨

(٥٢) يرى في هذا الخصوص ما يلي :

«It is obvious ... that too much discretion on the accountants part can destroy the basic purpose of Accounting measurement». Yuji Ijiri, op-cit, p. 45.

لاختلاف معايير التوزيع وتأثرها بالاتجاهات الشخصية لمسئولي
الوحدات الادارية .

أما بخصوص التكاليف الضمنية أو المحتسبة ، فمن المعروف أن
السجلات المحاسبية لا تعكس مثل هذه التكاليف - لأنها عبارة عن
مبالغ مقدرة للاستفادة من خدمات ومنافع ولم يترتب عليها تكبد
الوحدة الادارية لاي نوع من أنواع النفقات الحالية أو المستقلة وهذا
ما يتنافى مع أغراض اتخاذ القرارات واجراء المقارنات فى مجال
النشاط الحكومى وهو ما يدعو الى ضرورة أخذ هذه النوع من
التكاليف فى الحسبان^(٥٣) .

ومن المشاكل الأخرى التى تواجه استخدام مفاهيم المحاسبة على
التكلفة فى الوحدات الادارية الحكومية - مشكلة التنبؤ - أى تحديد
تكاليف البرامج قبل بدء التنفيذ - أى التنبؤ بفترات قادمة . .
حيث تواجه متخذى - القرارات هنا - مشكلة معدل الخصم الواجب
اتخاذها فى اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة لا سيما وأنها تنطوى
على درجة كبيرة من الحساسية تجاه معدل الخصم .

مما سبق يمكن القول أن عملية تخصيص الموارد المتاحة بين
المطالب المتنافسة يعتمد بصفة أساسية على قياس كل من التكاليف
والمنافع فى اطار تحليل التكلفة / العائد وتحليل فعالية التكلفة ،
يعد الأخذ فى الاعتبار التغلب على مشاكل استخدام أسلوب تحليل
التكلفة والعائد فى مجال المحاسبة الحكومية .

(٩/١/١/٤) استخدام مفاهيم نظم المعلومات المحاسبية والادارية :

تلعب المفاهيم المستحدثة لنظم المعلومات المحاسبية دورا هاما فى
رفع كفاءة النظم المحاسبية والادارية بصفة عامة ، حيث تمتمد على

(٥٣) اخذ النظام المحاسبى الموحد بجمهورية مصر العربية بمفاهيم الحسابات
المتقابلة او المكسبية كحسابى فرق الايجار المحسوب ، و فرق الفوائد المحسوبة .

مجموعة من القواعد والمبادئ التي تعمل في رسم خطوط الاتصال بين قطاعات النشاط الاقتصادي على المستوى القومي بصفة عامة ، والوحدات الادارية بصفة خاصة (٥٤) .

وتبدو الحاجة ماسة الى استخدام مفاهيم نظم المعلومات الحاسبية في مجال النشاط الحكومي لتحقيق الكفاية في استخدام الموارد المتاحة بالطرق التي تكفل الحصول على أكبر انجاز ممكن ، ذلك لأن المعنى الحقيقي للكفاية لا يدور حول مجرد الانفاق بالاقبل ، ولكنه يدور بصورة أكثر حول الانفاق بحكمة .

ومن هنا تبدو الحاجة ماسة في القطاع الحكومي الى تصميم نظام معلومات يفيد السلطتين التشريعية والتنفيذية ويمكنها من عملية تخصيص الموارد المتاحة بين المطالب المتنافسة عليها ، وهذا يتطلب الاعتماد بلا شك على ما سبق أن ذكره الباحث من استخدام أسلوب تحليل التكلفة / العائد أى تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات ، ويجب أن نؤكد مرة أخرى أن هدف تعظيم الربح هنا مستبعد تماما ، ولكن الهدف الرئيسى فى هذا التحليل هو تعظيم العائد الاجتماعى .

(٥٤) لمزيد من التفاصيل راجع :

— دكتور ابراهيم احمد الصعدي — نظام التشغيل الالكتروني للبيانات — مرجع سابق .

— دكتور ابراهيم احمد الصعدي — مقدمة فى تحليل وتصميم نظم المعلومات الالكترونية . مكتبة عين شمس ١٩٨٢ .

Joseph W. Wilkinson, «Accounting and Information systems.» John Wiley & Sons, New York Chichester Brisbane Toronto Sina pore., 1982.

Elias, M. Awad, «Business Data Processing, Prentice Hall, International editions.

(٥٥) يرى البعض ان تعظيم الربح هدف يصعب تحقيقه ، فاستخلاص بيانات الدخل الحدى أو التكلفة الحدية التي يتحقق عن تعادلها أقصى ربح أمرا ان لم يكن مستحيلا الا أنه صعب التحقيق — انظر :

Moscove, Stephen A. & Simkin, Mark G., «Accounting In Formation Systems.» John Wiley & Sons, 1981, pp. 39 - 40.

الاقتصادية القابلة للاستثمار أو التخصيص — باعتبارها تعكس قيم المنافع الناتجة عن المشروع الاستثمارى عن وجهة النظر الاجتماعية — انظر :

Shaner, W. W., Project for Developing Economics.» Praeger Publishers, N. Y., 1979, pp. 29 - 30.

أن الأخذ بمفاهيم نظم المعلومات المحاسبية والادارية ، لا يقتصر العائد الاجتماعي^(٥٥) .

فقط على الاخذ بمفهوم تحديد الاطار العام للنظام وتفسير العلاقة بين المدخلات والمخرجات ولكنه يتطلب أيضا - الأخذ بالمبادئ الأخذ للنظرية العامة للنظم ، كمبدأ الوحدة التنظيمية ، ومبدأ وحدة الهدف وتكامل النظم الفرعية ، ومبدأ المتغيرات الأساسية ، ومبدأ العلاقات السببية بين عناصر النظام بالاضافة الى مبدأ التوازن الدينامكى الذاتى ، والرقابة^(٥٦) .

ولكن من الضروري أن يعتمد تطبيق تلك المبادئ على ادارة واعية وتنظيم علمى سليم لأنه يعتمد مفاهيم المساءلة المحاسبية ، والادارة - بالاهداف وتطبيقها فى الوحدات الادارية الحكومية ، وفى مجال اتخاذ القرارات فى القطاع الحكومى بصفة عامة^(٥٧) .

أن الأخذ بمفهوم الادارة يمكن أن يحقق كما يرى بعض الكتاب البارزين فى هذا المجال ما يلى^(٥٨) :

١ - مراجعة الخطط الرئيسية والقومية للوحدة الادارية أو التنظيمية .

٢ - تحديد النتائج ومعايير القياس التى يسأل عنها كل مدير أو مسئول فى ضوء الأهداف الموضوعة مسبقا .

٣ - الاتفاق على خطة لتطوير وتحسين أسلوب عمل كل مدير أو مسئول بما يساعد على تطوير الاداء الكلى للوحدة الادارية أو التنظيمية .

(٥٦) لمزيد من التفاصيل راجع :

د . ابراهيم أحمد الصعيدى - الاطار العلمى للنظرية العامة للنظم ، مرجع سابق .

(٥٧) يعرف البعض الادارة بالأهداف بأنها :

« ... The establishment and Communication of Organizational goals; the setting of individual objectives pursuant to the organizational goals, and the periodic and then final review of performance as it relates to the objectives».

انظر :

Stephen J. Carroll, Jr. and Henry L. Tosi, Jr., «Management by objectives : Applications and Research». (New York : N. Y. Macmillan Company. 1973) p. 3.

J. Humble., «How to Manage by objectives.» (New York : AMACOM. (٥٨) 1973). pp. 33-34.

٤ - توفير الظروف المناسبة لتنفيذ هذه الخطة وتحقيق النتائج المطلوبة .

٥ - تقييم الأداء لقياس التقدم نحو الهدف الموضوع ، والتعرف على أولئك الذين يتقدمون ويتطورون .

٦ - وضع خطة تدريبية للمديرين لتنمية نقاط القوة عندهم وعلاج نقاط الضعف ومساعدتهم على التطور الذاتى - .

٧ - تنشيط دوافع المديرين عن طريق خطة فعالة للاختيار والروتب والترقية .

وتأكيدا لما سبق يرى أن استخدام « مفاهيم نظم المعلومات يزود نظام الإدارة بالأهداف بمجموعة من الوسائل الهامة للتحكم الإدارى ، يمكن استخدامها خلال دراسة تأثير النظام على الدوافع الانسانية للسلوك الانسانى ، مما يؤدي الى وجود مظهر من مظاهر الوفاق والتكامل بين أهداف العاملين وأهداف الإدارة (٥٩) .

كما يرى البعض الآخر « أن على الإدارة العليا الواعية أن تأخذ فى الاعتبار الظروف الاقتصادية ، والدوافع الاجتماعية ، والمواقف التنافسية ، التى يكون من الضرورى ترجمتها داخل نظام المعلومات باعتبارها أحد عناصر المدخلات (٦٠) .

وحتى يكون نظام المعلومات المحاسبية والإدارية محققا لتحقيق متطلبات نظام الإدارة بالأهداف فمن امضرورى أن يرتبط النظام بالهيكل التنظيمى تطبيقا لمبادئ النظرية العامة للنظم لأن ذلك يؤدي كما يرى البعض الى سلامة اتخاذ القرارات المبينة على صحة

David. W. Miller and Martin K. Starr., «Executive Decisions and (٥٩) operations Research». (Second Edition Prentice-Hall of India Private Limited, New Dalhi, 1976). pp. 29 - 30.

Leslie E. This, «Aguide to Effective Management Practical Applications (٦٠) From Behavioral Science Wesley Publishing Company, Inc., London, 1974, p. 167.

المعلومات ، ووجود شبكة اتصال مؤثرة بين مستخدمي البيانات ومتخذى القرارات « (١٦) .

هذا بالإضافة الى ضرورة توافر الثقة بين جميع أفراد الهيكل التنظيمى القائم ودقة انسياب المعلومات فى الوقت المناسب (١٧) .

مما سبق يتضح ضرورة الربط بين نظم المعلومات المحاسبية ونظام الادارة بالاهداف فى مجال النشاط الحكومى . حيث تكمن الرغبة فى الموازنة بين أقل من الموارد وتحقيق أكبر أنجاز ممكن ، فى ظل مفهوم الانفاق بحكمة .

(١/١٠) أساليب تحقيق الفعالية :

أن تحقيق الفعالية أمر مرهون بتحقيق الأهداف التى تم رسمها فى مجال النشاط الاقتصادى الحكومى ، كذلك فان منهج التطوير المقترح لنظرية الأموال المخصصة لابد وأن يأخذ فى اعتباره تحقيق هدف تلك النظرية وهو الموازنة بين الموارد المتاحة ، وعمليات الانفاق المطلوبة وهو ما يستدعى ترشيد الانفاق الحكومى فى جميع المجالات .

(١/١١) نتائج البحث والتوصيات :

وبادىء ذى بدء ننوه أن الأساليب المطروحة هنا بغرض تحقيق الفعالية لنظرية الأموال المخصصة ، انما هى من قبيل الأساليب التخطيطية والرقابية التى تكمل بعضها البعض ، ومن هنا فان الأخذ بأحداها فقط لا يفنى عن استخدام باقى الأساليب الأخرى ، وبالتالي فان تحقيق الدقة للفعالية يتطلب الأخذ بأكثر من أسلوب تلك الأساليب ، أو بمعنى آخر تتناسب درجة الفعالية تناسباً طردياً مع الأساليب المقترحة التالى عرضها .

Bruce Oliver, «The Semuntice Differential A Device for Measuring (٦١) the Interprofessional communication of selected Accounting Concepts». (Journal of Accounting Research Vol. 21. No. 2 Autumn 1974, p. 12.

B. Scanlan, «Principles of Management and Organizational Behavior (٦٢) (New York : Wiley, 1978). p. 93.

(١ / ١ / ١٠) استخدام موازنة البرامج والاداء :

يعتبر نظام الميزانيات بصفة عامة أداة التنسيق الجيد فى الوحدات الادارية التى تهدف الى تحقيق الربح ، حيث تتم المقابلة بين مقترحات الانفاق الواردة من الوحدات الادارية الفرعية بالموارد المتوقعة ، تحقيقا لنوع من التوازن بينهما من ناحية وخلق نوع من التنسيق بالاهداف العامة من ناحية أخرى .

ولعل هذا التحليل ما دفع المجلس القومى للمحاسبة الحكومية فى الولايات المتحدة الامريكية ان يضم الاطار المقترح للمحاسبة الحكومية فى آخر تعديل له عام ١٩٧٠ .٠٠ المبدأ التاسع الذى يتعلق بالميزانيات فى الوحدات الادارية والذى يتضمن :

« يجب أن يتأسس نظام العمل فى الوحدات الادارية الحكومية على أساس وجود ميزانية لكل وحدة ، وأن يوفر النظام المحاسبى الاداة المناسبة للرقابة على تنفيذ الميزانية ، كما أن تضمن التقارير المالية - بصورة مناسبة - المقارنات الضرورية بين تقديرات الميزانية ونتائج التنفيذ الفعلى بالنسبة لكل مال مخصص على حدة » (٦٣)

وفى ظل التبويب التقليدى للميزانية - كان الهدف الرئيس هو التحقيق من توازن الإيرادات مع المصروفات ، بجانب انتاج معلومات تسمح باجراء التحليلات الاقتصادية العامة ، ولقد تطور تبويب الميزانية التقليدية - من التبويب الموضوعى أى حسب طبيعة المصروف - الى التبويب الوظيفى أى حسب الوظائف .٠٠ ثم كانت نهاية المطاف وتبويب الميزانية التقليدية بالجمع بين أساس التبويب الوظيفى ، أو الموضوعى معا أى تبويب مشترك .

ثم جاء الانتقال بعد ذلك من أسلوب الميزانية الى أسلوب موازنة البرامج وذلك من منطلق أن اعداد الموازنة العامة للدولة ليس الهدف

منه فقط هو تحقيق التوازن بين الموارد والانفاق ، ولكنها أساسا عملية اتخاذ قرارات .

وينصب الاهتمام فى ميزانية البرامج على قياس التكلفة الكلية لبرامج معين بصرف النظر عن تعدد الوحدات الفرعية (الأقسام) للوحدة الحكومية المشتركة فى تنفيذ هذه البرامج ، وتصبح طبيعة المصروف ذات أهمية ثانوية ، أى أن الاهتمام يتركز حول النشاط الذى تقوم الوحدة الادارية بتنفيذه ، وليس على وسائل تنفيذ هذا النشاط من خدمات العمل الأنسانى ، والمستلزمات السلعية والخدمات المختلفة « (٦٤) .

أما موازنة الاداء فان أهم ما يميزها عن موازنة البرامج ما يلى (٦٥) :

١ - التفصيل فى عرض وتبويب بيانات الموازنة ، حيث تشتمل موازنة الاداء على أسس التبويب ووسائل قياس النتائج وتقييمها ، كذلك فهي تشتمل على النشاط الذى يعتبر احد مكونات البرنامج .

٢ - تحقيق التكامل بين النظام المحاسبى وهيكلة الموازنة القائم على أساس من البرامج والأنشطة .

٣ - ترتبط موازنة البرامج بالمستويات الادارية العليا فى التنظيم الادارى والتي تقوم بتنفيذ البرامج ، وبالتالي فهي تفيد فى عملية المتابعة واتخاذ القرارات على مستوى الوزارات والمستويات العليا ، أما موازنة الاداء فترتبط بالمستويات الدنيا من التنظيم ، وتخدم أغراض المتابعة واتخاذ القرارات بالنسبة لهذه المستويات .

(٦٤) دكتور محمد عبد العزيز ابو رمان - مرجع سابق - ص ٨٢ .

(٦٥) لمزيد من التفاصيل راجع : - استاذ محمد الجزار - المحاسبة العامة .

Adolf J. H. Enthoven, «Accountancy and Economic Development Policy, (Amsterdam : North-Holland Publishing Company, 1973. p. 54.

٤ - تستهدف موازنة البرامج النظر الى المستقبل وتخطط له ، بينما تعتمد موازنة الاداء على الماضى وتسجل ما تم فعلا .

ويمكن القول أن استخدام موازنة البرامج والأداء ترفع من فعالية نظرية الأموال المخصصة من ناحيتين :

الأولى : الانتقال من التبويب الإدارى الى تبويب تكاليف الاداء ، ومن هنا يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الاداء سواء أكانت جارية أو استثمارية .

الثانية : ضرورة تطوير أساليب القياس المحاسبى والتحول من الأساس النقدى الى أساس الاستحقاق أو الأساس المعدل ، حتى يمكن أخذ جميع التكاليف فى الحسبان ضمن استخراج تكلفة وحدة الاداء ، مثل احتساب اهلاك الأصول الثابتة ، واستخدام الحسابات المتقابلة أو العكسية مثل حساب فرق الايجار المحسوب ، وفرق الفوائد المحسوبة .

(٢/١/١٠) استخدام نظام موازنة التخطيط والبرمجة :

لاسلوب تحليل التكلفة والعائد لكل بديل ، حتى يمكن تحقيق تلك التخطيط من خلال نظام للموازنة يعتمد على تحديد الاهداف (٦٦) .

وهناك من يرى أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة Planning Programing and Budgeting يمكن اعتبارها بمثابة نظام للمعلومات Informatin System ، تهدف الى تقديم المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات وخاصة ، فى مجال التخطيط الاستراتيجى الذى يتعلق بأهداف التنظيم الإدارى ، وتغيراتها ، وبالموارد

Committee on Government Accounting and Auditing, American (٦٦)

Institute of Certified Public Accountants, «Audits of State and Local Governmental Units», Industry Audit Guide, (New York, N. Y. : AICPA, 1974). pp. 27-28.

المستخدمة ، وبالسياسيات المتعلقة بالحصول عليها وترتيب استخدامها بصورة موضوعية (٦٧) .

ولعل هذا المفهوم يؤكد دور نظم المعلومات المحاسبية والادارية فى تخطيط الموارد وترشيد الانفاق ، كما أنه يساهم بدور فعال فى تطوير فعالية نظرية الاموال المخصصة ، ولكن حتى يتم تحقيق هذا المطلب وحتى يمكن اعتبار موازنة التخطيط والبرمجة كنظام متكامل للمعلومات يجب توافر متطلبات اساسية هى :

١ - تبويب تكاليف قطاع الوحدات الادارية الحكومية ، حسب البرامج اللازمة لتحقيق الاهداف العامة ، وهذا يتطلب كما سبق أن اوضحنا فى أساليب تحقيق الكفاءة على اتخاذ المقاييس الكمية ، لتحديد مخرجات البرامج وكذلك التنبؤ بالتكاليف الخاصة بها .

٢ - التغلب على مشكلة عدم توافر البيانات الاحصائية ، لقطاعات النشاط الحكومى المختلفة ، واللازمة لعمل التحليلات الهيكلية المختلفة واتخاذ القرارات .

٣ - تحديد اهداف الرئيسية والتعبير عنها فى صورة منتجات نهائية وهذا فى حد ذاته يسبب مشاكل عديدة ، منها تحديد الحجم الأمثل للانتاج ودراسة العائد والتكلفة لكل نوع من أنواع تلك الخدمات ، والاخذ فى الاعتبار المقارنة بين التكلفة الاجتماعية ، والمنافع الاجتماعية (٦٨) .

R. Anthony, «Planning and Control Systems.» A Fromework for (٦٧) Analysis Harvard University Press. 1967.

(٦٨) لمزيد من التفاصيل حول تلك المشاكل يراجع :

A — E. J. Mishan., «Cost Benfit Analysis An Informal Introduction». George Allen & Unwin LTD. London, 1971. pp. 325 - 351.

B — Wener Z. Hirsch., (Quality of Government Services), «In Planning Programming Budgeting, a Systems approach to management», edited by E. J. Lyden & E. G. Miller, Markham Publishing Co., Chicago, 1970, pp. 241 - 262.

ويمكن توضيح الخطوات الرئيسية اللازمة لاعداد موازنة التخطيط والبرمجة فيما يلي :

١ - تحديد الوحدات الادارية الفائزة التي يتوقع فيها تبرر النتائج المستخلصة لاستخدام الموارد النادرة .

٢ - تحديد الاهداف الرئيسية والقومية والوظائف المتعلقة بالوحدات الادارية التي تم اختيارها .

٣ - حصر وتحديد البرامج المختلفة والانشطة لتحقيق الاهداف مع ملاحظة أن تداخل الاهداف يؤدي غالبا الى تداخل البرامج^(٦٩) .

٤ - تبويب البرامج طبقا لارتباطها بالهدف والاهداف المحددة للعمل الحكومي^(٧٠) .

٥ - اجراء عملية تقييم للبرامج المختلفة ، والمفاضلة بينها لاختيار أفضل بديل يحقق الاهداف الموضوعه ، واستخدام تحليل التكلفة والعائد .

٦ - تنفيذ الخطة المرسومة ، طبقا للموازنة العامة للدولة ، موزعة على الوحدات الادارية المختلفة .

٧ - وضع نظام للمتابعة وتقييم الأداء ، يساعد في الحكم عن مدى تحقيق الاهداف ، وفعالية الانشطة مع الانشطة الأخرى المستحدثة ، والعمل على إعادة صياغة الاهداف في ضوء الخبرة الماضية .

(٦٩) Arther Smithes., «Conceptual Framework for the program Budget.» Program Budgeting edited by David Navick, pp. 57 - 58.

(٧٠) يرى البعض أن عملية التبويب تخضع للتجربة والخطأ ، حيث أنه ليست هناك قواعد ثابتة ومحددة للتبويب - انظر :

John Haldi., «Program monitoring, Evaluation and Control». In idagram Budgeting and Benefit-Cost Analysis, by Hinrichs and Taylor, pp. 339-346.

مما سبق يتضح أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة يحقق أحد الأهداف المنصوص عليها فى عملية تطوير فعالية نظرية الاموال المخصصة حيث أنها تركز على نقطتين جوهريتين هما :

١ - أن هناك ندرة فى الموارد المتاحة أمام الجهاز الادارى ، بينما هناك زيادة فى الطلب على تلك الموارد لاشباع الحاجات المتعددة .

٢ - أن هناك ضرورة مفروضة على هذا الجهاز للقيام بعملية مفاضلة بين عدة بدائل لتحقيق الاختيار البديل المناسب فى ضوء ترشيد عملية الانفاق .

ونظام كنظام موازنة التخطيط والبرمجة بلا شك سيساعد فى حل هذه المعادلة الصعبة .

(٣/١/١٠) استخدام موازنة الأساس الصفرى :

يعتبر أسلوب موازنة الاساس الصفرى Zeno - Base - Budget من الاساليب الحديثة فى مجال النظم التخطيطية والرقابية ، حيث يمثل هذا الأسلوب محاولة لتخفيض التكاليف دون خفض جودة الخدمة ، عن طريق الربط بين التكاليف والانشطة ، فهى تيسر اجراءات الموازنة للوصول الى أفضل استخدام ممكن للموارد وتستند فى

(٧١) لقد كان بداية تطبيق هذا الأسلوب عام ١٩٧٣ حينما كان جيمى كاتر حاكما لولاية جورجيا الأمريكية ، حيث طبق مفهوم موازنة الأساس الصفرى فى القطاع الحكومى ولقد كان لتولى كاتر رئاسة الولايات المتحدة الامريكية فى يناير ١٩٧٧ ، سببا أساسيا لاتخاذ الاجراءات العملية لتعميم هذا الأسلوب على مستوى الحكومة الفيدرالية ولتظهر عام ١٩٧٩ أول ميزانية للولايات المتحدة مبنية على هذا الأساس .
وفى هذه الصدد يتعرض Couder لشرح الأسلوب بقوله :

«Under this approach, the base for determining the Current years budget for any expenditures is zero, past expenditures level are irrelevant. Every proposed expenditures for the Current year must be Justified Under the Current environment and with Carrent tools in mind regardless of how much (or how little) was spent for the item in the past.

See — J. G. Louder back, G. F. Dominiak, «Monagerial Accounting Wadsworth.» Publishing Co., Inc, Calofornia, 1978, P. 180.

تحديدها لموازنة العام الجارى على افتراض أن أى بند من بنود النفقات يساوى صفر (٧١)

ولقد أثار أسلوب الموازنة على الأساس الصفرى الكثير من الجدل حول أهميته كأساس تخطيطى فى القطاع الحكومى بصفة عامة ، وفى الوحدات الادارية الغير هادفة الى الربح بصفة خاصة .

فبينما يعتقد البعض أن هذا الأسلوب ، كاسلوب تخطيطى لا يختلف كثيرا فى جوهره عن منهاج تخطيط وبرمجه الموازنة ، بل أكثر من ذلك فإنه فيما عدا بعض الاختلافات الشكلية فإنه لا توجد هناك أية اختلافات أخرى بينها « (٧٢) » .

الا أن البعض الآخر يرى أن هذا الاسلوب وأن كان يناسب المشروعات المستحدثة ، الا أنه عمليا لا يتناسب مع الوحدات الادارية المستمرة فى العمل فى إطار خطة شاملة ، أو فى إطار برامج متكاملة ، حيث يكون من الصعوبة البدء من الصفر وان كان فرضيا (٧٣) » .

وبالرغم من تلك الانتقادات الا أننا نرى أن استخدام أسلوب الموازنات الصفرية بجانب موازنة التخطيط والبرمجة ، يمكن أن يعتبر اداة مكملة لموازنة البرامج والاداء حيث تمثل موازنة البرامج والاداء اداة للرقابة على التنفيذ وتحقيق الكفاية فى الاداء وفيما تحدد المسئوليات عن البرامج والأنشطة الحكومية ، أما موازنة التخطيط والبرمجة فهى اداة لترشيد القرارات وتربط بين الاعتمادات وبين الأهداف بصرف النظر عن المسئول فى تحقيقها ، أما موازنة الأساس الصفرى فإنها تهدف الى القضاء على ظاهرة

(٧٢) دكتور محمد ابو درمان - مرجع سابق ص ٨٩

(٧٣) عن هذا المعنى عبر بالآتى :

«A Zero base budget requires each budgeting until to justify all costs each year, rather than just the year to year cost change, as is traditionally done».

See — R. M. Copeland, P. E. Dasher «Managerial Accounting». John Wiley and Sons, Inc., New York, 1978, p. 84.

الاستمرار فى رصد اعتمادات جديدة لبرامج فقدت فاعليتها فى تحقيق الاهداف ، وهى نقطة جديدة بالاعتبار عند تخصيص الموارد وترشيد الانفاق .

(١٠/١/٤) استخدام معايير تقييم الاداء وتطوير التقارير النهائية:

نصل الآن الى الاسلوب الاخير من أساليب تحقيق الفعالية ، بل يكاد يكون هو الأسلوب الالهم لتحقيق فعالية نظم المعلومات المحاسبية فى تخصيص الموارد وترشيد الانفاق الا وهو أسلوب تقييم الاداء والذي يعتبر من أهم المجالات التى تهتم بها المحاسبية ، بل أن كاتبها كبيرا مثل Ijimi يؤكد « انه يمكن النظر الى المحاسبية كلها من وجهة نظر تقييم الاداء » (٧٤) .

وتتم عملية تقييم الاداء من الناحية التنظيمية من خلال اعداد موازنة البرامج والاداء - حيث يتم كما سبق أن أوضحنا توزيع الاعتمادات المقررة من السلطة التشريعية على البرامج والانشطة المختلفة ، وفى نهاية العمل بالبرنامج يتم اعداد التقارير الدورية للمقارنة بين الخطة المعتمدة وما تم تنفيذه لمعالجة أى قصور ينشأ عن التطبيق العملى .

وهناك من يرى أن « تقويم الاداء فى الجهاز الحكومى يتطلب استخدام نوع من المقاييس العينية مع الربط بينها وبين الموارد المستخدمة (مدخلات/مخرجات) وينبغى استخدام هذه المقاييس العينية والمعدلات التى تعكس استخدام الموارد فى علاقتها بتلك المقاييس فى جميع الانشطة الحكومية التى يمكن قياسها ، وذلك اذا ما كانت الفوائد الناجمة عن استخدامها تفوق التكاليف اعدادها وتطبيقها » (٥٧) .

Yuji Ijiri, «An Application of Input Analysis to some problems (٧٤) in Cost Accounting». «Management Accounting (April, 1968) pp. 49-61.

(٧٥) دكتور محمد ابو درمان - مرجع سابق ص ١٥٤ .

ولكن التساؤل الان ما هي مؤشرات الاداء التى يمكن استخدامها فى تقويم كفاية استخدام الموارد وفعالية البرامج العامة ؟
 قد نجد الاجابة عن هذا التساؤل فى احدى تقارير جمعية المحاسبين والمراجعين الأمريكية (A.A.A.) حيث تشير الى أن هناك ثلاثة أنواع على الأقل من مؤشرات الاداء يمكن استخدامها فى النشاط الحكومى تلك المواشرات هي^(٧٦) :

Operations Indicators مؤشرات اجرائية أو مرحلية (١/٤/١/١٠)

وتتعلق هذه المؤشرات بالأعمال التى تم انجازها فعلا ، أو بالمنتجات التى تم انتاجها فعلا ، وبالتالي فهى مؤشرات تهتم بالمراحل الوسيطة لعملية تحويل الموارد ، وليس بالاثار النهائية المترتبة على ذلك التحويل ففى برنامج تدريسي يعتبر عدد المقررات مثال للعمل الذى تم انجازه من هذا البرنامج مثلا .

Program impact indicators مؤشرات الاثر النهائى للبرنامج (٢/٤/١/١٠)

Program impact indicators

وتهتم هذه المجموعة من المؤشرات بالاثار النهائى الذى تحقق ، أو بمعنى آخر بالمنافع التى تحققت من البرنامج ، وقد يكون ملموسة أو غير ملموسة ، فمثلا ارتفاع مستوى المعرفة ، أو زيادة المهارات لدى مجموعة من الطلاب يعتبر مقياسا ملائما للاثر النهائى لاحدى البرامج التدريبية مثلا .

Social Indicators المؤشرات الاجتماعية (٣/٤/١/١٠)

وتهتم هذه المؤشرات بالاثار الاجتماعية التى يتركها البرنامج فى المجتمع أو البيئة بصفة عامة ، فمثلا فى برنامج تدريبي لمجموعة من الطلاب فان الاثر الاجتماعى الذى سوف يتركه هذا البرنامج

(٧٦) Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public
 Sector, American Accounting Association, Committee Report, «Supplement to the Accounting Review, XLVII 1972, pp. 103 -104.

سوف يتمثل في التغيرات التي يحدثها الخرجين في مجتمعهم ومدى النهوض به نتيجة خبراتهم المكتسبة من البرنامج .

ولكننا نود أن ننوه أن استخدام تلك المؤشرات يتطلب تطورا في تقارير الاداء ، وهذا ما يتطلب بدوره انتاج نوع من البيانات المحاسبية يخدم اغراضا مختلفة ، ويستدعى ذلك انشاء مجموعات من الحسابات يقوم كل منها على أساس من أسس التبويب المتعددة لانتاج البيانات المختلفة التي يمكن أن تفيده في أغراض التخطيط والرقابة (٧٧) .

أن تطوير التقارير المحاسبية يعتبر مطلباً ضرورياً لتحقيق فعالية أى نظام للمعلومات كما يجب أن يكون هذا التطوير « فى اتجاه الاتساق المنطقي حتى يمكن أن تكون تلك التقارير قابلة للفهم ، وذات فائدة فى عملية اتخاذ القرارات (٧٨) » .

ومما لا شك فيه أن « هناك ثلاثة أطراف تشترك فى الاستفادة من القوائم المالية هى مستخدمى القوائم ، والوحدة المحاسبية ، والمحاسب ، كما أن لكل منهم تأثيره ودوره » (٧٩) .

ولعل هذا الرأى يقف فى مواجهة النظرة الضيقة لجماعة « ترويلاد » والتي تقتصر على النظرة الى التقارير المحاسبية من وجهة نظر مستخدمى البيانات المحاسبية فقط » (٨٠) .

(٧٧) تسمى النظم التي تؤدي هذا الغرض بنظم تكنولوجيا انتاج البيانات المحاسبية لأغراض متعددة - انظر :

Bruce Joplin., «Implemented : A Resource Management System for Public Agencies, MFOA Special Bulletin 1974. (Chicago : Municipal Finance officers Association, 1974).

Eldon S. Hendriksen, «Accounting Theory.» (Homewood, III : (٧٨) Richard D. Irwin, Inc, 1965) p. 95.

Richard M. Cyert and Yuji Ijiri, «Problems of Implementing (٧٩) the Trueblood Objectives Report.» In N. Dopuch and N. Goned (eds); «Objectives of Financial Statements». (Chicago : Institute of Professional Accounting, University of Chicago, 1975).

The Study Group on the objectives of Financial Statements, American (٨٠) Institute of Certified Public Accountants, «Objectives of Financial Statements. (New York, N. Y. AICPA, October, 1973).

أن الاهتمام بعملية تطوير التقارير النهائية للمحاسبة أمر شغل الكثير من الهيئات والمنظمات الدولية^(٨١) ومنها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والذي أصدر حتى عام ١٩٨٠ ، ثلاثة وثلاثون قائمة تحتوى على توجيهاً مختلفة لمعالجة المشاكل المحاسبية واعداد القوائم المالية ولقد حددت القائمة الأولى الصادرة فى نوفمبر سنة ١٩٧٨ الغرض من هذه القوائم على أساس وضع أهداف أساسية ومفاهيم يستخدمها المجلس لتطوير معايير المحاسبة .

(١/١/١١) يمكن أن نستخلص من البحث النتائج التالية :

اولا : أن التفسير الموضوعى لمفهوم المال المخصص يتمثل فى مجموعة الموارد التى تشكل فى نفس الوقت الوحدة المالية والمحاسبية والتى لا تتطابق مع الوحدة التنظيمية فى أغلب الأحوال .

ثانيا : أنه من الضرورى تصميم النظام المحاسبى الحكومى بحيث يكون قادرا على تجميع البيانات الخاصة بجميع الموارد ، والحقوق وكيفية تخصيصها على أوجه الاستخدامات .

ثالثا : أن هناك ارتباط وثيق بين المفاهيم المحاسبية العامة ، طبقا لنظرية المحاسبة ، وبين مفاهيم نظرية الاموال المخصصة ، أو بمعنى آخر فان صلاحية المفاهيم المحاسبية العامة تمتد بجميع الوحدات بصرف النظر عن القطاعات التى تنتمى اليها .

رابعا : أن الوحدة المحاسبية الأساسية فى المحاسبة الحكومية هى « المال المخصص » حيث يكون الهدف هو إجراء عملية موازنة بين

(٨١) انظر على سبيل المثال :

Kieso, Donald E. & Waygant, Jerry J., «Intermediate Accounting», John Wiley & Sons 1980.

Oldham, K. Michael, «Accounting System. & Practice in Europe». Gower Press Ltd, 1981.

Nobes, C. W., «Harmonization of Accounting Within the European Communities : The Fourth Directive on Company Law». The International Journal of Accounting» Vol. 15 No 2, Spring 1980.

الايادات والاستخدامات ، أما على مستوى الوحدة التنظيمية فان الهدف هو تحقيق التوازن بين النفقات والاعتمادات .

خامسا : بالرغم مما وجه الى نظرية الاموال المخصصة مع انتقادات ، وقصورها كنظام معلومات ، الا أنها تبقى الاطار الملائم والوحيد القابل للتطوير طبقا لمفاهيم النظرية العامة للنظم كنظام معلومات للنشاط الحكومى .

سادسا : أن نجاح منهج نظم المعلومات لاغراض القياس المحاسبى فى النشاط الحكومى يتطلب اجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة ، والوقوف على الانشطة الاقتصادية والفنية المرتبطة بتلك البيانات .

سابعا : أن تفسير دورة النشاط الحكومى فى الوحدات الادارية الغير هادفة الى الربح ، تعتبر نقط البدء فى منهج التطوير المقترح لنظرية الاموال المخصصة .

ثامنا : أن منهج التطوير المقترح أقترح استخدام بعض الاساليب المتعارف عليها فيما يتعلق برفع الكفاءة ، وتحقيق الفعالية حتى يمكن تحقيق التوازن بين الموارد والانفاق . وهو الهدف الأساسى لعملية التطوير فى ظل استخدام نظام متكامل للمعلومات المحاسبية والادارية .

تاسعا : يمكن تصور هيكل التطوير المقترح على شكل هرمى - (مثلث) متساوى مع ملاحظة أن أساليب رفع الكفاءة ، تركز على ايجاد علاقة بين المدخلات والمخرجات ، بينما تركز أساليب تحقيق الفعالية على عملية ترشيد الانفاق العام وتندرج حسب أهميتها من قاعدة الهرم الى قمته .

عاشرا : أنه يمكن رفع الكفاءة عن طريق تطوير أساليب القياس المحاسبى ، وايجاد الحلول لمشكلة الاصول الثابتة ، واستخدام أساليب

التحليل والعائد والتحول الى مفاهيم نظم المعلومات ، بينما يمكن تحقيق الفعالية باستخدام نظام موازنة البرامج والاداء واستخدام منهاج التخطيط والبرمجة ، بجانب استخدام مفهوم موازنة الأساس الصفرى ، بالاضافة الى استخدام معايير تقييم الاداء ، وتطوير التقارير النهائية •

(١١ / ١ / ٢) بخصوص التوصيات الخاصة بتنفيذ منهج التطوير المقترح تتخلص فى نقطتين جوهريتين هما :

١ - لاجدال فى أن تنفيذ منهج التطوير المقترح يتطلب توافر البيانات والمعلومات عن الموارد المتاحة ، بالاضافة الى تحديد أوجه الانفاق بدقة متناهية وهو ما يتطلب من القائمين على أمور المحاسبة فى مختلف البلدان توفير الاجهزة ، والكوادر البشرية المدربة على استخدام تلك الاساليب ، والقدرة على تفهم نتائجها •

٢ - فى حالة وجود أى صعوبة فى الاخذ بتلك الاساليب مجتمعة ، فأننا نوصى أن يتم تطبيق تلك الاساليب بصورة تدريجية حسب أهميتها للجهة الادارية صاحبة المصلحة فى ذلك ، وبما يتمشى مع مكاناتها التنفيذ النظام حتى يكتمل بعد فترة المنهج المقترح •

« وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون »

صدق الله العظيم

مراجع أخرى حول البحث خلاف ما ورد بالهوامش

1. Abdel-Khalik, A.R., & Luk, E., J., «Transfer Pricing — A Synthesis», The Accounting Review, Vol. XLIX, No. I. (Jan, 1974).
2. Anderson, D.L., & Raun, D.L. «Information Analysis, in Management Accounting». Jhon Wiley & Sons, Inc., (1978).
3. Brownell, p., «Participation in Budgeting, Locus of control and Organizational Effectiveness», The Accounting Review, Bol LVI No. 4 (October 1981).
4. Bussey, L.E., «The Economic Analysis of Industrial Projects». «Prentice-Hallm Inc., N., 1978.
5. Charles T. Horngren., Introduction to Management Accounting 4th Edition, Prentice-Hall international Inc., London. (1978).
6. Dasgupta, A.K. and Pearce, D.W. «Cost-Benefit Analysis : Theory and Practice». The McMillan Press Lte, (1978).
7. Dossett, D.K. and Carl I. Greenberg., «Goal Setting and Performance Evaluation : An Attributional Analysis.» Academy of Management Journal, Vol. 24, No. 4 (December 1981).
8. Grad, Burton., & others., «Management Systems.» The Dry den press, (1979).
9. Hirst, M.K., «Accounting In Formation and Evaluation of Subordinate Performance : Asituational Approach», The Accounting Review, LVI, No. 4 October 1981).
10. LASC, IED 17, «Information Reflecting the Effects of Changing Prices.» (1980).
11. Liiiot B. Simon, Can the Auditor be truely Independent ? Accountancy, (June 1980).
12. Micheal H. Granof., «Governtal Standard Setting in Perspective», The Journal of Accountancy. (March, 1979).
13. Moscové, Stephen A. and Simkin, Mark G., «Accounting Information Systems.» John Wiley and Sons, (1981).

14. Onsi, M., «A Transfer Pricing System Based on Opportunity Cost». in : Anderson D.L. & Raun, D.L. «Information Analysis in Management Accounting», John Wiley & Sons, Inc., (1978).
15. Pick, John «Is Responsibility Accounting Irresponsible ? On De Coster, Don T., Ramanathan, K.V. & Sundem, Gray L., «Accounting for Managerial Decision Making», John Wiley & Sons, (1978).
16. Randolph A. Shockly., Perception of Auditors' Independence : An Emperical Analysis, The Accounting Review, (october 1981).
17. R. Perks & Gray, Beware of Social Accounting, Management (December 1979).
18. Sassone, P.G. and Schaffer, W.A., «Cost-Benefit Analysis», Academic Press. (1978).
19. Shanerm W.W., «Project Planning for Developing Economies», Praeger Publishers, N.Y., 1979).
20. Stevens, G.T., (Jr.), «Economic and Financial Analysis of Capital Investments», John Wiley and Sons, (1979).