

العنوان:	موازنة الأداء : مدخلاً للإصلاح الإداري
المصدر:	الإدارة
الناشر:	اتحاد جمعيات التنمية الإدارية
المؤلف الرئيسي:	خميس، محمد عبدالمنعم
المجلد/العدد:	مج 7, ع 4
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	1975
الشهر:	ابريل
الصفحات:	63 - 52
رقم MD:	305401
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الانفاق الحكومي، موازنة الأداء، تقدير الموارد، الموازنة العامة، محاسبة التكاليف، تقدير النفقات، الإصلاح الإداري، إعداد الموازنة، التخطيط الاقتصادي
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/305401">http://search.mandumah.com/Record/305401</a>

# موازنة الأداء مدخلاً للإصلاح الإداري

د. محمد عبد المنعم خميس

للدلالة على الأنشطة التي يكون من سلطة قسم أو مجموعة من الأقسام تنفيذها في خلال سنة مالية معينة . وتقدر تكلفة هذه الأنشطة على أساس تحقيق الهدف من العمل أو النشاط ممثلة في بنود مصروفات . فهي تهتم أيضا بالعمل الذي ينجز والسلطة التي من حقها أن تقيس الانجاز من شهر لآخر كلما تقدم العمل على طول المدة المحددة لانجازه . فهي تعنى أساسا بدراسة الكفائية وقياسها حتى يمكن أن تقوم في النهاية العمل الذي ينجز أو الخدمة التي تقدم .

وهذا الأساس يصبح بدوره هو الأساس في اعداد موازنة السنة التالية . وعلى ذلك يمكن الحكم بسهولة على مدى ما تحققه الأموال المدرجة والموزعة بين البرامج المختلفة من أهداف . وهذا الوضع يخالف وضع الموازنات التي تعد على

«موازنة الاداء» في أبسط صورها هي الموازنة التي تعد على أساس الوظائف والأنشطة والمشروعات — فموازنة الأداء تهتم بالعمل الذي ينجز ، أو الخدمة التي تقدم أكثر من اهتمامها بالاعتمادات النقدية التي تطلب .

وقد يستخدم اصطلاح « موازنة البرامج »

د. محمد عبد المنعم خميس

رئيس مجلس ادارة معهد الادارة العامة سابقا

سبق أن نشرنا له عدة بحوث كان آخرها « الموازنة العامة للدولة » نشر في عدد أكتوبر ١٩٧٤ — العدد الثاني — المجلد السابع .

وبرامج عمل المصالح التي تتصل بهذا النشاط .  
ان تكلفة كل برنامج أو مشروع وأرباحه المقابلة  
توضع في مواقعها الصحيحة ، وبذلك يمكن مقارنة  
تقديرات التكلفة والربح الذي يتحقق جنبا الى  
جنب .

ان مجرد الأخذ بأسلوب موازنة الأداء يعتبر  
في ذاته حدثا هاما في موازنة الحكومة في العصر  
الحديث . فالموازنة كأى مظهر آخر من مظاهر  
الإدارة الحكومية تحتاج الى تغيير وتعديل في ضوء  
ما يستجد من مشكلات جديدة وملاسات صغيرة .  
ففى الوقت الذى كانت فيه موارد نفقات الدولة  
متواضعة وكانت أنشطة الحكومة محددة كان  
نظام الموازنة التقليدى مناسبا . أما فى الوقت  
الحالى حيث الزيادة الرهيبة فى أنشطة الحكومة  
وتطورها السريع وما ترتب على ذلك من زيادة  
مقابلة فى حجم الموارد والنفقات العامة فان نظام  
الموازنة التقليدى أصبح — تحت الظروف المتغيرة  
— غير صالح ويحتاج الى تغيير .

لقد تطور مفهوم « موازنة الأداء » فى خلال  
القرن العشرين بحيث أحدث هذا الاصطلاح  
اهتمامات عرضية فى فقه الموازنة . اذ يرتبط  
اصطلاح « موازنة الاداء » بترتيب الموازنة وطبقا  
لهذا المفهوم تعد الموازنة على أساس الوظائف  
والأنشطة والمشروعات بحيث تخدم الغرض  
الرئيسى منها وهو تطوير المضمون العام للموازنة  
بحيث تصمم فى بنود تخدم السياسة العامة للدولة  
فينتقل الاهتمام بوسائل الانجاز الى الانجاز ذاته  
وفى الوقت ذاته يركز على الأعمال التى تقوم بها  
الحكومة أكثر من الأشياء التى تشتريها .

فالنفقات ترتب — تحت نظام الموازنة التقليدى  
— تبعا لأهداف الصرف — بمعنى أن هذا الترتيب  
يبين المبالغ التى يجب أن تصرف على كل بند مثل  
بند الآجور — بند الانشاءات . . وهكذا . وهذا  
الترتيب لا يساعد الا على الرقابة المالية فقط ولكنه  
لا يشير الى الانجاز الفعلى المترقب بقدر معين من  
الإنفاق . فمثلا اذا خصص مبلغ معين لإنشاء  
الطرق فلا يكون محروفا كم من الأميال مطلوب

أساس البنود ، ذلك انها تقتصر على بيان عدد  
وظائف الدولة موزعة على الوحدات الادارية .  
وما تحتاج اليه كل وحدة من اعتمادات موزعة  
على بنود مصروفات ( بدل سفر — مياه ونور — أدوات  
انتقال — طبع ونسخ — مياه ونور — أدوات  
كتابية . . الخ ) . وبذلك يصبح من العسير — عند  
مناقشة ما تم صرفه من الاعتمادات المدرجة —  
الحكم على مدى ما تحققت كل وحدة ادارية من  
أعمال . على عكس موازنة الأداء أو البرامج  
التي تبدأ مع بداية العمل وتوضح تكاليف مختلف  
وحداته وتبين أسباب استخدام كل نوع من أنواع  
المصروفات .

ان موازنة الأداء تبنى كما بيننا على أساس  
الوظائف والأنشطة والمشروعات . وتهتم بالانجاز  
والوصف العام للعمل والأهمية النسبية للعمل  
المنجز والخدمات المقدمة أكثر من اهتمامها  
بوسائل الانجاز من موظفين وخدمات وامدادات  
وغيرها . ويمكن تعريف موازنة الأداء بأنها هى  
الموازنة التى تعرض الأغراض والأهداف التى من  
أجلها تطلب الاعتمادات وتبين تكلفة البرامج  
المقترحة لتحقيق هذه الأهداف . والبيانات الكمية  
التي تقيس الانجازات وحجم العمل الذى ينجز  
فى كل برنامج .

فموازنة الأداء تهتم بالنتائج أكثر من اهتمامها  
بالوسائل بوصفها العنصر الرئيسى فى التخطيط  
المالى وتدرج فيها الاعتمادات اللازمة لانجاز حجم  
معين من العمل . وتطلب استخدامات معينة  
للاعمادات المدرجة بها وتشير الى الانجازات  
الفعلية التى تتوقعها كل وحدة ادارية فى خلال مدة  
من الزمن بمبلغ معين من المصروفات . فهى بذلك  
تهتم بحجم وتكلفة البرامج تحت التنفيذ .

وهذا النمط من الموازنات هو تطوير لنظام  
الموازنة العامة للدولة يعمل على التأكد من صحة  
نفقات الخدمة وتكلفة كل خدمة . كما يؤكد ملاءمة  
وظائف الدولة فى بنود البرامج والمشروعات .

ان جوهر موازنة الأداء يكمن فى شرح نمط النشاط

العمل التي ترتبط بها موازنة الأداء . وتمثل هذه الافتراضات القوائم الادارية الأساسية في موازنة الأداء . وهذه الافتراضات هي :

( أ ) أن العمل بأكمله قد أعد على أساس شيء من التخطيط بحيث يكون للعمل مظهر موضوعي وأن يكون أعداده قد تم تحت مباشرة هيئة مسؤولة .

( ب ) إمكان تقييم العمل بطريقة ما بحيث يمكن قياسه بوحدات محددة .

( ج ) أن كل عمل يتكلف أداؤه نقودا . وترتبا على هذا الافتراض فإن الجهود الذي يبذل في استخدام موازنة الأداء يتكلف نقودا ، وأن تكلفة هذا الاستخدام ينبغي الا تزيد على الفائدة التي تنتج عن استخدام موازنة الاداء .

( د ) أن كل العمل يمكن تصويره في برامج مسبقة . وهذا يعنى إمكان التنبؤ بقيمة العمل وتكلفته والوقت الذي يستغرقه تنفيذه . علما بأن دقة هذا التنبؤ تختلف تبعاً للظروف والملابسات .

## ٢ - قائمة العوامل المؤثرة في تخطيط وتقييم العمل :

توجد عوامل متعددة تؤثر في تخطيط وتقييم العمل لأغراض الموازنة منها السياسات والتنظيمات في داخل الحكومة . وحجم ونوعية موظفي الحكومة . وهيكل المهام والأجور - وأدوات وطرق العمل المتاحة ومعدلات الاداء . هذا بخلاف درجة سلامة هيكل التنظيم داخل الحكومة وسيادة مستويات الأسعار وحجم الاستثمارات المسموح بها والخدمات المتاحة ومستلزمات البحث والتطوير وعوامل البيئة الجغرافية والجوية ونوع وطبيعة الجهود الذي يبذل . وهذه العوامل تحدد حالة العمل ومقدار ما ينجز منه مع ملاحظة ان رقابة الادارة على العمل تؤثر بطبيعة الحال على مدى صلاحية تخطيط الموازنة .

انجازها بهذا المبلغ . فالعيب الرئيسي في النظام التقليدي للموازنة هو أن هذه الموازنة لا توضح أى الأهداف المادية سوف يتحقق بالمبالغ المدرجة تحت باب معين ، أو بمعنى آخر لا توضح التقديرات في بنود لبرامج عمل مادية . كما أنها لا تبين تكلفة وحدة العمل ولا تكلفة العائد - بينما تساعد موازنة الأداء في تقييم فاعلية أنشطة الدولة في بنود تكاليف كما ينظر الى موازنة الاداء على انها أداة هامة للهيئتين التشريعية والتنفيذية لتقييم عائد الانفاق الحكومى .

ومن أهم مزايا موازنة الاداء أنها تبين الاعمال المنجزة في السنة السابقة كما توضح تكلفة الأنشطة على أساس الوحدة كلما كان ذلك ممكنا . وعلى أساس البرامج في جميع الأحوال . كما أنها تبين المسئول عن الاداء في كل عمل وبذلك يمكن تحديد المسئولية . وتمنح السلطة للاستمرار في الوظيفة للسنة التالية . وأخيرا فهي تقدم صورة أكثر وضوحا لبدائل الموارد والنققات .

## خصائص موازنة الأداء :

يمكن تلخيص أهم خصائص موازنة الاداء في أمور ثلاثة :

**أولا :** اعداد تقديرات المصروفات على أساس برامج عمل .

**ثانيا :** تحليل الموارد في المنبع وليس عند نقطة الجباية بحيث يمكن تحقيقها في بنود عوائد خدمات .

**ثالثا :** عرض المعلومات والبيانات بطريقة واضحة تفيد المشروع .

## القوائم الادارية الأساسية :

### ١ - قائمة الافتراضات :

من الضروري قبل الارتباط بنظام موازنة الاداء وضع افتراضات معينة عن طبيعة برامج

المناسب على أعلى مستوى وبوجه خاص بالنسبة  
لمتطلبات التخطيط الموازنى بوجه عام .

والتخطيط الموازنى السليم هو التخطيط الذى  
يأخذ فى الاعتبار اولوية البرامج التى تخدم التنمية  
القومية وتمويل هذه البرامج من موارد الحكومة  
المتكاملة . والاهتمام بتقييم جميع الالتزامات التى  
تقدمها المصالح طوال مدة اعداد الموازنة واعتماد  
ما يصلح منها فى حدود قدرة الحكومة على تمويل  
مختلف أنشطتها . وعلى أساس الآثار المترتبة  
عليها بالنسبة للرفاهية الاقتصادية لأفراد  
الشعب .

وطبقا لموازنة الأداء تكون المفاضلة بين  
الأنشطة والبرامج على أساس النتائج المتوقعة  
ووضعها مرتبة حسب أولويات تنفيذها . أما  
الخدمات فنتم مناقشتها كليا ويحدد اجمالى تكلفة  
وحدة الخدمة . وكذلك التكلفة النهائية لكل خدمة  
مع ضرورة جمع البيانات والأحصاءات التى  
تصاحب متطلبات الموازنة عادة والتى توفر للهيئة  
التنفيذية والهيئة التشريعية والأساس السليم  
للدراسة .

وهذا الشكل من الموازنة يفترض امكان عرض  
نشاط المصالح الحكومية فى شكل وحدات عمل  
يمكن عن طريقها الحكم على سلامة الموازنة . ان  
الرقابة عن طريق موازنة الأداء لها معنى واسع  
جدا اذ ينظر اليها كوسيلة لتحقيق المنجزات فى  
وحدات نهائية بدلا من وضع حد على المصروفات .  
ان موازنة الأداء توضع على الادارة مسئولية  
كاملة لتحقيق أقصى النتائج من الاعتمادات  
المعروفة وتمنحها المرونة فى مباشرة الأعمال  
لتحقيق الهدف النهائى وهو خدمة الشعب .

والأخذ بنظام موازنة الأداء يتطلب معرفة  
دور الجهة المسؤولة عن اعداد الموازنة وواجبات  
هذه الجهة . كما يتطلب تنسيقا أكبر بين الادارة  
وأجهزة اعداد الموازنة فى الوزارات . وأخيرا فانه  
يتطلب كذلك تغييرات فى طبيعة الرقابة وفى طبيعة  
الاعتماد اللذين تقوم بهما الهيئة التشريعية .

ويتضح من هذه القائمة الادارية ان عوامل  
كثيرة تؤثر فى نوعية موازنة الأداء ، بمعنى انه اذا  
كان التنظيم محكما وفى نطاق محدود من المسئولية  
وكانت الرقابة كاملة ومحكمة فان وظيفة موازنة  
الأفراد تكون فى هذه الحالة أكثر فاعلية منها فى  
تنظيم غير محكم ومنتشر .

ولما كانت الموازنة هى برنامج عمل عن سنة  
الموازنة التالية ممثلا فى بنود مالية فان صلاحية  
الموازنة تقتضى الوفاء بشرطين :

**الأول :** ان تصور الموازنة البرنامج تصويرا  
واضحا بحيث تصبح صالحة للتنفيذ بمجرد  
التصديق عليها .

**الثانى :** توافر مؤشرات واضحة تبين كيفية  
اتاحة المال المطلوب .

وقد يحدث الا يكون لدى الهيئة التنفيذية  
برنامج واضح . وفى هذه الحالة تطلب الهيئة  
التنفيذية ادراج مبلغ اجمالى فى الموازنة على شكل  
احتياطى . ويرجع عدم الوضوح الى أحد سببين :

( أ ) اما لأن تفصيلات البرنامج لم تكن قد  
تحددت بصفة نهائية .

( ب ) واما أن يكون انجاز العمل متوقفا على  
اتاحة الأموال المطلوبة للانجاز .

### اعداد موازنة الأداء

تجزأ وظائف وحدات التنظيم -- طبقا لنظام  
موازنة الأداء -- الى برامج وأنشطة ثم تقسم  
هذه البرامج والأنشطة الى برامج ومشروعات  
فرعية وهكذا ، ثم توضع تقديرات لكل منها مع  
مراعاة ان توضع المشروعات والبرامج على صورة  
وحدات انتاج نهائية يمكن قياسها . وهذه  
الوحدات تختلف بالضرورة من مشروع لآخر ثم  
تأتى الخطوة التالية وهى تحديد تكلفة كل منها  
بدقة وعناية ، كما تحدد الأهداف وتعرض فى بنود  
مادية ومالية حتى يسهل مراجعة الانجاز على  
البرامج المقترحة وحتى يساعد فى اتخاذ القرار

## مراحل اعداد موازنة الأداء

يمر اعداد موازنة الأداء بأربع مراحل هي :

**الأولى :** تخطيط أو تكوين أهداف الأداء عن طريق أهداف وحدود معينة .

**الثانية :** تقدير أو تحديد حجم الموظفين والأدوات والخدمات والتسهيلات المطلوبة لتحقيق الأهداف والمبالغ اللازمة لمقابلة النفقات .

**الثالثة :** التحقق من موارد متطلبات تحقيق الأهداف الرئيسية ومراجعة المبالغ مراجعة دقيقة بحيث تكون مطابقة للدلائل والحدود العامة .

**الرابعة :** ممارسة العمل لانجاز الأهداف المعتمدة في حدود الاعتمادات التي يقرها البرلمان .

## خطوات الاعداد

١ - وضع برنامج مفصل لكل جهاز - يكون له مغزى في الدلالة على غرض ادارى .

٢ - تقسيم البرامج الى مشروعات مع ضرورة متابعة توصيل البرامج والتكاليف حتى اصغر الوحدات . وبذلك يسهل التقدير . ويمثل المشروع وظيفة أو نشاطا أساسيا يستطيع أن يضع مواصفات العمل المطلوب انجازه .

٣ - بعد أن تحدد المشروعات توضع وحدات قياس عمل لكل مشروع . ان وحدة قياس العمل تدل على مدى انجاز النتائج النهائية لكل العمليات المنفردة التي يتم انجازها في المشروع . انها تمثل النتائج المميزة عن وحدات قياس العمل الأخرى التي قد تستخدم في تحديد كفاية الأفراد .

٤ - مراجعة مصادر اعتمادات البرامج .

٥ - مقارنة الانفاق في السنة السابقة والسنة الجارية بنفقات ما هو متوقع انجازه طبقا للخطط وللمشروعات .

٦ - مراجعة سجلات الانجازات السابقة لكل مشروع . وهذا امر ضرورى لتنبين مدى ما تم انجازه في السنة السابقة وما هو متوقع انجازه في السنة الجارية والنتائج المطلوب تحقيقها في سنة الموازنة .

٧ - انشاء نظام للتقارير الداخلية في كل جهاز حتى يمكن قياس مدى تقدم العمل وذلك بالمقارنة بخطط العمل .

## تقدير الموارد

ان لدقة التنبؤ بقيمة الموارد أهمية عظمى في موازنة الأداء . ومع ذلك فان هذه الدقة تكاد تكون غير معروفة المعرفة الكاملة في كثير من الحكومات ولذلك كانت عملية تقدير الموارد هي حجر الزاوية في أى اصلاح مالى .

ان دقة تقدير الموارد تهتأهل الكثير من اهتمام الحكومة على أساس أن الموازنة هي بطبيعتها مشروع حكومى تقدمه الهيئة التنفيذية للهيئة التشريعية لمناقشته - وعلى الحكومة أن تقدم لهذه الهيئة البيانات المناسبة عن الموارد حتى تتأكد الهيئة التشريعية من جدية تمويل المشروعات التي تقترحها الحكومة . ان مسؤولية دراسة وتحليل الموارد وتقديرها هي مسؤولية ادارية . والجهة التي من وظيفتها اعداد الموازنة هي التي تتحمل هذه المسؤولية .

ان تقدير الموارد يتوقف على حجم ومستوى الحكومة كما يتوقف على نوعية الضرائب المقررة وطبيعتها وكذلك على المركز الاقتصادى العام للبلد . ومع ذلك فمن الطبيعى أن توجد عدة مؤشرات يمكن بواسطتها التوصل الى تنبؤات تكون دقيقة نسبيا ولكنها ليست على مستوى الدقة المطلوبة بسبب عدم الاستقرار المتوارث لضريبة الدخل التي تمثل أكثر من ٧٠٪ من موارد الدولة . لذلك كانت المشكلة ليست من السهولة بحيث يمكن ايجاد حلول لها في وقت قصير .

ولذلك أيضا كان من المهم ترتيب الموارد حسب مصادرها وليس حسب مناطق التحصيل .

ان عملية « التقدير المناسب » التقليدية قد تجعل المشروع يفقد الثقة في الأرقام التي تضعها الهيئة التنفيذية على عكس التقدير على أساس « مبدأ الأداء » فانه يمد الهيئة التشريعية بمجموعة من التقديرات الدقيقة بقدر الامكان تساعد في اتخاذ القرارات الهامة كالقرارات التي تتصل بالموارد والتي قد تواجه بجميع الدفوع المتاحة — وهذا يعنى أنه يمكن التنبؤ به بدقة بالدخل من الضرائب كهدف أساسى وأن التميز التقليدى لا يستخدم الا عندما يكون النمط السلوكى لمصدر الدخل موضع تقلبات واسعة .

### طرق تقدير الموارد

من أهم الخطوات التقديمية في اعداد الموازنة العامة أن تقوم الجهة المسؤولة عن الموازنة بوضع تنبؤت مبدئية عن الموارد . وهذا هو القاعدة الى تبنى عليها هذه الجهة سياسيتها العامة عن الموازنة على أساس مسثويات الخدمة والزيادات التي تدخل عليها . ويراجع هذا التقدير المبدئى في أثناء الفترة التي يتم فيها اعداد الموازنة بحيث تتضمن وثائق الموازنة جميع التعديلات التي تتم حسب آخر المعلومات التي تحصل عليها . وتنتهى مسؤولية هذه الجهة بمجرد اعتماد الموازنة من الهيئة التشريعية حيث تصبح تقديرات الموارد عادة موضع تغيير مستمر . وتبدأ بعد ذلك عملية مراجعة المقبوضات بصفة مستمرة للتأكد من أنها تتفق مع التقديرات والا فان الحكومة قد ترى نفسها معرضة لعقد قرض قصير الأجل لتمويل المشروعات التي تكون قد ارتبطت بها عندما توقعت زيادة الموارد وجاءت المقبوضات اقل مما توقعته .

تعقد هذا التنظيم وزيادة وظائف الحكومة وكثرة الأنشطة الاقتصادية وتزايد واجبات الحكومة أصبح تقدير الموارد مشكلة معقدة ينبغى معالجتها بطريقة علمية . وسنتناول مناقشة أهم طرق التقدير على الوجه التالى :

### أولا — الطريقة الآلية

كانت هذه الطريقة هى الطريقة السائدة في السنوات الأولى من القرن التاسع عشر وكان يطلق عليها « قاعدة السنة قبل الأخيرة » . وتتخلص هذه الطريقة في أن تحسب موارد سنة الموازنة على أساس الموارد الفعلية للسنة المالية المنتهية باعتبار أن النتائج النهائية لتلك السنة تعتبر عائدات متوقعة للسنة المالية التالية .

وهذه الطريقة لا تتطلب أى مجهود ذهنى في حساب أرقام السنة الأخيرة حيث تكون متوافرة جملة وتفصيلا . وبمقتضى هذه الطريقة يعامل الماضى كأنه نموذج دقيق للمستقبل حيث تكاد تكون الموارد متساوية بافتراض عدم تغير دخول الأفراد تغيرا محسوسا . ولقد أصبحت هذه الطريقة بطبيعة الحال لا تلائم الظروف الحاضرة لمسالها من عيوب كثيرة أهمها :

- ( أ ) انها لا تتيح للهيئة التنفيذية سلامة الحكم ولا حرية التصرف .
- ( ب ) أنها تحد من نشاط الحكومة .

وربما تكون هذه الطريقة صالحة ومناسبة في اقتصاد مستقر ولكنها لا تكون ذات فائدة كبيرة في نظام اقتصادى متفتح أو متطور كما لا تصلح أيضا لنظام اقتصادى معقد تكتنفه عوامل متعددة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية المختلفة .

### ثانيا — طريقة المعدلات :

لقد تطورت طريقة تقدير الموارد في السنوات الأخيرة من هذا القرن حيث أصبح التقدير يتم

وعندما كان التنظيم الحكومى بسيطا وواجبات الحكومة محدودة كان تقدير الموارد لا يتطلب الا القليل من البحث والجهد . ومع

## تقدير النفقات

قد يبدو لأول وهلة أن تقدير النفقات في موازنة الأداء أيسر من التنبؤ بتقدير الموارد حيث أن التنبؤ بطبيعته يحتمل الصواب والخطأ وأن احتمال الخطأ أكثر من احتمال الصواب . أما النفقات فما دام أساس تقديرها البرامج والوظائف فمن الميسور تقدير تكاليفها بدقة وأن تكن هناك أخطاء متوقعة فلا تتعدى تغيراً في الأسعار أو زيادة في مدة الانجاز وهذا يمكن الاحتياط له بدراسة الظروف والملابسات والعوامل التي قد تؤثر في البرنامج كدراسة اتجاه الأسعار مثلاً أو معدلات الأداء النمطية في كل نشاط . وإذا حدثت بعد ذلك ظروف طارئة كقيام الحرب مثلاً ويتوقف معها استيراد بعض المواد الأساسية في نشاط معين فإن ذلك لا يدخل في الحسبان إذ في مثل هذه الظروف تتوقف بعض الأنشطة وتتحول الى أنشطة أخرى تنهياً لها ظروف الاستمرار في العمل .

وكما أنه توجد أكثر من طريقة في تقدير الموارد كذلك توجد طرق متعددة في تقدير النفقات مع فارق واحد وهو أن طريقة واحدة في تقدير الموارد هي التي تصلح لموازنة الأداء وهي طريقة التقدير المباشر . أما في النفقات فإن أكثر من طريقة تستخدم في وقت واحد لتقدير النفقات . وأهم طرق تقدير النفقات هي :

### أولاً - تقدير النفقات على أساس الأداء

يتطلب تقدير النفقات على أساس الأداء تقدير برامج الحكومة المطلوب تنفيذها في سنة مالية تالية وينبغي لتحقيق هذا المطلب أن يعمل بموازنة الأداء .

إن أيسر طريقة للتقدير وأكثرها شيوعاً هي الطريقة التي تعتمد على المحاسبة . فالسجلات تمسك على أساس المشتريات . والمشتريات تكون عادة هي المعلومات المتاحة الوحيدة التي تتم على أساسها التقديرات المعقولة . ولكن

على أساس متوسط ما يتم تحصيله من الموارد في عدد من السنوات السابقة ثلاث أو خمس سنوات . وبمقتضى هذه الطريقة يوضع تخطيط مبسط عن كل مصدر من مصادر الإيراد .

وهاتان الطريقتان هما نتاج عصر كانت فيه أنشطة الدولة محدودة واقتصاد البلاد مستقراً الى حد بعيد . كما كانت التنظيمات الحكومية بسيطة . أما في الوقت الحالي فقد تغير الوضع بعد أن زالت تلك الظروف وأصبح الأمر يدعو الى ضرورة إيجاد نظام أفضل .

### ثالثاً - طريقة التقدير المباشر :

وتقضى هذه الطريقة بمعالجة تقديرات موارد كل سنة على أساس أنها مشكلة جديدة قائمة بذاتها يوازن فيها بين العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المختلفة في تلك السنة . ويقوم بعملية الموازنة هذه خبراء في ضوء الخبرات السابقة والاحصاءات المجموعة والتوقعات المحتملة من الظروف المستقبلية . ويتوقف القرار بالتنبؤ بعد ذلك على الاجتهاد المبني على دقة التقدير بعد إجراء بحوث مستفيضة في مختلف المجالات .

وتعتمد الدقة في تقدير الموارد أساساً على طبيعة مصادر الإيراد ومدى استقرارها كما يتوقف على مستوى النشاط الاقتصادي وعلاقة الوقت والعوامل المشابهة . فترتب مصادر الدخل المختلفة تبعاً لطبيعتها ومدى تأثير كل منها على مستوى النشاط الاقتصادي . فحصول ضريبة الدخل مثلاً تعتمد كثيراً على مستوى الأنشطة الاقتصادية في البلد بينما تظل الضريبة على الملكية ثابتة تقريباً . أما بالنسبة للوقت فكلما كانت الفترة بين التقدير والتحصيل طويلة كثرت عيوب التنبؤ بالإيرادات المستقبلية لاختلاف الظروف والملابسات بمرور الوقت ولذلك يجب أن تكون الفترة قصيرة بقدر المستطاع بين تقدير الدخل ووضع هذا الدخل تحت تصرف الدولة .



المجموعات التي تحتاج إليها البلاد . وتم مناقشتها في بنود دون نظر الى ما صرف عليها في السنة السابقة .

وما تجب ملاحظته أن الهدف من تحديد عدد الرجال هو اعتبار هذا العدد برنامجا . ولما كانت الجيوش لا يجوز تمويلها على أساس عدد محدد من ارجال وانما على أساس حاجة البلاد منهم حتى تصبح أكثر أمنا واستقرارا ، اذ كلما كان أفراد الجيش أكثر عددا كانت البلاد أكثر أمنا . فان هذا يستدعى بطبيعة الحال زيادة المعدات بما يزيد من الأمن والطمأنينة .

وهذا النوع من التقدير لا يصلح كأساس مطلق . فهو لا يكون واقعا ولا حقيقيا في حالة انشاء الطرق مثلا حيث يكون الاهتمام في حالة الدفاع بعدد رجال الجيش المستخدمين عند الكلام عن حجم البرنامج بينما في حالة أعمال الطرق فان الصورة ربما تكون أوضح اذ يحسب حجم البرنامج على أساس عدد الكياو مترات المطلوب انشاؤها وهو ما يمثل البرنامج فيقال برنامج لإنشاء طريق طوله ١٠٠ ك . م مثلا وتحسب التكلفة الكلية على أساس تكلفة الوحدة وهي في هذه الحالة الكيلومتر .

ان أغلب المهتمين بمدخل الأداء يفترضون أنه لا يصلح للتطبيق الا بشرطين :

**الأول :** أن يكون من الممكن قياس البرنامج بوضوح .

**الثاني :** أن يكون من الممكن حساب تكلفة الوحدة بالكامل . وبناء على ذلك يصبح من غير الميسور الأخذ بمبدأ الأداء في أغلب أنواع النشاط الحكومي حيث أن جزءا ضئيلا فقط من النشاط الحكومي هو الذي يكون قابلا لقياس الانتاجية — وحتى في هذا النطاق المحدود فان ما يصرف على حساب تكلفة وحدة الانشاءات يمنع أغلب الحكومات من الاعتماد على الأساليب الفنية القائمة الى حد كبير لما تلاقه من صعوبات في التقدير .

هذه الطريقة يكون لها تأثير آخر هو أنها تخلق ميلا الى اعتبار قيمة النقود المنصرفة في السنة السابقة هي الأساس الرئيسي للتقدير الجديد وهو ما يخالف مبدأ الأداء . واذا أعدت الموازنة ابتداء على أساس البرامج فان تقدير ما هو مطلوب شراؤه تكون له فائدة محدودة . كما أن طريقة البرامج تقلل من أهمية وفائدة التكاليف التاريخية في التقدير . ان المفتاح في اتخاذ القرار في موازنة الأداء هو العمل المطلوب انجازه في السنة التالية . أما حجم ما صرف في السنة السابقة فليس له الا أهمية عرضية فقط .

### نظرية البرامج :

منذ أصبح البرنامج هو مظهر موازنة الأداء وهو يمثل انتقالا خطيرا عن الممارسة التقليدية . فقد ظهرت بعض المشكلات حول حجم البرنامج وحساب تكاليف هذا الحجم وتكاليف الأحجام البديلة . فعندما تقرر دولة ما — بعد دراسة مناسبة — أن مرفق الدفاع مثلا يتطلب مائة ألف رجل دفاع فالمشكلة التي تثور بعد ذلك تبدو في ربط التكلفة بالدفاع . فالرقم الذي يدل على قيمة التكلفة يمكن تحديده على أساس ما يتكلفه الرجل الواحد مضروبا في عدد الرجال . فاذا كان ما يتكلفه الرجل الواحد ٥٠٠٠ جنيه مثلا فان جملة النفقات تكون ٥٠٠٠ × ١٠٠.٠٠٠ أي ٥٠٠ مليون جنيه . وبالمثل اذا كان العدد ٨٠ ألفا أو ١٢٠ ألف رجل بفرض ان تكلفة الرجل الواحد لا تتأثر بزيادة العدد أو نقصانه — وعلى الهيئة التشريعية بعد ذلك أن تقرر وسيلة التمويل اما عن طريق خفض في بعض اعتمادات الموازنة واما عن طريق زيادة الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة . وفي هذه الحالة تتحمل الهيئة التشريعية مسؤولية القرار .

وهذه التكاليف تكون ممثلة في بنود موازنة كل سنة على حدة تبعا لعدد معين من الرجال ونوعية النفقات — فالاعتمادات المخصصة للقوات الجوية مثلا تحسب على أساس عدد

٢ — كما يجب أن تكون وحدة القياس بسيطة ومعروفة لكل من يقوم بالعمل .

٣ — ويجب كذلك أن يكون لوحدة القياس مفهوم ومواصفات متعارف عليهما في كل من الصناعة والعمل الحكومى بحيث تعنى نفس المفهوم عند الاستعمال .

٤ — كما يجب أن يمثل وحدة القياس بند يسهل على العامل أو المشرف مراقبته .

٥ — ويجب أن تخضع وحدة القياس للأساليب المحاسبية والاحصائية والحسابات الرياضية .

٦ — وأخيرا يجب أن يكون حساب الوحدة المقيسة بطريقة مبسطة بحيث يسهل ترتيب الوحدات المقيسة هذا وقد اتخذ الكثير من الإجراءات لتطوير وحدات القياس في الوقت الحالى . ومن أهم هذه الطرق :

**أولاً :** إجراء اختبارات دقيقة لأكثر من وحدة قياس في كل نشاط أو جزء من نشاط أو عملية من العمليات بحيث تكون هذه الوحدة صالحة للتطبيق في النشاط أو العملية — ثم تختار الوحدة التى تعكس أفضل مجهود يبذل في العمل . وبذلك تصبح هى المؤشر الحقيقى المعقول لتحديد حجم العمل المنجز ، بمعنى أن تبين هذه الوحدة حجم الانتاج وليس من الضرورى أن تبين نتيجة النشاط . ويراعى دائما أن يكون من المستطاع حساب الوحدة المختارة . وبالإضافة الى ذلك يجب أن تكون الأساليب الفنية المستخدمة في النشاط المقيس معروفة تماما وأن يكون من المستطاع توفير بيانات المقارنة المتاحة بسرعة اما من التقارير التى تعد تباعا واما عن طريق تحليل بيانات السجلات المحفوظة لدى الجهة المعنية .

**ثانياً :** ان وحدة القياس لا تصلح للاستخدام بمفردها في نشاط رئيسى ولذلك ينبغى أن تقسم كل وظيفة وان يعاد التقسيم مرة ومرات حتى

ان أنواع البرامج كثيرة ومتعددة . ومن الممكن الحصول على المعلومات التى يتطلبها مدخل الأداء من مختلف المشروعات وانتقاء الأساليب الفنية المناسبة التى تستخدم تبعاً لطبيعة البرنامج . وبذلك يصبح من الميسور تصميم البرنامج وحساب تكلفته فمثلا يمكن وضع برنامج لمنع الحرائق في قرية معينة اذا تعرفنا على نشاط مقاومة الحرائق عامة وتحليل تكاليفه ثم تصميم برنامج يصلح لمقاومة الحرائق في القرية المعنية .

وتنتهى من هذا الى أنه لا توجد أداة واحدة ( مثل حساب التكاليف ) يمكن تعميم استخدامها في كل أنشطة الحكومة ، بل يجب أن نهتم بكل طرق القياس حتى نصل الى الحقيقة . ومن ثم تصبح الأدوات التى يقع عليها الاختيار مناسبة للوظيفة المتاحة . وبصفة عامة يمكن تقسيم أنشطة الحكومة الى مجموعتين .

( ١ ) مجموعة الأنشطة التى يمكن قياس انتاجها بصفة مباشرة .

( ب ) مجموعة الأنشطة التى لا يمكن قياس انتاجها تماما .

هذا مع مراعاة أن الفارق بين المجموعتين يتغير من وقت لآخر تبعا لتغير أدوات القياس وإيجاد طرق جديدة تحد من كمية الانتاج غير القابل للقياس وتحويله الى انتاج قابل للقياس .

### قياس العميل

لكى نحدد ما اذا كان النشاط يقع في المجموعة القابلة للقياس يجب أن نتبين اذا كانت وحدة قياس خدمة معينة يمكن أن تقيس بصدق المجهود الذى يبذل في انجاز هذه الخدمة . ومن أجل هذا ينبغى تجنب كل ما قد يوجه من انتقادات لوحدة القياس المقترحة وذلك بمراعاة ما يلى :

١ — يجب أن تكون وحدة القياس متلائمة مع الأداء في جميع فترة الانجاز .

فلا يحتمل أى تغيير فى السعر الأساسى فى السنة التالية ولا فى عبء التكلفة المحسوبة على أساس الوحدة - وبترجمة ذلك الى أرقام فإنه يمكن التوصل الى تقدير الاعتماد المطلوب باستخدام المعادلة الآن .

اجمالى التكلفة = عدد الوحدات × تكلفة الوحدة .

وفى المثل الذى أوردنا يكون اجمالى التكلفة = ٢٥٠٠٠٠٠ × ٢٥٠ مليما أى ٢٥٠٠٠٠٠ ج

**ثالثا - تقدير النفقات على أساس رجل / ساعة**

يعتبر تقدير النفقات على أساس رجل / ساعة هو البديل المناسب لمحااسبة التكاليف فى المجالات التى يمكن فيها تحديد كمية الانتاج . ويختلف التقدير على هذا الأساس عن محااسبة التكاليف فى أن التقدير على أساس رجل / ساعة فى أنه يهَم بالمتطلبات الشخصية أى استخدام العامل . وتبعاً لهذا النوع من التقدير يكون من المطلوب ايجاد :

( أ ) مقاييس لاجمالى المواد المنتجة .

( ب ) ومقاييس للوقت الذى يستغرقه الأفراد فى هذا الانتاج .

ولقد نوقش هذا النظام لعله يصلح فى تقدير نفقات الحكومة على أساس أن النسبة العظمى من اعتمادات موازنة الحكومة تنفق على تكاليف الأفراد ، فأكثر من أربعة أحماس مصروفات الحكومة تخصص لدفع مرتبات الموظفين . وعلى ذلك ينبغى تخصيص برامج عمل المصالح الحكومية لمقابلة متطلبات الأفراد وذلك بغرض تحسين الأنشطة الوظيفية والأنشطة الجزئية فى كل مصلحة . ومن هذا نرى أن التكوين الأساسى لبرنامج العمل مخصص لمتطلبات الأفراد وللنشاط الفردى . وبناء على هذا التكوين فإن المصلحة الحكومية تشمل :

ينكشف المستوى الذى عنده يكون القياس ممكناً ومن ثم فإن عمل المصلحة الواحدة سوف يقاس بعدد من وحدات عمل مختلفة - ان النقطة المناسبة التى يجب أن يقاس عندها العمل هى مستوى الانجاز الذى لا يفيد أية زيادة فى التجزئة بعد هذه النقطة .

**ثانيا - تقدير النفقات على أساس حساب التكاليف :**

ان اعداد موازنة الأداء لا يمكن أن يعتمد بالكامل على محااسبة التكاليف اذ من المشكوك فيه أن يوفر مثل هذا النظام البيانات الضرورية فى الأنشطة التى يمكن قياس انتاجها . واذا كانت هذه الطريقة هى أكثر وسائل جمع الحقائق كمالاً فإنها الأكثر تكلفة ذلك ، ومن أجل هذا يصبح من الضرورى اتخاذ اجراءات عديدة ومناسبة قبل أن يصبح فى الامكان جعل هيكل محااسبة التكاليف اقتصادياً .

ان محااسبة التكاليف هى أساساً عملية امسك سجلات . وحتى تكون هذه السجلات ذات فائدة يجب وضع أسعار لكل وحدة من وحدات العمل ( المواد - الأدوات - الأعمال التجارية الجارية .. الخ ) . وبذلك تصبح الحقائق المجردة عن التكلفة الكلية لكل وحدة متاحة فى برنامج الانتاج . وهذه الحقائق التى تعتمد فى استخراجها على الخبرة يجب أن تخدم المبدأ المعمول به التقديرات ويتلخص فى الآتى :

« يحدد عدد الوحدات المقدر انجازها فى كل برنامج فى أثناء مدة الموازنة التالية . ثم يضرب العامل الكمى فى تكلفة وحدة العمل » .

مثلاً اذا قدرت حكومة محلية ما يتوقع أن تطالب بجمعه من العوام فى خلال السنة التالية ( مدة الموازنة ) ونقله الى حيث يستفاد منها - وأن تكلفة جمع ونقل المتر المكعب منها وفقاً لسجلات المحاسبة حسب التكلفة الجارية هى ٢٥٠ مليما وأن الظروف الاقتصادية ستظل ثابتة

**ثانياً :** لا يعطى أى مؤشر عن مدى التغيرات في كفاية التنظيم من خلال محاسبة التكاليف أو من سجلات الموظفين .

### الأنشطة غير القابلة للقياس

يقصد بالنشاط غير القابل للقياس — في مجال هذه الدراسة — النشاط الذى تكون وحدات الانتاج فيه غير قابلة للقياس . وهذا لا يعنى بالضرورة استحالة استخدام مدخل كمي للقياس حيث توجد أساليب فنية يكون لها أساس رقمي ولكن الانتاج ذاته لا يمكن قياسه . ولذلك فان التحدى الأعظم الذى يواجه موازنة الأداء انها تقع في نطاق الأنشطة غير القابلة للقياس . ومن هنا يصبح من المحتم أن يخطط لكل برنامج عمل ، طريقة جديدة لتوضيح وتنسيق الحقائق حتى تعطى باستمرار صورة دقيقة وممكنة عن حجم وطبيعة عبء العمل .

لقد ظلت أغلب المحاولات لاطهار هذه الأنشطة في صورة واضحة مبنية على أساس الأداء موضع بحث مكثف في انجاز الخدمات الحالية — وقد يرى الكثيرون مع ذلك أن الاهتمام يجب أن يوجه . كما في مدخل رجل / ساعة — الى مراقبة الأفراد الذين يمثلون بند النفقات الرئيسية في أغلب الأنشطة الحكومية — وعلى العموم فمشكلة هذه الأنشطة لها مدخلان :

مدخل معدلات الأفراد — ومدخل نقطة الدرج

### مدخل معدلات الأفراد :

ويقضى هذا المدخل باعداد قوائم تنظيمية محددة بمعدلات الأفراد لكل عمل بحجم معين . وعلى أساس هذه القوائم يمكن تحديد عدد الأفراد المطلوبين لعمل له نفس الطبيعة . بمعنى انه اذا زاد حجم العمل يزداد عدد الأفراد ممثلاً في وحدة ادارية يعمل بها ٢٠٠ موظف يمكن عند تكوين ادارة المستخدمين فيها أن ينسب عدد الموظفين الى عدد الموظفين بالقائمة التنظيمية

( ١ ) عدد الأفراد الذى يعملون طول الوقت .

( ب ) ووحدات العمل التى يتم انجازها في كل نشاط جزئى داخل النشاط الجارى تقديره .

وهذه البيانات تعد عن آخر سنة مالية كاملة وعن السنة الجارية وعن تنبؤات السنة التالية وتعتبر هذه البيانات تقارير أساسية عن تقدير المصروفات على أساس رجل/ساعة .

والتقدير على أساس رجل / ساعة لا يصلح في جميع التقديرات . فهو لا يصلح لتقدير تكاليف المواد والامدادات والمعدات التى تظل كلها في حاجة الى أساس موضوعى في تقديرها .

### رابعا — التقدير على أساس عبء العمل :

يعتبر التحول نحو مدخل عبء العمل دون نظر الى مدخلى تكلفة الوحدة ورجل / ساعة هو المدخل الأقل اتقانا من كل من المدخلين المشار اليهما ، وبوجه خاص في حالة طلب زيادة الاعتمادات . ذلك أن هذه الزيادة لا تسمح للهيئتين التشريعية والادارية المسئولتين عن الموازنة أن تجرى أى منهما اختبارات على أساس التغيرات في عبء العمل ، حيث أن أية زيادة في المصروفات ينبغى أن يكون لها ما يبررها في قائمة تغيرات الكمية عن مدة الأساس . ولايضاح ذلك نفترض أن سنة ١٩٤٧ هى سنة أساس وأنه تجمع لدى مأمورية ضرائب ٦٥٠٠ اقرار من الممولين مثلاً وأن هذا العدد من الاقرارات قد زاد في سنة ١٩٥٣ الى ٨٠٠٠ اقرار . بذلك يتضح أن عبء العمل قد زاد على مكتب الضرائب ومن المتوقع بناء على ذلك زيادة في التكاليف . وهذا الاحصاء بمفرده لا يساعد على تحديد تكاليف الزيادة في عبء العمل ويكون له ضرر بليغ حيث أنه :

**أولاً :** لا يعطى دليلاً قويا عن مقدار الزيادة في المصروفات الضرورية اللازمة لزيادة عبء العمل .

- ١ - حجم الخدمات .
- ٢ - عدد وسائل الترويج .
- ٣ - عدد الأفراد المخدمين .
- ٤ - سجل استخدام الساعات المفتوحة .

وتقوم فكرة التدرج على أساس أن نختار مركزا للترويج نعتبره مركزا نموذجيا . ثم نحدد أنواع الخدمات التي يقوم بها ونضعها في تدرج تبعا لأهميتها ثم نحدد ما يلزمه من موظفين . وأخيرا نخصص لكل نوع من أنواع الخدمات عدد الأفراد اللازمين له تبعا لعدد النقط التي يحصل عليها كل نشاط . وعند انشاء مركز جديد أو اضافة نشاط جديد الى الأنشطة القائمة تراعى هذه الأمور جميعها .

وهذا الوصف المختصر ينبغي أن يبين بوضوح أن الغرض من نقطة التدرج تماما كما في طريقة معدل الأفراد هو تحديد العديد من الأفراد الذي يكون النشاط في حاجة اليهم على أساس حقيقي بقدر الامكان .

وفي استخدام هذا المدخل تراعى الخطوات التالية :

- ١ - تحليل مستويات الخدمة القائمة وطرق العمل المتبعة واليسيرات المتاحة المستخدمة .
- ٢ - البحث عن مستويات الخدمة الحكومية المرغوب فيها واليسيرات التي يمكن أن يوصى بها لمقابلة احتياجات هذه المستويات وتعديل غيرها تبعا للظروف المحلية القائمة .
- ٣ - تحديد متطلبات الأفراد مسبقا وتبعها لمقاييس محددة .
- ٤ - استخدام هذه النتائج في تقدير مصروفات المباني .

وتعين العدد المطلوب . فاذا كان مخصصا للاشراف موظف واحد على كل عشرة موظفين يصبح عدد المشرفين في هذه الحالة  $\frac{2}{1}$  اى عشرين مشرفا وهكذا بالنسبة لموظفى المرتبات والاجازات وغيرها مما تستلزمه طبيعة العمل في هذه الادارة . على انه قد يتبع نظام النسب في التقسيم بحيث تخصص نسبة مئوية من عدد الموظفين لكل عمل . وهذه النسب تستخرج من القوائم التنظيمية النمطية . وتستخدم هذه النسبة في تحديد العدد في كل عمل جديد مماثل ، فتخصص نسبة من عدد الموظفين للاشراف ونسبة أخرى للمرتبات والأجور وهكذا .

وتستخدم هذه المعدلات المعروفة في تحديد الخدمات وكذلك في تحديد هيئة الأفراد المطلوبين ، وهذا النظام لا يكون استخدامه مجديا الا في أنشطة الحكومة التي يكون لها خرائط تنظيم جيدة .

## مدخل نقطة التدرج

قد يكون مبدا التدرج في نوع التحليل أمرا مرغوبا فيه بل قد يكون ضروريا في أكثر الأحوال . ففي مجال الترويج مثلا ( النوادي ) لا توجد نسبة نمطية يمكن استخدامها بسبب اختلاف ما تقدمه النوادي من تسهيلات وكذلك عدد الساعات المفتوحة التي تختلف من ناد الى آخر . ومع ذلك فان نقطة التدرج تصبح أكثر تعقيدا من مدخل معدل الأفراد الذي يكون أكثر فائدة خصوصا عندما يصبح من الضروري اخضاع حاجات الأفراد لأكثر من مقياس . ففي مجال الترويج الذي نحن بصدده توجد أربعة متغيرات على الأقل وهي :