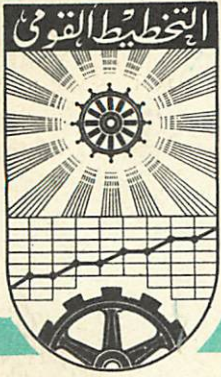


جمهورية مصر العربية



مجلس المخطط القومى

مذكرة رقم (١٢١٨)

اثر التطور الرقيقى لميزانية الدولة على المحاسبه
=====

اعداد

دكتور / عصام زايد
مارس ١٩٧٨

اثر التطور الوظيفي لميزانية الدولة على المحاسبة

ان المحاسبة من العلوم الاجتماعية المتطورة ، ومن ابرز مظاهر تطوره ، هو ذلك التطور في النظرية العامة للمحاسبة التي نلاحظها على مر العصور ، مما ادى الى ظهور فروع عديدة وجديدة ، وكلها فروع من المحاسبة المالية الام . ولقد تطورت هذه الفروع بحسب متطلبات العصر واختلفت اسس التطبيق فيها ، وان كانت تدور كلها في اطوار النظرية العامة للمحاسبة .

ولقد كانت المحاسبة - ولا تزال - اداة مساعدة في كل عصر بحسب مقتضيات واحتياجات ذلك العصر ، فان المحاسبة هي وليدة الحاجة ، فعندما كانت هناك حاجة الى ان يعرف التاجر ماله وما عليه ومركزه المالي نشأت المحاسبة المالية ، وعندما ظهرت الوحدات الادارية الحكومية وكانت هناك حاجة الى ضبط الاموال العامة ظهرت اساليب المحاسبة الحكومية ، كذلك الحال عندما ظهرت المصانع الى حين الوجود خفت المحاسبة لتجدتها وظهرت اساليب المحاسبة عن التكاليف وهكذا .

ولقد اثرت ميزانية الدولة باعتبارها اداة اقتصادية هامة على المحاسبة وادت الى تطورها ، فقد اوجدت في المرحلة الاولى تطورا في المحاسبة الحكومية ، ثم في المحاسبة عن التكاليف - كما سنوضح فيما بعد - واخيرا اثرت كثيرا على المحاسبة القومية (او الاجتماعية) في مرحلة حديثة وما زالت توالى تاثيرها حتى الان .

ونحاول في هذا البحث دراسة اثار الميزانية العامة في مراحل تطورها المختلفة على علم المحاسبة بفروعه المختلفة ، ويتطلب الامر اولا دراسة مفهوم ميزانية الدولة واهميتها ، ثم نقوم بدراسة نشأة وتطور الميزانية العامة كدراسة تاريخية علمية ، ثم نخرج من ذلك بدراسة تحليلية للتطور الوظيفي للميزانية العامة مبينا اهم مراحل التطور ، مع ايضاح اثر كل مرحلة على المحاسبة وفروعها المختلفة .

لذلك ينقسم هذا البحث الى اقسام ثلاثة ، يخصص القسم الاول لدراسة
مفهوم الميزانية ، ثم يقوم القسم الثاني بدراسة نشأة الميزانية العامة ، أما القسم الثالث
والاخير فيخصص لدراسة مراحل التطور الوظيفي للميزانية لهذه الاداة الهامة واثار ذلك
على المحاسبة .

القسم الاول

الميزانية العامة - مفهومها وأهميتها

لكي يمكن للسلطة التنفيذية القيام بمهامها ، فهي تقوم بتقدير الانفاق المتوقع خلال السنة المالية التالية ، وهي بذلك تقوم بتطبيق احد الاساليب العلمية المحاسبية المستخدمة في عملية التقدير ، كما انها من ناحية اخرى تقوم بتقدير الموارد العامة اللازمة تدبيرها لمقابلة تلك النفقات ، وتقوم المحاسبة بتقديم العون في هذا المجال وعملية تقدير المصروفات وتدبير الإيرادات اللازمة لتغطيتها هو ما اصطلح على تسميته محاسبيا باسم الميزانية التقديرية ، وهو ما يعرف في المجالات الحكومية باسم الميزانية العامة او ميزانية الدولة ، او الموازنة العامة للدولة .

اي ان ميزانية الدولة هي بمثابة تقدير للموارد والاصول والوسائل المقترحة لتخصيص هذه الموارد ، او بمعنى اخر هي عبارة عن مجموعة من التقديرات المعتمدة لمصروفات الدولة ووسائل تمويل تلك المصروفات خلال سنة مالية قادمة . وطبقا لهذا الايضاح يرى بعض الباحثين^(١) انه كان من الاجدر ان يطلق عليها اسم " الميزانية التقديرية للدولة " اسوة بالتعبير المستخدم لمثل هذه الاعراق في الانشطة غير الحكومية ، حيث تعد المشروعات ميزانية تقديرية (او موازنة تخطيطية كما يسميها النظام المحاسبي الموحد) ، وذلك حتى لا ينصرف الذهن الى المقابلة بين تعبير الميزانية العامة وبين الميزانية العمومية للمشروعات ، فبينما تقتصر الاولى على بيان الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال سنة مالية مقبلة ، تبين الاخير المركز المالي الفعلي على اساس " تاريخي " في لحظة

(١) متولى محمد الجمل ، محمد السيد الجزار ، المحاسبة الحكومية ، شرح لنظام الميزانية والحسابات والمراقبة الداخلية ، القاهرة ، دار المعارف بمصر

انتهاء السنة المالية • اى ان اساس تحضير بيانات كل منهما مختلف تماما •

وهناك اختلافات - من ناحية اخرى - بين الميزانية التقديرية للمشروعات والميزانية العامة للدولة ، وهذه الاختلافات ناشئة عن اختلاف طبيعة عمل كل منهما ، وكذلك اختلاف اهداف الجهاز الحكومى عن اهداف المشروعات • وان كان كل منهما يعد على اساس تقديرى ، كما ان التقديرات لكل منهما تغطى سنة مالية قادمة • وعموما يمكن تلخيص اهم هذه الفروق فى النقاط التالية :

اولا : طريقة وضع تقديرات الميزانية :

تقوم المشروعات عادة بتقدير الايرادات المتوقعة نتيجة للنشاط الرئيسى الذى تزاوله ، ثم تقوم بتقدير نفقاتها اللازمة للقيام بذلك النشاط ، ويرجع ذلك الى ان طبيعة عمل تلك المؤسسات ترمى الى تحقيق فائض يمثل الربح المتوقع (١) اما بالنسبة للانشطة الحكومية فانها تقوم بتقدير النفقات العامة اولاً - كما سبق ان ذكرنا - ثم تنظر بعد ذلك فى امر تدبير الايرادات اللازمة لتغطية تلك النفقات • ويرجع ذلك الاختلاف فى طريقة وضع التقديرات والى ان طبيعة النشاط الحكومى هو تقدير اكبر قدر من الخدمات للجمهور وليس تحقيق فائض •

ثانيا : الهدف الرئيسى للميزانية :

لعل الهدف الرئيسى للغالبية العظمى للشركات والمشروعات هو القيام بنشاط ذات طابع اقتصادى ، تجارى او زراعى او صناعى او خدمى ، وتحقيق ارباح من وراء ذلك ، ومن ناحية اخرى فان المشروعات لا تقدم انتاجها الا لمن يدفع الثمن •

(١) محمد عصام الدين زايد ، الميزانية التقديرية : احد اساليب المحاسبة الادارية ،

جده ، دار الكتب للطبع والنشر ، ١٩٧٥ •

أما بالنسبة للنشاط الحكومي فلا يهدف للربح ، وتقدم الحكومة خدماتها للمواطنين دون النظر إلى ثمن الخدمة التي تقدم ، فقد تقدم خدماتها مجاناً أو بثمن رمزي لا يعادل تكاليف الخدمة المقدمة للجمهور . (١)

ثالثاً : الأموال المتراكمة :

تعتمد الشركات التي تحقق أرباحاً إلى تراكم بعض أرباحها عاماً بعد عام في شكل احتياطات علنية أو سرية ، وذلك لمواجهة ما قد يتعرض له المشروع من طوارئ مثل انهيار سعر السوق لمنتجات المشروع ، أو تقادم الآلات أو ما شابه ذلك .

أما بالنسبة للحكومة ، فإن القاعدة العامة الكلاسيكية هي أنه لا يجوز للحكومة أن تجري أي تراكم من الإيرادات العامة لأن ذلك سيؤثر على الحالة الاقتصادية بوجه عام (٢) ، كما أن ذلك يعني الإقلال من حجم الخدمات التي كان من المفروض أن تقدمها الدولة للشعب ، إلا أنه من الملاحظ أن الكثير من الدول قد خرجت عن هذه القاعدة .

رابعاً : تطبيق الأساليب العلمية :

إن طبيعة عمل المشروعات والشركات عموماً تجعلها في موقف منافسة داخلية أو عالمية ، الأمر الذي يحتم عليها ضرورة اتباع الأساليب العلمية في الإدارة والمحاسبة وغيرها حتى يتمكنها الوقوف في وجه تلك المنافسة .

(١) محمد عصام الدين زايد ، محاسبة الإدارة الحكومية ، جده ، جامعة الملك عبد العزيز الجزء الثاني ، ١٩٧٣ .

(٢) محمد عصفور ، الميزانية العامة ، الرياض ، معهد الإدارة العامة ، ١٩٦٨
ص ٢٤ .

اما بالنسبة للوحدات الادارية الحكومية فانها لاتواجه مثل هذه المنافسة بحكم طبيعة عملها ، الامر الذى ادى الى النهاية الى تخلف الاجهزة الحكومية فى مجالات تطبيق الاساليب العلمية فى الادارة او المحاسبة او غيرها ، وكنيجة منطقية فقد انعكس اثر ذلك على الميزانية التقديرية فى الحالتين .

ونتيجة لما سبق فان الامر قد تطلب ان يكون هناك اختلافا بين الميزانية العامة للدولة (الميزانية التقديرية للدولة) وبين الميزانية التقديرية للمشروعات والشركات ، وان كان كل منهما يعد على اساس تقديرى ، وعن سنة مالية قادمة عادة ، كما ان هذا الاختلاف قد اثر على الاساليب المحاسبية التى تتبع لاعداد كل منهما ، كما اثر ايضا على الاساليب المطبقة فى الرقابة والمتابعة فى الحالتين .

ونخلص مما سبق ان ميزانية الدولة هى بمثابة الميزانية التقديرية المعروفة فى المحاسبة الادارية ، فهى تتفق فى كثير مع شبيبتها المطبقة فى المشروعات . وان كانت تختلف عنها فى بعض النواحي ولكن هذا الاختلاف موجود حتى فى تطبيق نفس الاسلوب بين مشروع صناعى واخر زراعى ، او مشروع خيرى ومشروع يهدف الى تحقيق الربح .

ولعل التطور الذى شمل الميزانية العامة استهدف فى مراحله الاولى ناحية تصميم وتبويب الميزانية بحيث تعود الى تحقيق الاهداف الرئيسية لها ، ويرى البعض^(١) ان هذه الاهداف تتلخص فى تسهيل تكوين خطة الميزانية اولا ، ثم العمل على تنفيذ الميزانية فى حدود الموارد المالية العامة المتاحة ، وكذلك السماح بمتابعة ومراقبة تنفيذ الميزانية وايضا المساعدة على تحليل الاثار الاقتصادية للميزانية العامة .

(١) محمد السيد الجزار ، دراسات فى المحاسبة العامة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٦٥ ، ص ٦ - ٧ .

ولتحقيق الاهداف المرجوه من الميزانية العامة يجب ان يكون هناك نظاما سليما للمحاسبة سواء على مستوى الوحدات الادارية الحكومية ، او على مستوى جهاز اعداد الميزانية نفسه ، وبحيث يمكن من تحقيق الاهداف المطلوبة من النظرية العامة للمحاسبة ، خصوصا فيما يتعلق بتقديم البيانات الدقيقة للسلطات المختلفة (التشريعية والتنفيذية) في المواعيد المحددة ووفقا للتوقيت الزمني المناسب .

ويتطلب من المحاسبة تقديم بيانات محددة ، لذلك يتطلب الامر عند تصميم النظم المحاسبية ، او تصميم الميزانية نفسها ضرورة مراعاة ذلك الهدف ، وعليه يأخذ في الاعتبار التركيز على الاتى عند اجراء تصميم الميزانية (١) :

- الحالة الاقتصادية للدولة ، مع بيان اثر الميزانية العامة على هيكل الاسعار والعمالة والأنشطة الاقتصادية للمجتمع ككل .
- نوع الميزانية المطلوب اعدادها وتنفيذها ، وكذلك طريقة عرضها ، وايضا الملاحح الاساسية المطلوب اظهارها وحجم وكمية ونوعية البيانات المطلوب عرضها .
- المستوى العام لانفاق الحكومة ، وما اذا كان الهدف من الانفاق هو زيادة حجم الخدمات المتوقع تقديمها للجمهور ، او خفضها ، او تحسين الخدمات دون زيادة او بقائها على ما هي عليه .
- الطريقة القانونية والادارية لتطبيق الميزانية بالنسبة للوحدات الحكومية ، ومدى اشراف جهاز اعداد ومتابعة الميزانية على ذلك .

- Tenner, I. & Lynn, E.,
Municipal and Governmental Accounting,
New Jersey. Prentice-Hall, inc., 1960, P.19.

ونضيف الى ما سبق ان حجم وامكانيات الجهاز المحاسبي للدولة يجب ان يؤخذ في الاعتبار عند وضع وتصميم هيكل الميزانية ، فقد لا يمكن لهذا الجهاز في العديد من الدول القيام باعمال المحاسبة بالنسبة للنظم المتطورة للميزانية التقديرية للدولة كما سنوضح في الاجزاء التالية من هذا البحث .

وفي الواقع ان النقاط السابقة هي محور التطور الذي يحدث على ميزانية الدولة ، والتي تتطلب من المحاسبة التطور السريع في اساليبها لتلحق بذلك التطور وهو ما سنحاول — ان شاء الله — شرحه في الاجزاء التالية من هذا البحث .

والميزانية العامة للدولة كانت دائما عاملا مؤثرا على تطبيق المحاسبة في المجالات الحكومية على مر العصور ، وكلما حدث تطور في الميزانية كلما انعكس هذا التطور على تطبيقات المحاسبة ، ولكن هذا التطور كان يلمس التطبيق فقط دون النظرية العامة كما سنوضح فيما بعد .

وظائف الميزانية العامة :

يرى بعض الباحثين ان وظائف الميزانية العامة يمكن ان تلخص في ثلاث وظائف رئيسية هي (١) :

Strategic Planning

١ - التخطيط الاستراتيجي

ان التخطيط الاستراتيجي هو عملية تحديد الاهداف المستقبلية ، او تعديل تلك الاهداف ، كذلك تحديد الوسائل التي ستستخدم لتحقيقها ، وكذلك تحديد السياسات التي ستتبع للحصول على هذه الوسائل .

— Anthony, R.,

Management Accounting,

New York, Mc Graw-Hill Inc., 1960, P.441.

(١)

٢ - الرقابة الادارية Management Control

المقصود بالرقابة الادارية هو تلك التى يستخدمها المديرون العموميون ، وخصوصا المديرون الماليون ، او المراقبون الماليون للتأكد من ان الوسائل المطبقة والمستخدمة فى تحقيق الاهداف مستخدمة الاستخدام الصحيح ، وعند احسن كفاءة ممكنة ، الامر الذى يضمن تحقيق تلك الاهداف .

٣ - الرقابة على العمليات Operational Control

وتهدف الرقابة على العمليات الجارية الى التحقق من ان الواجبات المحددة والملقاه على عاتق الموظفين العموميين تنفذ التنفيذ السليم وكفاءة تامة .

ويؤكد الباحثون (١) ان اى نظام من نظم الميزانية التقديرية للدولة - وحتى النظم المتأخرة منها - لابد وان يشتمل على كل الوظائف الثلاثة السابق ذكرها ، اى وظائف التخطيط الاستراتيجى ، والرقابة الادارية ، والرقابة على العمليات المالية . غير انه من الناحية العملية نجد ان احد هذه الوظائف هى الاكثر وضوحا ، اى ان هذه الوظائف الثلاثة ليست ظاهرة او واضحة بدرجة واحدة ، وذلك بحسب الظروف الخاصة بكل نظام ومن حيث الظروف التى تقتضيها السياسة العامة ، او ظروف الدولة وامكانياتها ، وذلك كما سيتضح عند دراستنا لمراحل التطور العلمى لهذه الاداة .

ويمكن القول بان وظائف الميزانية هى وظائف ثلاث هى :

أ - وظيفة الرقابة (الرقابة على العمليات)

ب - وظيفة الادارة (الرقابة الادارية)

ج - وظيفة التخطيط (التخطيط الاستراتيجى)

وقبل الاسترسال في دراسة التطور العلمي للميزانية من حيث تطور وظائفها ،
فانه يبدو منطقيا ان ندرس كل وظيفة من هذه الوظائف الثلاثة بايجاز :

وظيفة الرقابة :

ان وظيفة الرقابة ، او وظيفة الرقابة على العمليات ، فهي تشير الى عملية
ربط الافراد القائمين على التنفيذ بالخطط والسياسات الموضوعة لتحقيق الاهداف المرجوة
بواسطة الرؤساء المباشرين ، او بواسطة اجهزة مخصصة لهذا الغرض ، والرقابة يمكن
ان تعنى من ناحية اخرى بانها عملية متابعة تنفيذ وتحقيق الاهداف المعتمدة في جميع
مراحل التنفيذ (١) وذلك بواسطة ايجاد اسلوب منظم ، او عدة اساليب تقوم بهذه الغاية
تكون قائمة على اسس علمية سليمة .

وظيفة الادارة :

اما وظيفة الادارة ، او وظيفة الرقابة الادارية كما يسميها البعض ، فهي
تشتمل على عملية تقسيم البرامج ، والاهداف المعتمدة الى مجموعة مشروعات وانشطة
محددة ، ثم تصميم وتركيب الاجهزة الفنية اللازمة لتنفيذ هذه البرامج ، وكذلك توفير
امكانيات التنفيذ وتهيئة الامكانيات المختلفة اللازمة لحسن تنفيذ الخطة (٢) وخصوصا توفير

- Ibid, P.442.

(١)

(٢) ابراهيم عبد الرحيم هميس ، ادارة الاعمال الصناعية ، القاهرة ، مكتبة
شمس ، ١٩٦٢ ، ص ٢٦ .

الجهاز البشرى من الافراد القادرين على التنفيذ (١) - والملاحظ ان وظيفة الادارة تظهر في كل مرحلة من مراحل دورة اعداد وتنفيذ الميزانية العامة ومن الناحية المثالية يمكننا القول بان هذه الوظيفة تمثل حلقة الاتصال بين الاهداف المرجوة والمعتمدة ، وبين النشاط التنفيذي الخاص بتنفيذ وتحقيق تلك الاهداف وتحويلها الى حقيقة ملموسة واقعة .

وظيفة التخطيط :

التخطيط عموما يشتمل على وظائف فرعية ثلاثة (٢) هي : أولا تحديد الاهداف وثانيا التنبؤ بالظروف المتوقع ان تسود خلال فترة تنفيذ الميزانية وثالثا وضع الخطط الرئيسية والملاحع العامة للخطط والسياسات والاساليب التى ستتبع في تحقيق تلك الاهداف ، والنتيجة النهائية هي ان تختتم هذه المرحلة بالتصديق على تلك الخطة ، وما تشتمل عليه الخطة العامة من برامج محددة ومشروعات واضحة لتحقيق الاهداف المرجوة .

وعملية اعداد الميزانية العامة ترتبط ارتباطا وثيقا بعملية التخطيط ، ولكن يجب ان يكون واضحا انه من الخطأ عدم الاخذ في الاعتبار عند اعداد الميزانية العامة احتمالات تعديل الخطة خلال فترة التنفيذ للميزانية ، كما يجب ان يكون واضحا ان من احد الاهداف الرئيسية لتطوير الميزانية العامة هو تحويل العمليات الروتينية الخاصة باعداد ميزانية الدولة الى عمليات تقييم حقيقى وصحيح للاهداف والسياسات التى ستتبعها الدولة في اطار التخطيط العام للدولة .

- Davis, R.,
The Fundamentals of Top-Management,
New York, Mc Grew-Hill inc., 1951, P.630. (١)

- Welsch, G.A.,
Budgeting; Profit Planning & Control,
New Jersey, Prentice-Hall inc., 1961, P.P. 6-10. (٢)

وعند دراستنا التحليلية لمراحل التطور العلمي لميزانية الدولة ، نلاحظ — كما سبق ان ذكرنا — ان هذه الوظائف لم تكن واضحة بنفس الدرجة في جميع المراحل ، ففي البداية كانت وظيفة الرقابة هي الوظيفة الواضحة للميزانية العامة ، وهذا لا يعنى عدم وجودوظيفتان الاخرتان ، ولكنهما لم تكونا واضحتين تماما ، وفي المرحلة الثانية برزت وظيفة الادارة وظهرت علىوظيفتان الاخرتان ، خصوصا وظيفة التخطيط وفي مرحلة ثالثة ظهرت وظيفة التخطيط وغلبت في ظهورهاوظيفتان الاخرتان ، ثم جاءت المرحلة الرابعة حيث شاهدنا اسلوبا جديدا للميزانية العامة يبرز بوضوح الوظائف الثلاثة مجتمعة ، وهي المرحلة التي ظهرت الى حين البحوث النظرية في اواخر الستينات من القرن الحالى ، وظهرت الى حين التنفيذ في اوائل السبعينات من نفس القرن ، وهو ما سنقوم بدراسته تفصيلا في الجزء الثالث من هذا البحث .

القسم الثاني

نشأة الميزانية العامة للدولة

عرف الانسان الميزانية التقديرية منذ الازل ، وقد بدأ في تطبيقها في حياته الخاصة بشكل مبسط وبدائي ، ثم بدأ بعد ذلك يستخدمها في حياته العامة ، ثم تطور هذا الاستخدام بعد ذلك حتى ظهرت الميزانية العامة للدولة . وصارت ذات قواعد واصول معروفة ومستقرة .

والمتتبع لتاريخ مصر القديم يلاحظ ان فراغة مصر استخدموا الميزانية التقديرية عند دراستهم للنفقات التي تلزم القيام بمشروع كبير - بناء معبد او اقامة هرم - او تكفين القيام بعمليات حربية واسعة ، ثم كانوا يدرسون ايضا وسائل تمويل هذه النفقات ، ثم موازنة النفقات المتوقعة بالايروادات المتوقعة ، وهو شكل من اشكال الميزانية التقديرية .

ولا يغيب عن ذهننا قصة يوسف عليه السلام ، الذي تنبأ بسنين الرخاء السبع التي زاد فيها انتاج القمح ، وما تبعها من سنين قحط ، فقام - عليه السلام - بدراسة احتياجات السكان من القمح والمواد الضرورية خلال اربعة عشر سنة متتالية ، ثم قام بتقدير الانتاج في سنوات الرخاء ، وسنوات القحط ، وامكنه بذلك تقدير الكميات الواجب تخزينها من فائض سنوات الرخاء لتغطي العجز في الانتاج في سنوات القحط ، ولقد افاضت الكتب السماوية في شرح قصة سيدنا يوسف عليه السلام (سورة يوسف) . ومن هذا يتضح ان الميزانية التقديرية طويلة الاجل على مستوى الدولة قد عرفت منذ فجر التاريخ على الرغم من ان هذا النوع من الميزانيات يعتبر حالة متقدمة من الفاحية الادارية .

كما ان مصر عرفت نوعا من الميزانية التقديرية العامة على مستوى الدولة ايام حكم العرب في مصر ، فقد كان للفاطميين ما يشبه الميزانية العامة للدولة في العصر

الحديث (١) ، وكان يعد البيان الخاص بها في اواخر السنة الهجرية ، ثم يعرض على الخليفة ، او الوزير المسئول للموافقة عليها او التعديل بالحذف او الزيادة ، حتى يتم الاتفاق عليها ، وتعتمد ويصير العمل بها من اول السنة الهجرية التالية ، بعد نشرها على الشعب .

ومن العرض التاريخي السابق يتضح ان الميزانية التقديرية للدولة قد عرفت منذ فجر التاريخ ولكن الانسان استخدمها في حياته الخاصة اولا كنوع من التخطيط لامكانياته وموارده ، غير انه نشأت لها قواعد عرفت واستقرت في المجال الحكومي على مستوى الدولة وذلك نظرا لطول ممارسة الدول لفكرة الميزانية التقديرية .

وكان لبريطانيا اثر كبير في نشأة قواعد الميزانية العامة واستقرارها ، نظرا لطول ممارستها - مقارنة بالدول الاخرى - لفكرة الميزانية العامة ، وقد نشأت هناك لاسباب سياسية ، وكنتيجة للصراع بين البرلمان والتاج حول محاولات البرلمان المستمرة لخفض رقابة شعبية على ايرادات الدولة ومصروفاتها ، حتى انه في اوائل القرن الثاني عشر اصبح للبرلمان البريطاني الحق في المصادقة على مصروفات الدولة اجمالا وتفصيلا ، ومناقشة اى بند فيها وتناوله بالحذف او الزيادة وفقا للاصول الديمقراطية المعروفة الان ، وهذا بعد ان كان البرلمان قد اكتسب قبل ذلك حق مناقشة واعتماد الايرادات العامة ، ومن ثم اصبح يقوم بدراسة الموازنة بين الايرادات والمصروفات ، وعليه عرفت الميزانية العامة للدولة منذ ذلك الحين في بريطانيا ، وانتقلت بعد ذلك لغيرها من الدول .

(١) راشد البراوى ، حالة مصر الاقتصادية في عهد الفاطميين ، القاهرة ، دار النهضة المصرية ، ١٩٤٨ ، ص ٣١٣ .

(٢) The Royal Institute of Public Administration,
Budgeting in Public Authority,
London, George Allen & Unwin, 1959, P.13.

نشأة الميزانية العامة للدولة في مصر :

لم تعرف مصر الميزانية التقديرية للدولة الا في عام ١٨٨٠ م ، وذلك بعد اضطراب الاحوال المالية وزيادة الديون الاجنبية قبل هذا التاريخ بشكل واضح ، مما ادى الى ضغط الدول الدائنة لمصر لكي تشكل لجنة لدراسة الاحوال المالية فيها ، واقتراح الحلول المناسبة ، ولقد تكونت في عام ١٨٧٨ م لجنة للدراسة سميت " لجنة التحقيق المالي " ، واعدت تقريرا ضمنته اسباب اضطراب الاحوال المالية ، وجاء في هذا التقرير انه من الاسباب الرئيسية لسوء الحالة المالية عدم وجود ميزانية عامة للدولة المصرية ، واوصت بضرورة الاسراع في تطبيق تلك الاداة الهامة ، وتطبيقا لتوصيات هذه اللجنة ، قامت الحكومة المصرية باعداد اول ميزانية عامة لها في عام ١٨٨٠ م^(١) ، كما ادى الامر الى ضرورة تطوير اساليب الحاسبة الحكومية المتبعة آنذاك لتتفق باحتياجات تطبيق فكرة الميزانية التقديرية للدولة .

ولعل التطور الذي شمل ميزانية الدولة المصرية منذ ذلك التاريخ حتى النصف الثاني من القرن العشرين لم يخرج عن اتباع الطرق الديمقراطية في اعداد واعتماد وتنفيذ الميزانية العامة وكذلك اساليب الرقابة على التنفيذ ، واشتراك السلطة التشريعية في اعتمادها والرقابة عليها خصوصا منذ صدور الدستور الاول عام ١٩٢٣ .

ونتيجة لتطبيق الميزانية التقديرية ، فقد كان من الضروري وجود " الحساب الختامي " وكذلك نشأة اجهزة الحاسبة الخاصة التي تعد هذا الحساب ، وايضا التطوير النظم الحاسبية الحكومية المتأخرة في ذلك الحين لتتفق باحتياجات اعداد الحساب الختامي ومراقبة تنفيذ الميزانية . وما هو جدير بالذكر ان البرلمان المصري اصبح له الحق في مراقبة

(١) محمد حلى مراد ، الميزانية العامة - قواعد اعدادها وتطبيقها في بعض الدول العربية ، القاهرة ، معهد الدراسات العربية العاليه ، ١٩٦٠ م .

الميزانية العامة عن طريق الحساب الختامى ، مما اعطى اهمية كبرى لضرورة تطوير الاجهزة المحاسبية الحكومية كما سبق ان ذكرنا .

ونخلص مما سبق ان الميزانية العامة لمصر نشأت كاداة ضرورة لعلاج اسباب الاضطراب المالى ، وفعلا قامت بالغرض وساعدت في علاج ذلك ، كما اوجدت نظاما للمحاسبة الحكومية احكمت الرقابة على المال العام خصوصا بعد اشتراك السلطة التشريعية فى الرقابة على الميزانية العامة منذ اعتماد العمل بها حتى الانتهاء من السنة المالية ، وبعد ذلك ايضا عن طريق الحساب الختامى .

نشأة الميزانية العامة في الدول العربية :

لقد تأخرت الدول العربية الاخرى في اعداد وتطبيق اسلوب الميزانية التقديرية للدولة ، فقد اعدت مصر ميزانيتها العامة الاولى عام ١٨٨٠ م ، اما الدولة العربية الثانية فهي الجمهورية اللبنانية فقد اعدت اولى ميزانيتها العامة سنة ١٩٢١ (١) ، وتلا ذلك ظهور الميزانية الاولى للعراق ، ثم الجمهورية السورية ، وكانت اخر دولة عربية اعتمدت الميزانية العامة هي الجمهورية اليمنية عام ١٩٦٥ م .

ومما هو جدير بالذكر ان الميزانية العامة للمملكة العربية السعودية تعد عن سنة هجرية لا عن سنة ميلادية ، ولعل ذلك يميزها عن باقى ميزانيات دول العالم . وقد صدرت اولى ميزانيات الدولة السعودية في اول محرم عام ١٣٧٤ هجرية (الموافق ٣٠ اغسطس عام ١٩٥٤ ميلادية) .

(١) محمد حلمى مراد ، المرجع السابق .

ظهور الميزانية العامة في الدول الاخرى :

لقد شكلت في الولايات المتحدة الاميركية لجنة عام ١٩١٢ م لبحث الوسائل التي يمكن الاستعانة بها في تطوير الاداة الحكومية ، وقد اوصت هذه اللجنة بضرورة اعداد ميزانية عامة فيدرالية للولايات المتحدة كلها ، ولكن الحكومة المركزية لم تأخذ بهذه التوصيات ، الا ان قوة الراي العام والصحافة الاميركية ارجعت الحكومة على وضع اول ميزانية عامة فيدرالية عن السنة المالية ١٩٢٣/٢٤ (١) ، ولعل الباحث في هذا المجال يلاحظ ان الحكومات المحلية في امريكا قد بدأت في تطبيق اسلوب الميزانية التقديرية على مستوى الولاية قبل الحكومة الفيدرالية بعدة سنوات .

ونلاحظ ان العشرينات من القرن العالي هو العقد الذي انتشر فيه تطبيق اسلوب الميزانية العامة للدولة في الكثير من الدول ، هذا باستثناء القليل من الدول مثل بريطانيا ، ومصر ، وفرنسا . كما نلاحظ ان تطبيق اسلوب الميزانية العامة ادى الى تطوير نظم الحاسبة الحكومية في تلك الدول لتتناسب مع متطلبات الميزانية .

ويمكن القول بان الشركات والمشروعات المنظمة قد استفادت من فكرة الميزانية التقديرية للدولة ، لذلك بدأت الهيئات العلمية في تنبيه الشركات الى اهمية وضروية اعداد ميزانية تقديرية لهذه المشروعات اسوة بالدولة ، ولقد عقد في يوليو من عام ١٩٣٠م المؤتمر العالي للرقابة بالميزانيات التقديرية ، الذي نيه الى اهمية هذه الاداة على مستوى المشروع (٢) ، وتبع ذلك عدة مؤتمرات اخرى مثل المؤتمر السادس للادارة العلمية

(١)

- Willsmor, A.W.,
Business Budgeting & Budgetary Control,
London, Pitman, 1960, P.2.

(٢) مليكة عريان ، الادارة العليا في المشروعات التجارية ، القاهرة ، دار النهضة المصرية ، ١٩٤٨ ، ص ٣ .

في عام ١٩٣٥ (١) ، ويتبع ذلك ايضا العديد من البحوث والمؤتمرات التي نظمتها
المجامع العلمية وال نقابات المحاسبة ايضا والتي ركزت على اهمية هذه الاداة لما كان له
الآثر الواضح في نشر هذا الاسلوب ، كما ساعد على ذلك ايضا الازمات الاقتصادية
العالمية التي مرت بالعالم وحثت على الشركات ضرورة الاستعانة بالاساليب التخطيطية
المالية ومن ضمنها اسلوب الميزانية التقديرية .

ونستنتج مما سبق ان الميزانية التقديرية ظهرت في الحياة الخاصة للأفراد
اولا ، ثم برزت وتطورت واصبح لها قواعد علمية معروفة في مجالات الدولة ، ثم انتقل
الاسلوب الى المشروعات ، الا انه من الملاحظ ان التطور في هذه الاخيرة قد سبق
الميزانية العامة ، ومما ساعد على ذلك المرونة التي تتمتع بها الشركات بالمقارنة
بالحكومات ، كما ان اساليب المحاسبة المطبقة في الشركات عاصرت تطورا عظيما بالنظر
الى النظم الحكومية التي تتميز بالجمود ، ومن ناحية اخرى فان اساليب التقدير المتبعة
في الشركات والمشروعات اصابها الكثير من التطور في حين ان الاساليب المتبعة فسي
اعداد تقديرات ميزانية الدولة ظلت دون تغيير لسنوات كثيرة خصوصا في المرحلة الاولى
من مراحل التطور العلمي منذ نشأتها في بداية القرن الثامن عشر حتى منتصف
القرن العشرين .

القسم الثالث

دراسة تحليلية لمراحل التطور الوظيفي لميزانية الدولة

واثره على المحاسبة

لقد درسنا فيما سبق مفهوم الميزانية العامة ووظائفها ، كما درسنا ايضا - باختصار - نشأة الميزانية العامة ، وتتبعنا مراحل تطورها حتى منتصف القرن الحالى ، وكما وضحنا فان التطور قام اساسا على ارساء الدعائم الديمقراطية لرقابة السلطة التشريعية على الميزانية العامة ، وكانت وظيفة الميزانية الظاهرة فى ذلك الحين هى وظيفة الرقابة على المال العام فقط .

ومع بداية الخمسينات من القرن العشرين ، وبعد ان ارسيت دعائم الميزانية العامة من الناحية الدستورية ، بدأت مراحل جديدة لتطوير وظائف الميزانية بحيث تصبح اداة هامة اقتصادية ومالية بحيث تساعد الادارة الحكومية على النهوض بواجباتها . وكان من الطبيعى ان تقدم المحاسبة العون الى جهاز اعداد الميزانية فى هذا المجال . وفى هذا الجزء من البحث نحاول بيان المراحل التى تطورت فيها وظائف الميزانية مع دراسة تفصيلية لدوافع التطور واشكاله ونواحيه ، ثم بيان اثر هذا التطور على المحاسبة مع بيان الدور الذى لعبته المحاسبة وما زالت تقوم به فى هذا المجال .

مراحل التطور العلمى للميزانية العامة :

اذا تتبعنا مراحل تطور ميزانية الدولة من الناحية العلمية ، اى ذلك التطور الذى يلمس النواحي الموضوعية لوظائف الميزانية ، بمعنى الفلسفة التى تقوم عليها ، وكذلك اثر ذلك على النواحي الشكلية لها اى التقسيم والتبويب للميزانية ، فان المراحل التى مرت بها اربع مراحل كما قدمنا ، وفى المرحلة الاولى كانت الوظيفة الغالبة هى

وظيفة الرقابة ، فكانت الميزانية في ذلك الحين ميزانية رقابة ، وهي أطول مرحلة شهدتها الميزانية التقديرية للدولة حيث بدأت منذ تطبيق أسلوب الميزانية في بداية القرن الثامن عشر الميلادي - كما قدمنا - حتى منتصف القرن العشرين * ثم في محاولة للإصلاح المالي والإداري ، في دراسة تهدف إلى تحويل الميزانية إلى أداة حكومية أكثر تفهما للسلطة التنفيذية وللسلطة التشريعية أيضا ، لذلك برزت وظيفة الإدارة فيما يسمى ميزانية البرامج والأداء ، أو ميزانية الانجاز أو ميزانية الإدارة ، وكلها أسماء لأسلوب جديد ظهر في الخمسينات من القرن الحالي ، ثم في الستينات ، ونتيجة لانتشار فكرة التخطيط القومي وضحت وظيفة التخطيط للميزانية في محاولات تطوير ميزانية الدولة ففى ذلك الحين ، وفي السبعينيات ثم تطبيق أسلوب جديد للميزانية يظهر الوظائف الثلاثة للميزانية في آن واحد وهو أسلوب ميزانية التخطيط والبرامج والذي طبق بنجاح ففى الولايات المتحدة الأمريكية في أول السبعينيات من القرن الحالي ، وسنقوم فيما يلي بدراسة تفصيلية لكل من هذه المراحل على حدة .

المرحلة الأولى : ميزانية الرقابة :

في المرحلة الأولى من مراحل تطور ميزانية الدولة كان ينظر إلى الميزانية العامة على أنها أداة للرقابة على ميزانية الدولة : لذلك كانت الوظيفة الأساسية للميزانية هي وظيفة الرقابة ، وعليه فقد كان تصميم الميزانية هو الأسس الذي تبني عليه تسيير السجلات والدفاتر المحاسبية ، وهي الأسس الذي تبني عليه المحاسبة المالية عموما في الوحدات الحكومية والتي سميت باسم "المحاسبة الحكومية" ، كما كان الهدف من وراء تلك النظم هو التأكد من التزام الوحدات الحكومية التنفيذية بتقديرات الميزانية ، وعليه وجدت أجهزة مركزية تابعة للسلطة التشريعية تقوم بفرض نوع من الرقابة المركزية على التزام أجهزة السلطة التنفيذية

بتطبيق الميزانية طبقا للوائح والتعليمات السارية بشأن تنفيذ الميزانية .

ومما سبق يتضح ان وجود الميزانية العامة لا يكون له تأثير بدون وجود نظام للمحاسبة يراقب على مدار السنة حركة تنفيذ الميزانية ، ويمنع تجاوز بنسود الميزانية ، ويتأكد من تنفيذ لوائح وتعليمات الميزانية . ومن ثم كانت الميزانية العامة واساليب المحاسبة المالية المطبقة في الحكومة انذاك والتي اصطلح على تسميتها باسم " المحاسبة الحكومية " تكونان عنصرين متلازمين من نظام متكامل للرقابة المالية يكفل المسائلة القانونية المتضمنة في اغراض المراقبة المركزية على الايرادات والمصروفات للتحقق من ان الاموال العامة استخدمت في تحقيق اغراضها (١) ، اى ان الهدف الاساسى او الوظيفة الاساسية للميزانية هو فرض رقابة مركزية فعالة على الانفاق العام . لذلك سميت الميزانية التقديرية للدولة في تلك المرحلة باسم ميزانية الرقابة Control Budget

وبد راسة الاسباب التى ادت الى ظهور و بروز وظيفة الرقابة فى هذه المرحلة على الوظائف الاخرى يتضح لنا ان السبب الرئيسى يرجع الى انه فى اوائل تطبيق فكرة الميزانية العامة لم تكن اساليب الرقابة الداخلية على مستوى الوحدات الادارية الحكومية قد نفذت بعد ، فقد كانت نظما بدائية متأخيره فى غالبية الدول فى القرن الثامن عشر مثلا ، لذلك وجد انه من الممكن استخدام الميزانية العامة للدولة كاداة للتغلب على هذه العيوب وفى منع الصرف بدون وجه حق ، وكذلك حماية المال العام من الاختلاس ، وعليه كانت وظيفة الميزانية العامة تؤكد وقاية المال العام من عيث العابثين .

(١) محمد محمد السيد الجزار (فلسفة ميزانية الاداء) القاهرة جمعية المحاسبة بكلية التجارة جامعة عين شمس ، ١٩٦٦ ، ص ٤ .

وفي هذه المرحلة اقتضى الامر ان تبوب الميزانية العامة على اسطح اظهرها
السلع والخدمات التي سيتم الانفاق عليها بشكل تفصيلي بقدر الامكان وعليه يتم الارتباط
على الشراء قبل التنفيذ فعلا ، وهو ما اصطلح على تسميته باسم الرقابة قبل الصرف ،
ثم المراجعة الداخلية اثناء الصرف ، وبعد ذلك مراجعة الجهاز المركزي التابع للسلطة
التشريعية بعد الصرف ، وبذلك وجدت رقابة اكثر فاعلية على تنفيذ الميزانية العامة .

ويمكن ملاحظة هذه المرحلة في الولايات المتحدة الاميركية ، فمن المرجح
ان اهتمام الحكومة الفيدرالية الاميركية بالميزانية الرقابية يرجع الى الابحاث التي قام

بها مكتب مدينة نيويورك لبحاث البلدية New York Bureau of Municipal

Research الذي انشيء عام ١٩٠٦ م ، فقد بدا القائمون على

هذا المكتب ابحاثهم باعداد ميزانية تقديرية لمدينة نيويورك ، وقدموا تقريرهم الاول

في نهاية عام ١٩٠٧ م ، بعنوان اعداد ميزانية بلدية Making a Municipal

Budget وقد لاقت مقترحات هذا المكتب تأييدا كبيرا ، ولقد اعتمدت

تلك المقترحات اساسا على فكرة الرقابة الشعبية على الانفاق العام واستخدام الميزانية

العامة في اطلاع السلطة التشريعية والمواطنين على اعمال السلطة التنفيذية بطريقة

واضحة ومقنعة (١) .

ولقد انعكست هذه المرحلة على تبويب الميزانية العامة ، اى اشرت على

الناحية الشكلية للميزانية ، فاصبحت تقسم على الاساس الوظيفي ثم تقسم داخليا على

الاساس النوعي . والمقصود بالاساس الوظيفي هو تقسيم الميزانية العامة بحسب

- Frederick, A., & Buck, A.,

The Budget and Responsible Government,

New York, The Mc Millan Co., 1950, P.102.

(١)

الوزارات والمصالح والادارات والاجهزة الحكومية عموما ، ثم يقسم نصيب كل جهاز منهم داخليا تقسيما نوعيا ، اى بحسب اوجه الانفاق من اجور ورواتب وما فى حكمها (وهو ما اصطلح على تسميته باسم الباب الاول) • ثم مشتريات الاجهزة من مستلزمات الادارة وما الى ذلك • ثم باقى الانفاق فى شكل ابواب اخرى ، وايضا يقسم كل باب الى بنود وهى اقسام الباب ، ومن هنا كان تسمية ميزانية الرقابة احيانا باسم ميزانية البنود •

ولعل اهداف التقسيم الوظيفى للميزانية هو مساعدة المسؤولين الحكوميين من اتخاذ القرارات المالية السليمة فيما يتعلق بانفاق وحداتهم ، وليس الغرض من ذلك هو منعهم من ارتكاب الاخطاء المالية او القيام باعمال غير قانونية ، فان هذا الاجراء يحققه التقسيم النوعى الذى يبين انواع الخدمات والسلع التى يتم الانفاق عليها •

ومع مرور الزمن اصبحت الرقابة هى الوظيفة والهدف الرئيسى للميزانية العامة كما اصبحت هو الهدف الموضوعى لتطوير الميزانية العامة فى اية دولة ، حتى انه يلاحظ انه مع بداية العشرينات من هذا القرن لم يكن هناك اى مجال المناقشة الميزانية العامة للدولة كأداة لخدمة الادارة مثلا او لخدمة التخطيط القومى •

اثر ميزانية الرقابة على المحاسبة :

ان الدافع الاساسى الى ظهور وظيفة الرقابة بالنسبة لوظائف الميزانية الثلاثة يرجع الى التخلف العلمى انذاك فى مجالات الرقابة الداخلية واساليب المحاسبة المطبقة فى الوحدات الحكومية • ومع ذلك فان هذه الميزانية كانت دافعا قويا لتطوير هذا الفرع من فروع المحاسبة •

وهناك اتفاق بين غالبية الباحثين في مجالات المحاسبة الحكومية^(١) على أن هذا الفرع هو العلم الذي يحيط بعملية تسجيل وتجميع وانفاق الموارد الحكومية ، وكذلك اعداد التقارير الخاصة ببعضها وكل هذه العمليات او النتائج الخاصة بها . ويضاف اليه ايضا ، وذلك لمساعدة الاداة الحكومية باعتبارها السلطة التنفيذية ، وكذلك مساعدة السلطة التشريعية في القيام باعبائها على وجه سليم .

وتطبيقا لما سبق ، فقد ظهرت النظريات التي تعالج مشاكل الانشطة الحكومية والتي تفلسف الاساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الادارية وكتيجة لميزانية الرقابة ظهر تطبيق نظرية الاموال المخصصة The Fund Theory of Accounting في المجال الحكومي . وهي احدى النظريات الفرعية التي تشتمل عليها النظرية العامة للمحاسبة ، ونظرية الاموال المخصصة تعرف الوحدة المحاسبة بانها مجموعة من الموارد والاصول وكيفية تخصيصها لتادية نشاط معين بحيث يكون استخدام تلك الاصول والموارد مقيدا بتنفيذ الهدف الذي خصصت له وهو ما ينطبق مع مفهوم ميزانية الرقابة .

كما ظهر في هذه المرحلة اسلوب الحساب الختامي الذي يمثل تنفيذ الميزانية العامة من الناحية التاريخية واصبح وثيقة رسمية تعتمد من السلطة التشريعية ، واصبح يشابه الميزانية العمومية للمشروعات كما سبق ان ذكرنا .

(١) Mikesell, R.M. & Hay, L.E. Governmental Accounting, Illinois, Richard D.Irwin, 1964, P.1.

(٢) حسين عامر شرف (نظرية المحاسبة الحكومية) القاهرة دار النهضة العربية ١٩٦٦ ، ص ١٠

ونتيجة لذلك وجدت الاجهزة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية التى تجهز الصرف (الممثل المالى) والتى تقوم بالمراجعة قبل واثناء الصرف ، كما وجد جهاز مركزى تابع للسلطة التشريعية للقيام بالمراجعة بعد الصرف (مثل الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر ، او محكمة المحاسبة فى فرنسا) • كما وجد بعد ذلك من ينادى بان عملية مراجعة جهاز المحاسبات يجب ان تكون عملية مراجعة مستمرة (١) •

وكما ان ميزانية الرقابة اثرت على الناحية النظرية والناحية التطبيقية فى المحاسبة الحكومية ، فان تطور هذه الاخيرة لم يقف عند حد ، بل ان تطور اساليب المحاسبة مع المراجعة الحكومية ادى الى الاستغناء عن الرقابة بواسطة الميزانية العامة ، مما ادى الى التفكير فى اظهار الوظائف الاخرى للميزانية كما حدث فى المرحلة التالية وهى مرحلة ميزانية الادارة •

المرحلة الثانية : ميزانية الادارة :

حين تطورت اساليب الرقابة والمتابعة والمراجعة الداخلية ، وبعد ان اصبحت اساليب المحاسبة الحكومية اكثر تطورا بما يضمن سلامة انفاق المال العام الى حد كبير ، وبعد ان اصبح هناك ميل نحو اظهار الدوافع التى تؤدى الى الانفاق العام من ناحية اخرى ، بالاضافة الى المحاولات الدائمة الى اصلاح النظام الحكومى ، ورفع الكفاءة الادارية للجهاز الحكومى باستخدام الميزانية العامة كاداة لذلك • ظهرت المرحلة التالية ، مرحلة ميزانية الادارة •

(١) محمد محمد السيد الجزار (اضواء على عيوب الادارة الحكومية) القاهرة •

مكتبة عين شمس ، ١٩٦١ ، ص ٣٢ •

وبالرغم من انه لا يوجد تاريخ او عمل معين يمكن القول بأنه يحدد نقطة التحول في اهداف وشكليات الميزانية العامة ، من ميزانية رقابة الى ميزانية ادارة ، الا انه يمكن القول بأنه مع بداية الثلاثينات من القرن العشرين ظهرت في الولايات المتحدة حركة تنادى بضرورة ادخال اساليب الادارة العلمية الحديثة في الميــجالات الحكومية ^(١) ، ولعل من اسباب تزايد تلك الحركة الاثار المترتبة على الازمة الاقتصادية العالمية في الثلاثينات ، وما تبعها من ابحاث ومقالات لفتت النظر الى اهمية الميزانية العامة في الدور الذي تلعبه في الاقتصاد القومي والى دور الادارة الحكومية في علاج مثل هذه الازمات ، كذلك كان من نتائج انتشار حركة الادارة العلمية ان تزايدت الابحاث والدراسات الخاصة بالرقابة الداخلية والمراجعة والمحاسبة عمومــة ودخولها في صميم عمل الادارة الحكومية مما ادى - بعد فترة وجيزة - الى الاكتفاء بتلك الانظمة والوسائل كأدوات للرقابة المالية ، وعليه لم يعد هناك داع - في ذلك الحين - الى استخدام الميزانية العامة كأداة للرقابة .

كما تبع ذلك صدور القوانين واللوائح المالية التي اصلحت الكثير من الضعف الذي كان يشوب الادارة الحكومية ، وقضى على جزء كبير من الاسباب التي كانت تؤدي الى الاختلالات والعبث بالاموال العامة ، كل هذه الاسباب ادت الى تحول اهتمام المسؤولين من الرقابة على بنود الانفاق العام بندا الى التركيز على الاهداف والانشطة الحكومية التي يتم من اجلها الانفاق العام .

- Sherwed, F.,
Some Non-Cost Accounting Approach to Performance (١)
Budget, New York, Institute of Public Management,
1954, P.P. 9-12

ظهور ميزانية الاداء :

لقد كونت لجنة في الولايات المتحدة الاميركية تسمى لجنة هوفر Hoover Committee في الخمسينات من القرن الحالى ، وكان هدفها الاصلاح المالى خصوصا وكذلك اصلاح الاداة الحكومية عموما ، ولقد قدمت الى العالم اسلوب جديد يحقق الاهداف الادارية من الميزانية العامة ، وذلك الاسلوب سمي " ميزانية الاداء " Performance Budget (١) . وهو يحقق اهدافا ادارية بجانب عدم اهمال وظيفة الرقابة .

ويمكن ايضا ان اسلوب ميزانية الاداء يانه يقوم على اظهار الدوافع التى تؤدى الى الانفاق العام ، والنتائج التى ستعود على المجتمع نتيجة لهذا الانفاق وليس مجرد اظهار السلع والخدمات التى تنوى الحكومة شراؤها خلال السنة المالية التالية ، وبمعنى اخر فان ميزانية الاداء تحول اهتمام المسؤولين من وسائل تنفيذ العمل ، الى العمل المطلوب تنفيذه . وبناء عليه فان الميزانية تبوب - من الناحية الشكلية - على اساس المشروعات او البرامج المسند تنفيذها الى الوحدات الحكومية او الوحدات التنظيمية الادارية العامة عموما ، وليس بالضرورة تبويبا نوعيا حسب نوع (بنود) المصروفات مثل الانفاق على المرتبات او شراء معدات معينة او ما شابه ذلك . (٢)

وليس معنى ذلك ان ميزانية الاداء لاتعطى اهمية لتقسيم الانفاق حسب المداخلة الحكومية او الوزارة او حسب بنود الانفاق ، فميزانية الاداء تهتم بتقسيم الانفاق الى برامج

(١)

- Sherwed, F.,
Some Non-Cost Accounting Approach to Performance Budget, New York, Institute of Public Management, 1954
P.P. 9-12.

- Burkhead, J.,
Government Budgeting, New York, John Willy & Sons, 1965,
P.143.

(٢)

والبرامج الى انشطة وبالطبع فان هذه البرامج والانشطة انما تدار وتنفذ بواسطة الوحدات الادارية الحكومية . ويضاف الى ذلك ان تقسيم الانفاق ميوبا حسب البنود لا يقل اهمية في ميزانية الاداء عنه في ميزانية الرقابة (ميزانية البنود) ، ولكن الاختلاف بينهما ياتى من الطريقة التى ينظر بها او يجمع بمقتضاها الانفاق حسب البنود . (١)

ونظرا لان هذا الاسلوب يقوم على ايضاح المشروعات والبرامج التى تتولى الحكومة تنفيذها بالمال العام ، فانها تسمى ميزانية الاداء والبرامج ، وهى بذلك تبرر السلطة التشريعية وللشعب عموما الاسباب والمبررات الحقيقية لجباية ايرادات الدولة خصوصا عند فرض ضريبة جديدة ، او عند رفع معدلات الضرائب السارية فعلا . (٢)

كما انه من خصائص ميزانية الاداء انها تساعد على التنبؤ مقدما بالانشطة والاعمال التى تسند للوزارات - والاجهزة الحكومية بوجه عام - سلطة تنفيذها فى شكل انفاق عام خلال فترة زمنية محددة فى المستقبل (سنة مالية) ، وتركز تلك الميزانية اهتمامها على العمل الواجب ادائه وليس على عدد الموظفين والمشتريات وما شابه ذلك من مستلزمات اداء وتنفيذ العمل المدرج فى البرامج . (٣)

(١) سيد احمد البواب ، قياس الكفاءة فى الخدمات والادارة العامة : اسلوب موازنة الاداء ، القاهرة - معهد التخطيط القومى ، ١٩٦٩ ، ص ٥٢ .

(٢) عبد العزيز سيد محمد ، ميزانية البرامج والاداء ، القاهرة ، مكتبة الانجلو المصرية ، ١٩٦٦ ، ص ١٩ .

- Sherwed, F., Op.Cit, P.13.

(٣)

والدراسة التفصيلية لموضوع ميزانية الاداء والبرامج توضح انها تهدف الى تحقيق اهداف ذات طبيعة ادارية بحتة ، فالغرض منها هو مساعدة رجال الادارة العامة والمسؤولين عن تقييم كفاءة عمل الوحدات التنفيذية الحكومية ، عن طريق تقسيم محتويات الميزانية الى مجموعات وظيفية ، وبيان تكلفة كل عمل وذلك لتسهيل مهمة القيام بالاعمال المنصوص عليها : وهي في قيامها بذلك تتطلب وضع معايير او مقاييس لوحدات الاداء فسيشكل مادي ومالي .

وبما سبق يتضح ان التطوير الجديد للميزانية العامة وطريقة تبويبها يعطى الفرصة للسلطة التنفيذية لتفسير وتبرير مجهوداتها ونفقاتها للسلطة التشريعية والشعب كله ، فلاشك ان السلطة التشريعية تشعر بالاطمئنان اكثر متى قدم لها تبرير كاف لفرض ضرائب جديدة او جباية ايرادات عامة اكثر لتمويل مشروع معين واضح للجمهور بدلا من الاقتصار على غرض تقديري لبنود وانواع المصروفات .

ولعل صعوبة تنفيذ وتطبيق هذا الاسلوب من الميزانيات ينحصر في صعوبة الاتفاق على وحدات الاداء بحيث يمكن وضعها كاساس لقياس اداء الوحدات التنفيذية ، ويتطلب الامر القيام بدراسات مختلفة للتوصل وللانتفاق على هذه الوحدات (١) . ولهذا السبب تأخر ظهور اسلوب ميزانية الاداء وتطبيقه في الكثير من الدول (٢) .

(١) - Mosher, F., Program Budgeting: Theory and Practice, Chicago, Public Administration Services, 1954.

(٢) - Office of the President of the Philippines, Budgets of the President of the Philippines, Manila, Bureau of Printing, 1968.

ومن الناحية المحاسبية نلاحظ ان ميزانية الاداء تستمد ادوات التطبيق الفنية الخاصة بها من تحديد وحدات الاداء ، ووحدات البرامج وما الى ذلك ، من اساليب المحاسبة عن التكاليف ، وخاصة المحاسبة بالتكاليف القياسية Standard Costing لذلك توصف هذه الميزانية بانها اداة لخدمة الادارة العامة .

ويتطلب اعداد هذه الميزانية خبراء في المحاسبة عن التكاليف ، وفي الادارة وفي قياس كفاءة الاداء : لقياس تكلفة عمل ما او الجهد اللازم للقيام بهذا العمل وتقييمه ماديا وماليا دون التعرض لاهداف العمل او العلاقة بين العمل واهداف الوحدة التنظيمية الحكومية داخل الهيكل التنظيمي العام .

اثر ميزانية الادارة على المحاسبة :

لعل الشيء الملموس لاثرتحول الميزانية العامة من ميزانية رقابة الى ميزانية ادارة هو التحول او التغير في هيكل الجهاز المحاسبي لاعداد الميزانية ، ففي المرحلة الاولى كانت الغالبية العظمى من العاملين فيه محاسبين ماليين ، اما في المرحلة التالية ، فقد اصبح الغالبية من المحاسبين الاداريين ومحاسبى التكاليف بجانب المحاسبين الماليين .

ومن ناحية اخرى فان التحول في تبويب الميزانية والتحول من التبويب الاداري الى تبويب تكاليف الاداء ، ادى الى استخدام المحاسبة عن التكاليف في اجهزة المحاسبة الحكومية لأول مرة ، كما انه لتحقيق الاهداف الادارة التي يرجى التوصل اليها من موازنة البرامج والاداء ، فقد اقتضى الامر التحول الى التكاليف كما يتطلب ذلك الاتي (١)

(١) محمد محمد السيد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٢٠ هـ ، ٢٩٨ .

أولا : اتباع أساس الاستحقاق ، بدلا من الأساس النقدي المطبق في المحاسبة الحكومية ، وهو تطوير جديد فعلا بالنسبة للمحاسبة الحكومية .

ثانيا : احتساب عنصر الاستهلاك ، وهو ما كانت المحاسبة الحكومية تغفله تماما . ونتيجة للتحويل الى ميزانية الادارة ، فقد ادى ذلك الى ان طورت المحاسبة عن التكاليف والمحاسبة الادارية اساليبها لتفى باحتياجات اجهزة اعداد ميزانية الدولة من ناحية ، وللقيام باعباء الجهاز المركزى للرقابة والمتابعة على تنفيذ الميزانية (الجهاز المركزى للمحاسبات) : مثل معالجة المشاكل الخاصة بتقويم المخزون السلعى ، واحتساب ايجار العقارات المملوكة وما الى ذلك من احتياجات لازمة لحساب تكلفة وحدة الاداء .

ولا يعنى ذلك اهمال الجانب المحاسبى للرقابة ، فان المحاسبة فى ظل هذا الاسلوب قد خدمت كل من الاعتبارات الادارية للميزانية ، بجانب الاعتبارات الرقابية وقد استتبع الامر تطويرا جذريا فى الدفاتر والسجلات المحاسبية التقليدية المعروفة فى المحاسبة الحكومية فى ظل الميزانية الرقابية .

المرحلة الثالثة : ميزانية التخطيط :

بعد ان استقرت فكرة اسلوب ميزانية الاداء ، وفى نفس تلك الفترة ، كان هناك اتجاها متزايدا نحو تطبيق فكرة التخطيط القومى فى الكثير من الدول خصوصا الدول التى اتبعت النظام الاقتصادى الاشتراكى منها جازا لها ، حيث كانت الخطة الشاملة هى محور النشاط الاقتصادى ، وحيث يمثل الانفاق الحكومى الجانب الاعظم من الانفاق القومى .

ونظرا لقرائد الاهتمام بالميزانية العامة كأداة اقتصادية هامة ، فقد اعتبرت الميزانية العامة بمثابة مرحلة سنوية من مراحل الخطة العامة ، وبذلك برزت وظيفة التخطيط واستبدلت بوظيفتي الادارة والرقابة . (١)

ومما هو جدير بالذكر ، ان الميزانية العامة في مصر قد اخذت بهذه الفكرة نظرا لما يتطلبه الامر من وضع رقابة على تنفيذ الخطة عن طريق الميزانية العامة والتي تمثل مساهمة القطاع العام في تنفيذ الخطة العامة ، ونظرا لان القطاع العام يمثل الجزء الاكبر من النشاط الاقتصادي للدولة ، ونظرا لادماج ميزانية الاعمال في الميزانية العامة . فقد وجد ان هذه الميزانية يمكنها ان تقدم الكثير باعتبارها اداة للرقابة على تنفيذ الخطة

ونتيجة لما سبق فقد ظهر اتجاه جديد اعتبارا من ميزانية السنة المالية ١٩٦٣/٦٢م ، يمثل تطورا جديدا وتحولا مفاجئا من ميزانية رقابة الى ميزانية التخطيط دون المرور على مرحلة ميزانية الادارة ، وقد امتد اثر التطور الجديد الى اقرار مبادئ جديدة في تشكيل جديد ، اهمها التزام قطاعات الخطة الشاملة في تقسيم الميزانية العامة .

وعليه اصبحت الميزانية العامة تلعب دورا مزدوجا ، فهي تعتبر اداة لتعويل الخطة العامة ، بجانب كونها اداة للرقابة على تنفيذ المرحلة السنوية من مراحل تنفيذ الخطة ، وبذلك اصبحت الميزانية تلاحق التطور في الفكر الاقتصادي للدولة ، وهي بذلك قد قبلت التحدي ، فهي اما ان تكون اداة نافعة ، وهي لذلك لا بد ان تتطور ، واما ان تبقى جامدة ، ولا تصبح اداة نافعة اذا اكتفت باظهار وظيفة الرقابة فقط فهي ظل اساليب متطورة للرقابة والمحاسبة الحكومية .

(١) - Lavrov, L.,
The Soviet Budget,
Moscow, Foreign Languages Publishing House, 1959.P.

واستهدفت الميزانية العامة في هذه المرحلة الاتى : (١)

- أولا : التحقق من ارتباط كامل بين اهداف الوزارات والهيئات والوحدات الحكومية عموما ، واهداف الخطة الشاملة في مجالات تقديم الخدمات والانتاج والاستثمار
- ثانيا : تطلب الامر ضرورة توحيد المفاهيم بين التقسيمات والتصنيفات المأخوذ بها في كل من الخطة والميزانية .

اثر ميزانية التخطيط على المحاسبة :

نظرا لان الميزانية قد تحولت الى ميزانية تخطيط ، وان التخطيط القومى يقوم على دراسة هيكل الاقتصاد القومى وبيان اثر التنمية عليه ، فان المحاسبة قدمت اداة هامة في هذا المجال حيث طورت فرعاً جديداً سمي بالمحاسبة القومية ، او المحاسبة الاقتصادية ، او الاجتماعية ، وكلها مسميات لمفهوم واحد .

لذلك اصبح من الضروري في هذه المرحلة ان تتوحد المفاهيم المستخدمة فى المحاسبة القومية واغلبها تعاريف اقتصادية ، وتلك المستخدمة فى الميزانية واغلبها تعاريف محاسبية مالية .

ومن اثار التحول في وظائف الميزانية ان اصبح الجهاز البشرى الذى يتكون منه جهاز اعداد الميزانية العامة يتكون من محاسبين مهنيين ود راسيين لاساليب المحاسبة الاجتماعية بجانب اشتراك رجال التخطيط والاقتصاد ، مما كان له اثار واضحة على البحوث التى يعدها هذا الجهاز حيث اصطبغت بالصيغة الاقتصادية ، ومما ادى الى التأثير على البحوث المحاسبية بصفة عامة .

(١) وكالة الوزارة لشئون الميزانية ، " المنشور رقم (١) الخاص بميزانية الدول للعام المالى ١٩٦٧/٦٦ ، القاهرة ، وزارة الخزانة ، ١٩٦٥ .

المرحلة الرابعة : مرحلة ميزانية التخطيط والادارة والرقابة :

طالعتنا المجالات العلمية المتخصصة في الولايات المتحدة الاميركية بعنوان
جديد لافكار جديدة في مجال الميزانية العامة اطلقوا عليها " التطور الثوري في مجال
الميزانية العامة " وهذا التطور الثوري هو ما أسماه " ميزانية التخطيط والبرامج

Planning-Programming Budget System (P.P.B.S)

وكان اول الابحاث التي نشرت في هذا المجال ، هي تلك الابحاث التي نشرتها مجلة
الادارة العامة الاميركية في نهاية عام ١٩٦٦ م (١) .

وكانت هذه الابحاث ابداً ببدء المرحلة الرابعة من مراحل التطور العلمي
لوظائف ميزانية الدولة ، حيث تهدف هذه المرحلة الى ابراز الوظائف الثلاثة للميزانية
الرقابة ، والادارة ، والتخطيط وذلك بشكل متوازن .

ونلاحظ ان هذا الاسلوب الجديد يوجد تغيير جذري في الوظيفة الرئيسية
للميزانية العامة ، فهو يحول ان يلائم بين الوظائف الثلاثة ، ولعل ذلك يرجع الى
الحاجة الى ان تقوم الميزانية بوظائفها الثلاثة مجتمعة على الرغم من تطور اساليب الرقابة
والادارة والتخطيط في مجتمعنا البشري .

وبدراسة مجموعة الابحاث والآراء التي وردت بمجلة الادارة العامة الاميركية (٢)
يتضح لنا ان هناك ثلاث دوافع رئيسية ساعدت على اجراء التحول الجديد ، وهي :

(١) : ازدياد دور التحليل الاقتصادي في الادارة العامة
Institute of Public Administration,
Planning-Programming-Budget System
New York, Public Administration Review, 1966-1967.

بحيث أصبح له دوراً متزايداً في القرار وتحديد

- Ibid

(٢)

أولاً : ازدياد دور التحليل الاقتصادي (سواء التحليل الكلي على المستوى القومي أو التحليل الجزئي على مستوى المشروع (Micro Analysis) بحيث أصبح له دوراً متزايداً في اقرار وتحديد ملاح السياسة الضريبية ، والسياسة المالية العامة بما في ذلك ميزانية الدولة باعتبارها احد ادوات السياسة المالية .

ثانياً : التطور الكبير في اساليب جمع وتبويب وتحليل البيانات الاحصائية ، نتيجة لتطور الطرق والاساليب الحديثة المستخدمة في هذا المجال - كالجهاز الحاسب الالكتروني - وكذلك اساليب بحوث العمليات ، واساليب اتخاذ القرارات ، واساليب تحليل الانظمة ، مما ادى الى توسيع امكانيات تطبيق التحليل الاقتصادي على عملية وضع التخطيط والسياسات المالية على اسس علمية موضوعية سليمة .

ثالثاً : الاتجاه المتزايد في غالبية دول العالم النامية والاخذ في النمو ، ومهمتها اختلفت الفلسفة الاقتصادية التي تتبعها ، نحو تطبيق مبادئ التخطيط القومي ، وبالتالي تأثير ذلك على وضع تقديرات الميزانية العامة ، وبحيث تدمج تدريجياً الميزانية العامة بالخطة القومية ، وعليه تربط عملية اعداد الخطة العامة . كما تساعد على تنفيذ الخطة في نفس الوقت .

وتعتبر هذه المرحلة بلورة للمرحلة السابقة حيث برزت فيها وظيفة التخطيط فقط ، اما في هذه المرحلة فان وظيفة التخطيط ليست هي الوظيفة الوحيدة بل تدعمها وظيفتي الادارة والرقابة .

ومن ناحية أخرى فإن هناك عوامل أو أسباب كثيرة أدت إلى تطوير ميزانية التخطيط إلى الأسلوب الثلاثي الجديد لميزانية الدولة ، وادماج ميزانية الاداء أو الانجاز مع ميزانية البنود وميزانية التخطيط في إطار ثلاثي جديد ، ومن هذه العوامل نذكر الآتي (١) :

- الحاجة إلى تدعيم عملية التخطيط على المستوى القومي .
- انتشار التخطيط القومي في الدول المختلفة سواء الاشتراكية أو الرأسمالية وسواء الدول النامية ، أو الأخذ في النمو .
- ازدياد دور التحليل الاقتصادي على المستوى القومي ، أو على مستوى المشروع وذلك في تقرير السياسات المالية العامة ، أو في وضع سياسات الميزانية العامة .
- التطور العلمي الذي أدى إلى ظهور طرق وأدوات فنية حديثة لجمع وتحليل المعلومات واستخدامها في اتخاذ القرارات ، مما أدى إلى ابتكار واكتشاف أساليب يمكن بواسطتها استخدام ميزانية الدولة كأساس موضوعي في وضع تقديرات الميزانية .
- اتجاه بعض الدول إلى ادماج الميزانية العامة بالخطة القومية على اعتبار أن الميزانية ما هي إلا مرحلة ثانوية من مراحل الخطة .
- وضوح آثار الخطة العامة على مستوى الدولة من حيث أن نجاحها سيؤدي إلى تطور واضح في الاقتصاد القومي ، كما أن الفشل في إعدادها أو تنفيذها سيكون له آثار سلبية فادحة على ذلك الاقتصاد .

(١) محمد عادل الهامس ، الميزانيات التقديرية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ،

وكانت هناك محاولات للربط بين التخطيط القومى والميزانية العامة خاصة بالنسبة للحكومة الفيدرالية بالولايات المتحدة الاميركية ، وتعتبر محاولة تطبيق اسلوب ميزانية التخطيط والبرامج فى امريكا اولى هذه المحاولات ، ويرجع ذلك الى ازدياد نشاط الحكومة الفيدرالية وما صاحب ذلك من زيادة مستمرة ومضطردة فى حجم الانفاق العام ، والحاجة الى ان يكون هذا الازدياد طبقا لخطة موضوعة ، هذا بجانب وجود الحاجة الملحة الى ايجاد اسلوب وطريقة علمية سليمة لتوزيع الانفاق العام ، وتبرير ذلك الانفاق العام للجمهور بصفة عامة وللسلطة التشريعية بصفة خاصة . (١)

وقد استند هذا الاسلوب الى التحليل الاقتصادى الكينزى Kynssian Economics بما يشتمل عليه من اساليب التحليل الجزئى ، فقد ركز الاضواء على تأثير النشاط الحكومى والسياسات العامة على الاقتصاد القومى ، كما جذب الانتباه الى امكان تحقيق التوظيف الكامل عن طريق السياسات المالية العامة والتي تمثلها الميزانية العامة احد صور هذه السياسات .

ولكن يمكن ايضا التغيرات التى يحدثها ذلك التطور العلمى للميزانية العامة فانه يمكن الرجوع الى الماضى حيث نجد ان الهدف الرئيسى كان مجرد موازنة الايرادات بالمصروفات ، وبالتالى كان ينظر الى الهيكل الضريبى على ما هو عليه حيث كانت الاولوية تقدير النفقات على الايرادات (٢) ، وحيث ان اقصى ما كان ينتظر من التحليل المالى هو التنبؤ بحجم الايرادات الضريبية المتوقعة للتأكد من تغطيتها للمصروفات ، اما الان -

(١) محمد عصام الدين زايد ، ميزانية البرامج الخطية ، القاهرة ، مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، يناير ١٩٦٨ .

(٢) عبد الحميد محمد القاضى ، مبادئ المالية العامة - دراسة فى الاقتصاد العام ، القاهرة ، دار الجامعات المصرية ، ١٩٧٤ ، ص ٢٦٢ .

ونتيجة للتطور العلمى للأسلوب الجديد الذى نلاحظه - فقد أصبح ينظر للضريبة على أنها عامل متغير غير ثابت ، وعليه فإن هيكل الضريبة يجب ان يتغير كلما تغيرت السياسة العامة ، او عند حدوث أى تغيير على الحالة الاقتصادية عموماً ، كما أصبح من الضرورى ان ترتبط معدلات الضريبة بمدى تغطية إيرادات الضريبة ، وغيرها من الإيرادات العامة للنفقات العامة . بل من الضرورى ان ترتبط تلك المعدلات بالتأثير الذى تحدثه على الاقتصاد القومى كله .

ومما ساعد على ذلك ان اتساع نطاق البحث العلمى والتحليل المالى بحيث يمكن دراسة اثار اية سياسات على عدة سنوات متتالية بدلاً من قصر التحليل على سنة واحدة ، وقد أدى ذلك الى زيادة فرصة التخطيط لمعدلات الضريبة والسياسات المالية عموماً ، كذلك التنبؤ باثر القرارات التى ستتخذ بالنسبة للإيرادات العامة ، وكذلك الانفاق العام .

ومن ناحية أخرى فإن عملية تقدير المصروفات العامة كانت تتم عن طريق وحدات الانفاق ، أى المصالح والإدارات الحكومية ، وقد توضع بعض الإرشادات لتحديد عملية التقدير ، مثل ان تكون تقديرات العام القادم فى حدود نسبة معينة من تقديرات السنة السابقة ، ودون أى أساس علمى لزيادة او نقص التقديرات . وفى حالة عدم وجود تعليمات ثابتة من الحكومة المركزية كانت هذه الوحدات تلجأ الى طلب المزيد من الموارد المالية دون وجود خطط تنظيمية تنفيذية او حتى اهداف واضحة تبرر هذه الزيادة المطلوبة وفى تلك الاونة كان دور جهاز اعداد الميزانية يتلخص فى محاولة ضغط مصروفات هذه الوحدات حتى تتعادل مع الإيرادات المتوقعة تحصيلها ، وكان يحدث ما يحدث من شد وجذب بين الوحدات التنفيذية الحكومية وجهاز اعداد الميزانية العامة .

ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب أيضا اعتناق فكرة التخطيط القومى ، فان اتجه غالبية الدول الى النظام الاقتصادى المخطط ، سواء كان ذلك تخطيطا شاملا ام تخطيطا جزئيا ، والغريب فى الامر انه على الرغم من ان حكومات الدول الرأسمالية لا تحبذ استخدام هذا الأسلوب الجديد ، كما انها تحاول الابتعاد عن فكرة التخطيط المركزى لاقتران تلك الفكرة بنظم الادارة فى الدول الاشتراكية ، الا اننا نجد ان الولايات المتحدة الاميركية ، التى تتزعم النظام الرأسمالى فى العالم تستخدم التخطيط القومى فى مجالات الدفاع والامن القومى والسياسات المالية والاقتصادية بوجه عام (١) . وقصدت نجحت هناك محاولات الربط بين التخطيط الاقتصادى الشامل والميزانية العامة خاصة بالنسبة للحكومة الفيدرالية بالولايات المتحدة فى اوائل السبعينات من هذا القرن .

مراحل اعداد ميزانية التخطيط والبرامج :

تكون الخطوة الاولى فى عملية تحضير ميزانية الدولة طبقا لهذا الأسلوب هى القيام بمجموعة كبيرة من الدراسات الاقتصادية والاحصائية اولا ، ولتقدير الدخل القومى المتوقع للعام القادم ، ويستتبع ذلك القيام بعملية جمع المعلومات الاحصائية وتحليلها ، ثم باعتبار اساليب بحوث العمليات وتحليل التكلفة والعائد ، واساليب دراسة النفقات والمنفعة البديلة وغير ذلك من البحوث ، يتم عند هذه المرحلة تحديد الحجم الامثل للعوارض العامة ، وهذا الحجم يوجد التوازن الاقتصادى للمجتمع ، وعليه تتبلور السياسات المالية التى ستطبق فى شكل تقديرات ايرادات ميزانية الدولة .

(١) محمد عادل الهامى " نظام ميزانية التخطيط والبرمجة " ، القاهرة معمد التخطيط القومى ، مذكرة داخلية رقم (٤) مايو ١٩٦٨ ، ص ٢٥ .

وهنا نلاحظ الفرق واضحا بين الخطوة الاولى في تحضير ميزانية الرقابة وهذه الخطوة في ميزانية التخطيط ، ففي الاولى يتم التقدير عن طريق وحدات الانفاق العام - الوزارات والمصالح ، اما في الثانية فيتم التقدير مكتيبا عن طريق جهاز اعداد الميزانية العامة .

اما الخطوة الثانية ، فيتم خلالها توزيع الايرادات العامة على اوجه الانفاق ويكون ذلك بواسطة تحديد مجموعة من البرامج المتناسقة والتي تقوم على تنفيذ الخطة السنوية المعتمدة ، اي انه في ضوء الحجم الامثل للايرادات العامة تتحدد المصروفات العامة والمتمثلة في تنفيذ مجموعة من البرامج المتناسقة والمطلوب تنفيذها في السنة المالية القادمة والتي تعتبر مرحلة سنوية من مراحل تنفيذ الخطة الشاملة وفقا لدراسات المنفعة البديلة واسلوب سلم التفضيل .

ونلاحظ ان الخطة الشاملة تكون عادة خطة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية تحتوي على برامج محددة تشمل جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية ، وكذلك تشمل على تنفيذ برامج استثمارية واخرى جارية .

والخطوة الثالثة فهي تختص بناحية توزيع تلك البرامج المحددة على الوحدات الحكومية القائمة على التنفيذ ، بمعنى تحديد نصيب كل وحدة حكومية من البرامج المسئولة عن تنفيذها ، سواء تعليم عدد من التلاميذ ، او علاج عدد من المرضى ، او انشاء ورصف عدد محدد من الطرق وما الى ذلك ، وما يقابل ذلك من انفاق ، وذلك بشكل يسمح باظهار وظيفة الادارة بجانب وظيفة التخطيط الظاهرة فعلا ووفقا لاسلوب ميزانية الاداء السابق شرحها .

اما في الخطوة الرابعة والاخيرة ، فهي تتمثل في توزيع الانفاق المحدد لكل وحدة حكومية مقابل قيامها ببرامج محددة ، في شكل بنود ووفقا لميزانية الرقابة ، وذلك بشكل يسمح باظهار وظيفة الرقابة للميزانية العامة ، كما يتم اظهار الوحدات الحكومية بحجم الايرادات العامة التي يتعين عليها تحصيلها والسابق تحديدها في المرحلة الاولى .

وبذلك يظهر هذا الاسلوب وظائف الميزانية العامة الثلاث من تخطيط وادارة ورقابة ويتحقق من وراء تنفيذه الحصول على مزايا الميزانيات الثلاث ، كما ان اعداد الميزانية وفقا لهذا الاسلوب يتم على اسس علمية موضوعية وليست الاسس الجزافية كما هو الحال في ميزانية الرقابة التقليدية .

متطلبات التحول الى ميزانية التخطيط والبرامج :

من المعتقد ان التحول من ميزانية الادارة (الاداء او الانجاز) الى ميزانية التخطيط والبرامج سيتم بنفس طريقة الاصلاح الاولى حيث تحولت الميزانية العامة من وظيفة الرقابة (ميزانية البنود) الى ميزانية الادارة ثم ميزانية تخطيط . ويتم ذلك عادة عند الحاجة الى الاصلاح المالي والاداري لاجهزة الدولة ، وهو الشعور السائد في الدول المتقدمة الان . وعموما فان التحول له متطلبات يمكن تلخيصها فيما يلي :

أولا : وضع الاسس العامة الاقتصادية والاحصائية والمحاسبية اللازمة لهذه المرحلة وكذلك بلورة الافكار الخاصة بالتخطيط القومي ووجود خطة شاملة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية .

ثانيا : اعادة تكوين جهاز الميزانية العامة للدولة بحيث يشتمل على العدد الكافي من الخبراء الاقتصاديين ورجال التخطيط ، بجانب العدد الموجود من الخبراء في مجالات الادارة والمحاسبة ، مع تدريب الجهاز الفني والتنفيذي من المساعدين على الاسلوب الجديد .

- ثالثا : توفير الاجهزة الحاسبة الالكترونية وتهيئة الادارة اللازمة .
- رابعا : تدريب وتوعية جميع الافراد العاملة في الوحدات الحكومية التنفيذية الذين يرتبط عملهم باعداد وتنفيذ الميزانية على المستويات التنفيذية على الاسلوب الجديد حتى يتفهموه وحتى يمكن الاعتماد عليهم في اعطاء البيانات الاحصائية السليمة التي تفي بالغرض والتي تلزم القيام بالدراسات الأولية اللازمة للمرحلة الاولى من مراحل تحضير الميزانية وفق هذا الاسلوب . وحتى يمكنهم فهم الميزانية العامة بعد اعتمادها وتبليغها لهم .

اثر هذه المرحلة على المحاسبة :

في الواقع ان هذه المرحلة لم تبدأ التطبيق العلمى الا منذ سنوات ثلاث، ولا يمكن بيان اثر هذه المرحلة على المحاسبة الا بعد انقضاء فترة زمنية مناسبة ، وربما يمكن القول بأنه سيحدث تزاوج بين المحاسبة المالية والتكاليف والمحاسبة القومية فى اطار ثلاثى لخدمة هذه المرحلة الجديدة .

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية :

- إبراهيم عبد الرحيم هميس - ادارة الاعمال الصناعية ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٦٢ .
- حسين عامر شرف - نظرية المحاسبة الحكومية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ .
- راشد البرادى ، حالة مصر الاقتصادية في عهد الفاطميين ، القاهرة ، دار النهضة المصرية ، ١٩٤٨ .
- سيد احمد البواب ، قياس الكفاءة في الخدمات والادارة العامة ، القاهرة ، معهد التخطيط القومى ، ١٩٦٩ .
- عبد الحميد محمد القاضى ، مبادئ المالية العامة - دراسة في الاقتصاد العام ، القاهرة ، دار الجامعات المصرية ، ١٩٧٤ .
- عبدالعزيز سيد محمد ، ميزانية البرامج والاداء ، مكتبة الانجلو المصرية ١٩٦٦ .
- متولى الجمل - محمد الجزار ، المحاسبة الحكومية ، القاهرة ، دار المعترف بمصر ، ١٩٦٦ .
- محمد السيد الجزار ، دراسات في المحاسبة العامة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٦٥ .
- محمد السيد الجزار ، فلسفة ميزانية الاداء ، القاهرة جمعية المحاسبة بكلية التجارة عين شمس ، ١٩٦٦ .
- محمد السيد الجزار ، اضواء على عيوب الادارة الحكومية ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٦٦ .
- محمد السيد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٧٠ .

- محمد حلمى مراد ، الميزانية العامة ، قواعد اعدادها وتطبيقها في بعض الدول العربية ، القاهرة ، معهد الدراسات العربية العالية ، ١٩٦٠ .
- محمد عادل الهامى ، نظام ميزانية التخطيط والبرمجه ، القاهرة ، معهد التخطيط القومى ، ١٩٦٨ .
- محمد عادل الهامى ، الميزانيات التقديرية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٢ .
- محمد عصام الدين زايد ، ميزانية البرامج الخطية ، القاهرة ، مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، ١٩٦٨ .
- محمد عصام الدين زايد ، محاسبة الادارة الحكومية ، جده ، جامعة الملك عبد العزيز ، ١٩٧٣ .
- محمد عصام الدين زايد ، الميزانية التقديرية - احمد اساليب المحاسبة الادارية ، جده ، دار الكتب للطبع والنشر ، ١٩٧٥ .
- محمد عصفور ، الميزانية العامة ، الرياض ، معهد الادارة العامة ، ١٩٦٨ .
- مليكة عريمان ، الادارة العليا في المشروعات التجارية ، القاهرة ، دار النهضة المصرية ، ١٩٤٨ .
- وكالة وزارة الخزانة لشئون الميزانية ، ميزانية الدولة للعام المالى ١٩٦٧/٦٦ ، القاهرة ، وزارة الخزانة ، ١٩٦٧ .

- Anthony, R., Management Accounting,
N.J., Printice Hall, 1960.
- Burkhead, J., Government Budgeting.
N.Y., John Willy, 1965.
- Davis, R., The Fundamentals of Top-Management,
N.Y., McGraw-Hill, 1959.
- Fredrick, A.L. Buck, A., The Budget & Responsible Gove.,
N.Y., Mc Millem, 1950.
- Instituted of Public Administrations,
Planning-Programming-Budget System,
N.Y., Public Administration Review, 1967.
- Lavrov, L., The Soviet Budget,
Moscow, Foriegn Languaged Publishing House, 1959.
- Mickesell, R.L. Hay, L., Government Accounting,
Illionois, Richard Irwin, 1964.
- Moshev, F., Programme Budgeting: Theory & Practice,
Chicago, Public Administration Services, 1954.
- Office of The Presedent of Phillippines,
Budget of the Republic of Phillippines,
Manila, Burean of Printing & Publishing, 1968.
- Sherwed, F., Some Non-Cost Accounting Approach to Performance Budget,
N.Y., Institute of Public Management, 1954.

- Tenner, I. & Lynn, E., Municipal & Governmental Acc.
N.Y., Prentice Hall, 1960.

- The Royal Institute of Public Administration,
Budgeting in Public Authorities,
London, George Allen & Irwin, 1959.

- Welsch, G., Budgeting, Profit Planning & Control,
N.Y., Prentice Hall, 1961.

- Willsmore, Business Budgeting & Budgetary Control,
London, Pitman, 1960.