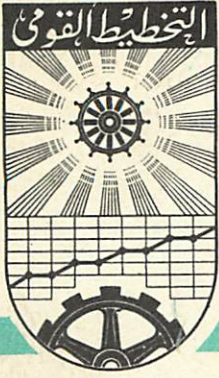


جمهورية مصر العربية



مجلس التخطيط القومي

مذكرة رقم (١٢١٨)

اثر التطور الوظيفي لميزانية الدولة على الحسابية
=====

اعداد

دكتور / عصام زايد
مارس ١٩٧٨

أثر التطور الوظيفي لميزانية الدولة على المحاسبة

إن المحاسبة من العلوم الاجتماعية المتطورة ، ومن أبرز مظاهر تطوره ، هو ذلك التطور في النظرية العامة للمحاسبة التي نلاحظها على مر العصور ، مما أدى إلى ظهور فروع عديدة ، وجديده ، وكلها فروع من المحاسبة المالية الأم . ولقد تطورت هذه الفروع بحسب متطلبات العصر واختلفت أسس التطبيق فيها ، وإن كانت تدور كلها في إطار النظرية العامة للمحاسبة .

ولقد كانت المحاسبة - ولا تزال - أداة مساعدة في كل عصر بحسب مقتضيات واحتياجات ذلك العصر ، فإن المحاسبة هي وليدة الحاجة ، فعندما كانت هناك حاجة إلى أن يعرف التاجر ماله وما عليه ومركزه العالي نشأت المحاسبة المالية ، وعندما ظهرت الوحدات الإدارية الحكومية وكانت هناك حاجة إلى ضبط الأموال العامة ظهرت أساليب المحاسبة الحكومية ، كذلك الحال عندما ظهرت المصانع إلى حيز الوجود خفت المحاسبة لتجديتها وظهرت أساليب المحاسبة عن التكاليف وهكذا .

ولقد أثرت ميزانية الدولة باعتبارها أداة اقتصادية هامة على المحاسبة وأدت إلى تطورها ، فقد أوجدت في المرحلة الأولى تطورا في المحاسبة الحكومية ، ثم في المحاسبة عن التكاليف ، كما سنوضح فيما بعد ، وأخيرا أثرت كثيرا على المحاسبة القومية (أو الاجتماعية) في مرحلة حديثة وما زالت توالي تأثيرها حتى الآن .

ونحاول في هذا البحث دراسة آثار الميزانية العامة في مراحل تطورها المختلفة على علم المحاسبة بفروعه المختلفة ، ويتطلب الأمر أولا دراسة مفهوم ميزانية الدولة وأهميتها ، ثم نقوم بدراسة نشأة وتطور الميزانية العامة كدراسة تاريخية علمية ، ثم نخرج من ذلك بدراسة تحليلية للتطور الوظيفي للميزانية العامة بيننا أهم مراحل التطور ، مع إيضاح أثر كل مرحلة على المحاسبة وفروعها المختلفة .

لذلك ينقسم هذا البحث الى اقسام ثلاثة ، يخصص القسم الاول لدراسة
مفهوم الميزانية ، ثم يقوم القسم الثانى بدراسة نشأة الميزانية العامة ، اما القسم الثالث
والاخير فيخصص لدراسة مراحل التطور الوظيفى 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 اللازم تدبيرها لمقابلة تلك النفقات ، وتقوم المحاسبة بتقديم العون في هذا المجال وعملية تقدير المصروفات وتدبير الايرادات 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 الممتدة 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 الأنشطة 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 الايرادات 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 اولا - 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 •

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

ثالثاً : الاموال المتراكمة :

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

اما بالنسبة للحكومة ، فان القاعدة العامة الكلاسيكية هي انه لايجب للحكومة ان تجري اى تراكم من اليرادات العامة لان ذلك سيؤثر على الحالة الاقتصادية بوجه عام (٢) ، كما ان ذلك يعنى الاقلال من حجم الخدمات التي كان من المفروض ان تقدمها الدولة للشعب ، الا انه من الملاحظ ان الكثير من الدول قد خرجت عن هذه القاعدة .

رابعاً : تطبيق الاساليب العلمية :

ان طبيعة عمل المشروعات والشركات عموماً تجعلها في موقف منافسة داخلية او عالمية ، الامر الذي يحتم عليها ضرورة اتباع الاساليب العلمية في الادارة والمحاسبة وغيرهما حتى يتمكنوا الوقوف في وجه تلك المنافسة .

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

(٢) محمد عصفور ، الميزانية العامة ، الرياض ، معهد الادارة 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 غيرهما ، 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 شبيھتها 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 تؤدى 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 عيسى 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 والانشطة الاقتصادية للمجتمع ككل .
- نوع الميزانية المطلوب اعدادها وتنفيذها ، وكذلك طريقة عرضها ، وايضا الملامح 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 التي يستخدمها المديرون العموميون ، وخصوصا المديرون الماليون ، او المراقبون الماليون للتأكد من ان الوسائل المطبقة والمستخدمه في تحقيق الاهداف مستخدمة الاستخدام الصحيح ، وعند احسن كفاءة ممكنة ، الامر الذي 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 الرقابية (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 اساس 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 علم
شعب ، ١٩٦٢ ، ص ٢٦ .

الجهاز البشري من الافراد القادرين على التنفيذ (١) . والملاحظ ان وظيفة الادارة تظهر في كل مرحلة من مراحل دورة اعداد وتنفيذ الميزانية العامة ومن الناحية المثالية يمكن 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 عموماً يشتمل على وظائف فرعية ثلاثة (٢) هي : أولاً تحديد الاهداف وثانياً التنبؤ بالظروف المتوقعة ان تسود خلال فترة تنفيذ الميزانية وثالثاً وضع الخطط الرئيسية والملاحع العامة للخطط والسياسات والاساليب التي ستبغ 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 ارتباطاً وثيقاً بعملية التخطيط ، ولكن يجب ان يكون واضحاً انه من الخطأ عدم الاخذ في الاعتبار عند اعداد الميزانية العامة احتمالات تعديل الخطة خلال فترة التنفيذ للميزانية ، كما يجب ان يكون واضحاً ان من احد الاهداف الرئيسية لتطوير الميزانية العامة هو تحويل العمليات الروتينية الخاصة باعداد ميزانية الدولة الى عمليات تقييم حقيقي وصحيح للاهداف والسياسات التي ستبغها الدولة في اطار التخطيط العام للدولة .

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

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

وعند دراستنا التحليلية لمراحل التطور العلمى لميزانية الدولة ، نلاحظ
- كما سبق ان ذكرنا - ان هذه الوظائف لم تكن واضحة بنفس الدرجة فى جميع المراحل ،
ففى البداية كانت وظيفة الرقابة هى الوظيفة الواضحة للميزانية العامة ، وهذا لا يعنى
عدم وجودوظيفتان الاخرتان ، ولكنهما لم تكونا واضحتين تماما ، وفى المرحلة الثانية
برزت وظيفة الادارة وظهرت علىوظيفتان الاخرتان ، خصوصا وظيفة التخطيط وفى مرحلة
ثالثة ظهرت وظيفة التخطيط وغلبت فى ظهورهاوظيفتان الاخرتان ، ثم جاءت المرحلة
الرابعة حيث شاهدنا اسلوبا جديدا للميزانية العامة يبرز بوضوح الوظائف الثلاثة مجتمعة ،
وهى المرحلة التى ظهرت الى حيز البحوث النظرية فى اواخر الستينات من القرن الحالى ،
وظهرت الى حيز التنفيذ فى اوائل السبعينات من نفس القرن ، وهو ما سنقوم بدراسته
تفصيلا فى 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 .

والمستبح لتاريخ مصر القديم يلاحظ ان فراغة مصر استخدموا الميزانية التقديرية هذه لرأستهم للنفقات التي تلزم القيام بمشروع كبير - بناء معبد او اقامة هرم - او تكفى القيام بعمليات حربية واسعة ، ثم كانوا يدرسون ايضا وسائل تمويل هذه النفقات ، ثم موازنة النفقات المتوقعة بالايادات 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 الفاعلية الادارية .

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