

التطوير المحاسبي للموازنة العامة - قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم

السيد المتولي المرسي الدسوقي

المعهد القومي للإدارة العامة - صنعاء

مقدمة

ان الموازنات العامة في الدول النامية وبخاصة الدول العربية تحتاج دائما الى تطوير سواء في مرحلة الاعداد او الاعتماد او التنفيذ أو الرقابة حتى يمكن الاطمئنان إلى أن الموارد الاقتصادية - النادرة بطبيعتها - المتاحة تستخدم أفضل استخدام ممكن . ويحتاج تقدير المصروفات والايادات إلى استخدام أساليب متقدمة كما يلزم استخدام الأموال العامة بأسلوب رشيد لا مكان تبرير جهود الحكومات امام مواطنيها ولعل من اهم هذه الأساليب مدخل تحليل النظم وبحوث العمليات . ومن ثم اهتم الباحث بدراسة امكانية التطوير المحاسبي للموازنة العامة في قطاع الخدمات مستخدما في ذلك مفهوم تحليل النظم .

طريقة البحث

يعتمد هذا البحث على اسلوب البحث النظري والمكتبي وذلك لاستخلاص الحقائق العلمية من المراجع المتخصصة واثبات امكان استخدام النماذج الكمية في تطوير الموازنة العامة مستخدما في ذلك مدخل تحليل النظم لا مكان دراسة الأجزاء والمكونات الدقيقة لموضوع البحث . ويعتقد الباحث ان هذا البحث يمكن ان يضيف للدراسات المحاسبية في مجالين أساسيين هما المجال النظري المرتبط بتطوير نظرية المحاسبة وتطبيقها في مجال القطاع الحكومي ، والآخر مجال عملي عند اعداد الموازنات العامة واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها .

هدف البحث

يهدف هذا البحث الى محاولة التطوير المحاسبي للموازنة العامة في قطاع الخدمات الحكومية، وذلك بما يحقق الكفاية والكفاءة في هذا القطاع وبما يضمن حسن استخدام وتوجيه المبالغ المدرجة بالموازنة العامة ومن قبل حسن تقديرها. واستحداث وسائل تحليلية ورقابية ضمانا لتحقيق الاهداف المتبغاة من وراء الأرقام الواردة بالموازنة العامة .

ويقصر هذا البحث على الموازنة العامة في قطاع الخدمات الحكومية مثل الصحة والتعليم والتدريب . . . الخ . اما قطاع الأعمال والذي قد تسيطر عليه الحكومة في بعض الدول فانه يخرج عن نطاق هذا البحث . وذلك نظرا لان قطاع الخدمات الحكومية لم يحظ بالعناية اللازمة في تطبيق الأساليب والاتجاهات الحديثة . كما أن هذا البحث يقتصر على الموازنات الجارية أي عناصر المصروفات والايرادات ذات الصفة الدورية والمتكررة والتي تحدث اكثر من مرة خلال العام الواحد، أما الموازنات الاستثمارية في القطاع الحكومي فتخرج عن نطاق هذا البحث، ويمكن ان ينحصر لها بحث مستقل بها .

فروض البحث

يقوم هذا البحث على ثلاثة فروض اساسية هي :

- الفرض الأول : الموازنة العامة ينطبق عليها مفهوم النظم .
- الفرض الثاني : للموازنة العامة إطار محاسبي يؤثر فيها ويتأثر بها .
- الفرض الثالث : امكانية تطوير نظام الموازنة العامة محاسبيا - بعد ان يثبت ان الموازنة نظام - باستخدام مفهوم تحليل النظم .

وعلى ذلك فقد قسم الباحث هذا البحث ليشمل القضايا الثلاث الرئيسية التالية :

- ١ - العلاقة بين الموازنة العامة ومفهوم النظم .
- ٢ - الإطار المحاسبي لنظام الموازنة العامة .
- ٣ - تطوير نظام الموازنة العامة محاسبيا .

العلاقة بين الموازنة العامة ومفهوم النظم

يتم هذا الموضوع بمحاولة الربط بين كل من مفهوم النظم ومفهوم الموازنة العامة، ولذلك يتناول مفهوم النظم ثم مفهوم الموازنة العامة ثم يوضح إمكانية النظر إلى الموازنة العامة باعتبارها نظاما .

مفهوم النظم : عندما يذكر لفظ نظام يتبادر إلى الذهن مباشرة أن هناك مجموعة من الأجزاء تعمل مع بعضها البعض في تناسق وتكامل لتحقيق هدف معين أو مجموعة من الأهداف .

(Churchman, 1968 : 29)

ومن ثم تظهر أهمية التركيز دائما على الهدف الذي وجد النظام من أجله، ثم تدرس الأنشطة التي تؤدي إلى هذا الهدف، ومحاولة التعرف على الأنظمة الفرعية داخل النظام الأساسي، والاهتمام بمقاييس الأداء في كل نظام فرعي وكيف يساهم في تحقيق كفاءة النظام ككل. وهذا في مجمله يمثل مدخل النظم (3: Churchman, 1968).

ومن الضروري بالإضافة الى التعرف على النظام وهو في حالة سكون أن ينظر إليه أيضا باعتباره نظاما ديناميكيا دائم الحركة وهذا يؤدي إلى ضرورة إعادة النظر بشكل مستمر في النظام ومتابعته وادخال ما يلزم من تعديلات عليه (6: Optner, 1965).

ولا يخلو تقسيم أو تخطيط أي نظام من توضيح كيفية الرقابة على خطواته وأجزائه، ويمكن تلخيص اجراءات الرقابة على النظام فيما يلي (223: Daniels & Yeates, 1975):

- تحديد المعايير والمقاييس المناسبة للأهداف المخططة.
- قياس ومقارنة ما تحقق فعلا بالمعايير والمقاييس السابق تحديدها.
- تحديد الفروق عن المقاييس واذا كانت مؤثرة وجوهرية يجب ان يتخذ الاجراء المصحح المناسب.

ويرى المتخصصون في دراسة النظم وتحليلها ان هذا المجال من الدراسة يحتل مكانا مهما في الدراسات العلمية الاجتماعية وانه علم له اجراءاته وقواعده وهو في ذلك يشبه بقية العلوم الاجتماعية الاخرى مثل المحاسبة والادارة والاجتماع .. الخ (2: Gill, 1968).

ويتفق الباحث مع وجهة النظر السابقة - أن النظم علم بذاته - ولكن من رأي الباحث ضرورة الاستفادة بمنهج تحليل النظم في معظم ان لم يكن في جميع العلوم الاجتماعية الأخرى. والامر هنا يشبه الرياضيات حيث تكون ثمرتها ونفعها أعظم عندما يستفاد بتطبيقها في مجالات العلوم الاجتماعية الأخرى.

ويلزم لاختصاص الظواهر الاجتماعية للدراسة طبقا لمفهوم تحليل النظم ضرورة التفكير في طريقة يمكن بها وضع نموذج يعكس إلى حد كبير ما يحدث في الواقع حتى يكون نمودجا صالحا للتعبير عن الظاهرة التي صمم من أجلها ومن ثم يكون أكثر نفعاً (Markower & Williamson, 1970: 30). ويرى الباحث أن النموذج بالإضافة الى ضرورة تعبيره عن الواقع يجب ان يساهم في تطوير هذا الواقع، من خلال وضعه تحت المشاهدة والملاحظة ومن ثم تحليله من وقت لآخر، وادخال بعض التعديلات عليه واختبار صلاحية هذه التعديلات بمحاولة تطبيقها عمليا وملاحظتها. ويمكن بشكل عام القول بأن أي نظام يتكون من العناصر الأساسية الآتية (عبد الخالق، ١٩٨٢ : ٢٥):

- ١ - المدخلات، وهذه تمثل المادة الخام التي تدخل الى النظام حيث يقوم باجراء عمليات تشغيلية عليها، ومن ثم يجب ان تعد بشكل يناسب امكانيات التشغيل في النظام.

٢ - التشغيل، ويمثل الأنشطة والعمليات التي تحدث على المدخلات داخل أجزاء النظام، وتحدث بشكل منظم وطبقا لقواعد واجراءات محددة ضمانا لاجراج منتج النظام بشكل جيد وكفاء .

٣ - المخرجات، وتمثل انتاج النظام سواء في شكل مادي أو خدمات، ويجب أن تكون مطابقة للمقاييس المحددة مسبقا والمستهدفة من النظام، ويحكم من خلالها على كفاءة النظام أو عدم كفاءته .

٤ - التغذية العكسية، وتعني انه بعد المطابقة بين المخرجات والمقاييس المحددة لها يتم تعديل المدخلات الجديدة واجراء ما يلزم من تعديلات على عمليات التشغيل لضمان زيادة فعالية وكفاءة النظام .

وبعد هذا العرض يرى الباحث أن هناك اعتبارات اساسية يجب الاهتمام بها عند استخدام مفهوم النظم وهي :

- تحديد الهدف الكلي من النظام والبحث عن مقياس الكفاءة المناسب والذي يمكن به الحكم على مدى تحقيق هذا الهدف .
- تحديد مصادر أو موارد النظام، وهذه تمثل ضمانات تكوين النظام من ناحية وتشغيله من ناحية اخرى .
- التعرف على اجزاء او دعائم النظام ونشاط كل جزء أو كل نظام فرعي داخل النظام الأساسي ومقياس الكفاءة المناسب لكل جزء أو نظام فرعي .
- التعرف على البيئة او الواقع الذي يطبق فيه النظام وما يكون هناك من قيود أو حدود على النظام، سواء في تكوينه أو تشغيله .
- ادارة النظام وضمان حدوث التناسق والتكامل بين أجزائه من ناحية، وصيانتة والمحافظة عليه من ناحية اخرى .

مفهوم الموازنة العامة : لقد عرف البعض الموازنة العامة بانها منهاج في محاسبي لتطوير الايرادات والمصروفات الحكومية المرتقبة عن سنة مقبلة والتي تقوم بها الحكومة باعتبارها نائبة عن المجتمع في تحقيق مطالبه، وتعيدها في صورة خدمات خالصة ونتاجية لا تباع اصلا وبما يحقق المصلحة العامة (حجير، ١٩٨١ : ٩). ويتضح من هذا التعريف أنه يمكن النظر إلى الخدمات التي تقدمها الموازنة للمجتمع على أنها مخرجات وأن النفقات التي تنفق على هذه الخدمات نوع من المدخلات مع عوامل أخرى، أما طرق تقدير المصروفات والايرادات وعمليات التنفيذ فتمثل نوعا من الأنشطة والعمليات التشغيلية التي تحدث داخل نظام الموازنة العامة .

والنظرة إلى الموازنة العامة قد تطورت من مجرد كونها جدولا تحاول الحكومة عن

طريقه توزيع الايرادات المتوقع تحصيلها في السنة المقبلة على أوجه الاتفاق العام اثناء تلك السنة، بل أصبح ينظر اليها على أنها الوسيلة التي تمكن من استقرار الاتجاهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية (كمال، ١٩٨١ : ٢١). وهذه النظرة الجديدة تجعل من الموازنة العامة نظاما أكثر أهمية حيث يمكن الاستدلال سواء من مدخلاته أو مخرجاته على كثير من المعاني والمؤشرات كما يستدل من مراحل الموازنة العامة على مدى كفاءة الأجهزة التنفيذية والتشريعية والرقابية والتعاون بينها . والموازنة العامة باعتبارها نظاما ديناميكيا توضح مدى استمرار الأنشطة التخطيطية من ناحية وتداخلها مع بعضها البعض من ناحية أخرى ومن ثم تظهر الحاجة الضرورية إلى البيانات عن الأداء والتنفيذ يوما بيوم حتى يمكن الاستفادة من ذلك في تصحيح الأداء واعداد الموازنات والخطط القادمة (Marshall, 1974 : 57). ومن المعروف أن الموازنة العامة تمر بمراحل هي الإعداد والاعتماد والتنفيذ والرقابة، ومن ثم فإن هناك اعتبارات أساسية يجب أن تؤخذ في الحسبان في كل مرحلة من هذه المراحل يعرض لها الباحث كما هي فيما يلي :

ففي مرحلة الاعداد يلزم ما يلي (المرسى، ١٩٨٣ : ٥٦ - ٦١) :

- الاهتمام بالبيانات والتعليمات والقوانين المنظمة لاعداد الموازنة العامة .
- الاهتمام بتقدير المصروفات والايرادات على مستوى الوحدة الادارية الحكومية .
- الاهتمام بتبويب المصروفات والايرادات طبقا للتبويب الذي ينص عليه قانون الموازنة العامة .
- الالتزام بالمواعيد المحددة في القانون لانتهاء من إعداد الموازنة العامة .

وفي مرحلة الاعتماد يلزم ما يلي :

- تقديم مشروع الموازنة العامة للسلطة التشريعية في الوقت الذي يحدده القانون وبالشكل المتعارف عليه وطبقا للقواعد المعروفة وهي السنوية والعمومية وعدم التخصيص والوحدة والتوازن (كمال، ١٩٨١ : ٢٢).
- مناقشة الموازنة العامة واعتمادها من السلطة التشريعية باباً بآباً .
- مناقشة الحساب الختامي لما تم تنفيذه بناء على موازنة السنة الماضية .

وفي مرحلة التنفيذ يلزم ما يلي (الشريبي، ١٩٧١ : ٩٩) :

- الالتزام بحدود الاعتمادات المدرجة بالموازنة وبالقوانين واللوائح المنظمة لعمليات الصرف والتحصيل .
- الالتزام بالهدف المقصود من وراء أرقام الموازنة العامة، وإن كان هذا يحتاج إلى توضيح وأساليب مساعدة للتحقق من ذلك .

- الحرص على الاستخدام الأمثل للاعتمادات، وهذا يحتاج إلى أساليب مناسبة للترشيد .
- توخي المرونة توصلا للأهداف المنشودة، وهذا يحتاج إلى تعديل في اللوائح وتطوير في أسلوب الاعتماد .

وفي مرحلة الرقابة يلزم ما يلي (المرسى، ١٩٨٣ : ٧٠-٧١) :

- الاطمئنان إلى تحقق الهدف بمستوى الانفاق المحدد، وإن كانت هناك فروق تبحث أسبابها .
- الرقابة المصاحبة للإعداد والتنفيذ، أي الرقابة السابقة والمتزامنة واللاحقة .
- تمكين مختلف الأجهزة الرقابية من مباشرة نشاطها الرقابي بسهولة واعداد التقارير اللازمة بذلك .

مدى انطباق مفهوم النظم على الموازنة العامة : بعد هذا العرض لمفهوم النظم ولمفهوم الموازنة العامة ومراحلها ومدخلاتها ومخرجاتها يمكن استكشاف أوجه التلاقي بين المفهومين فيما يلي :

- ١ - الموازنة العامة نظام له مدخلاته، وتتمثل هذه المدخلات في مجموعة البيانات والمعلومات سواء ما يتعلق منها بالنواحي الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية أو القانونية، وما تنتجه الدفاتر المحاسبية والاحصائية من بيانات، كما أنه يمكن النظر إلى النفقات باعتبارها مدخلات للحصول على خدمات .
- ٢ - الموازنة العامة تمر بدورة تمثل عمليات تشغيلية، فمرحلة الإعداد والاعتماد والتنفيذ والرقابة تمثل الأنشطة أو عمليات تشغيل تحدث داخل الوحدة الإدارية الحكومية، وهناك أنظمة فرعية، مثل النظام المحاسبي والنظام الاحصائي والنظام الإداري والنظام السلوكي . . . الخ .
- ٣ - نظام الموازنة العامة له مخرجاته وتتمثل هذه المخرجات في الخدمات التي تقدمها الوحدة الإدارية الحكومية من خلال استخدام الاعتمادات المرصودة لذلك . وتتمثل المخرجات أيضا فيما ينتج من معلومات وبيانات عن الموازنة العامة . كما أنه يمكن النظر إلى الإيرادات باعتبارها مخرجات وتمثل أنشطة التحصيل والحماية لهذه الإيرادات جزءا من المدخلات .
- ٤ - نظام الموازنة العامة يستفيد من التغذية العكسية، ولا يخرج مفهوم التغذية العكسية عن كونه مقارنة المخرجات بالمعايير المطلوبة أو للمقاييس السابق تحديدها لقياس كفاءة مخرجات النظام والتي تتمثل في مستوى جودة الخدمات (Optner, 1965 : 6) .

ويمكن أن تفيد التغذية العكسية في مجال تطوير إعداد واعتماد وتنفيذ وتحقيق الرقابة على الموازنة العامة كما أنها تكشف عن المواطن التي تحتاج إلى اصلاح في دورة تشغيل الموازنة . ولا يقتصر الامر على التقاء كل من مفهوم النظم والموازنة العامة ولكن يمتد هذا الالتقاء ليشمل الاجراءات في مجال النظم والموازنة أيضا والتي يمكن تلخيصها فيما يلي (Daniels & Yeates, 1975 : 13).

أ - قبل الاعتماد (في مرحلة الإعداد) :

- يلزم تحديد ما يجب أن يحدث أي تحديد الأهداف واستخدام الأساليب الكمية المناسبة للمفاضلة بينها، واختبار أنسب طرق ووسائل تحقيقها .
- يلزم تحديد التوقيت المناسب لتحقيق الأهداف أي جدولة البرامج والأهداف .
- تحديد الطريقة التي يتحقق بها الهدف، أي الاجراءات والنظم والأهداف الكمية والمعايير .
- الموارد والامكانيات اللازمة للوصول الى الهدف، موارد مالية وإدارية وقبود مفروضة .

ب - بعد الاعتماد (التنفيذ) :

- تنفيذ ما كان يجب أن يحدث بالطريقة المقترحة وفي الوقت المحدد بالموارد المتاحة .

ج - بعد التنفيذ (تقييم ومتابعة) :

- ما حدث بالفعل، ودليل النتائج التي حدثت وتقارير مقارنة .
- تقارير وصفية بكيفية الحدوث وقياس العمل والمراجعة والمتابعة .
- ويستنتج الباحث من كل ما تقدم ان الموازنة العامة ينطبق عليها إلى حد كبير مفهوم النظم واجراءاتها، ومن ثم يمكن اعتبارها نظاما مستقلا لذاته ويحتوي على مجموعة من النظم الفرعية الاخرى .

وعلى ذلك يكون الفرض الأول في هذا البحث صحيح وهو أن الموازنة العامة ينطبق عليها مفهوم النظم، ومن ثم يلزم البحث في كيفية الاستفادة من هذا المفهوم في تطوير الموازنة العامة سواء من خلال تطوير المدخلات أو دورة الموازنة (التشغيل) أو المخرجات أو التغذية العكسية . ولما كان التطوير المستهدف يرتبط بالنواحي المحاسبية لذلك يخصص الباحث الموضوع التالي للكشف عن الجوانب المحاسبية في نظام الموازنة .

الاطار المحاسبي لنظام الموازنة العامة

يتناول هذا الموضوع توضيح الاطار المحاسبي في نظام الموازنة العامة أي في المدخلات ودورة الموازنة والمخرجات والتغذية العكسية وهي :

الجوانب المحاسبية في المدخلات : قبل التعرض لأهم الجوانب المحاسبية في مدخلات نظام الموازنة العامة ، يلزم اظهار العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة حيث يمكن القول بأن المحاسبة الحكومية مجموعة القواعد التي تلتزم بها الجهات الادارية الحكومية في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة وما يترتب على ذلك من تأثيرات ، وكذا تبويب العمليات المالية قبل الصرف ، ونظام المراقبة الداخلية واظهار وتحليل النتائج المتمثلة في المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطى التقارير الصادرة من النظام المحاسبي الحكومي صورة دقيقة عن اداء الوحدة ومصرفاتها وايراداتها (ابورمان ، ١٩٨٢ : ٢٤) .

ويتضح من الفقرة السابقة أن نظام المحاسبة الحكومية يمكن أن يمثل نظاما فرعيا داخل نظام الموازنة العامة ، وانه يتغلغل في كل اجزائه بما في ذلك المدخلات ودورة الموازنة والمخرجات والتغذية العكسية . ويحاول الباحث قدر المستطاع استكشاف النواحي المحاسبية في كل خطوة مستخدما في ذلك منهج دراسة وتحليل النظم وهو مدخل علمي حديث في مجال الدراسات الاجتماعية (Churchman, 1968 : 28) .

وتتعدد مدخلات نظام الموازنة العامة لتشمل بيانات محاسبية واقتصادية وفنية واداري واجتماعية وسياسية كما أنها تشمل مجموعة القواعد واللوائح القانونية التي تنظم دورة الموازنة . ومدخلات فترة معينة في نظام الموازنة تتأثر إلى حد كبير بمخرجات الفترات السابقة تحقيقا لأسلوب التغذية العكسية ، ومن ثم يمكن القول بأن هذه المدخلات في حركة دائمة وتغير وتنوع مستمرين . وتمثل المستندات والدفاتر - قبل ملئها - وكذا العمليات المالية التي تعد بشأنها ركنا هاما من مدخلات نظام الموازنة العامة . لذلك فان تعريف وتحديد هذه المستندات والدفاتر يصبح أمرا ضروريا ، وكذا تحديد المسؤوليات والاختصاصات الادارية وخطوط الاتصال الرسمية وتوضيحها كل هذه تمثل مدخلات تؤثر في اداء النظام ومخرجاته (Daniels & Yeates, 1975 : 13) .

ومما يسهل على المحاسبين دورهم في مدخلات نظام الموازنة العامة اتباع الخطوات التالية (المرسى ، ١٩٨٣ : ١١ - ١٢) :

- محاولة التعرف على الفلسفة النظرية التي تحكم العمل داخل نظام الموازنة من ناحية وعلاقته بالبيئة المحيطة به من ناحية أخرى .
- الاطلاع بمجموعة التعليمات المالية والادارية التي تحكم سير العمل في جميع مراحل النظام وخطواته .

- تصميم المجموعة المستندية والدفترية اللازمة للمساهمة في تسهيل وتطوير نظام الموازنة في مختلف مراحله، وتقع هذه المهمة على عاتق المحاسبين في المستويات الادارية العليا، غالبا ما تكون وزارة المالية قسم حسابات الحكومة .
- تصميم التقارير الدورية والختامية وتطويرها باعتبارها مخرجات تدخل مرة اخرى كمدخلات في النظام .
- الاهتمام بدراسة العنصر البشري والآلي العاملين داخل الوحدة الادارية والمؤثرين على نظام الموازنة العامة وذلك لتجهيز المدخلات حسب امكانات واستعدادات هذين العنصرين .

الجوانب المحاسبية في دورة الموازنة العامة والمقصود بدورة الموازنة مراحليها وهي الاعداد والاعتماد والتنفيذ والرقابة والتي يمكن اعتبارها العمليات التشغيلية التي تمر بها الموازنة العامة . ويحاول الباحث استكشاف النواحي المحاسبية في كل من هذه المراحل فيما يلي :

١ - الجوانب المحاسبية في مرحلة الاعداد : أن من أهم أهداف المحاسبة الحكومية التمكين من وضع خطة - موازنة - تضم كافة أوجه النشاط الحكومي خلال سنة مقبلة (كمال، ١٩٨١ : ٩٠) .

ومن المفيد أن يستخدم المحاسب مدخل تحليل النظم في اعداد الموازنة العامة حيث يفتت المشكلة الى العديد من المشاكل الصغيرة، ومن ثم يسهل حل هذه الجزئيات بشكل منطقي ودقيق، وبناء على ذلك يتم تقسيم الموازنة العامة الى مصروفات وايرادات وتقسيم الاخيرين الى ابواب ثم تقسيم الابواب الى بنود والبنود الى أنواع . . . الخ . ثم محاولة تقدير كل جزئية بأعلى قدر ممكن من الدقة (Optner, 1965 : 1) .

ومن المعروف أن المحاسبين في الوحدات الادارية الحكومية يلجأون في تقديرهم للمصروفات الى طريقة التقدير المباشر - اي حسب الاحتياجات المباشرة - ويسترشد في ذلك بالنتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة السابقة والمشروعات المعتمدة في الخطة . أما عن تقدير الايرادات فهناك أكثر من أسلوب مثل طريقة حسابات السنة قبل الأخيرة، أو طريقة الزيادة السنوية أو طريقة متوسط الثلاث سنوات السابقة + نسبة زيادة أو طريقة التقدير المباشر وترتكز الأخيرة على ما تم في السنوات السابقة وهذه السنة يضاف لها نسبة حسب التعديلات المتوقعة (المرسى، ١٩٨٣ : ٦٠) .

ويرى الباحث ان الاعتماد على هذه الأساليب التقليدية في التقدير يمكن أن تنال من دقة الموازنة العامة وكفاءتها ويجعل الفروق كبيرة بين الأرقام الواردة في مشروع الموازنة والأرقام المعتمدة من قبل السلطة التشريعية وبين الأخيرة والأرقام الفعلية، وينعكس ذلك

ايضا سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المحاسبين . ومن ثم يجب ان يهتم المحاسبون بتطوير هذه الأساليب ويتناول الباحث هذا التطوير فيما بعد .

ويباشر المحاسب عمله في الوحدة الادارية الحكومية انطلاقا من مفاهيم محاسبية - تناسب النشاط الحكومي - مثل مفهوم الوحدة المحاسبية ، واسلوب القياس المناسب للأنشطة الادارية الحكومية غالبا ما يكون الأساس النقدي المعدل ، ومبدأ استقلال السنوات المالية ، ومبدأ الدورية وضرورة الجمع بين القياس المالي والكمي ومفهوم الأصول والخصوم ومفهوم المصروف والنفقة . . الخ . . (ابورمان ، ١٩٨٢ : ٥٠ - ٨٠) . وتساعد هذه المفاهيم المحاسب عند تقديره للمصروفات والايادات وتجعله يربط بين هذه المفاهيم بعضها وبعض وبينها وبين الوحدة الادارية الحكومية . كما أن تعدد أسس تبويب المصروفات والايادات يمثل العديد من البدائل المحاسبية في عرض وتحليل البيانات بما يتناسب والغرض الذي تقدم من أجله ، ومن ثم يجب على المحاسب في الوحدة الادارية الحكومية أن يباشر عمله في ضوء حقيقة هامة وهي «بيانات محاسبية مختلفة لأغراض مختلفة» (خليل ، مرعي ، ١٩٨٢ : ٣٧٨) .

ويرى الباحث أن دور المحاسب في مرحلة اعداد الموازنة يجب أن يمتد ليشمل عرض وتحليل البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط الواحد والتكاليف المصاحبة لكل بديل ، وعلاقة الأنشطة مع بعضها البعض ، وتصوير التشابك بينها وما يمكن اجراؤه من تنسيق وتكامل بينها ، ويحتاج تحقيق هذا الهدف الى مستندات وتقارير داخلية اضافية لا توجد في نظام المحاسبة الحكومية بشكله الحالي ، ومن ثم يجب أن ينظر المحاسب الى المستندات والدفاتر المالية على أنها تمثل الحد الأدنى وأن يطلق لتفكيره العنان للابداع والابتكار والاضافة .

٢ - الجوانب المحاسبية في مرحلة الاعتماد : يكون اعتماد الموازنة العامة من حق السلطة التشريعية ، الا أن دور المحاسب في هذه المرحلة يتمثل في متابعة عملية الاعتماد ، ثم يجري مقارنة بين ما كان مقدرا وما تم اعتماده ، ويعد تقريراً بالفروق ويفيد هذا التقرير في أكثر من ناحية فهو يظهر الى أي مدى تم الاقتناع بتقديرات الوحدة الادارية ، كما أنه يفيد في التقدير في السنوات القادمة ، ويؤثر على ما تقوم به الوحدة الادارية من أنشطة لأنه يوضح ما يكون قد حذف أو خفض من أنشطة وبرامج الوحدة ، كما أنه يساعد في اعادة ترتيب الأولويات عند التنفيذ اذا كان من حق الوحدة الادارية ذلك واذا ما توفر لها قدر من المرونة في التنفيذ (المرسي ، ١٩٨٣ : ٦٣ - ٦٤) .

٣ - الجوانب المحاسبية في مرحلة التنفيذ : تهتم المحاسبة الحكومية أصلا باثبات وتسجيل العمليات التي تحدث في الوحدة الادارية الحكومية كما أنها تعني بتصنيف وتبويب وتحليل وعرض البيانات المتعلقة بهذه العمليات في شكل تقارير تقدم لمختلف المستويات الادارية وتنتشر كي تستقرئها وتستفيد منها طوائف أخرى يفترض أنها معنية بنشاط هذه الوحدات .

ومن المعروف ان حسابات الميزانية - المصروفات والايادات - تحتل مكانا بارزا في المحاسبة الحكومية، ومن ثم يلزم الاهتمام بتصنيف وتبويب وعرض وتحليل هذه الحسابات أولا بأول. ويبدأ التسجيل في المحاسبة الحكومية بمجرد الموافقة على الاعتمادات للوحدة الادارية الحكومية ثم متابعة الارتباطات - أي ما ينتظر أن يحدث من وقائع - ثم التنفيذ، وهي بذلك تختلف عن المحاسبة المالية التي تنتظر لحين حدوث الوقائع المالية ثم تسجيلها. وتجدر الاشارة الى أن استخدام مفهوم تحليل النظم مع الأموال المخصصة يعني ضرورة تفتيت النظام المحاسبي الى أنظمة فرعية متميزة مستقل كل منها عن الآخر من حيث أن له حساباته وسجلاته واجراءاته ونظم القياس والتقييم والتبويب الخاصة به والتي تميزه عن غيره (أبورمان، ١٩٨٢: ٧). وتمثل الموازنة العامة العامل الأساسي المشترك الذي يبنى حوله نظام المحاسبة الحكومية، ومن ثم ينعكس تنفيذ الموازنة على المجموعة المستندية والدفترية والتقارير الدورية والختامية ويظهر مدى مرونة مجموعة التعليمات المالية والادارية (كمال، ١٩٨٢: ٩-١٠).

٤ - الجوانب المحاسبية في مرحلة الرقابة: ان من أهم أهداف المحاسبة الحكومية تحقيق الرقابة الادارية على الاعتمادات، اذ يتحتم على المسؤولين عن الانفاق الحكومي أن يقدموا بيانات سليمة عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم الى السلطات المختصة وأن يثبتوا أنه قد تم التصرف في الاعتمادات وفقا للصلاحيات الممنوحة لهم من السلطة التشريعية (أبورمان، ١٩٨٢: ٧).

ومن ثم يمكن القول بأن المحاسبة الحكومية تحتل مكانا هاما في مجال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وذلك من خلال محاسبة الارتباطات والدفاتر المساعدة التي تفيد في التصرف على الرصيد الحر للاعتمادات وما يطرأ عليه من تغييرات وتبين المصروفات التي صرفت فعلا والارتباطات التي تمت ورصيد الاعتماد الذي لا يزال متاحا للاستعمال.

وتتعدد أنواع الرقابة على الموازنة العامة فهناك الرقابة المسبقة أي في مرحلة الاعداد والاعتماد وقبل التنفيذ، والرقابة على التنفيذ ثم الرقابة بعد التنفيذ، كما أنه يمكن النظر الى الرقابة من ناحية الأجهزة التي تباشرها فهناك رقابة داخلية أو ذاتية من نفس الوحدة الادارية وكذا الرقابة من الأجهزة الخارجية، وتلعب المحاسبة دورا أساسيا في كل هذه الأنواع.

وعندما ينظر الى الموازنة العامة كنظام يستلزم الأمر متابعة ورقابة هذا النظام، والتعرف على كل جزء ومهامه داخل النظام، ومواطن الاتصال اللازمة، والتصرف أيضا على البدائل المتعددة التي تحقق نفس الهدف، وهنا يبرز دور المحاسبة في توفير هذه البيانات اللازمة للرقابة والمتابعة بل وللتقييم أيضا (Emery, 1975: 330).

ويرى الباحث ضرورة اهتمام المحاسبين في المجالات الحكومية بالأساليب الكمية

والاتجاهات الحديثة التي تفيد في تطوير الرقابة على الأموال العامة بما يحقق كفاءة استخدامها وتوجيهها.

الجوانب المحاسبية في مخرجات الموازنة العامة: تتمثل مخرجات الموازنة العامة في مجموعة من الخدمات العامة تتكبد الوحدات الادارية الحكومية في مقابلها قدرا من النفقات أو المصروفات العامة، ويحتاج الأمر الى ضرورة اهتمام المحاسبين باعداد تقارير واضحة ودقيقة تبين هذا القدر من الخدمات مقارنا بالانفاق المقابل له. وللحصول على المخرجات المطلوبة يجب على مصممي النظام - ومنهم المحاسب - أن يحددوا الاجراءات اللازمة بدقة، ويقتضى الأمر دقة تحديد المدخلات من معلومات وملفات ودفاتر ومستندات وتقارير ثم تحديد البرنامج والاجراءات، أي عمليات التشغيل ولذلك فإن هناك علاقة قوية بين كل من المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات (Daniels & Yeates, 1975: 13). ويرى الباحث أنه من المفيد جدا محاولة قياس قيمة المخرجات من الموازنة العامة، بمعنى الحرص على تحديد قيمة الخدمات التي تؤديها الحكومة وذلك لامكان الحكم على مدى كفاءة الانفاق العام من ناحية وترشيده من ناحية أخرى، ويجب أن ينهض المحاسبون بدورهم في هذا المجال.

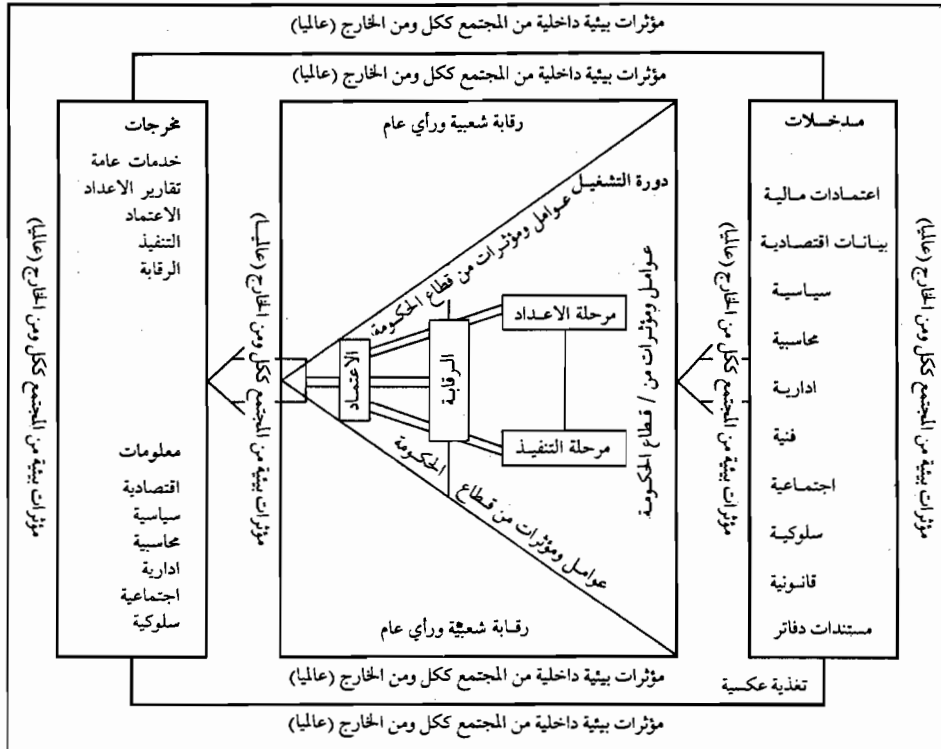
وغالبا ما تدرج قيمة الخدمات الحكومية ضمن الناتج القومي والقيمة المضافة الاجمالية، وغالبا ما يتم ذلك على أساس قيمة مرتبات موظفي الحكومة. (أبورمان، ١٩٨٢: ٨٠) ولذلك يصبح من الضروري في نظر الباحث قياس المرتبات والأجور التي تتكبدتها الحكومة وتحصل فعلا في مقابلها على جهد من عمل الموظفين والعمال أما العمالة الزائدة عن حاجة العمل فإن ما يدفع لها من أجور ورواتب يعتبر نوعا من التحويلات الجارية، ومن هنا يبرز دور المحاسب في اعداد تقارير واضحة ودقيقة عن هذه الظواهر.

ومن ذلك يتضح أن التقارير التي يعدها النظام المحاسبي الحكومي عن الخدمات الحكومية تمثل نوعا هاما من المخرجات التي تفيد في مجال الحكم على كفاءة استخدام الأموال العامة والرقابة عليها وتفيد أيضا في مجالات ترشيد اعداد الموازنة الجديدة وتنفيذها، كما أنها تفيد في مجال قياس الناتج القومي.

الجوانب المحاسبية في التغذية العكسية لنظام الموازنة العامة: تعتبر التغذية العكسية حلقة الوصل الهامة بين مخرجات النظام والبيئة المحيطة به من ناحية وبين المدخلات للنظام أيضا من ناحية أخرى. وتعتبر التقارير الدورية التي يعدها المحاسب في الوحدات الادارية الحكومية وكذا التقارير الختامية واحدة من أهم مخرجات نظام الموازنة العامة. كما يعتبر الحساب الختامي للدولة والموازنة العامة مكملان للحلقة المالية التي تحيط بأبعاد النشاط المالي خلال حركته، فبالمقارنة بين أرقام الموازنة العامة وأرقام الحساب الختامي يمكن الحكم على مدى دقة تقديرات الموازنة من ناحية ومدى مطابقتها للواقع من ناحية أخرى وهذا يفيد

بدوره عند اعداد الموازنة الجديدة. (الشربيني، ١٩٧١ : ٨). ويرى الباحث ضرورة اهتمام المحاسبين في الوحدات الادارية الحكومية باعداد تقارير عن دورة الخدمات المؤداة وأنواعها ومستوى جودتها حتى لا يقتصر الأمر على النواحي المالية فقط، وحتى يكون هناك تبرير منطقي للانفاق العام. وفي الختام يستنتج الباحث أن نظام الموازنة العامة له إطار محاسبي يتغلغل في جميع أجزاء هذا النظام ويتأثر به ويؤثر فيه وبذلك يثبت صحة الفرض الثاني من فروض هذا البحث، ويمكن بعد هذا القدر من البحث إعداد شكل أو نموذج يعبر عن نظام الموازنة العامة - الى حد ما - بشكله الحالي ثم يخصص الباحث الجزء الأخير من البحث لتطوير نظام الموازنة العامة محاسبيا.

نموذج يعبر عن نظام الموازنة العامة



يلاحظ ما يلي على النموذج:

- ١ - مدخلات الموازنة بيانات متعددة (منها بيانات محاسبية) وكذا ضمن المدخلات الاعتمادات المالية.
- ٢ - دورة تشغيل الموازنة، غالبا ما يكون هناك فرق كبير بين الأرقام الواردة في الاعداد والاعتماد، وهذا يدل على عدم دقة التقرير وعدم اقتناع السلطة التشريعية ببعض ما جاء بمشروع الموازنة. كما أنه يكون هناك فرق بين ما يتم تنفيذه وما كان معتمدا (خاصة في مقارنة الانجاز)، وهذا يدل على عدم دقة ووضوح الأهداف لدى الوحدة الادارية الحكومية وعدم وضوح أساليب تنفيذها. تتعدد أجهزة الرقابة الرسمية ما بين أجهزة داخلية وخارجية. غالبا ما يتأخر اعتماد الموازنة لتعدد المناقشات وربما لتأخر السلطة التنفيذية في تقديم مشروع الموازنة.
- ٣ - مخرجات الموازنة تتمثل في خدمات عامة، ومعلومات متعددة منها معلومات محاسبية.
- ٤ - خط التغذية العكسية يصل ما بين المخرجات والمدخلات.
- ٥ - تمثل العوامل والمؤثرات في القطاع الحكومي والرقابة الشعبية والرأي العام والمؤثرات البيئية ضغوط على نظام الموازنة.

تطوير الموازنة العامة محاسبيا

غالبا ما ترمى الحكومات بأنها مسرفة ومتلافة وأن الاستثمار الخاص يتفوق في نتائجه عن الاستثمار العام، ومن ثم يلزم إعادة النظر دائما في الأداء الفني للموازنات الحكومية - وبخاصة في الدول النامية ومنها الدول العربية - وبحيث تصبح أنماطها الايرادية على نحو يزيد من علتها ويجعلها أكثر مسايرة وتمثيلا لمجريات ومتطلبات التنمية الاقتصادية كما يلزم أن تعدل أيضا أنماطها الانفاقية لكي تكون أكثر مطابقة لقواعد الانفاق الرشيد (حجير، ١٩٧١: ١٤٧). ولعله يكون من المفيد الأخذ بالنظرة المتقدمة في الولايات المتحدة الأميركية والتي ترى بضرورة وجود موازنة لكل وحدة ادارية وأن يقوم النظام المحاسبي بتوفير الأدوات المناسبة للرقابة على تنفيذ الموازنة، كما يجب أن تحتوي التقارير المالية وبصورة مناسبة على المقارنات الضرورية من تقديرات الموازنة ونتائج التنفيذ الفعلي بالنسبة لكل مال مخصص على حدة (أبورمان، ١٩٨٢: ٧٧).

ويرى الباحث أنه كلما امكن الأخذ بالأساليب المتقدمة في دراسة وتحليل النظم ومحاسبة التكاليف ومحاسبة المسئولية والأساليب الكمية ومحاولة تطبيق هذه الأساليب - بعد تطويرها بما يناسب نشاط الوحدات الادارية الحكومية - كلما أدى ذلك الى زيادة فعالية الانفاق الحكومي والارتقاء بمستوى الخدمات العامة. ولذلك يعرض الباحث لامكانية تطوير الموازنة العامة محاسبيا على النحو التالي:

تطوير مدخلات الموازنة العامة: تتمثل معظم مدخلات الموازنة العامة في بيانات ومعلومات سواء كانت اقتصادية أو محاسبية . . . الخ . وهذه تتغير من وقت لآخر بتغير الأحداث والبيئة المحيطة . ولذلك بات من الضروري إعادة النظر في هذه المدخلات وتعديلها من وقت لآخر لتكون أكثر واقعية وديناميكية (Gill, 1968: 10) .

ويرى الباحث أن هذه الأنواع من البيانات تتداخل مع بعضها البعض . فالبيانات الاقتصادية لا تخلو من سمات محاسبية وكذا البيانات الادارية والسياسية والفنية والسلوكية وغيرها . ولذلك يجب على المحاسبين بالوحدات الادارية والسياسية والفنية والسلوكية وغيرها . ولذلك يجب على المحاسبين بالوحدات الادارية الحكومية أن يبذلوا جهدا مناسباً في تصنيف وتبويب وتحليل كل هذه البيانات لجعلها أكثر جدوى عند استخدامها وتشغيلها خلال دورة الموازنة . كما يجب على المحاسبين أيضاً إعادة النظر من وقت لآخر في المستندات والدفاتر والتقارير اللازمة لاثبات وتسجيل وتبويب وعرض وتحليل البيانات المرتبطة بالعمليات المالية الناتجة عن تنفيذ الموازنة العامة . ويمكن في هذا الصدد اعتبار المستندات والدفاتر الموجودة فعلاً بنظام المحاسبة الحكومية بمثابة الحد الأدنى المطلوب وان يستحدث المحاسب مستندات وتقارير أخرى تحليلية تتناسب مع ما يراه ضروريا لعرض وتحليل البيانات المحاسبية وغيرها الناتجة من تغيرات يراها مؤثرة على أنشطة الوحدة .

تطوير مراحل (دورة تشغيل) الموازنة العامة: تشمل مراحل الموازنة العامة الاعداد والاعتماد والتنفيذ والرقابة، ويعتبر الفصل بين هذه المراحل - زمنياً - من أصعب الأمور، ذلك لأنه في نفس الوقت الذي تكون فيه الوحدة الادارية الحكومية معنية بتنفيذ موازنة العام الحالي تكون أيضاً مشغولة باعداد موازنة العام القادم ومتربعة لاعتمادها وتغلغل الرقابة في كل هذه الأطوار، وبالرغم من ذلك يجب أن تنهض الادارة المالية في الوحدة الادارية بدورها في تجهيز البيانات والمعلومات اللازمة سواء للاعداد أو للاعتماد أو للتنفيذ أو للرقابة (Marshall, 1974: 58) . ويحاول الباحث أن يعرض لامكانية تطوير كل مرحلة من مراحل الموازنة فيما يلي:

١ - تطوير مرحلة الاعداد: يجب أن يعتمد المحاسب عند تقديره لعناصر المصروفات والايادات على أساليب كمية ولا يقتصر فقط على طريقة المتوسطات في تقدير الايرادات أو طريقة التقدير المباشر لكل من المصروفات والايادات حيث أن هذه التقديرات في الدول النامية متقدمة دائماً وتوصف بعدم الدقة والقصور (حجير، ١٩٧١: ٥٥) . لذلك يوصي الباحث بأن يجعل المحاسبون من عبارة بذل الجهد المناسب في التقدير مصطلحاً مرناً يتواءم دائماً مع المستجدات في الحياة والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتطور في أساليب وأدوات التقدير . لذلك يقترح الباحث استخدام الأساليب الحديثة عند اعداد الموازنة العامة ويذكر منها ما يلي:

أ - أسلوب التكلفة والفعالية : ويقضي هذا الأسلوب بأن يهتم المحاسب بتقدير أكثر من مستوى للتكاليف أو النفقات اللازمة لتأدية نفس القدر المتوقع من الخدمات، وأن يعني أيضا بتقدير مستويات هذه الخدمات حتى يكون أمامه العديد من البدائل للتكاليف والعديد أيضا من البدائل المرتبطة بها من مستويات الخدمة، ثم يختار المسئول أنسب هذه المستويات في ضوء الموارد أو الاعتمادات التي ينتظر تخصيصها للوحدة الادارية الحكومية. (Rothemberg, 1965: 312-314). ومن المعروف أن الموازنة العامة تلعب دورا هاما في رفع مستوى القوى البشرية عن طريق الاتفاق على الشئون الصحية والثقافية والتعليمية والتدريبية. (حجير، ١٩٧١ : ٥٤)

ويصلح نموذج التكلفة والفعالية في مقياس مدى فاعلية الانفاق في الوحدات الادارية الحكومية التي تقوم بتقديم خدمات ؛ أي تلك التي ليس لها عائد مادي مباشر، ومن ثم يمكن اعداد مصفوفة للتكلفة والفعالية لمستويين أو أكثر من مستويات تأدية الخدمات العامة لاختيار أنسبها ولتوضيح كيفية اعداد مصفوفة التكلفة والفعالية يمكن افتراض ما يلي : (المرسي، ١٩٨٥ : ١٥٤ - ١٥٥)

خ^١ يعبر عن مستوى الخدمة الأولى .

خ^٢ يعبر عن مستوى الخدمة الثاني .

ت^١ يعبر عن تكلفة المستوى الأول .

ت^٢ يعبر عن تكلفة المستوى الثاني

وبذلك يمكن أن تأخذ مصفوفة التكلفة والفعالية الشكل التالي :

تكلفة ت ^١ منسوبة إلى تكلفة ت ^٢				
أقل تكلفة أ ^١		مساوية في التكلفة أ ^٢	أعلى تكلفة أ ^٣	
فعالية خ ^١	أقل فعالية أ ^١	أ ^١ غير مستحبة	أ ^٢ اختيار خ ^٢	أ ^٣ اختيار خ ^٢
منسوبة الى	مساوية في الفعالية أ ^٢	أ ^٢ اختيار خ ^١	أ ^٢ لا فرق بين خ ^١ وخ ^٢	أ ^٣ اختيار خ ^٢
فعالية خ ^٢	أعلى فعالية أ ^٣	أ ^٣ اختيار خ ^١	أ ^٣ اختيار خ ^١	أ ^٣ غير مستحب

وتبين هذه المصفوفة أن ١١١ غير مستحب لانه يمثل تكاليف منخفضة وايضا مستوى خدمة منخفضة، كما أن ٣٣ غير مستحب لانه يمثل تكاليف مرتفعة جدا وايضا مستوى خدمة عال جدا. ويتضح أيضا أنه لو انخفض مستوى تكلفة احد مستويي الخدمة مع ثبات فعاليتها يمكن أن يؤدي ذلك الى الانتقال من بديل لآخر من مستويات الخدمة، وكذلك الأمر لو ارتفع مستوى فعالية احد مستويي الخدمة مع ثبات مستوى تكلفته.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد انتشر استخدام هذا النموذج في اختيار أفضل البدائل وتقييم فعالية الخدمات الحكومية في الولايات المتحدة الاميركية وبخاصة في مجال الخدمات الصحية. وفي حالة تعدد مستويات الخدمة وكذا مستويات التكاليف فيمكن الاستعانة بالحاسبات الآلية في اعداد المصفوفة ومعرفة أنسب البدائل. ويعتبر هذا النموذج من افضل النماذج للمفاضلة بين البدائل في الخدمات الحكومية وتقييم الاداء بها لأنه يفترض ثبات المدخلات (التكاليف) وهذه غالبا ما تكون محددة باعتمادات معينة في موازنة الحكومة، ويسمح النموذج بتغيير المخرجات بمعنى تحسين مستوى الخدمة في حدود اتفاق معين، وعادة ما يبدأ التحليل في هذا النموذج بحجم محدد من المخرجات (الخدمات) ومستوى التكاليف الخاص به.

ب - اسلوب تحليل المدخلات والمخرجات : لقد ركز الاهتمام على استخدام جداول المدخلات والمخرجات في توضيح التشابك بين القطاعات الاقتصادية المختلفة، وكذا تصوير علاقات التشابك بين مختلف القطاعات على المستوى القومي (المعزاي، ١٩٨٠ : ١١١ - ١١٤). ويرى الباحث ان هذه الجداول يمكن تطويرها لتصبح صالحة لتحليل المدخلات والمخرجات في الانشطة الحكومية التي تؤدي خدمات معينة مثل الصحة والتعليم والتدريب والنقل... الخ. فمدخلات العملية التعليمية تتمثل في المباني والمدرسين والكتب والمديرين... الخ وهذه كلها يمكن التعبير عنها باعتمادات او مبالغ معينة. ويمثل التلاميذ والطلاب ما يجري عليه التشغيل ومن يتخرج منهم بعد اتمام الدراسة يمثل مخرجات النظام التعليمي. وفي مثل هذه الانظمة التعليمية او التدريبية يكون من المفيد جدا عمل متابعة للخريجين او المتدربين ومحاولة قياس أثر ما تلقوه من تعليم وتدريب على كفاءتهم وانعكاس ذلك على انتاجيتهم (Tracey, 1977 : 390).

والتبسيط في مثل هذه المتابعة والتقييم مطلوب حيث أنه لا جدوى من البحث عن وحدة ناتج نهائي متناسقة تماما لقياس التعليم الافضل، واقصى ما يلزم الوصول اليه في المراحل الاولى من القياس الوصول الى مجموعة انجازات محددة تساعد في الحكم على كون الخدمات الحكومية تتحسن بالنسبة لما يتكبد من نفقات بشأنها. (حجير، ١٩٧١ : ٣٤). ويرى الباحث أن مثل هذا القياس للخدمات التعليمية والتدريبية يمكن ان يفسر حقيقة ان الاستثمار في التعليم والتدريب قد يكون عائدته اعلى بكثير من استثمارات اخرى تقوم بها

الدولة . كما تفيد متابعة الخريجين والمتدربين ومحاولة تقييم ادائهم وتحسينه في أكثر من مجال يذكر منها الباحث ما يلي (Tracey, 1977 : 390) :

- تفيد المتدربين والمتعلمين انفسهم حيث يشعرون بان عملية التدريب والتعليم تمتد لمتابعتهم والاهتمام بهم في وظائفهم مما يبعد عنهم الاحباط واليأس .
- تفيد مصممي البرامج حيث تمدهم بنوع من التغذية العكسية ومن ثم يطورون برامجهم .
- تفيد مصممي النظام حيث تمدهم بمعاني الكفاءة ومواضعها ومعاييرها وتجعلهم أيضا يحسنون نسبة المزج في عناصر المدخلات بما يحقق كفاءة النظام .
- تفيد القائمين على التدريب أو المعلمين حيث يمكن ان يقاس أداؤهم بمدى تحسن المتدربين والمتعلمين .
- تفيد الادارة المباشرة سواء الاشرافية او المتوسطة حيث تجعلهم يقتنعون بأن التدريب والتعليم يخدم اهدافهم واحتياجاتهم .
- تفيد في تقييم الاستثمارات في العملية التعليمية والتدريب على المستوى القومي .

جـ - اسلوب التخطيط والبرمجة والموازنة : تركز فلسفة موازنة الأداء على ما تفعله الوحدات الادارية الحكومية وليس على ما تبتاعه من اشياء ، وهي بذلك تنقل الاهتمام من وسائل التنفيذ الى التنفيذ والانجاز ذاته . (حجازي ، ١٩٦٩ : ٤٥٥) . ويعتمد اسلوب التخطيط والبرمجة والموازنة (P.P.B.S) Program Planning and Budgeting System على خطوات من اهمها تحديد الأهداف التي يجب أن تقوم بها ادارة معينة ثم تضع الادارة المختصة طريقة تنفيذ هذه البرامج ، ويجب تحديد وتوصيف مخرجات البرنامج بشكل دقيق وتراقب أيضا هذه المخرجات ويجب أن تحدد النفقات بشكل يهتم بجانب موضوع النفقة أو نوعها بالغرض من النفقة وهذا كله يحتاج إلى خبرة ومهارة محاسبية عالية : (Marshall, 1974 : 56-57) . ويلاحظ الباحث ان من اهم العوامل التي ساعدت على ظهور هذا الاتجاه الحديث في موازنة (P.P.B.S) ظهور كل من طريقة تحليل النظم وربط التكلفة بالعائد أو الفعالية . ومن ثم فان هناك تكامل بين الأساليب الكمية المقترح استخدامها في اعداد الموازنة العامة وبين اهمية وضرورة الأخذ بأسلوب موازنة البرامج والأداء وهذا يؤكد ارتباط أساليب وادوات التطوير بعضها بعض . وغني عن البيان ان البرنامج يرتبط بمستوى اداري اعلى مما يرتبط به مستوى الاداء ، كما ان البرامج ترتبط بالمستقبل دائما اما الاداء فمن الغالب ان ينصرف على ما تم تنفيذه فعلا .

ويحتاج إعداد موازنة البرامج والاداء إلى تعاون بين المستويات الادارية العليا

والمستويات الأخرى وإجراء ما يلزم من تعديلات في الهيكل التنظيمي لضمان حسن سير العمل، ووجود أنظمة محاسبية سليمة لا مكان قياس تكلفة الاداء بشكل سليم ودقيق، وتطوير أنظمة التقارير الداخلية لقياس ما تم انجازه من البرامج وعلاقته بما كان مخططا وان تكون التقارير الخارجية واضحة ومتناسبة مع الجهات المقدمة لها ثم أهمية تطوير قانون الموازنة العامة بحيث يضمن صياغتها في شكل برامج (المرسى، ١٩٨٣ : ٥٤).

د- أسلوب الموازنة على أساس البدء من الصفر : وقد ظهر هذا الأسلوب كتطوير لموازنة البرامج والأداء حيث أخذ عليها ان المديرين عادة ما يقومون بتقدير الزيادة المطلوبة في الاعتمادات بنسبة عما رصد لهذه البرامج في السنة السابقة من اعتمادات، وهم بذلك يفترضون أن ما يقومون بانفاقه فعلا يعتبر مقبولا وضروريا دون اعادة نظر أو فحص، ومن ثم استلزم أسلوب الموازنة على أساس البدء من الصفر Zero Base Budgeting ضرورة قيام الجهات الادارية الحكومية باعداد تقديراتها من البداية حسب احتياجاتها وبدون التأثير التام بالانفاق والاعتمادات السابقة، ومن ثم فان هذا الأسلوب يمكن أن يحقق وفورات كبيرة في الانفاق العام سواء تعلق هذا الانفاق بالبرامج القديمة أو الجديدة (Pyrrr, 1977 : 8-1).

ويعتمد تنفيذ هذا الأسلوب على خطوتين أساسيتين هما :

الأولى : تحديد القرارات في مجموعات، بمعنى ضرورة وضع كل نشاط أو برنامج سواء كان جديدا أو قديما في احد مجموعات القرارات .

الثانية : وضع معايير لتحديد أولويات مجموعات القرارات لمعرفة أهميتها ويمكن الاعتماد في ذلك على أسلوب التكلفة والعائد أو التكلفة والفعالية . ويطلق على مجموعة البدائل التي تحقق نفس النشاط أو البرنامج «مجموعة القرار» ولتسهيل تقييم ومقارنة الأنشطة والبرامج أمام الادارة يلزم توضيح مجموعة عناصر من أهمها :

- الهدف أو الأهداف من وراء النشاط أو البرنامج .
- المقياس المناسب للأداء .
- ما يمكن أن يحدث في حالة عدم تنفيذ البرنامج أو النشاط .
- الاتجاهات البديلة، أو البدائل المطروحة لتحقيق البرنامج .
- التكاليف والمنافع أو المزايا .

ويجب أن تحدد مجموعة القرار في أدنى مستوى تنظيمي «مركز تكلفة أو وحدة تنظيمية صغيرة مثلا حيث تكون أقدر من غيرها في وضع توصيف كامل للأنشطة، وهذا يؤدي بدوره الى زيادة مشاركة العاملين في وضع الخطة ويضمن إعادة فحص كل الأنشطة على أساس البداية من الصفر ومن ثم يساعد في تحديد ما يجب تنفيذه من برامج وما يجب استبعاده منها كما أنه يسهل الربط بين التكلفة والعائد أو الفعالية لكل برنامج أو نشاط

ويحقق محاسب المسؤولية (الشافعي، ١٩٨٠ : ٤٠ - ٥٥) . ويلزم في هذا الأسلوب أن تقوم الادارة العليا باصدار مجموعة من المعلومات والمؤشرات التخطيطية العامة التي يمكن الاسترشاد بها عند اعداد الموازنة العامة وذلك مثل مستويات الأسعار المنتظرة، عدد وأنواع الوحدات أو الخدمات التي سيتم تقديمها، الزيادة المتوقعة في الأجور المرتبات، عدد الأفراد المنتظر ان تقدم لهم الخدمة . . . الخ . ويرى الباحث أن هذا الأسلوب يمكن أن يفيد في ترشيد الانفاق الحكومي في الدول النامية الى حد كبير كما أنه يؤدي الى تحليل الأنشطة والوظائف والبرامج الى جزئيات صغيرة، وهذا يتفق مع مبدأ تحليل النظم وما يحققه من مزايا، كما أنه يستفيد من أساليب التحليل الكمي وموازنة البرامج والاداء . إلا أن هذا الأسلوب - الموازنة الصفرية - يحتاج إلى مهارات خاصة سواء من المديرين أو المحاسبين ولذلك يلزم اعدادهم وتدريبهم على استخدامه، كما أنه يحتاج الى معلومات وبيانات متعددة ودقيقة عن البدائل والبرامج، ومن ثم يلزم النظر الى النظم الفرعية في الموازنة العامة على أنها نظم للمعلومات الادارية وما يستتبعه ذلك من اعادة ترتيب وتطوير مكوناتها ومدخلاتها وأساليب التشغيل بها ومخرجاتها وكذا خطوط وقنوات التغذية العكسية لضمان ديناميكيته .

١ - تطوير مرحلة الاعتماد : ان تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية في مرحلة الاعداد وتضافر المستويات الادارية المختلفة في الجهاز الاداري الحكومي هذا كله من شأنه أن يسهل على السلطة التشريعية مهمة اعتماد الموازنة العامة ويجعلها تقتنع بما ورد في مشروع الموازنة من ارقام واهداف وأنشطة . ويقع على عاتق الحكومة توضيح الأهداف والبرامج والأرقام الواردة بمشروع الموازنة امام السلطة التشريعية، لذلك يكون من المفيد جدا ان توضح الأساليب والادوات الكمية وغيرها - ولو بشكل عام - التي بنيت على أساسها هذه الأرقام ويمكن ان تستعين في ذلك بمن تراه من المحاسبين او الفنيين أو محلي النظم . . . الخ . وهذا من شأنه أن يسهل الاعتماد من ناحية ويشري المناقشة التي تتم بين السلطتين التشريعية والتنفيذية ويجعلها موضوعية من ناحية اخرى . وعلى ذلك يبدو ان دور المحاسب في مرحلة الاعتماد يرتكز على تقديم تقارير واضحة ومبسطة للجهات المختصة، وان يربط الانفاق المقترح بالأهداف والبرامج وعندما يتم الاعتماد عليه ان يحدد ما اعتمد وما حذف من برامج او ما اجل منها، ويعد تقريراً برأيه في الأولويات بعد الاعتماد ويقارنها بما كان متصوراً من الوحدة الادارية الحكومية قبل الاعتماد ويرفع هذا التقرير للجهات الادارية المعنية كي تستقر على البرنامج والخطوات التنفيذية اللازمة وكي تستفيد من هذه البيانات والمعلومات - كنوع من التغذية العكسية - عند اعداد البرامج للعام الجديد وترتيب أولوياتها .

٢ - تطوير مرحلة التنفيذ : تعتبر مرحلة التنفيذ للموازنة العامة من أهم المراحل حيث تترجم الأهداف والبرامج الى عمل فعلي، وتلعب المحاسبة دوراً جليلاً في هذه المرحلة،

حيث تسجل عناصر النفقات والايادات في الدفاتر طبقا للتبويب الوارد بالموازنة وبناء على نظام القيد المعمول به في المحاسبة الحكومية، ثم اعداد التقارير الدورية اللازمة والحساب الختامي (المرسى، ١٩٨٣ : ٦٩). وتحقيقا لتطوير مرحلة التنفيذ يلزم ان يكون هناك قدر من المرونة لدى الوحدات الادارية الحكومية عند التنفيذ لمواجهة المتغيرات والتحرك في الاتجاهات التي تخدم في تحقيق الأهداف والبرامج العامة التي اقترتها السلطة التشريعية .

ويمكن أن تتحقق المرونة بأكثر من أسلوب مثل الموافقة على الاعتمادات في شكل حدود دنيا وعليا مدروسة مع مستويات الأداء حتى تتوفر مرونة الحركة أمام رئيس المصلحة الحكومية لتحقيق الأهداف والبرامج المخططة . كما يمكن أن يكون هناك اعتماد خاص لمقابلة المتغيرات أثناء التنفيذ ويكون من حق رئيس الوحدة التصرف فيه وتوجيهه حسب ظروف التنفيذ ومن ثم يمكن أن يسأل عن الأهداف والتائج المرتبطة بأسلوب تصرفه في هذا الاعتماد .

ويرى الباحث أنه بالإضافة الى الأساليب الكمية المستخدمة في مرحلة الاعداد يمكن في مرحلة التنفيذ استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تفيد في هذه المرحلة ويذكر الباحث منها «نظرية صفوف الانتظار» . وتصلح هذه النظرية في حل كثير من المشكلات العملية التي تواجه الوحدات الادارية الحكومية المعنية بتقديم خدمات للجمهور مثل مكاتب البريد وخدمات التليفون وخدمات المطارات والموانئ وحالات السحب من المخازن . . الخ (Markower & Williamson, 1970: 115: 123) . وتزداد أهمية هذا الأسلوب عندما يكون الطلب على الخدمات الحكومية أكثر من العرض المتاح منها، أو عندما يكون معدل وصول الوحدات التي تتلقى خدمة معينة أكبر من معدل أداء الخدمة ومن ثم تنشأ مشكلة انتظار بعض الوحدات في صف أو صفوف لحين وصولها الى موقع ووقت أداء الخدمة لها (مهدي وآخرون، ١٩٨٣ : ١٤٦) . وتوجد نماذج متعددة في «نظرية الصفوف» يمكن اختيار أنسبها توافقا مع واقع المشكلة محل البحث حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من مزايا هذا الأسلوب . فهناك النماذج المحددة أي التي تكون فيها كل من معدلات وقت تأدية الخدمة ومعدلات الوصول محددة ومعلومة، كما أن هناك النماذج غير المحددة أي التي يصعب فيها تحديد وقت وصول الوحدات متلقية الخدمة وكذلك الوقت اللازم لتأدية الخدمة .

وتفيد دراسة ورصد المشاهدات ومحاولة عمل توزيع تكراري لها في وضع متوسطات تقريبية لتلك المعدلات والمعروف بأسلوب «مونت كارلو للمحاكاة» (Markower & William- son, 1970: 130-140) . ويهدف استخدام أسلوب «صفوف الانتظار» الى تقليل وقت الانتظار للوحدات متلقية الخدمة لأقل حد ممكن مع الأخذ في الحسبان الموازنة بين كل من

تكلفة وقت الانتظار من ناحية وما يلزم من تكاليف إضافية لتقليل وقت الانتظار الى أقل حد ممكن من ناحية أخرى، وقد تسفر هذه المقارنة عن ضرورة تعيين طبيب أو أكثر مثلاً في مستشفى معين، أو تعيين موظف أو أكثر في مكاتب البريد أو مكاتب التليفون أو مكاتب استخراج جوازات السفر أو تعيين عامل أو أكثر في مكاتب الشحن والتفريغ أو شراء آلة أو أكثر لتقديم الخدمات . . الخ . ويحتاج مثل هذا القرار الى قدر من المرونة والصلاحيات في يد رئيس المصلحة الحكومية يستطيع بمقتضاه أن يمول هذا القرار في إطار معتمد من الموازنة العامة، وهذا ما دعا الباحث الى اقتراح أن يكون هناك «اعتماد خاص لمقابلة المتغيرات أثناء التنفيذ» .

٣ - تطوير مرحلة الرقابة : اذا ما أحسن تطوير المراحل السابقة فان ذلك يساهم الى حد كبير في تطوير مرحلة الرقابة وتدعيمها، وعندما تتطور مرحلة الاعداد والتنفيذ يلزم أيضاً أن تتطور التقارير الرقابية لتشمل التحليل بناء على النماذج المستخدمة في كل من مرحلتى الاعداد والتنفيذ بحيث يمكن الرقابة أيضاً بنفس النماذج المستخدمة . وهذا يستدعي تطوير اعداد التقارير المالية والكمية بصورة مناسبة ومشملة على المقارنات الأساسية بين كل من التقديرات والنتائج الفعلية بالنسبة لكل مال مخصص على حدة . كما أن الرقابة على تنفيذ موازنة البرامج والأداء يتطلب تنظيم وتجميع البيانات المحاسبية وفقاً للأنشطة التي رصدت من أجلها الاعتمادات وهنا يبرز دور المحاسب بشكل واضح في اعداد تقارير ترتبط بهذه البرامج والأنشطة سواء ما كان مخططاً أو ما تم تنفيذه فعلاً منها . ويلزم الأخذ بمفهوم محاسبة المسئولية في التقارير الرقابية ومن ثم ينبغي الاهتمام بتوزيع النفقات وتخصيصها بحيث يتعين على واضعي الموازنات العامة أن يحددوا المواءمات الواجبة في التخصيص مع حث مراكز النفقة ومراكز المسئولية لا مكان ربط الانفاق بالمسئول عنه وتقييم الأداء على أسس موضوعية ودقيقة (حجير، ١٩٧١ : ١٤٧) . ويرى الباحث ضرورة المام المحاسبين في الوحدات الادارية الحكومية وخاصة المعنيين بأعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة العامة، يجب أن يلموا بالأساليب الكمية والاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة وصولاً إلى ترشيده توجيه واستخدام المال العام .

تطوير المخرجات : إن تطوير كل من المدخلات ودورة التشغيل في نظام الموازنة العامة يؤدي تلقائياً الى تطوير المخرجات . سواء تمثلت هذه المخرجات في شكل خدمات مؤداة من الأجهزة الحكومية للشعب أو تمثلت في بيانات ومعلومات وتقارير . ولذلك يجب أن يهتم المحاسب بنوعية التقارير والبيانات الناتجة من نظام الموازنة العامة، فلا يكتفي بالتقارير الدورية المعروفة في المحاسبة الحكومية، ولكن عليه أن يعد تقارير أخرى إضافية ترتبط بالنماذج والأساليب الكمية المستخدمة في حل المشاكل وما يلزم من تطوير في هذه النماذج والأساليب وما كان أمام ادارة الوحدة الادارية من بدائل أخرى أحجمت عنها وما ضاع عليها من مزايا، وعائد ومزايا القرار الذي وقع عليه الاختيار .

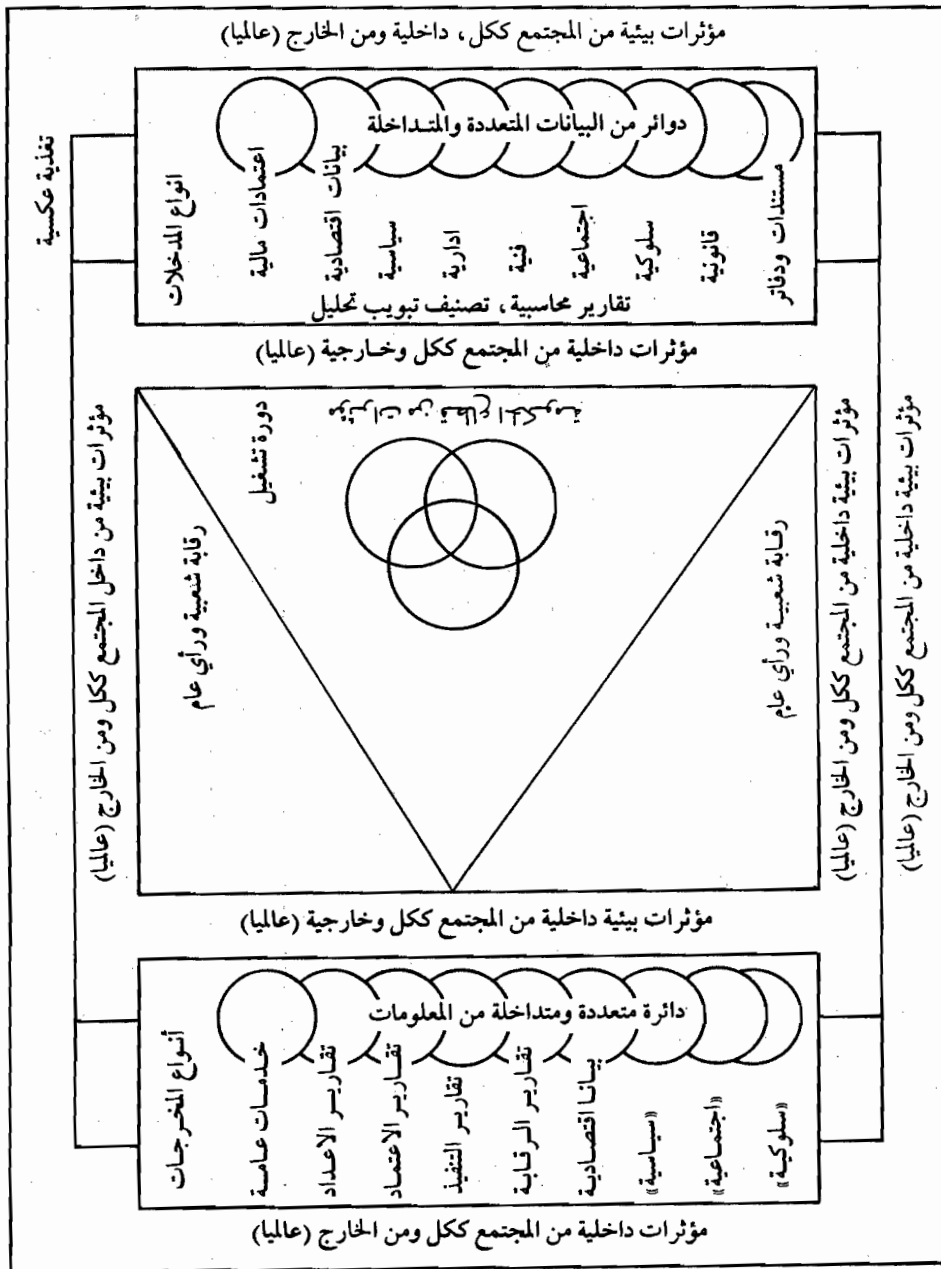
كما أن الحساب الختامي يجب أن يتضمن بالإضافة الى المنصرف والمحصل الفعلي للخدمات المؤداة والبرامج المنفذة ومستويات الجودة التي كانت مقدرة لها والمستوى الفعلي . ويلزم أيضا أن يعد تقارير بمراكز المسئولية عن الانفاق وما تحقق في كل مركز من خدمات ومقارنة ما كان مخططا بما حدث فعلا . ومن ثم يقترح الباحث أن تزود الوحدات الادارية الحكومية بمحاسبين مؤهلين تأهيلا عاليا يمكنهم من اجراء تلك التحاليل والاستنتاجات وأن يتمتع هؤلاء المحاسبون بقدر من الاستقلال في أداء واجباتهم من ناحية وأن تتوفر فيهم النزاهة والموضوعية من ناحية أخرى . ويمكن أن تخصص الجامعات درجة دبلوم عال في المحاسبة الحكومية لتأهيل وإعداد مثل هؤلاء المحاسبين .

تطوير التغذية العكسية : يجب أن تولي خطوط التغذية العكسية او قنواتها عناية خاصة لتطوير نظام الموازنة العامة . فيجب أن تكون الفترات الزمنية لحدوث هذه التغذية العكسية قصيرة بما يضمن التدفق والتجدد المستمرين في هذه القناة . كما يجب أن تكون تقارير التغذية العكسية موضحة للفروق بين ما كان مخططا وما تم تنفيذه فعلا ومسببات هذه الفروق وأوجه العلاج او الاجراءات التصحيحية المناسبة ، وكذلك توضح كفاءة النماذج والأساليب الكمية المستخدمة وما يلزم اجراؤه من تعديلات . ومن المعروف أن التغذية العكسية تأتي في خط متجه من المخرجات الى المدخلات في النظام فهي تتأثر أثناء هذه الرحلة بالظروف والبيئية المحيطة بالنظام ومن ثم يحدث نوع من التطوير والتعديل في المدخلات .

ويرى الباحث أنه قد يكون من المفيد أن يدخل بالإضافة لما سبق خط من التغذية العكسية على العمليات التشغيلية للموازنة العامة ومن شأن ذلك أن يجعل المسؤولين في كل مرحلة من مراحل الموازنة العامة يقارنون بين استجاباتهم لأثر التغذية العكسية بشكل مباشر على ما يقومون به من أنشطة وبين ما يأتيهم من تغذية عكسية من خلال المدخلات وبعد أن يكون قد نظر إليها من خلال تأثيرها على النظام ككل . ومن شأن هذا التطوير أن يلقي على المحاسبين بنظام الموازنة العامة تبعات جديدة تتمثل في تلقي وتحليل وتفسير هذه البيانات المرتدة والاستفادة منها وابداء الرأي فيها اذا لزم الأمر ذلك . وفي ختام هذا الجزء يستنتج الباحث أن مجال التطوير المحاسبي للموازنة العامة من خلال مدخل تحليل النظم يعتبر مجالا خصبا ويحتاج الى مزيد من العناية والاهتمام . وبذلك يكون قد ثبت صحة الفرض الثالث في هذا البحث وهو امكانية تطوير نظام الموازنة العامة محاسبيا باستخدام مفهوم تحليل النظم .

ويعرض الباحث نموذجا للتعبير عن الموازنة العامة بعد تطويرها بناء على ما ذكر في هذا البحث في الشكل التالي :

نموذج يعبر عن نظام الموازنة العامة بعد التطوير المقترح



يلاحظ ما يلي على النموذج:

- ١ - مدخلات الموازنة تتمثل في بيانات متعددة تم اعدادها وتبويبها وتجهيزها في اطار محاسبي، واعتمادات مالية.
- ٢ - دورة تشغيل الموازنة، هناك تداخل في مراحل الموازنة العامة، واستخدام الأساليب الكمية والاتجاهات الحديثة سواء في اعداد أو اعتماد أو تنفيذ أو الرقابة على الموازنة كل ذلك يؤدي الى دقة التقديرات ومن ثم يقترب الى حد كبير الاعتماد مع ما كان مقدرا، وكذلك يؤدي الى وضوح الأهداف ووضوح أساليب تحقيقها ومن ثم ترشيد عمليتي الرقابة والاعتماد بالإضافة الى الاعداد والتنفيذ.
- ٣ - مخرجات الموازنة تتمثل في شكل خدمات حكومية بمستوى جودة يتناسب وتكاليفها، كما أن المخرجات تأخذ شكل تقارير كمية مالية ومحاسبية ويمكن أن تستنتج منها العديد من المعلومات والمؤثرات الاقتصادية والسياسية والسلوكية والاجتماعية. الخ.
- ٤ - خط التغذية العكسية لا يقتصر فقط على الوصل بين المخرجات والمدخلات ولكن تخرج منه أيضا خطوط تصل الى دورة تشغيل الموازنة.
- ٥ - تقل الى حد ما - أو يمكن السيطرة على وتخطيط - العوامل والمؤثرات التي تضغط على نظام الموازنة العامة نظرا للاعتماد على أساليب علمية يمكن بها تبرير ما يبذل من جهود تقوم بها الوحدات الحكومية، وما يلزم لها من اعتمادات.

النتائج

- يرى الباحث ان مفهوم تحليل النظم يمكن أن يفيد كثيرا في معظم ان لم يكن جميع مجالات العلوم الاجتماعية - بما في ذلك المحاسبة - وهو بذلك يشبه الرياضيات والاساليب الكمية، ويجب اختيار النموذج المناسب بحيث يعبر عن الظاهرة بطريقة واقعية او قريبا منها، كما يجب أن يساهم النموذج أيضا في تطوير هذا الواقع من خلال التطبيق والتجربة والتعديل.
- استكشف الباحث أوجه الالتقاء بين كل من مفهوم تحليل النظم ومفهوم الموازنة العامة واتضح ان للموازنة مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات وتستفيد من التغذية العكسية. كما أن هناك التقاء أيضا بين المفهومين حتى على مستوى الاجراءات والخطوات.
- استنتج الباحث ان الموازنة العامة ينطبق عليها الى حد كبير مفهوم النظم واجراءاتها وان بنظام الموازنة نظم فرعية اخرى، وبذلك تتحقق صحة الفرض الأول في البحث وهو، ان الموازنة العامة ينطبق عليها مفهوم النظم.

- استكشف الباحث أهمية الجوانب المحاسبية في مدخلات نظام الموازنة العامة، حيث تتعدد مدخلات الموازنة وتشمل البيانات المحاسبية والمستندات والدفاتر واللوائح المالية والاجراءات التي تنظم العمليات المالية الناتجة عن الموازنة العامة .
- أما في دورة الموازنة (مراحلها) فيلزم أن يستفيد المحاسب بمنهج تحليل النظم وان يبحث ايضا عن اساليب حديثة لتقدير المصروفات والايرادات، واعداد ومتابعة البرامج، وان يمتد دوره ليشمل عرض وتحليل البدائل المختلفة لتنفيذ نفس النشاط ومستويات التكلفة المرتبطة بكل بديل .
- اما عن الجوانب المحاسبية في مرحلة التنفيذ فتتجلى في التسجيل والتبويب والعرض والتحليل والمقارنة والاستفادة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المرتبطة بالمحاسبة الحكومية .
- وفي مرحلة الرقابة يجب أيضا الاستفادة من الأساليب الكمية والاتجاهات الحديثة لتحقيق الرقابة على المال العام ورفع كفاءة توجيهه واستخدامه .
- يوصى الباحث بضرورة الاهتمام بقياس مخرجات نظام الموازنة العامة بمعنى الحرص على تحديد قيمة - ولو تقريبية في المراحل الاولى من القياس - للخدمات العامة، وذلك لامكان الحكم على مدى كفاءة الانفاق العام، ويمكن أن يقوم المحاسب بدور حيوي في هذا المجال من خلال التقارير الصادرة عن نظام المحاسبة الحكومية باعتباره نظاما فرعيا في نظام الموازنة العامة وتمثل هذه التقارير نوعا هاما من أنواع المخرجات في نظام الموازنة .
- يرى الباحث ضرورة اهتمام المحاسب في الوحدة الادارية الحكومية بدورة الخدمات المؤداة وانواع هذه الخدمات ومستوى جودتها وذلك للجمع بين الجانبين المالي والكمي في التقارير حتى تصبح اكثر فعالية في تحقيق التغذية العكسية وتطوير نظام الموازنة العامة .
- استنتج الباحث ان لنظام الموازنة العامة اطار محاسبي يتغلغل في جميع أجزائه ويتأثر به ويؤثر فيه، ومن ثم يكون الفرض الثاني في البحث صحيح، وهو ان للموازنة العامة اطار محاسبي يتأثر بها ويؤثر فيها .
- يوصى الباحث بان يعتبر المحاسب في الوحدات الادارية الحكومية ان المستندات والدفاتر الموجودة فعلا بنظام المحاسبة الحكومية تمثل الحد الأدنى وان يستحدث مستندات وتقارير اخرى تحليلية بما يراه ضروريا لاستكمال عرض وتحليل البيانات المحاسبية من ناحية ولتطوير مدخلات نظام الموازنة العامة من مختلف البيانات من ناحية اخرى .

- يرى الباحث ان هناك تداخلا في مراحل الموازنة فالاعداد يتداخل - زمنيا - مع التنفيذ ومع الاعتماد والرقابة ومن ثم فان تطوير اي من هذه المراحل يؤثر على المراحل الاخرى . ولذلك يوصى الباحث بما يلي :
- عند اعداد الموازنة العامة يلزم استخدام الأساليب الكمية والاتجاهات الحديثة في هذا الصدد مثل اسلوب التكلفة والفعالية ، واسلوب تحليل المدخلات والمخرجات ، واسلوب التخطيط والبرمجة والموازنة واسلوب الموازنة الصفرية .
- عند اعتماد الموازنة العامة يلزم أن يقدم المحاسب تقارير واضحة ومبسطة للجهات المختصة ، وأن يرتبط الانفاق المقترح بالأهداف والبرامج المخططة وأن يعد تقارير تحليلية للمقارنة بين ما كان مقدرا وما تم اعتماده واثار ذلك على اعادة ترتيب اولويات البرامج والتنفيذ .
- عند تنفيذ الموازنة العامة يجب ان يكون هناك قدر من المرونة ويقترح الباحث في ذلك ان تتم الموافقة على الاعتمادات في شكل حدود دنيا وعليا مدروسة مع مستويات الاداء ، ويلزم ايضا ان يكون هناك اعتماد خاص لمقابلة المتغيرات اثناء التنفيذ .
- كما يقترح الباحث ايضا استخدام ما يلزم من اساليب كمية وقت التنفيذ مثل «نظرية صفوف الانتظار» للقضاء على - او التخفيف من حدة - الاختناقات في تأدية الخدمات الحكومية .
- عند الرقابة ، يلزم تطوير التقارير المالية بما يتناسب واسلوب محاسبة المسؤولية ، اي ربط النفقة بالمسؤول عنها ، وكذلك بالبرنامج الخاص بها ، ثم بالوحدة او الوحدات الادارية الحكومية المسؤولة عن تنفيذ البرنامج .
- يوصى الباحث بضرورة العناية بالمخرجات والاهتمام بقياس قيمة او فعالية المخرجات المتمثلة في الخدمات الحكومية من ناحية وتطوير التقارير المالية والكمية من ناحية اخرى . واهتمام المحاسب بجميع البيانات والمعلومات الصادرة عن نظام الموازنة سواء اكانت اقتصادية او اجتماعية او سياسية او فنية . . . الخ . وان يقوم بتصنيفها وعرضها وتحليلها واطار العلاقة بينها في تقارير واضحة ومبسطة . وهذا الأمر يحتاج الى نوع خاص من المحاسبين المتخصصين في هذا المجال ولذلك يقترح الباحث اهتمام الجامعات بانشاء ، وتطوير ، درجة دبلوم عال في المحاسبة الحكومية .
- استنتج الباحث ان مجال تطوير نظام الموازنة العامة محاسبيا من خلال مدخل تحليل النظم يعتبر مجالا خصبا ، ومن ثم فقد ثبت صحة الفرض الثالث في البحث وهو ، امكانية تطوير الموازنة العامة محاسبيا باستخدام مفهوم تحليل النظم .

المصادر العربية

- ابورمان، م. ع. ١٩٨٢ نظرية المحاسبة الحكومية. القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية .
- الشربيني، ع. ١٩٧١ الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصادية. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس : القاهرة .
- الشافعي، ج. ١٩٨٠ «الموازنة الصفريّة كأداة للتخطيط والرقابة»، المال والتجارة (أكتوبر): ٤٠ - ٥٥ .
- الفيومي، م. م. ١٩٨٤ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة. الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة .
- المرسي، أ. أ. ١٩٨٣ المحاسبة الحكومية، الجزء الأول المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة .
- ١٩٨٥ بحوث في التحليل الكمي للمعلومات المحاسبية بحث غير منشور .
- المعزوي، ع. ع. ١٩٨٠ بحوث العمليات في مجال الانتاج والتخزين والنقل . القاهرة : دار النهضة العربية .
- حجازي، م. ع. ١٩٦٩ الموازنات التخطيطية القاهرة : المطبعة الكمالية .
- حجير، م. م. ١٩٧١ الميزانيات الحكومية العربية وعلاقتها بالتخطيط الاقتصادي القاهرة : مكتبة الانجلو المصرية .
- خليل، م. م. ومرعى، ع. ١٩٨٢ المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة. الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة .
- عبدالخالق، أ. ف. ١٩٨٢ نظم المعلومات المحاسبية. القاهرة : دار الثقافة العربية .

- كمال، ح . م .
 ١٩٨١ نظام المحاسبة الحكومية القاهرة : مكتبة عين شمس .
- مهدي، أ . وآخرون .
 ١٩٨٣ بحوث العمليات رياضياتها وتطبيقاتها التجارية المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة .

المصادر الأجنبية

- Churchman, C.W.
 1968 The Systems Approach. New York: Delta Books.
- Daniels, A. & Yeates, D.
 1975 Basic Training in Systems Analysis (2nd ed). London: Pitman.
- Emery, G.
 1975 Electronic Data Processing (2nd ed.). London: Pitman.
- Gill, w.
 1968 "Systems and Procedures." in V. Lazzara (ed.), Systems and Procedures. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Markower, M. & Williamson, E.
 1970 Operational Research. London: English Universities Press.
- Marshall, A.
 1974 Financial Management in Local Government. London: George Allan & Urwin Ltd.
- Optner, S.L.
 1965 Systems Analysis for Business and Industrial Problem Solving. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Pyhrr, P.A.
 1977 "The Zero Base Approach to Government Budgeting." Public Administration Review, N.Y. (May): 1 - 8.
- Rothemberg, J.
 1965 "Urban Renewal Programs." pp. 312-314 in R. Dorfman (ed.), Measuring Benefits of Government Investments. Washington: The Brookings Institution.
- Tracey, W.R.
 1977 Designing Training and Development Systems. Bombay: Tarapor-
 avala Publishing.

A Systems Analysis Approach to Improve Accounting for Governmental In-Service Budgeting

El-Sayed El-Mitwali El-Morsi

Estimation figures of expenditures and resources in governmental budgets need to be more accurate in developing countries, especially in Arab countries. In this paper advanced tools of quantitative analysis and systems analysis approach are used to develop both the estimation and use of public funds. This would lead to rationalizing and maximizing public services such as health, education, training programmes, etc.

The first part of the paper shows that government budgeting can be considered as a system, with an input, process, output and feedback. Then the accounting framework in every part of the government budgeting system is clarified. The paper concludes by outlining the possible improvements to every part of the budget system: input, processing (preparing, issuing, implementation and control), output and feedback.