

اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة

عبدالباسط أحمد رضوان

أستاذ مشارك

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٦/١/١٩٤١هـ وقبل للنشر في ٦/٨/٢٠١٤هـ)

المستخلص: تطور نظام الموازنات في قطاع الأعمال تطوراً سريعاً، وطبقت نظم المحاسبة على التكاليف والمحاسبة الإدارية بهدف أساساً إلى قياس الكفاءة الإنتاجية ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات لمواجهة تحديات العصر، ولكن الموازنة العامة في الجهاز الإداري ظلت في صورة تقليدية تحكمها أصول علم المالية العامة وهدفها تحقيق رقابة مركزية على الإيرادات والمصروفات وضمان استخدام الأموال في الأغراض المخصصة لها .

ونظراً لتطور دور الدولة وندرة الموارد المالية في كثير من الدول النامية أصبحت الإدارة الحكومية في حاجة إلى أساليب حديثة، ومن هذه الأساليب الموازنة العامة على أساس النشاط، ولذلك أصبح المسؤولون مهتمين بالاتجاهات المعاصرة للموازنات، وعليه كانت فكرة البحث، ويتناول أساساً ما يلي :

١ - عرضاً موجزاً للاتجاهات التقليدية للموازنات العامة التي تعتمد على تقسيم الموازنة على أساس التويب النوعي - الإداري - الاقتصادي - الوظيفي .

٢ - عرض اتجاهات معاصرة للموازنة هي : موازنة الخطط والبرامج والأداء - الموازنة ذات الأساس الصفري - الموازنة على أساس النشاط .

ويتناول البحث فلسفة ومقومات كل نوع ومستلزمات تطبيقها والنتائج المتوقعة ومشاكل وصعوبات التطبيق، مع إجراء مقارنة بين نظم الموازنات. ويركز البحث على الترابط بين كل من محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC، والموازنة على أساس النشاط وبخاصة في مجال التخطيط والرقابة .

وانتهى البحث إلى نتائج من أهمها ضرورة تطوير نظم المحاسبة في وحدات الجهاز الإداري للدولة والاعتماد على نظام التكاليف على أساس النشاط لتحقيق (أ) الإسهام في إعداد الموازنات وفقاً للاتجاهات المعاصرة (ب) تحقيق الرقابة على استخدام الموارد. ويعرض البحث متطلبات تطبيق نظام التكاليف في وحدات الجهاز الإداري .

مقدمة

تنتهج معظم الدول أسلوب التخطيط كسبيل يضمن استخدام الموارد بطريقة علمية وعملية، ويتميز التخطيط الكفء بضمان حسن استغلال الثروات الموجودة والكامنة والمحتملة، وتوزيع هذه الموارد توزيعاً عادلاً، وتحقيق الخير للمواطنين وتوفير الرفاهية لهم، وتقديم خدمات أساسية مناسبة.

ولا يقتصر دور الدولة على الخدمات، بل امتد نشاطها في بعض الأحيان إلى الإنتاج في مجال الصناعة والزراعة وأصبح الاقتصاد في معظم الدول يتكون من قطاعين أساسيين:

الأول : قطاع الأعمال (عام/خاص/مختلط) ويضم المؤسسات والشركات التي تنهض بنشاط ذي طابع اقتصادي.

الثاني: قطاع الجهاز الإداري للدولة: ويضم الوزارات والإدارات الحكومية التي تقدم الخدمات للمواطنين ولأجهزة قطاع الأعمال بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

ومن المعروف أن غاية الإنتاج هي توسيع نطاق الخدمات، وأن الخدمات قوة دافعة لعجلة الإنتاج. والصلة بين الإنتاج والخدمات وسرعة وسهولة جريانها تصنع دورة دموية صحية للاقتصاد الوطني، ويعتبر نظام الموازنات الأداة الإدارية لتحقيق ذلك.

وتعددت مفاهيم الموازنة لدى كثير من الكتاب والباحثين، وقد صدرت توصية في المؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية المنعقد في الكويت عام ١٩٧٥ باستخدام اصطلاح الموازنة بدلا من الميزانية التقديرية. والمقصود بالموازنة أنها تعبير كمي عن أهداف إدارية واقتصادية واجتماعية لمشروع ما تسعى الإدارة لتحقيقه، فتضع الخطط والبرامج القابلة للتنفيذ خلال فترة مقبلة. ويستند هذا التعريف على إحداث التوازن بين الأهداف ووسائل تحقيقها من ناحية، وبين الموارد المتاحة والاستخدامات الممكنة من ناحية أخرى.

وتعتمد الإدارة في وحدات قطاع الأعمال والجهاز الإداري للدولة على التنبؤ والتخطيط لأوجه نشاط كل وحدة بقصد تمكين الإدارة من الاستعداد للطوارئ التي تحدث في المستقبل، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة الأوضاع المتغيرة؛ فالموازنات نظام متكامل مع باقي أنظمة الوحدات الاقتصادية وتعتمد في إعدادها على أساليب إحصائية ورياضية وبحوث العمليات.

والموازنة العامة للدولة تترجم نشاط قطاع الخدمات، ولكنها ظلت لفترة طويلة في صورة تقليدية تقوم على أساس اعتماد تخصيصات مالية وفقاً لتقسيم وتبويب تحكمه أصول المالية العامة، وهدفها تحقيق رقابة مركزية على الإيرادات والمصروفات وضمان استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.

أما في قطاع الأعمال فقد تطور نظام الموازنات واستخدمت أساليب حديثة تهدف إلى تمكين الإدارة من الرقابة على النشاط وقياس الكفاءة الإنتاجية، وطبقت نظم للمحاسبة على التكاليف والمحاسبة الإدارية. ولكن الجهاز الإداري وبخاصة في الدول النامية ظل إلى فترة طويلة بعيداً عن هذه البحوث والدراسات التي تعتمد على مقاييس محددة لكل نوع من الأعمال المراد أداءها وتكلفة هذه الأعمال - الأمر الذي يتطلب من القيادة الرشيدة للجهاز الإداري معرفتها بمجريات الأمور، وتقدير النتائج وإصدار القرارات، بالشكل الذي يجعلها قادرة على الإدارة بطريقة علمية، ويجعلها مؤمنة بأهمية دور الجهاز الإداري في خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

هدف البحث

تعتمد فكرة البحث على تحقيق أهداف أساسية هي :

- ١ - استعراض الأهداف التقليدية لتبويب وتقسيم الموازنات العامة .
- ٢ - تحديد ماهية الاتجاهات المعاصرة للموازنات التي ظهرت منذ منتصف القرن الحالي وأهميتها وأهدافها .
- ٣ - الإجابة عن التساؤل حول مدى إحلال الاتجاهات المعاصرة محل الاتجاهات التقليدية في الموازنات.
- ٤ - الربط بين الاتجاهات التقليدية والمعاصرة التي تجعل لكل تبويب غرضاً معيناً يحققه وتحتاج إليه الإدارة الحكومية في التخطيط والرقابة. ويساعد التقدم التقني في الأخذ بطرق التبويب والتقسيم المختلفة .

منهجية البحث

يعتمد هذا البحث على أسلوب البحوث النظرية التي تسعى وراء الحقيقة وتطوير المفاهيم، وتهتم بالتحليل، وتركز على أساليب تهيئة المناخ الملائم لإجراء دراسات وبحوث تطبيقية في هذا المجال . لذلك يعتمد هذا البحث على منهجية الفكر والتحليل المنطقي ومادته العلمية عادة من

مصادر مختلفة في المكتبات من كتب ومجلات محكمة وما تشتمل عليه من بحوث ومقالات لبعض المفكرين في الأدب المحاسبي .

إطار البحث

يتجه اهتمام المسئولين في كثير من الدول إلى مسايرة الاتجاهات المعاصرة لنظام الموازنات في الجهاز الإداري للدولة، لذلك يتناول هذا البحث ما يلي :

أولاً : الاتجاهات التقليدية للموازنة العامة .

ثانياً : بعض الاتجاهات المعاصرة للموازنة العامة وتشتمل على :

١ - موازنة الخطط والبرامج والأداء (P.P.P.B)

٢ - الموازنة ذات الأساس الصفري (Z.B.B.)

٣ - الموازنة ذات أساس النشاط (A.B.B.)

أولاً : الاتجاهات التقليدية في الموازنة العامة

في أوائل القرن الحالي تغيرت الظروف الاقتصادية والاجتماعية في معظم الدول في اتجاه واحد هو ضرورة تدخل الدولة في تنظيم الاقتصاد وتوجيهه . ويتم ذلك بدرجات متفاوتة تتوقف على طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تزمع السلطة السياسية اتباعه.

وأصبحت موازنة الدولة أداة الحكومة في رسم سياسة عامة في مجالات الاستثمار والعمالة والادخار والاستيراد والتصدير والإنفاق العام والضرائب، وذلك بغرض تحقيق الاستقرار والتنمية الاقتصادية، ومن ثم أصبحت الموازنة أداة من أدوات التخطيط الاقتصادي. وفي ظل منسهاج التخطيط يصبح لفظ الموازنة أكثر دلالة من الميزانية لأن الموازنة تستجيب للمتغيرات التي تحدث على الهيكل الاقتصادي من ناحية، وعلى الجهات التي تنفذ البرامج والمشروعات من ناحية أخرى.

وخلال ما يقرب من نصف قرن اختلفت دلالة ومفاهيم الموازنة في الفكر العربي والأجنبي على حد سواء، وتعددت أنواع التقسيم وتبويب الموازنة، وأصبح لكل منها هدف وفلسفة خاصة، وتزايد اهتمام المسئولين بتطبيق اتجاهات معاصرة للموازنة يكون لها ثلاثة أهداف أساسية هي^(١):

(١) موسى عماد الشربيني، "الموازنة العامة وعلاقتها بالخططة الاقتصادية"، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق- جامعة

الأول : الرقابة : وتهتم بإحداث الرقابة على الإنفاق لكي يتم وفقاً للأغراض المخصصة له في الموازنة دون تجاوز أو توفير. ويهتم هذا الاتجاه بوسائل إنجاز العمل دون الاهتمام بالأعمال التي تقوم بها الحكومة، ومن ثم يسعى هذا الاتجاه إلى تبويب الإنفاق العام بحسب الوحدة الإدارية وبحسب نوع الوظيفة.

الثاني : رفع كفاءة الإدارة : ويهتم بقياس النشاط الحكومي الذي يركز على الأعمال التي تقوم بها أجهزة الدولة، وتستخدم الموازنة كأداة للتنسيق بين أوجه الأنشطة العامة وبين بعضها البعض.

الثالث : التخطيط : ويتم بموجبه الموازنة بين أهداف السياسة المالية والاقتصادية، وبين خطة اقتصادية محددة عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة، الأمر الذي يساعد في :

أ - التحليل الاقتصادي على المستوى الجزئي والكلّي.

ب - اتخاذ القرارات الرشيدة في مجالات مختلفة.

ج - اعتبار الموازنة العامة شريحة هامة من الخطة القومية.

وقد تعدد الباحثون والكتاب وتنوعت آراؤهم حول الموازنة من ناحية المفهوم والمدلول، وطرق التقسيم والتبويب وأصبح لكل نوع هدف تسعى إلى تحقيقه، ولم يقتصر على ذلك، ولكن اختلفت الأهداف والنتائج التي تحققها الإدارة الحكومية من نظام الموازنات.

١ - مدلول الموازنة وخصائصها

للموازنة تعاريف ومفاهيم مختلفة لدى الباحثين في مجال المالية العامة والاقتصاد ورجال المحاسبة والإدارة في العالم العربي . ونتيجة هذه التعاريف هي أن الموازنة تتميز أساساً بما يلي:

- خطة للإنفاق العام والموارد العامة.
- إجازة تشريعية للحكومة بإحداث النفقة وجباية الموارد.
- فترة الموازنة سنة مالية مقبلة.
- تهدف الموازنة إلى إشباع الحاجات العامة وتوفير خدمات عامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية.

وتعتمد الموازنة أساساً على أمور أساسية من أهمها:

أ - مراجعة الإيرادات المحصلة والمصروفات الفعلية وتغير مكونات الموازنة على ضوء السياسة المالية والاقتصادية التي تضعها الدولة.

ب - تقدير المصروفات عن السنة القادمة والحد المتوقع تغطيته من الموارد المتاحة للدولة.

ج - مقترحات للتغيرات في الموارد بالزيادة أو النقص والوسيلة التي تكفل إحداث التوازن

بين المصروفات والإيرادات إلى حد كبير.

أما خصائص الموازنة فتتلخص في:

أ - الموازنة هي خطة أو برنامج تعد للتنفيذ تتأثر بالأيديولوجية السائدة في كل دولة.

ب - لا تعتبر الموازنة مقترحات ولكنها خطة للعمل بعد الموافقة عليها.

ج - البنود التي تشتمل عليها الموازنة تقديرات تتحول إلى فعاليات فيما بعد - ويجب ألا تبنى هذه التقديرات على مبدأ المساومة.

د - استمرارية إعداد الموازنة وتحضيرها لصالح السلطة التنفيذية وتصدق عليها السلطة التشريعية بعد دراستها والموافقة عليها.

هـ - الاعتماد على كثير من المبادئ من أهمها : الشمول-الوحدة-عدم التخصيص-السنوية-الوضوح-المرونة-التوازن-النقدي المعدل.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن أن تعرف الموازنة بأنها^(٢):

”برنامج شامل وقابل للتنفيذ، ويحتوي على تقدير للإيرادات وتكاليف النشاط لفترة معينة على ضوء سياسة اقتصادية واجتماعية محددة الأهداف، وتفصل التكاليف إلى مشروعات وبرامج، وتقدم السلطة التنفيذية الموازنة إلى السلطة التشريعية للموافقة عليها، وعليه فإن الموازنة وثيقة قوامها الأهداف والأرقام . أما عن الأهداف فتعبر عما تعتمده الدولة القيام به من خدمات في شكل برامج ومشروعات خلال فترة معينة، أما الأرقام فتعني ما تعتمده الدولة إنفاقه لتحقيق تلك الأهداف، وما تتوقع الحصول عليه من موارد مختلفة خلال فترة معينة“.

(٢) حنا رزوقي الصانع، "المحاسبة الحكومية"، الكتاب الأول، الطبعة (٥)، بغداد، ١٩٨٣.

٢ - التبويب التقليدي للموازنة وأهدافه

تتعدد الآراء حول تقسيم الموازنة وأصبحت الأساليب الفنية في التبويب كثيرة وعديدة وشائعة الاستعمال، وبعض الأساليب التقليدية السائدة سهلة الفهم والتطبيق والبعض الآخر حديث من ناحية المبدأ والتطبيق وتتلخص طرق التبويب في :

١/٢ التبويب على أساس التقسيم النوعي

وهذا التبويب شائع الاستعمال في جميع الدول ويطلق عليه التبويب بحسب بنود الصرف أو الإيرادات، ويهدف أساساً إلى التوحيد على مستوى وحدات الجهاز الإداري، وتخصيص الاعتمادات المالية، والمساعدة في إعداد الموازنة ومراجعة التقديرات، ومن أمثلة التبويب النوعي في إحدى دول مجلس التعاون الخليجي هو :

المصروفات : وتنقسم إلى : المرتبات، المستلزمات السلعية والخدمات، وسائل النقل والمعدات، المشاريع الإنشائية والاستثمارات.

الإيرادات : وتشتمل على : بيع النفط والغاز، الضرائب على صافي الدخل والأرباح، الضرائب والرسوم على الممتلكات، الضرائب على السلع والخدمات، الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية، إيرادات الخدمات، إيرادات ورسوم متنوعة، إيرادات رأسمالية.

٢/٢ التبويب على أساس التقسيم الإداري

يقوم هذا التبويب على أساس توزيع النفقات والإيرادات حسب الجهة الإدارية، وهذا يجعل رقابة السلطة التشريعية تمتد إلى كل وحدة إدارية. ويعاب على ذلك أنه لا يساعد على التحليل الاقتصادي لعمليات الدولة، ولا يمكن معرفة تكلفة الخدمة وبخاصة في حالة تداخل وظائف الدولة بين عدد من الوحدات الإدارية.

٣/٢ التبويب على أساس التقسيم الاقتصادي

يركز هذا التبويب على دراسة أثر الإنفاق العام على الدخل القومي والأسعار والاستهلاك وينقسم إلى مجموعتين:

الأولى : نفقات مستنفدة، وهي عبارة عن قيمة السلع والخدمات التي تستخدمها أجهزة الدولة وهي نوعان: أولهما نفقات جارية وهي ما تلزم لإدارة العمل كالأجور والمستلزمات

السلعية. وثانيهما نفقات استثمارية، وهي قيمة الأعمال الإنشائية الجديدة كالطرق والجسور ويزنَّب عليها وفورات.

الثانية : نفقات تحويلية كالإعانات والمعاشات وهي عبارة عن تحويل قدرة شرائية من الإيرادات العامة إلى المنتفعين بهذه المدفوعات وهي :

أ - نفقات تحويلية اقتصادية كإعانات الإنتاج والتصدير.

ب - نفقات تحويلية اجتماعية وهي الإعانات التي تدفعها بعض أجهزة الدولة.

ج - نفقات تحويلية مالية : فوائد الدين العام وأقساط استهلاكه.

٤/٢ التبويب على أساس التقسيم الوظيفي

يركز هذا التبويب على بيان ما تنفقه الحكومة في سبيل أداء الخدمات، ويعتمد ذلك على

تصنيف النشاط الحكومي في شكل مجموعات أساسية هي :

(١) خدمات عامة : وهي ما يتعلق بسيادة الدولة ومنها خدمات الأمن والدفاع والعدالة.

(٢) خدمات جماعية : وهي ما يستلزمه توفير حياة منتظمة للمجتمع كالصحة الوقائية

والطرق والجسور ومكافحة الحرائق وحماية البيئة.

(٣) خدمات اجتماعية : وهي خدمات تقدم للمواطنين كالتعليم والصحة والإسكان.

(٤) خدمات اقتصادية : وهي ما يقدم في قطاع الأعمال من تكاليف البحوث في مجال

الزراعة والصناعة والبناء واستخراج البترول والغاز الطبيعي.

ويمكن هذا التبويب من قياس الأعمال والخدمات الحكومية، وفي تطبيق موازنة البرامج

والأداء عن طريق : عرض ما تقدمه الحكومة في صورة برامج ومشروعات، التركيز على تكاليف

النشاط وقياس الأداء، وعدم التوسع في تصنيف النشاط الحكومي.

كما يحقق هذا التبويب هدفين أساسيين :

الأول : يمكن السلطة من اتخاذ قرارات سليمة في توزيع الموارد في إطار أهداف وطنية وتحديد

أولويات الخدمات يتفق ومدى ملاءمتها لتحقيق الأهداف وتقسيمها إلى أهداف فورية ومتوسطة

الأجل وطويلة الأجل.

الثاني : إمكانية الرقابة والمتابعة والمساءلة للمستويات التنفيذية.

مما تقدم يمكن القول إن كل تبويب يخدم أكثر من غرض، ولكن المحور الأساسي هو الهيكل التنظيمي للجهاز الإداري للدولة، ومجال العمليات الحكومية ودورها في إشباع الحاجات العامة، وكذلك القرارات أو القوانين الصادرة والمنظمة لنشاط الجهاز الإداري.

وتهدف التبويبات السابقة أساساً إلى تحقيق أربعة أغراض هي :

- الأول : تسهيل تكوين البرامج في الإدارة الحكومية على أساس المسئوليات التي تقوم بها الحكومة على ضوء فلسفة سياستها الاقتصادية والاجتماعية بحيث توضح:
- القرارات والتغيرات الناتجة عن القرارات من سنة إلى أخرى.
- خطة تمويل البرامج المطلوب تنفيذها، وربط التغيير في تكلفة الخدمة أو البرنامج بالتغيير في الإيرادات الحكومية.

الثاني : تساعد في تنفيذ الموازنة بفاعلية ويتطلب ذلك توفير المعلومات عن مصادر الأموال المتاحة والمسئوليات التي تقع على عاتق منفيدي البرامج وبما يساعدهم في إجراء مقارنات سليمة لضمان استخدام الموارد بكفاءة.

الثالث : يخدم أغراض محاسبة المسئولية على نطاق كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري، بحيث تحدد المواقع التي تختص بتحصيل الإيرادات وتلك التي تختص بصرف الاعتمادات المالية في ضوء تعليمات دقيقة واضحة، بما يكفل إحداث المراقبة والمراجعة الداخلية للتأكد من سلامة تنفيذ الموازنة.

الرابع : تحليل الآثار الاقتصادية لنشاط الحكومة كالإنفاق الحكومي الذي يحقق أهدافاً اقتصادية، ويؤثر على الدخل القومي والتوظيف والدخول الحقيقية في كثير من قطاعات الاقتصاد الوطني.

ولا ينبغي أن نبحت عن تبويب واحد يحقق تلك الأهداف مجتمعة، لذلك ينبغي الاعتماد على بعض أساليب المحاسبة الإدارية مثل تحديد التكلفة على أساس النشاط ABC، وموازنة البرامج والأداء واستخدام الأساليب الكمية وعلوم الحاسب الآلي التي تساعد في إعداد التقارير التي تساعد في إدارة وحدات الجهاز الإداري بأسلوب علمي (الاتجاهات المعاصرة).

ثانياً : بعض الاتجاهات المعاصرة للموازنة

بعد أن أخذت كثير من الدول على عاتقها مهمة تقنين كثير من الخطط والبرامج التي ترمي إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وبيئية، وأصبح نشاط الجهاز الإداري للدولة ذو صبغة فنية معقدة وتضاعف حجم نشاطه، وزادت أهميته في دائرة الاقتصاد الوطني - الأمر الذي يستلزم تطوير الموازنة بحيث تعبر عن برامج سنوية ترتبط بالأداء في المستويات الإدارية المختلفة، ويشتمل على تفصيلات محددة عن الإنتاج والخدمات وعن مستلزمات كل منها، والهدف الأساسي ألاّ تبعثر الموارد بتقديم خدمات بتكلفة أكثر مما ينبغي، ولا ينجز العمل بعدد من العاملين يفوق ما هو ضروري لإنجازه. لذلك ظهرت اتجاهات معاصرة للموازنة هي :

١ - موازنة الخطط والبرامج والأداء

Planning - Programming- Performance - Budgeting

٢ - الموازنة ذات الأساس الصفري .(Zero Base Budgeting).

٣ - الموازنة على أساس النشاط (Activity Based Budgeting).

١ - موازنة الخطط والبرامج والأداء *Planning-Programming-Performance-Budgeting*

تعتبر موازنة الخطط والبرامج والأداء وليدة القرن الحالي فهي نظام حديث الاستخدام في مجال الموازنة العامة للدولة، وارتبطت بعلم الإدارة العامة وفلسفته ومبادئه. ويغطي هذا النظام الاهتمامات التالية:

أ - المساعدة في رسم الخطط والبرامج للعمل المطلوب.

ب - البحث عن أفضل طرق الأداء الممكنة.

ج - عرض الخدمات والأعمال الحكومية بطريقة تتميز بعدالة التوزيع بين المستفيدين.

د - يساعد على تجنب الإسراف والضياع وينمي الشعور بالوعي التكاليفي.

كل ذلك يجعل الإدارة الحكومية تعتمد على أسلوب علمي في إدارة الجهاز الإداري للدولة، ويساعدها في تقويم النفقات العامة وتحقيق أهداف محددة لكل وحدة من وحدات الجهاز الإداري.

فلسفة الموازنة ومقوماتها

وقد ظهر اصطلاح موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية ووضع هذا النظام موضع التنفيذ في أوائل القرن الحالي، وتمت التجربة الأولى في مدينة نيويورك خلال السنوات من

١٩١٣-١٩١٥ بإشراف مكتب بحوث الحكم المحلي^(٣). ويتركز هذا النظام على تحديد حجم الأعمال وما يستلزم تنفيذه من وسائل للأداء مقيسة بوحدات كمية يتم ترجمتها إلى قيمة مالية لتحديد تكلفة الأداء. ويستهدف نظام الموازنات تحقيق ما يلي:

أ - ضمان الارتباط بين نشاط الجهاز الإداري والأهداف المرسومة بالخططة الاقتصادية والاجتماعية.

ب - المساعدة في تحليل الآثار الاقتصادية لأوجه النشاط الحكومي وآثاره على النشاط الاقتصادي بما يحقق الاستقرار الاقتصادي ويحكم كفاءة استغلال الموارد.

ج - اعتبار الموازنة أداة رقابية دورية على نشاط الجهاز الإداري في حالة الإعداد بأعداد وتقديرات أكثر دقة، وفي حالة التنفيذ في كشف الإسراف والضياع والتوفير.

د - توفير معلومات كافية تمكن الإدارة من الحكم على كفاءة الأداء.

ويعتمد نظام موازنة البرامج والأداء على مقومات أساسية تحكم الإعداد والمراجعة والتنفيذ والتقييم وهي :

أولاً : تحديد وتمييز الأغراض والوظائف التي تقوم بها الدولة في ضوء أهداف محددة ترتبط بالخططة الاقتصادية والاجتماعية، ويقسم ذلك إلى برامج تكلف بها مراكز الأداء.

ثانياً : الوصول إلى وحدات قياس الناتج النهائي أو العائد - على أن يراعى تجانس هذه الوحدات ومناسبتها لطبيعة الخدمات والأعمال.

ثالثاً : تحديد واضح لمراكز تنفيذ البرامج (مراكز الأداء) ووسائل وعناصر التنفيذ التي تمثل كمية العمل والمعدات والسلع والخدمات، ثم ترجمة هذه العناصر إلى قيمة مالية تحدد تكلفة الأعمال أو الخدمات. وفي هذه الحالة ينبغي التمييز بين :

أ - الغرض من كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري للدولة.

ب - نوع الخدمة أو الوظيفة التي تخدم الغرض، وتقسم كل منها إلى برامج، ويتم تحديد مراحل تنفيذ البرنامج داخل مراكز الأداء على أن يتم التفرقة بين النشاط الرئيسي وبين النشاط المعاون.

(3) Burkhead Jesse, "Government Budgeting", N.Y. John Wiley and Sons Inc., 1984, p. 133.

ج - الفروع التي تخدم كل برنامج ومدى ترابطها.

وإعداد موازنة البرامج تتم على مراحل هي :

- ١ - تقسيم البرنامج إلى مشروعات وأنشطة، ويتبع عملية التقسيم تحديد التكلفة.
- ٢ - اختيار وحدة قياس للأعمال المنجزة وهي عبارة عن مخرجات مميزة.
- ٣ - تحديد الاعتمادات المالية المطلوبة لكل برنامج ومصادر الحصول على هذه الاعتمادات. وتبنى هذه الاعتمادات على معدلات فنية لعناصر تكلفة الخدمة.
- ٤ - إعداد تقارير عن النشاط بما يمكن من قياس الأعمال والخدمات ومقارنتها بما هو مقدر في الموازنة وتحديد انحرافات التنفيذ ومسببات كل انحراف.

مستلزمات تطبيق موازنة البرامج

وتطبيق نظام موازنة البرامج يستلزم توفير مناخ ملائم يشتمل على مستلزمات فاعلة تجعل منه وسيلة لرفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة في مجال التخطيط المالي والتنسيق بين وحدات الجهاز الإداري، وضمان التوافق بين الموازنة والخطة الاقتصادية والاجتماعية. وتشتمل هذه المستلزمات على ثلاثة أمور أساسية هي^(٤) :

الأول : تحديد العلاقة بين الخطة والموازنة.

الثاني : وجود هيكل تنظيمي للجهاز الإداري للدولة.

الثالث : وجود النظام المحاسبي في الجهاز الإداري.

٢ - الموازنة ذات الأساس الصفري (Zero Base Budget)

ظهر اتجاه لدى معظم الحكومات في الولايات المتحدة نحو اعتبار الموازنة أداة مالية ومحاسبية، تعتمد على النظم المحاسبية لتوفير معلومات تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات، وخاصة بعد أن أصبح للموازنة العامة اتجاهات رقابية وإدارية وتخطيطية على الوجه الذي أشرنا إليه فيما تقدم.

(٤) للمزيد من ذلك يرجع إلى :

عبدالباسط أحمد رضوان، "موازنات الأداء كأداة للرقابة في قطاع الخدمات"، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة عين شمس، ١٩٧٥.

ولكن ظهر عند تطبيق موازنة البرامج بعض الثغرات وأهمها^(٥):

- ١ - عدم تحديد الأولويات بين البرامج.
- ٢ - عدم توفير الوسيلة اللازمة لتقويم آثار مستويات الأداء على كل عنصر من عناصر البرنامج.
- ٣ - التركيز على دراسة البرامج والمشاريع الجديدة، ولا يهتم بتقويم البرامج القائمة حالياً.

ولذلك ظهر عام ١٩٦٧ نظام الموازنة ذات الأساس الصفري الذي يهدف إلى سد تلك الثغرات في مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدانمرك لدراسة مشكلات الإدارة والميزانية في الدول النامية. وظهر أول تعريف للموازنة الصفرية بأنه نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو إنفاق، ثم فرض الحد الأدنى للتكلفة وأكثر الطرق فاعلية للحصول على مجموعة من المخرجات (الخدمات)، ثم وضع إطار موازنة مبني على فاعلية مستويات الإنفاق المطلوب اعتماده في ضوء الموارد المتاحة.

وبعد ذلك تعددت تعريفات الموازنة ذات الأساس الصفري، وأهمها:

- ١ - عرفها بيتر بير (Peter Pyhrr)^(٦) بأنها تقويم البرامج والمشاريع والبدائل المختلفة وتحديد مستوى الأداء، وقد يؤدي هذا التقويم إلى إعادة النظر تماماً لجميع البرامج والمشاريع القائمة والجديدة، ولا تقتصر الموازنة على دراسة الإنفاق الجاري وتعديلها حسب الظروف.

- ٢ - أما باتليو^(٧) (J.W. Patlio) فقد عرف هذه الموازنة بأنها تقنين الإجراءات وخطوات تخطيط وتخصيص الموارد بهدف ترشيد تخصيص الأموال، والوصول إلى المثالية في توظيف الأموال المتاحة.

ومعنى ذلك أن هذا النظام يركز أساساً على سبب وجود النشاط وأهدافه، وهل يتحتم استمراره، وما هو المستوى الواجب أن يكون عليه، وما التكاليف اللازمة لذلك^(٨). أو بعبارة أخرى، يعتمد هذا النظام على تحديد كيف نبدأ، وتحدد ذلك مجموعة قرارات في كل نشاط على نطاق كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري للدولة.

(٥) أحمد أبو مندور إبراهيم، "نظام الموازنة الصفرية ومدى إمكانية تطبيقه بالمملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية)"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العددان الثاني والثالث، السنة الثانية عشر، مايو وسبتمبر ١٩٨٣.

(6) Peter A. Pyhrr, *Zero-Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, John Wiley Sons, 1973, p. 5.

(7) Robert N. Anthony and Glenn A. Welsch, "Fundamentals of Management Accounting" Richard Irwin Inc. 1988, p. 457.

(8) John J. Williams, "Zero-Base Budgeting: Prospects for Developing a semi Confusing Information System", *Accounting Organization and Society*, vol. B, No. 2, 1981.

مقومات وخطوات إعداد الموازنة ذات الأساس الصرفي وتطبيقها

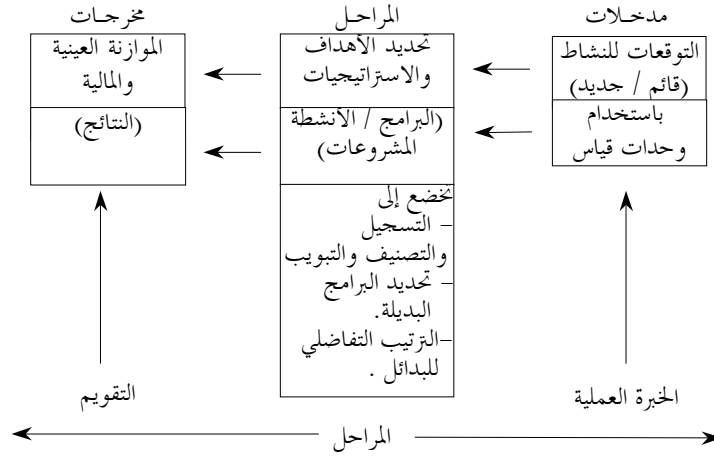
مما تقدم يتبين أن هذا النظام مبني على ثلاثة مقومات رئيسية :

الأولى : توصيف النشاط على أساس مجموعة (حزمة قرارية) من القرارات.

الثانية : تحليل الحزم وتقويمها على أساس عائد التكلفة.

الثالثة : تخصيص الموارد المالية.

ويوضح الشكل التالي دورة الإعداد والتطبيق وإحداث الرقابة على نطاق الوحدة الإدارية :



شكل رقم (١)

ويتم إعداد الموازنة ذات الأساس الصرفي وتطبيقها، فتقوم كل وحدة إدارية بتقويم البرامج

والأنشطة والمشروعات القائمة والمقترحة على أساس تحليل التكلفة وعائدها Benifit - Cost

Analysis ، وذلك وفقا للخطوات الأربعة الرئيسية التالية^(٩):

١ - تحديد وتكوين وحدات القرار

وتكون وحدات القرار في كل وحدة إدارية: برنامج أو وظيفة أو مركز تكلفة، أو قسم، أو

وحدة تنظيمية، أو بند من بنود الموازنة، أو مشاريع رأسمالية، وتختلف وحدات القرار من نشاط

لآخر ، ويتطلب ذلك المعلومات التالية :

(٩) أحمد أبو مندور، مرجع سابق، ص ٤٨-٥٢ .

- توصيف وحدة القرار وأهدافها.
- المنافع المتوقعة من تخصيص الموارد لتنفيذ النشاط والنتائج المترتبة على عدم التخصيص.
- تحديد التكاليف التقديرية للوحدات القرارية.
- معدلات تقويم الإنجازات.
- البدائل المتاحة لأداء نفس النشاط.

٢ - تحديد وتحليل المجموعات القرارية "الحزم القرارية Decision Package"

وتتكون كل وحدة قرار في الموازنة ذات الأساس الصفري من مجموعات القرار، ومن المعروف أن مجموع تكاليف هذه القرارات مساوٍ لجملة الاعتمادات. ويخصص لكل مجموعة نموذج مستندي يتضمن عدة بيانات أهمها :

- الخدمات الواجب أداؤها .
- متطلبات الموارد المالية اللازمة لتمويل المجموعات القرارية.
- التقدير الكلي للنتائج المتوقعة من كل مجموعة والتكاليف التقديرية.
- تقدير نتائج عدم الموافقة على التمويل.

وتنقسم المجموعات القرارية إلى نوعين : الأول : مجموعات تبادلية لاختيار الأفضل. والثاني : مجموعات متزايدة تمثل أفضل مجموعة في حالة عدم تمويل الوحدة بصورة كلية.

٣ - تقويم وترتيب مجموعات القرار ترتيباً تفاضلياً Ranking Process

وتتطلب عملية التقويم والترتيب مراجعة جميع مجموعات القرار، وترتيبها حسب الأهمية النسبية لأولويتها ترتيباً تفاضلياً لاختيار مجموعات القرار التي يمكن تمويلها وإدراجها في مشروع الموازنة . وتستخدم عملية الترتيب معايير وطرقاً مختلفة (عائد الاستثمار-وفورات التكلفة-الاقتراح الأكثر أهمية-صافي العوائد أو المخاطر).

وفقاً لذلك يكون أمام الإدارة العليا البدائل المتاحة التالية^(١٠):

أ - إلغاء النشاط أو البرنامج لعدم جدواه، ومن ثم إلغاء الاعتمادات.

(١٠) للاستزادة يرجع إلى :

Paul J. Stonich, John C. Kirby, Jr. Hovard P. Weil, Keut A. Thompson, and Eric E. Von Bauer, "Zero-Base Planning Budgeting Improved cost Control and Resources Allocation", Dov Jones, Irwin Howewood, Illinois 1977.

- ب - الإبقاء على مستوى النشاط أو الخدمات.
 ج - تخفيض الاعتمادات إلى أدنى مستوى يتناسب مع العائد.
 د - زيادة الاعتمادات إلى أعلى مستوى حالي.

٤ - اعتماد الموازنات التفضيلية

بعد أن يتم تحديد وحدات القرار، وتحليل كل منها إلى مجموعات من القرارات حسب الأولويات يتم تحديد المخصصات المالية للأنشطة المقبولة، ويتم إعداد الموازنة التفضيلية لكل نشاط أو برنامج (مجموعة القرار) ثم بعد ذلك يتم إعداد الموازنة الإجمالية.

مزايا استخدام نظام الموازنة ذات الأساس الصفري

يحقق استخدام هذا النظام مزايا عديدة حددها كثير من الباحثين^(١١)، تتمثل في:

أولاً : التركيز على كيفية تحقيق الأهداف وتحسين كفاءة وفاعلية نظم التخطيط والرقابة بوحدات الجهاز الإداري للدولة عن طريق :

أ - الربط بين التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التكتيكي كنشاط كل وحدة وكل مستوى إداري.

ب - الربط بين العائد والتكلفة بفحص وتقويم البدائل المتاحة لاستبعاد البرامج ذات العائد الأقل أو الإقلال منها.

ج - إنشاء برامج جديدة ورفع كفاءتها.

هذا ويمكن أن تقتصر الموازنة في هذه الحالة على الحزم القرارية المراد تغييرها.

ثانياً : اعتبار نظام الموازنة ذات الأساس الصفري أداة للتحليل الجزئي لنشاط الوحدة الإدارية لترجمة الأهداف إلى خطط فرعية تنفيذية طبقاً للأولويات المطلوبة، ومن ثم نضمن فاعلية تخصيص الموارد المحدودة والمتاحة.

(11) a - **Michael H. Grenaf** and **Dale A. Kinzal**, "Zero-Base Budgeting: Modest Proposal for Reform", Washington, 1977.
 b - **Frank D. Draper** and **Bernard T. Pitsvada**, "Zero-Budgeting for Public Program", University Press of America, Inc. Washington 1979.
 c - **Diramish, M.W.** and **S.F. Jabiousky**, "Zero-Base Budgeting, as a Management Technique and Political Strategy", *Academy of Management Review*, vol 4, No 4, 1979.

ثالثاً : توفير وسيلة لتقويم آثار التمويل على البرامج والمشاريع ذات الأثر الفعال سواء كانت قائمة أو جديدة، ويسد هذا النظام ثغرات نظام موازنة الخطط والبرامج، وعليه يمكن إدماج النظامين^(١٢).

رابعاً : إتاحة تنمية مهارات العاملين في وحدات الجهاز الإداري من خلال مشاركتهم في عملية التخطيط وتقويم التنفيذ.

مشاكل وصعوبات تطبيق نظام الموازنة ذات الأساس الصفري

لاشك أن تطبيق هذا النظام يتطلب تكلفة أعلى من الموازنة بالطريقة التقليدية بسبب حاجته إلى بيانات ومعلومات كثيرة تستلزم جهوداً أكبر ووقتاً أطول. ويواجه التطبيق بعض المشاكل والصعوبات، ومن أهمها^(١٣):

- ١ - معارضة المشاركين في إعداد وتنفيذ النظام لشعورهم بأن برامجهم تخضع للتقويم، ومن ثم لا تتحقق مزية تنمية مهارات العاملين في الجهاز الإداري للدولة.
- ٢ - صعوبة تحديد العلاقة بين العائد والتكلفة في كثير من البرامج المختلفة نتيجة نقص وسائل قياس مخرجات البرنامج، وكذلك البرامج الواجب إقرارها سياسياً ويتعذر إلغاؤها.
- ٣ - صعوبة ترتيب مجموعة القرارات ترتيباً تفضلياً في الوقت المناسب وبخاصة في حالة كثرة القرارات، ومن ثم يتعذر ترتيب الاعتمادات ذات الأولوية.

٣ - الموازنة على أساس النشاط Activity-Based Budgeting

ظهر منهج إعداد الموازنة على أساس النشاط، أو ما يسميه بعض الكتاب^(١٤) محاسبة الموارد والموازنة التقديرية، نتيجة لرغبة المسؤولين في مواصلة برنامج الجودة الشاملة في إدارة وحدات الجهاز الإداري، بطريقة تسعى إلى خفض تكلفة أداء الخدمات العامة، الأمر الذي يخفف العبء على دافعي الضرائب، أو تخفيض رسوم الحصول على الخدمات، مما يزيد من الدخل الحقيقي للمواطنين. وتعتمد الموازنة على أساس هذا المنهج على مجموعة من التقنيات اللازمة لإعداد تقارير عن الإنفاق الحكومي، وإطار لتحليل الإنفاق على أساس الأهداف، والربط بينها وبين المخرجات كلما

(١٢) حسن توفيق، الإدارة العامة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ١٩٨٠.

(13) Frank D. Draper and Bernard T. Pitsvada, op., cit, pp 123-134.

(14) Margret May, "An Activity-based Approach to Resource Accounting and Budgeting in Government", Management Account, July/August 1995, p. 21.

أمكن، وتسهيل تخطيط ورقابة الإنفاق العام، وتركز على قيمة النقود وتحديد المسؤولية بطريقة سهلة. ويهيئ هذا المنهج فرصاً عديدة لتحسين إدارة الإنفاق العام في مجال:

١ - تهيئة أساس أفضل لاستخدام الموارد، كما تهيئ فرصة التحصيل المباشر لهذه الأموال، وبطريقة ترفع جودة صنع القرار فيما يتعلق بالاستثمارات الجديدة وباستخدام الأصول القائمة.

٢ - إعطاء وحدات الجهاز الإداري الفرصة لتطوير كيفية الحصول على البيانات، وتوفير نظم الإدارة لتقديم معلومات أفضل بشأن تكلفة الخدمات التي تقدمها، والربط بين الموارد والأهداف والغرض من الإنفاق.

٣ - استحداث مزايا إدارة الاقتصاد على مجموعة قواعد تحقق إمكانية تخفيض الموارد عن طريق التعرف على الأصول الثابتة غير المستغلة، ثم التصرف فيها بما يكفل إدارة أفضل للموارد المتاحة.

واستحداث منهج الموازنة على أساس النشاط يعني عملية تخطيط الإنفاق العام للجهاز الإداري على أساس معلومات أفضل هي :

- تخفيف الضغط على الإنفاق في نهاية السنة المالية.
- الرقابة على الإنفاق على أسس أكثر سلامة حيث يوفر هذا المنهج معلومات للمديرين أكثر ملائمة.
- تحسين الإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار بشأن توفير الموارد.
- زيادة فاعلية حصر الإنفاق والمفاضلة بين خيارات الإنفاق.
- الموازنة على أساس النشاط في وحدات الجهاز الإداري للدولة تحقق ما يلي :
- السماح بتنظيم وتخطيط أكثر فاعلية للعلاقة بين الوحدات وإدارتها وأقسامها، وبما يسمح بتخطيط النشاط وإحداث الرقابة.
- تشجيع وحدات الجهاز الإداري على التركيز على الخدمات كمخرجات تؤديها بدلا من التركيز على الموارد التي تستهلكها.
- السماح لوحدات الجهاز الإداري بالتخطيط الداخلي للنشاط مما يساعد على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية من ناحية والرقابة الخارجية من ناحية أخرى.

وتطبيق هذا المنهج يستلزم ما يلي^(١٥):

- أ - إعداد دليل يغطي المبادئ والبيانات المحاسبية التي ينبغي إتباعها عند إعداد الموازنة.
- ب - إعداد معايير متطورة لنظم محاسبة تحقق التنسيق والمرونة اللازمة لتصميم النظم المحاسبية التي تلي البيانات المركزية التي تطلبها الأجهزة المركزية في الدولة وتلك التي تحتاجها إدارة هذه الوحدات.
- ج - الاعتماد على نظام الإنتاج/ الخدمات في الوقت المناسب JIT الذي أشارت إليه كثير من الدراسات^(١٦) على أنه نظام شامل يصلح للتطبيق في جميع الأنشطة ويحقق مزايا عديدة أهمها:
- الاحتفاظ بحجم مخزون ملائم يترتب عليه عدم تجميد الموارد وتحقيق وفورات في تكاليف التخزين والمناولة والفحص.
 - ارتفاع كفاءة العمل في أداء الإجراءات اللازمة لتأدية الخدمة والتخلص من طول هذه الإجراءات الناتجة عن المركزية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة العمل وتكلفة الخدمة.
- وتتيح هذه المرونة لكبار المسؤولين الماليين الفرصة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وخاصة نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط والتي أثبتت الدراسات والبحوث صحته ومزاياه العديدة، ومنها إعطاء بحوث أكثر وضوحاً لتكلفة المدخلات ولأنشطة كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري.
- والمحاسبة الإدارية المبنية على أساس النشاط سوف تحقق قدراً كبيراً من التوجه إلى تحليل تكلفة النشاط، مع ربطها بين التحليل التفاضلي لتكلفة المدخلات وفقاً لأهداف وحدات الجهاز الإداري للدولة والمخرجات. ويكون تحليل المخرجات والأداء في الوحدات التي تؤدي خدمات أمراً يساعد على تطوير وتحليل منهجي لأهدافها وأغراضها واقتزان ذلك بالتكاليف.

(١٥) المرجع السابق، ص ٢٥.

(١٦) محمد أبو العلا، زايد أبو شناف، "مدى فعالية نظام التوقيت المناسب في مجالات تخفيض التكلفة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، ع ٤، ١٩٩٣.

مقارنة بين نظم الموازنات*

يوضح الجدول التالي مقارنة بين الاتجاهات التقليدية والمعاصرة :

أوجه المقارنة	موازنة البنود ^(١٧)	موازنة الخطط والبرامج ^(١٧)	الموازنة الصفرية ^(١٧)	أساس النشاط
(١) طريقة تصنيف النفقات	مواد الإنفاق	الأهداف	البرامج والأنشطة البديلة	النشاط الرئيسي والمعاون
(٢) التركيز	المدخلات	المنتج	النشاط الجزئي (الوحدات الفردية)	الأنشطة المتاحة
(٣) الهدف	الاقتصاد	الفعالية	الكفاية والفعالية	الكفاءة والفعالية
(٤) الاتجاه	الرعاية	التخطيط	الربط بين التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي للأنشطة	التخطيط والموازنة وتكاليف النشاط
(٥) البعد الزمني	الماضي	المستقبل	المستقبل	المستقبل
(٦) مدى الشمول	جزئي منفصل	كلي وشامل	تحليل جزئي للأهداف	تحليل جزئي للأهداف
(٧) المهارة المطلوبة	مسك الدفاتر والمراجعة	تحليل اقتصادي وتخطيط	تحليل التكلفة والعائد	الأهمية النسبية
(٨) القاعدة الفكرية	المحاسبة والمراجعة	الاقتصاد ونظرية النظم	التوافق في الهدف	الربط بين التكلفة والمنفعة

* وقد استخدم د. أحمد أبو مندور لفظ الكفاية والفعالية، ولكن الباحث يستخدم لفظ الكفاءة والفاعلية، وأضيف إلى الجدول الموازنة على أساس النشاط .

تحديد التكلفة على أساس النشاط ABC وأداة الموازنة ABB

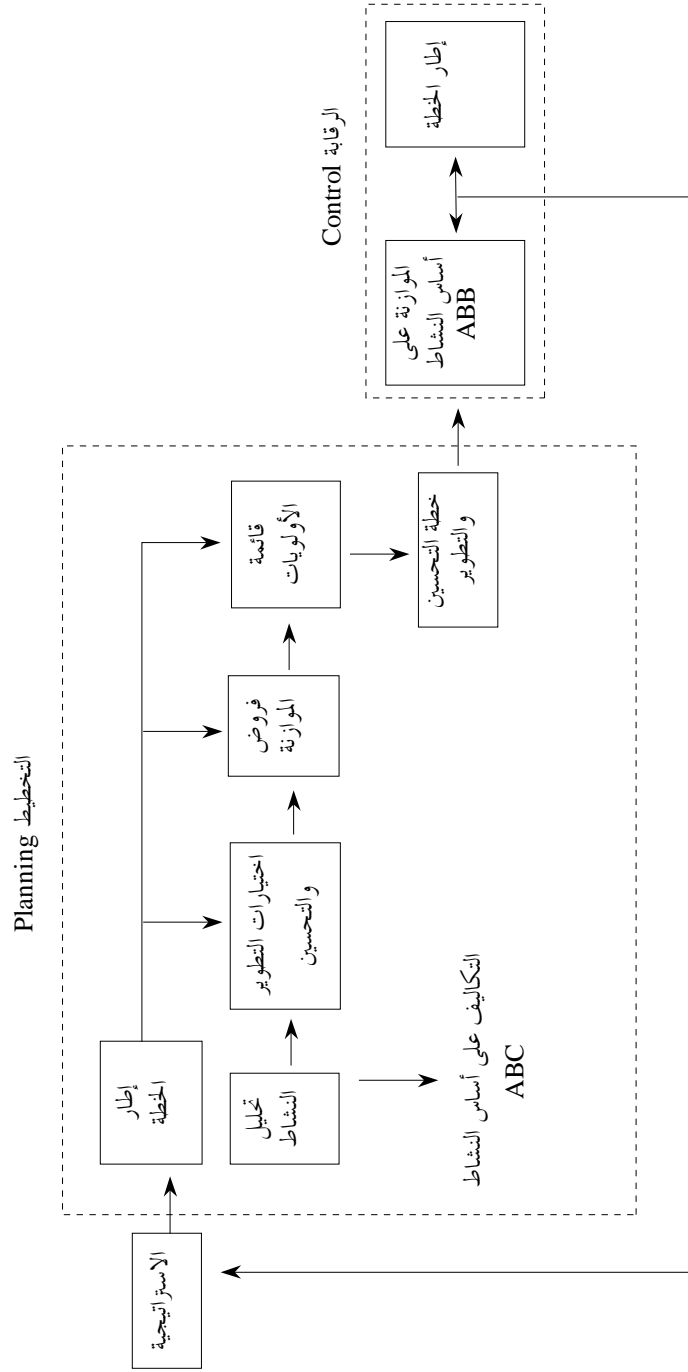
أصبحت محاسبة تكاليف النشاط أحد الموضوعات التي تنال اهتمام كثير من الباحثين في العقد الأخير من هذا القرن أساسا في المشروعات الصناعية، والآن امتدت إلى القطاع المالي وفي قطاع الخدمات الأخرى، وكذلك في وحدات الجهاز الإداري للدولة بسبب بعض نواحي النقص في نظم التقارير المالية، وأصبحت الإدارة تحتاج إلى معلومات تساعد على اتخاذ القرارات في مجال وضع الاستراتيجيات والخطط والموازنات.

وقد بدأت محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تغيير نظام تحديد تكاليف الإنتاج بسبب كثير من المقالات والبحوث والندوات في هذا الموضوع، وقد وصف المستشاران الإداريان^(١٨) Michael Morrow and Time Connolly of KPMG في مقالهما ظهور اتجاه نحو استخدام ABC كأساس لإعداد الموازنة - ويوضح الشكل التالي الترابط بين كل من ABC وABB^(١٩) .

(١٧) أحمد أبو مندور إبراهيم، مرجع سابق، ص ٦٧.

(18) Michael Morrow and Time Connolly, "The Emergence of Activity-Based Budgeting", *Management Account*, Feb. 1991.

(19) Jims Brimson and Robin Fraser, "The Key Features of ABB", *Management Account*, Jan. 1991, p. 42.



شكل (١) : الترابط بين ABC و ABB

ونظام محاسبة تكاليف النشاط ABC هو : "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة الداخلية، وتجميع وتشغيل ومتابعة ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأسس لحساب التكلفة حيث إن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة"^(٢٠).

ومن أهم ما تبرزه دراسة Cooper R.R. and Caplan أن نظام محاسبة تكاليف النشاط يحقق:^(٢١)

١ - توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات ورسم الاستراتيجيات.

٢ - تحسين أداء عمليات الإنتاج وأداء الخدمات.

ويرتكز محور هذا النظام على الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، ثم يستخدم تكاليف هذه

الأنشطة كمجموعات لتصنيف التكاليف من ناحية، وإعداد الموازنة من ناحية أخرى.

وتحدد خطوات النظام^(٢٢) في تحليل النشاط وتحديد مكوناته سواء توظيف المنشأة، عنصر

الوقت والموارد لتحقيق هدف معين، والوظيفة التي تمثل توصيفاً لعمل أو إجراء أو خطوات واحدة

تكون عادة متجانسة، وتختلف بحسب طبيعة النشاط، بالإضافة إلى المهمة التي تعني التكاليف الذي

يصدر إلى القائمين على العمل بالأداء حسب مراحل أداء الخدمة، وكذلك العملية التي تعني الأداء

أو التنفيذ الفعلي ويترب عليه التكلفة، وأخيراً عنصر المعلومات الذي يمثل البيان الفعلي من

مواصفات وتكاليف العملية التي تمت.

وتحديد تكلفة النشاط^(٢٣) أسلوب يتم من خلاله تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات

والعمليات التي تقوم بها منشأة ما، ويتم تصنيف نواحي النشاط في نظام ABC باستخدام وحدات

قياس ملائمة لكل نشاط، ثم ترتيب الأنشطة في مجموعات حسب تسلسلها، ومن ثم تحديد

أولوياتها.

وبعد أن أحرزت نظم المحاسبة على التكاليف كأداة من أدوات الإدارة المالية نجاحات كبيرة

في الميدان الصناعي، ينتظر أن تحقق نفس الدرجة من النجاح في فروع الإدارة العامة^(٢٤)، وخاصة

(٢٠) محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة

النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ١٩٩٥م.

(21) Cooper R. R. and Caplan, "From ABC to ABM" *Management Account*, Nov. 1992.

(٢٢) محمد محمود يوسف، مرجع سابق.

(23) Cooper, R. R. and Caplan, Robert S., "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June, 1991.

(24) Kendrek, M. Siade, "Public Finance", New York, Houghton Miffling Co., pp. 63-78.

بعد أن تصبح تلك النظم وما تتضمنه من إجراءات وعمليات جزءاً من الجهاز المالي في الإدارة الحكومية الحديثة^(٢٥). ويساعد في ذلك التطور التكنولوجي وما يوفره من أجهزة الكمبيوتر والبرامج Software التي تساعد في توفير قاعدة كبيرة من البيانات تسمح بإعداد الموازنات وفقاً للاتجاهات الحديثة.

ويقوم نظام التكاليف في هذه الحالة على دعامتين :

الأولى : محاسبة المسئولية التي تهتم بحصر المصروفات وتبويبها وتحميلها لكل مركز نشاط مما يكفل نوعاً من الرقابة على المدخلات والمخرجات بواسطة:

- أ - تحديد المدخلات Inputs وتمثل في السلع والخدمات اللازمة لأداء الخدمة.
- ب - تحديد النشاط الرئيسي والفرعي بشكل يوضح نوع العمل الذي تقوم به الوحدة التنظيمية في شكل أداء الخدمة كمخرجات Outputs تكون أساساً للرقابة وتقويم الأداء.
- ج - العمليات (الإجراءات) وتمثل في طريقة العمل التي تقوم بها الوحدات التنظيمية التي يتم على أساسها الخدمة.

الثانية : تحليل التكاليف واستخراج التكلفة، وتعطي صورة تلخيصية عن التكاليف وتحميل عناصر التكاليف على المنتج النهائي وبالتالي حساب تكلفة النشاط المخصصة التي تقع في نطاق سيطرة كل مركز مسئولية يشارك في أداء الخدمة

ويحقق نظام التكاليف الأهداف العامة التالية :

- ١ - قياس الأداء الفعلي بتحديد تكلفة الخدمة المؤداة بصورة تفصيلية توضح مدى استخدام عوامل الإنتاج، وعناصر التكاليف، والفصل بين التكاليف التخصيصية وغير التخصيصية.^(*)(٢٦).

(25) Specthrie, Samuel Waldo, "Basic Cost Accounting", New York: Prentice-Hall, Inc.

(*) المقصود بهذين التعبيرين مايلي:

التكلفة التخصيصية: عبارة عن مصروفات تحتاج تخصيصات مالية، ويدخل في ذلك ما يستعمل من الأصول المتداولة والمصروفات مدفوعة مقدما - حتى لو كانت هذه العناصر قد تم تدبيرها عن طريق تخصيصات مالية في السنوات السابقة. وبعبارة أخرى جميع المبالغ المستخدمة حتى لو لم يتم انفاق مباشر على تأدية الخدمة. وتتفق هذه الطريقة على أسلوب المحاسبة التجارية.

التكلفة غير التخصيصية: وتمثل المصروفات التي لا تحتاج إلى تخصيصات مالية ولا تستخدم موجودات متداولة ومدفوعات مقدما، وتشتمل على استهلاك الأصول الثابتة وأي مدخلات أخرى لا تحتاج إلى تخصيصات مالية.

(٢٦) للمزيد يمكن الرجوع إلى : عبدالباسط رضوان، "موازنات الأداء كأداة للرقابة في قطاع الخدمات"، مرجع سابق.

- ٢ - تحقيق الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج وعناصر التكاليف، وإجراء المقارنات بين الأرقام الفعلية والأنماط والمعايير بقصد إبراز مواطن الإسراف والضياع.
- ٣ - الإسهام في وضع موازنات لما يوفره من أنماط ومعدلات ومعايير.

نتائج البحث

إن الاتجاهات الحديثة في الموازنات وبخاصة الموازنات ذات الأساس الصفري والموازنة على أساس النشاط ABB تحقق هدفين رئيسيين :

الأول: الإنتاجية في مجال الخدمات معبراً عنها بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ويعتمد تطبيق تلك الاتجاهات على مقومات القياس الكمي المؤيد بوحدات قياس مالي.

الثاني: الكفاءة الاقتصادية معبراً عنها بوحدات خدمات ومنافع ناتجة من استخدام الموارد المتاحة. ويؤدي ذلك إلى تحقيق أكبر منفعة اقتصادية في كل نشاط بأقل تكلفة.

ويتطلب ذلك ضرورة وجود نظام محاسبي جيد يجعل إعداد الموازنات فرصة للاعتماد عليها كأداة علمية عمادها الدراسة والبحث ولا تقتصر على بيانات الماضي، بل تهتم وتعتمد على معدلات نمطية تكون وسيلة لقياس الأداء والحكم على سلامة التنفيذ.

كما يتطلب تطبيق الاتجاهات الحديثة للموازنات تطوير النظم المحاسبية والاعتماد على نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، وما يستلزمه ذلك من توفير معلومات لأجهزة الإدارة لتمكينها من رسم السياسة واتخاذ القرارات، والاختيار بين البدائل عند إعداد الموازنات، كما يفسر النظام نتائج اتخاذ القرارات بالإضافة إلى حساب التكلفة وتحقيق الأهداف التالية بصورة أساسية:

- ١ - الإسهام في إعداد الموازنات وفقاً للاتجاهات الحديثة بما يوفره النظام من أنماط ومعدلات ومعايير.
- ٢ - تحقيق الرقابة على استخدام الموارد التي تتمثل في عوامل الإنتاج وعناصر التكاليف.
- ٣ - تحديد تكلفة الخدمات حسب الأنواع المشار إليها في هذا البحث.

ومن أهم متطلبات تطبيق نظام التكاليف في وحدات الجهاز الإداري ما يلي:

الأول : المشاركة في تحديد الحجم الأمثل لتأدية الخدمات ودراسة الحركة والوقت اللازم لأداء الخدمات بأقصر الخطوات التفصيلية من إجراءات تسعى إلى استغراق وقت ملائم، وتسمح باستغلال مناسب للإمكانات المتاحة.

الثاني: السعي إلى إقامة معدلات ومعايير نمطية لعناصر تكاليف الخدمات، ويتم ذلك بإجراء دراسة فنية لمعرفة الجانب الفني في الوحدة الإدارية بما يمكن من القياس الكمي لمخرجات النشاط.

الثالث: إحداث التوعية والتدريب على النظام على كافة المستويات الإدارية لبيان أهمية النظام والفوائد في مجال توفير المعلومات لمواكبة الاتجاهات المعاصرة في الموازنة. ولا شك أن اقتناع الإدارة العليا بالنظام له أهمية ويدعم تطبيقه.

الرابع: الاعتماد على الإمكانيات الكبيرة المتوفرة في الكمبيوتر وقدرته على تخزين البيانات التفصيلية، والقيام بالربط بين التفاصيل والاجماليات وبين مدخلات الأنشطة ومخرجاتها والموارد المستهلكة في أداء هذه الخدمات، مما يسمح بتطبيق الاتجاهات المعاصرة للموازنات، بجانب الاتجاهات التقليدية.

الخامس: التقدم العلمي في استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في القياس يمكن من تطبيق الاتجاهات التقليدية، بجانب الاتجاهات المعاصرة كأداة تساعد الإدارة الحكومية في اتخاذ قرارات إدارية لتحقيق نظام الجودة الشاملة في نطاق الخدمات الحكومية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

إبراهيم، أحمد أبو مندور، " نظام الموازنة الصفري ومدى إمكانية تطبيقه بالمملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية)"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العددان الثاني والثالث، السنة الثانية عشر، مايو وسبتمبر ١٩٨٣.

أبو خشبة، عبدالعال هاشم، "إمكانيات ومنهج تطبيق نظام الموازنات الصفري على الدول النامية على ضوء التجربة الأمريكية"، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العددان الأول والثاني، السنة الخامسة والعشرين، يناير ومايو سنة ١٩٩٦.

أبو العلا، محمد، أبو شناف، زايد، "مدى فعالية نظام التوقيت المناسب في مجالات تخفيض التكلفة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد ٤، ١٩٩٣.

توفيق، حسن، "الإدارة العامة"، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ١٩٨٠.

رضوان، عبدالباسط أحمد، "موازنات الأداء كأداة للرقابة في قطاع الخدمات"، رسالة دكتوراه (غير منشورة) جامعة عين شمس، ١٩٧٥.

الشريبي، موسى عماد، "الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصادية"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧١، ص ٨٠.

الصانع، حنا رزوقي، "الحاسبة الحكومية"، الكتاب الأول، الطبعة (٥)، بغداد، ١٩٨٣.
 يوسف، محمد محمود، "نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ١٩٩٥ م.

ثانياً : المراجع الأجنبية

- Anthony, Robert N. and Glenn A. Welsch**, *Fundamentals of Management Accounting*, Richard Irwin Inc. 1988.
- Burkhead, Jesse**: "Government Budgeting", N.Y. John wiley and Sons Inc., 1984, p. 133.
- Cooper, R.R. and R. Caplan** "From ABC to ABM" *Management Account*, Nov. 1992.
- Cooper, R.R. and R. Caplan**, "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June, 1991.
- Diramish, M.W. and S.F. Jabiousky**, "Zero-Base Budgeting, as a Management Technique and Political Strategy", *Academy of Management Review*, vol. 4, No 4, 1979.
- Draper, Frank D., and Bernard T. Pitsvada**, "Zero-Budgeting for Public Program", University Press of America, Inc. Washington 1979.
- Grenaf, Michael H. and Dale A. Kinzal**, "Zero-Base Budgeting: Modest Proposal for Reform", Washington, 1977.
- Jims Brimson and Robin Fraser**, "The Key Features of ABB", *Management Account*, Jan. 1991.
- Kendrek, M. Siade**, "Public Finance", New York, Houghton Miffling Co. pp. 63-78.
- Margret May** "An Activity-based Approach to Resource Accounting and Budgeting in Government", *Management Account*, July/August 1995.
- Michael, Morrow and Time connolly** "The Emergence of Activity-Based Budgeting", *Management Account*, Feb. 1991.
- Peter, A. Pyhrr**, *Zero-Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, John Wiley Sons 1973.
- Specthrie, Samuel Waldo**, "Basic Cost Accounting", New York: Prentice-Hall, Inc.
- Stonich, Paul J., John C. Kirby, Jr. Hovard P. Weil, Keut A. Thompson, and Eric E. Von Bauer**, "Zero-Base Planning Budgeting Improved Cost Control and Resources Allocation", Dov Jones-Irwin Howewood, Illinois 1977.
- Williams, John J.**, "Zero-Base Budgeting: Prospects for Developing a semi-Confusing Information System", *Accounting Organization and Society*, vol. B. No. 2, 1981.

Contemporary Orientations in Public Budgeting

ABDUL-BASIT A. RADWAN

Associate Professor

Department of Accounting

Faculty of Economics and Administration

King Abdul-Aziz University, Jeddah

ABSTRACT. Business budgeting systems have recently witnessed fast major developments oriented to performance measurement and aiding decision making. However, public budgeting is still stagnating in its traditional model governed by public finance doctrines.

Due to the inadequacy of public funds in meeting public spending created by growing state responsibilities in developing countries, concerns have been directed toward making use of contemporary developments in business budgeting systems, hence was the idea of this paper. It consists of:

- Brief review of traditional public budgeting.
- Discussion of contemporary budgeting: programs, planning, and evaluating budgeting, zero-base budgeting, and activity-based budgeting.

The paper deals with the philosophy, basics, and outcome of each type. A comparative analysis of these types has led to recommending the adoption of activity-based budgeting. The requirements of applying such system have been considered.