



## إطار محاسبي مقترح للتحويل التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة في ظل التوجهات المعاصرة: دراسة تطبيقية

أ. هدير العدوي أحمد الجمال  
باحثة ماجستير في المحاسبة  
كلية التجارة، جامعة المنصورة

د. أحمد علي غازي صقر  
أستاذ المحاسبة المساعد  
قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثالث - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٢

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

صقر، أحمد علي غازي؛ الجمال، هدير العدوي أحمد (٢٠٢٢). إطار محاسبي مقترح للتحويل التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة في ظل التوجهات المعاصرة: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٣(٢) ج٢، ١١٠١ - ١١٢٩.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

## إطار محاسبي مقترح للتحويل التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة في ظل التوجهات المعاصرة: دراسة تطبيقية

د. أحمد علي غازي صقر؛ أ. هدير العدوي أحمد الجمال

### الملخص:

هدف البحث إلى وضع إطار محاسبي للتحويل التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة بهدف الحد من صعوبات أو مشكلات التحويل إلى تطبيق الموازنات الحديثة (موازنة البرامج والأداء)؛ لرفع كفاءة الإنفاق الحكومي من خلال زيادة معدلات الأداء الحكومية وجودتها، الاستغلال الكفء للموارد البشرية والمادية المتاحة (الطاقة)، والحد من الطاقات العاطلة غير المستغلة، الحد من جوانب الإسراف، وعدم الكفاءة، وتزايد النفقات الحكومية بلا مبرر، وتحقيق الجدوى من الإنفاق الحكومي.

توصلت الباحثة من خلال تحليلها للدراسات السابقة وما أشارت إليه تجارب الدول والبحث أنه يوجد ارتباط بين متطلبات تطبيق الموازنات الحديثة في الوحدات الحكومية ومتطلبات نجاح اللامركزية، وكذلك النتائج المترتبة على تطبيق اللامركزية وأهداف تطبيق الموازنات الحديثة ومن ثم توصلت الباحثة للإطار المحاسبي المقترح؛ لدعم والحد من صعوبات تطبيق الموازنات الحديثة.

انتهى البحث بعرض الباحثة لعدد من التوصيات منها: ضرورة التدرج في تطبيق اللامركزية المالية؛ حتى نضمن أن تكون الأطراف القائمة على التنفيذ مؤهلين جيداً لتحمل مسؤولية التطبيق، وضرورة توفير البيئة الملائمة والإمكانيات اللازمة لضمان التطبيق الجيد للإطار المقترح كمرحلة سابقة قبل التطبيق للموازنات الحديثة؛ وذلك للتغلب على المعوقات التي تعرقل تطبيقها وللإستفادة من الموارد المحدودة على جميع المستويات بداية من المواطن العادي وصولاً إلى الاقتصاد الكلي للدولة.

**الكلمات المفتاحية:** المركزية، اللامركزية، موازنة البنود والاعتمادات، موازنة البرامج والأداء، الموازنات الحديثة.

## المقدمة:

منذ بداية الستينات جاء الكثير من الآراء والدراسات المطالبة بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء؛ وذلك لخفض الإنفاق وبالتالي مواجهة عجز الموازنة وإحكام الرقابة على المال العام ومع مرور الوقت وتراكم المشكلات الاقتصادية دون إيجاد حلول جذرية لها أصبحت الموازنة العامة للدولة تعاني من اختلالات هيكلية كبيرة. وعلى الرغم من تعدد الدراسات والأبحاث المحاسبية التي أجريت في مصر على مدى أكثر من نصف قرن، والتي تناولت أبعاد مشكلات الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي وما ينسب إليها من جوانب قصور، إلا أن القطاع الحكومي بما يعانيه من مشكلات تتفاقم يوما بعد يوم، مع تزايد أعباء ومعدلات الإنفاق الحكومي أمام الموارد المحدودة، وتكشف الدراسات والأبحاث المحاسبية عن أن السبب الرئيسي وراء تأخر الحكومات المصرية في تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء كأحد الموازنات الحديثة رغم قناعتها بأهميتها- يرجع إلى وجود المعوقات والمشكلات التي تواجه تطبيقها.

ويمكن القول أيضا أن الأسلوب المتبع في إعداد موازنة البنود والاعتمادات يفتقد عنصر المرونة في الإعداد ويعتمد على منهج مالي شديد المركزية فهي تؤكد على الرقابة الشديدة على الإنفاق وتقييد صلاحية مسؤولي الإدارات الحكومية في التصرف في الأموال الذاتية للوحدة وتوجيهها لتحقيق أهداف هذه الوحدات حسب الأولوية ومصصلحة الوحدة الحكومية ومن ثم المجتمع وذلك لأن الاعتمادات مرصودة البنود محددة مسبقا مع تطبيق الأساس النقدي حيث يتم وضع النفقة دون وضع معيار لقياس تلك النفقة ولا توجد أي محاسبة للمسئولية، فكيف يتم الانتقال إلى تطبيق الموازنات الحديثة ما لم تغير هذه الإستراتيجية في الإعداد والتي لا تلائم تطبيق الموازنات الحديثة وهذا يدفع الباحثة لتقديم هذا البحث بإطاره المقترح وذلك للحد من تلك المعوقات والمشكلات، ومن ثم إمكانية التطبيق للموازنات الحديثة.

لذلك يقوم هذا البحث بعرض ملخص لبعض الدراسات السابقة والأبحاث التي تخص موضوع البحث وما أشارت إليه تجارب الدول التي أجريت من أجل تطبيق الموازنات الحديثة والاستفادة منها في معرفة الصعوبات التي واجهتها لتطبيق الموازنات الحديثة، وكيفية التغلب عليها مثلما فعلت العديد من الدول التي نجحت في التطبيق الفعلي لها، ومن ثم تستطيع الباحثة استنتاج المراحل التدريجية الواجب إتباعها للانتقال من المركزية (المطلقة) إلى اللامركزية (النسبية) في إعداد الموازنة وذلك بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية في مصر.

## مشكلة البحث

ما زالت الموازنة العامة المصرية موازنة بنود واعتمادات والتي تعتمد في المقام الأول عند إعدادها على منهج مالي شديد المركزية وذلك على الرغم من التصريحات العديدة لوزارة المالية بضرورة تطبيق موازنة البرامج والأداء بسبب ما أشارت إليه الدراسات والأبحاث من

معوقات ومشكلات تعوق التطبيق وتضيف الباحثة أن الموازنات الحديثة تعتمد في إعدادها علي اللامركزية المالية والمرونة في التنفيذ هي وغيرها من الموازنات الحديثة، فلا يمكن التطبيق بدون تحقيق هذه الإستراتيجية لذلك يقدم البحث إطار مقترح لكيفية التدرج من تطبيق المركزية (موازنة البنود) إلي اللامركزية النسبية ليتم تطبيق الموازنات الحديثة.

#### هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في وضع إطار محاسبي مقترح يلائم تطبيق الموازنات الحديثة كخطوة تسبق إجراءات التطبيق، حيث يوضح الإطار المراحل التدريجية للانتقال من المركزية في إعداد الموازنة (موازنة البنود) إلي اللامركزية (الموازنات الحديثة) والذي يحد من معوقات تطبيق الموازنات الحديثة، ويدعم من تحقيق إيجابياتها ويحد من سلبياتها، بما يرفع من معدلات أداء الإنفاق الحكومي ويحقق تخصيص أفضل للموارد المحدودة بين مختلف البرامج والأنشطة، وفق ترتيب أولويات تحقيق الأهداف العامة والحث علي التمويل الذاتي للوحدات الحكومية بتطبيق اللامركزية النسبية.

#### أهمية البحث

تأتي الأهمية العملية للبحث من حيث وضعها للمراحل الواجب إتباعها للتحويل التدريجي من المركزية المطلقة (موازنة البنود) إلي اللامركزية النسبية (الموازنات الحديثة) لخلق بيئة ملائمة تسمح بتطبيق الموازنات الحديثة، حيث تطبيق الإطار المقترح.

تأتي الأهمية العلمية للبحث من حيث تناوله موضوع مهم يتعلق بتهيئة البيئة الملائمة لتطبيق الموازنات الحديثة (موازنة البرامج والأداء) باعتبارها محصلة التطور الأولي للموازنة والتي لم يتم تطبيقها بعد نظرا لمعوقات وتحديات التطبيق حيث تطبيقها يؤدي إلي إحداث نقلة هامة في مجال تقدير النفقات ومن ثم استبعاد النفقات التي لا ترتبط بالأداء، والحث علي زيادة التمويل الذاتي، ومن ثم تخفيض الإنفاق الحكومي.

#### منهج البحث

لدراسة وتحليل مشكلة البحث جمعت الباحثة بين أسلوب المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي: المنهج الاستقرائي من خلال مراجعة وتحليل ماورد في الفكر المحاسبي من دراسات وأبحاث وتجارب الدول بشأن محاولات تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة ومقترحات التحول إلي الموازنات الحديثة للاستفادة مما توصل إليه الباحثون وما يمكن أن يقدمه البحث الحالي. المنهج الوصفي لدراسة واستعراض الوضع الراهن للممارسة العملية ميدانيا في مصر، وذلك من خلال محورين الأول تحليل مضمون النماذج والتقارير الخاصة بالموازنة العامة للوحدات الإدارية الحكومية والمديريات التابعة لها في المحافظات الثلاث (أسيوط، قنا، البحيرة) باعتبارها

المحافظات الرائدة في تطبيق تجربة التحول إلي اللامركزية المالية، وذلك بغرض الوقوف علي ما وصل إليه تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء كمرحلة متطورة للموازنة في الممارسة العملية مصر، أما المحور الثاني فتمثل في إجراء مقابلات شخصية متعمقة مع القيادات التنفيذية المسؤولة عن إعداد مشروع الموازنة في المحافظات الثلاث ومديري الحسابات والمراقبين الماليين ومسؤولي الجهاز المركزي للحسابات، للتعرف علي مدي إلمام وإدراك هؤلاء المسؤولين بأهداف ومقومات وقواعد ومتطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء وآليات تنفيذها ودورها في الرقابة وتقويم الأداء، وما وصلت إليه الممارسة العملية في هذا الشأن.

#### خطة البحث

##### تم تقسيم البحث إلي عدة نقاط رئيسية

أولاً: ملخص الدراسات المحاسبية وما توصلت إليه.

ثانياً: ما أشارت إليه تجارب الدول التي قامت بتطوير الموازنة.

ثالثاً: تحليل وتقييم الوضع الراهن في مصر لتطوير الموازنة العامة.

رابعاً: الاتجاه نحو اللامركزية في الوحدات الحكومية لتطبيق الموازنات الحديثة.

خامساً: الارتباط بين المركزية (موازنة البنود والاعتمادات) واللامركزية (الموازنات الحديثة).

سادساً: الإطار المحاسبي المقترح للتحول التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة

#### النتائج والتوصيات

#### المراجع

أولاً: ملخص الدراسات المحاسبية وما توصلت إليه

لغرض صياغة أداة صالحة لجمع المعلومات الخاصة بهذا البحث، ومبنية على أسس علمية كان لابد من تحليل الباحثة لما قامت به الدراسات السابقة في المجال قيد البحث وفيما يلي موجز ما توصلت إليه هذه الدراسات.

١- دراسات تناولت معوقات وتحديات التطبيق للموازنات الحديثة ولخصتها الباحثة فيما يلي :

- المعايير المستخدمة لقياس الأداء.
- اعتماد النظام المحاسبي على الأساس النقدي بما لا يناسب التطبيق للموازنات الحديثة.
- عدم توفر نظم فعالة للتكاليف تقيس تكلفة النشاط والخدمات المقدمة.

- عدم توفر بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات مما يخلق فجوة بين المعلومات المتاحة والمطلوبة وتوقيتات توفرها.
- عدم توفر الموارد البشرية والكوادر المدربة المؤهلة للتغيير والتطوير تأهيلا معرفيا ومهاريا وسلوكيا.
- غياب التحديد الدقيق لمهام الأجهزة الحكومية.
- ظهور دوافع عديدة لدى العاملين (تنظيمية، سلوكية، فكرية) ضد تطبيق النظام الجديد ومقاومته.
- ارتفاع تكلفة التطبيق لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج والأنشطة.

#### إجراءات تطبيق الموازنات الحديثة

- تبرير الأموال المطلوبة في الموازنة في شكل أهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل للوحدات الحكومية مع الربط بين تلك الأهداف والأهداف العامة للدولة.
- تحديد البرامج والأنشطة الرئيسية والفرعية التي تحقق تلك الأهداف.
- تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط .
- دراسة وتحديد عناصر تكاليف كل نشاط وبرنامج.
- تحديد البيانات الكمية والنوعية من عناصر الأنشطة والبرامج المدرجة في الموازنة.
- تحديد وتعريف الوحدات الإدارية (مراكز المسئولية) المكلفة بتنفيذ البرامج والأنشطة.
- تحديد مصادر التمويل
- تحديد أولويات تنفيذ البرامج والأنشطة ووضع برنامج زمني لذلك.
- (بحيري، ٢٠٠٨) - (الفاخري، ٢٠١٠) - (محارب، ٢٠١٢) - (بوكرة، عويرة، ٢٠١٤)
- (Ekpenyong, 2014) - (عبد الكريم، ٢٠١٦) - (Alain & Melegy, 2017) - (الحربي، ٢٠١٨)

#### ٢- دراسات تناولت متطلبات التطبيق للموازنات الحديثة ولخصتها الباحثة فيما يلي :

- ضرورة التحول من الأساس النقدي المستخدم في موازنة البنود إلي أساس الاستحقاق والذي يلائم التطبيق للموازنات الحديثة.
- وضع مؤشرات أداء لكل نشاط من أنشطة البرامج لكي يتم قياس الكفاءة والفاعلية لأداء البرامج وبالتالي الوحدة الحكومية ككل.
- ضرورة تطوير الإطار التنظيمي والوظيفي اللازم لتطبيق الموازنات الحديثة.
- ضرورة وضع وتنفيذ برامج تدريبية لرفع مستوي كفاءة الموارد البشرية المنوط بها إعداد وتنفيذ ومتابعة إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية.

- 
- 
- توفر الاهتمام والدعم الكافي من قبل الإدارة العليا نحو التحول لتطبيق الموازنة المرغوبة وإبراز مدي أهميتها.
  - تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.
  - وضع نظم متكاملة للمعلومات بما يكفل إمكانية إعداد تقارير دورية لما تم تنفيذه ومقارنته بما هو مستهدف.
  - (علي، ٢٠١٣) - (حسين، ٢٠١٤) - (Sabo, 2014) - (صالح، ٢٠١٥)
  - (خضير، ٢٠١٦) - (عبدالله، ٢٠١٦) - (السعبري، ٢٠١٧) - (الطو، ٢٠١٧)
  - (عطية، ٢٠١٧)

### ٣- دراسات تناولت أهم المتطلبات الرئيسية لنجاح تطبيق اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الحكومية وتلخصها الباحثة فيما يلي :

- أن يكون هناك تحديد واضح للوظائف والبرامج والمشروعات والمهام المختلفة التي تقع علي عاتق كل وحدة ادارية محلية.
- تقسيم البرامج الرئيسية إلي برامج فرعية وأنشطة محددة
- أن تكون البرامج مرتبطة بالهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية ومراكز المسؤولية الإدارية بها.
- ربط هيكل تصنيف النفقات أو المصروفات الخاصة بالبرامج والأنشطة بمراكز المسؤولية.

### أما عن الجوانب الإيجابية التي تترتب علي تطبيق اللامركزية المالي لخصتها الباحثة فيما يلي :

- رفع كفاءة أداء الخدمات العامة.
- دعم توجيه الإنفاق العام نحو تأدية الخدمات حسب الأولوية والأهم.
- رفع معدلات نمو الإيرادات العامة.
- تفعيل نظام المساءلة من خلال ربط الإنفاق بالعائد.
- (Carpenter, 2009) - (Stamati & Karantjias, 2011) - (Boulding & Wampler, 2010) - (Leatherdale, 2012) – (De los, Maria, 2016)
- (Nietzsche & others 2012) - (ليثي، ٢٠١٢)

من خلال استعراض ملخص الدراسات السابقة تتوصل الباحثة أنه لكي يتم تطبيق الموازنات الحديثة لأبد من تطبيق إستراتيجية اللامركزية المالية وذلك لأن المتطلبات الرئيسية لنجاح تطبيق اللامركزية المالية هو تقريبا ما تطلبه الموازنات الحديثة من إجراءات لكي يتم التطبيق، بالإضافة أن الجوانب الإيجابية التي تترتب علي تطبيق اللامركزية المالية هي الأهداف

التي تسعى الموازنات الحديثة لتطبيقها، لذلك يقدم هذا البحث إطار مقترح لكيفية التدرج من المركزية (موازنة البنود) في إعداد الموازنة الي اللامركزية لتطبيق الموازنات الحديثة. ثانيا: ما أشارت إليه التجارب الدولية لتطبيق الموازنات الحديثة لتطوير نظم المحاسبة والموازنة

#### ١- الإجراءات المتعلقة بأسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة.

- إعداد الموازنات طبقا لأسلوب موازنة البرامج والأنشطة مع التركيز علي النتائج بحيث تكون لدي الوحدات الحكومية المرونة الكاملة في تحديد البنود التي سيتم الإنفاق عليها في مقابل تحقيق الأهداف المخططة، مع تحديد وصف دقيق لكل أنواع المخرجات ومعايير محددة لقياس الأداء .
- استخدام أساس الاستحقاق في إعداد الموازنات واستقطاب محاسبين ذوي خبرة من القطاع الخاص لتطبيق أسس ومبادئ الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي.
- اعتماد الموازنة متعددة السنوات بحيث يتم إعدادها لتشمل موازنة السنة الحالية والسنوات التالية، مع تخصيص اعتمادات دائمة تمثل الجزء الأكبر من الاعتمادات وتنفيذها على مدار عدد من السنوات، في حين يتم تخصيص جزء صغير من الاعتمادات لموازنة العام الحالي بهدف التأكد من أن القرارات قرارات إستراتيجية. ٤ التركيز علي فعالية الإنفاق بدلا من التركيز علي تفاصيل الإنفاق ذاته.
- السماح بترحيل ما تبقى من اعتمادات لم تصرف إلي موازنات الأعوام التالية بشروط محددة بهدف إعطاء فرصة للوحدات الحكومية لاستخدام مواردها المتاحة بطريقة فعالة علي مدار فترة زمنية أطول من موازنة العام.

#### ٢- الإجراءات المتعلقة بتطوير النظام المحاسبي وإعداد التقارير.

- تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في نظم المحاسبة وإعداد الموازنات.
- الأهداف المخططة ومدى كفاءة المخرجات من خلال جودتها وكمياتها وتكلفتها، بالإضافة إلي مجموعة من الإيضاحات التي توضح ضمن الملاحظات في القوائم المالية لتعزيز المساءلة والشفافية .
- تسجيل الأصول الثابتة والإهلاك المتعلق بها في السجلات المحاسبية وإعادة تقييم هذه الأصول بصفة دورية للتحقق من قيمتها المسجلة بالدفاتر، مع ابتكار طرق جديدة لتمويل شراء الأصول الثابتة بهدف الاستفادة القصوى منها.
- استخدام محاسبة التكاليف في تقدير اعتمادات البرامج والأنشطة الحكومية، وحساب تكلفة الخدمات في تقدير اعتمادات البرامج والأنشطة الحكومية وحساب تكلفة الخدمات



- 
- 
- المتبادلة بين الوحدات الحكومية بعضها البعض بما في ذلك إهلاك الأصول الثابتة للوصول إلى التكلفة الحقيقية للبرامج والأنشطة المختلفة.
  - إعطاء مزيد من الاستقلالية لأجهزة الرقابة الخارجية للتحقق من كفاءة وفعالية استخدام الموارد ومدى مساهمة ذلك في تحقيق الأهداف المحددة سلفاً.
  - التوسع في استخدامات الحاسب الآلي في إعداد الحسابات والقوائم المالية، وإتاحة تلك التقارير علي شبكة الإنترنت ووسائل الإتصال الحديثة.
  - إنشاء جهات علمية مستقلة بهدف صياغة معايير للمحاسبة الحكومية.
  - إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
  - فرض رسوم على استخدام رأس المال المستثمر في شراء الأصول الثابتة بهدف ترشيد استخدامها والحد من تراكمها، بالإضافة إلي التخلص من الأصول الثابتة غير المنتجة واستخدام حصيلة بيعها في دعم مجالات وأنشطة أخرى
  - التوسع في إعداد القوائم المالية بحيث تشمل محتوياتها معلومات عن الأصول بكافة أنواعها بما فيها الأصول التاريخية والعسكرية والالتزامات طويلة الاجل والمحتملة والإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد هذه القوائم (ندا ، ٢٠٠٢)

#### ثالثاً: تقييم الوضع الراهن في مصر لتطبيق الموازنات الحديثة.

بدأت الحكومة المصرية خلال العشر سنوات الاخيرة، ومحاولات للحد من جوانب القصور التي تنسب إلي موازنة البنود والاعتمادات في الاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والاداء، والتي أصبحت أحد المتطلبات الرئيسية لصندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرها من المنظمات والجهات المانحة. فقد بدأت وزارة المالية عملياً عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ في اتخاذ بعض الخطوات لتطوير إعداد الموازنة العامة للدولة نحو استخدام أسلوب موازنة البرامج والاداء، حيث تضمن منشور إعداد الموازنة العامة لذلك العام توجيهات تشير إلي أهمية ان يصاحب مشروع الموازنة الجديد استخدام فكر متطور بشأن الجدية في تطبيق موازنة البرامج والاداء، وتساءل المنشور إلي متي الاستمرار في زيادة معدلات الإنفاق العام دون ربط ذلك بمعايير للأداء وتحقيق فاعلية الإنفاق الحكومي(وزارة المالية، منشور ٢٠٠٣/٢٠٠٤)، هذا علاوة علي الخطوات العملية التي اتخذتها الحكومة نحو بدء إجراءات تجارب لتطبيق موازنة البرامج والاداء في بعض القطاعات، ومن امثلة هذه التجارب والتي نفذت علي فترات متقطعة خلال السنوات من ٢٠٠٣/٢٠٠٤ حتي ٢٠١١/٢٠١٢ في جهات مختارة ببعض الوزارات مثل تجربة مصلحة الضرائب علي المبيعات ومصلحة الجمارك بوزارة المالية والمركز النموذجي الضريبي وتجربة هيئة الأبنية التعليمية بوزارة الصناعة ..(الخ)(موقع وزارة المالية).

وبالإضافة إلي هذه التجارب فإن القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة، قد أشار في المادة الرابعة إلي ما يؤيد ويدعم هذا الاتجاه، حيث نص علي أن تحليل الموازنة العامة للدولة ينبغي أن يكون علي أساس البرامج والأنشطة والأعمال، مع منح مهلة خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون لإجراء هذا التحليل. وإن كان هذا النص لا يعد أول تشريع في مصر يشير إلي أهمية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والاداء، فقد ورد من قبل - علي سبيل المثال - في المادة الثانية من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ أن أحد مهام الرقابة للجهاز تتمثل في الرقابة علي الاداء ومتابعة تنفيذ الخطط إلي جانب الرقابة المالية والقانونية، وتقضي المادة الخامسة من نفس القانون بأن تشمل رقابة الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقييم الأداء " الرقابة علي استخدام المال العام علي أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية ومتابعة وتقييم أداء الوحدات الخاضعة للرقابة في مجالي الخدمات والأعمال ومراقبة الكفاية الانتاجية (قانون الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨)، وهذه المعايير لا يمكن تحقيقها إلا في حالة تطبيق الموازنة القائمة علي البرامج والاداء.

ولتقييم الوضع الراهن في مصر نحو تطبيق الموازنات الحديثة، فقد استخدمت الباحثة منهج التحليل الوصفي، والذي اعتمدت الباحثة في تطبيقه علي نوعين من أدوات التحليل الوصفي: الاولي أداة تحليل المضمون للنماذج الخاصة بالموازنة العامة للدولة ومرفقاتها في المحافظات الثلاث اسيوط- قنا- البحيرة باعتبارها الرائدة في مجال التحول نحو اللامركزية المالية. الثانية المقابلات الشخصية المتعمقة مع المسؤولين في المحافظات الثلاث وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج البحث.

**١- نتائج تحليل مضمون نماذج الموازنة ومرفقاتها:**

لدراسة وتحليل واقع الحال في الوحدات الإدارية المحلية للمحافظات الثلاثة ومديريات الخدمات التابعة لها، تم تحليل وتقييم مضمون البيانات والتبويبات الواردة في نماذج الموازنة ومرفقاتها التي حصل عليها الباحث، بشأن تجارب ومحاولات تطبيق موازنة البرامج والأداء في تلك الوحدات وعلي مدي السنوات المالية ٢٠١٤/٢٠١٥-٢٠١٩/٢٠٢٠، وقد كشف هذا التحليل عن أن هذه النماذج وما تضمنه من بيانات يتم إعدادها من واقع بيانات نماذج الموازنة الرسمية التقليدية القائمة علي البنود والاعتمادات، اي ان نماذج موازنة البرامج والأداء مصدرها بيانات الموازنة التقليدية، فالأولي يبدأ إعدادها عقب الانتهاء من الثانية، وبناء عليه فإن محاولات تطبيق موازنة البرامج والاداء ليست إلا مجرد استيفاء شكلي للنماذج المطلوبة من قبل وزارة المالية، بل لا يوجد أسس موضوعية لتوزيع أو تخصيص الاعتمادات (الابواب والبنود) بين مختلف البرامج الرئيسية والفرعية، وأن المعيار الوحيد للتوزيع هو إعداد العاملين التقديري لكل برنامج رئيسي، مع تقسيمهم إلي ذكور وإناث لإبراز البعد الاجتماعي للنفقة او المصروف، وذلك دون مراعاة أو توصيف لطبيعة وأهمية وخصائص كل برنامج ومدخلاته ومخرجاته، ودون تحديد أي مقاييس أو مؤشرات كمية أو

وصفية لنتائج الاداء المتوقع لكل برنامج، فما زالت المقارنة بين النفقات الفعلية والمقدرة علي مستوي الابواب والبنود هي المؤشر الوحيد لقياس الأداء

## ٢- تحليل نتائج المقابلات الشخصية

تناولت التساؤلات والاستفسارات الموجهة إلى السادة المسؤولين بإدارة الموازنة بالوحدات الادارية المحلية والمراقبون الماليون ومديرو الحسابات بنفس الجهات ومسئولي الجهاز المركزي للمحاسبات محورين رئيسيين: الأول يدور حول مدي إلمام هؤلاء المسؤولين بالمفاهيم الأساسية لموازنة البرامج والاداء، الفرق بينها وبين موازنة البنود والاعتمادات، هيكل التويب لموازنة البرامج والاداء، أسس وقواعد ومراحل إعدادها وما قد توفره من معايير ومقاييس مالية وغير مالية لتقويم الأداء.. الخ. المحور الثاني ويدور حول ما وصل إليه تفعيل تطبيق موازنة البرامج والاداء في الجهات التابع لها هؤلاء المسؤولين، من حيث مدي تلقي المسؤولين لبرامج التدريب اللازمة لفهم وإدراك جوهر ودوافع تطبيق موازنة البرامج والاداء، وهيكل تويب الموازنة الخاصة بجهات عملهم بشأن أهم البرامج الرئيسية والفرعية التي تضمنها الموازنة، آليات التطبيق، عرض خطوات تنفيذ هذا الأسلوب الجديد، أسس وقواعد وضع التقديرات وكيفية تخصيص النفقات علي البرامج والانشطة، دور وزارة المالية في تزويد الجهات الحكومية بالتعليمات والقواعد والأسس الواجب الالتزام بها عند إعداد الموازنة علي أساس البرامج، مدي وجود منشور تفصيلي سنوي من وزارة المالية شامل لكل ما سبق، وقد أسفرت تحليل إجابات وآراء المسؤولين حول هذه الأسئلة والاستفسارات عن النتائج الآتية :

### بالنسبة للمحور الاول :

تبين وجود قصور شديد في فهم وإدراك المسؤولين لهذا الأسلوب الجديد، وعدم الإلمام بالمفاهيم الأساسية لموازنة البرامج والاداء، بل لا يوجد لديهم الإدراك للفروق الجوهرية بينها وبين موازنة البنود والاعتمادات، والدليل علي ذلك أن هؤلاء المسؤولين يرون أن المتبع في إعداد موازنة البرامج والاداء حتي الآن ٢٠٢٠/٢٠١٩ هو نفس أسس وقواعد ومراحل إعداد الموازنة في شكلها التقليدي، ثم يتم في النهاية تخصيص النفقات المقدره- الاعتمادات- علي مستوي الأبواب والبنود بين مختلف البرامج الرئيسية والفرعية بنسبة اعداد العاملين لكل برنامج بعد تصنيفهم إلي ذكور وإناث وصولا إلي موازنة البرامج والأداء وفق آراء هؤلاء المسؤولين. كذلك في رأيهم أن الاختلاف الجوهرى بين موازنة البنود والاعتمادات وموازنة البرامج والأداء يكمن فقط في هيكل تويب الموازنة. أما عن مؤشرات ومعايير قياس الأداء فيري المسؤولين أنها تحقق من خلال مقارنة النفقات الفعلية بالاعتمادات المالية الخاصة بكل برنامج، ولا يوجد لديهم أية معلومات عن ضرورة وجود معايير أو مؤشرات غير مالية لقياس الأداء على مستوي البرامج الرئيسية والفرعية بكل إدارة أو قسم لتحقيق متطلبات محاسبة المسئولية.

## أما عن المحور الثاني :

كشفت المقابلات الشخصية عن أن هناك شبه إجماع بين المسؤولين عن إعداد مشروعات الموازنة بالوحدات الحكومية ومديريات الخدمات، والمراقبين الماليين ومديري الحسابات ومسؤولي الجهاز المركزي للحسابات بتلك الجهات، على عدم تفعيل وزارة المالية لنص المادة الرابعة للقانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعميم تطبيق موازنة البرامج والأداء بعد انتهاء الفترة الانتقالية منذ عام ٢٠١١/٢٠١٠. فالكل يجمع على أن نهج وزارة المالية لا يزال يسير على نفس أسلوب أو نمط الموازنة التقليدية للبنود والاعتمادات، وأن استعدادات الوزارة لتفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء لا تتجاوز مجرد عبارات موجزة ترد ضمن تعليمات منشور الموازنة السنوي، والتي تشير في كل مرة إلي التمهيد لتطبيق موازنة البرامج والأداء، بالإضافة إلي وضع كل وزارة هيكل تبويب موازنتها علي أساس البرامج الرئيسية والفرعية، ولكن دون ان يرفق بها أية آليات للتطبيق أو عرض لخطوات تنفيذ هذا الأسلوب الجديد وأسس أو قواعد الإعداد وكيفية وضع التقديرات، ودون تضمين منشور الموازنة أو نماذجها أي معايير أو مقاييس مالية لتقويم الأداء، وعدم اهتمام وزارة المالية بإعداد وتقديم برامج تدريب كافية لتوعية وتعريف المسؤولين بمفاهيم وأسس وآليات تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء.

## رابعاً: الاتجاه نحو اللامركزية في الوحدات الحكومية لتطبيق الموازنات الحديثة.

يمكن القول أنه مما يزيد من أهمية وحتمية التحول لتطبيق موازنة البرامج والأداء، تزامن متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والمنظمات والجهات المانحة الأخرى في هذا الاتجاه، مع متطلبات تلك الجهات بضرورة اتخاذ الحكومة المركزية المصرية خطوات عملية جادة نحو تطبيق مفاهيم وأفكار وأساليب اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الحكومية.

وقد كشفت الزيارات الميدانية للباحثة وما أجرته من مقابلات شخصية مع القيادات التنفيذية والشعبية عن أن ما قدمه قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ من دعم لتطبيق اللامركزية، حيث أعطي مرونة أكثر للمحافظات في سلطة توزيع الاعتمادات المخصصة لها علي القطاعات الخدمية المختلفة، بما يمنح السلطات التنفيذية والشعبية في المحافظات فرصة لتوجيه الموارد إلي القطاعات الخدمية الأكثر احتياجاً لهذه الموارد وبما يدعم خطة التنمية المخصصة لكل محافظة لمقابلة الاحتياجات العاجلة من الخدمات. وقد جاءت هذه الطلبات بشكل يفوق الإمكانيات المتاحة للخزانة العامة للدولة، وقد أدى ذلك بدوره إلي نشوب خلافات بين المحافظات من ناحية ووزارتي

---

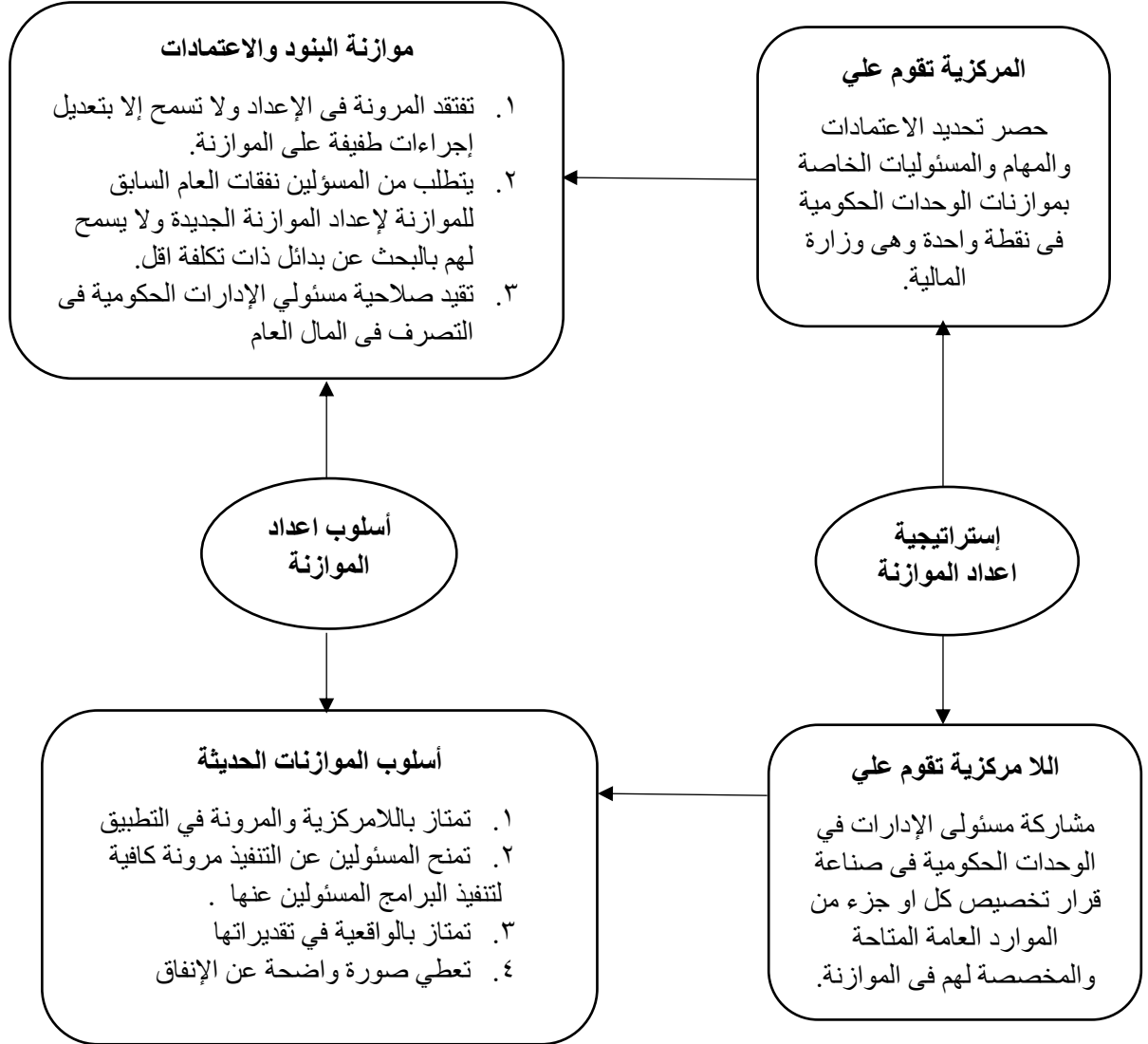
---

المالية والتنمية المحلية من ناحية أخرى بشأن تحديد مقدار الموارد الواجب تخصيصها، وأسلوب توزيعها داخل المحافظات، وهل هي من سلطة المحافظين المطلقة أم يجب أن تكون تحت إشراف ورقابة وزارتي المالية والتنمية المحلية بحيث لا يتم التوزيع أو التخصيص إلا بعد موافقتها.

وبناء على ذلك يمكن القول انه لا بد من تطبيق اللامركزية النسبية وليست المطلقة للحد من هذه المشكلات بحيث يتم تحقيق اللامركزية تحت إشراف ورقابة وزارة المالية، وأن يتم بناء التقديرات على أسس ومعايير كمية ووصفية للأداء وبرامج تعكس الاحتياجات الحقيقية وترتيبها وفق أهميتها النسبية فالمطلوب هو تحديد الاختصاصات وإعطاء المحافظين قدر من المرونة يتيح لهم فرصة تقدير الاحتياجات من الموارد وتوزيعها بين القطاعات الخدمية المختلفة، ولكن بشكل يساعد جهات الإشراف والرقابة الشعبية والتنفيذية المحلية والحكومة المركزية في القيام بدورها بشأن متابعة وتقويم أداء الوحدات الحكومية على ضوء تلك المعايير، وهذا لن يتحقق إلا من خلال تطبيق الموازنات الحديثة.

بذلك يمكن القول أن الطريق لتطبيق الموازنات الحديثة في مصر لن يكتب له النجاح ما لم يتم التدرج نحو تطبيق اللامركزية.

خامسا: الارتباط بين المركزية (موازنة البنود والاعتمادات) واللامركزية (الموازنات الحديثة)



سادسا: الإطار المحاسبي المقترح للتحويل التدريجي من المركزية نحو لامركزية الموازنة العامة  
تقترح الباحثة ثلاث مراحل لتطبيق الإطار المقترح

#### المرحلة الاولى : إجراءات تمهيدية

تلزم وزارة المالية أي جهة حكومية بتقديم الموازنة الخاصة بها والتي تضمن كل من المصروفات التي تقوم بإنفاقها وذلك بمراجعة هيكل نفقات العام السابق لإعداد الموازنة الجديدة مما يدفع إلي عدم الاهتمام بأولويات الإنفاق ولا يصبح هناك أي مجال للبحث عن بدائل أقل تكلفة، كما تحصل علي الإيرادات الذاتية لهذه الوحدة وتقوم بتزويد الجهة الحكومية بما تحتاجه من أموال لتغطية استخداماتها وهنا تظهر المركزية المطلقة من حيث الصرف والتحويل لوزارة المالية بدون أي تدخل من الجهة الحكومية وتظل الأعباء كاملة علي عاتق الدولة – بناء عليه يتطلب تطبيق المرحلة الاولى ما يلي :

- تحديد واضح لرؤية الوحدة الحكومية ورسالتها التي من خلالها يمكن تحديد أولوياتها وأهدافها.
- نظام متكامل للمعلومات ، نظام للرقابة وتقييم الاداء، نظام للتغذية العكسية ودعم الاداء، نظام عادل وموضوعي للتحفيز ، نظام لرقابة المخزون وتوحيد المشتريات الحكومية
- تشريع ملزم ومحفز للمنهج الجديد من خلال منظمات تشريعية تتبنى هذا التطبيق.
- جهاز تنفيذي مؤهل ومعد لفهم وتطبيق المنهج الجديد، بدءا من مجلس الوزراء والوزراء المعنيين بتطبيق النظام ، ولجان أو لجنة عامة للموازنة تضم الكوادر المؤهلة والداعمة للمنهج الجديد.
- أن يكون سلوك ونمط العاملين مستمر في هذا الاتجاه – اتجاه تبني وتطبيق المنهج الجديد – مع توفير التأهيل والتدريب المستمر لإكساب القائمين علي التطبيق والمتأثرين بالنظام الجديد الأبعاد المعرفية والسلوكية والمهارية المتعلقة بالمنهج الجديد، وارتباط ذلك بنظام متكامل للتدريب وتنمية الموارد البشرية بالمنظمة.
- تطبيق نماذج جديدة لإدارة الوحدات الحكومية مثل ربط الحوافز بالأداء، وربط البرامج والمشاريع بالأهداف.
- وضع نظام للتكاليف يمكن من خلاله تحديد تكلفة النشاط والوظائف وكذلك المنتجات او الخدمات المقدمة لارتباط ذلك بنظام الرقابة وتقييم الأداء وكذلك نظام تسعير خدمات ومنتجات الوحدات الحكومية حيث يترتب علي ذلك تقليل نفقات الحكومة تدريجيا وسيقل التمويل المركزي نسبيا تطوير للهيكل الوظيفي والتنظيمي بما يتلاءم مع الموازنة الحديثة المراد تطبيقها حسب المقومات الموجودة في البيئة محل التطبيق.

● الاستفادة من خبرات وإمكانيات القطاع الخاص في صناعة القرارات المتعلقة بكيفية الاستفادة من الموارد المتاحة الخاصة بالوحدات الحكومية ومشاركته في تنفيذ المشاريع المستهدفة حتى لو في المقابل يثم منحه بعض الامتيازات المادية أو المعنوية.

### المرحلة الثانية : تنازل وزارة المالية عن الإيرادات الذاتية للجهة محل التطبيق

عندما تتنازل وزارة المالية عن الإيرادات الذاتية للجهة محل التطبيق (الندرج في تطبيق اللامركزية) ولنفرض مثال أن الجهة محل التطبيق إجمالي مصروفاتها ١٠٠٠٠٠٠ وإيراداتها الذاتية وليكن ٢٠٠٠٠ في هذه الحالة تحتاج الجهة محل التطبيق من وزارة المالية فقط ٨٠٠٠٠ تمويل ومع مقارنة هذه الجهة بجهة أخرى لها نفس الظروف والحالة ولكن ما تطلبه من تمويل يقل عن الجهة محل التطبيق في هذه الحالة لا تقوم وزارة المالية بتقديم التمويل للجهة محل التطبيق الا بنفس القيمة التي تطلبها جهة المقارنة والتي تحتاج تمويل أقل وفي هذه الحالة تجبر الجهة محل التطبيق علي التطوير وابتكار برامج لتقليل التكلفة المطلوبة وبالتبعية لكل سنة نقل التكلفة تدريجياً، وبالتالي يقل تمويل وزارة المالية تدريجياً إلي أن نصل إلي أقصى درجة من اللامركزية المالية وبالتالي تخفض النفقات علي عاتق الحكومة، ويترتب علي ذلك ما يلي :

- زيادة كفاءة وفعالية الإنفاق الحكومي من الاعتمادات المالية.
- الحث علي المنافسة بين الوحدات متماثلة النشاط وزيادة التمويل الذاتي لها حيث تدعم أسلوب التوافق بين الإدارات الحكومية لتبادل الخبرات والإمكانيات بما يحقق أفضل نفع للمجتمع
- الكشف عن الفساد وإخضاع المخالفين للمسائلة
- التأكد من الاعتمادات المطلوبة تمثل مصالح اجتماعية وليست شخصية.
- تحقيق أقصى استغلال رشيد للموارد المتاحة.
- إتاحة الفرصة للمسؤولين لتحديد أولويات احتياجات الإدارة الحكومية واقتراح الخدمات والمشاريع الجديدة وتحسين ما هو موجود بالفعل.
- وضع الموازنات الفرعية لهذه الوحدات بطريقة ديمقراطية وذلك في ضوء ممارسة الرقابة على الأداء ومتابعة ما تم تنفيذه بما هو مستهدف.
- تبني هذه الاستراتيجية أسلوب التفاضل للوصول لأفضل تخصيص للموارد المتاحة.
- تخفيف العبء علي عاتق الحكومة وتولي هذه الوحدات أي قصور في الأداء.

### المرحلة الثالثة (ما بعد الوصول الي اللامركزية النسبية)

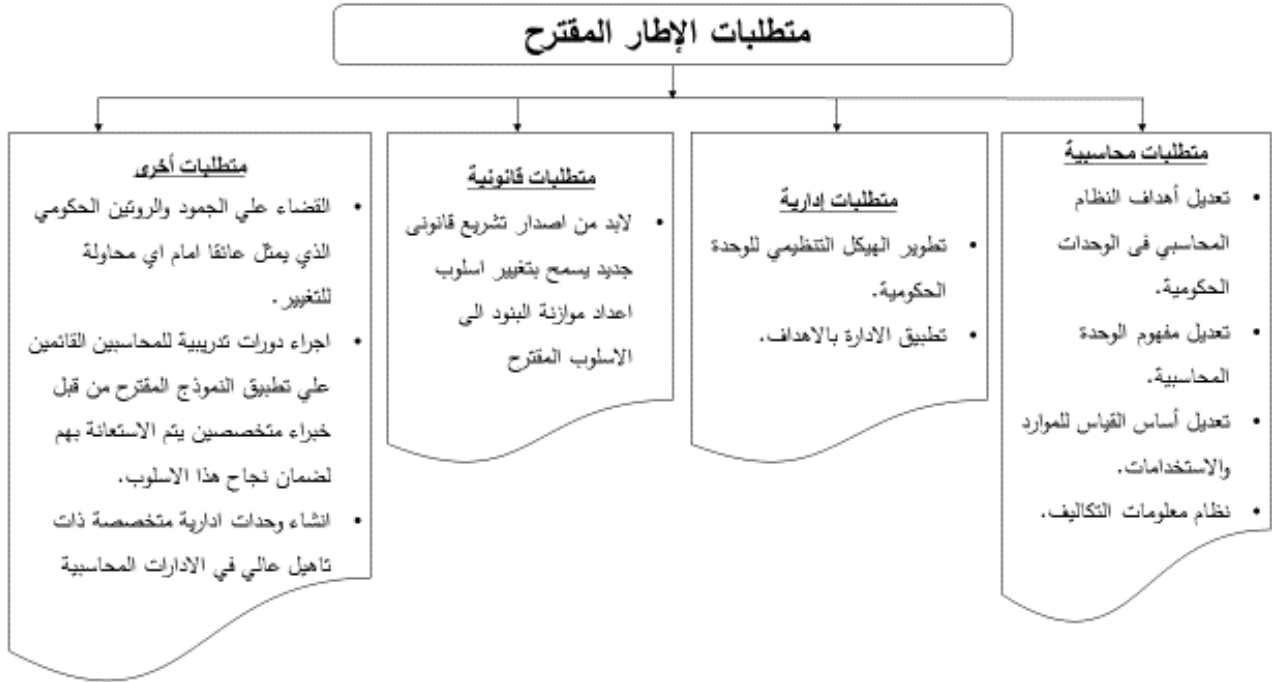
ان العبرة ليست بالإعلان عن الأخذ أو التوجه نحو اللامركزية، حيث أن اللامركزية ليست هدفا وإنما تعد سياسة فعالة تؤدي إلى إصلاح الإدارة والحكم في الدولة، كما أن مزاياها لا يمكن



الاستفادة منها إلا بتقوية مؤسسات وحدات الإدارة المحلية وتمكينها من أداء أدوارها حيث يترتب على الاخذ بأسلوب اللامركزية العديد من المزايا المتمثلة فيما يلي:

- التغلب على الروتين وتحقيق السرعة في اتخاذ القرار، ومن ثم فان الاستقلال التي تتمتع به الهيئات اللامركزية يساعد على تبسيط الاجراءات.
- المساعدة على ترشيد القرارات الإدارية نتيجة لتوفير المعلومات لدي متخذي القرارات بالوحدات الحكومية المختلفة.
- خلق الكوادر الإدارية من خلال تنمية المهارات والقدرات الإدارية بالوحدات الحكومية عن طريق إتاحة الفرصة لهم للتدريب علي تحمل المسؤولية وإعدادهم لتولي المناصب القيادية.
- تخفيف الأعباء والضغط على الحكومة المركزية من خلال السماح للوحدات الحكومية بمواجهة مشكلاتها وتلبية احتياجات؛ مما يتيح للقيادات المركزية قدرة أكبر علي مواجهة المشكلات القومية.
- أن الأخذ بأسلوب اللامركزية يؤدي الي اتساع نطاق الديمقراطية في الدولة من خلال مشاركة المسؤولين في الوحدات الحكومية في التعرف على مشكلاتهم والعمل على حلها.
- شعور العاملين بالأهمية نتيجة السماح لهم بتحمل المسؤوليات ومنحهم سلطة اتخاذ القرارات والتي فيها ما يولد لديهن الشعور بالرضا نتيجة عدم استئثار المستوي المركزي بكل السلطات
- خلق الاحساس لدي المسؤولين بملكيتهم للمشروعات الحكومية مما يجعلهم يسعون لحمايتها والمحافظة عليها
- تعظيم التمويل الذاتي للوحدات الحكومية ومن ثم تخفيف عبء الإنفاق علي وزارة المالية.

متطلبات تطبيق الإطار المقترح للتحويل التدريجي من المركزية في إعداد الموازنة العامة الي اللامركزية النسبية



**أهداف الإطار المقترح**

تسعي الباحثة من وراء استخدام الإطار المقترح لتطبيق الموازنات الحديثة الي تحقيق الاهداف التالية:

- الحد من صعوبات ومشكلات التحول الي تطبيق الموازنات الحديثة لتهيئة بيئة تسمح بتطبيقها.
- رفع كفاءة الإنفاق الحكومي من خلال زيادة معدلات أداء الخدمات الحكومية وجودتها.
- الاستغلال الكفاء للموارد البشرية والمادية (الطاقة) المتاحة على مستوي مراكز المسؤولية عن الأنشطة والحد من الطاقة العاطلة غير المستغلة.
- الكشف عن الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة للخدمات الحكومية لاستبعادها أو دمجها مع أنشطة أخرى.

• يترتب على تحقيق الأهداف السابقة هدف نهائي وهو الحد من جوانب الإسراف وعدم الكفاءة وتزايد النفقات الحكومية بلا مبرر وتحقيق الجدوى من الإنفاق الحكومي. إذ يجب ان يتم ربط كل نفقة أو مصروف بوحدات أداء معينة علي مستوي الأنشطة والبرامج.

#### مميزات الإطار المقترح لتطوير الموازنة العامة :

- أن اشترك الوحدة الحكومية في تقدير الإيرادات المتوقعة وكذلك عند إعداد واقتراح البرامج والأعمال داخل وحداتهم يعطي الموازنة صفة الموضوعية في التقدير ويقلل في التعارضات في التنفيذ.
- أن ربط عملية تقدير بنود الموازنة العامة بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تضعها الدولة يجعل نظام الموازنة العامة أداة جيدة لتنفيذ الخطط طبقا لجدول زمني محدد.
- أن معرفة قيمة الموارد التي يمكن تحصيلها خلال فترة زمنية طويلة نسبيا يمكن الدولة من معرفة مقدرتها المالية وبالتالي يمكن في ضوء هذه المقدره تحديد البرامج التي يمكن للدولة أن تقوم بتنفيذه وذلك حتى تتجنب وجود اختناقات ومشاكل تمويلية أثناء التنفيذ والاتجاه ألي طرق تمويلية أخرى مثل التمويل بالعجز والذي يصاحبه من تأثيرات ضارة على الاقتصاد القومي.
- أن تحديد الاهداف العامة وتقسيمها الي أهداف فرعية على مستوي كل قطاع وعلى مستوي الوحدات الحكومية يؤدي في النهاية إلى إمكانية وضع مجموعة من البرامج والمشروعات طويلة الاجل والتي يمكن تحديد أولوياتها طبقا لإمكانية الموارد المتاحة، وبالتالي يتم وضع خطط تنفيذية لتحقيقها يمكن عن طريقها تقدير بنود الاعتمادات والمخصصات اللازمة في الموازنة.
- أن النظر سنويا في الخطط وما تم تنفيذه من أعمال في ضوء المتغيرات المحيطة يؤدي بالتالي الي تحسين تقديرات الموازنة في السنوات القادمة أو في إعادة تقييم البرامج والخطط.

#### حالة تطبيقية لإبراز الإطار المقترح والتدرج نحو تطبيق اللامركزية النسبية

البيانات التالية تتعلق بتقديرات برنامج الخدمات التعليمية بالوحدة المحلية س ، ص عن السنة المالية ٢٠٢٠/٢٠١٩ (الأرقام بالآلاف الجنيهات).

النشاط الفرعي	عدد التلاميذ	إجمالي التكاليف	إهلاك الأصول
تعليم ابتدائي	١٧٠٠	٣٢٣٠٠	٤٣٠٠
تعليم اعدادي	٧٠٠	٢٢٤٠٠	١٥٠٠
تعليم ثانوي	٧٥٠	٣٣٠٠٠	٢٥٠٠

١- بافتراض ثبات عدد الطلاب بالوحدتين وبالتالي ثبات التكلفة ولكن تزيد الوحدة (ص) في تمويلها الذاتي عن الوحدة (س)

٢- إجمالي رقم التكلفة يتضمن قيمة اهلاك الاصول الثابتة .

٣- قدرة الوحدة (س) علي تمويل برنامجها يبلغ ٤٠٠٠٠ جنيها ، قدرة الوحدة ص علي تمويل برنامجها يبلغ ٥٠٠٠٠ موزعة بين انشطتها الفرعية بنسبة ١:١:٢

٤- تقديرات ربط اعتمادات الاجور والمرتبات (باب ١) للوحدة في الموازنة العامة عن نفس السنة افتراضا ٣٠٠٠٠٠ موزعة على الانشطة الفرعية بنسبة ١:١:٢

٥- الراتب الشهري المربوط علي الموازنة لمدير المدرسة الابتدائية المنتدب من المنطقة التعليمية يبلغ قيمته ١٢٠٠ جنيها

٦- الراتب الشهري لأحد المدرسين المعيّنين بالمرحلة الاعدادية والمنتدب للتدريس بالمرحلة الثانوية بنفس الوحدة يبلغ قيمته ٦٠٠ جنيها .

لإعداد موازنة البرامج والاداء للوحدة المحلية س ، ص يتبع الخطوات التالية :

١- تحديد وحدة الاداء التي تربط عليها بنود التكاليف المختلفة ، وحيث أن برنامج نشاط الوحدة الإدارية هو الخدمة التعليمية فإننا نري أن تكون وحدة الاداء هنا هي الطالب لان النشاط كله يدور حول تقديم الخدمة له في جميع المراحل التعليمية (ابتدائي ، اعدادي ، ثانوي )

٢- بعد تحديد وحدة الاداء يتم تحديد معدل (متوسط) ت كلفة وحدة الاداء عن كل نشاط فرعي كالتالي :

$$\text{معدل تكلفة الوحدة في التعليم الابتدائي} = 1700 / 32300 = 19 \text{ ج}$$

$$\text{معدل تكلفة الوحدة في التعليم الاعدادي} = 700 / 22400 = 32 \text{ ج}$$

$$\text{معدل تكلفة الوحدة في التعليم الثانوي} = 750 / 33000 = 44 \text{ ج}$$

٣- يتم تطبيق أساس الاستحقاق عند إعداد موازنة البرامج والاداء وذلك لكي تتحمل كل فترة بما يخصها من نفقات وايرادات بالإضافة الي استخدام هذا الأساس يساعد في تطبيق أنظمة التكاليف . ووفقا لذلك فإن اهلاك الاصول الثابتة يعتبر بند من بنود التكاليف فضلا عن كونه مصدرا من مصادر التمويل .

٤- يتم توزيع التمويل الذاتي للوحدة س (قيمة الناتج من السلع والخدمات التي تقوم الوحدة ببيعه ) علي الأنشطة الفرعية علي النحو التالي :

$$\text{التعليم الابتدائي} = (2 \times 4000) \div 4 = 2000 \text{ ج}$$

$$\text{التعليم الاعدادي} = (1 \times 4000) \div 4 = 1000 \text{ ج}$$

$$\text{التعليم الثانوي} = (1 \times 4000) \div 4 = 1000 \text{ ج}$$

توزيع التمويل الذاتي للوحدة ص

$$\text{التعليم الابتدائي} = (2 \times 5000) \div 4 = 2500 \text{ ج}$$

$$\text{التعليم الاعدادي} = (1 \times 5000) \div 4 = 1250 \text{ ج}$$

$$\text{التعليم الثانوي} = (1 \times 5000) \div 4 = 1250 \text{ ج}$$

٥- تمويل الحكومة لبرنامج الوحدة كالاتي :

تمويل الحكومة للنشاط الفرعي = إجمالي تكاليف النشاط الفرعي – (التمويل الذاتي + الاهلاك )

٦- يتم حساب الاجور الفعلية علي أساس قيمة الاجور التي ستدفع للعاملين بوحدة النشاط الفرعية ، وعلي ذلك فأجور العاملين بالأنشطة الفرعية تحسب علي الوجه التالي :

أجور العاملين بالمرحلة الابتدائية = ربط الموازنة + مرتب مدير المدرسة المنتدب

$$= (2 \times 30000) \div 5 + (12 \times 1200) = 12000 + 14400 = 26400 \text{ ج}$$

= اجور العاملين بالمرحلة الاعدادية = ربط الموازنة – مرتب المدرس المنتدب للمرحلة الثانوية

$$= (2 \times 30000) \div 5 - (12 \times 600) = 12000 - 7200 = 4800 \text{ ج}$$

أجور العاملين بالمرحلة الثانوية = ربط الموازنة + مرتب المدرس المنتدب من المرحلة الاعدادية.

$$= (1 \times 30000) \div 5 + (12 \times 600) = 6000 + 7200 = 13200 \text{ ج}$$

حيث ان تكلفة البرنامج من الانفاق الجاري وفقا لتبويب الموازنة العامة للدولة تشمل بايين هما :

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. أحمد علي غازي صقر؛ أ. هدير العدوي أحمد الجمال

باب اول : اجور

باب ثاني : نفقات جارية وتحويلات جارية

فإن تمويل الحكومة للباب الثاني = تمويل الحكومة للنشاط – ربط الموازنات للباب الاول الاجور

الوحدة المحلية (س) موازنة البرامج والاداء لنشاط الخدمات التعليمية عن السنة المالية ٢٠١٩/٢٠٢٠

النشاط الفرعي	وحدة الاداء	التكاليف			التمويل			ربط الموازنة	
		عدد الوحدات	معدل تكلفة الفرد	إجمالي التكلفة	ذاتي	إهلاك	حكومي	باب ١ أجور	باب ٢ نفقات وتحويلات جارية
تعليم ابتدائي	تلميذ	١٧٠٠	١٩	٣٢٣٠٠	٢٠٠٠	٤٣٠٠	٢٦٠٠٠	١٣٤٤٠	١٢٥٦٠
تعليم اعدادي	تلميذ	٧٠٠	٣٢	٢٢٤٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠	١٩٩٠٠	١١٢٨٠	٨٦٢٠
تعليم ثانوي	تلميذ	٧٥٠	٤٤	٣٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	٢٩٥٠٠	٦٧٢٠	٢٢٧٨٠
المجموع				٨٧٧٠٠	٤٠٠٠	٨٣٠٠	٧٥٤٠٠	٣١٤٤٠	٤٣٦٩٠

من خلال العرض السابقة نلاحظ ان :

التمويل الحكومي للأنشطة الفرعية على التوالي ٢٦٠٠٠، ١٩٩٠٠، ٢٩٥٠٠ بإجمالي تكلفة على الحكومة قيمتها ٧٥٤٠٠ وذلك عندما كان التمويل الذاتي للوحدة ٤٠٠٠

الوحدة المحلية ص (موازنة البرامج والاداء لنشاط الخدمات التعليمية عن السنة المالية

٢٠١٩ / ٢٠٢٠

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. أحمد علي غازي صقر؛ أ. هدير العدوي أحمد الجمال

النشاط الفرعي	وحدة الاداء	التكاليف			التمويل		ربط الموازنة	
		عدد الوحدات	معدل تكلفة الفرد	إجمالي التكلفة	ذاتي	اهلاك	حكومي	باب اجور
تعليم ابتدائي	تلميذ	١٧٠٠	١٩	٣٢٣٠٠	٢٥٠٠	٤٣٠٠	٢٥٥٠٠	١٣٤٤٠
تعليم اعدادي	تلميذ	٧٠٠	٣٢	٢٢٤٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٩٤٠٠	١١٢٨٠
تعليم ثانوي	تلميذ	٧٥٠	٤٤	٣٣٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠	٢٩٠٠٠	٦٧٢٠
المجموع				٨٧٧٠٠	٥٠٠٠	٨٣٠٠	٧٣٩٠٠	٣١٤٤٠

من خلال العرض السابقة نلاحظ أن:

- التمويل الحكومي للأنشطة الفرعية على التوالي ٢٥٥٠٠، ١٩٤٠٠، ٢٩٠٠٠ بإجمالي تكلفة على الحكومة قيمتها ٧٣٩٠٠ وذلك عندما كان التمويل الذاتي للوحدة ٥٠٠٠
- بالمقارنة بين الموازنتين للوحدتين س، ص نجد ان الوحدتين لهما نفس الظروف والبيئة ولكن الوحدة (ص) يزيد التمويل الذاتي لها عن الوحدة (س) وبالتالي يقل التمويل الحكومي للوحدة (ص) عن الوحدة (س) فعند طلب الاعتماد من وزارة المالية توصي الباحثة بأن تلزم وزارة المالية الوحدة س ابتكار برامج وانشطة تزيد من الايرادات الذاتية لها ومن ثم تحس الوحدات التي لها نفس الظروف والبيئة علي المنافسة والابتكار حتي تصل لأعلي مستوي من التمويل الذاتي لها وأقل قدر من تمويل وزارة المالية لنفقاتها وبالتالي ينخفض تدريجي تدخل وزارة المالية وتمويلها لنفقاتها إلي ان نصل لأعلي درجة من اللامركزية المالية .

#### نتائج البحث

- أن هناك مجموعة من المعوقات التي تواجه تفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر، كانت السبب الرئيسي وراء تأخر تعميم وعدم نجاح التطبيق في بيئة العمل الحكومية المصرية.
- أن نجاح وتحقيق أهداف تطبيق موازنة البرامج والأداء في مصر يتطلب ضرورة بناء وإعداد بيانات الموازنة على أسس ومعايير كمية ووصفية للأداء وبرامج تعكس الاحتياجات الحقيقية وترتيبها وفق أهميتها النسبية وتوفير بيانات ومؤشرات مالية وغير مالية لأغراض الرقابة وتقويم الأداء وهذا ما يتطلبه التحول التدريجي لتحقيق اللامركزية النسبية.

- كشف استخدام تحليل المضمون لنماذج الموازنة ومرفقاتها عن أن النماذج الخاصة بالبرامج والأداء يتم إعدادها من واقع بيانات الموازنة الرسمية التقليدية القائمة على البنود والاعتمادات، ولا توجد أسس موضوعية لتخصيص الاعتمادات على البرامج والأنشطة، وأن الأساس الوحيد المستخدم هو إعداد العاملين التقديري كل برنامج رئيس أو فرعي، مع تقسيمهم إلي ذكور وإناث لإبراز البعد الاجتماعي.
- أن بيانات موازنة البرامج والأداء هي مجرد استيفاء شكلي للنماذج الواردة من وزارة المالية، وأن التنفيذ الفعلي لأوجه الإنفاق يتم طبقا لما هو وارد في موازنة البنود والاعتمادات، دون وجود أي تقارير ختامية لمتابعة تنفيذ موازنة البرامج والاداء.
- أن بيانات نماذج موازنة البرامج والأداء في مصر تعد دون دراسة أو توصيف لطبيعة وأهمية وخصائص كل برنامج أو ربط مدخلاته بمخرجاته أو تحديد مقاييس أو مؤشرات كمية أو وصفية لنتائج الأداء لكل برنامج.
- أسفر استخدام أسلوب المقابلات الشخصية المتعمقة مع المسؤولين عن أن نهج وزارة المالية لايزال يسير على نفس نمط وإجراءات أسلوب الموازنة التقليدية للبنود والاعتمادات.
- هناك ارتباط قوي بين مقومات إعداد موازنة البرامج والأداء كأحد الموازنات الحديثة، وبين مقومات تطبيق اللامركزية المالية لأغراض الرقابة وتقويم والأداء.
- أن الإطار المقترح للتحويل التدريجي لتحقيق اللامركزية النسبية سوف يساعد علي تبسيط الاجراءات وواقعية الموازنة ويحد من مشكلات ومعوقات تطبيق الموازنات الحديثة في الوحدات الإدارية الحكومية، ويبرز دور كل من الحكومة المركزية والحكومات اللامركزية في الأقاليم.
- أن تطبيق الإطار المقترح سوف يشجع على المنافسة بين الوحدات الحكومية وذلك عن طريق ابتكار المزيد من الأنشطة والبرامج التي تساعد الوحدة علي زيادة إيراداتها الذاتية مقارنة بالوحدات مثلتها وبالتالي يقل الانفاق الحكومي تدريجيا ويخف العبء علي عاتق الدولة.

#### التوصيات :

- وضع وتنفيذ البرامج التدريبية اللازمة لرفع مستوي كفاءة الكوادر البشرية المنوط بها إعداد وتنفيذ ومتابعة موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية.
- وجود تشريع ملزم لتطبيق موازنة البرامج والأداء
- ضرورة أن تهتم الدولة المصرية بتعظيم التمويل الذاتي، وكذلك ضرورة توافر الإرادة السياسية لتطبيق اللامركزية، وتهيئة البيئتين التشريعية والإدارية، وتطوير القانون



- 
- 
- مراعاة باقي القوانين ذات الصلة بالعمل المحلي بما يعجل من التحول نحو اللامركزية في مصر.
  - إجراء تجارب عملية لتطبيق الإطار المقترح بأرقام فعلية تساعد علي إبراز سهولة إجراءات التطبيق ودورة في مجال الرقابة وتقويم الأداء
  - ضرورة التدرج في تطبيق اللامركزية المالية حتي نضمن أن تكون الأطراف المحلية مؤهلة جيداً لتحمل مسؤولية التطبيق، وأن تقوم الحكومة المركزية بدور أساسي في توفير شروط تطبيق اللامركزية وبناء القدرات المحلية (إعداد الكوادر البشرية وتوفير الأجهزة والمعدات التي تساعد على التنفيذ).
  - تحقيق التوازن بين اللامركزية السياسية والإدارية والمالية وذلك لإن مقدار النجاح الذي يمكن تحقيقه للوصول إلى مزيد من اللامركزية المالية مرتبط إلى حد كبير بدرجة اللامركزية الإدارية التي أمكن تحقيقها ومستوى السلطات المفوضة للسلطات المحلية والأدوار الرقابية الممنوحة للمجالس الشعبية المحلية.

#### المراجع :

#### أولاً: المراجع باللغة العربية الرسائل العلمية والدوريات

- ١- أحمد هاني بحيري " نظم الموازنة العامة للدولة ، مجلة البحوث التجارية ، ٢٠٠٨ ، مجلد ٣٠ ، عدد ٢ ، ص ٦٩-١٥
- ٢- إيمان جمعة سالم السيد "استخدام المحاسبة الادارية في تقييم وتطوير جودة التعليم الجامعي" - دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، ٢٠١٠ ، ص ٨٥ .
- ٣- إبراهيم عبد موسي السعيري ، نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء : بحث تطبيقي في مديرية بلدية النجف الأشرف ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية كلية الادارة والاقتصاد -جامعة القادسية ، ٢٠١٧ ، مجلد ١٩ ، عدد ١ ، ١٨٣-٢٠٣ .
- ٤- نصر عبد الكريم " تقييم جهود السلطة الفلسطينية للتحول لموازنة البرامج "معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) - والاداء رسالة ماجستير ٢٠١٦ .
- ٥- إبراهيم فهمي محمد كردية " اطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات في قطاع غزة" كلية التجارة الجامعة الاسلامية رسالة ماجستير ٢٠١٤ .
- ٦- علاء الدين غازي الحلو "مدي توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والاداء في الجامعات الحكومية في فلسطين دراسة حالة جامعة الاقصى "الجامعة الاسلامية غزة - رسالة ماجستير ٢٠١٧ .

- ٧- سلمان حسين عبد الله، جوان جاسم خضير، موازنة البرامج والاداء وسيلة لتعزيز الرقابة في الوحدات الاقتصادية الحكومية (بحث من اطروحة دكتوراه) **مجلة العلوم الاقتصادية والادارية**، ٢٠١٦، مجلد ٢٢ عدد ٨٩، ٤٥٤-٤٦٦.
- ٨- سيد عطيتو محمد علي " تفعيل موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء لسد عجز الموازنة العامة، ٢٠١٣، نشرة جمعية الضرائب المصرية مجلد ٢٣، عدد ٩٢، ص ٤٩-٥٦
- ٩- عبد المجيد عيد رشاد عبد القادر، دور اللامركزية في تحقيق التنمية المحلية في مصر، جامعة عين شمس- كلية التجارة-الاقتصاد، رسالة ماجستير ٢٠١٢
- ١٠- عبدالله فراج عبد الرحيم ليثي، "تطوير مدخل تكلفة النشاط لزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء الداخلي" بالتطبيق في شركة مصر للألومنيوم، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- ١١- عبد العزيز محارب" موازنة البرامج والأداء" **مجلة المال والتجارة** - مصر، ٢٠١٢ عدد ٥٢٣ ص ١٤-٣٦.
- ١٢- محمد صبري إبراهيم ندا" مراجعة الوحدات الحكومية في ضوء تطبيق موازنة البرامج والأداء"، بحث مقدم إلي مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الاداء، الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بالاشتراك مع الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ووزارة المالية المصرية، القاهرة، الفترة من ١٩-٢٠ أكتوبر ٢٠٠٢، ص
- ١٣- مرام علي الحربي، "مدي فعالية تطبيق الموازنة الصفرية في القطاعات الحكومية السعودية - دراسة ميدانية، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية**، ٢٠١٨، مجلد ٢، عدد ١٠، ص ١-٢٥
- ١٤- هدي دياب احمد صالح تطبيق موازنة البرامج والاداء ودورها في تحقيق كفاءة الاداء بالوحدات الحكومية دراسة تحليلية علي الوحدات الحكومية بمنطقة الباحة **مجلة الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا (امارباك)**-الولايات المتحدة الامريكية ٢٠١٥ مجلد ٦، عدد ١٧، ص ١٠٢-٨٧.
- ١٥- هشام حسن عواد المليجي "الرقابة المحاسبية علي الاداء الحكومي بالتطبيق علي قطاع الخدمات التعليمية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية تجاره وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، ١٩٩٢، ص ٨١
- ١٦- هيثم أحمد حسين "دراسة تحليلية لأثر التطبيقات الحديثة للموازنات علي الكفاءة ودقة التقديرات"، دراسة تطبيقية علي شركة بترول بلاعيم، رسالة ماجستير، ٢٠١٤
- ١٧- يونس حسن عقل" الحكومة الالكترونية وتأثيرها علي النظام المحاسبي الحكومي - دراسة اختبارية، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، ٢٠٠٦، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٦٧، السنة ٤٥.

#### مراجع اخري

- ١- القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعديل قانون الموازنة العامة للدول.
- ٢- أحمد علي غازي صقر. المحاسبة في الوحدات الحكومية الواقع والمستقبل . جامعة المنصورة ٢٠١٠ منشورات الموازنة العامة للدولة، وزارة المالية

- 
- 
- ٣- أحمد سالم ، التجربة المصرية في التحول إلي موازنات الاداء، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة علي الاداء ، القاهرة ١٩-٢٠ أكتوبر ٢٠٠٢، ص ٤.
  - ٤- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨
  - ٥- موقع وزارة المالية: [Ktp://www.mof.gov.eg](http://www.mof.gov.eg)
  - ٦- موازنة البرامج والاداء تجارب دولية للتحول الي موازنة البرامج والاداء صادر عن برنامج الحرية الاقتصادية ٢٠١٨.
  - ٧- منشورات الموازنة العامة للدولة ، وزارة المالية .

#### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Alain Alaa Mohamed Malo & Melegy Magdy Melegy Abdul Hakim, (2017). Program and performance Budgeting System in Public Sector Organizations: AN analytical study in Saudi Arabian Context **International Business Research**, 1(10), 1913-9012.
- 2- Boulding, Carew; Wampler, Brian, "Voice, Votes, and Resources: Evaluating the Effect of Participatory Democracy on Well-being", **World Development**38.1 (Jan 2010): 125.
- 3- Carpenter, Jamie ,"Residents to control anti-lout kitty", **Regeneration & Renewal** (Mar 30, 2009): 5
- 4- De los Santos, Maria Cristina M, 2016,"Local Government Units' Environmental Governance for Economic Sustainability", **International Conference on Management, Leadership & Governance**, P. 68-75
- 5- Ekpenyong, Ekanem (2014) Zero-Based Budgeting as A management Tool for Effective University Budget Implementation in University of Calabar, **European Journal of Business and Social Sciences**, Vol. 2, pp 11-19.
- 6- Haxholli, Burim (2015) Zero Based Budgeting in KCS Implementing Zero Based Budgeting Method in Kosovo Correctional Service, Rochester Institute of Technology, New York:Henrietta,PP:1-53.
- 7- Leatherdale, Duncan. Northern Echo, "Have a say on how cash is to be spent, [Darlington (UK)] 13 Nov 2012: 11
- 8- Nitzsche, Philipp; Pistoia, Adriano; Elsässer, Marc, "Development of an Evaluation Tool for Participative E-Government Services: A Case Study of Electronic Participatory Budgeting Projects in Germany", **Administratie si Management Public** 18 (2012): 6-25.
- 9- Karcan, Erhan & Yazici, Kuddui, (2015). Performance – Budget Arrangements, the Implementation Process and Advancements in Turkey. **International Journal of BUSINESS and Social Science**, 6 (4), 155 – 166.
- 10- Sabo R. (2014). Performance-Based Budgeting, A Short History: Formulation and Execution of Performance Based Budgets. Oracle Corporation, September 2014, pp. 1 – 7.

---

---

**A suggested accounting framework for a gradual transition from centralization towards decentralization of the public budget considering contemporary trends.**

**(An Empirical Study)**

***Dr. Ahmed Ali Ghazi Sakr and Hadeer el adawey elgammal***

**Abstract:**

The aim of the research is to develop an accounting framework for the gradual transformation from centralization towards decentralization of the public budget in order to reduce the difficulties or problems of transition to the application of modern budgets (budget programs and performance), to raise the efficiency of government spending by increasing government performance rates and quality, efficient use of available human and material resources ( energy), reducing unused idle energies, limiting the aspects of extravagance, inefficiency, and the unjustified increase in government expenditures, and achieving the feasibility of government spending.

The researcher concluded through her analysis of previous studies and what the experiences of countries and research indicated that there is a link between the requirements for applying modern budgets in government units and the requirements for the success of decentralization, as well as the objectives of applying modern budgets and the results of the application of decentralization, and then the researcher reached the proposed accounting framework; To support and reduce the difficulties of applying modern budgets.

---

---

The research ended with the researcher presenting a number of recommendations, including: the necessity of gradual application of financial decentralization; In order to ensure that the implementing parties are well qualified to bear the responsibility for implementation, and the need to provide the appropriate environment and the necessary capabilities to ensure the good implementation of the proposed framework as a previous stage before the implementation of modern budgets, in order to overcome the obstacles that impede their implementation and to benefit from limited resources at all levels, starting with the ordinary citizen to the overall economy of the country.

**Keywords:** centralization, decentralization, traditional budget, balancing performance programming budget, advanced budgets.