

التكليف الفني والإداري لنماذج الموازنة الحديثة

عبد المعطي عساف
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة عمان الأهلية

ملخص

لقد تضمن هذا البحث تحديداً لنماذج الموازنة العامة المختلفة، كنموذج الموازنة التقليدية، ونموذج موازنة الأداء، ونموذج موازنة التخطيط والبرمجة، والموازنة الصفريّة. وقد تم تقديم تعريف شامل بكل نموذج منها، وبأهم التطورات والتحويلات التاريخية والموضوعية التي أدت إلى نشوئها، وما هي أهم التمايزات والفروقات التي تميز كل منها عن الآخر، كما تم إبراز وظائف هذه النماذج مع التركيز على علاقتها بوظيفة الإدارة وبدورها في تحقيق الفعالية الإدارية.

هذا وقد تضمن البحث تحليلاً مفصلاً لأهم خصائص كل نموذج منها، وللأسس والمبررات التي يقوم عليها ويستند إليها، وما هي أبرز المزايا والإضافات التي يقدمها، وأهم العيوب والنواقص التي يعاني منها، وذلك في صورة تقييمية شاملة.

ABSTRACT:

The study examined several budget models, such as the traditional budget, performance budget, programming and planning budget, and the zero budget. It presented a comprehensive definition of each budget type, its origins, the relationship

of each type to management, and the main differences among the different types.

The study also presented a detailed analysis of the characteristics of each type of budget, its main rationales, and the main advantages and disadvantages of each.

١ - مقدمة

ليس ثمة شك في أن الموازنة «كمنهج» يتم السعي خلاله لإحداث توازن بين الإنتاج والاستهلاك أو بين الدخل والإنفاق تعتبر فكرة قديمة جداً، ويشير بعض الباحثين إلى أن «النبي يوسف عليه السلام» قد وضع موازنة للاستفادة من سنوات الرخاء والوفرة وذلك على أساس التوازن بين إنتاج القمح واستهلاكه^(١). وأنه يمكننا الإدعاء بأن مثل هذا المنهج كان يؤخذ بالحسبان بالنسبة لكافة الدول في العصور السابقة، بل وبالنسبة لكافة الأفراد والجماعات، وذلك استناداً لفرضية أن الإنسان اقتصادي بطبعه، وأنه لا بد أن يأخذ بالحسبان كيف ينظم حياته في إطار من التوازن الاقتصادي.

ولكن قدم هذا المنهج لا يرتبط بالضرورة بقديم فكرة الموازنة بالمعنى المعاصر لها، ففي العصور القديمة والوسيلة كانت إيرادات الدولة تعتمد بالدرجة الأساسية على غلة المحاصيل الزراعية والأملاك العامة التي كانت تعتبر في نسبتها العظمى ملكاً خالصاً للحكام، وقد كان هؤلاء الحكام يعتمدون على هذه الإيرادات في الإنفاق على الجيش وغيره من المرافق أو المنشآت العامة، أما إذا أخرج الأمر إلى مزيد من الإنفاق، وخاصة في

(١) علي عبد الرحيم. موازنة البرامج والأداء: أداة للتخطيط والرقابة الإدارية في القطاع الحكومي، مجلة المحاسبة، العدد الخامس (جمعية المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الكويت، الكويت: ١٩٧٥/ ١٩٧٦) ص ١٠١ وقد أخذ ذلك عن:

David Solomons, The Historical Development of Costing Studies in Costings; edited by David Solomons (swcol & Maxwell Ltd. 1922) P.45.

أوقات الحروب، فقد كان يتم اللجوء للأهالي للتبرع بجزء من أموالهم أو ممتلكاتهم من أجل ذلك. وبناءً عليه فإنه لم يكن، كما يبدو، يوجد المبرر للتفكير في نظم أكثر تطوراً على هذا المستوى بالنسبة لمعظم الدول في هذه المراحل التاريخية^(٢).

يستثنى من ذلك الوضع بالنسبة للدولة الإسلامية التي تعددت مصادر الإيرادات العامة فيها وتنوعت، وكانت حصيلتها كبيرة جداً بالمقاييس المطبقة في ذلك الوقت، وهذا ما استوجب في تقديرنا الأخذ بنظام الحسبة، والتفكير في الطرق والأساليب التي سيتم توزيع الإيرادات على ضوئها، ولعلنا نستشعر أن في هذا التوجه، وهذا الوضع، ما يجعل للأفكار الخاصة بأهمية الموازنة بين حصيلة الإيرادات واتجاهات إنفاقها موقعاً مهماً في الفكر المالي والإداري في الدولة الإسلامية^(٣).

وبالطبع، فإنه لا يمكن الإدعاء بأن الدولة الإسلامية أو غيرها من الدول (التي ربما اعتنت بحسابات الإيرادات العامة وإنفاقها) قد عرفت الموازنة العامة بالمفهوم المعاصر لها، وكما يشير معظم الكتاب؛ فإن بداية العهد بهذا الأسلوب، وطبقاً لهذا الفهم تقريباً، تعود إلى القرن الثامن عشر حيث بدأت بريطانيا بتطبيق الفكرة في عام ١٧٣٣، وعملت على إعداد موازنة تغطي سنة مالية مقبلة يتم إعدادها وتنفيذها تحت مراقبة البرلمان. وقد اتسع انتشار الفكرة في القرن التاسع عشر، فعملت فرنسا على تطبيق أسلوب الموازنة السنوية بدءاً من عام ١٨٢٠، وفي روسيا عام ١٨٣٦، وفي مصر عام ١٨٨٠، أما الولايات المتحدة فقد تم تطبيق ذلك في القرن العشرين، وقد تم وضع أول موازنة على المستوى القومي في نهاية عام ١٩٢١^(٤) عندما تم اعتماد أول مشروع قانون للموازنة والمحاسبة^(٥)، ومنذ ذلك الحين ظلت الموازنة تشهد تطورات هامة وواسعة نظراً لتطور المجتمعات السريع، وإلى تطور عملية البحث واتساعها، وتعدد مداخلها وتنوعها. وأنه

(٢) و (٣) عبد الحمي الخولي، الموازنة العامة والمحاسبة الحكومية (١٩٧٨): ص ١٣.

(٤) علي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص ١٠١ - ص ١٠٢.

(٥) Wallace K. Swan. The critical Debates Applicable to Budgeting. in HandBook on Budgeting and Financial Management.ed. by Jack Rabin Thomas Lynch. (Newyork, Marcell Dekker Iun, 1983) P.17 .

يمكننا أن نتعرف على أبرز هذه التطورات بالنظر إلى الموازنة من خلال أبعادها وصورها المختلفة. وسيعتمد الباحث في ذلك على المنهجين التاريخي والتحليلي، وعلى معطيات الدراسات النظرية التي ركزت على موضوع الموازنة وأساليبها الحديثة، مما يسمح بتوضيح الصورة كاملة لرجل القرار، وتمكينه من ترشيد اختياراته على ضوء ذلك.

٢ - النموذج التقليدي:

يطلق على هذا النموذج مسمى «الموازنة الخطية» أو «موازنة البنود»، وللتعريف بهذه الموازنة يمكن أن ينظر إليها من خلال عدد من الموضوعات الفرعية، كما يلي:

١-٢ النشأة التاريخية: ويعود أصل نشأة الموازنة بهذا المفهوم وتطوره إلى تاريخ نشأة حق الشعب في مناقشة محتويات وثيقة الموازنة واعتمادها، وتعتبر بريطانيا أول دولة عرفت هذا الأمر وأكدت في ثلاثة مبادئ أساسية هي^(٦):

أولاً: مبدأ اعتماد البرلمان للإيرادات العامة.

ثانياً: مبدأ اعتماد البرلمان للنفقات العامة.

ثالثاً: مبدأ اعتماد البرلمان للإيرادات والنفقات بصفة دورية.

ولعلنا نلفت الانتباه هنا، إلى ملاحظتين:

أ - إن إرساء هذه المبادئ وتمكينها، والعمل بها، لم يحدث ويتم بتلك السهولة أو البساطة التي تبدو للمتتبع المعاصر حالياً، بل إنها استندت إلى عملية فضائية وصراعية طويلة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في بريطانيا، وربما في غيرها من الدول التي حاولت أن تطبق هذا الأسلوب في القرون السابقة، وقد

(٦) محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، (دار المعارف بمصر، القاهرة: ١٩٦٩) ص ٤٢٣ .

اقتترنت العملية الصراعية في بعض الأحيان بثورات شعبية دامية^(٧).

ب - لأنه لم يتم تطبيق هذه المبادئ مرة واحدة، بل أخذت عملية التطور عشرات السنين حتى أمكن تكاملها بهذه الصورة. فتطبيق المبدأ الأول استمر في بريطانيا لأكثر من مئة عام حتى أمكن السير في طريق الخطوة الثانية، وهذا ما حصل بالنسبة لفرنسا والولايات المتحدة، وربما غيرها من الدول الأخرى.

وقد يسأل سأل: وكيف يتم العمل بالمبدأ الأول دون غيره عملياً؟ وللإجابة على ذلك، يشير (Rosenbloom) بأنه يتم عادة تحديد اعتمادات معينة للهيئات أو المؤسسات الحكومية على ضوء الإيرادات المحددة، لتقوم هذه المؤسسات بعمليات الإنفاق التي ترتأبها ملائمة دونما رقابة ملموسة من السلطة التشريعية، حيث لا يحق لهذه السلطة أن تتساءل عن أوجه الإنفاق، أو عن الفوائد أو العوائد التي تترتب عليها، ويطلق على هذا الشكل من الموازنة مسمى (Lump-sum budget).^(٨) وكما يلاحظ فإن هذا الأسلوب يحتفظ للسلطة التنفيذية بصلاحيات مطلقة من هذه الناحية، وإن كان يغفل يدها، ويحدد هذه الإطلاعية من خلال فرض القيود على الإيرادات.

تتصل فكرة الموازنة التقليدية بالأفكار الأساسية التي قام عليها المدخل المؤسسي

(Institutional Approach) الذي تمتد جذوره إلى قواعد الفكر الاجتماعي والسياسي والإداري التقليدي، وبالذات إلى نظرية «ماكس فيبر» في «البيروقراطية». وتقوم فكرة هذا المدخل على أساس افتراض رئيسي مفاده، أنه يمكن فهم ودراسة النظم السياسية والإدارية والاجتماعية وممارساتها، وبناء نظرياتها، بالتركيز على أبنيتها

(٧) تكفي الإشارة إلى أن إقرار المبدأ الأول (اعتماد الإيرادات العامة) في بريطانيا لم يأت إلا إثر ثورات شعبية وصراعات كبيرة بين السلطين التشريعية والتنفيذية كان من أثرها إصدار وثيقة إعلان الحقوق من قبل الملك شارل الأول عام (١٩٢٨) وإقرار هذا المبدأ. كما أن إقرار المبدأ الثاني في فرنسا لم يتم إلا إثر انتصارات الثورة الفرنسية مباشرة حيث قررت الجمعية التأسيسية ذلك عام ١٧٨٩: لاحظ: المرجع نفسه، ص ٢٤ أيضاً: قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص ١٨.

(٨) David Rosenbloom, Public Administration, (New York: Random House Inc, 1986) P. 263 .

وهياكلها العامة (Structure)، وتحديد عناصرها أو مكوناتها ومستوياتها وخصائصها الهرمية، وعلاقاتها الرسمية. فالسياسة العامة للدولة مثلاً تعتمد بالدرجة الأولى على التكوين الهيكلي لحكومتها، وعلى بقية العناصر والعلاقات الرسمية التي تحدد هذا التكوين وتحكمه. كما أن الكفاءة الإدارية (Efficiency) لأية منظمة إدارية بيروقراطية تتحدد بطبيعة البنية العامة (الهيكلي) لها، ويمدى التزامها بالقواعد والمبادئ الرسمية التي تنظم وجودها. وهكذا بالنسبة لأية كيانات مؤسسية أخرى^(٩).

وقياساً على هذا المفهوم العام، فإنه أصبح ينظر إلى الموازنة العامة بأنها تخضع في تنظيمها ودورها إلى المحددات الهيكلية التي يتكون منها الكيان المؤسسي للدولة، بل إنها نفسها تمثل عنصراً هاماً في هذا البناء، ولا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص أو المبادئ التي تحكمها بحيث يتم تنظيم الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة بالاستناد إليها. ولعل الحديث عن مبادئ (الموازنة) يتصل اتصالاً مباشراً بهذا الفهم التقليدي.

٢-٢ (الموازنة) التقليدية ووظائف الإدارة: لقد تبين لنا أن ظهور (الموازنة) العامة قد جاء تاريخياً بعد صراع ساخن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، وربما بين الشعب والحكومة، وذلك في محاولة من الشعب والسلطة التشريعية التي تمثله لفرض قيود على تعسف السلطة التنفيذية وجموحاتها، وإخضاعها لمشئمة الإرادة العامة لأغلبية المواطنين، سواء كان ذلك فيما يتعلق بتصرفاتها الخاصة بالحصول على الإيرادات العامة أم بتحديد أوجه إنفاقها.

ومن هنا، فإنه أصبح ينظر إلى «الموازنة العامة» باعتبارها الأداة الرقابية الأولى التي تستطيع السلطة التشريعية من خلالها أن تراقب أعمال السلطة التنفيذية، وهذا ما جعل وظيفة الرقابة تبدو وكأنها إحدى وظائف الموازنة، إن لم تكن الوظيفة الرئيسية لها. وقد عزز هذا الاتجاه أنه جاء منسجماً مع الخصائص المميزة للفكر الإداري في هذه المرحلة التاريخية التي نضجت فكرة الموازنة التقليدية خلالها. حيث أن الفكر الإداري

Wallace K. Swan, Op. Cit. PP. 22-23 .

(٩) لاحظ:

كان يقوم على أساس تأكيد مطلب الكفاءة الإدارية ممثلاً في تحقيق أكبر العوائد بأقل التكاليف، وذلك بغض النظر عن أية اعتبارات انسانية، وأن المدخل المناسب لتحقيق ذلك كان يبدو متمثلاً في ضرورة التزام العاملين بالمبادئ والقواعد والأساليب التي تحدد لهم التزاماً حرفياً، وأنه لا بد من خضوعهم لمراقبة صارمة كضمانة لتحقيق هذا الالتزام، وقد كانت الموازنة العامة على مستوى الادارة الحكومية تبدو وكأنها تمثل أهم هذه القواعد والأساليب التي يفترض الالتزام بها حتى يمكن تقليل نسبة الفاقد. وتشجيع مستويات عالية من الانتاجية، وتقوية الرقابة الادارية على عمليات الحكومة وممارساتها^(١٠).

وبذلك فان الموازنة اصبحت تبدو ذات صفة مزدوجة: فهي تبدو كقانون هام ينظم الايرادات والمصروفات العامة، ويمر وضعه بجميع المراحل التي يمر بها لإجراء وضع القانون، منذ بداية فكرته وحتى المصادقة عليه وصدوره من السلطة التشريعية، وبالتالي لا يجوز مخالفتها أثناء التطبيق ولا تترتب مساءلة ومسئولية عامة عن ذلك أمام السلطة التشريعية نفسها. كما أنها في الوقت نفسه تبدو عملاً إدارياً، سواء في كيفية تنظيمها للإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة شاملة، أم من حيث أنها تمثل ضابطاً وموجهاً ورقياً على كل التصرفات المالية للحكومة التي عليها أن تلتزم بهذا التنظيم في تصرفاتها.

ولما كانت الموازنة العامة وثيقة رئيسية تصدر عن السلطة التشريعية، وتحدد المسؤولية عنها في أعلى المستويات الإدارية والسياسية في الدولة، فقد أصبحت تؤدي إلى بعض النتائج الأساسية على مستوى الإدارة الحكومية وأساليب عملها، ولعل أبرز هذه النتائج الأساسية على مستوى الإدارة الحكومية وأساليب عملها، أنها أدت إلى زيادة حرص المسؤولين على عدم تعرضهم للمساءلة البرلمانية، وبالتالي دفعهم لإمسك كافة الأمور بين أيديهم، وفرض رقابة قاسية على المستويات الدنيا، وبالقدر الذي جعل وظيفة الرقابة تمثل أهم وظائف الإدارة على الإطلاق في هذه المرحلة.

(١٠) David Rosenbloom, Op. Cit. P. 263 Wallace K. Swan, Op.cit.PP. 16 - 17.

٣-٢ تبويب الموازنة التقليدية: إن من أهم الأسس التي تجب مراعاتها في إعداد الموازنة العامة وتبويبها أن يتم إظهار التقديرات الخاصة بالإيرادات أو بالنفقات بصورة تفصيلية غير مجملة، وذلك حتى يمكن التعرف على مصادر هذه الإيرادات ونسب تحصيلها، كما يمكن التعرف على أوجه الإنفاق واهتماماتها، وبدون ذلك فإن السلطة التشريعية لا تستطيع القيام بمناقشة مشروع الموازنة مناقشة موضوعية تأخذ بالاعتبار اتجاهات السياسة العامة، وأبعاد المصلحة العامة لجمهور المواطنين. كما لا تستطيع أن تراقب سير عمليات التنفيذ، ومدى سلامتها وملاءمتها للسياسات والمصالح العامة، ومدى انسجامها مع التقديرات المصادق عليها.

إضافة إلى ذلك: فإنه يتصح بالعمل ما أمكن على تبسيط عملية تنظيم الموازنة أو تبويبها، وذلك حتى يتيسر فهمها من قبل المواطنين الذين ترتبط نسبة كبيرة من مصالحهم بها، فهم الذين يتحملون أعباءها، وتعتبر جيوبهم أهم مصادرهما. وكذلك فهمها من قبل الموظفين المعنيين بإعدادها أو بتنفيذها، وذلك حتى يسهل عليهم القيام بذلك دون مشقة، وبصورة تحقق الأهداف التي تنعقد عليها. ومن أهم مداخل هذا التبسيط أن يتم توحيد التبويب في الوحدات الإدارية التي تبدو أنها متشابهة، وكذلك توحيد التسميات الخاصة بكل تصنيف من التصنيفات، مع الحرص ما أمكن على عدم الإسراف في تجزئة العناصر التي تشملها الموازنة بحيث تتعدد التقسيمات أو التصنيفات الجزئية والفرعية تعدداً لا تسهل متابعته. ومن أهم الأسس التي يتم التبويب على ضوءها:

أولاً : الأساس الاقتصادي، حيث يتم على ضوءه تقسيم الموازنات العامة إلى نوعين هما:

١ - الموازنات الجارية، وهي التي تتميز نفقاتها عادة بالدورية والتكرار، كالأجور والمرتبات، أو معدلات الاستهلاك ونفقات التشغيل الخاصة بالأدوات والتجهيزات.. إلخ. وقد تكون الإيرادات التي تتضمنها هذه الموازنة أيضاً إيرادات جارية، وذلك حتى يتم تغطية النفقات الجارية بالاستناد إلى مصادر تبدو متميزة بالثبات والاستمرارية أيضاً، وذلك كالضرائب

والرسوم، وهذا هو الذي يبدو مفضلاً من وجهة نظر الإدارة المالية العامة لأنه لا يؤدي إلى إرباك الحكومة، ولا يسمح بأن يعطل عملية العمل فيها.

٢ - الموازنات الرأسمالية وهي التي لا تتسم نفقاتها ولا إيراداتها بالتكرار أو الدورية والانتظام، وهي التي يتم تخصيص نفقاتها بالدرجة الأساسية لأغراض الاستثمار الذي يؤدي إلى تنمية العوائد والإيرادات العامة، ويسمح بتنامي الدخل والانتاج القومي تنامياً منسجماً مع اتجاهات التكامل والتقدم الذاتي. وبذلك فإن الإنفاق الرأسمالي يهدف إلى تكوين الرأسمال الوطني، أو إلى خلق البنية اللازمة لانطلاقة التنمية كإنشاء المدارس والجامعات والمستشفيات وطرق المواصلات... إلخ.

وقد يتم تمويل هذه الموازنات من أية فوائض قد تترتب على الإيرادات الجارية، أو من عوائد الإيرادات الأخرى الرأسمالية المتمثلة في أرباح وعوائد المشروعات الاستثمارية التي يتم إنشاؤها، أو من مصادر أخرى غير جارية للإيرادات، كالإعانات والهبات والقروض... إلخ.

ومما ينبغي الإشارة إليه في هذا السياق، أن وثيقة الموازنة العامة قد تعتمد إلى إبراز الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية وكأنهما ميزانيتين فرعيتين، ولكل منهما ما يميزه، وقد لا تبرز ذلك بهذه الصورة وتكتفي بتبويب المصاريف الجارية في بعض الأبواب والمصاريف الرأسمالية في أبواب أخرى. كأن يقال باب الأجور والمرتبات، وباب الاستخدامات الجارية، وباب المشاريع الاستثمارية، وهكذا^(١١).

ثانياً : الأساس الإداري: وهو الذي يتم التبويب خلاله حسب الوحدات أو التقسيمات الإدارية التي يتشكل منها الجهاز الحكومي، كالوزارات أو المصالح أو الأجهزة المركزية أو غيرها من الوحدات الرئيسية المركزية أو الإقليمية، (في حالة تقسيم

(١١) هناك من يطلق على هذا الأسلوب (أسلوب التبويب وفقاً لطبيعة الاعتمادات) مميّزاً له عن التبويب الاقتصادي الذي أشرنا إليه، ونحن في هذا المقام نرى أن أسلوب التبويب الاقتصادي يتسع دون حرج لهذا الأمر. قارن قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص ٧٨ .

إقليم الدولة إلى وحدات إدارية إقليمية كالمحافظات أو الولايات أو غيرها). وفي هذه الحالة قد يتم التبويب بصورة إجمالية وذلك بتحديد الموازنة الخاصة بكل وحدة رئيسية من هذه الوحدات، وعندئذ لا بد أن يرتبط هذا الأساس من التبويب مع أساس آخر يضمن توضيح التفاصيل المتعلقة بمفردات الإيرادات والنفقات. وقد يتم التبويب بصورة تفصيلية بحيث يتم التصنيف إلى أبواب وأقسام وبنود. وذلك حسب التفرعات التنظيمية الخاصة بكل وحدة إدارية. فالموازنة العامة لوزارة (أ) قد تقسم إلى أبواب يتعلق كل باب بموازنة الإدارات الأساسية التي يتكون منها الفرع أو القطاع المعني، وهكذا تستمر تفرعات وتبويات الموازنة في صورة تتوازي مع البناء التنظيمي وتفرعاته.

ثالثاً : الأساس الوظيفي: ويقوم التبويب هنا على التصنيفات المتعلقة بأوجه النشاط التي تغطيها الموازنة كنشاط التعليم أو نشاط الصحة أو نشاط الزراعة أو نشاط الصناعة... إلخ، وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات أو الأجهزة الإدارية التي تقوم على إدارة كل نشاط من هذه النشاطات. هذا وقد يتم التبويب بصورة إجمالية بحيث لا تبرز الموازنة إلا الإيرادات أو المصروفات الاجمالية المتعلقة بكل نشاط رئيسي، وقد يتم التصنيف بصورة تفصيلية بحيث يتم ذكر النشاطات الجزئية في إطار كل نشاط رئيسي، وتحديد الاعتمادات الخاصة به، ثم ذكر النشاطات الفرعية، وهكذا حتى أصغر نشاط يمكن ذكره وبيانه. ويعتبر هذا الأسلوب من أهم الأساليب التي ترتقي بموازنة البنود إلى مرحلة أرقى، حيث أنه يمكن من ربط الموازنة العامة بالوظائف والأهداف التي تسعى الدولة لإنجازها، وهذا أمر لا يتيسر تماماً في التبويات الأخرى، كما أنه يمثل الأساس الذي انطلقت منه فكرة تطوير النظرة للموازنة التقليدية والتحول عنها إلى موازنات البرامج والأداء كما سنرى فيما سيلي.

ومما تجدر ملاحظته بالنسبة لأنماط التبويب المذكورة، أنه يمكن تطبيق أكثر من نمط واحد في الوقت نفسه، فقد يتم تبويب الموازنة إدارياً، وفي نفس الوقت وظيفياً أو اقتصادياً، وهكذا.. وذلك حسب ما تجده السلطات المالية والتشريعية ملائماً لتحقيق قواعد الوضوح والشمول المأمولة.

٤-٢ تقييم الموازنة التقليدية: لقد لاحظنا فيما سبق كيف أن الموازنة التقليدية بصورتها المعروفة والمأمولة قد جاءت لتلغي عهداً من الفوضى الإدارية والمالية، ولتحد من جموح الإدارات والسلطات التنفيذية وتخضعها لإرادة المجتمع ومصالحه العامة، ولتضع النفقات والإيرادات العامة تحت مراقبة المواطنين وممثلهم في السلطة التشريعية. وبالفعل فإن هيمنة هذا الاتجاه قد عملت على تحقيق هذه النتائج وربما غيرها مما ذكرناه في إطار حديثنا عن أهمية الموازنة العامة.

وبرغم ذلك، إلا أنه يمكن أن نستنتج بعض النتائج الأخرى التي ترتبت على الأخذ بهذا الأسلوب، وخاصة تلك النتائج المتعلقة بالإدارة العامة في الدولة، ومن أهم ما يمكن أن نشير إليه ما يلي:

أولاً : إن الموازنة العامة بقدر ما نجحت في تحقيق الوضوح حول الأوجه التي سيتم بها الإنفاق، إلا أنها أخفقت كما يقول (Rosenbloom) في التعريف الكافي بما يجب أن يتم لإنجازه، فهي مثلاً توضح أنه قد يتم شراء جهاز كمبيوتر، إلا أنها لا توضح لماذا يتم هذا الشراء، وما مدى أهميته أو ضرورته... إلخ. وبذلك فإنها لا تستطيع أن توضح لأشخاص السلطة التشريعية أو للمواطنين، أو حتى للموظفين المعنيين بالتنفيذ، ما يكفي لتوفير حماسهم والتزامهم بها، أو ما يكفي لمراقبة عمليات التنفيذ بصورة دقيقة وموضوعية، وتبقى أبواب الإسراف أو الانحراف واسعة إلى حد كبير.^(١٢)

فالنص مثلاً على شراء خمسة آلات كاتبة إذا لم يوضح الهدف الذي سيتم شراؤها من أجله، ونوعية هذا الهدف، واحتياجاته، قد يؤدي في النهاية أن تشتري هذه الآلات ولا يتم استخدامها جميعها، أو لا يتم تشغيلها ببطاقتها

(١٢) لاحظ:

Rosenbloom, Op.Cit.P263. Jack Rabin & Thomas Lynch, Hand Book of Public Budgeting, Op.cit.PP. 14-28.

الفعلية.. فيحدث هدر محقق للأمكانات. كذلك فإنه لا يمكن في مثل هذه الحالات ترشيد الاختيارات لنوعية الآلات المطلوبة، وقد تسمح عملية التنفيذ والقيام بالشراء بحدوث انحرافات كان يمكن أن تكون أضيق بكثير لو تم ربط الموازنة بأهدافها ربطاً كمياً ونوعياً.

ثانياً : إن أسلوب العمل بالموازنة التقليدية قد أدى إلى تعزيز الاتجاهات نحو المركزية في العملية الإدارية والسياسية. حيث أصبح المسؤولون حريصون على الإمساك بالسلطة والصلاحيات المالية بين أيديهم، وعدم توزيعها أو تفويضها، خوفاً من الوقوع في أية تجاوزات تضعهم أمام المساءلة البرلمانية التي قد تؤدي إلى تشويه سمعتهم، والقضاء على مستقبلهم السياسي.

ثالثاً : هيمنة أساليب الرقابة التقليدية التي تفرض على الموظفين الالتزام الحرفي بالموازنة، وبالقواعد التي تحدد للصرف، والتهديد بالعقوبة الرادعة إذا حصلت أية أخطاء أو تجاوزات. وقد تعددت أشكال الرقابة الإدارية التي تضمن التحقق من هذا الأمر، وكان من أبرزها أسلوب الرقابة المسبقة بكل ما تفرضه من قيود وجمود على سير العمل، ومن عدم ثقة في علاقاته.

رابعاً : تعزيز الاتجاهات المضادة للديمقراطية الإدارية وذلك نتيجة العوامل السابقة التي زعزعت الثقة بين الرؤساء والمرعوسين، وحالت دون المشاركة الإدارية حتى بأدنى صورها.

خامساً : هيمنة المدخل البنائي (المؤسسي) على التفكير الإداري، وعلى الممارسة الإدارية للموظفين أنفسهم على اختلاف مستوياتهم، مما أغرق العملية الإدارية في حالة من الرسمية التي وإن أدت إلى ترسيخ تقاليد الحياة القانونية، وفرضت احترام القانون والقواعد التنظيمية، إلا أنها أدت إلى حجب الجانب الآخر من الصورة، والذي يتمثل في الجانب الوظيفي، وبذلك تعطلت فرص الإبداع والمبادأة التي تعمل على تحسين الأداء الوظيفي الذي يعتبر أساس حركية الدول والمنظمات، وأساس تقدمها وازدهارها.

٣ - نموذج موازنة الأداء:

وسوف نتعرف على ذلك من خلال متابعة مجموعة من الموضوعات الأساسية التالية:

١-٣ الأسباب والتطورات: لقد استمر العمل بنموذج الموازنة التقليدية في أوروبا طوال الحقب التاريخية التي أعقبت نشأتها ودون أي منازع حتى مرحلة متأخرة من هذا القرن. أما في الولايات المتحدة الأميركية، فبالرغم من أن انضاج فكرة الموازنة والعمل بها تم في مرحلة متأخرة مقارنة مع أوروبا (حيث لم يبدأ إلا مع نهاية العقد الأول من هذا القرن)، إلا أن العمل الحكومي في هذه الدولة قد شهد تطورات هامة وسريعة، دفعت جميعها إلى أحداث تطورات موازية في فكر الإدارة المالية، وفي الموازنة العامة باعتبارها الاداة الرئيسية لتنظيم الإدارة المالية العامة، مما أدى إلى التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة الأداء، ومن ثم إلى أنواع الموازنة الأخرى التي سنأتي على ذكرها لاحقاً، ومن أهم التطورات التي أدت إلى ذلك:

أولاً: تسارع نضوج الفكر الإداري والتنظيمي في الولايات المتحدة مع بدايات هذا القرن، وإلى المدى الذي أصبح يؤثر تأثيراً قوياً ومباشراً في الفكر المتعلق بالموازنة العامة وطرق تنظيمها، وقد برز ذلك بوضوح بدءاً من عام ١٩١٢ في الولايات المتحدة، وهو العام الذي بدأ التفكير الجدي خلاله بضرورة وضع موازنة عامة تتمكن من فرض رقابة ناجحة على الإنفاق الحكومي، حيث ما لبث أن أخذ هذا التفكير منحني غير تقليدي في سنة ١٩١٤ عندما قدم مكتب أبحاث بلدية مدينة نيويورك دراسة دعا فيها إلى الأخذ بموازنة الاداء. إلا أن هذه الدعوة لم تفلح في الدفاع عن نفسها، وسرعان ما رجع مكتب الأبحاث عن دعوته لأن خصائص الإدارة في هذه المرحلة كانت لم تزال خصائص تقليدية، وهدفها يتركز بالدرجة الأولى في ضمان الرقابة على الإنفاق، وترشيد الإدارات التنفيذية من خلال ذلك. وفي هذا يقول (Allensckick) «وعندما واجهت مديرية البحوث الحاجة الملحة

الى الرقابة الفعالة على الإدارة، اضطرت الى الاعتراف بأن هذه الحاجة تبدو أكثر أهمية وخطورة من الحاجة الى الاهتمام بالاتجاه التخطيطي الوظيفي^(١٣). كما يقول (Charles Beard) مؤكداً هذا الموقف بقوله: «إن اصلاح نظام الموازنة يعكس طابع العصر الذي يتم فيه ذلك الاصلاح»^(١٤) وعند ملاحظة طبيعة العصر في ذلك الوقت نجد أن المطلوب من الذين يعتبرون المسؤولين عن تطوير اجراءات الموازنة يتمثل في «وضع أسس الرقابة المركزية بحيث يمكن حصر المسؤولية وإلزام الآخرين بها ... وهكذا تم قبول وجهة النظر التي تدعو الى إرجاء التفكير في هذه الأساليب الإدارية الى أن يتم إرساء الرقابة المركزية الفعالة»^(١٥).

وعلى الرغم من انتكاس هذه الفكرة التي برزت كالشهاب السريع ودعت للأخذ بأسلوب موازنة الأداء، إلا أن أثرها ظل قائماً ويطرح نفسه في كل مناسبة خلالها موضوع الموازنة وسبل تطويرها. وكما يشير (Sckick) فإن الأصوات قد ظلت تتعالى خلال مرحلة العشرينات والثلاثينات وبصورة ملحة مطالبة بالعودة الى الأراء التي نادى بها الرواد الأوائل لإصلاح نظام الموازنة (ويقصد بذلك مديرية أبحاث بلدية نيويورك). جاء ذلك في مقالة كتبها (Lentupson) عام ١٩٢٤ قال فيها أن اجراءات الموازنة قد توقفت في تطويرها في منتصف الطريق، وأنه لا بد من العمل على تطويرها بتحويل النظرة للموازنة من أداة للرقابة المحاسبية لتصبح اسلوباً في المحاسبة الوظيفية^(١٦). وقد أيد ذلك (Kiloptrick) في دعوة مشابهة في بداية الثلاثينات حيث قال بأن «القاعدة الأساسية الوحيدة للإتفاق هي القاعدة الوظيفية»^(١٧).

ولما برزت مدرسة العلاقات الإنسانية في الإدارة لإثر نجاح تجارب «هوثورن» في توكيد أهمية العنصر الإنساني في تحقيق الكفاءة الادارية والانتاجية، ترتبت عدة نتائج

(١٣، ١٤، ١٥) ألين سكيك، الطريق إلى نظام التخطيط والبرمجة والموازنة: مراحل الإصلاح في مجال الموازنة، في نظام التخطيط أو البرمجة والموازنة، مترجم د. محمد سعيد أحمد، (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد ٤٤، القاهرة: ١٩٧٧) ص ٣٨.

(١٦، ١٧) المرجع نفسه، ص ٤٣.

على مستوى الإدارة العامة والمالية العامة كان من أبرزها:

أ- أنه يجب ان ينظر الى التنظيم من الزاوية الاجتماعية وبصورة لا تقل عن النظرة اليه من الزاوية الاقتصادية الفنية.

ب- إن الموظفين والعاملين في حاجة لحوافز أكثر من مجرد الحوافز الاقتصادية أو المادية التي اشارت اليها مدرسة الإدارة العلمية، وأنه لا بد من أخذ الحاجات المعنوية والاجتماعية بالاعتبار.

ج- إن على القيادة الإدارية أن تأخذ بالاعتبار أهمية المشاركة من قبل المرعوسين، وأن تعمل على تأييد الاتجاهات الديمقراطية في العمل، وخاصة في مجال الاتصالات الادارية.

وبرغم أن هذه الأفكار لم تؤثر إلا تأثيراً محدوداً على مستوى الفكر المالي والفكر الخاص بالموازنة مقارنة بأفكار نظرية الإدارة العلمية أو نظرية البيروقراطية، إلا أنها تمكنت من أن تفرض أثراً مهماً ويتمثل في إبراز أهمية تحليل إنتاجية الموظفين وإنجازاتهم تحليلاً لا يقتصر على العناصر الهيكلية التي تؤثر في هذه الإنتاجية، وإنما يشمل العناصر الأخرى الوظيفية وغير الرسمية. وقد انعكس هذا الأثر على تدعيم النظرة الحديثة للموازنة، وعدم الاكتفاء بالاعتماد على المدخل المؤسسي أو الهيكلية التقليدي^(١٨).

كذلك فإن التطور الآخر الذي حدث على مستوى الفكر الاداري وكان له أثر هام على الموازنة، قد تمثل في بروز المدرسة السلوكية بريادة «هيربرت سايمون» الذي أعتبر أن القرارات تمثل محور العملية الادارية ووحدة التحليل الأساسي التي يمكن من خلال فهمها وتحليلها فهم التنظيم الاداري وسلوكياته. وأنه لا بد من العمل لجعل القرارات الإدارية أكثر رشداً حتى يمكن تحقيق الفعالية الادارية بصورة افضل. ولتحقيق ذلك فإنه لا يمكن الاعتماد على الجانب الهيكلية في المنطقة ولا بد من أخذ العوامل الأخرى

(١٨) لاحظ في هذه الأفكار:

Wallace Swan, Op.cit.P.180 Ibid. P.21.

السلوكية والبيئية بالاعتبار، كما أنه يفترض أن ينظر للمنظمة وقراراتها بمنظار تخطيطي طويل المدى حتى لا تتعرض العملية الإدارية للمفاجآت. وقد كان لهذه الأفكار أثرها المباشر على تطوير النظرة التقليدية للموازنة بحيث لا تقتصر الموازنة على التنبؤ الهيكلي أو السنوي، وأنه لا بد من أن تهتم بالجانب السلوكي والتخطيطي أيضاً.

وقد كان في هذا ما يمثل دفعة جديدة نحو البحث عن نموذج غير تقليدي بالنسبة للموازنة^(١٩).

ثانياً : أزمة الكساد العالمي الكبير التي حدثت في أواخر العشرينات وأوائل الثلاثينات، وما فرضته من تحولات هامة في الفكر السياسي والإداري كان من أبرزها أن أصبحت الدولة مطالبة أن تلعب دوراً حيوياً على مستوى الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا ما أكدته المدرسة النيوكلاسيكية في الاقتصاد بريادة «كينز» في محاولة لحل هذه الأزمة. وقد كان من أهم ما يترتب على هذه الدعوة:

١ - إضعاف الموقف التقليدي الذي دعى له «ويدرو ويلسون» في نظريته عن الفصل بين السياسة والإدارة، لأن رجال السلطة أصبحوا مطالبين بالعمل على إدارة الاقتصاد وتخليص المجتمع من أزماته.

٢ - استرداد السلطة التنفيذية لقوتها وعافيتها وقيامها بدور البطل القومي القادر على تخليص المجتمع.

وقد برز ذلك رسمياً في تقرير أعدته لجنة برونلو (Brownlow) عام ١٩٣٧. وكان من بين التوصيات التي تضمنها هذا التقرير واستكمالاً له، توصيات تتعلق بضرورة إجراء تغييرات جوهرية في الأساليب التي تخضع لها عملية إعداد الموازنة بحيث تتفق هذه التغييرات مع ما أشار إليه المفكرون السابقون (ويقصد بذلك تقرير مديرية أبحاث بلدية نيويورك ومن دعا بدعوتهم) وطالبت باستخدام موازنة الأداء تحت قيادة رئيس

(١٩) لاحظ في هذه الأفكار:

Wallace Swan, Op.cit. P.180 Ibid. P.21.

الجمهورية^(٢٠). وبرغم أنه لم يتم العمل بهذا الأسلوب، إلا أنه تم تطبيق العديد من التوصيات كان من أبرزها نقل جهاز الموازنة عام ١٩٣٩ من وزارة الخزانة إلى رئاسة الجمهورية، وبدأ العمل لتدعيم الجهاز بكافة الإمكانيات والكفاءات المطلوبة حتى يصبح اليد اليمنى للحكومة الاتحادية في تسيير الدولة والمجتمع. وقد أدى ذلك إلى تنامي الوعي بأهمية المدخل الوظيفي في الإدارة، وبالتالي بأهمية ذلك على مستوى الموازنة العامة باعتبارها أصبحت إحدى أدوات الإدارة العامة الأساسية^(٢١).

ثالثاً: تطورات الحرب العالمية والمرحلة اللاحقة لها، وما أفرزته من آثار مباشرة أدت إلى تعزيز دور الدولة التدخلية في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وكما يقول (Mosher) أن العامل الأساسي الذي حكم عملية التطور في هذا الاتجاه هو الخوف من انتشار ظاهرة البطالة وغيرها من الظواهر التي ميزت مرحلة الكساد أثناء التحول من مرحلة الحرب إلى مرحلة السلم^(٢٢). وكان من أهم نتائج ذلك إصدار قانون العمل لعام ١٩٤٦، ثم إجراء بعض التطويرات في جهاز الإدارة المالية والاقتصادية، ومن أبرزها إنشاء مجلس المستشارين الاقتصاديين، ونقل وحدة التحليل المالي من إدارة الموازنة إلى هذا المجلس، الأمر الذي أصبح يؤكد أهمية الدور الاقتصادي للسلطة التنفيذية، وكذلك أهمية السياسة المالية في تنظيم الحياة الاقتصادية. وقد كان لذلك أثر رئيسي، وانعكاس مباشر، على تغيير نظرة الناس إلى الحكومة والدولة من النظرة السلبية التي ترى فيها «شراً لا بد منه»، وأنه لا توجد هناك قيمة اجتماعية حقيقية لعملية الإنفاق، واستبدالها بنظرة أكثر إيجابية تدرك أهمية دور الدولة في مواجهة الأزمات، وفي تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. وكان من نتيجة ذلك أن تعززت المواقف المطالبة بتغيير طبيعة الموازنة العامة، وتحويلها من أداة للرقابة على الإيرادات والمصروفات إلى وسيلة تركز على

(٢٠) المرجع نفسه، ص ٥.

(٢١) المرجع نفسه، ص ٤٥.

(٢٢) Frederick Mosher, Basic Documents of American Public Administration, 1776 - 1950 (NewYork): Holmes and Marier, 1986) P.162.

تحقيق الأهداف الهامة للمجتمع، وبالتالي التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة الأهداف والأداء^(٢٣).

خلاصة القول: أن كافة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وكافة التراكمات والاختتمات الفكرية التي حدثت خلال النصف الأول من هذا القرن قد توازت مع تطورات لا تقل أهمية على مستوى الإدارة بشكل عام، والإدارة المالية والموازنة العامة بشكل خاص، وإلى المدى الذي أدى إلى توكيد الترابط بين هذه المجالات، وأبرز دور الموازنة في تنظيم الحياة العامة بصورة لم يسبق لها مثيل، وهذا ما أكد ضرورة الاهتمام بالتحول إلى الأخذ بالمدخل الوظيفي في إعداد الموازنة وتنفيذها حتى تأتي مقترنة دائماً باتجاهات السياسة العامة وبأهدافها، وبمصالح المجتمع وطموحاته.

وما أن انتهت الحرب العالمية الثانية إلا وكان هذا الاتجاه قد سيطر على جميع جوانب الموازنة العامة في الولايات المتحدة، إلا فيما يتعلق بجانب تبويب المصروفات الذي ظل قائماً على الأساس التقليدي، مع انحسار ملموس في وظيفة الرقابة المركزية التي أصبحت تبدو ذات أهمية ضئيلة. وهذا ما دفع إلى تشكيل لجنة «هوفر» التي كلفت بإجراء دراسة تهدف إلى تغيير نظام الموازنة العامة، وتركيز وظيفتها في تحديد أهداف الحكومة وليس على ما تقوم بشأه^(٢٤).

وقد قدمت هذه اللجنة تقريرها عام ١٩٤٩، وكان من أبرز توصياته العمل على تعديل الفكرة الكاملة التي تقوم عليها موازنة الدولة، والأخذ بنظام الموازنة القائم على تحديد المهام والنشاطات والمشروعات. وتسمية ذلك «بموازنة الأداء»^(٢٥). وقد تم البدء في تطبيق ذلك عام ١٩٥١.

٢-٣ المفهوم والخصائص: يقول (روزنبلوم) أن هناك عناصر أساسية لا بد من توفرها

Ibid, PP. 178 - 181.

(٢٣)

Wallac Swan, Op. Cit. P.23.

(٢٤)

(٢٥) ألين سكيك، مرجع سابق، ص ٤٧.

كحد أدنى للعمل بأسلوب موازنة الأداء، وهي^(٢٦).

أولاً: أن تُعنى بتكوين خطط الأنشطة وبرمجتها زمانياً. وهذا يعني أنها تهتم بماذا تريد الحكومة أو أية منظمة من منظماتها أو إدارة من إداراتها تحقيقه، ولماذا؟ وكم من وحدات العمل تريد إنجازها؟ ومتى؟

ثانياً: أن تهتم بعملية التمويل، وذلك بإحداث مقارنة بين تكاليف الخطط أو النشاطات مع مصادر التمويل. أو بلغة أخرى، تحديد ما الذي يمكن لإنجازه بالاستناد إلى مصادر التمويل المتاحة، وهذا يفترض حساب التكاليف بصورة دقيقة.

ثالثاً: أن تهتم بتحقيق الخطط والأهداف التي تم اعتمادها خلال الوقت المحدد، وطبقاً لنظام توزيع الموارد المتاحة.

وبملاحظة هذه العناصر ملاحظة متبصرة، نستطيع أن نستخلص مجموعة من الخصائص والنتائج التي يمثل الإلمام بها مدخلاً لتكامل الفهم حول هذا الموضوع، وأهمها:

أ - إن موازنة الأداء تستند في فلسفتها وأساليب عملها إلى قواعد الإدارة العلمية التي تفترض قياس الإنتاج وربطه بقياسات محددة للتكلفة، سواء كانت مالا أو وقتاً أو جهداً أو موارد... وذلك حتى يتسنى اختصار التكلفة إلى أدنى حد ممكن. وكذلك فإنها تستند إلى قواعد ومبادئ محاسبة التكاليف التي تمكن من إجراء هذه القياسات^(٢٧).

ب - إن هذه الموازنة لم تخرج على الدور الإداري الذي كان يترتب على الأخذ بموازنة البنود والمتمثل في تحقيق الرقابة على الإنفاق الحكومي، بل إنها حافظت على هذا الدور وبقي يمثل أساس فلسفتها، ولكنها عملت على

Rosenbloom, Op. Cit. P. 263.

(٢٦)

(٢٧) ألين سكيك، مرجع سابق، ص ٤٨ - ص ٤٩ .

تغيير أسلوب الرقابة وتطويره وذلك بالتركيز على مراقبة أهداف الإنفاق ونتائجه بدلاً من الاهتمام بتحديد أوجه هذا الإنفاق وعناصره. ومن إهم ما ترتب على هذا التغيير^(٢٨).

١ - أن هذا الأسلوب أدى إلى مضاعفة قدرة الموازنة للدولة على ممارسة العملية الرقابية، وجعلها عملية هادفة وقادرة على ممارسة النظرة المدققة والفاحصة والقائمة على أساس موضوعي يربط بين النفقة وبين هدفها، كما يتمثل في المقارنة بين الإنجاز الفعلي مع الإنجاز المخطط، وكذلك بين التكلفة المقدرة. وفي كل ذلك ما يحول دون التبذير أو الإسراف أو التحايل والإنحراف أثناء عمليات تقدير الموازنة أو تنفيذها.

٢ - إن هذا الأسلوب يمكّن من القيام بعمليات التقييم الموضوعية، فالقياس يساعد على تحديد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التكلفة لأحد النشاطات أو الأعمال، وهل جاءت هذه الزيادة نتيجة زيادة في حجم العمل المبذول، أم لزيادة التكلفة الطبيعية الناجمة عن زيادة في أسعار المواد التي تم استخدامها، أم لانخفاض في الكفاية الإنتاجية للعاملين، أم لحصول هدر أو إسراف... كذلك فإن انخفاض التكاليف المقدرة للإنجاز قد لا تعود لزيادة في الكفاية الإنتاجية وإنما لانخفاض في عدد الوحدات المنجزة، هذا الانخفاض الذي لم يكن بدوره نتيجة انخفاض كفاية الإنتاج، وإنما لأن المستهلكين أو المتفعين بهذا المنتج تحولوا عن طلبه فهبط حجمه.

٣ - إن الرقابة والتقييم الموضوعي يؤديان إلى تنفيذ السياسات الخاصة بشئون الأفراد بصورة موضوعية بحيث تؤدي إلى رفع الروح المعنوية للموظفين، وبصورة تنعكس على مناخ العمل ومعدلات الإنتاجية، وفي ذلك ما يؤدي بالنتيجة إلى خفض التكاليف.

(٢٨) لاحظ: يوسف العثمان، موازنة البرامج والأداء، مجلة المحاسبة، عدده (جمعية المحاسبة، جامعة الكويت، ١٩٧٦/١٩٧٥) ص ١٢٦.

ج - إن هذه الموازنة قد فتحت أبواب الدراسات الكمية التي أصبحت تبدو ضرورية لإنجاح هذا الأسلوب، حيث لا بد من قياس الأداء وقياس تكاليفه، سواء كانت تكاليف مادية أو غير مادية، والعمل على تحويل كافة التكاليف إلى حسابات وأرقام مالية.

د - لقد أدى تطبيق هذا الأسلوب في الموازنة إلى فتح آفاق جديدة للفكر الإداري برزت أهميتها في فترة لاحقة عند بروز أسلوب الإدارة بالأهداف والنتائج، والذي كانت له آثار مباشرة وهامة على تطور الفكر المتعلق بالموازنة.

٣-٣ إشكالية القياس: على الرغم من الأهمية التي عقدت على تطبيق هذا الأسلوب إلا أنه أضفى تعقيدات كبيرة على الموازنة، وفرض تحديات أكبر على من سيقوم بإعدادها وتنفيذها. ولعل أبرز ما نرغب في التأكيد عليه في هذا السياق تلك الصعوبة التي تتمثل في^(٢٩):

١ - تجزئة الأعمال والوظائف الرئيسية إلى وحدات نشاط أو وحدات عمل مناسبة ويسهل قياسها.

٢ - تجزئة المنتج النهائي أو الأهداف النهائية إلى وحدات أهداف فرعية أو جزئية بحيث يمكن قياسها والنحقق من مدى الوصول إليها.

٣ - تجزئة عمليات الأداء أو عمليات الإنجاز إلى وحدات أداء لإنجاز قابلة للقياس. وللعمل على مواجهة هذه الصعوبة وجدت عدة طرق وأساليب لقياس معدلات الأداء وأهمها:

أ - الطريقة التاريخية وهي التي تتم بالرجوع إلى السجلات التي تتضمن نتائج الإنجاز السابقة للأعمال المعنية، ومن ثم استخراج متوسط عام يمكن اتخاذه كأساس معياري لمعدل الأداء. وهنا تجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة لا تصلح إلا بالنسبة

(٢٩) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص ٣٧٤ .

للأعمال النمطية التي يشارك عدة أشخاص في إنجازها، وهذا أمر لا يسهل وجوده في كثير من الحالات، وخاصة في ظل هيمنة مبدأ التخصص وتقسيم العمل بصورة واسعة ومغالية في الدقة. أضف إلى ذلك أن الأخذ بهذه الطريقة يساعد على قياس الإنجاز الكلي والتكلفة الإجمالية، إلا أنه لا يمكن من قياس الإنجاز الجزئي أو الفردي، وبذلك فإن هذا قد يساعد المديرين في الوظائف العليا على إجراء تقييماتهم الإجمالية إلا أنه يحرص المديرين التنفيذيين الذين لا يستطيعون تعميم المعدلات وخاصة في ظل النظام التنافسي، لأن ذلك يهمل الفروق الفردية في الإنجاز ويخل بقاعدة العدالة، وقد يؤدي إلى فساد المناخ الإنساني في العمل، وهبوط الإنتاجية.

ب - الطريقة التقديرية: وهي التي يعتمد فيها على الملاحظة والخبرة المباشرة التي يقوم بها الرؤساء المباشرون أثناء مشاهدتهم للعمل أثناء تنفيذه، وبرغم أهمية هذه الطريقة وسهولتها إلا أنه يخشى أن لا يلتزم الرؤساء بالموضوعية في تقديراتهم، وقد يؤدي ذلك إلى قيامهم بالمبالغة في حجم العمل المطلوب، أو في التكاليف اللازمة... كما أنه قد لا يحقق العدالة بين العاملين. ولا تختلف هذه الطريقة في عيوبها عما يترتب على الموازنة التقليدية من عيوب في التقدير، وإن اختلفت المجالات أو الموضوعات. بل على العكس من ذلك فإن التقديرات في الموازنات التقليدية تبقى خاضعة للمناقشة من قبل المسؤولين في القمة، ومن رجال السلطة التشريعية، ويمكن لهؤلاء المسؤولين توفير الحجة. أما في مثل هذه الحالة الخاصة بموازنات الأداء فإنه لا توجد فرصة للمناقشة لأن المسؤولين لا يمتلكون الحجة، ولن يمتلكوها إلا إذا نزلوا للميدان، وهذه مسألة مستحيلة التحقيق عملياً.

ج - الطريقة التحليلية التي تهدف إلى تحليل العمل إلى عناصره، وتحديد المؤثرات والمتغيرات الأخرى المتحركة فيه، ثم العمل على تحديد معدلات الأداء اللازمة. وقد يكون المعدل محسوباً على أساس زمني، وهذا يعني تحديد وحدات العمل التي ينجزها الموظف الواحد، أو جماعة العمل (إذا كان العمل جماعياً) خلال وحدة زمنية واحدة، وبالمواصفات المطلوبة، وقد تكون وحدة الزمن ساعة، وقد تكون يوماً، وقد تكون أكثر أو أقل، وذلك حسب طبيعة العمل وما يفترضه من

هذه الناحية. وقد يكون المعدل محسوباً على أساس كمي بحيث يتم تحديد عدد وحدات الزمن التي يحتاجها الفرد الواحد أو فريق العمل (إذا كان العمل جماعياً) لإنجاز وحدة عمل واحدة بالمواصفات المطلوبة.

وكما يلاحظ فإن هذه الطريقة الأخيرة تكون بالنسبة للأعمال ذات الوحدات الكبيرة التي يمكن فصلها وتجزئتها بقياسها ببساطة، أما الأعمال الأخرى الصغيرة التي ليس من السهل قياس الزمن الخاص بإنجاز كل وحدة منها فإنه ينصح باتباع الطريقة الأولى في شأنها.

وكذلك فإن هذه الطريقة تحقق الموضوعية والدقة، إلا أنها تحتاج إلى جهد كبير وشاق، ولا يسهل تحقيقها عملياً وخاصة بالنسبة لقياسات الموازنة العامة التي تتضمن أعمالاً ونشاطات هائلة لا تسهل عملية حصرها حتى قبل البدء في تحليلها وتجزئتها لأغراض القياس. أضف إلى ذلك أن هناك كثيراً من الأعمال أو النشاطات التي هي بطبيعتها غير قابلة للقياس الدقيق أو الموضوعي، وأنها تحتاج لجهود كبيرة حتى يتم التعبير عنها بصورة كمية.

ولتسهيل العمل بأسلوب موازنة الأداء، وللتخفيف من عيوب هذه الطرق، فإنه يمكن الاستفادة في المجال التطبيقي من بعض الخطوات والترتيبات التالية^(٣٠):

- أ - تقسيم العمل إلى مراكز مختلفة، وقد يكون ذلك حسب الهيكل التنظيمي.
- ب - قيام كل مركز بتقسيم مصروفاته إلى مصروفات ثابتة وأخرى متغيرة، مصروفات رأسمالية وأخرى تشغيلية.
- ج - فصل تكلفة استكمال الأعمال الجاري تنفيذها عن تكلفة الأعمال الجديدة أو التي يرغب في توسيعها.
- د - تحديد التكاليف اللازمة لإنجاز الأعمال الخاصة بكل وحدة من وحدات

(٣٠) ألين سكيك، مرجع سابق، ص ٥٢ - ص ٥٣.

الأداء، ثم لكل مركز من مراكز التكلفة، مع الاستعانة بقواعد المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

هـ - توزيع المصروفات العامة على أساس مراكز التكلفة.

كذلك فإنه لا بد من وجود عدة شروط أساسية هي^(٣١):

١ - نظام مالي دقيق تنقيد به الإدارات الحكومية في الدولة.

٢ - أفراد أكفاء مدربون يعملون في الإدارات المالية والتنفيذية.

٣ - نظام دقيق للمعلومات وتسجيل البيانات المالية والفنية.

٤ - تعاون وثيق بين الإدارات التنفيذية وبين إدارة الموازنة.

٤ - موازنة التخطيط والبرمجة (PPBS):

١-٤ النشأة التاريخية: لا تنفصل العوامل والمؤثرات التي أدت إلى نشأة موازنة التخطيط والبرمجة عن تلك العوامل والمقدمات التي ساعدت على التحول من النظام التقليدي في إعداد الموازنة إلى نظام موازنات الأداء، بل إنها تعتبر في الواقع نفس العوامل والمؤثرات. كما أنه لا يوجد فصل زمني واسع ولملموس بين بدء الأخذ بموازنات الاداء والأخذ بموازنات البرامج. ولكن سرعة التحول التي شهدتها مرحلة ما بعد الحرب الثانية، وخاصة في الولايات المتحدة الأميركية، قد دفعت في اتجاه توفير بعض التطورات الأخرى التي كانت تبدو كشروط أساسية لعملية التحول عن أساليب الإدارة أو الموازنة التقليدية. ومن أبرز ما يمكن الإشارة إليه:

أولاً: إنتشار الأفكار الكينزية، وبروز أهميتها الواقعية، وبالقدر الذي برز واضحاً في التوسع في وظيفة الدولة، وفي تنامي دور الاقتصاد والتحليل

(٣١) لاحظ: فؤاد يونس، ميزانية البرامج والأداء، (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مركز البحوث الإدارية، القاهرة:

١٩٧٠) ص ١٠.

الاقتصادي القائم على أساس هذه الأفكار في تشكيل السياسة المالية العامة وسياسات الموازنة. وهذا ما أدى إلى تمكين السلطة التنفيذية من امتلاك السلطة اللازمة لجعل الأهداف المالية وأهداف السياسة العامة تحتل مركز الصدارة في عملية إعداد الموازنة، وكان ذلك هو الأساس الأول في نشأة موازنة البرامج التي يتمحور جل اهتمامها حول كيفية تحديد هذه الأهداف، وكيفية الوصول إليها بالكفاءة اللازمة^(٣٢) (أقل تكلفة). إضافة لذلك فإن توسع دور مؤسسات الدولة في مجالات التخطيط في مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية وتضاؤل حساسيتها من ارتباط التخطيط المركزي بالفكر الاشتراكي، كان عاملاً هاماً آخر ترتب على الاتجاهات الحديثة في الإدارة والاقتصاد، وفرض نفسه على مستوى الموازنة.

ثانياً: اتساع المدى الزمني الذي يتم النظر خلاله أثناء إعداد الموازنة وذلك إثر استحداث وتطبيق نظام لتقدير النفقات لعدد من السنوات المقبلة، حيث أنه لوحظ أن النظرة إلى الأسلوب الضريبي السائد في إطار زمني مستقبلي تكشف عن إمكانية تحقيق إضافات تراكمية كبيرة في الإيرادات العامة غير المخصصة، وأنه لا بد من التساؤل حول كيفية التعامل معها، وهذا ما لا تستطيع الموازنة التقليدية تقديم الأساليب التحليلية القادرة على الإجابة عنه، لأن التفكير في إطار زمني بعيد يفترض التعامل مع خيارات وبدائل كثيرة تسمح لرجل القرار أن يفكر تفكيراً مرناً وشاملاً وتخطيطياً، وهذا ما لا يتسنى لرجل القرار في تعامله خلال سنة مالية واحدة كما هو الحال في الموازنات التقليدية^(٣٣).

ثالثاً: بروز الاهتمام في الفكر المالي بقاعدة المنفعة الحدية والتكلفة الحدية التي أبرزها الاقتصاديون كقاعدة يجب الاعتماد عليها في العمل لتحقيق الرفاهية العامة. وهذا يعني أنه لا بد من التفكير في وجود بدائل مختلفة

Wallaca Swan, op. cit. pp. 18-21

(٣٢)

(٣٣) ألين سكيبك، مرجع سابق، ص ٥٤ - ص ٥٧.

بحيث تتم المفاضلة بينها على ضوء هذه القاعدة، كما أنه يفترض المرونة المالية القادرة على إجراء تبديل وتغيير في التخصيصات المالية بحيث تسمح بنقل مخصصات مالية لأحد النشاطات كي توجه لنشاط بديل آخر يبدو أكثر نفعاً وأهمية للرفاهية العامة. وهذا ما دفع (V.O.Key) إلى نشر مقالته «الافتقار إلى نظرية الموازنة» التي أكد فيها عجز الموازنة التقليدية عن تحقيق هذا المطلب^(٣٤). كما برز ذلك قوياً في قيام (أرثر سميثز) بالعمل على تطبيق القواعد المتصلة بالرفاهية على أساليب الموازنة مطالباً بتطبيق قاعدة جديدة للموازنة مفادها: أنه يجب النظر إلى مقترحات الإنفاق في ضوء ما يجب تحقيقه من أهداف، وأنه يجب عدم إتخاذ أي قرار نهائي بشأن ذلك الإنفاق إلا بعد أخذ كافة المطالب المتعلقة بالموازنة بالاعتبار^(٣٥).

رابعاً: تطور نظرية إتخاذ القرارات، وتطور الأساليب التقنية اللازمة لجعل هذه النظرية ممكنة التنفيذ. ذلك لأن القرارات تحتاج إلى معلومات كثيرة ومتشابهة حول كل بديل من بدائلها، وأن الأساليب التقنية الخاصة قدمت فرصة هامة لمعالجة البيانات والمعلومات والمفاضلة بينها على أساس البدائل المختلفة، وبذلك لم يجد أسلوب التخطيط والبرمجة إشكالية من هذه الناحية للتعامل مع البدائل التخطيطية، واتخاذ قرارات حولها، ووضع الموازنة على ضوء هذه القرارات. أضف إلى ذلك، أن هذا التطور التقني قد ساعد على توفير الفرص للاستفادة من الأساليب الفنية الأخرى بصورة أكثر دقة ويسراً وخاصة أساليب بحوث العمليات، وأساليب تحليل تكلفة المنفعة، (العائد/التكلفة)، وكذلك أسلوب تحليل النظم الذي ما كان يمكن أن يأخذ انتشاره دونما ذلك، نظراً لتعدد العناصر التي يتكون منها كل نظام، وللتعقيد البالغ في تشابكها.

(٣٤) ألين سكيك، المرجع نفسه، ص ٥٨.

(٣٥) المرجع نفسه، ص ٥٨.

خامساً: إن تزايد دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، وسعيها إلى أن تكون دولة رفاهية، جعل هناك ترابطاً كبيراً بين النشاطات والمهام والمشروعات التي تسعى أجهزة الدولة المختلفة إلى القيام بها، الأمر الذي فرض ضرورة التنسيق بين هذه الأجهزة، والعمل على تحقيق التكامل بينها وبين نشاطاتها، وأن ذلك لا يتم إلا من خلال برمجة هذه النشاطات وتخطيطها، وهذا ما لا تستطيع الموازنة التقليدية تحقيقه.

وبالفعل أدى هذا التراكم إلى بدء عملية التحول الحقيقية في تطبيق أسلوب جديد للموازنة، وكانت بدايات هذه العملية على مستوى وزارة الدفاع الأميركية خلال مرحلة (١٩٤٩ - ١٩٥٩) حيث تم انشاء جهاز مساعد لوزير الدفاع (أسمي جهاز المراقب المالي) وقد تولى هذا المنصب (McNeil) الذي أمكنه أن يضع حجر الأساس للإدارة المالية الحديثة في وزارة الدفاع. أما النقلة الجوهرية فقد حدثت عام ١٩٦١ حيث أمكن تطوير موازنة الدفاع في اتجاه أسلوب البرمجة والتخطيط، وتم وضع نظام لذلك بدءاً من ذلك العام^(٣٦).

٢-٤ مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة: عندما طرحت فكرة موازنة البرامج على مستوى التفكير المالي والإداري لم تكن واضحة تماماً، ولم يكن هناك معنى موحداً لها. وكما يقول كل من (Melvin Anshen & Roland Mekean) فإنه نُظر لهذا المفهوم من عدة نواحي، فمن ناحية أولى تجدد فهماً لا يرى في هذا الأسلوب أكثر من محاولة لإعادة تصوير جداول الموازنة، وتجميع تكاليفها في تبويب تبدو مخرجاته وأهدافه أكثر وضوحاً وتحديداً.

ومن ناحية ثانية، فإن هناك من يرى أن هذه الموازنة لا تختلف إلا في أنها تغطي مدة زمنية أطول، الأمر الذي يفرض على واضعي هذه الموازنة أن ينهجوا منهجاً تخطيطياً

(٣٦) لاحظ تفاصيل عملية التطور في وزارة الدفاع الأميركية، أنور عبد الخالق، تطور موازنة التخطيط والبرامج (١٩٦١ - ١٩٧٣، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري، عدد (٥)، القاهرة، ١٩٧٨).

يأخذ بالاعتبار البدائل والاختيارات المناسبة.

ومن ناحية أخرى، هناك من رأى أن هذا النموذج يقوم على أساس استخدام أسلوب تحليل تكلفة المنفعة الذي يحكم علاقة المدخلات بالخرجات بطريقة موضوعية منطقية.

ولكن التطورات والتجارب التي طرأت على هذا المفهوم أصبحت تقدم فهماً أكثر وضوحاً وتكاملاً، ويجمع بين العناصر التي ركز عليها الباحثون، وأصبح الجوهر العام للمفهوم يقوم على أساس العناصر التالية^(٣٧):

أولاً : تحديد الأهداف التي تسعى الحكومة أو المنظمة المعنية إلى تحقيقها، وتحليل هذه الأهداف وبرمجتها في صورة عملية تضمن التعامل معها وتحقيقها، وهذا يفترض:

أ - أن ترتبط هذه الأهداف باتجاهات السياسة العامة وبالاختيارات القومية، السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية. وكما يقول (Arthar Smithies) إن الأهداف التي يتم السعي إلى تحقيقها لا تنبعث من «إله الحكمه» وإنما هي نابعة من العملية السياسية العامة، وأن من البديهيات الأساسية التي على نظام التخطيط والبرمجة والموازنة أن يحرص عليها أن يوفر لرجل السياسة قناعة بأنه لا بد من الوقوف على دلالات السياسة المالية والالتزام بمحدداتها وأهدافها^(٣٨).

ب - أن يتم تحديد هذه الأهداف بصورة كمية، وذلك لأن الدلالات النوعية لوحدها لا تكفي عندما يشترط تحليل الأهداف، وقيام الحسابات المالية

(٣٧) رولاند مكين، ملفين أنشن، نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، التطبيق والتحليل، مترجم محمد سعيد أحمد، نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد ٤، ١٩٧٧)، ص ٧٠، ص ٧١.

(٣٨) جرايم تيلور، تصميم هيكل البرنامج، في «برمجة الموازنة العامة للدولة»، مترجم محمد حامد إبراهيم (المنظمة العربية للعلوم الإدارية) سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد ٢، القاهرة: ١٩٧٧. ص ٩٦.

والمساءلات الإدارية، على ضوء تحقيقها. فالفرق كبير بين أن يكون الهدف هو رفع درجة السلامة على الطرق العامة، وبين القول مثلاً بضرورة تخفيض حوادث الطرف من ١٠٠٠ حادثة إلى ٥٠٠ على الأقل خلال السنتين القادمتين.

ج - أن يتم تحديد هذه الأهداف زمانياً بحيث يقترن الهدف الكمي بنقطة بداية ونقطة نهاية زمانية، وبدون ذلك فإن الدلالات الكمية تفقد معناها.

د - تحديد تكلفة الهدف مقارنة بالمنفعة المترتبة عليه.

هـ - لا بد من تحديد الأهداف في إطار من الإمكانيات التي تستطيع الموارد الاقتصادية المتاحة تغطية التكاليف التي تحدد لها.

ثانياً : تحليل وبرمجة التكاليف الإجمالية لكل برنامج، وللبرامج المختلفة، ضمن منظور تخطيطي قصير المدى (لمدة سنة)، وطويل المدى (لعدة سنوات).

ثالثاً : تحديد وتحليل وتقييم البدائل المختلفة التي يمكن تحقيق الأهداف من خلالها، ولا بد أن يتم التحليل والتقييم بالاستناد إلى أسلوب العائد - التكلفة، ويمثل هذا العنصر الأساس الذي يتم تحديد تكلفة الهدف المشار إليه آنفاً على ضوءه.

رابعاً : تطوير النظرة النظامية (المستندة إلى مدخل النظم) في فهم أهداف البرامج المختلفة ونشاطاتها، وكيفية ترابطاتها، وسبل تحقيقها، والتنسيق بينها، ومقارنتها ببعضها، مع الأخذ بالاعتبار محددات العائد والتكلفة.

٣-٤ الفرق بين موازنة الأداء والتخطيط والبرمجة: بداية ينبغي الإشارة إلى أن هناك تداخلاً بين موازنة الأداء وموازنة التخطيط والبرمجة، وإلى المدى الذي يؤدي بكثير من الباحثين إلى التعامل مع هذين النمطين وكأنهما متماثلان، أو يمكن التعبير عن أي منهما باستعمال الآخر، ويعود ذلك إلى أنهما نمطان يهدفان إلى إحداث تطوير في أسلوب الموازنة التقليدية من خلال عدم التركيز على عناصر أو بنود الاتفاق التي يحتكم إليها، والتركيز بدلاً من ذلك على الإنجاز المطلوب تحقيقه. أضف إلى ذلك أن التقارب التاريخي بين نشأة هذين النمطين ووجود التداخل أو التكامل الوظيفي بينهما، كما سنرى، كان مدعاة

لوجود مثل هذا الخلط بينهما. على أية حال، فإننا إذ نؤكد التمايز بين هذين النمطين فإننا نلفت الانتباه إلى أهم الفروق بينهما وهي:

أولاً: إن موازنات الأداء تركز على النشاطات والأعمال التي تسعى الحكومة أو المنظمة المعنية لإنجازها خلال فترة الموازنة، وهي بذلك تتعامل مع كل نشاط أو عمل أو إنجاز، وكأنه هدف في حد ذاته، وتصبح أهداف الموازنة بالتالي متمثلة في إنجاز هذه النشاطات والأعمال. أما موازنة البرامج فتتساءل عن الهدف العام الذي تسعى هذه النشاطات أو الأعمال إلى الوصول إليه، ثم تبدأ في تحديد أهم النشاطات والأعمال اللازمة لتحقيق ذلك الهدف بأقل تكلفة أو جهد مراعية في ذلك الترابط والتداخل بين هذه الأعمال، وضرورات التناسق بينهما في إطار الهدف الواحد.

وبذلك فإن موازنة البرامج تضيف لنفسها بعداً مستقبلياً، وتفكيراً بعيداً، يتعدى حدود الجزئيات ليني برامج ونظماً شاملة وكلية، بينما تركز موازنات الأداء على أسلوب التعامل والتفكير الجزئي وحسب.

ثانياً: إن موازنة البرامج تهتم بتقسيم النشاط العام للحكومة أو للمنظمة المعنية إلى برامج عديدة وعريضة، ويتكون كل برنامج منها من عدد من الأعمال والنشاطات التي يتكون كل منها من عدد من وحدات الأداء، وهذا يؤدي إلى عدد من الملاحظات المهمة:

أ - إن تكاليف كل برنامج تحتسب بجمع تكاليف وحدات الأداء المختلفة التي يتكون منها، وبذلك تصبح وحدات الأداء جزئيات هامة في إطار البرنامج الواحد. ومن هنا يبدو التداخل ملحوظاً بين موازنة الأداء التي تركز على دراسة وحدات الأداء وتكاليفها وسبل تحقيق كفاءتها، وموازنة البرامج التي تركز على كيفية الاستفادة من هذه الوحدات في تحقيق الأهداف الأساسية للبرنامج.

ب - إن إعداد موازنة البرامج لا يتم إلا على ضوء إعداد موازنات الأداء الفعلية عن مرحلة سابقة (إذا وجدت وكان يمكن استعمالها للحكم

على تكاليف الأداء اللاحقة) حيث يتم استخدام مخرجات موازنات الأداء كمدخلات هامة في موازنات البرامج. وهكذا، فإنه لا يمكن إعداد موازنات البرامج دون الاستعانة لموازنات الأداء الفعلية السابقة، أو موازنات الأداء التقديرية في أول الفتره. ولما يتم الانتهاء من البرنامج يتم إعداد موازنات الأداء الفعلية عن نهاية الفترة^(٣٩).

ثالثاً: إن موازنات الأداء تركز على ما تم إنجازه، وبالتالي فإنها تلعب دوراً رقائماً وتقييمياً هاماً على النتائج، وما مدى اقترابها أو ابتعادها عن التقديرات المحددة لها. أما ميزانيات البرامج فإنها تتعلق بما سيتم إنجازه، وهي بذلك تلعب دوراً جديداً على مستوى العملية الإدارية حيث تتعدى وظيفتها الدور الرقائي لتصبح وظيفة تخطيطية بالدرجة الأولى، لأن التخطيط هو الذي يهدف إلى رصد الحركة في اتجاه المستقبل. ولهذا أطلق مسمى ميزانية التخطيط والبرمجة على هذا الشكل من موازنات.

٤-٤ المعوقات الأساسية: ليس ثمة شك في أن موازنة التخطيط والبرمجة تنطوي على أهمية عالية وأسباب منطقية لا يسهل التكرار لها أو نقضها، إلا أن هناك فروقاً كبيرة بين الحديث عن هذا النموذج نظرياً، والحديث عنه من زاوية عملية تطبيقية، حيث أن عملية التطبيق تواجه مجموعة من المشاكل والتعقيدات التي قد لا يسهل تذليلها، وأبرز ما يمكن الإشارة إليه^(٤٠):

أولاً: عدم إمكانية تحقيق الوضوح والتحديد اللازم بالنسبة لبعض الأهداف الحكومية، وبالتالي يكون من الصعب برمجتها طبقاً للشروط المشار إليها

(٣٩) حتى تتضح هذه العلاقة بصورة أفضل ينبغي التمييز والفصل بين إعداد البرنامج وبين إعداد ميزانيته، فالبرنامج يعد أولاً، وتتحدد أهدافه ونشاطاته وخطواته ووحدات أدائه، ثم تعد ميزانيات الأداء التقديرية المتعلقة بكل وحدة أداء (على ضوء ميزانيات الأداء الفعلية السابقة، أو عمل ضوء الأساليب الخاصة بمعدلات الاداء) ومن ثم تعد ميزانية البرنامج بتجميع تكاليف الأداء، لتبدأ بعدها وعلى ضوءها عمليات التنفيذ، وعند الانتهاء من البرنامج تعد ميزانيات الأداء الفعلية ليتم التقسيم على ضوءها وكذلك تعد الحسابات الخاصة للبرنامج.

(٤٠) لاحظ في ذلك: Rosonoloom, op.cit. pp. 266-267 أيضاً: رولاند ماكين وملفين أنشن، مرجع سابق، ص ٧٥ - ٩٣.

أنفاً والتي يفترضها هذا النموذج من الموازنة، كهدف تطوير السلم العالمي، أو الالتزام بالقيم الروحية التي تتضمنها العقيدة الإسلامية، أو غير ذلك.

ثانياً: إن تطبيق أسلوب حسابات التكلفة المنفعة (العائد - التكلفة) وتحليل الأهداف والنشاطات على أساسه، يعتبر عملية معقدة جداً في الحالات التي يمكن خلالها تحديد الأهداف بوضوح، فما بالك عندما تكون الأهداف غير قابلة للتحديد الكمي المطلوب. أو عندما يكون للهدف بعد اعتباري ليس من السهل حسابه بهذا المنظور، حيث لا يمكن مثلاً حساب المنفعة من إنشاء حديقة عامة، أو التكلفة الخاصة بحرب مع عدوان خارجي، (فذلك يخضع لاعتبارات الهوية والمكانة الذاتية والدولية..).

ثالثاً: التداخل بين الأجهزة الحكومية فيما يتعلق بنشاطات أو أعمال البرنامج الواحد. فالواقع العملي يقدم حالات عديدة حيث تكون النشاطات التي يمكن أن تكون برنامجاً متكاملًا موزعة (إدارياً) على عدد من الوزارات أو المصالح والهيئات.. وأنه لا يسهل عملياً تطوير الوسائل العملية القادرة على تحديد هذه النشاطات وعناصرها وتجميعها في برنامج واحد. وإبرازاً لخطورة هذه الصعوبة يقول (روزنبوم) إن هذا الأسلوب قد لاقى حتفه لعوامل عديدة أبرزها صعوبة التداخل بين الأجهزة المتعددة بخصوص البرنامج الواحد.

رابعاً: المعوقات البيروقراطية وخاصة السلوكية منها، ويتمثل ذلك في قيام بعض البيروقراطيين بمحاربة هذا الأسلوب الذي قد يؤدي إلى إعادة تنظيم خرائط السلطة والمكانة الرسمية مما يلحق الضرر بهم. وكذلك ضغوط ومقاومة جمهور المنتفعين أو العملاء الذين رتبوا مصالحهم على أساس الترتيبات الخاصة بالموازنة بشاكرتها التقليدية، ناهيك عما قد يترتب على هذا النظام من كشف عن عناصر عدم الكفاءة أو الفعالية لدى بعض الموظفين أو المسؤولين.

خامساً: وجود مشكلات إدارية وفنية تتعلق بحسابات التكاليف للأفراد الذين يقومون على تنفيذ أعمال، أو تقديم خدمات، تتعلق بعدد من العناصر أو

النشاطات المختلفة في البرنامج، أو بحسابات التكاليف الخاصة بمعدات الصيانة أو غيرها من الوسائل أو الأدوات التي تخدم العديد من العناصر في البرنامج الواحد، بل وربما تخدم عناصر في أكثر من برنامج واحد.

سادساً: إشكالية تحقيق التناسق في البنية الهيكلية لعناصر البرنامج نفسها، فبرغم النداحل الكبير بينها إلا أن الواقع العملي يبرزها وكأنها عناصر منفصلة، وبالتالي فإن الموظفين القائمين على تنفيذ العمل بأحد العناصر لن يهتموا بآثار ذلك على العناصر الأخرى التي قد توجد في برامج أخرى داخل المنظمة التي يعملون بها وربما في منظمة غيرها. فالموظفون المكلفون بالعناصر المتعلقة بالوقاية من الفيضان كيف لهم أن يشغلوا بالهم بانعكاسات ذلك على مجاري الصرف، أو الوقاية من الأمراض، أو الثروة السمكية أو المراعي... إلخ.

سابعاً: صعوبة تحديد بدائل القرارات المختلفة الخاصة بكل عنصر من عناصر العمل، أو بكل هدف فرعي أو رئيسي في البرنامج، فقد تكون هذه البدائل عديدة، وقد يكون لكل بديل وجهة نظر تؤيده من قبل بعض الموظفين أو بعض فئات المنتفعين تأييداً مطلقاً، كما قد يكون لكل بديل أهميته في تحقيق التكامل، فالعلاقة بين البدائل لا تكون إحلالية بالضرورة ولكنها تكون تكاملية. وفي مثل هذه الحالة قد لا يكون من الممكن في ظل الإمكانيات المتاحة التعامل مع هذه البدائل المختلفة لأن موازنة البرامج لا تستطيع كما يقول (روزنبلوم) أن تقدم إجابة على السؤال الجوهرى الذي مفاده: على أي أساس يجب أن يتم توزيع الموارد، فيتم تنفيذ النشاط (أ) بدلاً من النشاط (ب)... وهكذا^(٤١).

Rosenbloom, op.cit. p. 287

(٤١)

ويشير «روزنبلوم» إلى مثال قدمته «اليزابيث درو» لتوضيح هذه الصعوبة، حيث تقول أنه لو أردنا وضع برنامج للتغلب على الوفيات الناجمة عن الأمراض وحوادث الطرق، لوجدنا أن هناك عناصر عديدة تساعد على ذلك، كاستخدام الحزام ومحاربة سرطان الثدي وسرطان الرأس والرقبة.. إلخ وتقدم ١٤ عاملاً مساعداً، (تقول أن الإمكانيات لا تسمح بالتعامل مع كل هذه العوامل التي تبدو كلها مهمة ومن وجهة نظر أنصارها فكيف يتم توزيع التكاليف؟؟

٤-٥ متطلبات النجاح: إن ما يتضمنه هذا الأسلوب من إيجابيات على المستوى النظري يبرز البحث في أهم المعوقات التي تساعد على تذليل المشاكل التي تعرض سبيل تطبيقه بالفعالية المرجوة، وأهم ما يوصى به في هذا الشأن ما يلي^(٤٢):

أولاً: إقتناع المستويات الإدارية المختلفة في كل جهاز بأن موازنة التخطيط والبرمجة ما هي إلا أداة لخدمة الإدارة ومساعدتها في القيام بوظائفها التخطيطية، كما هي أداة لترشيد الإنفاق العام الذي ينعكس بنتائجه على كل المواطنين الذين تمثل جيوبهم عملياً أهم مصادر الإيرادات التي يغطي الإنفاق العام من خلالها، فتقدم لهم خدمات ومنافع أفضل، وبتكاليف لا تؤدي إلى إرهاقهم بالضرائب وغيرها.

ثانياً: اقناع المسؤولين بضرورة تنويع الأساليب التي تعد البرامج على ضوءها، وذلك حسب طبيعة كل موضوع أو كل جهاز، فذلك يعطي المرونة التي تساعد على التطبيق العملي.

ثالثاً: العمل على الأخذ بأسلوب المشاركة في تحديد عناصر البرنامج، وخاصة التفصيلية منها، وفي وضع البدائل والتقديرات وربما القرارات الخاصة بها، لأن ذلك يساعد على توفير الوضوح للأهداف من ناحية، وتوفير المعلومات اللازمة حول إعداد البرنامج بكل تفصيلاته. ولأنجاح ذلك يجب أن تتوافر المهارة والكفاءة اللازمة في الرؤساء والمؤسسين على حدّ سواء.

Elizabeth Drow, HEW Gropples with PPBS. The public Interest No 8 (٤٢) 1967, pp. 9-22.

لاحظ أيضاً بخصوص هذه الأفكار رولاند ماكين وملفين أنشن، مرجع سابق، ص ٨٣ - ٩٠.

أيضاً أحمد حسين حسني، كيف تصبح الموازنات التخطيطية أكثر فاعلية، مجلة الكفاية الإنتاجية عدد ٣٢٢ (وزارة الصناعة: القاهرة ١٩٦٩) ص ٥٢ - ٥٩.

أيضاً: رولاند ماكين وملفين أنشن، مرجع سابق، ص ٩٣ - ١٠.

رابعاً: الربط بين موازنة البرامج وبين أسلوب الموازنة السنوية بحيث لا تتعارض القرارات المتصلة بعناصر البرامج مع القرارات المتعلقة بتصنيف الاعتمادات المالية.

خامساً: عدم الإسراف في بذل الجهود من أجل صياغة البرامج المثالية، لأنه مهما كانت جهود التصميم فإنها لن تقدم بالضرورة هيكلًا منضبطاً تماماً وغير قابل للتعديل أو التغيير، فالتغيير أمر لا مفرّ منه، وبذلك لا بدّ من التغاضي عن التفاصيل المسرفة أو الفروق الضئيلة.

٥ - للموازنة الصفوية:

١-٥ الخلفية التاريخية: لقد واجه أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة عقبات عديدة كما لاحظنا، وكما يبدو أنها كانت صعبة التذليل وإلى المدى الذي جعل هذا الأسلوب يزوي بعد حوالي عقد واحد من العمل به، حيث ما أن جاء عام ١٩٧١ في الولايات المتحدة (التي نشأ هذا النظام فيها) إلا وقد نزع هذا المصطلح من قائمة المفردات التي تستعمل على مستوى إدارة الموازنة الفدرالية، وعندها أصبح المسؤولون ورجال القرارات وعدد من العلماء والباحثين يقفون أمام مواجهة جديدة مع عدد من الأسئلة التقليدية التي لا بدّ من طرحها والتي تتساءل عما حدث، ولماذا حدث، وما هي التصورات حول أسلوب التعامل في المستقبل؟؟ وما هي محتويات كل تصور من هذه التصورات^(٤٣)؟

وأمام الرغبة الملحة في الوصول إلى إجابة، كانت قد وقعت فضيحة (ووترجيت) بصورة أدت إلى الإطاحة برئيس الولايات المتحدة، وقد كان من أبرز نتائجها أن استردت السلطة التشريعية قوتها على الإدعاء بأن هيمنة رئاسة الدولة لن تحول دون قدرتها على تأمين استجابة الموازنة العامة لاحتياجات المواطنين. وكان من نتائج ذلك أن

Harry S. Havons, Looking back at PPBS: Image Vs. Substance in public (٤٣) budgeting and finance (ed), by Robert Golombiewski & Jack Rabin.

(New York, Murcell Dedder Inc. 1983).

أصدر الكونغرس قانوناً في عام ١٩٧٤ قضى بعدم الحق في جمع أية إيرادات بدون موافقة الكونغرس، كما أنشأ مكتباً للموازنة تابعاً له ليتولى متابعة أوضاع الاقتصاد وتحديد تكاليف البرامج التي تغطي مدة أكثر من خمس سنوات، وليعيد تقييم أسلوب البرامج^(٤٤).

وقد كان من نتيجة ذلك أيضاً، أن أصبح الكونغرس يفرض رقابته على عملية الموازنة وأن أصبح الاهتمام يتركز في البحث عن أسلوب موازنة ينسجم مع هذا الوضع، ويمكن الكونغرس من ممارسة الرقابية.

كان أسلوب الموازنة الصفريّة معمولاً به في بعض شركات القطاع الخاص وبعض الجهات الحكومية^(٤٥)، إلا أن هذا التطور أعاد تسليط الضوء على هذا الأسلوب الذي بدا أنه يجمع بين الوظيفة التخطيطية، التي أكدت كافة التراكمات الموضوعية والفكرية في مجال الإدارة والسياسة والاقتصاد والموازنة على أهميتها، والوظيفة الرقابية التي تعتبر الوظيفة الأولى والتقليدية للموازنة العامة. وبالفعل فقد بدأ العمل بهذا الأسلوب في الولايات المتحدة الأميركية بصورة واسعة على المستوى الفيدرالي في عهد الرئيس «جيمي كارتر».

مفهوم الموازنة الصفريّة: لقد اهتم مؤتمر الأمم المتحدة المنعقد في الدنمارك عام ١٩٦٧ لدراسة مشاكل سياسة الإدارة والموازنة في الدول النامية بهذا المفهوم، وعرف الموازنة الصفريّة بأنها نظام يفترض عدم وجود أية خدمات أو نفقات في البداية، ويعمل من أجل الحصول على مجموعة من النتائج أو المخرجات مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة، وتقييم مدى فاعلية الإنفاق وفقاً لهذا الاعتبار^(٤٦).

(٤٤) (New York: Marcel Dekker Inc. 1983), p. 306, Wallace Swan. op. Cit. p. 37.

(٤٥) بدأ استخدام هذا النظام في شركة معدات في ولاية تكساس ١٩٦٩ وفي ولاية جورجيا ١٩٧٣ عندما كان جيمي كارتر حاكماً لها.

(٤٦) لاحظ: أنور عبد الخالق، مرجع سابق، ص ٩٢.

وبشكل أكثر تحديداً أو وضوحاً نستطيع القول بأن هذا المفهوم يقوم على أساس فكرة ثلاثية الأبعاد يتحدد بعدها الأول في أن على المديرين أن ينطلقوا في تحديدهم لميزانياتهم من فرضية أساسية مفادها أن الموازنة التي سيعملون من خلالها خاوية تماماً وتساوي صفراً، وأن ما سيدخل لهذه الموازنة من مخصصات لغرض الإنفاق يقتصر على ما يستطيع هؤلاء المديرون تقديمه من مشروعات قرارات (أو أهداف) مبررة، ومؤكدة الأهمية، وتقع في إطار أولويات الإنفاق للمدة التي تغطيها هذه الموازنة، ويتحدد البعد الثاني في ضرورة التأكد من أن التقديرات المالية المقدرة لتغطية كل قرار أو هدف مما تم تقديمه هي تقديرات دقيقة وفي حدود الحد الأدنى للتكلفة. أما البعد الثالث والأخير، فمفاده أنه ينظر إلى أن موازنة أي برنامج أو نشاط مع بداية كل سنة مالية هي موازنة على الأساس الصفري حتى ولو كان هذا البرنامج أو النشاط ممتداً من السنة السابقة. وذلك حتى يتم إعادة تقييم ذلك والتأكد من ضرورة الاستمرار فيه أو إلغائه أو تعديله... الخ.

وهكذا يتضح بأن فلسفة هذه الموازنة بقدر ما تهدف إلى ضغط عملية الإنفاق، والرقابة عليها، وعدم السماح بالموافقة على أي إنفاق لا يتم تبريره، بقدر ما تمثل أسلوباً مهماً لترشيد عملية اتخاذ القرارات وتخطيط وبرمجة الأعمال والنشاطات، لأنها كما تفترض أن الموازنة المالية تساوي صفراً كنقطة بداية، فإنها تفترض مسبقاً أن موازنة الأعمال أو النشاطات أو القرارات تساوي صفراً، وأنه كلما أمكن توكيد أهمية عمل أو نشاط أو قرار ما، كلما أصبحت موازنة الأعمال تنمو وتزيد، وبالتالي كلما أصبحت موازنة الإنفاق تنمو في موازاتها.

إعداد الموازنة الصفريّة: بناءً على هذا الفهم لمعنى الموازنة يمكن أن تتضح الأبعاد والخطوات الأساسية التي تم إعداد الموازنة الصفريّة على ضوءها، وأنه يمكن تلخيص ذلك فيما يلي^(٤٧):

Rosenbloom op. cit. p. 268.

(٤٧)

أيضاً: Peter A. pyhrr, The Zero Base Approach to Government Budgeting. Public Administration review. (New York, 1987).

- أنور عبد الحائق، مرجع سابق، ص ٩٤ ص ٩٨.

أ - تحديد الأهداف العامة التي تسعى المنظمة المعنية إلى تحقيقها، وذلك على ضوء الأهداف والسياسات العامة للدولة، وتعميم ذلك على كافة مستويات التنظيم في المنظمة، وتقوم بذلك السلطة العليا في المنظمة.

ب - تحديد وحدات اتخاذ القرارات، وقد تكون هذه الوحدات هي الوحدات الإدارية في المنظمة المعنية. وفي مثل هذه الحالة تتشكل وحدات القرار من الوحدات الواقعة في أدنى مستوى تنظيمي يمتلك سلطات إعداد الموازنات وتحضيرها، وغالباً ما يكون ذلك هو مستوى الإدارات وليس ما هو أدنى منها، وقد تكون وحدات القرارات هي البرامج في حالة الاستعانة بأسلوب البرمجة في العمل، وعندئذ قد يمثل كل برنامج وحدة قرار بمفرده، وقد تكون وحدات القرار على مستوى البرامج الفرعية أو المساعدة إذا كان البرنامج الرئيسي مقسماً إلى برامج من هذا القبيل، وتعد موازنته على هذا المستوى.

ج - أن تقوم كل وحدة من وحدات القرار بتحديد الأعمال أو النشاطات أو البرامج.. التي ستقوم بها خلال السنة المالية للموازنة.

د - تحليل هذه الأعمال أو النشاطات والعمل على تقييمها، وتحديد أولوياتها على ضوء أهميتها، ثم وضع مجموعات القرارات على ضوء ذلك، فتتعلق مجموعة القرارات الأولى بالنشاطات والأعمال ذات الأهمية الأولى، بينما تتعلق المجموعة الثانية، بالنشاطات والأعمال ذات الأهمية الثانية، وهكذا حتى يتم تشكيل سلسلة الأولويات للمجموعات المختلفة، ومن ثم يتم وضع الموازنات التشغيلية التي تشمل بالدرجة الأولى حسابات العائد والتكلفة وموازنة الوظائف والإجراءات العملية اللازمة لتنفيذها، ومن ثم تجميع هذه المجموعات وموازناتها التشغيلية في إطار واحد وشامل وتصعد إلى مستوى الإدارة العليا في صورة موازنة لوحدة القرار.

ومن أهم ما يستفاد من أسلوب مجموعات القرارات، أنه يتم من خلالها مقارنة البرامج والأنشطة وتحديد أولوياتها، واتخاذ مواقف محددة من الأعمال التي هي في طور التنفيذ. هل يتم الاستمرار في ذلك، أم يتم إلغاؤها، أم يتم تعديل أولوياتها بأن تصعد على جدول الأولويات أو يتم تخفيض مرتبتها... إلخ. كما أن هذه

المجموعات تقوم على توفير المعلومات والحسابات المتعلقة بالعائد والتكلفة ومقاييس الأداء وإجراءات العمل... التي تمكن الإدارة من القيام بتقييماتها اللاحقة.

د - تقوم الإدارة العليا بفحص موازنات وحدات القرار المختلفة، ومجموعات القرارات فيها وتقييمها على ضوء أولويات عمل المنظمة ككل، وعند ذلك قد تقوم بإلغاء بعض مجموعات القرار أو وحداته، أو تخفيض الاعتمادات الخاصة بها، أو رفعها، أو الموافقة عليها دون تعديل..

٢-٥ الموازنة الصفريّة ونماذج الميزانيات السابقة: يقول (Herbert Ted) إنه من غير الممكن تحديد هدف أساسي ترتبط به حكمة الموازنة الصفريّة بينما ارتبطت موازنة البنود بوظيفة الرقابة، وموازنة الأداء بما أسماه (Management Orientation)، موازنة التخطيط والبرمجة بالتخطيط. وبرغم ذلك، فإنه يقول أنه لا ينظر إلى الموازنة الصفريّة بأنها استمرار لموازنة التخطيط والبرمجة لأنها لا تركز على الأهداف النهائية، كما أنها لا تركز على أسلوب حسابات العائد والتكلفة بصورة كبيرة وحاسمة. كذلك، فإنها لا تعتبر الموازنة الأداء رغم أنها تركز على قياس حجم العمل، وذلك لأن حساباتها تنطلق من قاعدة الصفر^(٤٨).

ولعلنا في هذا المقام نشير إلى أن الموازنة الصفريّة تعمل على تحقيق حكمة متميزة، وتعتبر غير مبهمة ولا غامضة، وتمثل في تحقيق وظيفة الإدارة بشموليتها ضمن إطار من التوازن بين مكونات هذه الوظيفة، أو وظائفها الفرعية الأساسية ممثلة في التخطيط والرقابة والتوجيه والتنظيم، ويبدو ذلك في أنها تفترض بناء التنظيم الواضح المحدد والاختصاصات الواضحة المحددة أيضاً، وذلك حتى يتم تشكيل وحدات القرار الأساسية على ضوء ذلك. كما أنها تمارس عملاً تخطيطياً واضحاً أثناء تحليلها لكافة

(٤٨) Herbert Ted, Zero-Based budgeting in Historical & Political context, in Essentials of public Administration, ed. by Larry Hill & Ted Herbert (California: Duxburg, 1977), pp. 364-368.

الأعمال والمشروعات التي ستم ممارستها خلال السنة المالية بهدف تحديد أولوياتها. صحيح أن هذا العمل لا ينصرف لتغطية فترة زمنية طويلة كما هو حال موازنة البرامج، إلا أن ذلك لا ينفي الصفة التخطيطية عن هذا العمل الهادف لترشيد اتخاذ القرارات. وأخيراً، فإن هذا الأسلوب يقوم أساساً على فكرة العودة لمزيد من الرقابة على ممارسات الإدارة حتى لا تقع في الإنحراف وحتى تضغط نفقاتها إلى أدنى مستوى ممكن، ولكنها رقابة تتركز بالدرجة الأساسية في مرحلة الإعداد وليس في مرحلة التنفيذ كما هو الحال في الموازنة التقليدية.

٣-٥ المشكلات والمعوقات: يقول روزنبوم، أن هذا النموذج من الموازنة كغيره من النماذج يقوم على أساس تعقيدات ومصاعب يصعب فهمها وتذليلها، ومن أبرز هذه الصعوبات أن تحديد وحدات القرارات ومجموعاتها يفترض وضوحاً وتحديداً للأعمال والأهداف التي يتم السعي لإنجازها، وقد كانت هذه المسألة من أهم المشكلات التي واجهت أسلوب التخطيط والبرمجة^(٤٩).

كذلك يقول (Wallace) أن هذا النموذج قد يضطر أن يعمل في إطار نفس القواعد واللوائح الإدارية السائدة، ولا يفترض تغييرها، وهو بذلك قد يجعل عملية الموازنة فريسة للروتين، وبالقدر الذي يقودها إلى عدم الفعالية^(٥٠).

وبشكل عام، فإن هذه الموازنة وإن كانت الموازنة التخطيطية والبرمجة تعمل على إضفاء الصفة الإدارية على الموازنة، وتحرص على تقديم نموذج فعال لإدارة المالية العامة للدولة، إلا أنها في الواقع لم تستطع تحقيق ذلك تماماً، وإن تمكنت من تقليل الآثار السياسية على عملية الموازنة العامة^(٥١).

Rosenbloom, op. Cit. p. 269.

(٤٩)

Wallace Swan, op. Cit. p. 38.

(٥٠)

Rosenbloom, op. Cit. p. 270.

(٥١)

٦ - الخاتمة:

لقد أمكننا خلال هذه الدراسة ان نقدم عرضاً لكافة التطورات الأساسية التي مرت خلالها فكرة الموازنة وأساليبها، وقد بدا واضحاً أن لكل نموذج خصائصه المميزه ومزايا المحدده، وأنه يمكن للمتبع أن يلمس حقيقة أن كل نموذج قد تميز باضافة معينة على سابقه، الأمر الذي جعل هذه النماذج تبدو كالسلسلة المتتابعة الحلقات، وأن كل حلقة تتميز بإضافة ما عن سابقتها وبصورة تبدو أكثر تكاملاً وأكثر قدرة على تحقيق الفعالية للإدارة المالية. ومن هنا تبقى الدعوة قائمة أمام كافة منظماتنا في القطاعين العام والخاص أن تقف على هذه النماذج لتعمل على الانتقال بأساليب إدارتها المالية بما يضمن لها الحداثة من ناحية، وبما يساعدها على تحقيق درجات الفعالية الإدارية المأمولة بدلاً من استمرار ارتهاانها للأساليب التقليدية أو الإرتجالية القديمة.

المراجع العربية

- (١) د. أحمد حسين حسني، كيف تصبح الموازنات التخطيطية أكثر فاعلية، مجلة الكفاءة الانتاجية عدد ٣٢٢ (وزارة الصناعة: القاهرة، ١٩٦٩).
- (٢) ألين سكيك، الطريق إلى نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، مراحل الاصلاح في مجال الموازنة، في نظام التخطيط أو البرمجة والموازنة، مترجم د. محمد سعيد أحمد (المنظمة العربية للعلوم الادارية، سلسلة الفكر الاداري المعاصر، عدد ٤، القاهرة ١٩٧٧).
- (٣) أنور عبد الخالق، تطور موازنة التخطيط والبرامج ١٩٦١ - ١٩٧٣، (المنظمة العربية للعلوم الادارية، سلسلة الفكر الإداري، عدد (٥) القاهرة ١٩٧٨).
- (٤) جرام تيلور، تصميم هيكل البرنامج في «برمجة الموازنة العامة للدولة» مترجم محمد حامد إبراهيم (المنظمة العربية للعلوم الإدارية) سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد ٢، القاهرة ١٩٧٧).
- (٥) رولاند مكين، ملفين انشن، نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، التطبيق والتحليل، مترجم محمد سعيد أحمد، نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الاداري المعاصر، عدد ٤، ١٩٧٧).
- (٦) - د. عبد الحلي الخولي، الموازنة العامة والمحاسبة الحكومية (١٩٧٨).
- د. محمود رياض عيطه، موجز في المالية العامة، (دار المعارف بمصر، القاهرة: ١٩٦٩).
- (٧) علي عبد الرحيم، موازنة البرامج والأداء: أداة للتخطيط والرقابة الادارية في القطاع الحكومي، مجلة المحاسبة، العدد الخامس (جمعية المحاسبة) كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الكويت، الكويت، ١٩٧٥، ١٩٧٦).
- (٨) فؤاد يونس، ميزانية البرامج والأداء (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مركز البحوث الادارية، القاهرة: ١٩٧٠).
- (٩) - يوسف العثمان، موازنة البرامج والأداء، مجلة المحاسبة، عدد ٥، (جمعية المحاسبة، جامعة الكويت، الكويت، ١٩٧٥، ١٩٧٦).

المراجع الأجنبية

- (1) David Rosenbloom, Public Administration (New York: Random House Inc, 1986).
- (2) David Solomons, The Historical Development of Costing Studies in Costing edited by David Solomans (Sweet and Maxwell Ltd. 1922).
- (3) Elizabeth Drew, Hewgrapples with PPBS. The Public Interest No. 8, 1967.
- (4) Frederick Mosher, Basic Documents of American Public Administration, 1776-1950 (New York: Holmes and Marier 1976).

- (5) Harry S. Havens, Looking back, et PPBS: Images. Substance in Public Budgeting and Finance (ed) by Robert Golembiewski & Jack Rabin. (New York: Marcel Dedder Inc, 1983).
- (6) Herbert Ted. Zero Based Budgeting in Historical and Political context, in Essentials at Public Administration, ed. by Larry Hill. and Ted Herbert (California: Luxbburg, 1997).
- (7) Peter A. Pyhrr, The Zero Base Approach to Government Budgeting, Public Administration review, New York 1977).
- (8) Wallace K. Swan. The critical Debates Applicable to budgeting in HandBook on Budgeting and Financial Management, ed. by Jack Rabin Thomas Lynch, (New York, Mareall Dekker lun, 1983).

