

المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل النظريات المحاسبية المستحدثة

د. عمرو محمد ذكي عبدالوهاب سلامة



كلية التجارة
قسم الدراسات العليا
جامعة طنطا

بحث عن

المحاسبة الحكومية

" وأليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل النظريات المحاسبية المستحدثة "

إشرافه

الأستاذ الدكتور / محمد يوسف سالم

أستاذ المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة - جامعة طنطا

إعداد :

عمرو محمد ذكي عبدالوهاب سلامه

دراسات عليا

الفرقة الثانية - دبلوم المحاسبة الماليه والمراجعة

كلية التجارة - جامعة طنطا

الفهرس

الصفحة	الموضوعات	م
3	Introduction مقدمة البحث	1
5	The nature of research طبيعة البحث	2
6	The Aim of research هدف البحث	3
7	The Plan of research خطة البحث	4
8	طبيعة النشاط الحكومي وما هي النظم المحاسبية به Nature of the activity and what the government accounting systems have	5
9	الأهداف العامة للمحاسبة الحكومية وخاصتها General objectives of the Government Accounting and characteristics	6
11	الأركان الرئيسية للمحاسبة الحكومية	7
14	أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية	8
19	The fund Theory نظرية الأموال المخصصة	9
25	الموازنة العامة للدولة "مصبتها وأهدافها ومراحل إعدادها"	10
32	نموذج لعرض الموازنة مطبقه على النظام المصري	11
41	مفهوم المراجعة الحكومية وما هي طبيعتها .	12
41	المراجعة الحكومية الفعلية ومعاييرها المتعارفة عليها	13
42	Dimensions government auditing .. أبعاد المراجعة الحكومية ..	14
44	الكفاءة والفعلية في المراجعة الحكومية	15
49	the scientific Bibliography .. المصادر والمراجع العلمية	16

مقدمة البحث

تتولى الحكومه ومختلف القطاعات الحكوميه توفير السلع والخدمات بالقدر الذى تسمح به مواردها الماليه ، وذلك بدون مقابل أو بمقابل رمزى لا يتناسب مع تكلفة هذه السلع والخدمات تحقيقاً للرفاهيه الإقتصاديّه العامه.

حيث لا تسعى الحكومات من وراء ذلك لتحقيق الربح أو زيادة ثروتها ، بل تهدف إلى تقديم سلع وخدمات يستفيد منها أفراد المجتمع بشكل عام أو فئة معينه منهم ، كما وأن أى زيادة فى مواردها الماليه تستخدم بشكل عام لتمكينها من تحسن إنتاج تلك السلع أو أداء تلك الخدمات أو توسيع نطاقها فى المجتمع سعياً منها لإرضاء جميع الأفراد والرعايا.

أدى ذلك لأن نتطرق وبصوره إبتكاريه وعلميه حديثه للنظر بمنظور إقتصادي ومحاسبي جديد لنظم المحاسبه والمراجعه الحكوميه بما يتوافق مع تطورات العصر الحديث وبما يلبي إحتياجات المواطنين لتقديم السلع وأداء الخدمات من قبل الحكومات ومختلف الأجهزة التنفيذيه الحكوميه بالدوله لمختلف أفراد المجتمع.

ونتيجة لهذه الفلسفه فى إدارة الأنشطة الإقتصاديّه الحكوميه نجد أن النشاط الحكومى المصرى فى السنوات الأخيرة قد تميز بالزيادة المضطرده فى كافة المجالات ، فبينما كان النشاط الحكومى يقتصر على عهد قريب على أداء الوظائف التقليديه مثل الدفاع والأمن والتعليم ، فإنه يمتد فى العصر الحديث ليشمل كثيراً من أوجه النشاط الإقتصادي والاجتماعي ويتضح ذلك من نمو الإنفاق العام وتعدد بنوده وتشعب اتجاهاته خاصة فى مصر باعتبارها احد الدول النامية ، حيث يقع على الحكومه العبء الأكبر فى توجيه الموارد التوجيه السليم .

وقد أدى التوسع الحديث فى النشاط الحكومى إلى عدم كفاية أساليب المحاسبه الحكوميه التقليديه فى توفير البيانات اللازمه لتقييم أداء بعض القطاعات التي تتولاها الدوله وذلك لضمان كفاية استخدام الوحدات الإقتصاديّه للموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن . ولذلك أصبح من الواجب تطوير الأساليب الماليه والمحاسبية المطبقة فى بعض الهيئات الحكوميه حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمه لقياس

النتائج المالية والاقتصادية ، بما فيها قياس الموارد وحصر التكاليف أو النفقات ومتابعة تنفيذ العمليات والمشروعات.

وبالإضافة إلى تطوير المحاسبة الحكومية لتتماشى مع التطور في النشاط الاقتصادي قد ترى الدولة إعادة تنظيم احد الهيئات الحكومية التي تمارس نشاطا اقتصاديا وحيويا وإعطائها الشخصية الاعتبارية المستقلة وتحويلها إلى هيئة اقتصادية عامة لتحقيق أهداف معينة منها التحلل من قيود النظم الحكومية وأتباع طرق الإدارة والمحاسبة المالية المطبقة في المشروعات التجارية .

ونظراً لإتساع وظائف الحكومة بالدولة الأمر الذي إستلزم ضرورة إستخدام علم المحاسبة كأداة للتخطيط والرقابة علي نشاط وأعمال الوحدات الحكومية ظهر مايعرف بنظام المحاسبة الحكومية والذي يقوم علي نظرية الأموال المخصصة والتي تعني أن جانباً من الموارد يخصص لتأدية نشاط معين ويكون إستخدام هذه الموارد مقيداً لتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله .

تجدر الإشارة إلي أن النظام المحاسبي الحكومي لا يهدف إلي إستخراج نتيجة أعمال كل وحدة حكومية علي حدة، ويرجع ذلك إلي ان هناك من المصالح الحكومية تقتضي بطبيعتها الإنفاق دون إيراد يذكر، كوزارة الدفاع والداخلية علي سبيل المثال، ومصالح أخرى طبيعتها الإيرادات كمصالح الضرائب والجمارك، فلاجدوي في مثل هذه الحالات من إعداد حساب الأرباح والخسائر لكل مصلحة أو وزارة علي حدة .

نوفمبر ٢٠١٣

الباحثون

- Amr Mohamed Zaki Abd-Al Wahab Salama.

- Faten Gamal Fathy Mohamed Sh3ban.

- Shady Samir Yousif Al-Hamzawy.

- Dina Adel Rezq Mahmoud.

طبيعة البحث

تكمّن طبيعة هذا البحث في :

- التعرف على الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي وطرق وبرامج مراجعته والنظريات المستحدثة ضمن النظم المحاسبية الحكومية وعلاقة ذلك بالموازنة العامة للدوله وماهيتها ومراحل تنفيذها.

ونظراً لأن نظم المحاسبه الحكوميه تقوم على نظرية الأموال المخصصة والتي تقوم على أساس أن جانباً معيناً من الموارد يخصص لتأدية نشاطاً معيناً ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله ، ولأداء الخدمات وتقديم السلع لكافة الأفراد بالمجتمع من قبل الحكومات والجهات التنفيذية الحكوميه الغير هادفه للربح بالدوله ، وتأسيساً على ذلك سوف نلقى بالضوء على ماهية النظام المحاسبي في ظل عمل الحكومات او بمعنى ادق النظام المحاسبي الحكومي ومناقشة ماهية مراجعة الأنظمه المحاسبية الحكوميه ومنها نتطرق لإلقاء الضوء على مفهوم وماهية للمراجعه الحكوميه من خلال عرض ماهية المراجعه الحكوميه ومقارنتها بمثيلاتها من المراجعات العاديه للنظم المحاسبية غير الحكوميه.

هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى :

- A.** بيان لماهية النشاط الحكومي وطبيعة المحاسبة في القطاع الحكومي.
- B.** التعرف على النظام المحاسبي الحكومي.
- C.** بيان طبيعة وخصائص وأهداف المحاسبة الحكومية.
- D.** التعرف على الأركان الرئيسية وهيكل نظام المحاسبة الحكومية.
- E.** بيان لبعض معايير المحاسبة الدولية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي
- F.** توضيح سبب ظهور نظرية الأموال المخصصة وأهميتها في تفسير الأساس العلمي في القطاعات الحكومية وماهيتها ضمن نظام المحاسبة الحكومية.
- G.** التعرف على الموازنه العامه للدوله وأهدافها ومراحل إعدادها وتنفيذها بما لها من أهميه وركن أساسى فى بيان كيفية إدارة إقتصاديات القطاع الحكومى وتفصيل لبنود الإيرادات والموارد وبيان أوجه الإنفاق المختلفه للدوله وللقطاع الحكومى وياعتها من أهم الحسابات الحكوميه التى تعبر عن نتاج وإدارة الأموال العامه.
- H.** توضيح ماهيه وطبيعة وأهداف المراجعه الحكوميه والتعرف المراجعه الحكوميه الفعاله و إكتشاف نطاقها.
- I.** بيان لبعض مفاهيم المراجعه الداخليه بالأجهزه الحكوميه وأثر ذلك على كفاءه وفعالية العمل داخل القطاعات الحكوميه والأجهزه التنفيذيه بالدوله.
- J.** توضيح ما إذا كان هناك إختلاف بين المراجعه العاديه والمراجعه الحكوميه.

خطة البحث

يرى الباحثون بناء على ما تقدم أن تكون خطة البحث متضمنه العناصر التاليه :

A- دراسة إستقرائيه لماهية نظم المحاسبه الحكوميه وطرق مراجعتها وعلاقة نظريه الأموال المخصصه بنظام المحاسبه الحكومى وطبيعة المراجعه للوحدات الحكوميه .

● ماهيه النشاط والوحدات الحكوميه.

● تعريف واضح للمحاسبه الحكوميه .

● أهداف المحاسبه الحكوميه .

● خصائص الوحدات الحكوميه .

● الأركان الرئيسيه لنظام المحاسبه الحكومى .

● تنظيم الإداره المالىه فى وحدات المحاسبه الحكوميه.

● توضيح أوجه الشبه بين المحاسبه المالىه والحكوميه والأساس العلمى للمحاسبه الحكوميه.

● ماهية نظرية الأموال المخصصه .

● التعرف على الموازنه العامه :

* تعريفها * أهدافها العامه * وظائفها * أسس تبويب الموازنه العامه * مراحل إعداد الموازنه العامه.

● مفهوم وطبيعة المراجعه الحكوميه.

● المراجعه الحكوميه الفعاله ونطاقها.

● المراجعه الحكوميه كنظام للمعلومات وأبعادها.

● معايير المراجعه الحكوميه المتعارف عليها.

B- ثم بعد ذلك : المحاوله للوصول الى بيان الإختلاف بين المراجعه العاديه والمراجعه الحكوميه.

C - ومنه محاولة الوصول إلى الكفاءة والفعالية وبيان لشروط الكفاءة والفعالية في وظيفة المراجعة الحكومية.

* طبيعة النشاط داخل الوحدات الحكومية *

حدد صندوق النقد الدولي مفهوم الحكومة العامة بأنها :

كافة الوحدات المركزيه أو حكومات الولايات والمقاطعات والأقاليم والمحليات والبلديات إن وجدت داخل البلد المعين التي يتم إنشاؤها من خلال العمليات السياسية ولها من السلطات الإجباريه ما يمكنها من إنجاز وظائفها الأساسية وتحقيق أهدافها بجانب الأنواع الأخرى من المشروعات الإقتصادية والتجاريه المملوكه للدولة.

* تعريفه المحاسبه الحكومية *

- هي ذلك الفرع من فروع المحاسبه التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار.

*** وهناك العديد من التعريفات المختلفه للمحاسبه الحكومية ***

حيث يمكن تعريفها على أنها :

- مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية والأساسية الفنية التي يمكن بها ترشيد النشاط الحكومي والتقدير عن نتائجه بصورة دورية إلى الجهات المسئولة عن إدارة ومراقبة الأموال العامة .

و يرى البعض تعريفها بأنها :

- هي ذلك الفرع من فروع المحاسبه الذي يهتم بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في الوزارات والأجهزة الحكومية بهدف إعداد وإنتاج وتوصيل المعلومات عن هذه الوحدات إلى الجهات ذات العلاقة بتطبيق الأنظمة والتشريعات والمعايير والتعليمات التي تصدرها الجهات المنظمة .

وهناك تساؤل هام ما الغرض من المحاسبه الحكومية وما الأهداف العامه لها؟

ما هي أهداف المحاسبة الحكومية والغرض منها؟

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق ما يلي:

- ١- فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة . وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقا للقوانين والنظم.
- ٢- فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة ، وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الإعتمادات المخصصة من قبل السلطة. (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).
- ٣- المساعدة في اتخاذ القرار ، وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.
- ٤- إثبات الإيرادات التي تحصلها الدولة عن طريق الإدارات المختلفة وكذلك متابعة المصروفات الفعلية التي تم صرفها.
- ٥- توفير المعلومات والبيانات اللازمة للوحدات الحكومية .
- ٦- الرقابة على الموارد المالية المتاحة للوحدات الحكومية من حيث متابعة عمليات التحصيل والصرف الخاصة بالإيرادات والنفقات (الرقابة المالية) .
- ٧- تحقيق الرقابة على الأداء من خلال :
 - استخدام الموارد المخصصة للوحده بكفاءة وفعالية.
 - التزام الوحده الإداريه الحكوميه بالجوانب الإقتصادييه في عملها.
 - إنجاز الأهداف والبرامج والخطط المنوط بها الوحده الحكوميه.
 - المساعدة في تطوير وتيسير إعداد الحسابات الختامييه للدوله بما يوفر بيانات ماليه تكون قادره على خدمة متطلبات خطط التنميه وبرامجها.

تنظيم الإدارة المالية في الوحدات الحسابية الحكومية

تنظيم الإدارة المالية في الوحدة الحسابية الحكومية وتموينها بجهاز فني من الموظفين المتخصصين ووضع مجموعة من القوانين واللوائح والمنشورات والتعليمات المالية هو من مسؤولية وزارة المالية فهي الجهة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة تنفيذا سليما وهي المسؤولة عن أن تكون الحسابات الحكومية ممسوكة بصورة منتظمة لذا يحتاج التنظيم إلى الآتي :

١. تنظيم الجهاز المالي .
٢. النظم واللوائح والمنشورات والتعليمات المالية .
٣. استخدام الحاسب الآلي .

* ومن هنا نلخص " هدفاً عاماً " للمحاسبة الحكومية وهو :

قياس وتوصيل معلومات مفيدة في محاسبة المسؤولين عن إدارة الوحدات الحكومية وفي مدى كفاءة وفعاليته استخدام الموارد المخصصة لتلك الوحدات وفي تحقيق الرقابة الماليه والإداريه.

خصائص الوحدات الحكومية

يمكن تلخيص أهم خصائص النظام المحاسبي الحكومي فيما يلي:

١- لا تهدف إلى تحقيق الربح:

بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل مثل: وزارة التربية والتعليم – وزارة الصحة.

٢- تنقسم الوحدات الحكومية إلى:

أ- وحدات حكومية إيرادية : وزارة البترول

ب- وحدات حكومية غير إيرادية : وزارة التعليم العالي.

٣- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الدولة ومصروفاتها:

فالمصروفات في الدولة لا تعمل على خلق إيرادات، فهناك استقلال تام بين ما تصرفه الوحدة الحكومية وما تحصله حيث تقوم جميع الوزارات والمصالح الحكومية بإيداع جميع متحصلاتها في مؤسسة النقد العربي السعودي، وتحصل على نفقاتها من المؤسسة وفقاً لإعتمادات مالية.

٤- لا يوجد رأس مال للوحدات الحكومية (وهو الفرق بين الأصول والخصوم):

تقوم الدولة بتحويل نشاطها على أساس سنوي في ضوء تقديرات مقدمة للنفقات العامة والإيرادات العامة خلال ١٢ شهر

وبعد أن تعرفنا على ماهية المحاسبه الحكوميه وأهدافها العامه والخصائص المميزه لها كان لابد أن
نطرح تساؤلاً هاماً

" س : ما هي الأركان الرئيسيه للمحاسبه الحكوميه؟! "

- الأركان الرئيسيه للمحاسبه الحكوميه -

تكمن الأركان الرئيسيه للمحاسبه الحكوميه فى عنصرين هاميين سيتم التطرق لها
بشئ من الإختصار على سبيل المثال وليس الحصر وهما (أ) المستندات (ب) الدفاتر

أولاً: المستندات:

هي أساس القيد في الدفاتر وهناك مستندات متعددة لكل عملية مالية طبقاً لطبيعة
العملية نفسها أو الغرض الذي من أجله أعطي المستند.

ويجب أن تتوفر في المستندات مايلي :

١. بيانات عن الجهة التي أصدرت المستند.
٢. بيانات عن الجهة أو الشخص الصادر إليه المستند.
٣. تاريخ تحرير المستند ورقمه.
٤. سبب صدور المستند "تحصيل - صرف".
٥. المبلغ المطلوب صرفه أو تحصيله بالأرقام والحروف.
٦. توقيع الشخص أو الأشخاص المسؤولين داخل الجهة التي أصدرت المستند.
٧. عدم وجود كشط أو شطب بالمستند.
٨. أن يكون الأصل وليس صورة.

أنواع المستندات :

١- مستندات خاصة بالمتحصلات

أ- أمر القبض ب- إيصال استلام ج- كشف المقبوضات "المتحصلات"

كشف يعده أمين الصندوق في نهاية كل فترة يحتوي على المقبوضات التي حصلها بموجب أوامر القبض، ويرفق
بهذا الكشف:

- صورة من إيصال الاستلام.

- أمر القبض.

ثم يرسل هذا الكشف إلى الإدارة المالية لإعداد مستند القيد ثم تقييده في الدفاتر المحاسبية المختصة.

٢- مستندات خاصة بالصرف "المدفوعات" :-

أ. أوامر اعتماد الصرف ب. الحوالة ج. أمر الدفع د. كشف المدفوعات
"المصرف":

٢- مستندات القيد في الدفاتر :-

(١) أمر اعتماد صرف: سبق الحديث عنه (٢) إذن التسوية "كشف التسوية"

ملاحظة:

أي قيد محاسبي لا يوجد في طرفه الدائن حوالة أو أمر دفع يكون مستند القيد هو إذن تسوية. أما إذا كان القيد المحاسبي في طرفه الدائن حوالة أو أمر دفع يكون مستند القيد هو أمر اعتماد صرف.

ثانيا : الدفاتر:

الدفاتر المحاسبية : ١- دفتر يومية. ٢- دفتر الأستاذ.

أولا: دفتر اليومية :

يعتبر هذا الدفتر من أهم الدفاتر المحاسبية ويقيد به جميع العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية سواء كانت مدفوعات أو مقبوضات أو تسوية حسابات العهد والأمانات. ويشتمل هذا الدفتر على جانبين: مدين (مصرفات) ودائن (إيرادات).

ثانيا: دفتر الأستاذ :

أ- دفتر مساعد : ويتضمن عشرة دفاتر هي:

- ١- دفتر الإيرادات
- ٢- دفتر المصروفات
- ٣- دفتر مفردات الأمانات
- ٤- دفتر مفردات العهد
- ٥- دفتر الصندوق
- ٦- حساب جاري وزارة المالية
- ٧- دفتر الحوالات
- ٨- دفتر أوامر الدفع
- ٩- دفتر تسوية المستحقات العامة
- ١٠- دفتر المطلوبات

ب- دفتر إجمالي :

- أ- إجمالي أمانات: يساعد على إحكام الرقابة على مفردات الأمانات.
- ب- إجمالي العهد: يساعد على إحكام الرقابة على مفردات العهد.

الدفاتر الإحصائية :

- ١- سجل حصر أوامر الصرف
- ٢- سجل الارتباطات
- ٣- سجل الكفالات
- ٤- سجل السلف المستديمة
- ٥- دفتر مراقبة المشروعات
- ٦- دفتر يومية الصندوق

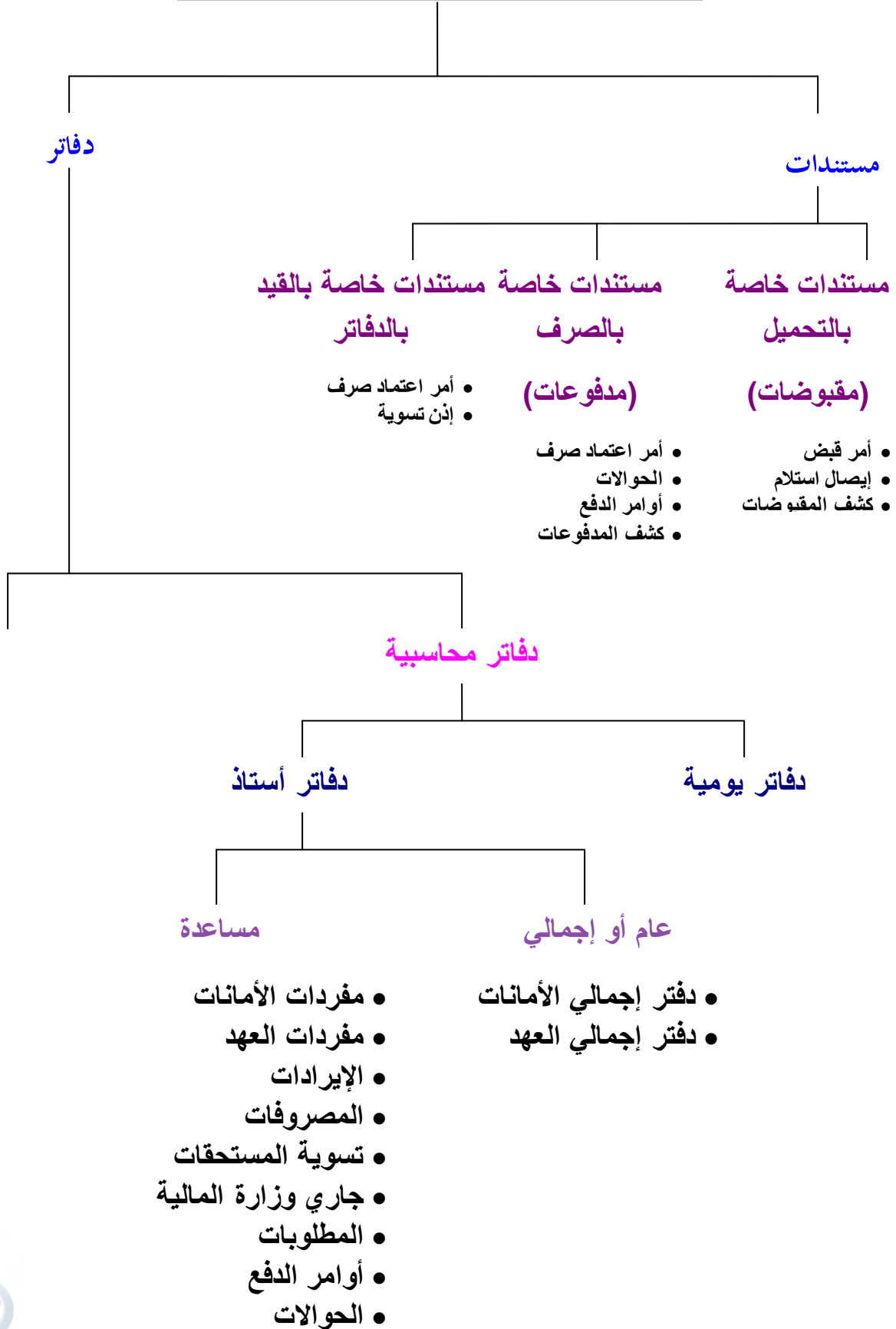
٨- دفتر قيد عقود الإيجار.

٧- دفتر قيد الحجوزات والتنازلات والتوكيلات.

٩- دفتر قيد مناقصات ديون المراقبة العامة. ١٠- دفتر قيد العقود التي تبرمها المصلحة مع المقاولين.

وفيما يلي رسم توضيحي يوضح تقسيم آخر للأركان الرئيسية للنظام المحاسبي بالوحدات الحكومية وبيان توضيحي للمجموعة الدفترية والمستندية بوحدات المحاسبية الحكومية:

* الأركان الرئيسية للمحاسبية الحكومية



أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

أولاً : أوجه الشبه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

أولاً :- استخدام نظرية القيد المزدوج :

تعتمد كل من المحاسبة المالية والحكومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

ثانياً :- طبيعة الأسلوب المنهجي :

تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية الميزانية والحسابات الختامية، أما في المحاسبة الحكومية فهي الحساب الختامي فقط.

ثالثاً :- من حيث وحدة القياس :

تتفق المحاسبة المالية والحكومية في استخدام النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم.

رابعاً :- من حيث المصطلحات المحاسبية :

تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية نفس المصطلحات والمسميات المحاسبية. مثلاً : يوجد مصطلح المصروفات ومصطلح الإيرادات في كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

خامساً :- من حيث سنوية المحاسبة :

يقوم كل من النظامين على مبدأ استقلال السنوات المحاسبية، ففي المحاسبة المالية يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة في نهاية السنة المالية وذلك بمقابلة الإيرادات التي تحققت خلال العام بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد ((بناء على أساس الاستحقاق)) وينطبق ذلك على المحاسبة الحكومية إلا أنها تتبع أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل.

سادساً :- التبويب السليم للحسابات :

- * تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة الحكومية إلى أبواب وبنود يعطى رقما لكل باب وبنود لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها.
- * وفي المحاسبة المالية يوجد دليل حسابي لكل نوع من الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات.

ثانياً : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :**أولاً :- من حيث الهدف :****- هدف المحاسبة المالية :**

تهتم ببيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية.

- هدف المحاسبة الحكومية :

تهدف إلى فرض رقابه مالية وقانونيه على إيرادات الدولة ومصروفاتها.

ثانياً :- الوحدة المحاسبية :**- المحاسبة المالية:**

الوحدة المحاسبية هنا هي الشخصية المعنوية المستقلة للشركة.

- المحاسبة الحكومية :

الوحدة المحاسبية للوحدات الحكومية هي الاعتماد المالي ((الأموال المخصصة لكل وحده حكومية))

ثالثاً :- من حيث أسس قياس النتائج :**- المحاسبة المالية:**

تستخدم **أساس الاستحقاق** عند تسجيل العمليات المالية (أي تأخذ في الاعتبار جميع الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل بالنسبة للإيرادات أو واقعة التسديد بالنسبة للمصروفات).

- المحاسبة الحكومية : هناك طريقتين :**الطريقة الفرنسية :**

يتم بمقتضاها إتباع أساس الاستحقاق في حساب المصروفات والإيرادات الخاصة بالسنة (يعاب على هذه الطريقة أن الحسابات تظل مفتوحة مدة إضافية بعد نهاية السنة المالية حتى يتسنى تسوية المقدمات والمستحقات مما يؤدي إلى إرباك الحسابات وعدم الحصول على معلومات دقيقة عن الحالة المالية)

ب- الطريقة الإنجليزية :

يتم بمقتضاها إتباع الأساس النقدي وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وإمكانية الحصول على نتائج سريعة (ويعاب عليها عدم صلاحيتها كأساس في مجال المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها).

رابعاً :- الفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية :

- المحاسبة المالية:

تفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية حيث تختلف طريقة معالجتها فلكل منها معالجة خاصة.

- المحاسبة الحكومية:

لا تفرق بين مصروفاتها الايرادية ومصروفاتها الرأسمالية حيث أنها تقفل جميعا في الحساب الختامي.

خامساً :- من حيث طريقة الإهلاك :

- في المحاسبة المالية:

يتم حساب الاهلاكات للأصول الثابتة.

- أما المحاسبة الحكومية:

فلا تتبع مبدأ استهلاك الأصول الثابتة لعدم تفريقها أساسا بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية.

سادساً :- طبيعة الجرد والتسويات الجردية :

- المحاسبة المالية:

تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظة معينة في المنشأة.

- المحاسبة الحكومية:

ليس للجرد والتسويات الجردية معنى في المحاسبة الحكومية ويصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الأصول.

سابعاً : من حيث حسابات النتيجة :

- المحاسبة المالية:

تتمثل في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

- المحاسبة الحكومية:

يوجد بها حساب نتيجة واحد فقط هو الحساب الختامي.

ثامناً :- من حيث مبدأ الحيطة والحذر :

- المحاسبة المالية:

تأخذ مبدأ الحيطة والحذر لمقابلة الخسائر المتوقعة كهدف للمحافظة على رأس المال فتكون المخصصات والاحتياطات والمجمعات.

- المحاسبة الحكومية:

نظرا لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية، فليس لهذا المبدأ وجود.

تاسعاً :- إعداد الموازنات :

- تقوم المحاسبة المالية :

بتحديد الموارد اللازمة لتمويل نشاطها الاقتصادي (مصادر الأموال) أولا ثم بعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به .

- أما في المحاسبة الحكومية :

فإن الدولة تقوم بتقدير مصروفاتها ثم تقوم بتقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك المصروفات ، بمعنى أنها تحدد نفقاتها ثم بعد تحدد ذلك الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات .

والسبب يرجع إلى على أن الدولة أكثر قدرة على التحكم في مواردها وذلك على عكس الوحدة الاقتصادية .

الأساس العلمي الذي تركز عليه المحاسبة الحكومية

تمخض الفكر المحاسبي عن ثلاث نظريات يمكن استخدامها في إلقاء الضوء على طبيعة النشاط المالي والاقتصادي من حيث تحليل طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأرباح وكذلك التكييف القانوني للوحدة المحاسبية وهذه النظريات هي :

أ - نظرية أصحاب المشروع. (نظرية الملكية المشتركة) :

وظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص حيث لم يكن هناك فاصل بين شخصية المشروع وشخصية ملاك المشروع فصاحب المشروع هو المسئول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع ، وعليه تقاس نتيجة الأعمال عن طريق إيجاد الفرق بين أصول المشروع وخصومه أول الفترة وآخرها .

ب- نظرية الشخصية المعنوية :

و ظهرت هذه النظرية عندما انفصلت الإدارة عن الملكية نظرا لتضخم العمال الإدارية وصعوبة الحصول على رؤوس الأموال الضخمة ، وأخذت المشروعات شكل شركات مساهمة أو توصية بالأسهم لها ذمة مالية وشخصية اعتبارية مستقلة . وتتحدد نتيجة المشروع من ربح أو خسارة بالفرق بين إيرادات المشروع أو مصروفاته .

ج- نظرية الأموال المخصصة :

تقوم هذه النظرية على أساس أن جانب معين من الموارد يخصص لتأدية نشاط معين ويكون استخدام الموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله .
وعليه تعتبر نظرية الأموال المخصصة هي أكثر هذه النظريات ملاءمة لتفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري .

الأسس والمقومات التي تستند إليها هذه النظرية هي :

- ١- تفترض هذه النظرية أن هناك مجموعة من الموارد والإمكانات الاقتصادية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى الوحدة الحكومية لاستخدامها في تحقيق أهداف أنشئت من أجلها هذه الوحدة.
- ٢- أن هذه الوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند استخدام هذه الموارد.
- ٣- الإيرادات والمصروفات هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدها الحكومة وخصصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أنشئت الوحدة.
- ٤- الوحدات الإدارية لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة.

٥- لا يوجد للوحدة رأس مال قابل للحركة سواء بالزيادة أو النقص وإنما يخصص للوحدة مجموعة اعتمادات مالية باختلاف البرنامج المستهدف ، ومن ثم فإن الفرق بين الإيرادات والمصروفات سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز يرحل للخزانة العامة في نهاية كل فترة مالية.

ومن هنا نتطرق لنظرية الأموال المخصصة بشئ من التفصيل كما يلي :

The Fund Theory

نظرية الأموال المخصصة

بينما نجحت نظرية الشخصية المعنوية المستقلة في تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في كثير من أنواع الوحدات الاقتصادية ، لا سيما تلك الوحدات التي اتخذت شكل شركات المساهمة إلا أنها لم تنجح في تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الإدارية ولأعداد الحسابات الموحدة **Consolidated Accounts** لمجموعات الشركات القابضة والتابعة وإعداد حسابات مستقلة للأقسام والفروع وإعداد حسابات التصفية وقائمة مصادر الأموال واستخداماتها.

Statement of Sources and Applications of Funds

وبصفة خاصة ظهر ان المفاهيم التي وضعتها هذه النظرية للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تختلف في طبيعتها اختلافا جوهريا عن مفاهيم الموارد والاعتمادات بالنسبة للوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري.

ظهور ونشأة نظرية الاموال المخصصة

ظهرت مع ظهور دور الدولة في الحياة الاجتماعية والاقتصادي و تطبق على الوحدات الحكوميه و غير الهادفة للربح و اساس قيامها تخصص اموال للصرف على اوجة نفقات محددة بمعنى اخر تخصيص اعتمادات لتحقيق اهداف .

تفسير عناصر القوائم المالية وفقا لهذه النظرية :

- ١- الاصول ← مجموعه من الاعتمادات .
 - ٢- الخصوم ← مجموعه من القوانين و اللوائح المفروضه على استخدام الاعتمادات .
 - ٣- حقوق الملكية ← لا يوجد حيث ان الاصول = الخصوم .
 - ٤- الإيرادات ← تدفقات نقدية داخلية .
 - ٥- المصروفات ← تدفقات نقدية خارجة .
 - ٦- الربح او الخسارة ← لا يوجد .
- معادلة المركز المالي وفقا لهذه النظرية ← الاصول = الخصوم .

لذلك ظهرت النظرية الثالثة وهي نظرية الأموال المخصصة ، لكي تتغلب على النقص الذي صادف تطبيق النظرية السابقة ، ويعتبر بعض الكتاب هذه النظرية امتدادا لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة

م ع دة ف روق أهمها:

1- التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.

2 - تركيز الاهتمام على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية.

3 - وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً من التعريف الذي وضعته كل من نظرية أصحاب المشروع ونظرية الشخصية المعنوية المستقلة.

وطبقاً لنظرية الأموال المخصصة ، تعرف الوحدة المحاسبية بأنها :

مجموعة من الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين ، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله.

وتعتبر الوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري أهم مجالات تطبيق هذه النظرية ، وإن كانت هناك محاولات لتطبيقها على المشروعات التجارية والصناعية والواقعة إن أهم ما إضافته هذه النظرية إلى علم المحاسبة هو إبراز طبيعة الوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري من الناحية المحاسبية ، ولذلك يجمع الكتاب على أنها تعتبر الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في تلك الوحدات.

ملاحظات على نظرية الأموال المخصصة The Fund Theory

1 - ظهور حساب الإيرادات المقدر في جانب الأصول بالميزانية العمومية الافتتاحية على الرغم من أنها لا تتفق مع المفهوم المحاسبي للأصول.

2 - ظهور حساب الاعتمادات (المخصصات المقدر/أو النفقات المقدر) في جانب الالتزامات بالميزانية العمومية على الرغم من أنها لا تتفق مع المفهوم المحاسبي للالتزامات.

3 - ظهرت الأصول والخصوم وفقاً لهذه النظرية بعكس مفومها المحاسبي، وبالتالي تكون معادلة الميزانية لهذه النظرية كما يلي:

الأصول النقدية وغير النقدية = الأنشطة والخدمات والمشاريع الاقتصادية.

أهمية نظرية الأموال المخصصة

أولاً :- أهميتها في تفسير الأساس العلمي في القطاعات الحكومي :

ترجع أهمية نظرية الأموال المخصصة كأساس لتفسير المبادئ العلمية التي تقوم عليها المحاسبة في الوحدات الإدارية إلى عدة خصائص أهمها ما يأتي:

* تفسير طبيعة الأصول والخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية :

تتكون الموازنة (التقديرية) من عنصرين أساسيين :

الأول : الإيرادات المقدر للمدة المالية المقبلة.

الثاني : الاعتمادات المخصصة لمواجهة النفقات خلال نفس المدة.

فمن الوجهة النظرية ، إذا أريد تصوير المركز المالي لوحدة إدارية في تاريخ اعتماد الموازنة ، فإن جانب الأصول لا بد ان يشتمل على مجموع "الإيرادات المقدره" بينما يشتمل جانب الخصوم على مجموع "الاعتمادات" ، او المخصصات المقدره.

وحسب هذه النظرية فإن مفهوم الاصول والخصوم في القطاع الحكومي هو :

Defining and understanding to nature of assets and liabilities in governmental units

1 - الأصول :

تعتبر الأصول مجموعة من الموارد أو الإمكانيات أو الخدمات الاقتصادية المتجمعة **Resources or Service Potentials** لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها.

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الـ **FASB** الاصول بما يلي :

“Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events

أنواع الاصول التي يمكن أن تظهر في القوائم المالية :

1 - النقدية Cash

2 - الاصول المشابهة للنقدية ، Cash equivalent أو التي يمكن تحويلها إلى نقدية باسرع وقت ممكن

3 - الإستثمارات Investment

4 - ذمم الضرائب Taxes Receivable

5 - الذمم المدينة Accounts Receivable

6 - المنح والذمم الاخرى Grants and other receivables

7 - البضاعة Inventories

8 - الاصول الرأسمالية Capital Assets

9 - المصاريف المدفوعة مقدما

2 - الخصوم :

أما الخصوم فهي تمثل قيودا على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها **Limitations or Restrictions**. وينطبق هذا التعريف أيضا على راس المال عند تطبيق هذه النظرية على الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادي. وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الـ **FASB** الخصوم بما يلي:

“Liabilities are probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events.”

ويسمى البعض، المبالغ التي على الشركة للغير بتاريخ معين “Money that you owe”.

أنواع الخصوم هي :

1 - الذمم الدائنة والمصاريف المستحقة 'Accounts payable and accrued expenses'

2 - الدين العام الناتج عن القروض او إصدار السندات Debt

3 - الإيرادات المؤجلة Deferred Income

صافي الأصول + الخصوم = مجموع الأصول

وتقسم صافي الأصول الى :

1 - الاستثمارات في الأصول الرأسمالية net of related debt 'Invested in capital assets, net of related debt'

وهي:

أ - عبارة عن الأصول الرأسمالية مخصوما منها المخصصات الخاصة به

ب - الديون العامة المستثمرة او المخصصة للأموال الرأسمالية

2 - صافي الأصول المقيدة Restricted net assets

3 - المال الحر Unrestricted net Assets

3 - الإيرادات والمصروفات :

تعتبر الإيرادات والمصروفات تدفقات نقدية Cash Flows من الوحدة المحاسبية واليهما، بحيث تؤدي

نتيجتها الصافية إلى التوازن الحسابي ونظرا لان هذه النظرية قد وضعت لكي تشمل كافة الوحدات

المحاسبية - بما فيها تلك الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح - فإنها لا تشترط ان يكون هناك

حساب أرباح وخسائر، وإنما يكفي ان يعد حساب يجمع بين الإيرادات والمصروفات لإظهار التدفقات

النقدية التي يتطلبها تأدية النشاط الاقتصادي للوحدة .

4 - معادلة الميزانية :

إذا ربطنا بين العناصر السابقة - طبقا لنظرية الأموال المخصصة - فان معادلة الميزانية تبدو بالشكل

الآتي :

الأصول والموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود التي تحدد استخدام الوحدة المحاسبية لأصولها ومواردها

ومن الواضح ان مفهوم الأصول الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى "موارد الوحدة

المحاسبية"

يمكن ان يتسع لكي يشمل مفهوم الأصول في المركز المالي للوحدة الإدارية والذي ينبئ عن الإيرادات

التي يقدر تحصيلها خلال المدة المالية المقبلة. وعلى العكس من ذلك نجد ان مفهوم الأصول الذي

أوردته كل من نظرتي أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة بمعنى "موجودات فعلية

يمتلكها أصحاب المشروع أو المشروع نفسه كشخصية مستقلة" تختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم

الأصول الذي تقدمت الإشارة إليه بالنسبة للوحدة الإدارية.

كما انه إذا أريد تصوير المركز المالي للوحدة الإدارية خلال المدة المالية - أي بعد انقضاء جزء من

السنة المالية تكون الوحدة الإدارية قد قامت خلاله بتحصيل جزء من الإيرادات المقدره - فانه يتعين

إظهار هذه الحقيقة في جانب الأصول بقائمة المركز المالي.

* تفسير الخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية

إذا اتبعنا في تحليلنا لطبيعة الخصوم نفس الخطوط التي اتبعناها في مناقشة الأصول، نجد ان الخصوم في قائمة المركز المالي التي يمكن تصويرها لوحدة محاسبية إدارية في تاريخ اعتماد الميزانية تشتمل الاعتمادات المخصصة لمواجهة المصروفات التي يستلزمها قيام الوحدة بأعمالها كالمرتبات والمشتريات وغيرها من المصروفات العامة التي يتعين إنفاقها لتأدية أعمالها.

وطبقا لقواعد الموازنة فان الاعتمادات تكون بحكم طبيعتها محددة القيمة ومخصصة لأنواع معينة من النفقات، كما انه لا يجوز تجاوز هذه القيم إلا في الحدود التي رسمها القانون، فمن الوجهة النظرية تمثل الاعتمادات حدودا Restrictions تضعها الجهة الإدارية المختصة بإعداد الميزانية على ما يمكن إنفاقه في كل وجه من أوجه المصروفات.

ومن الواضح ان مفهوم الخصوم الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى "قيود على استخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية"، يمكن ان يتسع لكي يشمل مفهوم الخصوم في المركز المالي للوحدة الإدارية، والذي ينبئ عن المصروفات المحددة لإدارة أعمال تلك الوحدة من خلال المدة المالية المقبلة وفقا للقيود الموضوعة على قيمة كل اعتماد والغرض منه.

وعلى العكس من ذلك نجد ان مفهوم الخصوم الذي أوردته كل من نظريتي أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة، بمعنى "التزامات ترتبت على الذمة المالية لأصحاب المشروع أو استحققت على أصول المشروع للغير"، يختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم الخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية الإدارية.

على انه إذا أريد تصوير المركز المالي للوحدة الإدارية خلال المدة المالية، أي بعد انقضاء جزء من السنة المالية تكون قد قامت خلالها بالارتباط مع بعض الدائنين على توريد مشتريات بحيث يتم توريدها في تاريخ لاحق، فان المشكلة تثار بشأن كيفية الإفصاح عن قيمة هذا التعاقد كالتزام يتعين على الوحدة الإدارية سداه عند إتمام التوريد.

وبتطبيق نظرية الأموال المخصصة يمكن التغلب على هذه الصعوبة، وذلك بفتح حسابين متقابلين: أحدهما "حساب الارتباطات" او الالتزامات المقيدة encumbrances والأخر "حساب مخصص الارتباطات"، أو الالتزامات المقيدة.

* تفسير طبيعة الإيرادات والمصروفات في الوحدة الإدارية

سبقت الإشارة إلى انه - طبقا لنظرية أصحاب المشروع - يعتبر الفرق بين الإيرادات والنفقات ربحا (أو خسارة) يرحل إلى حساب راس المال، وانه- طبقا لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة- يعتبر هذا الفرق زيادة في قيمة أصول المشروع.

ولكن هذين التفسيرين لا ينطبقان على طبيعة الإيرادات والمصروفات في الوحدة الإدارية الحكومية- فهذه الوحدات بطبيعتها عملها لا تهدف إلى الربح وإنما تقوم بتأدية خدمات عامة، كما أنه لا تخصص لها راس مال، ومن ثم لا يوجد حساب يمكن أن يرحل إليه الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، وفضلا عن ذلك فإن الاعتمادات المخصصة للوحدة الإدارية يتم تصفيتهما في نهاية السنة المالية ولا ترحل من سنة لأخرى كما هو الحال بالنسبة للمشروعات التجارية والوحدات ذات النشاط الاقتصادي – ومن ثم فإنه لا يمكن اعتبار زيادة الإيرادات عن المصروفات بمثابة زيادة في قيمة الأصول، ولكن هذه الزيادة تعتبر فائضا Surplus ، وترحل إلى رصيد المال الحر في الوحدة الإدارية.

ومن الواضح أنه يمكن تفسير هذه الظاهرة بتطبيق نظرية الأموال المخصصة، إذ إن مفهوم الوحدة المحاسبية طبقا لهذه النظرية – ومؤداه أن الوحدة المحاسبية هي مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين – لا يقتصر على المشروعات التجارية أو الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادي، وإنما يتسع لكي يشمل غيرها من الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، ومن ثم لا تشترط هذه النظرية وجود حساب للإرباح والخسائر يفتح لمقارنة مصروفات الوحدة المحاسبية بإيراداتها واستخلاص صافي الربح، وإنما تعتبر هذه الإيرادات والمصروفات مجرد تدفقات نقدية Inflows and Out flows لازمة لتأدية العمليات التي يتكون منها نشاط تلك الوحدة على أن يوجه الاهتمام إلى إعداد تقارير احصائية دون تعرض بيانا تفصيليا لهذه التدفقات.

ومن الناحية المحاسبية يقتضي تطبيق نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الإدارية فتح حسابين – لا يوجد لهما مقابل في المحاسبة التجارية- أحدهما للإيرادات المقدره والثاني للاعتمادات المخصصة، يجعل أحدهما مدينا والأخر دائنا بقيمة إيراد ومصروفات الميزانية في تاريخ اعتمادها، وبالإضافة إلى هذين الحسابين تثبت عمليات التحصيل والإنفاق في حسابي الإيرادات والمصروفات الفعلية وبإقفال هذه الحسابات الأربعة يظهر الفرق بين الإيرادات المقدره والاعتمادات من جهة والإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية من جهة أخرى. وتشترط قواعد الـ GASB أن تتم المقارنة في نهاية السنة المالية لأغراض الرقابة.

الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية

توجه نظرية الأموال المخصصة اهتماما كبيرا إلى الناحية الإحصائية، فتعتبر التقارير والقوائم الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية أساسا لتقدير مدى كفاية هذه الوحدات في استخدام الموارد المخصصة لها لتحقيق النتائج المطلوبة. ومن الواضح أن تركيز الاهتمام على هذه التقارير يساير ما تحتاجه إدارة هذه الوحدات من ملخصات احصائية دورية تمكنها من مراقبة الإنفاق والتحصيل، كما تساعد الجهات الإدارية المختصة بإعداد الميزانية على التعرف على التزام كل من الوحدات الإدارية للحدود المقررة للإنفاق ومدى مطابقة الإيرادات الفعلية للإيرادات المقدره.

وهناك عدة مفاهيم ونواحي ذات اهتمام كبير من قبل نظرية الأموال المخصصة ولكن

نكتفي بهذا القدر فهي هذا البحث لكي نكمل باقي أجزاء البحث والنقطة التالية هي

التعرف على الإمتداد الحسابي للوحدات الحكومية المتمثل في "الموازن العام للدولة"

الموازنة العامة للدولة Public Budget

تُعرّف الموازنة العامة بأنها :

“تقدير مفصل ومعتمد للنفقات العامة والإيرادات العامة، عن فترة مالية مستقبلية، غالباً ما تكون سنة”.

ويتبين من هذا التعريف أن الموازنة العامة للدولة ، تستند إلى عنصرين أساسيين، هما التقدير والاعتماد.

فبالنسبة إلى التقدير :

فإنه يتمثل في تقدير أرقام تمثل الإيرادات العامة التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية، وكذلك النفقات العامة التي يُنتظر أن تنفقها لإشباع الحاجات العامة للشعب، وذلك خلال فترة مالية مستقبلية، غالباً ما تكون سنة.

أما بالنسبة إلى الاعتماد :

فيقصد به حق السلطة التشريعية واختصاصها، في البلاد الديمقراطية، في الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية، من إيرادات عامة ونفقات عامة. وعلى هذا الأساس، فإن الموازنة العامة تظل مجرد مشروع موازنة، حتى تُعتمد من السلطة التشريعية.

أهمية الموازنة العامة للدولة

للموازنة العامة للدولة أهمية كبرى لأنها تعبر عن برنامج العمل، السياسي والاقتصادي والاجتماعي، للحكومة خلال الفترة المالية. وبعبارة أخرى، فإن الموازنة العامة للدولة لها دلالة سياسية واقتصادية واجتماعية، إذ يمكن الكشف عن مختلف أغراض الدولة، من طريق تحليل أرقام الإيرادات العامة، والنفقات العامة، التي تجمعهما وثيقة واحدة، هي الموازنة العامة للدولة.

وفي اختصار، يمكن القول إن الموازنة العامة للدولة ليست مجرد بيان يتضمن الإيرادات العامة، والنفقات العامة، وإنما هي، كذلك، وثيقة الصلة بالاقتصاد القومي، والأداة الرئيسية، التي يمكن من طريقها تحقيق أهداف الدولة، السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة

اتفق علماء المالية العامة، على أن إعداد الموازنة العامة للدولة يجب أن يخضع لمجموعة من القواعد، تهدف إلى وضع الموازنة في صورة واضحة، كي يسهل على السلطة التشريعية تفهمها، ومن ثم فرض الرقابة على تنفيذها. كما تهدف هذه القواعد، كذلك، إلى أن تكون الموازنة العامة معبرة تعبيراً صادقاً عن النشاط المالي للدولة. فضلاً عن أن هذه القواعد تجنب الحكومة الخطأ، وتقلل من احتمالات الإسراف، لاسيما في حالة زيادة الإيراد على الإنفاق.

وهناك خمس قواعد أساسية للموازنة العامة هي :

أولاً: قاعدة السنوية

تقضي هذه القاعدة، بأن يتم تقدير استخدامات الدولة ومواردها، لفترة زمنية مقبلة، مدتها سنة، قد تكون مطابقة للسنة الميلادية، أو تتداخل معها، كما هو الحال في بعض الدول، إذ تبدأ السنة المالية في أول يوليو، وتنتهي في آخر يونيو من السنة التالية.

وتُعدّ قاعدة السنوية من المبادئ الأكثر استقراراً، عند إعداد الموازنة العامة للدولة، على أساس أن السنة تمثل دورة كاملة للفصول المناخية الأربعة، ومن ثمّ تتميز المصروفات والإيرادات خلالها بصفة التكرار، كذلك فإن السنة فترة ملائمة لتقييم أداء السلطة التنفيذية.

ثانياً : قاعدة الوحدة

تقضي قاعدة الوحدة، أن تُدرج جميع استخدامات وموارد مختلف الوحدات التابعة للجهاز التنفيذي للدولة في موازنة واحدة، الأمر الذي يساعد على معرفة الظروف، الاقتصادية والمالية، التي تمر بها الدولة، فضلاً عن سهولة ممارسة الرقابة، السياسية والشعبية، خلال مراحل تنفيذ الموازنة.

ثالثاً : قاعدة العمومية

تقضي هذه القاعدة بأن تشمل الموازنة العامة كلاً من تقديرات الموارد والاستخدامات بأكملهما، من دون إجراء مقاصة بين بعض أبوابها أو بنودها وبعضها الآخر. وذلك، بهدف تحقيق رقابة فعالة، على كلٍّ من موارد الدولة واستخداماتها.

رابعاً : قاعدة عدم التخصيص

تقضي هذه القاعدة بعدم جواز تخصيص موارد بعينها لمواجهة استخدامات محددة؛ فقاعدة عدم التخصيص تقضي بأن تُوجّه جميع الموارد إلى جميع الاستخدامات، ومن ثمّ لا يجوز تخصيص مورد معين، كالضريبة على السيارات، على سبيل المثال، للإنفاق على إنشاء الطرق وصيانتها.

خامساً : قاعدة التوازن

تقضي قاعدة التوازن بأن تتساوى الاستخدامات (النفقات) مع الإيرادات، وعلى الرغم من سلامة هذه القاعدة، إلا أن الظروف الاقتصادية المتغيرة والمتشابكة، لمعظم دول العالم، أدت إلى قبول فكرة وجود عجز أو فائض في الموازنة العامة، إذ يُغطى العجز من طريق القروض، المحلية والدولية، ويُرحل الفائض إلى الفترة التالية.

تقسيمات (تبويب) الموازنة :

حتى يستطيع المتخصص والتشريعي والسياسي وحتى المواطن العادي قراءة وثيقة الموازنة العامة وحتى يمكن التعرف على هيكل الإيرادات والنفقات العامة فإنها لا بد أن تعرض في صورة مجموعة من التقسيمات التي تشمل برامج وأنشطة الجهات المختلفة ونوعية الإنفاق والإيراد والوظيفة التي يؤديها كل إنفاق ومصادر تمويله. ويقصد بتقسيمات الموازنة الطرق المختلفة التي يتم بها عرض النفقات والإيرادات على البرلمان من أجل التعرف على هيكلها ومعرفة مدى توظيفها ومساهمتها في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية. وتعرض الموازنة العامة في ثلاث أنواع من التقسيمات يختلف باختلاف الغرض من طريقة العرض، هي كالتالي:

1 . التقسيم الوظيفي

الأساس الذي يقوم عليه التقسيم الوظيفي هي تقسيم عمليات الإنفاق وفقاً للغرض منها. إذ يتم تقسيم الإنفاق العام وفقاً للوظائف التي تقوم بها الحكومة مثل توفير الرعاية الصحية والتعليمية أو الدفاع والأمن والعدالة... ويساعد هذا التقسيم في قياس كيفية تخصيص الحكومة للموارد المتاحة لديها للقيام بأنشطة محددة وتحقيق أهداف متنوعة. أي يمكن من

خلاله معرفة الأهمية النسبية للوظائف الحكومية والتي تختلف من فترة لأخرى. ووفقا لأخر تقسيم لنظام إحصائيات مالية الحكومة (2001GFS) تقسيم العمليات المالية وفقا للوظائف التالية:

١. خدمات عمومية عامة
٢. الدفاع والأمن القومي
٣. النظام العام وشئون الأمن العام
٤. الشئون الاقتصادية
٥. حماية البيئة
٦. الإسكان والمرافق المجتمعية
٧. الصحة
٨. الشباب والثقافة والشئون الدينية
٩. التعليم
١٠. الحماية الاجتماعية

٢. التقسيم الإداري

الأساس الذي يقوم عليه هذا التصنيف هو تحديد الجهة التي تقوم بالإنفاق أو تحصل الإيراد. ولهذا يتم توزيع الإنفاق العام على الجهات الإدارية للدولة (الحكومة المركزية والهيئات التابعة لها والحكومات المحلية ووحدات القطاع العام وغيرها من الجهات التابعة للدولة)، والأمر ذاته في عمليات تحصيل الإيرادات. ويختلف هذا التقسيم من دولة إلى أخرى وفقا للنظام والهيكل الإداري لكل دولة، وإن جرت العادة على أن تتضمن الموازنة الوحدات التابعة للحكومة العامة والتي حددها نظام الحسابات القومية الدولي .

٣. التقسيم الإقتصادي

تقسيم المعاملات المالية لعامة وفقا للتقسيم الإقتصادي على أساس الطبيعة الاقتصادية للمعاملة. أي هل إذا كانت تتم بمقابل أم بدون مقابل، تتم لأغراض جارية أم رأسمالية. وعادة ما يستخدم هذا التقسيم للتعرف على طبيعة العمليات الحكومية وأثارها الاقتصادية، فأثر الإنفاق الجاري الإقتصادي يختلف عن أثر الإنفاق على المعاملات الرأسمالية.

• الأسس المحاسبية في تسجيل المعاملات

عند إعداد الموازنة العامة يراعى مجموعة من الأسس المحاسبية عند تبويب المعاملات المالية بصرف النظر عن اختلاف نوعية الموازنة المطبقة. ويقصد بالأساس المحاسبي مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد توقيت إثبات المعاملات أو الوقائع في السجلات لأغراض تسجيل المعاملات المالية.

دورة الموازنة العامة للدولة

تمر الموازنة العامة للدولة بعدة مراحل، ابتداءً من مرحلة التحضير والإعداد، حتى مراحل الاعتماد والتنفيذ والرقابة، ثم تبدأ دورة جديدة لسنة قادمة. لذلك، عادة ما يطلق على هذه العملية "دورة الموازنة العامة للدولة". ويمكن تتبع مراحل هذه الدورة، على النحو التالي :

أولاً: مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة

وتبدأ خلالها الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة (وزارة المالية أو الخزانة) في تقدير اعتمادات الجهات المختلفة في ضوء الموارد المالية المتاحة، وذلك من خلال إرسال بيان ما قبل الموازنة لكل جهة، ثم تقوم جهات الموازنة بإرسال مشاريع موازنتها إلى الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة، ويبدأ التفاوض بين بينها لتحديد اعتمادات كل جهة. وهنا تلعب السلطة التنفيذية الدور الرئيس في بلورة الشكل النهائي التي تقدم به الموازنة بعد ذلك للسلطة التشريعية لطلب الاعتماد، إذ أنها من تقوم بالتنفيذ ومن ثم فهي أقدر على القيام بتقدير النفقات والإيرادات المستقبلية.

١. السلطة المختصة بإعداد الموازنة:

يعد إعداد الموازنة العامة عملاً إدارياً بحتاً، تقوم به السلطة التنفيذية في الدولة، أي الحكومة.

٢. سلطة وزير المالية في إعداد الموازنة

بعد أن تنتهي كل وزارة من تقدير نفقاتها وإيراداتها للسنة المقبلة، يستلزم الأمر إجراء تنسيق بينها، ويقوم به وزير المالية، لأنه أقدر من غيره على إجرائه، إذ تتوافر لديه الصورة العامة والكاملة، للأوضاع المالية للدولة.

٣. خطوات إعداد الموازنة العامة

يمر إعداد الموازنة العامة، عادة، بخمس خطوات هي :

أ. إعداد إطار مشروع الموازنة العامة :

إذ يتولى وزير المالية إعداد هذا الإطار، الذي يتضمن اتجاهات السياسة المالية، وإمكانيات الخزانة العامة للدولة في ضوء مصادر التمويل المتاحة، داخلياً وخارجياً، ومتطلبات الإنفاق العام، مع ربط ذلك الإطار بإمكانيات موازنة النقد الأجنبي من جهة، وبالخطة العامة للتنمية، والاقتصادية والاجتماعية، من جهة أخرى.

ب. إصدار منشور الموازنة العامة :

تتولى وزارة المالية إصدار هذا المنشور، وإرساله إلى جميع الوزارات والهيئات العامة. ويتضمن الخطوط العامة لإعداد مشروع الموازنة، مع بيانات عن عناصر السياسة المالية للسنة المقبلة، إلى جانب أسس تقدير النفقات. كما يتضمن، كذلك، مواعيد موافاة وزارة المالية، بمشروعات موازنات الوزارات والهيئات العامة.

ج. إعداد مشروعات موازنات الوزارات والهيئات العامة :

يجرى تشكيل لجنة في كل وزارة أو هيئة عامة تتولى إعداد مشروع الموازنة الخاصة بها، وذلك، في ضوء التوجيهات والبيانات، التي يتضمنها منشور الموازنة العامة.

د. بحث مشروعات موازنات الوزارات والهيئات العامة ومناقشتها :

ويجرى ذلك في وزارة المالية، بعد أن توافيها الوزارات والهيئات العامة بمشروعات موازنتها، حيث تتولى الإدارات المختلفة بوزارة المالية بحث هذه المشروعات ومراجعتها من الناحية الفنية والحسابية، ومناقشة المسؤولين في الوزارات والهيئات العامة في تفاصيلها، وطلب ما يحتاجون إليه من بيانات ومستندات.

هـ. إعداد الإطار النهائي للموازنة وعرضه على مجلس الوزراء :

بعد أن تنتهي وزارة المالية من بحث ومناقشة مشروعات موازنات جميع الوزارات والهيئات العامة، تتولى إعداد الإطار النهائي للموازنة، الذي يتم عرضه على مجلس الوزراء، لاتخاذ قرار في أي نقاط خلاف، ثم يحال مشروع الموازنة العامة إلى السلطة التشريعية.

أسس تقدير نفقات وإيرادات الموازنة العامة

تُعد سلامة تقدير نفقات وإيرادات الموازنة العامة للدولة المؤشر الحقيقي، لواقعية الموازنة. لذلك، تحاول السلطة التنفيذية اختيار الأسلوب الأكثر كفاءة في تقدير نفقاتها وإيراداتها، عند إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة. وفيما يلي أهم طرق التقدير :

أ. طريقة تقدير النفقات العامة

تُعد طريقة "التقدير المباشر" هي الطريقة المتبعة، دائماً، في تقدير النفقات العامة. وبمقتضى هذه الطريقة تُقدّر النفقات طبقاً للاحتياجات المعروفة، لدى الموظفين المختصين في مختلف الوزارات والهيئات العامة. وفي الظروف الواقعية، تميل الوزارات والهيئات العامة، عادة، إلى المغالاة في تقدير نفقاتها، حتى تضمن لنفسها ظروف إنفاق ملائمة للعمل، وحتى يتسنى لها مواجهة أي ظروف طارئة خلال العام. ولذلك فإن تقديرات النفقات التي تتولى الوزارات والهيئات العامة إعدادها، تتم مراجعتها في وزارة المالية، التي تراعى وجود معدلات للإنفاق، وتستشهد بالإنفاق الفعلي في السنتين الأخيرتين. كما أن هناك مراجعة أخرى لتقديرات النفقات تُجرى في اللجنة الفنية المختصة، في السلطة التشريعية.

ب. طرق تقدير الإيرادات العامة

(١) طريقة التقدير المباشر:

وذلك بأن يستعين المسؤولون، عن إعداد الموازنة، بجميع البيانات والمعلومات، التي يستطيعون الحصول عليها، لتحديد الإيرادات المتوقعة، خلال السنة المقبلة. فإلى جانب الإيرادات التي حُصّلت في السنوات الأخيرة، يؤخذ في الحسابان التغيرات المتوقعة في الضرائب، والرسوم المختلفة، وكذلك ما ينتظر أن يكون عليه النشاط الاقتصادي، والدخل القومي... إلخ.

(٢) طريقة حسابات السنة قبل الأخيرة:

وذلك بأن تُقدّر الإيرادات العامة للسنة المقبلة، على أساس الإيرادات التي تحققت فعلاً في السنة قبل الأخيرة، باعتبار أنها آخر سنة عرفت نتائجها، مع عدم إدخال أي تعديلات على أرقام هذه الإيرادات، إلا إذا كان هناك سبب مؤكد يدعو إلى ذلك، مثل: فرض ضريبة جديدة، أو زيادة سعر ضريبة قائمة فعلاً.

(٣) طريقة الزيادات السنوية:

وذلك بأن تُقدّر الإيرادات العامة للسنة المقبلة، على أساس متوسط الإيرادات، التي حُصّلت خلال فترة سابقة (ثلاث سنوات) سنوات، عادة، وتُزاد بنسبة مئوية معينة، تمثل معدل الزيادة في الدخل القومي.

طرق تصوير الحسابات المالية للدولة

هناك طريقتان لتصوير الحسابات المالية للدولة: (طريقة محاسبة الحقوق ، وطريقة محاسبة الخزانة).

أ. الطريقة الأولى (محاسبة الحقوق):

وبمقتضاها تتضمن الحسابات المالية للدولة جميع الإيرادات والنفقات، التي ترتبت على تصرفات تمت خلال السنة المالية، بصرف النظر عن تاريخ تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات.

ومن الواضح، أن الحساب الختامي للحكومة، في هذه الحالة، لا يُقفل عند انتهاء السنة المالية، وإنما يظل مفتوحاً، عدة أشهر، بعد انتهائها، حتى تتم جميع عمليات التحصيل والدفع الناتجة عن تصرفات أجريت خلال السنة المالية.

ب. الطريقة الثانية (محاسبة الخزانة) :

وبهذه الطريقة لا تتضمن الحسابات المالية للدولة إلا الإيرادات المحققة، أي التي حُصّلت فعلاً، والنفقات المحققة، أي التي دُفعت فعلاً خلال السنة المالية. ومن الواضح أن الحساب الختامي للحكومة، في هذه الحالة، يُقفل يوم انتهاء السنة المالية.

علاقة طرق تصوير الحسابات المالية للدولة، بموضوع إعداد الموازنة العامة للدولة.

إن نتائج تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة تتوقف، إلى حد بعيد، على الطريقة المتبعة في تصوير الحسابات المالية للدولة. ففي حالة إتباع طريقة محاسبة الحقوق، تتضمن الموازنة، لسنة معينة، جميع الإيرادات والنفقات، التي تترتب على الحقوق والديون، التي من المتوقع أن تنشأ خلال السنة، بصرف النظر عن التاريخ الذي تتم فيه المتحصلات والمدفوعات. أما في حالة إتباع طريقة محاسبة الخزانة، فإن الموازنة العامة لسنة معينة، لا تتضمن سوى الإيرادات والنفقات التي تتحقق فعلاً، خلال السنة، حتى لو ترتبت على حقوق وديون تكون قد نشأت قبل السنة المالية، أو تنشأ بعدها.

ثانياً: مرحلة اعتماد الموازنة العامة للدولة

١. السلطة المختصة باعتماد الموازنة :

تتفرد السلطة التشريعية باعتماد الموازنة، على أساس أنها جهة الاختصاص الوحيدة، التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها. وتعتمد الموازنة قبل تنفيذها، فالسلطة التنفيذية لا تستطيع أن تبدأ في التنفيذ إلا بعد اعتماد الموازنة من السلطة التشريعية.

وقد يحدث، في الحياة العملية، أن تطول مناقشة السلطة التشريعية لمشروع الموازنة العامة، ومن ثم، لا تُعتمد (يُصادق عليها) قبل بداية السنة المالية، وفي هذه الحالة، يستمر العمل بالموازنة القديمة، إلى حين اعتماد الموازنة الجديدة.

٢. إجراءات اعتماد الموازنة :

ما أن تتقدم الحكومة بمشروع الموازنة العامة إلى السلطة التشريعية، تتولى اللجنة الفنية المختصة (اللجنة المالية) دراسة المشروع، جملة وتفصيلاً، وإعداد تقرير عنه، يتضمن ملاحظات اللجنة والتعديلات، التي ترى إدخالها على المشروع. ومن حق هذه اللجنة أن تطلب من مختلف الجهات العامة ما ترى ضرورة الحصول عليه من بيانات ومعلومات، للاستفادة بها، عند دراسة مشروع الموازنة العامة. ومن حق اللجنة، كذلك، أن تستدعي الوزراء والمسؤولين، الذي أسهموا في إعداد مشروع الموازنة العامة لمناقشتهم.

وبعد أن تنتهي اللجنة من إعداد تقريرها، يحال إلى البرلمان، لفحص المشروع، على ضوء هذا التقرير، وما يكون قد ورد به من ملاحظات. وبعد أن ينتهي البرلمان من مناقشة مشروع الموازنة العامة واعتمادها باباً باباً، يقترح على المشروع متكاملًا.

ثالثاً: مرحلة تنفيذ الموازنة العامة للدولة

عقب إقرار الموازنة العامة للدولة، من السلطة التشريعية، وصدور قانون العمل بها، تصبح واجبة التنفيذ في الأمرين التاليين:

١. تحصيل الموارد العامة للدولة، من ضرائب ورسوم، فضلاً عن مصادر التمويل الأخرى، الواردة في الموازنة العامة للدولة.
٢. الصرف من اعتمادات الاستخدامات، بما لا يجاوز اعتمادات الصرف.

وتلتزم الوحدات الإدارية، في مجال تنفيذ الموازنة العامة للدولة، بلوائحها وتعليماتها، فضلاً عن قواعد المراقبة الداخلية للمصروفات والمتحصلات الحكومية، الواردة في اللائحة المالية للموازنة والحسابات الحكومية.

رابعاً: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة

تتولى مجموعة من أجهزة الدولة أعمال الرقابة، الداخلية والخارجية، على تنفيذ الموازنة العامة للدولة. فبالإضافة إلى الرقابة الداخلية، التي تنفذها الوحدة الإدارية الحكومية، وفقاً للوائح والإجراءات المنظمة لأعمال الصرف والتحصيل، تتولى عدة أجهزة خارجية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، كرقابة وزارة المالية والبرلمان.

إن أهم ما يميز رقابة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، أنها تعتمد على كل من أسلوب الرقابة المانعة (أي الرقابة قبل التنفيذ)، وهي رقابة داخلية تهدف إلى التحقق من أن التصرفات المالية تُجرى وفقاً للقواعد والإجراءات المنظمة لها، وأسلوب الرقابة اللاحقة (أي الرقابة بعد التنفيذ)، وتؤديها الأجهزة الخارجية المختصة، بهدف التحقق من سلامة تنفيذ العمليات، فضلاً عن تقييم أداء تنفيذ الموازنة.

حق السلطة التشريعية في تعديل تقديرات الموازنة

من حق أعضاء السلطة التشريعية إبداء الملاحظات على كافة بنود مشروع الموازنة العامة، من إيرادات ونفقات، وكذلك، حق طلب إجراء التعديلات بالزيادة أو النقص، لكافة بنود مشروع الموازنة العامة. ولاشك أن هذا الحق المقرر للسلطة التشريعية يعدّ أمراً طبيعياً، وإلا كان اعتماد (تصديق) السلطة التشريعية الموازنة العامة غير ذي معنى.

ولكن، على الرغم من ذلك، فإن دساتير معظم الدول تنص على ضرورة موافقة الحكومة على ما يقترحه أعضاء السلطة التشريعية من تعديلات. والواقع أن هذا القيد يرجع إلى أسباب عديدة منها:

أ. يُطالب أعضاء السلطة التشريعية، دائماً، بزيادة النفقات العامة، ليس بهدف المصلحة العامة، ولكن لتحقيق مصالح فئوية، أو لمجرد كسب رضائهم.

ب. يؤثر تعديل أرقام الإيرادات العامة أو النفقات العامة في التوازن الاقتصادي العام، ومن الضروري إعادة النظر فيه.

ج. ترتبط الموازنة العامة بكل من الخطة العامة والموازنة النقدية، ولذلك فعند تعديل أرقام الموازنة العامة، لا بد من إعادة النظر في الخطة العامة والموازنة النقدية.

د. يؤثر تعديل أرقام الموازنة العامة في مدى إمكانية تنفيذ برنامج الحكومة، الذي التزمت به أمام السلطة التشريعية.

لهذه الأسباب، فإن الأمر يقتضي ضرورة الحصول على موافقة الحكومة على اقتراحات السلطة التشريعية، بإجراء تعديلات في مشروع الموازنة العامة

طبيعة قانون ربط الموازنة

بعد أن ينتهي البرلمان من الاقتراع بالموافقة على مشروع الموازنة العامة بأكمله، يصدر قانوناً يسمى "قانون ربط الموازنة العامة". وفي هذا القانون، يتم تحديد الرقم الإجمالي لكل من الإيرادات العامة، والنفقات العامة. كما يُرفق به جدولان، يتضمن أحدهما تفصيلات الإيرادات العامة، ويتضمن الآخر تفصيلات النفقات العامة.

ويلاحظ أن "قانون ربط الموازنة العامة"، لا يعدّ قانوناً، إلا من الناحية الشكلية فقط، على أساس أن الموازنة العامة هي أحد منجزات السلطة التشريعية، التي تصدر عادة بقانون. أمّا من حيث المضمون، فإن الموازنة العامة هي عمل إداري ومالي.

وحتى يظهر بوضوح لماذا لا يعدّ "قانون ربط الموازنة العامة" قانوناً، إلا من الناحية الشكلية فقط، فإن أهم أوجه الاختلاف بين هذا القانون والقوانين الأخرى هي:

1. إن أي قانون ينطوي على قواعد عامة دائمة، تنظم الحقوق والواجبات والعلاقات والمعاملات. أمّا "قانون ربط الموازنة العامة" فهو قانون وقتي لمدة سنة فقط، كما أنه يصدر لإجازة تصرفات معينة، تنفيذاً لقوانين سارية.
2. لا يُنشئ "قانون ربط الموازنة العامة"، بنفسه، ضرائب جديدة، أو يرفع من فئات الضرائب القائمة. لذلك، فإذا تضمن جانب الإيرادات حصيلّة ضريبية جديدة، أو زيادة في حصيلّة ضريبية قائمة، نتيجة زيادة معدلاتها، فلا بد أن تصدر لها قوانين مستقلة.
3. إذا تأخر صدور "قانون ربط الموازنة العامة"، فإن ذلك لا يعنى توقف إنفاق الأموال العامة لتسيير المرافق وأداء الخدمات، ولا توقف جباية الأموال العامة المفروضة بقوانين.
4. لا يستحدث "قانون ربط الموازنة العامة" أجهزة أو مصالح عامة. لذلك، إذا تضمن جانب النفقات العامة اعتمادات لأجهزة أو مصالح عامة جديدة، فإن هذه الاعتمادات لا تكون قابلة للصرف، إلا بعد صدور قرارات إنشاء تلك الأجهزة والمصالح العامة.

الموازنة العامة في مصر

هذا الجزء يتناول الموازنة العامة المصرية قبل وبعد التعديلات التي واكبت صدور قانون الموازنة ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ومن ثم أهم التعديلات التي أدخلت على شكل تبويب الموازنة وأساسها المحاسبي وغيرها من التعديلات على قانون الموازنة ٥٣ لسنة ١٩٧٣.

• الإطار التشريعي والدستوري

١. تعريف الموازنة في الحالة المصرية

عرف القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة الموازنة على أنها "البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة" وتبدأ السنة المالية من أول يوليو وتنتهي في آخر يونيه من كل

عام، وإذا لم يصدر قانون الموازنة العامة قبل بدء السنة المالية يتم الصرف في حدود اعتمادات موازنة السنة المالية السابقة إلى حين اعتمادها.

٢. مراحل إعداد الموازنة في مصر

تخضع دورة إعداد الموازنة في مصر إلى المراحل المعروفة وهي باختصار الإعداد والإقرار ومتابعة تنفيذ الموازنة.

١. مرحلة الإعداد:

تبدأ مرحلة الإعداد بإرسال وزارة المالية منشور إعداد الموازنة إلى جميع الجهات والوحدات التابعة للموازنة العامة وهو ما يعرف بمنشور الموازنة، ويوضح هذا المنشور القواعد والإجراءات التي يجب الالتزام بها عند إعداد موازنة الجهة. ووفقاً للمادة (١٣) من قانون الموازنة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ تقوم كل جهة بإعداد مشروع موازنتها وتقديمه إلى وزارة المالية قبل بدء السنة المالية بأربعة أشهر على الأقل (أي في موعد غايته فبراير من كل عام). ووفقاً للمادة (١١٥) من الدستور المصري تلتزم وزارة المالية بعرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الوزراء وإحالته إلى مجلس الشعب قبل بدء السنة المالية بشهرين على الأقل (أي في موعد غايته مايو من كل عام). وقد تم تعديل الفترة لتصبح ثلاثة شهور.

٢. مرحلة الإقرار (التصديق):

يتولى البرلمان - ممثلاً في لجنة الخطة والموازنة - بمناقشة مشروع الموازنة العامة وعقد جلسات الاستماع والاجتماعات مع الجهات والمسؤولين وإعداد تقرير بشأن الموازنة يعرض على مجلس الشعب لإقرار الموازنة الجديدة حتى يبدأ العمل بها مع بداية السنة المالية في أول يولييه من كل عام.

بمجرد اعتماد الموازنة من مجلس الشعب يصدر قانون يربطها ويسمى ذلك بربط الموازنة. وقد أجاز المشرع، في ظل ضوابط معينة وبما لا يخل بدقة التخطيط المالي، إمكانية زيادة ربط بعض بنود الموازنة إذا ما اقتضت الظروف ذلك من خلال ما يسمى بالتأثيرات العامة والخاصة. وفي حالة زيادة بعض البنود يظهر ما يسمى بالربط المعدل للموازنة. أما الفعلي أو ما يسمى بالحساب الختامي فهو يبين ما أسفرت عنه نتائج التنفيذ الفعلي للموازنة، وعلى ذلك فإن:

جدول رقم (٢): أنواع الربط في الموازنة العامة

الربط الأصلي	هو التقديرات الأولية لكل بنود وأنواع النفقات والإيرادات العامة.
الربط المعدل	يمثل قيمة التقديرات الأولية مضافاً إليها التعديلات التي تطرأ عليها بالزيادة أو بالنقص خلال السنة نتيجة استخدام التأثيرات الملحقة بالموازنة.
الفعلي (الختامي)	هي قيمة التنفيذ الفعلي لبنود الإنفاق والإيرادات العامة في نهاية السنة

المالية، والتي قد تختلف عن قيمة الربط الأصلي والمعدل.

٣. مرحلة الحسابات الختامية (نتائج التنفيذ الفعلية):

وفقاً لنص المادة (٣١) من قانون الموازنة تلتزم وزارة المالية ووزارة المالية بإحالة مشروعات قوانين الحسابات الختامية ونتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة إلى مجلس الشعب والجهاز المركزي للمحاسبات خلال تسعة أشهر من انتهاء السنة المالية، على أن يعرض الجهاز المركزي للمحاسبات تقريره على البرلمان بعد شهرين من إحالة الحسابات الختامية من وزارة المالية. ومع التعديل الجديد للدستور تم تعديل الفترة لتصبح ٦ شهور فقط بدلا من تسعة شهور.

٣. الجهات الفاعلة في الموازنة العامة المصرية

١. دور وزارتي المالية و التخطيط (التنمية الاقتصادية حاليا): يتلخص دور الوزارتين في:

- إعداد مشروع الموازنة وعرضه على مجلس الشعب.
- إعداد قوانين ربط الحسابات الختامية.
- إصدار تقارير ربع سنوية لمتابعة الأداء المالي.

٢. دور مجلس الشعب، يتمثل بصفة رئيسية في:

- إقرار مشروع الموازنة العامة، وإجراء التعديلات على اعتمادات بعض الجهات.
- حق المجلس في إقرار الاعتمادات المالية الإضافية خلال العام المالي.
- متابعة نتائج تنفيذ الموازنة وإقرار حساباتها الختامية.

٣. الجهاز المركزي للمحاسبات، ويعمل على:

- الفحص والتدقيق المالي لنتائج تنفيذ موازنات الجهات المختلفة.
- إعداد تقارير محاسبية عن نتائج تنفيذ الموازنة والحسابات الختامية تعرض على مجلس الشعب.

• الموازنة المصرية بعد التعديلات التي أدخلها قانون الموازنة الجديد

أدخل القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ عدة تعديلات سواء على شكل تبويب الموازنة المصرية أو على أسس تسجيل المعاملات المالية بالإضافة إلى العناصر الموازنة. فقد أدخل القانون العديد من التعديلات على هيكل الموازنة العامة وبصفة رئيسية تطوير التقسيم الاقتصادي والوظيفي في الصورة التالية:

• التقسيم الاقتصادي

تم تطوير التقسيم الاقتصادي للموازنة والتحول من التقسيم القائم على التمييز بين الموازنة الجارية والرأسمالية إلى تقسيم جديد يتفق مع المعايير الدولية التي أقرها دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي، ويوضح الجدول التالي التقسيم الاقتصادي القديم للنفقات العامة والتصنيف الحالي لها

على النحو التالي:

جدول (٣): التقسيم الاقتصادي القديم للنفقات العامة والتصنيف الحالي لها

التصنيف القديم للنفقات العامة	التصنيف الحالي للنفقات العامة
أولاً: النفقات الجارية	أولاً: المصروفات
الباب الأول: الأجور	الباب الأول: الأجور وتعويضات العاملين
الباب الثاني: النفقات الجارية والتحويلات الجارية	الباب الثاني: شراء السلع والخدمات
	الباب الثالث: الفوائد
	الباب الرابع: الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية
ثانياً: النفقات الرأسمالية	الباب الخامس: المصروفات الأخرى
الباب الثالث: الاستخدامات الاستثمارية	الباب السادس: شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)
الباب الرابع: التحويلات الرأسمالية	ثانياً: حيازة الأصول المالية.
	الباب السابع: حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية
	ثالثاً: سداد القروض
	الباب الثامن: سداد القروض المحلية والأجنبية

أما في جانب في الإيرادات فإن التقسيم الاقتصادي القديم للموارد العامة والتصنيف الحالي لها على النحو التالي:

جدول (٤) التقسيم الاقتصادي القديم للموارد العامة والتصنيف الحالي

التصنيف القديم للموارد العامة	التصنيف الحالي للموارد العامة
أولاً: الإيرادات الجارية	أولاً: الإيرادات
الباب الأول: الإيرادات السيادية	الباب الأول: الضرائب
الباب الثاني: الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية	الباب الثاني: المنح
ثانياً: الإيرادات الرأسمالية	الباب الثالث: الإيرادات الأخرى
الباب الثالث: الإيرادات الرأسمالية المتنوعة	ثانياً: مصادر التمويل

التصنيف القديم للموارد العامة	التصنيف الحالي للموارد العامة
الباب الرابع: القروض والتسهيلات الائتمانية	الباب الرابع: المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية
	الباب الخامس: الإقراض

المصدر: دليل الموازنة العامة المصرية ٢٠٠٦.

• التقسيم الوظيفي

تم تطوير التقسيم الوظيفي وفقا لتقسيم وظائف الحكومة الذى أقره الأمم المتحدة ومنظمة دول التعاون الاقتصادى والتنمية بحيث اشتمل التقسيم الوظيفي الجديد على تقسيم وظائف الحكومة إلى ١٠ قطاعات بدلاً من ١٦ قطاع كما فى التقسيم الوظيفي السابق، ويوضح الجدول (٥) الفرق بين التقسيم الوظيفي الجديد للموازنة والتقسيم الوظيفي السابق لها.

جدول (٥) الفرق بين التقسيم الوظيفي الجديد والسابق للموازنة العامة

التقسيم الوظيفي السابق	التقسيم الوظيفي الجديد
الزراعة والري	خدمات عمومية عامة
الصناعة والبتروى والتعدىن	الدفاع والأمن القومى
الكهرباء والطاقة	النظام العام وشنون الأمن العام
النقل والاتصالات والمعلومات	الشنون الاقتصادية
التجارة والتموىن	حماية البيئة
المال والاقتصاد	الإسكان والمرافق المجتمعية
الإسكان والتشيد	الصحة
الخدمات الصحية والدينية والقوى العاملة	الشباب والثقافة والشنون الدينية
التعليم والبحوث والشباب	التعليم
الثقافة والإعلام	الحماية الاجتماعية
السياحة	
الدفاع والأمن والعدالة	
الخدمات الرئاسية	
التأمينات والشنون الاجتماعية	
الأقسام العامة	
الدواوين العامة للمحليات	

المصدر: دليل الموازنة المصرية، وزارة المالية المصرية ٢٠٠٦.

• مفاهيم العجز الجديدة

أدخل القانون الجديد المفاهيم الجديدة لعجز للموازنة وهى:

١. **العجز أو الفائض النقدي:** هو الفرق بين المصروفات والإيرادات
٢. **العجز أو الفائض الكلى:** ويمثل العجز أو الفائض النقدي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافى الحيازة من الأصول المالية. وصافى الحيازة من الأصول المالية هي الفرق بين حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية والمتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية. ويمول العجز الكلى، من خلال صافى الاقتراض (الفرق بين الاقتراض وسداد القروض)، مضافاً إليه حصيلة بيع الأصول غير المالية (حصيلة الخصخصة).

ويوضح الجدول (٦) مفاهيم العجز فى ضوء التقسيم الجديد للموازنة العامة للدولة على النحو التالي:

جدول (٦) : مفاهيم العجز فى ضوء التقسيم الجديد للموازنة العامة للدولة

عجز الموازنة العامة للدولة			
الإيرادات			
الضرائب	الباب الأول:		
المنح	الباب الثانى:		
الإيرادات الأخرى	الباب الثالث:		
المصروفات			
الأجور وتعويضات العاملين	الباب الأول:		
شراء السلع والخدمات	الباب الثانى:		
الفوائد	الباب الثالث:		
الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	الباب الرابع:		
المصروفات الأخرى	الباب الخامس:		
شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)	الباب السادس:		
العجز أو الفائض النقدي (ويمثل الفرق بين المصروفات والإيرادات)			
حيازة الأصول المالية			
حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية	الباب السابع:		
المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية			

المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية		الباب الرابع:		
صافي حيازة الأصول المالية				
العجز أو الفائض الكلي (ويمثل العجز أو الفائض النقدي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي حيازة الأصول المالية)				
		مصادر التمويل		
الإقراض		الباب الخامس:		
سداد القروض				
سداد القروض المحلية والأجنبية		الباب الثامن:		
صافي الإقراض				
حصيلة بيع الأصول غير المالية (صافي حصيلة الخصصة)				
تمويل العجز الكلي (صافي الإقراض + صافي حصيلة الخصصة)				

المصدر: نقلا عن لجنة الخطة والموازنة.

وقد نص القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٤) على أن تعرض المصروفات وتقدم لمجلس الشعب وفقا للتصنيف الوظيفي لأنشطة الدولة، وهو ما يوضحه الجدول (٧) على النحو التالي:

جدول (٧) المصروفات وفقا للتقسيم الوظيفي الجديد للموازنة

الإجمالي	شراء الأصول	المصروفات الأخرى	الدعم والمنح والمزايا	الفوائد	شراء السلع والخدمات	الأجور وتعويضات	البيان
	غير المالية		الامتصاصية		الخدمات	الخدمات	خدمات عمومية عامة
							الأجهزة التنفيذية والتشريعية والشئون الخدمات الشاملة البحوث الأساسية البحوث والتطوير في مجال الخدمات العامة خدمات عمومية عامة غير مصنفة في مكان آخر معاملات الدين العام تحويلات ذات طبيعة عامة
							الدفاع والأمن القومي
							النظام العام وشئون الأمن العام
							خدمات الشرطة خدمات الحماية من الحريق المحاكم السجون
							الشئون الاقتصادية
							الشئون الاقتصادية والتجارية وشئون العمالة الزراعة والرى والإنتاج الحيوانى والصيد الوقود والطاقة

الإجمالي	شراء الأصول	المصروفات الأخرى	الدعم والمنح والمزايا	الفوائد	شراء السلع	الأجور وتعويضات	البيان
							التعدين والصناعة النقل الاتصالات صناعات أخرى
							حماية البيئة الإسكان والمرافق المجتمعية
							تنمية الإسكان التنمية المجتمعية إمدادات المياه إنارة الشوارع
							الصحة منتجات وأجهزة ومعدات طبية خدمات العيادات الخارجية خدمات المستشفيات خدمات صحية عامة البحوث والتطوير في مجال الصحة
							الشباب والثقافة والشئون الدينية الخدمات الشبابية والرياضية الخدمات الثقافية خدمات الإذاعة والنشر خدمات دينية وخدمات مجتمعية أخرى
							التعليم التعليم ما قبل الابتدائي والابتدائي والإعدادي التعليم الثانوي التعليم ما قبل الجامعي التعليم العالي التعليم غير المحدد بمستوى خدمات مساعدة للتعليم البحوث والتطوير في مجال التعليم
							الحماية الاجتماعية المرض والعجز والوفاة الشيخوخة الورثة الأسرة والابناء البطالة الإسكان

نموذج لعرض الموازنه

وافق مجلس الوزراء في اجتماعه أمس برئاسة د. عصام شرف علي مشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢/٢٠١١. كما وافق علي عدد من مشروعات القوانين بمراسيم يتم إحالتها للمجلس الأعلى للقوات المسلحة لاستعراضها ومناقشتها.. وأعلن د. سمير رضوان وزير المالية أن مشروع الموازنة الجديدة سيتم عرضه علي مجموعات من جماهير الشعب لابتداء الرأي فيها في مقدمتها شباب ثورة ٥٢ يناير ثم المتخصصون ورجال الأعمال وأصحاب الرأي والعلم وأن ملامح مشروع الموازنة.. موازنة إدارة أزمة وتحفيز الاقتصاد واشتملت علي ارتفاع مخصصات الأجور وتعويضات العاملين من ٥٩ مليار جنيهه إلي ٦١١ مليار وتم إدراج ٥.٧ مليار جنيهه لاعادة هيكلة الأجور حيث سنبداً هذا العام بأن يكون الحد الأدنى ٠.٧ جنيهه

وخلال ٥ سنوات سيكون الحد الأدنى ٠.٢١ لانه من وجهة نظرنا أن خط الفقر تحت ٠.٧ جنيه وستزيد الدرجة السادسة بنحو ٥٦٪ لتصل إلي ٠.٧ جنيه وتم إدراج تكاليف العلاوة الخاصة وقدرها ٣ مليارات جنيه في هذه الموازنة اضافة إلي زيادة دخل أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والهيئات البحثية بنحو ٠.٥٧ مليون جنيه بزيادة ٤٢١٪ وزيادة حوافز ضباط وجنود الشرطة بنسبة ٠.٠١٪ من المرتب الأساسي.. وقال د. أحمد السمان المستشار الاعلامي لرئيس الوزراء أن وزير المالية أوضح خلال اجتماع المجلس بأن الموازنة تضمنت زيادة معاش الضمان الاجتماعي بنحو ١.١ مليار جنيه ليصل إلي ٧.٢ مليار جنيه بزيادة ٠.٧٪ وزيادة قيمة الضمان الاجتماعي بنحو ٥٢٪ مما يؤدي إلي زيادة قاعدة المستفيدين بنحو ٠.٣ ألف أسرة جديدة ليصل إلي ٥.١ مليون أسرة وبهذا يزداد معاش الضمان الاجتماعي من ٠.٢١ جنيها شهريا إلي ٠.٥١.. كما تم ادراج ٠.١ مليار جنيه لتنفيذ المشروع القومي للاسكان وبناء ٠.٢ ألف وحدة سنويا اسكان منخفض التكاليف وليس منخفض الجودة، كما تم ادراج ٢ مليار جنيه لمحاربة البطالة وتأهيل العمالة مع الإبقاء علي ميزانيات التدريب المخصصة لكل وزارة بحيث يتحقق اتساق السياسة التدريبية مع السياسة القومية علي مستوي الجمهورية.. وقال السمان ان وزير المالية أوضح انه تم زيادة دعم السلع التموينية إلي ٤.٢٢ مليار جنيه بزيادة ٦٢٪ عن المخصص للعام الماضي لمواجهة زيادة الأسعار وضبط الأسواق وزيادة دعم المواد البترولية بنحو ٣.١٣ مليار جنيه ليصل إلي ٩٩ مليار جنيه في الموازنة الجديدة بنبة زيادة ٢٣٪ عن العام الماضي ويصل إجمالي الدعم ٧٣١ مليار جنيه.

كما تضمن مشروع الموازنة إجراءات لتحفيز النشاط الاقتصادي منها زيادة حجم الاستثمارات من ٠.٤ مليار جنيه إلي ٦٥ مليار جنيه مع العمل علي تشجيع الصناعات الصغيرة والمتوسطة وتم تنفيذ اجراءات نقل تبعية بنك القاهرة إلي وزارة المالية التي ستقوم بضخ ٠.٢ مليون دولار لدفع الصناعات الصغيرة والمتوسطة ويصل إجمالي إيرادات الموازنة ٠.٥٣ مليار جنيه وإجمالي المصروفات ٤١٥ مليار وبعجز نقدي مقداره ٤٦١ مليارا مقابل ٧٢١ مليارا عجزا نقديا في موازنة العام الماضي وتصل نسبة العجز الكلي إلي الناتج المحلي ٥٧.٠١٪. وعقد د. سمير رضوان وزير المالية مؤتمرا صحفيا أوضح فيه ان مشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠١٢/٢٠١١ هو مشروع العام المالي الأول لثورة يناير لهذا وضعت الوزارة نصب أعينها جميع المتطلبات المشروعة لفئات المجتمع والتي تم بلورتها في شعارات الثورة الحرية والكرامة والعدالة الاجتماعية موضحا ان مشروع الموازنة يستهدف تحقيق أقصى ما يمكن تحقيقه من أهداف الثورة وتعديل المسار الاقتصادي وجعله اكثر قدرة علي توفير فرص العمل للشباب.. وقد حرص مشروع الموازنة علي السعي لتحقيق العدالة الاجتماعية .. ومن المتوقع زيادة الانفاق العام بنسبة ٠.٢٪ إلي ٤١٥.٤ مليار جنيه في ضوء زيادة الأجور بنسبة ٦.١٢٪ إلي ٥.٦١١ مليار جنيه والدعم والمنح والتحويلات الاجتماعية بنسبة ١.٨١٪ إلي نحو ٥٦١ مليار جنيه والمستهدف من الاستثمارات الممولة من خلال الموازنة بنسبة ٤.٣٪ إلي ٦.٨٣٪ وتصل جملة الانفاق علي قطاع التعليم من ٧.٥٥ مليار جنيه بزيادة ٤١٪ عن العام السابق والانفاق علي الصحة ٩.٣٢ مليار جنيه بزيادة ٣.٤١٪ عن العام السابق ورفع حد الاعفاء الضريبي للمرتبات والأجور من ٩ آلاف جنيه سنويا إلي ٢١ ألف جنيه وهو ما أدى إلي خفض حصيله الضرائب بنحو ١.٢ مليار جنيه.

كما وافق مجلس الوزراء علي دعم اسكان محدودي الدخل بنحو ٠.٥ مليون جنيه ليصل إلي ٠.٥١ مليون وزيادة قيمة العلاج المجاني علي نفقة الدولة بنحو ٥.١ مليار جنيه والأدوية بمبلغ ٠.٥ مليون جنيه وفرض شريحة إضافية بنسبة ٥٪ علي أرباح شركات الأموال والأشخاص التي يزيد عائد الضريبة بها علي ٠.١ ملايين جنيه وفرض ضريبة ٠.١٪ علي الأرباح الرأسمالية علي توزيعات شركات الأموال والأشخاص والدمج والاستحواذ وإعادة التقييم وهذا يحقق وفرا للموازنة ٢.٢ مليار جنيه، كما تم رفع الضريبة علي السجائر ٠.١٪ وهذا يحقق للموازنة ٢.١ مليار جنيه.

ثم وافق مجلس الوزراء علي عدد من مشروعات المراسيم بقوانين والقرارات في مقدمتها مشروع قانون بقواعد وشروط دور العبادة وقرر المجلس طرح المشروع للنقاش المجتمعي قبل الموافقة النهائية عليه.. وأقر المجلس مشروع قرار بتشكيل لجنة تسوية منازعات العقود بين المستثمرين والجهات الإدارية في الدولة برئاسة رئيس مجلس الوزراء. كما أقر تعديلا بتشكيل المجموعة الوزارية بفض المنازعات الخاصة بالاستثمار.. كما وافق علي إعادة تشكيل المجلس الأعلى للسياحة برئاسة رئيس الوزراء.. كما وافق المجلس علي إعادة الحجم الاستيرادي للمنطقة الحرة ببورسعيد لما كان عليه قبل عام ٩٠٠٢.. وعلي مشروع مرسوم بقانون التعديل بعض أحكام الكتاب الرابع للأصناف النباتية في قانون حماية الملكية الفكرية لسنة ٢٠٠٢.. ووافق المجلس علي اتفاق بشأن أرض شركة المملكة للتنمية الزراعية بتوشكي

المراجعة الحكومية " طبيعتها ومفهومها "

طبيعة المراجعة الحكومية

يمكن القول أن أهداف الرقابة على الانشطة الحكومية تتلخص في الاتي:

- 1 - التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة.
- 2 - الحد من حوادث الاختلاس والسرقة والإهمال.
- 3 - مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانب الإيرادات والمصروفات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعة
- 4 - الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة منها.

ولذلك يمكن أن نعرف المراجعة الحكومية بأنها " فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدات الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو إقتصادي. "

المقصود بالمراجعة الحكومية

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي **iiA** المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقيم مستقلة تنشئ بفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة ، ومن خلال هذا التعريف نجد ان هدف المراجعة هو خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الإدارة.



مفهوم المراجعة الحكومية الفعالة:

المراجعة الحكومية هي :

المراجعة التي تتم في الوحدات الحكومية والتي تطبق نظام المحاسبة الحكومية وهي نظام متكامل للمراجعة يتضمن فحص ومراجعة الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية لنشاط الوحدة الحكومية والتقرير عنها بهدف تقويم الأداء وتخطيط النشاط الحكومي بحيث يمكن تحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

نطاق المراجعة الحكومية الفعالة :

يمكن تحديد نطاق المراجعة الحكومية الفعالة في ثلاثة مجالات :

أ- المراجعة المالية :

ويقصد بها التحقق من قانونية وصحة إجراءات الصرف، وتستهدف إبداء الرأي الفني في مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية، والتحقق من الالتزام بالنصوص القانونية المرتبطة بالعمليات محل الفحص. وتتضمن المراجعة المالية من حيث توقيت القيام بعملية المراجعة:

المراجعة السابقة للتنفيذ.

المراجعة اللاحقة للتنفيذ.

ب- المراجعة الإدارية :

وتهدف المراجعة الإدارية الحكومية إلى تقويم أداء العمليات والأنشطة والبرامج والوظائف التي تتولاها الأجهزة والوحدات الحكومية ليشتمل على الجوانب المالية والإدارية من مراجعة للعمليات الداخلية ومراجعة كفاءة وفعالية الأنشطة والبرامج ونتائجها، وتتضمن المراجعة الإدارية مفهوميين أساسيين للمراجعة هما:

المراجعة التشغيلية.

مراجعة نتائج البرامج.

المراجعة الاجتماعية:

ويقصد بها مراجعة الآثار الاجتماعية للأنشطة والبرامج الحكومية، حيث ينبغي أن يتم تحديد وتعريف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بكل نشاط أو برنامج أو مشروع حكومي، وعلى المراجع التحقق من تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، بالإضافة إلى تقويم نتائج هذا النشاط من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية.

أبعاد المراجعة الحكومية

المراجعة الحكومية تتضمن ثلاثة أبعاد هي : البعد الأول : الرقابة المالية والقانونية :

ويهدف هذا البعد إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات وذلك للتأكد من الآتي:

- ان العمليات المالية تتم بشكل سليم ومؤيدة بالمستندات سواء فيما يتعلق بتحصيل الموارد أو الصرف في حدود الإعتمادات.
- ان تقارير الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة يتم إعدادها بشكل صحيح وتعبر بالفعل عن حقيقة ما حدث.
- ان الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة ملتزمة بالقوانين وان اللوائح والتعليمات مطبقة كما يجب.
- ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية اصول الوحدة الإدارية الحكومية من السرقة والضياع والإختلاس.
- متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوفير المعلومات التي تساعد في تصحيح الإنحراف عن الموازنة أولاً بأول.

البعد الثاني : رقابة الكفاءة :

ويهدف هذا البعد من الرقابة إلى تحديد ما اذا كانت الوحدة الادارية الحكومية محل الرقابة تستغل الاعتمادات المخصصة لها والافراد والامكانيات الاخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة اداء هذه الوحدة ويتضمن البعد الرقابي النواحي التالية:

- *مدى الحاجة الى الخدمة التي توفرها الوحدة الإدارية الحكومية
- *مدى مناسبة التكاليف المنفقة
- *مدى توافر الحماية الكلية للمواد والإمكانات المتاحة
- *مدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانات المتاحة
- *مدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها اذا كان هناك عوائد.

البعد الثالث : رقابة الفعالية :

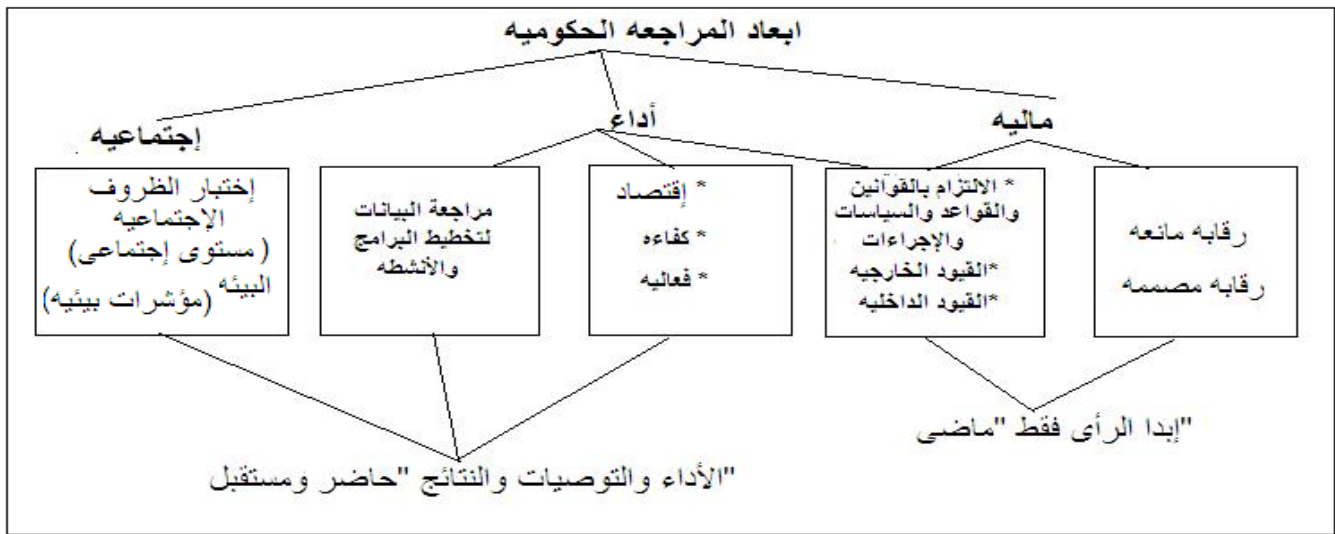
تهدف هذه الرقابة إلى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الإدارية الحكومية بغرض تحسينها وتطويرها في المستقبل ويتحقق ذلك عن طريق تقرير الفعالية الذي يعده المراجعون والذي يستخدم لخدمة هدفين متزامنين معاً هما:

أ- إمداد البرلمان والحكومة والشعب بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم وبناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل.
ب- امداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية محل المراجعة بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم.

المراجعة الحكومية كنظام المعلومات

تختص المراجعة بوجه عام بالتحقق من البيانات المحاسبية ، وتحديد مدي الدقة فيها أو إمكانية الاعتماد علي البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية ... وتعرف **جمعية المحاسبة الأمريكية (المراجعة)** بأنها " عملية منظمة للحصول بموضوعية علي أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة علي التأكيدات بشأن تصرفات وحدات اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معلنة وتوصيل النتائج إلي المستخدمين المعنيين .. ويتولي القيام بهذه العملية شخص ذو خبرة ومقدرة محاسبية يسمى **(مراجع الحسابات)** ويجب أن يتوافر في هذا المراجع الرغبة في ممارسة مهنة المراجعة أو ما يسمى The Auditing Attitude ، أما فيما يتعلق بالمراجعة الحكومية فقد أوضحت المؤتمرات التي عقدها **هيئة الأمم المتحدة** في أجزاء مختلفة في العالم عن ضرورة وجود نظام فعال لرقابة ومراجعة الأنشطة والبرامج الحكومية ... وطالبت بأن يكون لها دور هام في مجال فحص العمليات الإدارية وتقويم عناصر الكفاءة والاقتصاد والفعالية بالنسبة لأنشطة وبرامج الوحدات الحكومية

أبعاد المراجعة الحكومية



وفيما يلي مناقشة موجزة لكل بعد من أبعاد المراجعة الحكومية :-

١. المراجعة المالية

تتضمن أعمال المراجعة المالية البيانات المالية ومراجعة المعلومات المالية ذات العلاقة

يمكن تقسيم المراجعة المالية في القطاع الحكومي إلي :-

- مراجعه مالية تقليدية :- علي أن تتناول المراجعة المالية بالجانب المالي
- مراجعة الالتزام بالقوانين :- وتتناول مراجعة الالتزام بالقوانين

ونظراً بين الارتباط الواضح بين الجانب المالي والجانب القانوني ،، الاهتمام ينصب علي أن يكون إنفاق الأموال وتحصيل الإيرادات طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات والسياسات المعمول بها وينقسم هذا النوع من المراجعة إلي :-

✓ مراجعة سابقة التنفيذ

✓ مراجعة لاحقة التنفيذ

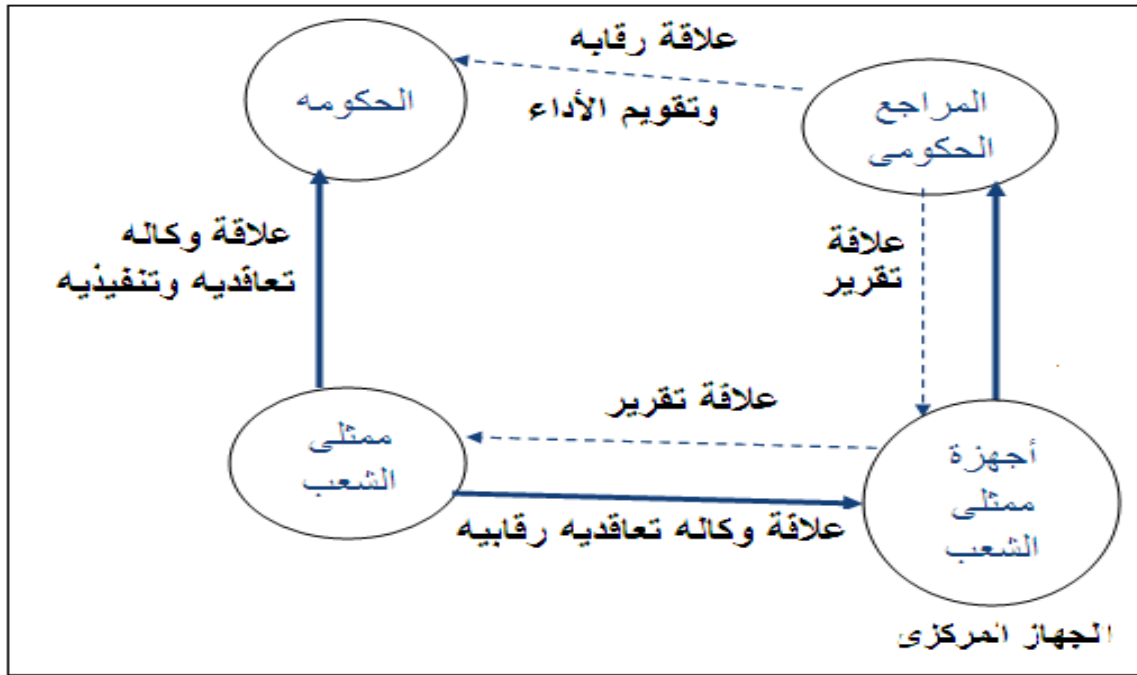
٢. مراجعة الأداء

يشير مصطلح مراجعة الأداء الى الفحص المنتظم لدليل الاثبات بغرض تقديم تقييم مستقل عن أداء جهاز حكومي أو برنامج أو وظيفة وذلك من أجل تقديم معلومات لتحسين مبدأ المساءلة العامة ولتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الاشراف واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

هذا ويتضمن مراجعة الاداء الاقتصاد الترشيد والفعالية وبرامج الإنفاق ينتج من مناقشة التطور التاريخي وأهداف نطاق المراجعة الحكومية أنها تطورت من مراجعة مالية تركز علي التأكد من سلامة وصحة العمليات الحكومية من الناحية المالية والقانونية فقط ، والتي كانت تتناسب مع دور الدولة

مفاهيم المراجعة الحكومية

- مفهوم الوكالة في المراجعة الحكومية



- مفهوم الكفاءة والفاعلية **Efficiency , Effectiveness**

يعتبر قياس عنصري الكفاءة والفاعلية هو أساس مراجعة الأداء في المجال الحكومي وذلك لأن المدى الكامل لأي برنامج أو تنظيم حكومي يتضمن هذين العنصرين يقع بين جهود الخدمة المبذولة والإنجازات .. ويحدد ويعرف مدخل جهود الخدمة والإنجازات أجزاء أو عناصر أي برنامج أو تنظيم حكومي تحديد عناصر المدخلات والعمليات التشغيلية والمخرجات وذلك علي النحو التالي :-

✓ جهود الخدمة

✓ إنجازات الخدمة

مفهوم **الكفاءة** :- يعني مفهوم الكفاءة تحقيق العلاقة المثلي بين عناصر جهود التنظيم (المدخلات والعمليات التشغيلية) وعناصر المخرجات بغرض تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المختلفة نحو تحقيق الهدف ...

وتعني **الكفاءة** :- تحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات بأقل قدر ممكن من المدخلات وبمعنى آخر تعني **الكفاءة** العلاقة بين المنفعة وتحقيق علاقة مثلي بينهما

إن عدم توافر ووضوح البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلي وجود صعوبات ومشاكل في قياس كفاءة الأنشطة والبرامج الحكومية ومن ناحية أخرى فإن عدم توافر السوق المتنافسة في القطاع الحكومي يقلل من القدرة علي تقديم مؤشرات مجدية عن المنفعة الناتجة وفي مجال تقويم الكفاءة يري البعض أن الأهداف الرئيسية للوحدات الخدمية تتمثل في تحقيق كفاءة التوزيع وعدالته

مفهوم **الفاعلية** :- ترتبط الفعالية بمدي تحقيق البرنامج أو التنظيم الحكومي لأهدافه فهي تعني تحقيق هدف معين مطلوب تحقيقه وذلك بقياس العلاقة بين المدخلات والعمليات التشغيلية والنتائج النهائية

ويلاحظ بان هناك صعوبات ومشاكل خاصة بعملية تقويم وقياس عناصر الكفاءة والفاعلية في القطاع الحكومي بسبب تعدد وتداخل واتساع أنشطة وبرامج الحكومة مما يزيد من صعوبة قياس الفوائد الأساسية للأهداف المحددة وصعوبة تحديد وحدات النشاط أو وحدات المخرجات بغرض قياس الكفاءة والفاعلية ،، هذا بالإضافة إلي عدم توافر البيانات اللازمة للقياس بدقة ووضوح .

أي تقويم عناصر الكفاءة والفاعلية في البرامج الحكومية يهدف إلي إظهار ما تتمتع به الإدارة الحكومية من مهارة في أداء البرامج ومدي كفاءة عملية اتخاذ القرار

وهناك مجموعة من المقاييس الخاصة بالكفاءة الإنتاجية وأخرى خاصة بالفاعلية والنوعية التي يمكن استخدامها في مجال قياس وتقويم أداء البرامج الحكومية وتحديد مدي كفاءتها وفعاليتها وهي :-

✓ مقاييس الكفاءة والإنتاجية

✓ مقاييس الفاعلية والنوعية

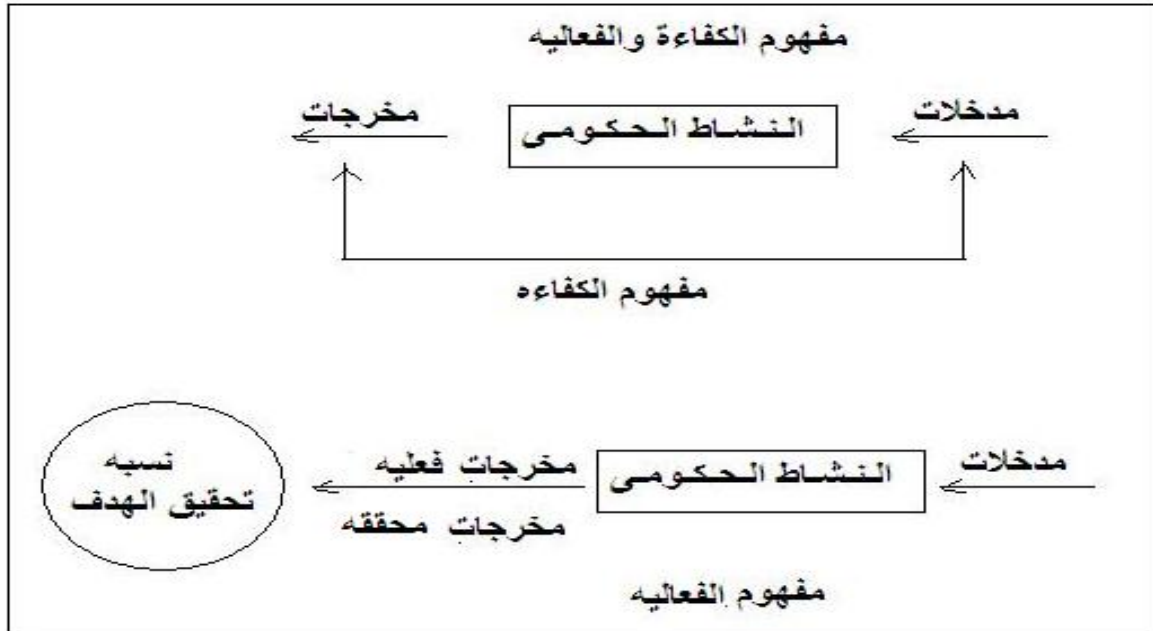
بعض المقاييس الهامة التي تدخل تحت مقاييس الكفاءة والإنتاجية أهمها :-

١. نسبة التكلفة الفعلية للوحدة إلي معايير العمل

٢. مقاييس الانتفاع بالموارد

٣. مؤشرات الإنتاجية

الشكل التالي يوضح مفهوم الكفاءة والفاعلية وكذلك النموذج الإجرائي لقياس الكفاءة والفاعلية وخطوات النموذج الإجرائي لقياس الكفاءة والفاعلية :-



معايير المراجعة الحكومية :-

- ١) . تعد بمثابة قياس الالتزام بمبادئ وأهداف المراجعة
- ٢) . تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوافر في المراجع نفسه ونوعية أداءه
- ٣) . تعد بمثابة إرشادات تستخدم في تقييم الآخرين والحكم علي عملهم
- ٤) . توفر للمراجع أساسا للتقييم الذاتي في ضوء مسئوليته المهنية
- ٥) . تمد الهيئات التشريعية والمحاكم تتصور واضح عن درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعد علي تفهم محتوى تقاريره

معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها : أ - المعايير العامة :

- 1 - إقرار الجهاز الرقابي العلى لسياسات وإجراءات لكل من
 - تعيين مراجعين بالجهاز ذو مؤهلات مناسبة.
 - إقرار برامج تدريبية للعاملين بالجهاز تسهم في تمكينهم من أداء مهامهم بفاعلية.
 - توفير أدلة مراجعة ومرشحات وأدوات يستعان بها في إتمام المراجعات.
 - دعم المهارات والخبرات الموجودة داخل الجهاز ، وتحديد المهارات التي يوجد عجز فيها ، وحسن توزيع المهارات المتوافرة على المراجعات المختلفة ، وتوفير العدد الكافي لإتمام كل مراجعة ، وتوفير التخطيط والإشراف المناسب لتحقيق الهدف منه عند المستوى المطلوب من العناية الواجبة.
 - مراجعة وإعادة النظر في كفاءة وفعالية معايير الجهاز الداخلية وإجراءاته.
 - تشجيع المراجعين على الحصول على عضوية المجتمعات المهنية المختلفة المناسبة لأعمالهم.
- 2 - تشمل المعايير العامة ما يلي :
 - أن يكون المراجع والجهاز الرقابي العلى مستقلين.
 - يتعين على الجهاز أن يتقاضي أي تعارض في المصالح بين المراجع وبين الوحدة محل المراجعة.
 - يتعين على المراجع والجهاز استيفاء الكفاءة المهنية.
 - يتعين على المراجعة بذل العناية المهنية المطلوبة.

ب . معايير العمل الميداني للمراجعة الحكومية :

- 1 - التخطيط
- 2 - الإشراف والمراجعة
- 3 - تقييم نظام الرقابة الداخلية

4 - الوقوف على درجة الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة

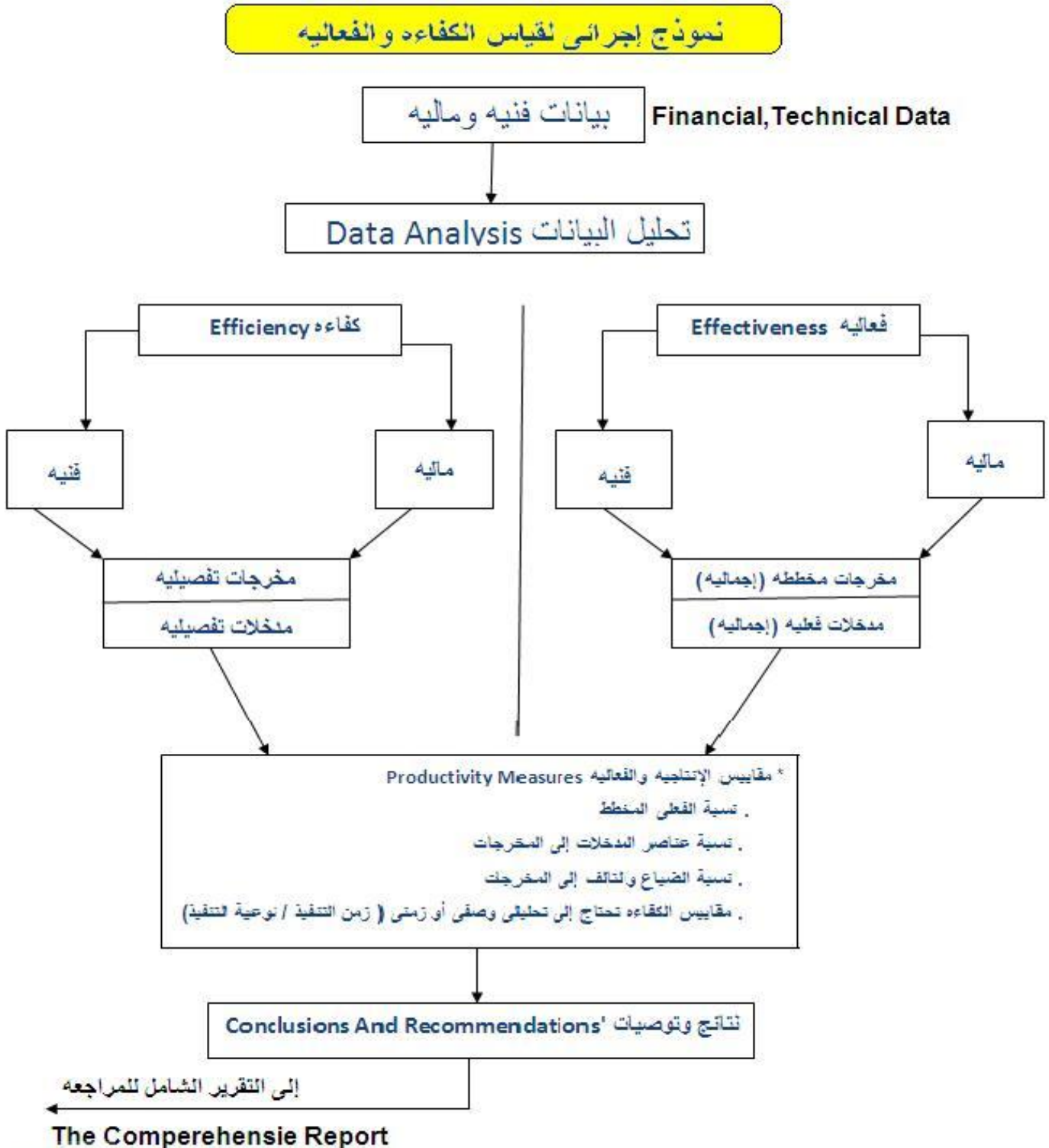
5 - أدلة الإثبات

6 - تحليل القوائم المالية

ج . معايير التقرير للمراجعة الحكومية:

يقصد بالتقرير ، رأي المراجع ومجموعة ملاحظاته التي يبيدها بشأن القوائم المالية ، وذلك خلال قيامه بالمراجعة المالية ، كما يقصد به ذلك التقرير الذي يعده المراجع الحكومي عقب انتهائه من مراجعة الأداء.

- نموذج إجرائى لقياس الكفاءة والفاعلية

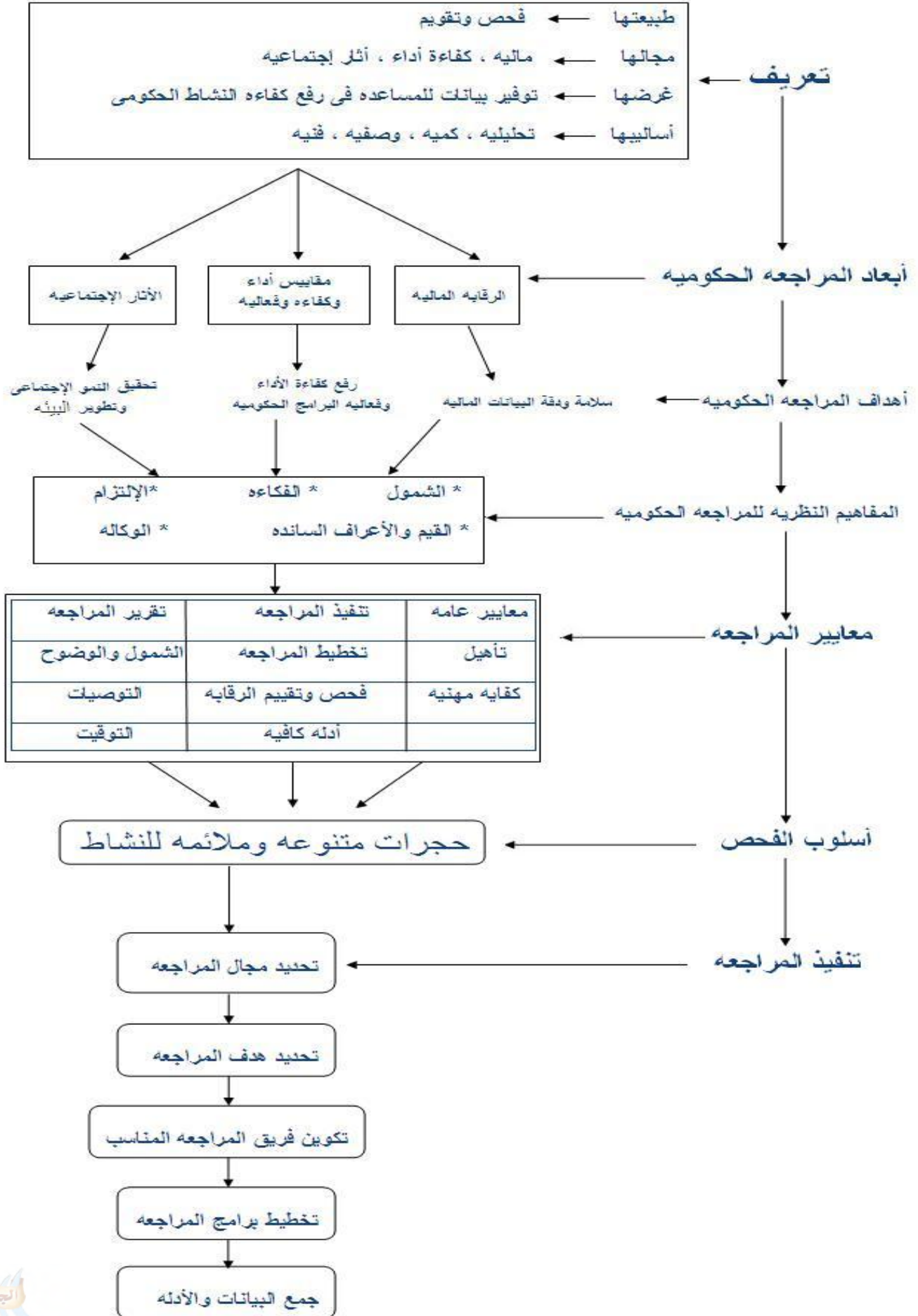


شروط الكفاءة :-

كفاءة الإثبات يمكن توفيرها باستخدام أساليب مراجعة ملائمة وعند تقويم كفاءة الإثبات يتعين علي المراجع أن يأخذ في اعتباره ما إذا كان هناك أي داع للشك في كفاءة الإثبات فإذا كان هناك سبب للشك علي المراجع استخدام مقاييس إضافية لتدعيم الإثبات ويمكن الاسترشاد بما يلي للحكم علي كفاءة الإثبات :-

- (١) . أدلة الإثبات المستخرجة من مصادر خارجية أكثر حجية من تلك المعدة بواسطة الوحدة محل المراجعة
- (٢) . أدلة الإثبات في ظل نظام قوي للرقابة الداخلية أكثر حجية منها في ظل نظام ضعيف للرقابة
- (٣) . أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع من خلال الجرد والملاحظة والفحص يمكن الاعتماد عليها بشكل أكثر من التي يمكن الحصول عليها بشكل غير مباشر
- (٤) . المستندات الأصلية يمكن الاعتماد عليها أكثر من الصور

المراجعة الحكومية



المراجع والمصادر العلمية

المرجع	الباحث/المؤلف	المصدر	المكان
الإطار الفكري والتطبيقي للمحاسبه الحكوميه والمحاسبه الإقتصادية القوميـه " مدخل معاصر "	الأستاذ الدكتور محمد يوسف سالم أستاذ المحاسبية والمراجع	كتاب الفرقة الثالثة بكالوريوس ٢٠٠٩/٢٠٠٨	كلية التجارة جامعة طنطا
متطلبات تحويل هيئة حكومية إلى هيئة اقتصادية المشاكل والحلول	د/ محمد محسن عوض مؤلف رسالة دكتوراه - محاسبية ٢٠١٠م/٢٠٠٩م	مناقشته لرسالة دكتوراه إشراف أستاذ المحاسبية والمراجع الإستاذ الدكتور مصطفى الباز	كلية التجارة الإسماعيلية
حسابات الحكومه "الموازنه العامه للدولة"	الدكتور عبدالحى الخولى	كتاب رقم ٨ خ ح ٦٥٧,٥ GN:21510	مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا
الاطار الفكري للمحاسبه الحكوميه	د. أيمن عبدالله محمد أبو بكر استاذ مساعد بقسم المحاسبية جامعة أبوظبى - مدينة العين	مدونة د. ايمن عبدالله محمد أبو بكر http://ay83m.wordpress.com/الاطار-fكري-للمحاسبية-الحكومية	جامعة أبوظبى مدينة العين
نحو إطار أخلاقي لمهنة المحاسبه المراجع	بحث رسالة ماجستير لطلاب أحمد السيد عرابي	إشراف الأستاذ الدكتور زكريا محمد الصادق استاذ ورئيس قسم المحاسبية وتائب رئيس جامعة طنطا للدراسات التعلية والبحوث	مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا كتاب رقم ٤ ٦٥٧٥٤ GN:4.1
المحاسبه فى الوحدات الحكوميه	د/سلطان المحمد العلى أستاذ المحاسبية المشارك وعميد كلية الإقتصاد والإدارة	كتاب رقم ٢٦ س.م. ٦٥٧,٨ GN:90863	مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا
الأركان الرئيسية للنظام المحاسبى الحكومى	مدونة : صالح محمد القرأ	http://sqarra.wordpress.com/gevs/	الإنترنت
الحسابات الحكومية العامة	المحاسب القانونى العذنانى طارق نصر	http://www.aazs.net/t4894-topic	الإنترنت
المراجعة الحكومية Government Auditing	http://www.almohasbl.com/2010/07/government-auditing.html	http://www.el-arabi.net/vb/archive/index.php/t-1443.html	الإنترنت

الإتترنت	http://mohasabat.blogspot.com/2011/05/blog-post_20.html	دكتور/ أحمد صلاح عطية	طبيعة المراجعة الحكومية	11
الإتترنت	http://www.el-arabi.net/vb/archive/index.php/t-1443.html... (منتدى المراجعة)	الملتقى العربي الاقتصادي الثقافي والاجتماعي	طبيعة المراجعته الحكوميه	12
كلية التجارة جامعة بنها	ديلمو المحاسبية والمراجعة ٢٠١١ (الفرقة الثانية)	دكتور/ صبره أحمد عبد العال أستاذة المحاسبية والمراجعة	دراسات تطبيقية في المراجعة	13
الإتترنت	http://mohasabat.blogspot.com/2011/05/blog-post_20.html	دكتور "أحمد صلاح عطية"	أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمتطقة العربية	14
الإتترنت	http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=674	تأليف الدكتور السيد محيي الدين رشاد طرايزوني	نظرية الأموال المخصصة The Fund Theory (1)	15
كلية التجارة جامعة الأزهر	دكتور / حسين حسين شحاتة أستاذة المحاسبية والخير الاستشاري في المعاملات المالية الشرعية	دكتور / حسين حسين شحاتة أستاذة المحاسبية والخير الاستشاري في المعاملات المالية الشرعية	أصول المراجعة والرقابة	16
وزارة التخطيط الرياض. المملكة العربية السعودية	ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي	إعداد الدكتور عبدالرحمن بن عبدالله الشقاوي مدير عام معهد الإدارة العامة	نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية	17
الإتترنت	http://www.gab.gov.sa/doc/8_1.pdf	-----	الدليل الارشادي لاعمال وحدات المراجعة الداخلية بالاجهزه الحكومية والمؤسسات العامة	18

Personal details of the researcher

Name	Amr Mohamed Zaki Abd-alwahab Salama
Nationality	Egyptian

Contact Details

Place of Birth	Kafr-meshla – Kafr-Elzayat – El.Gharbiaa – Egypt
Phone Number	(002)-040-2483080
Mobile	(002)-01093345985 - (002)-01114424018
Passport Number	A05631455
E-mail Address	Dr.Amr_Zaki@yahoo.com Dr.Amre_Zaky@yahoo.com

Education qualifications (certifications)

Education Level 1	Post Graduate Diploma
University	Tanta
Faculty	Commerce
Major	Financial Accounting And Auditing
Graduation year	2014

Education Level 2	B.E
University	Tanta
Faculty	Commerce
Major	Department of Accounting
Graduation year	2010

+ *Continue post graduate Start with making diplomat in Accounting in Tanta*