

## الفصل الرابع

### الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة

لقد نشأت الموازنة التقليدية أو موازنة البنود في إنجلترا، وفيها عرفت عدة تطورات، ومنها انتقلت إلى الدول الأوروبية وإلى الولايات المتحدة الأمريكية، ثم بقية دول العالم. ومنذ مطلع القرن العشرين ميلادي وعملية الموازنة تشغل بال المفكرين بغية تحديثها شكلا ومضمونا بما يتيح لها أداء وظيفتها كأداة من أدوات السياسة المالية، بل ومن أهم تلك الأدوات.

وقد كان للمفكرين الأمريكيين فضل تطوير أفكار الموازنات الحديثة ومفاهيمها، فقد ساهموا مساهمة كبيرة في ترشيد تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول العالم. وإن تطور مراحل الموازنة وتعدد اتجاهاتها في ظل الأنظمة الحديثة، لا يتم على حساب أساسيات الموازنة أو استخداماتها في المراحل السابقة، بل يحدث بفعل تطور وتعدد وظائف الموازنة واستخداماتها في اتجاهات فكرية حديثة تطلبها تطورات مختلفة لعوامل إدارية واقتصادية وسياسية.

والملاحظ أن أي موازنة عامة، وفي أي مرحلة من مراحل التطور، تستمر في المرحلة التي تليها، ولكن المهم هو مستوى التركيز على إحدى وظائف الموازنة دون الأخرى، من أجل الحسد من المساوىء التي تنجم عن ذلك النظام في تلك المرحلة<sup>1</sup>). وفيما يلي نبحت التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة العامة التقليدية من خلال الوظائف التي تمثل الاتجاهات الحديثة.

- الموازنة التقليدية.
- موازنة البرامج والأداء.
- نظام التخطيط والبرمجة والموازنة (ن.ت.ب.م).
- موازنة الأساس الصفري.

(<sup>1</sup>) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق، ص 38.

# المبحث الأول

## الموازنة التقليدية

الموازنة التقليدية هي أول أسلوب حديث لإعداد الموازنة من زاوية التطور التاريخي، وهي الأكثر شيوعاً واستعمالاً في إعداد الموازنة العامة للدولة في مختلف دول العالم. وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، مما يجعلها سهلة الفهم بالنسبة لغير المتخصصين. ويوضح ذلك التعرض إلى اهتمامات الموازنة التقليدية وتبويبها، من خلال دراسة العناصر التالية:

— اهتمامات الموازنة التقليدية.

— تبويب الموازنة التقليدية.

— تقييم الموازنة التقليدية.

### المطلب الأول: اهتمامات الموازنة التقليدية.

تتم الموازنة العامة التقليدية بمراقبة بنود النفقات العامة بشكل أساسي، ويعني ذلك أنها لا تهتم بالجوانب الأخرى التي تمثل اتجاهات تطوراتها الحديثة.

### الفرع الأول : الاهتمامات الأساسية للموازنة العامة التقليدية.

ويطلق على الموازنة التقليدية عدة مسميات توضح اهتماماتها الأساسية منها:

— موازنة البنود بسبب تركيزها على بنود الموازنة وما يرصد فيها من اعتمادات، وضرورة التقيد بالبنود عند الإنفاق.

— موازنة الرقابة لأنها تركز على إحكام الرقابة المالية على النفقات العامة في الوزارات والمصالح الحكومية، من حيث أوجه صرف، وحدود الإجازة، واقتناء السلع والخدمات التي من أجلها رصدت الاعتمادات في الموازنة.

— الموازنة الجزئية أو المتدرجة أو المتزايدة جزئياً<sup>(1)</sup> ) حيث تعتبر نفقات السنة السابقة أساساً مقبولاً يمكن الاعتماد عليه لتقدير نفقات السنة القادمة. ولذلك تزيد نفقاتها باستمرار، سنة بعد أخرى، بمعدلات صغيرة، لتغطية نفقات الزيادات المتوقعة في الحاجات الحكومية.

ويتناسب أسلوب الموازنة التقليدية مع نمط التسيير المركزي المبني على تركيز قوة القرار المالي ومسئوليته في قمة الهرم التنظيمي. حيث يبدأ هذا الأسلوب بتحديد البنود المعتمدة للإنفاق، أي تصنيف الإنفاق بالكميات الواجب الحصول عليها لتحقيق أهداف الوحدات الحكومية، ومن ثم خدمة السياسة العليا للدولة، ولذلك تكون بنود الإنفاق محددة، ولكل بند مخصصاته المالية. وهذا التحديد ضروري لأن الإنفاق يتم ضمنه، مما يجعل الضبط وتحديد المسؤولية عنصران أساسيان في الموازنة التقليدية<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني : تطور اهتمامات الموازنة العامة.

وإذا كان هذا الفصل يتخذ من موازنة البنود مدخلاً للدراسة، حيث يهتم هذا الأسلوب أساساً بالتركيز على الرقابة وقانونية النفقات العامة، فإن التطور في الموازنة قد أخذ اتجاهات أخرى أهمها<sup>(3)</sup>:

1 — الاهتمام بالجوانب التخطيطية التي تسبق إعداد الموازنة، واعتبار التخطيط جزءاً من عملية الموازنة.

2 — الاهتمام بجوانب المسؤولية وتحديدتها والتقرير عنها في مختلف مراحل الموازنة، بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.

3 — تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات اللازمة والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والنفقات التي تسمح بحسن تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها.

(1) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 208.

(2) جميل جريسات، مرجع سابق، ص 19.

(3) قاسم إبراهيم الحسيني. المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، عمان: مؤسسة الوراي، 1999، ص 109.

4 - تطوير أساليب القياس، وأسس إعداد الموازنة، ووسائل المتابعة والرقابة المعاصرة واللاحقة للتنفيذ.

5 - تطوير التقارير من حيث الشكل والتوقيت والمحتوى، بحيث تكون أكثر فائدة لمستخدميها.

وعلى طريق تطوير الموازنة العامة، جاءت الاتجاهات الحديثة لتستجيب للرغبة في تطوير أداء الأموال العمومية، وترشيد المشروعات الخاصة.

ولذلك فإن أفضل الأساليب لإعداد الموازنة وعرض بيانها بشكل واضح ومفيد ما اعتمد على متغيرات عديدة العامل الأساسي في تحديدها هو كفاءة وخبرة الجهاز الإداري والمالي المتوفر، ومستوى المهني والأخلاقي للموظفين. ثم مدى توافر المعلومات المالية الضرورية، والتقليد الإداري السائد. هذه الأمور مجتمعة تعطي صبغة معينة، قد تشجع على توظيف أسلوب للموازنة دون الآخر<sup>(1)</sup>.

حيث تبوب الاعتمادات على أساس نوع المصروف بهدف تحقيق المساءلة المالية، من طرف النواب، على كل من بنود النفقات والإيرادات العامة بالوحدة الإدارية<sup>(2)</sup>.

ليتم التأكد من أن الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة، وفي الأغراض المخصصة لها، وأن إجراءات الصرف كانت سليمة، وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية المفعول<sup>(3)</sup>.

وذلك أن الاهتمام الأساسي لنظام الموازنة التقليدية ينصب على مطابقة النفقات المصروفة للاعتمادات المفتوحة، حتى لا تتجاوز المخرجات حدود ما أجازته السلطة التشريعية، ولأجل التقليل أو منع المخالفات والاختلاس المالية عند التنفيذ.

(1) جميل حربسات، مرجع سابق، ص 18.

(2) عبد الله محمود سالم، نحو إطار عام لمراجعة الفعالية والكفاءة والرقابة السانقة للبرامج الحكومية كأداة لترشيد الإنفاق الحكومي بالسلطنة العربية السعودية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 13، العدد 2-1، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1989، ص 86.

(3) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص 263.

وقد تطلب هذا الوضع، توييب الإيرادات العامة والنفقات العامة، بشكل يمكن من إحكام الرقابة عليهما، ومحاسبة المسئولين عن إساءة التصرف فيهما.

## المطلب الثاني : توييب الموازنة التقليدية.

يتطلب إعداد الموازنة العامة وتوييبها أن يتم إظهار تقديرات الإيرادات والنفقات بصورة تفصيلية، حتى يمكن التعرف على مصادر هذه الإيرادات ونسب تحصيلها، وأوجه الإنفاق واهتماماتها. وبدون ذلك فإنه يتعذر على السلطة التشريعية القيام بدورها في مناقشة مشروع الموازنة، ومراقبة مدى انسجام عمليات التنفيذ مع التقديرات المصادق عليها<sup>(1)</sup>.

ويأتي التوييب بحسب أنواع النفقات في المقام الأول بين طرق توييب البيانات المختلفة في ظل الموازنة التقليدية، ويعرف بـ: " التوييب وفقا للبنود "، ويركز على الوسائل التي تنفق من أجلها النقود بغرض تلبية احتياجات الإدارة لتنفيذ أعمالها، وهذا هو التوييب النوعي وفقا لأوجه الصرف، أي أن تخصيص الاعتمادات يحدد على أساس الأشياء التي تشتري والخدمات التي تدفع عنها التكاليف من أجور وأمان. ولذا فإن هذا النوع من التوييب يوفر أسس تقديرات هذه الاحتياجات، ويتيح مراجعة خصائص المشتريات والخدمات المطلوبة، كما يوفر البيانات التي توضح مختلف التحليلات الاقتصادية والمالية<sup>(2)</sup>.

ومن حيث الأساس يلاحظ أن توييب النفقات بحسب البنود يتبع نمطا واحدا في مختلف الدول، غير أنه يتباين من حيث عدد وتفصيلات التوييبات وفروعها، وفقا لما تعرضه كل موازنة من ميزانيات الحكومات بالرغم من اتباعها نظام الموازنة التقليدية.

والأساس الذي يركز عليه هيكل الموازنة التقليدية يتمثل في اعتماده على عرض البيانات في مستويين هما<sup>(3)</sup>: التوييب الإداري والتوييب النوعي.

(1) علي العربي وعد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 133 .

(2) مهدي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 133 .

(3) المرجع السابق ، ص 134 .

## الفرع الأول : التبويب الإداري.

يوضح التنظيم الإداري للوزارات والإدارات والهيئات الحكومية الأساس الذي يتم عليه تقديم الخدمات الحكومية للمواطنين، وهو يحدد المسئولية والسلطة لكل منها طبقاً للقوانين التي تنظم تقديم الخدمة وطريقة تمويلها، ولذلك فإن تبويب النفقات على أساس الوحدات الإدارية يعتبر من الخطوات الضرورية لأغراض الرقابة البرلمانية ولأغراض الإدارة الفعالة<sup>(1)</sup>.

والتبويب الإداري هو تقسيم أساسي تستخدمه كل دول العالم في ميزانياتها العامة، بحيث تعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة على أساس التبويب الإداري للهيكل التنظيمي للدولة، الذي يتطلب تقسيم النشاط الحكومي إلى مجموعة من الوحدات الإدارية ( وزارات، مصالح، إدارات )، ثم يتم توزيع النفقات داخل هذه الوحدات في فصول أو أبواب أحياناً بالتصنيف الأفقي، بحيث يمكن تحديد نصيب كل وحدة من النفقات العامة والإيرادات العامة.

فالموازنة العامة لوزارة ما قد تقسم إلى أبواب يتعلق كل باب بموازنة فروع الوزارة أو قطاعاتها الرئيسية، ثم تقسم لفصول يتعلق كل منها بموازنة الإدارات الأساسية التي يتكون منها الفرع أو القطاع المعني، وهكذا تستمر تفريعات وتبويبات الموازنة في صورة تتوازى مع البناء التنظيمي وتفريعاته.

## الفرع الثاني : التبويب النوعي.

تعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة على أساس التبويب النوعي الذي يعتمد على توزيع النفقات وفقاً لأوجه الصرف، أي الغرض الذي يخصص من أجله الاعتماد.

ويلاحظ أن الوحدات الإدارية المختلفة تشتري عادة مواد وخدمات متشابهة كدفع أجور العمال، وأثمان الطاقة، ومصروفات الصيانة، وغيرها، وذلك رغم اختلاف البرامج التي تقوم بتنفيذها كل وحدة. وهذا يساعد على وضع تقسيم نوعي موحد لكافة الوحدات الإدارية، يلزم رؤسائها بالصرف في حدود الاعتمادات المخصصة، وطبقاً للقوانين والنوائح المالية للدولة.

(1) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص 43.

حيث يتم عرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة وفقا لبنود الإنفاق، عرضا عموديا، يتم فيه تصنيف النفقات وتوزيعها على البنود والفقرات على أساس التصنيف النوعي لهذه النفقات، والذي يعرف بالتخصيص النمطي أي المتكرر في مختلف الوحدات الإدارية، لتحاسن النفقات في أوجه الصرف.

ويكون تسلسل توزيع اعتمادات الموازنة بالنسبة للبنود تسلسلا عموديا هي: فصل، بند، فقرة، حيث تأخذ الفصول أرقاما تسلسلية للإدارة العامة التي تخصها الاعتمادات، بينما تأخذ البنود أرقاما تسلسلية داخل البنود المتفرعة منها. علما أن التبويب في الموازنة يتم على أساس إداري وأساس نوعي في وقت واحد.

وقد تطورت النظرة إلى الموازنة العامة، فبعد أن كانت النظرة التقليدية تعتبرها أداة للرقابة المالية على إنفاق الأموال العامة، أصبحت النظرة الحديثة تعتبرها من أدوات الإدارة الحكومية للرقابة، خصوصا بعد أن تشعب النشاط الحكومي، وأصبح يشمل قطاعات كبيرة من الاقتصاد الوطني، واستخدمت الدول التخطيط الطويل والمتوسط المدى، مما تطلب تطوير الموازنة لتناسب مع أسلوب التخطيط.

### **المطلب الثالث : تقييم الموازنة التقليدية.**

لاشك في أن إيجابيات نظام الموازنة التقليدية هي التي ساعدت على استمرار العمل به، واعتماده في كثير من الدول حتى بعد ظهور الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة، غير أن ذلك لم يحل دون توجيه عدة انتقادات للموازنة التقليدية.

### **الفرع الأول : إيجابيات الموازنة التقليدية.**

يتميز الأسلوب المعتمد في تصنيف الموازنة التقليدية وتبويبها بعدة إيجابيات منها:

أولاً : إن الموازنة التقليدية تسهيل مهمة الرقابة<sup>(1)</sup> بل تحقيق الاتجاه الرقابي على الأموال

العامة حيث:

- تساعد على رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية.
  - فعالية مراقبة البنود خاصة على الرواتب والمشتريات التي 80 % من النفقات الحكومية الجارية.
  - تجعل الرقابة متجانسة حسب القواعد والمعايير.
  - تؤدي إلى رقابة شاملة تغطي كل بنود الإنفاق.
  - تجعل الرقابة دقيقة حيث يسهل مقارنة البنود الجارية بالمخصصات السابقة.
  - تساعد الرقابة على تخفيض مخصصات الدوائر لتتفق مع الإيرادات أو الموارد المقدرة المتوقعة.
  - تمكن السلطات المركزية من مراقبة المدخلات قبل الالتزام بالمخصصات أو الإنفاق الفعلي .
- ثانياً : إن شمول الموازنة التقليدية يسهل فهم أهمية النفقات والإيرادات ومقارنتها بالسنوات السابقة، بالإضافة إلى وجود أبواب وبنود ثابتة ومحددة في وثيقة الموازنة العامة.
- ثالثاً : إن الطريقة التقليدية تزيد الاتفاق بين المشتركين في إعداد ومناقشة وإقرار الموازنة وتجعل الخلافات بينهم سهلة الحل، وتجنبهم الأسئلة الصعبة، لأن جوهر أي مشكلة من المحتمل أن يكون زيادة أو نقصا في أموال معينة، وليس عدم الاتفاق على سياسات وبرامج<sup>(2)</sup>.

(1) سليمان اللوزي وآخرون ، مرجع سابق ، ص 43 .

(2) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 102 .

رابعا : لقد استمر العمل بالموازنة التقليدية فترة طويلة من الزمن قبل ظهور الاتجاهات الحديثة، ولا تزال دول كثيرة في العالم اليوم تعتمد هذا الأسلوب لإدارة أمواتها العمومية، وقد ساعدت هذه المدة في تصميم نماذج وتعليمات واضحة سهلت مهمة إعداد الموازنة.

## الفرع الثاني : سلبيات الموازنة التقليدية.

ورغم الإيجابيات المذكورة فإن للموازنة التقليدية بعض السلبيات نتعرض لها فيما يلي :

**أولا :** إن قرار الاعتمادات يتم عادة بناء على المعلومات التاريخية، والمساومة والعامل الشخصي نظرا لغياب المعايير الموضوعية التي تعدد على ضوئها الاعتمادات، والتي يمكن استخدامها لأغراض تقييم بدائل اختيارات العمل. ولذلك عادة ما يشجع نظام موازنة البنود الإدارات على المنافسة في طلبات الاعتمادات بشكل متزايد دون النظر إلى أولويات الحاجات على المستوى الكلي للدولة كما يؤدي هذا النظام إلى إفراد كل وزارة بعملها دون تنسيق أو ارتباط مع الوزارات الأخرى مما سيسفر عن ذلك، في بعض الأحيان ، ازدواجية في الأعمال الحكومية نتيجة لفقدان النظرة الشمولية المستقبلية<sup>(1)</sup>.

**ثانيا :** إن التركيز على تفاصيل أنواع المصروفات دون الأهداف يجعل من الصعوبة بمكان اتخاذ قرارات سليمة نظرا لتعدد إمكانية مقارنة الأداء والنفقات، الناتج عن صعوبة التعرف الدقيق على نتائج أعمال الحكومة وما يلحقها من تغيرات، وبالتالي استحالة قياس الكفاءة الإنتاجية لإدارة الحكومية، بما يؤدي إلى تطوير الوظائف والأنشطة المختلفة<sup>(2)</sup>. فالموازنة بقدر ما نجحت في تحقيق الوضوح حول الأوجه التي سيتم بها الإنفاق، إلا أنها أخفقت في التعريف الكافي بما يجب أن يتم إنجازه، وبذلك فإنها لا تستطيع أن توضح للنواب أو حتى للموظفين المعنيين بالتنفيذ ما يكفي لتوفير حماسهم والتزامهم بها، أو ما يكفي لمراقبة عمليات التنفيذ بصورة دقيقة وموضوعية،

(1) فهمي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 156 .

(2) فحطان السيوي ، مرجع سابق ، ص 82 .

وبالتالي تبقى إمكانية حدوث الإسراف أو الانحراف واسعة، ما لم يتم ربط الموازنة العامة بأهدافها ربطاً كمياً ونوعياً<sup>(1)</sup>.

**ثالثاً :** إن الموازنة التقليدية لا تتوفر على المرونة الكافية عند التنفيذ، باعتبار أن النفقات مخصصة لبنود محددة، وإمكانية النقل من باب إلى آخر، أو من بند إلى آخر، تحتاج إلى الوقت الكافي لتحريك الإجراءات اللازمة لطلب الموافقة البرلمانية، مما يعيق أحياناً تنفيذ بعض البرامج والمشاريع. كما لا تساعد على إدخال برامج أساسية جديدة في الموازنة، حتى وأن كانت ذات جدوى اقتصادية عالية، حيث أن الأولوية في توزيع الاعتمادات، هي للبرامج والمشاريع تحت التنفيذ، ولذا فإن نصيب البرامج والمشاريع الجديدة من الاعتمادات، يكون عادة، ما يزيد عن حاجة البرامج والمشاريع تحت التنفيذ<sup>(2)</sup>.

**رابعاً :** إن تحديد الإطار الزمني لسنة واحدة، يبعد الموازنة عن الاهتمام بالاستثمارات الطويلة المدى، وعن تحليل المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلا بشكل مبسط، بالإضافة إلى ضعف الانسجام مع تطور وظيفة الدولة، نتيجة عدم وضوح العلاقة بين هذا الأسلوب من تبويب الموازنة وبين الخطة، مما يتعذر معه ربط هذه الموازنة بأهداف الحكومة.

**خامساً :** لقد أدى العمل بالموازنة التقليدية إلى تعزيز الاتجاهات نحو المركزية في العملية الإدارية والسياسية. حيث أصبح المسؤولون حريصون على التمسك 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 ومن ثم القضاء على مستقبلهم السياسي<sup>(3)</sup>.

ويظهر مما سبق أن موازنة البنود معنية بشكل أساسي بالكلفة أو مخرجات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالنتائج من الصرف أو المخرجات، فالإنفاق هو نسبة من الإنفاق السابق، وليس بالضرورة مرتبط بمردود أو أداء الإنفاق العام.

(1) علي العري وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص 137.

(2) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 213.

(3) علي العري وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص 138.

ونتيجة لعوامل التطور أصبحت هذه الموازنة غير قادرة على مواجهة متطلبات الظروف المتغيرة نظرا لاهتمامها بالجانب الرقابي، وعلى جانب المدخلات وتدبير الأموال دون النظر إلى جانب المخرجات، بالإضافة إلى تجاهلها للبعد التخطيطي للموازنة عن طريق الربط بين بنسود الإنفاق وأهداف الوحدة الإدارية، وقد نتج عن ذلك صعوبة مراجعة وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الحكومية<sup>(1)</sup>.

ونتيجة لأوجه القصور السابقة فقد اتجه الرأي الحديث إلى التركيز على المقابل الذي يعود من الإنفاق، مما أدى إلى تطوير الموازنة العامة للدولة، وظهور أساليب حديثة لها، كان في مقدمتها موازنة البرامج والأداء.

---

(1) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص 86

## المبحث الثاني

### موازنة البرامج والأداء

إن إدخال أي شكل من التطور أو التحول من الموازنة التقليدية إلى أسلوب آخر أكثر حداثة، سواء كان ذلك في تبني أحد أنظمة الموازنة الحديثة، أو في تبني وسائل وطرق عمل جديدة في عملية إعدادها، يتطلب أن يكون هناك انسجام كاف بين جميع المستويات التي تشترك فيها حول الأسلوب الجديد، ومزاياه وأهدافه، وطرق العمل به. ذلك أن عملية الموازنة في مجملها تمثل وسيلة الاتصال بين جميع المستويات التي تشترك فيها، وهي السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية، والجهاز المركزي لإدارة الموازنة، والأقسام الفرعية لإدارة الموازونات، والإدارات التنفيذية<sup>(1)</sup>.

إن تحول اهتمام إدارة الموازنة من رقابة بنود الإنفاق بنودا بنودا إلى التركيز على مشكلة إدارة البرامج وأداء الأنشطة الحكومية على قواعد علمية سليمة، وقياس الأعمال التي يتسم تنفيذها، وكفاءة هذا التنفيذ، وحتى يمكن تحقيق الأهداف الجديدة للإدارة الحكومية بدأ تطوير الموازنة العامة للدولة بحيث اتخذت شكلا جديدا اصطلاح على تسميته "موازنة البرامج والأداء".

ويمتاز هذا النظام، خلافا لسابقه، أنه نشأ وتطور في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تسببت فيه عوامل اقتصادية وعلمية، بالإضافة إلى العوامل السياسية السابقة، مما أكسب النظام الجديد هيكلًا خاصًا، يستجيب لاهتماماته ويبرز إيجابياته.

وما ميز الاتجاهات الحديثة عموماً أنها محاولات متتالية لتطوير الموازنة العامة لتلعب دورها كأداة فعالة في مواجهة ظواهر سياسية واقتصادية ومالية. وسوف نلمس بعض جوانب هذا الأمر من خلال العناصر التالية:

— مراحل تطور نظام موازنة البرامج والأداء.

— هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء.

(1) فهي عمود شكري، النظرة المستقبلية لكامل الموازنة العامة والمخطط القومية للتصميم. عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980،

## المطلب الأول : مراحل تطور نظام موازنة البرامج والأداء.

لقد مرت موازنة البرامج والأداء بعدة مراحل قبل أن تتحدد بدقة أهدافها، وتتضح أقسامها ومقاييسها. فقد ظهرت موازنة الأداء منفصلة على موازنة البرامج ثم حدث التطور إلى النظام الجديد.

### الفرع الأول : موازنة الأداء.

ابتداء لا بد من الملاحظة بأن موازنة الأداء لا تتطلب تحولاً جذرياً في أساليب الموازنة التقليدية المعمول بها، ولكنها عبارة عن إعادة تأكيد للمبادئ المقبولة منذ وقت طويل، والتي تقتضي بأن تبين الموازنة على أساس تحليل دقيق للبرامج. فموازنة الأداء والموازنة التقليدية تتمشيان معاً وكلا المدخلين يدعم الآخر<sup>(1)</sup>.

وقد ظهرت فكرة موازنة الأداء في عام 1912 بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث أكدت لجنة (الاقتصاد والكفاية) على ضرورة الاستفادة من بعض توصيات وأفكار ما يسمى "بحركة الإدارة العلمية في القطاع الخاص"<sup>(2)</sup>.

فقد تطورت العلوم الإدارية، وتعددت أعمال الإدارة ووظائفها، واحتاجت لاستخدام الموازنة في العملية الإدارية، وفي تقييم الإنجازات التي تؤديها الإدارة الحكومية، مما أثار موضوع علاقة الموازنة بالإدارة في أوساط الحكومية. كما كان للكساد العالمي دوره في تحسيس الحكومات بالحاجة إلى تطوير مفهوم نظام الموازنة وربط علاقته بالسياسة المالية والاقتصادية، وقد أكدت النظرية الكثرية هذا الاتجاه عندما بينت أهمية العلاقة بين الإنفاق الحكومي والأوضاع الاقتصادية.

ومن ذلك الحين عمل الخبراء على تدعيم الفكر الكثري من خلال توجيه أنظمة الموازنات لجعلها تفي بأهداف السياسات الاقتصادية، كما سار الاتجاه إلى تطوير الموازنة باعتبارها أداة

(1) إبراهيم عباس عطية، الاتجاهات الحديثة في موازنات المجالس المحلية. عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1971، ص 28.

(2) فسطاط السيوي، مرجع سابق، ص 83.

إدارية، وتطوير وسائل استخدامها وفقا لمقاييس الحاجات، والنتائج، والتكاليف، والمجهود، والأداء. فقد اتجهت الولايات المتحدة الأمريكية لتطوير موازنتها، وألف رئيسها لجنة لتحقيق ذلك عام 1937، تمثلت خلاصة عملها في المطالبة باستخدام الموازنة كأداة للتنسيق بين أنشطة الحكومة وأهدافها. وفي عام 1949 ألف الرئيس الأمريكي " لجنة هوفر" الأولى لدراسة تنظيم الحكومة وإدارتها، وقد أوصت اللجنة بأن يعاد النظر في كل ما يحيط بمفهوم الموازنة، وذلك بإتباع نظام للموازنة يعتمد على المهام الوظيفية والأنشطة والمشروعات. واستخدمت اللجنة عنوانا لنظام الموازنة باسم "موازنة الأداء". ويغلب على موازنة الأداء الاتجاه الإداري، حيث تستمد فلسفتها ومعظم مقومات أساليبها من محاسبة التكاليف والإدارة العلمية، وبذلك اعتبرت إحدى أدوات العمل الإداري، الهادفة إلى تحسين وسائل العملية الإدارية عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج، وقياس العمل، ومعايير الأداء<sup>(1)</sup>.

وبصفة عامة يمكن توضيح نظام موازنة الأداء من خلال الجوانب التالية:

أولا : موازنة الأداء " هي ذلك التويب في الموازنة الذي يركز على الأشياء التي تقوم بها الحكومة، وليس على الأشياء التي تشتريها، وبهذا فإن موازنة الأداء تنقل التركيز من وسائل القيام بها، إلى العمل المنجز نفسه". وقد ذكر مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية بأن موازنة الأداء " هي تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، والبيانات والمعلومات الإحصائية التي تقيس الإنجازات، وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج"<sup>(2)</sup>.

ثانيا : تبدو موازنة الأداء كمحاولة بسيطة لربط المعلومات المتوفرة عن برامج العمل المختلفة مع قرارات الموازنة، أي أن تخصيص النفقات لأي برنامج عمل يتم بناء على معلومات موثوق عن أهداف هذا البرنامج، أهمية هذه الأهداف للمنظمة والدولة، كمية ونوعية النتائج المتوخاة، طاقات وإمكانات البرامج في الحاضر والمستقبل، وكل ما يوفر معرفة حقيقية عن البرامج

(1) فهسي محمود شكري ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق ، مرجع سابق ، ص 157 .

(2) محمد شاكر عصفور ، مرجع سابق ، ص 217 .

وكلفته وأهميته. لذا يكون اتجاه موازنة الأداء نحو الإنجازات، وما يمكن القيام به لتحسين الإدارة الداخلية للمنظمة أو البرنامج<sup>(1)</sup>.

**ثالثا :** تتطلب موازنة الأداء السماح للمديرين بالإدارة ومنحهم السلطة والمرونة لإدارة الموارد، وكيفية مزج الموارد مع بعضها البعض من أجل تحقيق المخرجات المخططة. وبينما تمثل المرحلة الأولى لموازنة الأداء في التخطيط، فإن المرحلة الثانية تتمثل في آليات الرقابة. وفي مساعدة المديرين على تحديد هدف مالي معين يسعون إلى تحقيقه. إن موازنة بدون قيود لا يمكن أن تكون أداة موازنة، لذلك لا بد أن تكون القيود محكمة حتى تشجع المديرين على الأداء المتكسر في إطارها<sup>(2)</sup>.

**رابعا :** تسمى موازنة الأداء لتحقيق ترابط العمليات المالية المتعددة، كي تكون في مجموعها إدارة مالية رشيدة، أهدافها نابعة من حاجات المجتمع، وغاياتها خدمة هذه الأهداف بكفاءة وفعالية، ولذلك فهي لا تكف عن السعي لتقليل التكلفة، وزيادة الإنتاجية، وتحسين الخدمات في خدمة أهداف محددة معروفة ومقبولة، من قبل صانعي القرارات العامة<sup>(3)</sup>.

**خامسا :** يسود التفكير بأن موازنة الأداء وثيقة توفر البيانات المساعدة في اتخاذ القرارات، وتحسين التخطيط، وتوفير رقابة أكثر فعالية، وتحسين عملية صنع القرار، وهي أيضا تشجع على تفويض السلطة، وتحسين العلاقات العامة بتوفير معلومات واضحة عن كل برنامج. وعلاوة على ذلك فهي تساعد المديرين على تقييم فعالية الوحدات العاملة بتصنيف بنود الموازنة وظيفيا<sup>(4)</sup>.

**سادسا :** موازنة الأداء هي أداة إدارية يستفاد بها في سياسة التنفيذ والرقابة على التكاليف. وهي تتطلب تقسيم الخدمات النهائية إلى أعمال محددة أو وحدات أداء. وتفيد معدلات الخدمة

(1) جميل جريسات، مرجع سابق، ص 31.

(2) المنظمة العربية للتنمية الإدارية، "أوراق ووثائق ندوة موازنة الأداء والبرامج" القاهرة 10-13 نوفمبر 1997. القاهرة: دار رضا للطباعة والنشر، 1997، ص 23.

(3) جميل جريسات، مرجع سابق، ص 122.

(4) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص 109.

وحدات العمل الموضوعة لموازنة الأداء في إعداد حساب مستلزمات الإنتاج الطبيعية والبشرية التي يحتاجها إنجاز برنامج الإدارة المعنية (1).

سابعاً : إن تطور فلسفة إعداد الموازنة على أساس الأداء تتطلب تحديد المخرجات والتلحاح التي يتم على أساسها تحديد التمويل اللازم، حيث يعتبر حجم ونوعيات الخدمات المنجزة من أهم العوامل التي يمكن أن يتحدد في ضوءها متطلبات الإنفاق المالي. وبذلك تصبح الموازنة موازنة أداء، وحينذاك فقط يتم الموافقة على التمويل (2).

وخلاصة القول فإن موازنة الأداء هي محصلة المحاولات الأولى لإصلاح نظام الموازنة التقليدية في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي تهتم بتحقيق الكفاية الإدارية، وتقليل النفقات، وتستخدم أساساً لقياس الأداء الفعلي للوظائف الحكومية.

### الفرع الثاني : موازنة البرامج .

ظهرت موازنة البرامج في بداية عقد الخمسينات، ففي الوقت الذي استخدمت "لجنة هوفر" تعبير موازنة الأداء، كانت لجنة أخرى مكلفة بدراسة إدارة مدينة نيويورك قد استخدمت تعبير "موازنة البرامج" بهدف تطوير الموازنة التقليدية. وقد أشارت في أول تقرير لها بأن موازنة البرامج تضع الأهداف وتحدد مسؤوليات التنفيذ التي يتم على أساسها قياس أداء مساهم إنجازها من قبل الوحدات الإدارية، وتعتبر بالتالي أساساً راسخاً لدراسة كفاءة وقياس الخدمة التي أديست، بما يجعل الموازنة أساساً لموازنة السنة التالية. ويمكن لكل من المسؤولين و السراي العام الحكم على سلامة تخصيص الأموال للبرامج المتنافسة التي تشكل في مجموعها ما تقوم به الحكومة (3).

ويتميز المدخل السابق للموازنة على هذا الأساس بما يلي:

— بيان الأعمال التي أنجزت في السنة الماضية وتكاليفها.

(1) إبراهيم عباس عطية ، مرجع سابق ، ص 30 .

(2) المنظمة العربية للتربية الإدارية ، أوراق ووثائق ندوة موازنة الأداء والبرامج ، مرجع سابق ، ص 21 .

(3) فهمي محمود شكري ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق ، مرجع سابق ، ص 158

— توضيح الجهة المسؤولة عن أداء العمل المقرر، ومنحها الصلاحيات الضرورية لتنفيذه.

— تقدم صورة واضحة عن البدائل المتعلقة بالإفناق والتمويل.

ومن أجل توضيح مفهوم موازنة البرامج ينبغي الإشارة إلى الجوانب التالية:

**أولاً :** إن أهم مميزات موازنة البرامج هو منحها الإنتاجي ( أي تركيزها على النتائج والمخرجات )، ولذلك يميل البعض إلى تسميتها بموازنة الإنتاج والتأثير، حيث ترتبط النفقات بالأهداف العامة للتنظيم، وتأثير النفقات على الأفراد والمجتمع والبيئة بشكل عام. فالمهم في أي نظام للموازنة أو أي نموذج لها ليس الخطة أو البرنامج أو الموازنة، إنما المهم هو تأثير المنتوج على الأفراد والمجتمع والبيئة<sup>(1)</sup>.

**ثانياً :** يجري تأكيد في موازنة البرامج ناحية التصنيف في الموازنة، بحيث يتم بيان الوظائف والبرامج وتفرعاتها لكل مؤسسة، وربطها بالمعطيات المالية الصحيحة المعبرة. وهكذا فإن موازنة البرامج تبين<sup>(2)</sup>:

— الأهداف، التي من أجل تحقيقها ترصد اعتمادات.

— كلفة البرامج المقترحة، للوصول إلى هذه الأهداف.

— المعطيات الكمية، للإنجازات والأشغال المنفذة في كل برنامج.

ولهذا ففي ظل موازنة البرامج يولف الهدف من عملية معينة، وكلفة هذه العملية، وجهين غير منفصلين، يصلح أحدهما بعين الاعتبار، لتأمين أداء صحيح وفعال. وإن ارتباط البرامج بالمعطيات الحسائية، ووضع مؤشرات لقياس الإنجاز لكل برنامج، من شأنها أن تزيد من فعالية أداء الأعمال التي تضمنتها الموازنة، وأن تعطي معنى عملياً أوسع للمراقبة المالية وللنشاطات المحققة.

(1) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق، ص 68.

(2) حبيب أبو صفر، مرجع سابق، ص ص 12-15.

ثالثا : موازنة البرامج هي نظام إداري لاتخاذ القرارات، يربط التخطيط الاستراتيجي البعيد المدى بالموازنة، ويركز على التحليل، لكي تستطيع المنظمات توزيع الإمكانيات المتوفرة لديها بفعالية، لتحقيق أهدافها القريبة والبعيدة المدى. وهي أيضا، نظام إداري يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات الضرورية لتخذي القرارات، لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة، والتي تسعى إلى تحقيق الهدف الأساسي<sup>(1)</sup>.

رابعا : تهدف موازنة البرامج إلى تنظيم المعلومات المتعلقة بالنشاط الحكومي حتى يمكن للإدارة أن تقارن بين مقترحات المشروعات، وأن تربطها بالأنشطة الجارية، وأن يتم تقييمها في ضوء أولوياتها، وأن تزيد أو تنقص من الموارد الموزعة عليها. ولهذا لا يمكن اعتبار موازنة البرامج بديلا للسياسة، ولكنها إطار للاختيارات التي يجب أن يقوم بها كل مشترك في عملية الموازنة، حيث أن طلبات الموازنة القائمة على البرامج توفر للإدارة إطار يمكنها من مقارنة الأنشطة المقترحة وتكالييفها النسبية وأثارها السياسية<sup>(2)</sup>.

خامسا : إن كل التقنيات في موازنة البرامج قد جرى ابتكارها لتوفير الموارد للنفقات الضرورية عند ازدياد النفقات العمومية وقلة الموارد. ولذلك فإن المميز الأساسي لموازنة البرامج هو: في أنها تسمح بقياس الإنجازات، أو فعالية الأداء، على الصعيدين المادي والمالي. وان وضع وتطبيق نظام لتصنيف النفقات، واعتماد طرق محاسبية ملائمة، يسهل قياس العمل معها. وبذلك تلي العناصر المؤلفة لموازنة البرامج حاجات أساسية، هي ذاتها الأسباب التي دعت إلى اعتماد هذا الأسلوب في الموازنة، وتمثل في ثلاثة عناصر هي: التصنيف الوظيفي، ونظام العمليات المالية والمحاسبية، ومؤشرات الإنجاز<sup>(3)</sup>.

سادسا : لقد أضاف مدخل موازنة البرامج إلى نظام الموازنة الاتجاه التخطيطي، وقد اعتبرت الموازنات الحديثة نظام البرمجة الذي اعتمده موازنة البرامج عنصرا أساسيا في أنظمتها. ويركز نظام البرامج على الاهتمام بمبكل الموازنة وتبويبها على أساس وظائف رئيسية

(1) عماد شاکر عصفور ، مرجع سابق ، ص 229 .

(2) إبراهيم عباس عطية ، مرجع سابق ، ص 32 .

(3) حبيب أبو صفر ، مرجع سابق ، ص 15-18 .

و فرعية كالمشروعات والأنشطة، كما يؤكد على الغرض من العمل والنشاط الذي يجب اعتماده، وفقاً لمبادئ التخطيط<sup>(1)</sup>.

سابعاً : إن القرارات المتصلة بالموازنة يجب أن تتخذ بواسطة التركيز على فئات المخرجات ومن بينها الأهداف الحكومية، والغايات والمنتج النهائي أو البرامج بدلا من التركيز على المدخلات من الأفراد والمهمات والصيانة. وكما هو الحال في تحليل تكلفة المنفعة، التي تدين لها موازنة البرامج بالكثير، فإن هذه الموازنة تعتمد على تقدير التكلفة المالية الإجمالية لتحقيق الأهداف<sup>(2)</sup>.

ثامناً : تعني موازنة البرامج بالبرامج العامة للخدمات المختلفة مثل النقل والصحة العامة والخدمات الاجتماعية. وهي تؤكد الأهداف والتكاليف لهذه الخدمات كأساس لتحديد الأولويات وتكوين الاختيارات المختلفة لتخصيص الموارد بين هذه البرامج<sup>(3)</sup>.

وتلامس موازنة البرامج أعلى مستويات هيكل النظام السياسي في الدولة باعتبارها إحدى صور تحليل النظم السياسية، وتهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات للسياسيين والإداريين، فيما يتعلق بأفضل الطرق لتوزيع الإمكانيات المتوفرة لدى الدولة، وذلك بتزويدهم بالمعلومات الكافية عن البرامج والمشاريع، ودراسات عن التكاليف والنتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المقترحة.

ويرى بعض الكتاب أن موازنة البرامج، وموازنة الأداء، وموازنة البرامج والأداء هي عبارة عن اصطلاحات مختلفة لحقيقة واحدة، بينما يفرق البعض بين موازنة البرامج وموازنة الأداء من زاوية المستوى التنظيمي فالبرنامج يمثل مستوى تنظيمي أعلى من مستوى الأداء، ومن ناحية عامل الزمن تنظر موازنة البرامج إلى المستقبل، بينما تتناول موازنة الأداء الماضي حيث تسجل ما تم فعلاً<sup>(4)</sup>.

(1) فهسي محمود شكري ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق ، مرجع سابق ، ص 158 .

(2) آرون فلبدا فسكي، مرجع سابق، ص 29 .

(3) إبراهيم عيسى عطية ، مرجع سابق ، ص 30 .

(4) قطب إبراهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 265 .

## الفرع الثالث : التطور إلى نظام موازنة البرامج والأداء.

لقد سبق وأن ذكرنا أن نظام الموازنة التقليدية لا يمدنا بالمعلومات عما تعمله الحكومة فعلا، وما تحققه من إنفاق عام. ويمكن بطبيعة الحال تجميع مثل هذه المعلومات من تقارير الوزارات، لكن لا يمكن في كثير من الحالات ربط هذه المعلومات مباشرة بالبيانات المالية، كما تظهر بالموازنة أو الحسابات، ذلك أنها لا تشكل أساسا للناحية الإدارية في الموازنة. ولقد جاء استخدام موازنة البرامج والأداء كتطوير استجابة لتجاه تصحيح موقف الموازنة، ولتوضيح أكثر الجوانب دلالة من النواحي الاقتصادية والمالية والطبيعية<sup>(1)</sup>.

ورغم ذلك تظل الموازنة التقليدية أساسا ضروريا لموازنة البرامج والأداء، بحيث لا يمكن الاستغناء عن بعض أنظمتها خاصة فيما يتعلق بعمليات الموازنة والتشغيل، حتى تعرف بالتحديد القنوات التي يتم إنفاق الموازنة فيها، غير أن هذه التفاصيل لا تدخل ضمن اهتمامات وزارة المالية أو مكتب المركزي للموازنة، حيث يتم التركيز في هذا المستوى على الأمور الأكثر شمولية في تحديد الأهداف والأولويات، ويقتصر دور وزارة المالية وهيئة الموازنة المركزية على تقديم النصيحة للإدارة حول كيفية تحسين الأداء، وكيفية التخصيص الأمثل للموازنة من خلال الأولويات المحسوبة، لتقوم الإدارة بتحديد أهدافها وتنظيم أولوياتها، مع تخصيص اعتمادات معينة للأهداف والمهام والنشطة المتعددة التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها<sup>(2)</sup>.

إن المناقشات بين أي وزارة ووزارة المالية تتحول في موازنة البرامج والأداء من مناقشات حول بنود الموازنة التقليدية إلى مناقشات حول المخرجات والتأثير والأداء. وبالمثل لم تعد الرقابة على الموازنة تركز على المدخلات، وإنما حول مرونة الموازنة وتفويض السلطة التي يتم منحها للإدارة<sup>(3)</sup>. ويتمثل الاهتمام الأساسي لموازنة البرامج والأداء في مساعدة المستويات الإدارية

(1) الأمم المتحدة، دليل موازنة البرامج والأداء. ترجمة محمد سعيد أحمد ومحمد حامد إبراهيم، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، (بلون تاريخ)، ص 14.

(2) المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج، ص 23.

(3) المرجع السابق، ص 34.

المختلفة في الحكم على كفاءة العمل بالوحدات الحكومية، باعتبارها إتجاهها إداريا، وذلك من خلال<sup>(1)</sup>:

— تحديد الأهداف التي من أجلها يتم طلب الأموال.

— تحديد البرامج والأنشطة ومن ثم تكاليفها التي تحقق هذه الأهداف.

— تحديد البيانات الكمية المتضمنة بالبرامج والأنشطة التي تقيس مستوى الإنجاز والعمل لكل منها.

— تحديد الوحدات الإدارية المختلفة المكلفة بتنفيذ تلك البرامج أو الأنشطة.

لقد اتضح أنه رغم اختلاف المصطلحات المستعملة من طرف لجنة هوفر ولجنة نيويورك إلا أن كلا من اتجاهي اللحتين كان يعبر عن فكرة متشابهة مع تداخل في المفاهيم والأبعاد. وكتيجة للاهتمامات الموجهة للفكرة الجديدة تبلورت فكرة موازنة البرامج مع إعطائها توضيحا وهيكلًا محددًا، كما تبلورت فكرة موازنة الأداء، فقد أصبحت موازنة الأداء تعتمد على قواعد لقياس الأعمال عن طريق وحدات كمية للتقييم الشخصي أو بأي شكل من أشكال القياس، وأن التركيز فيها يتجه إلى تحسين العمل الإداري عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج وقياس العمل وفقا لمعايير الأداء، واعتبرت هذه القواعد مرحلة لاحقة لتبويب الموازنة على أساس البرامج. أما موازنة البرامج فقد أصبحت تستمد قواعدها من مستلزمات التفكير الاقتصادي على جميع المستويات لتحقيق أهداف الحكومة التي يتم تحديدها في إطار مبرمج في تصميم البرامج والمشروعات، وفي مرحلة لاحقة، وكتيجة لتحديد مدلول نظام موازنة البرامج ونظام موازنة الأداء<sup>(2)</sup>.

ولهذا يقوم مفهوم البرامج والأداء كمدخل إداري للموازنة على ثلاث اعتبارات مترابطة هي<sup>(3)</sup>:

(1) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص 86.

(2) فهسي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 159.

(3) الأمم المتحدة، دليل موازنة البرامج والأداء، مرجع سابق، ص 16.

— إرساء البرامج والمشروعات في إطار الوظائف الرئيسية للحكومة.

— التوفيق بين التبويب الخاص بالموازنة وبين نظام الحسابات والإدارة المالية.

— تحديد مقاييس العمل لكل برنامج وتفرعاته لتسهيل مستلزمات تقييم الأداء وتأكيد من تحقيق الأهداف المخطط لها.

ويستخلص مما سبق أن نظام موازنة البرامج والأداء يحكم على كفاءة العمل في الإدارات التنفيذية من خلال تقسيم وحدات وتبويب الموازنة في إطار وظيفي، وبنفس الوقت يتطلب هذا النظام توفير مقاييس وحدات تكلفة العمل التي يستند عليها في حساب التكاليف وإنجاز الأنشطة المرجحة وقياس فاعليتها. ويعتبر هذا النظام المشترك، أسلوباً خاصاً يقوم على ترجمة البيانات المتعلقة بتكلفة العمل وتحليلها إلى وحدات نمطية كمعايير لقياس الأداء. ومن خلال تكامل مفهوم الأداء ومفهوم البرامج يتم تحقيق ترشيد القرارات في مختلف العملية التخطيطية، وذلك وفقاً للتسلسل المنطقي التالي<sup>(1)</sup>:

المستوى الأول : المقارنة بين مختلف الأهداف الحكومية واختيار البدائل.

المستوى الثاني : تخصيص الموارد المتاحة لتحقيق أولويات الأهداف.

المستوى الثالث : ترشيد الإنفاق بين برامج القطاع الواحد.

المستوى الرابع : ترشيد الإنفاق للمشروعات داخل البرنامج الواحد.

ومما سبق يتضح أن موازنة البرامج والأداء تركز على الوظيفة الإدارية بصفة أساسية، بجانب الوظائف الأخرى للموازنة وهي الوظيفة الرقابية والوظيفة التخطيطية.

وترتبط موازنة البرامج والأداء بالخطة الوطنية وموازنة النقد الأجنبي<sup>(2)</sup> باعتبار الخطة مجموعة برامج يتعين تمويلها من خلال الموازنة العامة للدولة، وأن بعضها يتطلب تمويلاً أجنبياً

(1) فهني محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 160.

(2) فطاب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص 266.

الأمر الذي ينبغي معه أن يؤخذ في الحسبان عند إعداد موازنة النقد الأجنبي. كما أن موازنة البرامج والأداء تمد المخططين ببيانات أكثر وتحاليل أوسع من الموازنة التقليدية، ونتيجة للنصرة التخطيطية للموازنة تصبح الموازنة مكونا أساسيا من مقومات التخطيط الوطني، ولذا ففي ظل الموازنات الحديثة تحتل الوظيفة التخطيطية المكانة الأساسية.

## المطلب الثاني: هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء.

يحتل موضوع التبويب في موازنة البرامج والأداء أهمية عظمى، حيث يعتبر هيكل تبويبها أسلوبا متقدما من أساليب الموازنة إذا ما قورن بأسلوب موازنة البنود، وواحدا من الركائز الأساسية للإدارة الحكومية الحديثة، ذلك أن الهيكل الأساسي في هذا التبويب يوفر قاعدة لاتخاذ القرارات من خلال عملية الموازنة، كما يسهل هذا التبويب عملية ربط الموازنة بالأهداف الأساسية التي تتولى الحكومة القيام بها، ويوفر طرق الرقابة الإدارية عن مدى تحقق الموازنة لأهدافها التي أقرها السلطة التشريعية.

كما يوجه الاهتمام أيضا خلال عملية اتخاذ القرارات إلى طبيعة العمل المقصود وعلاقته بأهداف السياسة والأداء المخطط سلفا وتكلفته، مما يتطلب إيجاد علاقات مناسبة بين الخطط الطويلة والقصيرة الأجل، وذلك من خلال مخطط عمليات الموازنة السنوية. ويتعين على هيكل التبويب أن يخدم جميع هذه الأغراض على قدم المساواة .

وضمن هذا المنهج يكون من متطلبات وضع موازنة البرامج والأداء القيام بعمل تبويب أساسي ليخدم المستويات الإدارية فيما يتعلق بالمنتج النهائي، والخدمات والأعمال المطلوبة بواسطة الإدارات الحكومية، وفي أول الأمر يجب أن نحدد بدقة برنامج الأعمال المطلوب أدائها والمهدف المطلوب تحقيقه وسلطات المستويات الإدارية المختلفة لتحقيق الرقابة على تنفيذ برامج العمل ومراجعة هذا التنفيذ من وقت لآخر بالمقارنة بخطة العمل المقررة<sup>(1)</sup>.

(1) الأمم المتحدة، دليل الممارسة الحكومية، مرجع سابق، ص 16.

ومن أساسيات موازنة البرامج والأداء أن توضع البرامج والأنشطة بشكل يجمع العمليات بحسب درجة مساهمتها في النواتج النهائية للهيئات الحكومية. ومن أجل الدراسات الكلية يوضع المشروع المتكامل للتبويب على أساس التبويب الوظيفي الذي يجمع البرامج والأنشطة بحسب الأغراض الرئيسية للحكومة التي تخدمها العمليات الأساسية. ولذلك فإن هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء، يقوم على تحديد ثلاثة عناصر هي الوظائف والبرامج والأنشطة كما جاء في دليل الأمم المتحدة<sup>(1)</sup>.

## الفرع الأول : التبويب الوظيفي.

يقصد بالتبويب أو التقسيم الوظيفي تصنيف جميع النفقات العامة، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة، طبقاً للخدمات العامة التي تحققها، بحيث تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة، أي أن التبويب الوظيفي يتجه إلى عرض النفقات المخصصة للوظائف العامة للدولة، وليس عرضها على أساس الإدارات العامة المخصصة لها هذه النفقات<sup>(2)</sup>.

إن المعيار المعتمد في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها، بغض النظر عن الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المكتسبة بهذه النفقات، مما يعطي صورة واضحة عن الأهداف التي يخدمها الإنفاق العام.

بل إن التبويب الوظيفي يوضح النصب الذي تساهم به النفقات العمومية في كل خدمة من الخدمات التي تقدمها الدولة، وتتسم بيانات الموازنة، وفقاً لهذا، بدقة أهدافها واتساع إعلامها الجماهيري، وعظيم جدواها في إعداد وعرض وتنفيذ الأهداف السياسية العريضة، وأهميتها عند العرض على المستويات التشريعية والتنفيذية<sup>(3)</sup>.

ويستهدف هذا التبويب استخدام الفئات الوظيفية والفئات الوظيفية الفرعية لتجميع النفقات الحكومية طبقاً للأغراض التي تخدمها عاجلاً أو في الأمد القصير. وبصفة عامة، فإنه يمكن

(1) الأمم المتحدة ، دليل موازنة البرامج والأداء ، مرجع سابق ، ص 26 .

(2) حامد عبد المهدي دراز ، مرجع سابق ، ص 410 .

(3) الأمم المتحدة ، دليل موازنة البرامج والأداء ، مرجع سابق ، ص 27 .

حصر الخدمات العامة التي توديتها الدولة اليوم في أربعة مجموعات كبيرة من الخدمات (1) هي: الخدمات العامة، الخدمات الجماعية، الخدمات الاجتماعية، الخدمات الاقتصادية.

أولاً: الخدمات العامة: هي كل الخدمات المتعلقة بسيادة الدولة، والتي لا بد لها من القيلم بها، كخدمات الإدارة العامة والعدالة والأمن والدفاع وما كان في حكم ذلك.

ثانياً: الخدمات الجماعية: هي الخدمات الضرورية للمعيشة المشتركة لأفراد المجتمع كالخدمات الصحية والوقائية، وتوصيل الكهرباء ومياه الشرب، ومهيد الطرق، وإقامة الجسور والسدود وغيرها.

ثالثاً: الخدمات الاجتماعية: هي كل أوجه النشاط العام المتعلقة بتقدم الخدمات الأساسية لأفراد المجتمع، كالتعليم والصحة والضمان الاجتماعي وغيرها من الخدمات التي تقوم بها الدولة بمفردها أو بمشاركة الأفراد أو المؤسسات الخاصة التي تعتمد على الإعانات والتبرعات من المواطنين أو من الدولة.

رابعاً: الخدمات الاقتصادية: هي كل الخدمات التي تقوم بها الدولة، وتعلق بقطاع الأعمال فيها، حتى وإن كانت خدمات جماعية أو اجتماعية طالما أن تقديمها يتم على أساس تجاري، ومنها خدمات الدولة في مجالات الزراعة واستخراج الثروة المعدنية، وتوليد القوى والطاقة المحركة، وتنمية الصناعات المختلفة المفيدة للاقتصاد الوطني.

وعلى الرغم من أن التقسيم الوظيفي يهتم أساساً بجانب النفقات العامة إلا أن أي تقييم للموازنة العامة لا بد أن يشمل جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة منه، غير أن طبيعة الإيرادات لا تسمح بتصنيفها تصنيفاً وظيفياً يتماثل مع التقسيم الوظيفي بجانب النفقات العامة، وعلى ذلك تقسم الإيرادات العامة تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، والمتمثل في نشر بيانات للموازنة العامة بطريقة تمكن غير المتخصصين من إدراك كنهها، وتفهم مضمونها، والوقوف على مدى أهمية دور الدولة في الاقتصاد الوطني.

(1) عادل أحمد حبش، مرجع سابق، ص 373.

ويمكن تقسيم جانب الإيرادات في الموازنة العامة إلى : الضرائب العقارية، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، الضرائب على كسب العمل، الضريبة العامة على الإيراد، الضرائب الجمركية، وغيرها.

## الفرع الثاني : التويب حسب البرامج.

تحتوي كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للدولة على مجموعة من البرامج، ولهذا يعتبر البرنامج الواحد تقسيما فرعيا من الوظائف الرئيسية للدولة وأحد مكوناتها.

ويضم البرنامج الأعمال المتوقع تنفيذها في آجال معينة، باتخاذ إجراءات محددة، ويتم التعبير عنها في صورة نفقات تبرزها الموازنة العامة. ويتضمن البرنامج عادة بيانات عامة تتناول موضوع البرنامج وجهة تنفيذه وأهدافه ومجمله ووحدات أدائه وإيراداته، ومدى ارتباطه بالبرامج الأخرى، وأية بيانات أخرى ضرورية لتوضيح خصائص البرنامج. ويمكن لإدارة واحدة أن تنفذ أكثر من برنامج، كما يمكن لأكثر من إدارة أن تشترك في برنامج واحد<sup>(1)</sup>.

ومن المتطلبات الأولية لموازنة البرامج والأداء ضرورة التداخل والارتباط بين الموازنة والحسابات الحكومية، لتوفير البيانات اللازمة لوضع الموازنة، وتعزيز طلب الاعتماد وإجراء الرقابة المناسبة على تنفيذ الموازنة. ومع أن ذلك ينطبق أيضا على الموازنة التقليدية إلا أن الاحتياجات الإدارية لنظام موازنة البرامج والأداء تتطلب تبويبا إضافيا للبيانات المالية. ولتحقيق ذلك يجب استخدام أنواع التويب السابق الإشارة إليها، حيث أنه وفي ظل موازنة البرامج والأداء فإن التويب بحسب البرامج أو بحسب النشاط يحقق أيضا الغرض التقليدي من تبويب النفقات وهو إيجاد أساس لمراجعة وتحليل طلب الاعتمادات المالية<sup>(2)</sup>.

ومن أخص سمات البرنامج أن يتولد عنه منتج نهائي أو خدمة. وقد يكون العمل المسند إلى بعض الهيئات محدودا ومتداخلا بشكل يجعل تجزئته لأكثر من برنامج عمل غير مرغوب فيه. كما قد تشترك بعض البرامج في غرض رئيسي واحد ومنتج نهائي واحد لأسباب أخرى معقولة

(1) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص 271.

(2) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص 18.

تسند إلى هيئات مختلفة. ولذلك قد يكون من المرغوب فيه في حالة البرامج المعقدة أفراد عناصر منفصلة للبرامج كبرامج فرعية، ومن ثم فإن إنشاء فئات البرامج عند كل تطبيق لموازنة البرامج والأداء يتطلب دراسة متأنية وحكما سليما للوصول إلى تويب هادف للبلد المعني<sup>(1)</sup>.

ويعتبر البرنامج أعلى مستوى من التويب لأعمال الإدارة، وبين مسؤوليات الوحدة التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرنامج كما يعرض الإطار اللازم لإعداد موازنة الوحدة الإدارية وخططها التنفيذية، وتقدير احتياجاتها وطريقة سير العمل بالمقارنة بالخطط المعتمدة لتحقيق الغاية التي صمم من أجلها البرنامج. ويستهدف كل برنامج غرضين رئيسيين: أولهما تحقيق نمط معين لعرض بيانات للموازنة العامة، وثانيهما توفير إطار يتم بموجبه تخصيص الموارد لتحقيق العمل الذي صمم البرنامج من أجله. وليست هناك قواعد موحدة لتحديد تجمعات الأعمال التي تعتبر بمثابة برامج، غير أن التويب يجب أن يعكس أفكار الإدارة العامة المنفذة، ونمط الإدارة والرقابة الذي يمارس من خلال البيان التنظيمي للإدارة العامة، ووضوح الرؤية للعمليات التي تقوم بها، خاصة عندما تشترك أكثر من إدارة في تنفيذ برنامج واحد، أو عندما تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج<sup>(2)</sup>.

وتقسم البرامج حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي:

أولا : برامج جارية : تختص بتنفيذ عمل جار كإدارة أقسام دراسية أو مستشفيات قائمق، أو مشروعات تحت الإنتاج، أو صيانة طريق قديم وغيرها.

ثانيا : برامج استثمارية : تختص بتنفيذ مشروعات استثمارية خلال مدة البرنامج كإقامة جامعة، وبناء إدارة عمومية، وتعبيد طريق، وبناء مجمع سكني وغيرها.

ثالثا : برامج تحويلات رأسمالية : وهي التي تتعلق بسداد أقساط القروض طويلة الأجل، والدفعات المقدمة المتعلقة بالاستثمار والتي سترد بعد انتهاء السنة المالية، والالتزامات الواجبة الأداء خلال السنة موضوع التقدير.

(1) الأمم المتحدة ، دليل موازنة البرامج والأداء ، مرجع سابق ، ص 32 .

(2) فهمي محمود شكري ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق ، مرجع سابق ، ص 162 .

كما تقسم البرامج تبعا لطبيعة النفقة، بحيث يتم توزيع الاعتمادات داخل البرنامج حسب طبيعة النفقة فنظهر اعتمادات المرتبات والأجور، والمصروفات الجارية، والمصروفات الاستثمارية، والتحويلات الرأسمالية وغيرها.

وقد تقسم البرامج إلى برامج رئيسية وبرامج فرعية منبثقة عنها، حيث يتطلب حجم البرنامج وطبيعته وطريقة إدارته تفصيله إلى برامج فرعية. كما يمكن أن يكون كل فرع من البرنامج في مستوى التبويب المستقل. وفي بعض تطبيقات هذا التبويب قد يعتبر المشروع الواحد فرعا من برنامج، عندما يكون المشروع أحد مكونات البرنامج، ويساهم في تحقيق الناتج النهائي له، وتقصور مخطط الموازنة العامة أهمية تفريع البرامج في إطار معطيات أداء إنتاجية العمل وتحديده (1).

وقد يستخدم مثل هذا التبويب في البرامج الخاصة بالتنمية الاقتصادية التي تتولى الحكومة تنفيذها في إطار الموازنة العامة للدولة .

### الفرع الثالث : النشاط.

يتفرع من كل برنامج أو من كل فرع من فروع عدد من الأنشطة التي يمثل كل نشاط منها مجهود من العمل المبذول في إطار مكونات البرنامج أو أحد فروع.

فالنشاط هو مجموعة من الأعمال التي ينقسم إليها البرنامج، ويفسد تبويب الأنشطة في داخل الإدارة في تحديد أساس لعمل الموازنة والرقابة على العمل. ويجب أن يعكس النشاط على قدر الإمكان مسئولية محددة لقسم من أقسام الإدارة، وأن يكون أساسا للحسابات التي تسجلها الإدارة (2).

ويتميز النشاط ببعض الموصفات منها (3):

— تجانس نوعية العمل المبذول في النشاط، ووحدة أداء ناتجة.

(1) المرجع السابق، ص 163 .

(2) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، 44 .

(3) فهسي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 163 .

— إمكانية قياس عبء العمل الذي يتضمنه النشاط، وفقا لمعايير قياسية تخص النشاط ذاته.

— توافق النشاط مع الهيكل التنظيمي للإدارة العامة.

والأنشطة في موازنة البرامج والأداء هي نقطة التركيز بالنسبة للإدارة حيث تشكل الأساس الأول في إعداد وتقديم الموازنة والحسابات ومتابعة تنفيذ الموازنة. والخاصية المميزة للنشاط أنه يمثل تجمعا للعمليات أو الواجبات التي تعتبر ذات فائدة للمستولين بالهيئة لدى اتخاذ القرارات الإدارية، وتحليل الأداء. ولكي تفي الأنشطة بهذه الأغراض على وجهها الأكمل يستحسن أن تزود ببعض أدوات القياس الإحصائية عن عبء العمل والاستفادة من الأفراد وتكاليف الوحدة.. الخ<sup>(1)</sup>.

وحيث أنه لا يوجد شكل نمطي لقياس كسل الأنشطة في موازنة البرامج والأداء. فإنه يصعب معالجة استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات للمعاونة للوحدات التي تقوم بالأنشطة والبرامج. ففي حين يرى البعض توزيع استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات للمعاونة على البرامج والأنشطة، يرى البعض الآخر اعتبار الإدارة العامة والإدارات للمعاونة برنامجا مستقلا يعامل معاملة البرامج الأخرى. ويعتبر الرأي الثاني هو الأفضل نظرا لصعوبة توزيع أو تحميل استخدامات هذه الإدارات على البرامج والأنشطة، ورغبة في قياس كفاءة أداء أنشطة الإدارة العامة والإدارات للمعاونة على حده<sup>(2)</sup>.

ويتضح مما سبق، أن هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء يخضع أساسا إلى مبدأ البرمجة، الذي يعتمد على التسلسل المنطقي لمستويات الوظائف والبرامج والأنشطة، ثم الأعمال الفرعية التي تضمن تنفيذ هذه المستويات المتتالية. كما جاء في دليل موازنة البرامج والأداء لمنظمة الأمم المتحدة.

ولقد تغادت موازنة البرامج والأداء الكثير من عيوب الموازنة التقليدية، إضافة إلى ما تحققه من مزايا ورغم ذلك لم تخلو من نقائص منها<sup>(3)</sup>:

(1) الأمم المتحدة، دليل موازنة البرامج والأداء، مرجع سابق، ص 34.

(2) قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 119.

(3) عبد الله عمود سالم، مرجع سابق، ص 87.

— لم تعط موازنة البرامج والأداء عملية التخطيط ورسم السياسات الاهتمام المناسب، لكونها تركز على البرامج والأنشطة كفاية وليس كوسيلة لتحقيق أهداف خطة الدولة.

— ينصب اهتمام موازنة البرامج والأداء على الأجل القصير، في حين أن التقييم الموضوعي لكفاءة وفعالية البرامج عادة لا يحدد بفترة سنة التي تعد على أساسها الموازنة.

— صعوبة تحديد نتائج القرارات الإدارية السابقة بغرض تحديد مدى تأثير اتخاذ القرار على الوصول إلى هدف مرغوب فيه ومحدد سلفاً<sup>(1)</sup>.

غير أن هذا لا ينقص من أهمية موازنة البرامج والأداء باعتبارها أسلوباً له إيجابياته التي يمكن للدول النامية أن تستفيد منها في تحقيق كفاءة تنفيذ المشروعات الاستثمارية التي تمثل جزءاً من خطط التنمية الطويلة الأجل.

---

(1) عمر حسنين، المحاسبة الحكومية والقومية، ص 44.

## المبحث الثالث

### نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ( ن . ت . ب . م )

تمثل الموازنة جزءا من حركة أكبر للإصلاح تهدف إلى تقوية الرقابة الحكومية على كل المستويات. فقد انتقل تطور الموازنة من الرقابة إلى الإدارة ثم التخطيط. وقد بدأ التوجه نحو التخطيط للدور المتنامي لتحليل الاقتصادي في تشكيل الساسة المالية وسياسة الموازنة، وزيادة القدرة على التحليل الموضوعي لعملية صنع السياسة، نتيجة تطور الوسائل التقنية للحصول على المعلومات وصنع القرار<sup>(1)</sup>.

وقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة لمحاولة القضاء على السلبات موازنة البرامج والأداء. وهو بذلك يمثل مرحلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، حيث تحول الاهتمام إلى الإدارة العليا، لمساعدتها على أداء وظائفها التخطيطية واتخاذ القرارات، وبذلك أصبح اهتمام الموازنة مركزا على محاولة ربط السياسة المالية والاقتصادية للدولة، بخطة اقتصادية معينة بواسطة مجموعة من البرامج والأنشطة، تهدف إلى تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة<sup>(2)</sup>.

ويمكن تقديم صورة عن هذا النظام من خلال التعرض إلى العناصر التالية:

— ماهية نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

— مكونات نظام التخطيط والبرامج والموازنة ومشكلاته.

### الطلب الأول : ماهية نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

ويتضح من تسمية هذا النظام أنه يعتمد على الربط والتكافل بين ثلاثة عناصر أساسية هي:

التخطيط : وهو عملية تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها في المدى الطويل تحديدا دقيقا.

(1) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 114 .

(2) مير الحمش ، مرجع سابق ، ص 314 .

البرمجة : وهي عملية تحديد الخطوات الضرورية لتنفيذ الأهداف المطلوب تحقيقها، عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة في مجال اتخاذ القرارات، وذلك للاختيار بين البرامج والأنشطة المختلفة التي يمكن أن تحقق تلك الأهداف.

الموازنة : وهي عملية ترجمة قرارات التخطيط والبرمجة إلى خطط مالية في حدود الموازنة المالية المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

ولقد ساعد على ظهور نظام التخطيط والبرمجة والموازنة التطور في الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات والمعلومات، كاستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد، وتحليل النظم في القرارات المتعلقة بعملية الموازنة، بالإضافة إلى الحاجة إلى إدماج الخطط طويلة الأجل مع الموازنة العامة<sup>(1)</sup>.

وقد عرف هذا النظام عدة مراحل ومستويات من التطبيق ساهمت في توضيح مفهومه.

### الفرع الأول : مراحل ظهور نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

تمثل الفكرة الأساسية لنظام البرامج بالربط بين نظام التخطيط العسكري الذي يغطي سنوات متعددة ونظام موازنة السنة الواحدة. ويتم ذلك من منطلق أن معرفة حجم التكلفة يحدد الاحتياجات اللازمة من الموارد المالية والبشرية لمدة خمس سنوات قادمة، في الوقت الذي يرسم فيه صورة الموقف بالنسبة للقوات المسلحة لمدة ثلاث سنوات أخرى. ومن شأن ذلك أن يعطي أصحاب القرار في السلطين التشريعية والتنفيذية فكرة عن أثر القرارات التي تتخذ في الوقت الحالي على الموقف الدفاعي في المستقبل<sup>(2)</sup>.

وقد ظهر نظام التخطيط والبرامج والموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة الانتقادات والدراسات المقدمة حول نظام الموازنة العامة من طرف<sup>(3)</sup>: الكونغرس الذي اعتاد أن يوجه

(1) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص 87.

(2) وزارة الدفاع الأمريكية، نظام موازنة التخطيط والبرامج 1973/1961. في كتاب "تطور نظام موازنة التخطيط والبرامج خلال الفترة 1973/1961"، ترجمة: أنور عبد الخالق، القاهرة: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، (بدون تاريخ)، ص 11.

(3) فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 184.

ملاحظات أثناء مناقشته لبرامج و موازنة وزارة الدفاع، وخبراء الاقتصاد الذين أبدوا آراءهم ونشروا مقالاتهم حول نفقات وزارة الدفاع واتجاهاتها، حيث أدت الانتقادات والدراسات الموجهة إلى موازنة وزارة الدفاع إلى التفكير في تحديثها وتطويرها.

ففي عام 1960، قدم وزير الدفاع وصفا لموازنة وزارته على أساس ستة برامج على مستوى القوات المسلحة، مع دراسات تفصيلية عن كل برنامج منها.

أما في عام 1961، فقد أصدر رئيس الجمهورية "كيندي" لوزير دفاعه توجيهين رئيسيين بشأن موازنة الدفاع، تضمن التوجيه الأول العمل على تطوير القدرات الحربية الضرورية لتدعيم سياسة أمريكا الخارجية، بغض النظر عن الحدود القصوى التحكومية للموازنة. وتضمن التوجيه الثاني تدبير وتشكيل هذه القوة بأقل تكلفة ممكنة .

وقد تمكن المراقب العام للرقابة المالية لوزارة الدفاع من ترجمة توجيهات الرئيس "كندي"، وذلك بمساعدة فريق من مصممي النظم الأكفاء، من التوصل إلى أسلوب برنامج للوزارة للسنوات الخمس المقبلة، بالاستناد إلى دراسات تحليل النظم للمدخلات، ودراسات اختيار البدائل للبرامج.

وهكذا وفي عام 1963 أقر وزير الدفاع البدء بالعمل في مرحلة تجريبية لتطبيق الأفكار الجديدة ، ووضعها تحت الاختبار خلال السنتين التاليتين 1963 1964.

وقد أعتبر العامان المذكوران بمثابة فترة تجريبية لإدخال التعديلات اللازمة، حيث قامت الإدارات العسكرية في بعض الحالات بتعديل نظم الإدارة بما يلائم نظام البرامج، بينما تم تغيير نظام البرامج ذاته في حالات أخرى لكي يتوافق مع النظم الإدارية المعمول بها.

وبعد أن تبلورت الجهود المبذولة خلال الفترة التجريبية التي امتدت طوال السنتين السابقتين، أصدرت وزارة الدفاع في بداية عام 1965 منشورات بتعليمات تطبيق نظام جديد للموازنة تحت عنوان " نظام التخطيط والبرامج والموازنة "، وقد اعتبر هذا النظام اتجاهًا حديثًا وتطورًا لنظام الموازنة بعد موازنة البرامج والأداء.

وفي عام 1965 قام المراقب العام للرقابة المالية بتدعيم وتطوير أساليب استخدام هذا النظام.

وأما في السنوات التالية، فقد عملت وزارة الدفاع على إجراء تغييرات جوهرية في خطط عملها، أهمها التفرقة بين جهود التخطيط والبرمجة بالنسبة للموضوعات الأساسية لاتجاهات القوات المسلحة والقرارات، وبين القرارات الثانوية الأخرى.

وخلال هذه السنوات بدأ نظام التخطيط والبرامج والموازنة في اجتذاب انتباه عدد من الأجهزة والإدارات الحكومية، وفي الحصول على ثقة الرئيس الأمريكي (جونسون)، الوضع الذي دعاه إلى أن يوصي بضرورة تطبيق هذا النظام، قبل فيفري 1966، في كافة الأجهزة والإدارات الحكومية، المركزية والمحلية.

### الفرع الثاني : مفهوم نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

لقد ظهر نظام التخطيط والبرامج والموازنة لعلاج عجز موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصارها على الأجل القصير فقط. وعدم المفاضلة بين البرامج التي تدرج في الموازنة بما يفضي إلى اختيار أفضلها<sup>(1)</sup>.

ونتيجة لتوسع مختلف الدول في الاعتماد على التخطيط الشامل، مع إتباع نظام الموازنة التقليدية الذي لم يعد يتلاءم مع متطلبات التخطيط، فقد سعت الحكومات إلى تطوير نظام الموازنة العامة بما يجعله يتلاءم مع اتجاهات التخطيط الشامل للاقتصاد الوطني، وذلك بالاستفادة من التجربة الأمريكية الرائدة في تحول الاتجاه الإداري للموازنة إلى اتجاه تخطيطي.

وقد أثر في مجرى هذا التحول ثلاث تطورات<sup>(2)</sup>، وهي:

— ازدياد أهمية ودور التحليل الاقتصادي في تشكيل السياسة المالية وسياسة الموازنة.

— تطور الأساليب الفنية لجمع وتحليل المعلومات واتخاذ القرارات.

(1) قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 120.

(2) منير الحنشل، مرجع سابق، رقم 315.

— زيادة قيمة الأهداف المحققة نتيجة ربط الموازنة بالخطة العامة للدولة.

ويهدف هذا التحديد الأساسي في المجال الإجرائي للموازنة إلى مساعدة الإدارة على اتخاذ أفضل القرارات لتخصيص الموارد بين الوسائل البديلة لتحقيق أهداف الحكومة، وينطوي في جوهره على تطوير وتقليم المعلومات ذات الشأن بأوفى مضمون، لمعظم الاتجاهات البديلة للتصرفات<sup>(1)</sup>.

وهو لا يمتد إلى عمليات الاختيار ذاتها، وإنما يوجه اهتمام متخذي القرارات من خلال توضيح العائد من البدائل المختلفة، إذا ما قورن بالموارد المحدودة للتفضيل بينهما بما يمكن من اتخاذ القرار الملائم، حيث أن لهذا الأسلوب قدرة على توسيع نطاق البدائل المتاحة للاختيار، وتبسيط صورة المقومات والنتائج المحتملة<sup>(2)</sup>.

وتعتبر آخر يهدف هذا النظام من جهة، إلى وضع تحت تصرف المكلفين باتخاذ قرارات تقسيم النفقات العامة الإجراءات التي تسمح لهم بإجراء الاختيار بالكيفية الأكثر عقلانية. ومن جهة أخرى، للتأكد من أن القرارات قد تم تنفيذها بفعالية واقتصاد<sup>(3)</sup>.

وهذا ما جعل نظام التخطيط والبرامج والموازنة يتميز عن الأنواع السابقة من الموازنات ببعض السمات البارزة، التي يأتي في مقدمتها<sup>(4)</sup> تركيز النظام على الأهداف الأساسية للحكومة، والتي بتحديددها تتسع الآراء، وبالتالي اتساع مدى دراسة البدائل. ولذلك يجب أن تحظى الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة بدراسة عميقة. ولا تبدأ برامج ونشاطات الحكومة وتنتهي بانتهااء السنة المالية، حيث تعتبر فترة الخمس سنوات فترة مناسبة للتخطيط لأكثر من سنة واحدة في إطار عملية الموازنة.

✽

(1) هاري هاتري، برهجة الموازنة العامة للدولة. ترجمة: محمد حامد إبراهيم، القاهرة: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1977، ص 8.

(2) أحمد شهر، تقييم دور الأساليب المختلفة لإعداد الموازنات في ترشيد الإنفاق الحكومي. المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة أسيوط، السنة العاشرة، العدد 16، ص 228.

(3) Jean Rivoli, Le budget de l'Etat. France: Edition du Seuil, 1978, p. 185.

(4) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص 117.

ولذلك فمن الوجهة المثالية يجب أن يميز تحليل النفقات والعوائد كل الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون هناك تأثير معين، كما يجب ربط كل المعلومات التحليلية التي يوفرها هذا النظام بعملية صنع قرار الحكومة لاسيما عملية الموازنة، بما يجعل التحليل ينفذ إلى قرارات البرامج أي أنه يسعى إلى إنفاذ التحليل إلى القرارات بدمج التحليل، والتخطيط، وحصّة الموازنة. إنه هيكل القرار، ولذلك يرتبط بالعناصر الأخرى لعملية القرار.

كما يطمح نظام التخطيط والبرامج والموازنة إلى أن يكون نظام متعدد الأغراض يركز على التخطيط ثم الرقابة والإدارة، ومهدف أسبقية وظيفة التخطيط إلى تقييم وصياغة أهداف وسياسات المستقبل، وترشيد صنع السياسة بتوفير معلومات وبيانات بقصد تسهيل إنجاز الأهداف المختارة بكفاءة. وذلك يبين أن التركيز في هذا النظام قد انتقل من المدخلات إلى المخرجات التي تعكس الخيارات المتعلقة بالأهداف.

ومن ثم فإن نظام التخطيط والبرامج والموازنة يركز على الأهداف العامة للمجتمع، وتخطيط البرامج الكبيرة انطلاقاً من الأسس والمفاهيم التي تمثل الخطوات التي يتكون منها هذا النظام<sup>(1)</sup> وهي:

- تحديد الأهداف القومية العامة حسب أولويتها.
- العمل على تحليل البدائل المؤدية فعلاً للأهداف وتطويرها.
- تحديد التكاليف المتوقعة للبرامج والنتائج المرتقبة من هذه البرامج خلال عدة سنوات.
- العمل على تحسين أداء الأجهزة الحكومية بما يضمن الحصول على النتائج تعادل ما أنفق عليها.

والواقع أن هذه عمليات متتابعة تمثل دورة متكاملة تبدأ بالتخطيط وصياغة الأهداف، ثم تحديد البرامج والأنشطة التي تجسد هذه الأهداف، وأخيراً البحث في مصادر التمويل عن الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة المخططة.

(1) فحطان السيوي، مرجع سابق، ص 87.

## الفرع الثالث : تعريف نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

ويتضح مما سبق، أن هذا النظام يمثل اتجاها تخطيطيا، وظيفته الأساسية هي توجيه متخذ القرار لمشكلة الاختيار لتوضيح مدى النفع الناتج عن البدائل المتاحة، إذا ما قورنت بالموارد العامة النادرة، بحيث تستطيع الإدارة العليا أن تتخذ القرار المناسب.

ولذلك يعرف نظام التخطيط والبرامج والموازنة بأنه: " منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية، وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات، واتخاذ القرارات، وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة" (1).

ويمكن تعريف هذا النظام على أنه " الموازنة التي تأخذ في الاعتبار التخطيط الشامل وتبويب اعتماداتها طبقا للوظائف الأساسية وتحديد تكلفة الوظائف أو الأنشطة في الوحدة التنظيمية" (2).

كما يعرف هذا النظام أيضا بأنه: " محاولة للربط بين الرقابة المالية وصنع السياسة ". وأن روحه هو " التراوح بين تخطيط البرامج والموازنة، وبدون هذا الاتجاه، لا يستطيع المخططون بسهولة أن يكونوا على اتصال بالقيود التي تفرضها الموارد النادرة، بينما يمكن بسهولة فصل المسؤولين عن الموازنة عن محتوى الخطط والبرامج" (3).

وبذلك يتميز هذا النظام بجملة من الخصائص تدور في جوهرها حول وسائل أساسية هي:

— تخطيط الأهداف العامة لفترة طويلة هي عادة خمس سنوات، مع تحديد نصيب كل سنة من الاعتمادات، بالإضافة إلى تحديد المسؤوليات والسلطات سنويا.

(1) قاسم إبراهيم الحسيني ، مرجع سابق ، ص 121 .

(2) أسامة محمد زكي وأحمد محمد أبو طالب، أساسيات المحاسبة الحكومية والمجتمعات. القاهرة: الدار العربية للنشر والتوزيع، 1998، ص 204.

(3) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 116 .

— احتلال الوظيفة التخطيطية الأهمية الأولى والأساسية، قبل الوظيفة الرقابية والإدارية، واعتبارها مسؤولية مركزية، خلافا للمسؤولية الرقابية التي تمثل مهمة لا مركزية<sup>(1)</sup>.

— مراجعة البرامج والخطط باستمرار مع تعديل البرامج المستقبلية نتيجة ما قد يتأكد من خلال السنة الجارية، ومن خلال المقارنات والتحليل الدوري للبدائل المتاحة<sup>(2)</sup>.

— تصنيف أنشطة الحكومة طبقاً للأهداف المخططة للدولة وتكاليفها، واختيار أفضل البرامج لتحقيق ذلك، أي الاهتمام بالمرحجات.

— تدقيق قرارات الموازنة من أعلى إلى أسفل، حيث تترجم الأهداف العامة إلى برامج يتم توزيعها على الوحدات التنفيذية. والتزام الوحدات التنفيذية بما حدد لها من تقديرات لتحقيق الأهداف العامة.

— اهتمام السلطة التشريعية بالأهداف العامة، واعتمادها على دراسات التكلفة والعائد للتقييم والمقارنة بين البدائل الممكنة، لاتخاذ القرارات التي تحقق تلك الأهداف.

— الاهتمام بالأهداف، ولذلك يوفر هذا النظام المعلومات عن الأداة التي تحقق هذه الأهداف، وهي البرامج ذاتها، ثم كيفية الاختيار من بين البدائل الممكنة من ناحية التكلفة والعائد.

— قيام الجهاز المركزي للموازنة بتقييم كل برنامج في ضوء الأهداف العامة المحددة سلفاً.

## المطلب الثاني: مكونات نظام التخطيط والبرامج والموازنة ومشكلاته.

يمتد نطاق نظام التخطيط والبرامج والموازنة على مجموعة من المقومات الأساسية التي يتكون منها، ويمر عبر مجموعة من المراحل اللازمة لإعداده، غير أن النقص الذي يعاني منها تمثل المشكلات الكبرى التي تحد من قدرته في توسيع مساهمته الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي.

(1) فطاب إراهم محمد، مرجع سابق، ص 323.

(2) أسامة محمد زكي وأحمد محمد أبو طالب، مرجع سابق، ص 205.

## الفرع الأول : المكونات الأساسية لنظام التخطيط والبرامج والموازنة.

تعرض الصورة التلى لمقومات نظام التخطيط والبرامج والموازنة ( <sup>1</sup> ) بالشكل التالي:

أولاً: المسار التقاطعي هيكل برنامج الحكومة.

وتمثل في حلقات الربط بين مختلف الوظائف، حيث يتم بموجبه تجميع أنشطة الحكومة في مجموعات تساهم كل واحدة منها في تحقيق هدف من أهداف الحكومة، بغض النظر عن الإدارات المنفذة لهذه الأنشطة، وبذلك يعمل المسار التقاطعي على المقاربة والتوافق بين تشعب البيانات والمنظمات التي تنشأ عن الهداف المتعددة لعملية الموازنة.

ثانياً : التخطيط لفترة طويلة الأمد.

لقد وقع الاختيار على مدة خمس سنوات كمدة مناسبة لنظام التخطيط والبرامج والموازنة فهناك خطة مقررّة متعددة السنوات تتكون من جزأين أساسيين هما: الخطة المالية: التي تبحث في جميع التكاليف الخاصة بالخطة. والبرامج أو جانب المخرجات: الذي يوضح فيه نطاق وحجم البرنامج المقرر في الخطة.

ثالثاً : تحليل البرنامج.

يعتبر التحليل من العناصر الأساسية لنظام التخطيط والبرامج والموازنة، ويشتمل على تحليل الوسائل البديلة لتحقيق أهداف الحكومة، حيث تعتمد التحليل على الأهداف الأساسية المقررة في الخطة الحكومية، وتحليل البدائل المتاحة لتحقيقها والمفاضلة بين التقدير المتاحة للتكاليف لهذه البدائل عن كل سنة مالية في الخطة، والعلاقات بين البرامج. ولأغراض التحليل تستخدم مجموعة من الأساليب الحديثة من بينها النظم وتحليل تكلفة العائد وتحليل العمليات.

( <sup>1</sup> ) هارى هارى ، مرجع سابق ، ص 10 - 14 .

رابعا : تحديث البرنامج.

يتطلب نظام التخطيط والبرامج والموازنة دقة كافية لمراجعة القرارات الخاصة بالموارد، وجعلها متابعة لأحداث البيانات المعاصرة. ولذلك ينبغي أن يتوفر في النظام عنصر للاستجابة للاحتياجات والمعلومات المتغيرة، حيث يمكن لآخر برنامج متعدد السنوات والخطة المالية أن يشكلا منطلقا لاقتراح التعديلات الممكن إدخالها على البرنامج.

## الفرع الثاني : مراحل نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

تمر عملية إعداد نظام التخطيط والبرمجة والموازنة على عدة مراحل ( <sup>1</sup> ) منها:

### أولا : صياغة الأهداف.

وهي المرحلة الأولى وتمثل في تحديد طبيعة الأهداف الحاضرة والمستقبلية بدقة، ومن أجل ذلك ينبغي ضبط التقدير الكمي للأهداف أي الاحتكام إلى معايير قابلة للقياس. ويتطلب ذلك إحصاء الموارد المتاحة وتلك المحتملة في القريب العاجل من أجل تحقيق الأهداف ( <sup>2</sup> ).

وبمجرد صياغة أهداف البرامج فإنه ينبغي التأكد من مدى قبولها سياسيا واقتصاديا واجتماعيا بالإضافة إلى مدى إمكانية تحقيقها فنيا.

### ثانيا : تصميم هيكل البرنامج .

يستخدم هيكل البرنامج لتقديم بيانات الموازنة كإطار يتم من خلاله تخصيص الموارد المتاحة، وينقسم إلى مجموعات متكاملة من البرامج، أو متبادلة، هي تجميع لبرامج تخدم الهدف العام المطلوب تحقيقه. وبشكل يسمح بإجراء المقارنات للتكلفة والعائد للبرامج التبادلية، ومن ثم يجب اختيارها حاملة لمقومات تحليل البرامج كتميزها بنتائج فحائي أو أهداف مألوفة.

( <sup>1</sup> ) أحمد شهر ، مرجع سابق ، ص ص 24 - 30 .

( <sup>2</sup> ) Jean Rivoli , op. cit . p. 188 .

### ثالثا : تقييم البرامج.

تتم عملية تقييم البرامج بفرض التأكد من أنها تحقق الأغراض المستهدفة منها، ويمثل ذلك أحد الوسائل التي تكفل كفاءة الإنفاق عليها. وتتم عملية التحليل والتقييم بتحديد الأهداف الأساسية، والبدائل الرئيسية، وأفضل التقديرات المتاحة، والاقتراحات الرئيسية، وأثر البرامج المقترحة على البرامج الأخرى. ويجب أن يتم التحليل السابق في ضوء عدة اعتبارات منها القيود السياسية والتشريعية، والمعلومات الكمية والنوعية.

### رابعا : تقدير البرامج.

إن تقدير تكاليف وفعالية البرامج يتم من خلال التفضيل بين البدائل على أساس التكاليف المرتبطة بكل واحدة منها، أو على أساس مدى مساهمتها أو فعاليتها في تحقيق أهداف البرنامج. ومن ثم فلا بد من منظور اجتماعي أو قومي في معالجة التكاليف بحيث تتضمن كافة التضحيات التي تحملها المجتمع نتيجة اتباع برامج معينة.

### خامسا : تحديد المعايير.

وفي هذه المرحلة يتم تحديد مجموعة من المعايير لترشيد عملية الاختيار من بين البدائل، ويجب أن تكون المعايير وثيقة الصلة بمواضيع القياس، وتعكس كافة الآثار الرئيسية المرتبطة بالأهداف، ويمكن التعبير عنها كميا. وبالرغم من أن نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يقدم إمكانية المساهمة في مواجهة مشكلات المجتمع بطريقة شمولية، إلا أنه يعاني من بعض جوانب القصور التي تحد من فعاليته.

### الفرع الثالث : مشكلات واجهت نظام التخطيط والبرامج والموازنة.

بالرغم من المزايا والفوائد العديدة التي رافقت ظهور هذا النظام، والمتمثلة خاصة في تطوير استخدام الموازنة في ترشيد الإنفاق العام، وتوفير أسباب الكفاءة في تشغيل القطاع العام، من خلال زيادة التقارب بين أجهزة التخطيط وأجهزة الموازنة العامة، والعمل على التنسيق المستمر بين وظيفة كمال منهما، إلا أن التطبيق واجهته مشكلات كثيرة حالت دون تطوير النظام واكتمل

جوانبه، مما جعله عرضة للعديد من الانتقادات، لدرجة أن كثيرين من الذين يعملون في هذا المجال كتبوا عن الأسباب المؤدية لفشل هذا النظام، بل إن البعض منهم قد ذهب إلى إسقاط كلمة " نظام " من التعبير المستخدم له، وطالب بالعودة إلى موازنة البرامج والأداء، وحثهم في ذلك أن عملية التطبيق تواجه مجموعة من المشاكل والتعقيدات التي قد لا يسهل تذليلها، وأبرز ما يمكن الإشارة إليه هنا الانتقادات التالية:

**أولا : ضعف التقييم المستمر .**

تركيز اهتمامها على تقييم جدوى البرامج و الأنشطة الجديدة مع عدم الاهتمام المناسب بتقييم البرامج والأنشطة بشكل مستمر في السنوات الثلاث السابقة للتأكد من منفعتها<sup>(1)</sup> .

**ثانيا : التقليل من أهمية العامل السياسي.**

يركز التحليل على العقلانية الاقتصادية، ويقلل من أهمية المنافع السياسية، في حين أن الموازنة تتأثر بالعوامل السياسية والاجتماعية في الدولة، كما تتأثر قراراتها بالجماعات الضاغطة ومصالحها، ومناقشات المجالس التشريعية والمسؤولين في الجهاز الحكومي، فهي لا تتأثر فقط بالنتائج المادية لتنفيذ البرامج لذلك يكون من غير الملائم تجاهل الجانب السياسي خاصة في قرارات المالية العامة<sup>(2)</sup> .

**ثالثا : عدم إدراك طبيعة النظام .**

تعددت المشكلات الناجمة عن عدم إدراك الإدارة المالية لطبيعة هذا النظام، ومنها<sup>(3)</sup> :

— عدم تحديد ما هو مطلوب من الإدارة الحكومية تحديدا دقيقا.

— عدم توافر قاعدة بيانات سليمة تغذي ما يحتاج إليه هذا النظام.

(1) عبد الله محمود سالم ، مرجع سابق ، ص 87 .

(2) قطب إبراهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 326 .

(3) كارل تايلر ، فشل العمل بنظام موازنة التخطيط والبرامج في تطور نظام موازنة التخطيط والبرامج خلال الفترة من 1961/1973 .

ترجمة : أنور عبد الحائق . القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ( بدون تاريخ ) ، ص 57 .

— عدم توافق السياسة المالية مع الواقع الفعلي.

— عدم التكامل في تطبيق النظام مع العمليات المتبعة في إعداد الموازنة.

— عدم حساسية النظام تجاه الموقف التقليدي والعلاقات الإنسانية.

رابعاً : مشكلة اختيار المعايير.

يتمثل الجزء الأكبر من عملية تخطيط البرامج في محاولة تقدير مساهمة كل برنامج بديل أو مجموعة من البرامج في تحقيق الأهداف الأساسية للحكومة، بحيث تنشأ الحاجة إلى معايير التقييم من ندرة مصادر التمويل و الموارد الطبيعية، فلا يتاح منها قدر يكفي لإشباع كل الحاجات والرغبات. وهكذا تنشأ مشكلة الاختيار وتظهر الحاجة إلى تقييم المقترحات للوصول إلى أفضل استخدام للموارد المتاحة، ويتوقف اختيار المعايير على الأهداف المرسومة، ولذلك فإن عملية اختيار المعايير غالباً ما توحى بالحاجة إلى مراجعة الأهداف، وبذلك يظهر الأثر المتبادل لعملية وضع الأهداف والمعايير<sup>(1)</sup>.

خامساً : التداخل بين الأجهزة الحكومية.

يقدم الواقع العملي حالات كثيرة من صعوبة التداخل بين الأجهزة الحكومية المتعددة فيما يتعلق بنشاطات البرنامج الواحد، حيث تكون النشاطات التي يمكن أن تكون برنامجاً متكاملاً موزعة إدارياً بين عدد من الوزارات أو المصالح والهيئات. وأنه لا يسهل تطوير الوسائل العملية القادرة على تحديد هذه النشاطات وعناصرها وتجميعها في برنامج واحد<sup>(2)</sup>.

وعلى العموم فقد كان وراء فشل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة عدة عوامل أدت إلى التراجع في تطبيقها يمكن تلخيصها في ثلاث عوامل رئيسية<sup>(3)</sup>:

(1) هاري وهاتري ، مرجع سابق ، ص 15 .

(2) علي العربي وعبد المظي صراف ، إدارة المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 156 .

(3) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق ، ص 105 .

1 — عوامل مفاهيمية وأيدولوجية تتعلق بالنظام نفسه وعلاقاته بمتطلبات عملية اتخاذ القرارات في كلا السطتين التشريعية والتنفيذية للدولة.

2 — عوامل عملية إجرائية ترتبط بالمشكلات الإدارية التي واجهت تطبيق النظام .

3 — عوامل مؤسسية ساهمت في إثارتها الضغوط السياسية والبيروقراطية الموجودة في أي وسط تنظيمي.

وبالرغم من فشل تطبيق النظام، إلا أن الاستفادة من بعض المحمودات التي بذلت في تطبيقه واجبة. خاصة فيما يتعلق بإعداد الموازنة على أساس خطة متعددة السنوات، وطرق دراسة جدوى أهداف الموازنة، وأساليب استخدام الأدوات الإحصائية المتطورة، ولاسيما أنواع التحليل المستخدمة في إعداد الموازنة.

وباختصار يمكن القول أن الدراسات<sup>(1)</sup> حول تجربته تطبيق نظام التخطيط والبرامج والموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية والنمسا وفرنسا واليابان وكثير من دول العالم يمكن الاستفادة منها في بلداننا العربية من أجل تطوير أنظمة الموازنة العامة المعتمدة، وترقية التجارب الرائدة في بعض الدول العربية من أجل تبني نماذج من أنظمة الموازنة العامة تسير التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحاصلة فيها.

وهذا لا يتعارض مع عملية إعمال صناع الموازنة فكرهم بحثا عن نظام موازنة جديد .

---

(1) دافيد نوبل، دراسات عن تطبيق نظام موازنة التخطيط والبرامج في بعض الدول الأخرى المتقدمة . ترجمة : أنور عبد الحنان محمد . القاهرة : المنظمة العربية لعموم الإدارة ، ( بدون تاريخ ) .

## المبحث الرابع

### موازنة الأساس الصفري

بعد فشل نظام التخطيط والبرامج والموازنة ظهر نظام جديد لتطوير الموازنة اصطلاح على تسميته " موازنة الأساس الصفري " أو " الموازنة الصفرية " ، وبذلك تعتبر الموازنة الصفرية الموجة الأخير من موجات إصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة .

ويسمى هذا الأسلوب الجديد لخدمة أهداف الحكومة في مجال رفع درجة الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة الحكومية من خلال تحديد أولويات برامج الحكومات، وإلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج من أجل إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل<sup>(1)</sup> .

وقد بدأ التفكير بمفهوم هذه الموازنة عندما أوصى خبراء هيئة الأمم المتحدة في عام 1967 بضرورة إيجاد طرق جديدة لتحليل مشاكل الإدارة المالية والموازنة العامة في الدول النامية، وذلك لقياس الفعالية الاقتصادية للنفقات العامة<sup>(2)</sup> .

ويمكن توضيح هذا التطور الجديد في أنظمة الموازنة من خلال تناول العاصر التالية بللمبحث والدراسة:

— ماهية موازنة الأساس الصفري.

— الخطوات الرئيسية للموازنة الصفرية.

— تقييم موازنة الأساس الصفري.

(1) قاسم إبراهيم الحسين ، مرجع سابق ، ص 127 .

(2) الأمم المتحدة ، مشاكل سياسة وإدارة الموازنة في الدول النامية. ترجمة : فهمي محمود شكري . القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ( بدون تاريخ ) ، ص 38-42 .

## المطلب الأول : ماهية موازنة الأساس الصفري.

تمثل موازنة الأساس الصفري المرحلة الرابعة للإصلاح في نظم الموازنة العامة، صممت وفق طبيعة مميزة، وقد أكسبها ذلك مفهومًا خاصًا يعبر عن الإجراءات الجديدة لتحقيق الهدف الذي من أجله قامت الدعوة إلى تطوير النظام السابق للموازنة العامة.

### الفرع الأول : نشأة موازنة الأساس الصفري.

لقد اتخذ مفهوم موازنة الأساس الصفري لتقدير الإيرادات العامة لأول مرة من طرف وزارة الزراعة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1964، حيث تراجع البرامج من أسفل إلى أعلى وليس فقط في إطار التغييرات المقترحة لموازنة السنة، ويجب أن يكون برنامج عمل أي إدارة خاضعا لمراجعة وتقييم مركزين<sup>(1)</sup>.

ويذكر أن هذه التجربة ، شت وزارة الزراعة أن توقفت عن تطبيق هذا النوع من الموازنة في عام 1965 ، الحكومة الفيدرالية الأمريكية لنظام التخطيط والبرمجة والموازنة<sup>(2)</sup>.

وكان أول تطبيق ناجح لموازنة الأساس الصفري قد نفذ في القطاع الصناعي عام 1970 في شركة تكساس للآلات. ثم طبقت على مستوى ولاية جورجيا الأمريكية عام 1973 عندما كان جيمي كارتر رئيسا لها<sup>(3)</sup>.

وبالإضافة إلى أن تجميع نظام التخطيط والبرمجة والموازنة مع الإدارة بالأهداف مع الخبرة المكتسبة على امتداد السنين مهد الطريق لإدخال موازنة الأساس الصفري في الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1977<sup>(4)</sup>، التزام جيمي كارتر بعد انتخابه رئيسا للولايات

(1) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 132 .

(2) محمد شاكر عصمور ، مرجع سابق ، ص 248 .

(3) ميهي محمود شكري ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرة والتطبيق ، مرجع سابق ، ص 198 .

(4) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 132 .

المتحدة الأمريكية عام 1976، بتطبيقها في ميزانيات أجهزة الحكومة الفيدرالية، وفناء لوعوده الانتخابية، باستخدامها. كوسيلة لزيادة الرقابة على الإنفاق العام.

وقد أصدر الرئيس كارتر أمرا بتعميم تطبيق الموازنة الصفريّة في باقي الولايات المتحدة في عام 1977، وعلى أثر ذلك، قام مكتب الإدارة والموازنة بإعداد تعليمات تبين للأجهزة الحكومية كيفية إعداد ميزانيتها على الأساس الصفري. وبناء على ذلك ظهرت موازنة الحكومة الفيدرالية على الأساس الصفري، لأول مرة، في السنة المالية 1979. وقد ساعد على تطبيق الموازنة الصفريّة في الحكومة الفيدرالية على سرعة انتشارها، وتطبيقها من حكومات الولايات، وفي الشركات الخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني : طبيعة موازنة الأساس الصفري .

ويوفر نظام موازنة الأساس الصفري مراجعة تمويل كل برنامج من الصفر بصرف النظر عن التزام الأموال السابقة. وهذا يعني أن كل البرامج لا بد أن تراجع، وبذلك تتعرف موازنة الأساس الصفري على الوظائف والأنشطة التي أصبحت غير فعالة، وهذه يمكن إزالتها أو وضعها في درجة متأخرة في سلم الأولويات<sup>(2)</sup>.

وهذا يتطلب أن يهتم عند إعداد مشروع الموازنة في صيغته النهائية بتقييم البرامج والأنشطة القديمة والجديدة، واتخاذ القرارات الخاصة بها. ويستدعي ذلك أن تقوم كل وحدة حكومية بتحديد برامجها وأنشطتها، حتى يمكن إنجاز عملية التحليل واتخاذ القرارات المتعلقة بتلك البرامج<sup>(3)</sup>.

وتسمى القوة الدافعة لموازنة الأساس الصفري إلى توفير برامج بديلة لتحقيق أهداف المنظمة والتقييم التحليلي لتلك البرامج طبقا لتكاليفها وعوائدها المتوقعة. وتبعاً لنظام موازنة الأساس الصفري يمكن مراجعة المدخلات والنتائج المتوقعة لبرنامج ما سنويا. وفي ضوء هذه المراجعة يمكن

(1) محمد شاكر منصور، مرجع سابق، ص 249.

(2) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص 133.

(3) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص 88.

اتخاذ القرارات إما بتخفيض التمويل أو إلغائه أو زيادته. ويمكن أيضا تبرير النفقات على أساس النتائج المتوقعة<sup>(1)</sup>.

ويتم وضع البرامج إما عن طريق تعديلها لتتلاءم مع إمكانيات العمليات الحاضرة، وإما ربط هذه البرامج بتغيير العمليات الحاضرة، وتعديل الأهداف، لتتناسب مع إمكانيات هذه البرامج. وبالتالي تعديل كل من هذه الأهداف والبرامج، لتتلاءم مع القيود المفروضة على النفقات. وتعتبر هذه العملية مسألة داخلية، كما يمكن تحقيقها بالتخطيط المسبق، والموازنة الصفرية<sup>(2)</sup>.

ولا ريب أن موازنة الأساس الصفري تعاني كثيرا من اسمها الذي يبدو أنه يعاني تجاهل أرقام الموازنات السابقة عند إعداد موازنة جديدة والبدء من الصفر. حيث أن الترجمة الحرفية للمصطلح لا توضح الفلسفة الحقيقية للنظام لأن أساس الصفري يعني حقيقة تقييم كل البرامج. وخلاصة القول فإن موازنة الأساس الصفري طريقة أساسية تدرس ما يجب أن تفعله المنظمة من خلال إعادة تقييم الأهداف والاستراتيجيات والأساليب والعمليات<sup>(3)</sup>.

### الفرع الثالث : مفهوم موازنة الأساس الصفري .

تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة، وتتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند إلى فكر علمي حديث يساعد على توفير أفضل الظروف للإبداع والابتكار وكسر الروتين الحكومي.

ويتركز المفهوم الأساسي للموازنة الصفرية في عدم الاعتماد على معطيات الموازنة في السنة أو السنوات السابقة لإعدادها، مما يستلزم إعادة دراسة و تقييم البرامج والنشطة التي كانت قائمة في الموازنة السابقة من جديد، للنظر في أمر إعادة اعتبارها أو تعديلها أو عدم الأخذ بها في الموازنة القادمة، مثلها في ذلك مثل البرامج و الأنشطة الجديدة.

وتعرف هذه الموازنة بأنها " أداة إدارية عملية لتقييم الإنفاق "، وتهدف إلى إعادة توجيه وتحويل المخصصات من برامج ذات أفضلية متدنية إلى برامج ذات أولوية عالية، وهي بهذا تؤدي

(1) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 134 .

(2) نعيم حسني دهمش ، الموازنة الصفرية . عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، 1981 ، ص 25 .

(3) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 135 .

إلى تحسين الفاعلية والكفاءة، وإلى تقليل حجم المخصصات المعتمدة، بما يجعلها أسلوباً للتخطيط والموازنة<sup>(1)</sup>.

كما تعرف أيضاً بأنها: " نظام يشتمل على وضع الأهداف، وتقييم البرامج، وصنع القرار القابل للتنفيذ، بالإضافة إلى عمل الموازنة "<sup>(2)</sup>.

وقد اعتبرها البعض الآخر: " أداة تكفل تحقيق أفضل تخصيص للموارد المتاحة ونوعية أفضل من القرارات التشغيلية، وتحسين سبل الاتصال والمشاركة والدافعية، من خلال تقنين للإجراءات والأساليب المختصة بالتخطيط وتخصيص الموارد بما يحقق أقصى استفلال لها، فهي محاولة لخفض تكاليف أداء الخدمات دون جودتها من خلال الربط بين التكاليف والأنشطة في ظل افتراض أن كل بند من بنود الموازنة الجارية يساوي الصفر "<sup>(3)</sup>.

وقد أورد أحد الباحثين<sup>(4)</sup> مجموعة من التعاريف للموازنة الصفرية نقدم نماذج منها لتوضيح مفهومها، ومنها أمّا:

— " نظام يركز المراجعة، والتقييم والتحليل، على جميع أوجه الإنفاق المقترحة، وليس فقط على الزيادات الحاصلة على معدلات الإنفاق الحالية "

— " نظام يفترض عدم وجود أية خدمة، أو نفقة في البداية، والأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة، أو أكثر الطرق فعالية، للحصول على مجموعة من المخرجات، ووضع الإطار الذي يمكن بموجبه تقييم فعالية مستويات النفقات الجارية المعتمدة، وفقاً لهذه الاعتبارات " وذلك حسب مؤتمر الأمم المتحدة المنعقد بالدماراك عام 1967.

— " كل عمل إداري منظم ، يتضمن الأخذ بالاعتبار، جميع البرامج والنشاطات التي تواجه متطلبات تحضير الموازنة، وتخطيط البرامج " حسب مكتب الإدارة والموازنة الأمريكي.

(1) سليمان اللوزي وآخرون ، مرجع سابق ، ص 133 .

(2) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 133 .

(3) أحمد شهر ، مرجع سابق ، ص 239 .

(4) محمد شاكر عصمور ، مرجع سابق ، ص 252-254 .

ويتضح مما سبق، أن موازنة الأساس الصفري تتطلب إجراء تقييم شامل لجميع المشاريع التي تتضمنها وثيقة الموازنة العامة، دون الالتزام بقاعدة أولوية البرامج القائمة على المشاريع المقترحة عند توزيع الاعتمادات. وبذلك فهي تفترض تخفيض الاعتمادات المالية، أو إلغاؤها، للبرامج القائمة إذا تبين عند التقييم أن كفاءتها أصبحت منخفضة، أو أن العائد منها أصبح لا يتناسب مع تكاليفها.

وتشير التعاريف السابقة إلى أن الموازنة الصفريّة كأداة للتخطيط تسعى إلى ترشيد تخصيص الموارد المتاحة على مجالات الاستخدام المتنافسة عليها، وكأداة للرقابة تعطي مرونة أكبر للإدارة الحكومية في استخدام مواردها المالية، مما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي<sup>(1)</sup>.

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 صفر 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<sup>(2)</sup>. وبصفة عامة يتضح مما سبق أن<sup>(3)</sup>:

— الموازنة الصفريّة لها فلسفة متميزة تعتمد منهج وأسس ومبادئ التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات.

— لفظ "الصفريّة" يعني مراجعة وتقييم كل شيء، وبالطبع بالاعتماد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة.

— لفظ "الصفريّة" لا يعني التنكر للمجهودات السابقة لأن التطور عملية تراكمية.

(1) أحمد شهر، مرجع سابق، ص 240.

(2) علي العري وعبد المطلب عفاف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص 161.

(3) قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 130.

— عممية المراقبة والتقييم تشمل جميع الأنشطة القائمة والجديدة.

— التقييم والمفاضلة تتم لكل مجموعة قرارية.

وقد أثبت التطبيق صعوبة تحقيق هذا الأمر، إذ تتعذر دراسة ومراجعة جميع البرامج والمشاريع سنويا، انطلاقا من نقطة الصفر. فلا يمكن عمليا لوحدة حكومية قائمة - مثلا - أن تبدأ من الصفر، كما أنه لا يمكن أساسا البدء من الصفر ما دامت الوحدة الحكومية قد عملت، وستظل تعمل في إطار مجموعة البرامج المتكاملة للقطاع الذي يضمها.

ولذلك قد يكون أسلوب إعداد الموازنة الصفرية صعب التنفيذ من ناحية أنه سوف يضيف أعباء كثيرة لعملية إعداد الموازنة، و من ناحية أخرى سوف يلقي مقاومة شديدة من هؤلاء الذين يخشون من القضاء على برامجهم وأنشطتهم، عن طريق أسلوب يخضع كل نشاط للفحص السنوي من حيث التكلفة والمنفعة<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني : الخطوات الرئيسية للموازنة الصفرية.

يؤكد دعاة هذا النظام أن هناك أربعة خطوات رئيسية لا بد لكل تنظيم من اعتمادها، وبشكل عام فإنه يطلب إلى كل تنظيم يستخدم موازنة الأساس الصفري أن يقسوم بالإجراءات التالية:

### الفرع الأول : تحديد وحدات اتخاذ القرارات.

تتطلب موازنة الأساس الصفري تحديد النشاطات الرئيسية لكل منظمة حتى يمكن عزلها من أجل التحليل وصنع القرارات. ويمثل التعرف على وحدات القرارات بداية عملية التنفيذ.

ويقصد بوحدات القرار أصغر المستويات التي تتضمنها الموازنة، وتوصف بأنها نشاط معين أو مستوى وظيفي ما، أو عملية تعين بطريقة محددة من أجل التقييم الإداري، يضمها برنامج

(1) عبد العزيز محمود رحب، "الموازنة الصفرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير

أو مجموعة من البرامج الفرعية عند وجود وحدات تنظيمية بالبرنامج، وفي هذه الحالة تكون موازنة البرنامج الرئيسي مكونة من عدة وحدات قرارية<sup>(1)</sup>.

وتمثل وحدات القرارات تلك النشاطات التي تقوم بتقديم الخدمات أو إنتاج السلع. فهي مجموعة من النشاطات التي يشرف عليها مدير إداري في منظمة ما، وتتضمن البرامج والمشاريع والخدمات التي تقع تحت إشرافه. وتعتبر الوحدات الإدارية التي تتكون منها المنظمة وحدات للقرارات بالنسبة لها. وتعني وحدات القرارات التقسيمات الإدارية الموجودة في المؤسسة، والتي يمكن فصلها على حدة، لأجل الدراسة والتحليل واتخاذ القرارات<sup>(2)</sup>.

ويستخدم تعبير وحدة القرارات في المؤسسات التي اعتمدت نظام موازنة الأساس الصفري ليعني المشروعات الرأسمالية، ويترك لكل مؤسسة لتحديد أي وحدات القرار أكثر أهمية، ومن ناحية عملية تقوم الإدارات المركزية بتحديد التقسيمات الإدارية أو البرامج التي تحدد وحدات القرارات وفقا لداركين للمديرين تحديد وحدات قرارات إضافية إن وجدت<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثاني : مجموعات القرارات .

تمثل مجموعات القرارات البنية الأساسية التي ترتكز عليها باقي مقومات وإجراءات الموازنة الصفريية . إنها بمثابة الوثيقة التي تحدد وتصف كل وحدة قرار يمكن أن تقيمها الإدارة وترتيبها تجاه وحدات القرارات الأخرى، التي تنافسها على المحصصات، كما يساعد الإدارة لاتخاذ قرار الموافقة عليها من عدمه.

وتعتبر مجموعات قرارات من حيث الشكل وثائق تعرض وصف البرامج والأنشطة التي تتكون منها الوحدة القرارية ومبررات وجودها، بما يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات الضرورية لتقييم وحدات القرار.

(1) عبد الله محمود سالم ، مرجع سابق ، ص 88

(2) محمد شاكر عصفور ، مرجع سابق ، ص 257 .

(3) سليمان اللوزي وآخرون ، مرجع سابق ، ص 139 .

ويقصد بمجموعات القرار المستويات البديلة للخدمة أو الوظيفة. أولها المستوى الأدنى لأداء الوظيفة، وثانيها المستوى الحالي لأدائها، وثالثها الأداء المتطور لأدائها أو الأموال اللازمة لتحسين الخدمة المقدمة حالياً أو لاستخدام برامج جديدة<sup>(1)</sup>.

وتمثل كل مجموعة من القرارات دراسة عن برنامج أو نشاط متضمنة تحليلات وافية عن النفقات وأهدافها، والتائج المطلوب تحقيقها، مع تحديد أساليب العمل المختلفة للأداء، مقياس الأداء التي اعتمدها الدراسة في حساب التكاليف، كما توضح مبررات تنفيذ العمل و التائج التي من المتوقع أن تحصل في حالة عدم تنفيذ ذلك العمل المقترح<sup>(2)</sup>.

وتعتبر عملية وضع البدائل الوسيلة الفعالة في تطوير مجموعات القرارات، علماً أنه يمكن الوصول إلى مجموعات القرارات من خلال<sup>(3)</sup>:

— تحديد البدائل اللازمة لتحقيق الأهداف وتقييمها واختيار البديل الأمثل.

— تحديد المستويات المختلفة للجهد اللازم للقيام بالنشاطات بعد اختيار البديل الأمثل لتحقيق الهدف.

### الفرع الثالث : ترتيب مجموعات القرارات وفقاً للأولويات.

تشمل هذه الخطوة على ترتيب وتنسيق وتقييم مجموعات القرارات، وفقاً لأهميتها النسبية في سلم أولويات المجتمع، لتهيئتها لغرض اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها. وتقوم عملية الترتيب هذه على النتائج المنتظر أن تحققها كل مجموعة قرارية، من خلال تحليل تكلفة النفقة والعائد، وبالشكل الذي يسمح بالتخصيص الأمثل للموارد المحدودة.

(1) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص 88.

(2) فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرهما ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 201.

(3) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق، ص 140.

وتتمثل أهمية خطوة ترتيب مجموعات القرارات في أنها تمد الإدارة بأسلوب لتوزيع الموارد المحدودة مما يمكنها من إعطاء الإجابة على السؤالين التاليين<sup>(1)</sup> :

— أين وكيف نستطيع إنفاق أموالنا بأكثر درجة من الفعالية ؟

— ما هو حجم الأموال الواجب إنفاقها ؟

وتستطيع الإدارة الإجابة على هذه التساؤلات عن طريق جدولة مجموعات القرارات وفق للمنافع المتناقصة للوحدة أو المؤسسة، ومن ثم تحديد المنافع المتوقعة على كل مستوى من مستويات الإنفاق، كما تدرس النتائج المتوقعة لعدم إقرار بمجموعات القرارات ذات المستوى الأقل من المستوى المقترح والمعتمد. ومهما يكن حجم المؤسسة أو شكل المراجعة التي تقوم بها الإدارة العليا، فإن مجموعات القرارات وترتيب الأولويات تشكلان الحجر الأساسي للتحليل واتخاذ القرارات<sup>(2)</sup>.

وعندما يتم ترتيب مجموعات القرارات تستطيع الإدارة بعد ذلك تخصيص الموارد المتاحة على هذا الأساس، حيث تقوم بتمويل الأنشطة الأكثر جدوى ومنفعة، سواء كانت أنشطة قائمة حالياً، أم أنشطة جديدة. وتعد الموازنة النهائية بأخذ المجموعات التي يوافق على تمويلها، وممن تصنيفها في وحدات الموازنة المناسبة، وإضافة التكاليف المحددة لكل مجموعة، من أجل تحديد موازنة كل وحدة تنظيمية على حدة<sup>(3)</sup>.

#### الفرع الرابع : إعداد الموازنات.

في هذه الخطوة يتم إقرار مجموعات القرارات التي تم اختيارها وترتيبها وفق لأولوياتها، وأهميتها في تحقيق الأهداف الرئيسية للحكومة، لتوزع الموارد المالية المتاحة لتمويلها حيث تخصص الموارد أولاً للمجموعات القرارية التي في قمة ترتيب الأولويات. ثم المجموعات التي تليها في الترتيب إلى أن تتطابق المبالغ المخصصة للمجموعات مع الموارد المتاحة

(1) عبد العزيز محمود رحب ، مرجع سابق ، ص 856 .

(2) سليمان اللوزي وآخرون ، مرجع سابق ، ص 144 .

(3) نعمة حسني «عش» ، مرجع سابق ، ص 26 .

وقد تبين من الممارسة العملية لإعداد الموازنات، سواء أكان ذلك في القطاع الحكومي، أم في القطاع الصناعي، وجود مشاكل عامة، تتعلق بإجراءات الموازنة، نوجزها فيما يلي (1):

— تأخر مدراء الوحدات التنظيمية في وضع الأهداف التي على أساسها يتم التخطيط، أو وضع أهداف غير واقعية لا يمكن تحقيقها في ضوء الأموال المخصصة لها.

— عدم إعطاء الأهمية اللازمة للبدائل المتعلقة بقرارات التشغيل، وذلك في حدود الأموال المتاحة.

— عدم ربط الأموال المعتمدة في الموازنة حسب التغييرات في حجم العمل، والمسؤوليات التي تقوم بعملية التنفيذ.

وإذا كانت كفاءة الموازنة الصفرية في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد المتاحة بين عديد كبير من مجموعات القرارات قد يصبح أمرا يكتنفه غموض كثير. فإن الموازنة الصفرية قد تفقد بعض صلاحيتها كأداة للتخطيط تحقق مبدأ الرشد في الاختيار، والتوازن بين الأهداف والموارد المتاحة.

### المطلب الثالث : تقييم موازنة الأساس الصفرية.

إن أسلوب موازنة الأساس الصفرية لا يعتبر مرحلة مستقلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، ولكنه يمثل تطورا و تعديلا يتعلق بجانب النفقات في نظام التخطيط والبرمجة والموازنة. وقد صاحب هذا التطور بعض الفوائد والنقائص، التي ساهمت في رسم ملامحه الرئيسية.

### الفرع الأول : فوائد موازنة الأساس الصفرية.

يحقق استخدام موازنة الأساس الصفرية فوائد كثيرة، وقد نالت الاهتمام اللائق لقدرة كما على (2):

(1) المرجع السابق ، ص 124 .

(2) محمد إسماعيل محمد ، مرجع سابق ، ص 139 .

— رفع كفاءة نشاطات التخطيط والرقابة في المنظمة، وإعطاء مرونة كبيرة في عملية اتخاذ قرارات تمويل الأنشطة الحكومية الجارية.

— التعرف على كل النشاطات وتقييمها وتبريرها. ثم الكشف عما إذا كانت النشاطات الجارية كافية وفعالة أو يجب تخفيضها من أجل بناء نشاطات وبرامج جديدة، أو من أجل تخفيض الموازنة.

— القدرة على تخفيض الموازنات أو الحد من الزيادة فيها بطريقة تمكن من التخصيص الفعال للموارد.

— توفير معلومات أكثر وأفضل لدعم طلبات الموازنة.

— تفرض على مديري الوحدات الحكومية ضرورة اكتشاف أهداف وحداتهم، بما يعزز اندماجهم في صياغة الموازنة، وتساعد على تقييم نتائج نشاطاتهم، وقياس كفاءتهم.

وبالإضافة إلى ذلك يرى أحد الباحثين<sup>(1)</sup> أن الفوائد التي يمكن أن تحققها كل وحدة تنظيمية نتيجة استخدام الموازنة الصفرية، يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي: تحسين الخطط والموازنات. والحصول على الفوائد التي تحققت خلال سنة التشغيل. وتطوير فريق الإدارة.

وقد تؤدي موازنة الصفرية إلى تخفيض معدلات الضرائب على المدى البعيد عن طريق ما توفره من موارد نتيجة لترشيد الإنفاق، وما يترتب عليها من خفض متوسط تكلفة وحدة الخدمة الحكومية.

الفرع الثاني : نقائص موازنة الأساس الصفري.

تتميز موازنة الأساس الصفري ببعض النقائص النظرية والهيكلية الكامنة فيها. ففي إطار هذا النظام يمكن أن تكون هناك حاجة زائدة إلى استغراق المديرين والإدارة بدرجة أكبر مما في عملية الموازنة التقليدية. كما قد يشعر بعض المديرين والموظفين بالتهديد من جراء نظام يقيم

(1) نعم حسني دمش، مرجع سابق، ص 50.

فعالية برامجهم، بما يجعل تنفيذ موازنة الأساس الصفري مهدد بعراقيل بيروقراطية. وقد يقابل المديرين بعض المشاكل في تحديد وحدات القرار المناسبة، وتطوير بيانات كافية لتحقيق تحليل فعّال والتعرف على الحد الأدنى للمجهودات، بالإضافة إلى مشاكل ترتيب البرامج المختلفة طبقاً لأسبقياتها، وقياس الأداء وتأثيره على التحليل<sup>(1)</sup>.

برغم من أن موازنة الأساس الصفري هي آخر التطورات الحادثة في أساليب إعداد الموازنات، إلا أنه وجهت إليها بعض الانتقادات الأخرى، أهمها:

— نقص المعايير الضرورية لعملية تقييم ومراجعة البرامج الحكومية.

— الارتفاع الكبير في تكاليف تطبيقها، حيث تستلزم تدريباً خاصاً ومهارات عالية المستوى للموظفين الذين سوف يتولون تنفيذها.

— أنها لم تكتمل لتصبح نظاماً جديداً وبديلاً لأنظمة الموازنة الحكومية، لا من حيث هيكلها التنظيمي، ولا من حيث اعتمادها بتويات معينة خاصة بها. ذلك أن هذا النمط من الموازنة أساساً إلى مفهوم جديد لوسائل وطرق إعداد الموازنة وفقاً لقاعدة صفرية، لا تأخذ بعين الاعتبار النفقات السابقة<sup>(2)</sup>.

وعلى العموم يمكن تقسيم المشاكل التي يجب أن نتوقعها عند تطبيق الموازنة الصفرية، إلى ثلاث مجموعات، هي<sup>(3)</sup>: المخاوف والمشاكل الإدارية. ومشاكل تكوين وإعداد مجموعة القرارات. ومشاكل عملية ترتيب الأولويات.

ورغم هذه السلبيات، فإن موازنة الأساس الصفري هي اتجاه لتطوير نظام الموازنة، يقسوي ويدعم الأنظمة الحديثة للموازنة العامة، وخاصة نظام التخطيط والبرامج والموازنة. وهي أداة غالية الثمن ولكنها مفيدة للتخطيط والتنفيذ غير أن نجاحها يتطلب دعم ومشاركة كبار المديرين في كافة مستويات المنظمة.

(1) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص 140.

(2) فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 202.

(3) نعم حسني دهمش، مرجع سابق، ص 40.

## الفرع الثالث : الملامح الرئيسية للموازنة الصفرية.

تميز موازنة الأساس الصفري ببعض الجوانب، وتشارك مع الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة في جوانب أخرى، ( <sup>1</sup> ) منها :

— اعتماد هيكلها التبويبي على البرامج والأنشطة أكثر من اعتمادها على التقسيمات الخاصة بالأهداف.

— اعتمادها على طرق التحليل الاقتصادي، وتحليل التكلفة والعائد في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى البيانات والمعلومات الإحصائية لاستخدام بعض الوسائل الفنية مثل البرمجة الخطية وتحليل الاحتمالات.

— انطلاق إعدادها من الصفر، أي رفض المسيرة التاريخية المعتمدة أو المنفذة في السنة أو السنوات السابقة، وإعادة دراسة كفاءة الإنفاق عند كل عملية لإعداد الموازنة المقبلة.

— اهتمامها بالمدخلات والمخرجات لكل وحدة قائمة بذاتها، أي اهتمامها بالاقتصاد الجزئي وبالنظرة التفصيلية في التخطيط الكمي.

— تأكيدها على تقسيم كل نشاط إلى مجموعات قائمة بذاتها، حتى يمكن ترتيب البرامج حسب أولوياتها.

— تحليلها لكل نشاط على حدة، وأثره على الموازنة.

— تأكيدها على وضع ميزانيات بديلة لتنفيذ البرامج والأنشطة.

— اختيارها للأولويات بحسب أهميتها في تنفيذ البرامج، في إطار البدائل المطروحة لاتخاذ القرار المناسب الذي يحقق الأهداف المطلوبة.

---

( <sup>1</sup> ) فهمي عمود شكري ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق ، مرجع سابق ، ص 203 .

## — خلاصة الفصل الرابع.

بعد دراستنا للفصل الرابع الذي عنوانه: الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة يمكن تقديم الملاحظات التالية:

— إن تطور مراحل الموازنة وتعدد اتجاهاتها في ظل الأنظمة الحديثة، لا يتم على حساب أساسيات الموازنة التقليدية أو استخداماتها، بل يحدث بفعل تطور وتعدد وظائف الموازنة واستخداماتها في اتجاهات فكرية حديثة تطلبتها تطورات مختلفة لعوامل إدارية واقتصادية وسياسية.

— تهتم موازنة البرامج والأداء بإدارة البرامج وأداء الأنشطة الحكومية، وقياس مدى كفاءة الأعمال التي تم تنفيذها. وقد حدث هذا التطور بفعل ظواهر سياسية واقتصادية ومالية، أفرزت هيكلًا يستجيب لاهتمامات موازنة البرامج والأداء، ويزر إيجابياتها.

— يمثل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة مرحلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، ويهدف إلى ربط السياسة المالية والاقتصادية للدولة، بخطة اقتصادية معينة، بواسطة مجموعة من البرامج والأنشطة، لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة، بحيث تحول الاهتمام إلى الإدارة العليا لمساعدتها على أداء وظائفها التخطيطية واتخاذ القرارات من خلال ثلاث أدوات هي: التخطيط، والبرمجة، والموازنة.

— تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة، يقوم مفهومها على إعادة دراسة وتقييم البرامج والأنشطة التي كانت قائمة في الموازنة السابقة، مثلها في ذلك مثل البرامج الجديدة، مما يستلزم اعتبارها أو تعديلها أو عدم الأخذ بها في الموازنة القادمة.

وأخيرا، تعتبر الاتجاهات الحديثة محاولات لتجاوز سلبيات الموازنة التقليدية، والاستفادة من التطورات العلمية، وفلسفة الفكر المالي الحديث، ومسايرة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة.

ومن المهم أن نشر هنا أن هذه الدراسة النظرية في أساسيات الموازنة العامة تعتبر نقطة انطلاق ضرورية، استندنا عليها في إعداد دراستنا الميدانية لمنهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر، والتي تضمنها كتابنا الثالث في علم المالية العامة.

## المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية.

### 1 - الكتب.

- 1 - أبو صتر ، حبيب. موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق .عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981.
- 2 - أبو طالب ، يحيى. الأصول العلمية للمحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة. القاهرة : جامعة عين شمس، (بدون تاريخ)، الجزء الأول.
- 3 - أقاسم ، قادة، وقدي، عبد المجيد. الوجيز في المحاسبة الوطنية. الجزائر: أطلس للنشر، ( بدون تاريخ).
- 4 - بدوي ، محمد بديع. دراسات في المالية العامة. القاهرة : دار المعارف ، 1966.
- 5 - بركات ، عبد الكريم صادق. الاقتصاد المالي. ط3؛ دمشق : منشورات جامعة دمشق، 1992/1412.
- 6 - ——— ، ——— ، والبطريق، يونس أحمد، وعبد الله، محمد أحمد. المالية العامة. الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1979.
- 7 - بشور ، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي. ط5؛ دمشق : منشورات جامعة دمشق، 1994/1415.
- 8 - بن منظور ، جمال الدين. لسان العرب المحيط. بيروت : دار الجيل ودار لسان العرب ، 1988/1408 ، المجلد السادس.
- 9 - بن ناصر ، زين العابدين. محاضرات في علم المالية العامة و التشريع المالي . القاهرة : دار الثقافة الجامعية، 1998/1997.
- 10 - بيومي، زكرياء محمد. المالية العامة الإسلامية. القاهرة : دار النهضة العربية ، 1979.
- 11 - تايلر ، كارل. فشل العمل بنظام موازنة التخطيط و البرامج في تطور نظام موازنة التخطيط و البرامج خلال الفترة من 1961/1973. ( ترجمة : أنور عبسد الخالوق). القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ( بدون تاريخ ).

- 12 — تكلا ، شريف رمسيس. الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة . القاهرة : دار الفكر العربي، 1978/1979.
- 13 — جامع ، أحمد. فن المالية العامة . القاهرة : مكتبة وهبة ، 1965.
- 14 — جريسات ، جميل. موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق . القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 1995.
- 15 — حجير، مبارك. الميزانيات الحكومية العربية وعلاقتها بالتخطيط الاقتصادي. القاهرة : مطبعة المنجي، 1971.
- 16 — حسنين ، عمر. المحاسبة الحكومية والقومية . الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1977.
- 17 — حسين، وحدي محمود. المالية الحكومية والاقتصاد العام .مصر :كلية التجارة جامعة المنصورة، 1988.
- 18 — الحسيني ، قاسم إبراهيم. المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة. عمان: مؤسسة الوراق، 1999.
- 19 — حشيش ، عادل أحمد . أساسيات المالية العامة. بيروت : دار النهضة العربية، 1992.
- 20 — — ، — ، وشيحة ، مصطفى رشدي. مقدمة في الاقتصاد العام. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998.
- 21 — الحمش ، منير. دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة . دمشق : مؤسسة الوحدة ، 1986.
- 22 — خليل ، علي ، واللوزي ، سليمان . المالية العامة . عمان : دار زهران ، 2000.
- 23 — الخولي ، عبد الحفي. المحاسبة الحكومية . القاهرة : مطبعة المدني ، 1974.
- 24 — دراز ، حامد عبد المجيد. مبادئ الاقتصاد العام. ط4؛ الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1979.
- 25 — — ، — ، وحجازي، المرسي السيد. مبادئ الاقتصاد العام . الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997 ، القسم الثاني.

- 26 — دهمش ، نعيم حسني . الموازنة الصفريّة. عمان : المنظمة العربيّة للعلوم الإداريّة،  
1981 .
- 27 — دويدار، محمد. دراسات في الاقتصاد المالي . الإسكندرية : دار المعرفة الجامعيّة ،  
1996 .
- 28 — رزق ، ميراندا زغلول. علم الماليّة العامّة. مصر : كلية التجارة بينها، 1996، الجزء  
الأول.
- 29 — رضوان ، عبد القادر محمود. مبادئ الحسابات الاقتصاديّة القوميّة . الجزائر: ديوان  
المطبوعات الجامعيّة ، 1990 .
- 30 — زكي ، أسامة محمد، و أبو طالب ، أحمد محمد. أساسيات المحاسبة الحكوميّة  
والمخليات . القاهرة : الدار العربيّة للنشر والتوزيع ، 1998 .
- 31 — الساهي، شوقي عبده. مراقبة الموازنة العامّة للدولة في ضوء الإسلام . القاهرة :  
مطبعة حسان، 1983/1403 .
- 32 — السلطان، سلطان المحمد، وأبو المكارم، صفي حسن. المحاسبة في الوحدات الحكوميّة  
والتنظيمات الاجتماعيّة . الرياض : دار المريخ، 1990/1410 .
- 33 — سلطان ، صلاح الدين عبد الحليم. سلطة ولي الأمر في فرض وظائف ماليّة  
( الضرائب ) . القاهرة : هجر للطباعة و النشر والتوزيع، 1408 / 1988 .
- 34 — السيوفي ، قحطان. اقتصاديات الماليّة العامّة. دمشق : دار طلاس ، 1989 .
- 35 — الشريبي، عماد الدين. الموازنة العامّة وعلاقتها بالخطة الاقتصاديّة. القاهرة : المطبعة  
السلفيّة، 1971 .
- 36 — شكري ، فهمي محمود. الموازنة العامّة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية  
والتطبيق. بيروت : المؤسسة الجامعيّة للدراسات ، 1410 / 1990 .
- 37 — — — . النظرة المستقبلية لتكامل الموازنة العامّة والخطط القوميّة  
للتنمية. عمان: المنظمة العربيّة للعلوم الإداريّة، 1980 .
- 38 — صقر، عطية عبد الحليم. مبادئ علم الماليّة العامّة و التشريع المالي دراسة مقارنة  
بالنظام المالي الإسلامي. القاهرة : كلية الشريعة و القانون بجامعة الأزهر ،  
1996/1416 .

- 39 — عبد المولى ، السيد. المالية العامة . القاهرة : دار الفكر العربي ، 1975 .
- 40 — عبد الواحد ، السيد عطية. الموازنة العامة للدولة . القاهرة : دار النهضة العربية ، 1996 .
- 41 — — — ، — — — . نظرية أعمال السيادة في المجالين المالي والاقتصادي. القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993 .
- 42 — عتلم ، باهر ، والسيد، سامي. المالية العامة واقتصاديات المشروعات العامة . القاهرة : دار الثقافة العربية، 1999 .
- 43 — عجم ، ميثم صاحب. المالية العامة دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي . بيروت : معهد الإنماء العربي، 1992 .
- 44 — العربي، علي، وعساف، عبد المعطي. دورة الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية . عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1986 .
- 45 — — — ، — — — ، — — — . إدارة المالية العامة . (بدون ذكر دار النشر)، (بدون تاريخ).
- 46 — عصفور ، محمد شاكر. أصول الموازنة العامة . الرياض : مكتبة الصفحات الذهبية ، 1988/1408 .
- 47 — عطية ، إبراهيم عباس. الاتجاهات الحديثة في موازنات المجالس المحلية. عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، 1971 .
- 48 — عطية ، محمود رياض . موجز في المالية العامة . مصر : دار المعارف ، 1969/1389 .
- 49 — العلي ، عادل فليح، وكداوي ، طلال عمود. اقتصاديات المالية العامة. الموصل : دار الكتب للطباعة و النشر، 1989/1409 ، الكتاب الثاني.
- 50 — العمري ، هشام محمد صفوت. اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية. بغداد : مطبعة التعليم العالي ، 1986 ، الجزء الثاني.
- 51 — عواضة ، حسن. المالية العامة. ط 6 ؛ بيروت : دار النهضة العربية ، 1983 .
- 52 — العواملة ، نائل عبد الحافظ. الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق. ط 2 ؛ عمان : مؤسسة زهران ، 1990 .

- 53 — القاضي، عبد الحميد محمد. اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام . الإسكندرية : مطبعة الرشاد ، ( بدون تاريخ).
- 54 — الكفراوي ، عوف محمود. سياسة الإنفاق العام في الإسلام و الفكر المالي الحديث. الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، ( بدون تاريخ ) .
- 55 — كمال ، حسن محمد. نظام المحاسبة الحكومية. القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1980.
- 56 — الكيالي، خالد. إدارة الموازنة العامة في ظل مالية الدولسة. ط2 ؛ العين : طبعة الرافدين، 1984.
- 57 — كيروفسكي، ليونر. المالية في الدول الاشتراكية. ( ترجمة : صلاح دعبول). بيروت : دار الطليعة، 1967.
- 57 — لاشين ، محمود مرسي. التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية. بيروت : دار الكتاب اللبناني، 1977.
- 58 — اللحياني ، سعد بن حمدان. الموازنة العامة في الاقتصاد الإسلامي. جدة: البنك الإسلامي للتنمية، 1997/1417.
- 59 — لظفي، علي. اقتصاديات المالية العامة. القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1988/1987.
- 60 — اللوزي، سليمان، ومرار، فيصل، والعكشة، وائل. إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق . عمان : دار المسيرة ، 1997/1417.
- 61 — المبيضين، عقله محمد يوسف. النظام المحاسبي الحكومي إدارته. عمان : دار وائل للنشر، 1999.
- 62 — مجمع اللغة العربية ، المعجم الوسيط . الظهران : المكتبة العلمية، المجلد الثاني، ( بدون تاريخ ) .
- 63 — محمد ، قطب إبراهيم. الموازنة العامة للدولة، ط2 ؛ القاهرة : الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1977.
- 64 — محمد، محمد إسماعيل. الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة العامة. الشارقة : مطبعة المعارف، 1994.
- 65 — محمد، يوسف كمال. فقه الاقتصاد العام. القاهرة: ستابرس للطباعة والنشر، 1410 / 1990.

- 66 — مراد، محمد حلمي. مالية الدولة . القاهرة : مطبعة نهضة مصر بالفجالة ، 1964 .
- 67 — مصطفى، أحمد فريد، وحسن، سهر محمد السيد. الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1989 .
- 68 — المهاني، محمد خالد. منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية . دمشق : وزارة الثقافة ، 1994 .
- 69 — موسجراف، ريتشارد، وموسجراف، بيجي. المالية العامة في النظرية والتطبيق. ( ترجمة محمد حمدي السباخ ). الرياض : دار المريخ للنشر، 1992/1412 .
- 70 — النقاش، غازي عبد الرزاق. المالية العامة تحليل أسس الاقتصاديات المالية. عمان : دار وائل للنشر، 1997/1417 .
- 71 — نور، محمود محمد. أسس ومبادئ المالية العامة. القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1973 .
- 72 — نوفيك، دافيد. دراسات عن تطبيق نظام موازنة التخطيط و البرامج في بعض الدول الأجنبية المتقدمة. ( ترجمة : أنور عبد الخالق محمد ) . القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية، (بدون تاريخ).
- 73 — هاترى ، هارى. برهجة الموازنة العامة للدولة. ( ترجمة : محمد حامد إبراهيم ) ، القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، 1977 .

## 2 — المقالات.

- 74 — أحمد ، طارق عبد العظيم . " الموازنة العامة للدولة بين الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق : كلية التجارة بينها، 1985، العدد الأول.
- 75 — رجب ، عبد العزيز محمود. "الموازنة الصفرية"، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول ، يناير 1986 .
- 76 — سالم ، عبد الله محمود. " نحو إطار عام لمراجعة الفعلية و الكفاءة و الرقابة السابقة للبرامج الحكومية كأداة لترشيد الإنفاق الحكومي بالمملكة العربية السعودية "، المجلة

المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 13 ، العدد الثاني ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 1989 .

77 — سليمان ، سامي رمضان. " الميزانية العامة في الدولة الإسلامية : مبادئها وسلطات الرقابة عليها، " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس :كلية التجارة ، العدد الثاني ، 1990 .

78 — شحاتة ، شوقي إسماعيل. " بيت المال : نشأته وتطوره"، ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام، جامعة اليرموك : مركز الدراسات الإسلامية، 7-10 شعبان 1407 / 5-8 نيسان 1987 .

79 — شهر ، أحمد. " تقييم دور الأساليب المختلفة لإعداد الموازنات في ترشيد الإنفاق الحكومي"، المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة أسيوط، السنة العاشرة ، العدد 16 .

80 — عساف ، عبد المعطي. " المحددات الأساسية لدورة الميزانية العامة"، مجلة العلوم الاجتماعية ، جامعة الكويت، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، 1986 .

81 — عليان ، عبد الرحمن محمود. "نماذج إعداد الموازنات الرقابية:دراسة انتقادية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، (جدة : مركز البحوث بكلية الاقتصاد والتجارة ،جامعة الملك عبد العزيز)، العدد 13 .

82 — عمر، محمد عبد الحليم. " الموازنة العامة في الفكر الإسلامي"، مجلة الدراسات التجارية الإسلامية ، العدد الأول، 1984 .

83 — القضاة ، زكرياء محمد. "بيت المال في عصر الرسول صلى الله عليه وسلم" ، ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام ، جامعة اليرموك : مركز الدراسات الإسلامية ، 7-10 شعبان 1407 / 5-8 نيسان 1987 .

84 — الهلالي، عبد العزيز صالح. "نشأة بيت المال في الدولة الإسلامية"، المجلة العربية للعلوم الإنسانية، العدد 50 ، 1995 .

### 3 — الوثائق الحكومية.

85 — الأمم المتحدة ، دليل المحاسبة الحكومية. ( ترجمة : فؤاد يونس )، القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1972 .

- 86 — — — ، دليل موازنة البرامج والأداء . ( ترجمة : محمد سعيد أحمد ومحمد حامد إبراهيم )، عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية. ( بدون تاريخ ).
- 87 — — — ، مشاكل سياسة وإدارة الموازنة في الدول النامية . ( ترجمة : فهمي محمود شكري ) ، القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ( بدون تاريخ ).
- 88 — وزارة الدفاع الأمريكية، " نظام موازنة التخطيط والبرامج في تطور نظام موازنة التخطيط والبرامج خلال الفترة 1961/1973". ( ترجمة : أنسور عبد الخالق )، القاهرة : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ( بدون تاريخ ).
- 89 — المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، " أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج " القاهرة : 10-13 نوفمبر 1997. القاهرة : دار رضا للطباعة والنشر ، 1997.
- 90 — المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، " مقومات اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية في ظل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة " ، ( ترجمة : محمد سعيد أحمد ومحمد حامد إبراهيم ). عمان: مركز البحوث الإدارية، 1976.
- 91 — — — — ، " الموازنات الحكومية في الدول النامية "، (دراسة تحمل رقم (319)، في سلسلة البحوث والدراسات). عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، (1987).

### ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية.

- 92 — BARRERE Alain , Institutions Financières Tome 1. 2<sup>e</sup> édition ,France : Dalloz . 1972.
- 93 — RIVOLI Jean , Le budget de l'Etat . France . Edition du Seuil ,1978 .