

## تقييم أساليب إعداد الموازنة العامة (دراسة تحليلية)

١. أ.د. عثمان محمد ياسين فراج<sup>١</sup>

٢. د. محمد عزام عبد المجيد أحمد<sup>٢</sup>

٣. ياسمين فاوي يوسف فاوي<sup>٣</sup>

### ملخص البحث :

تهدف تلك الورقة البحثية إلى تقييم أساليب إعداد الموازنة العامة من خلال تقييم الاسلوب التقليدي (موازنة البنود والاعتمادات) والاساليب الحديثة (موازنة البرامج والأداء، وموازنة التخطيط والبرمجة، والموازنة الصفرية، والموازنة التعاقدية)، وعرض ما يميز كل أسلوب وما يحمله من عيوب، وتوصلت الدراسة إلى أن كل أسلوب ينفرد بمزايا معينة تميزه عن الأساليب الأخرى، وأن كل أسلوب جاء لتطوير الأسلوب السابق له كمحاولة لتقليل عيوب الأسلوب السابق له، فمثلاً ظهور موازنة البرامج والأداء كتطوير للأسلوب التقليدي، ورغم ذلك كل أسلوب يحمل عيوب تصعب تطبيقه.

### Abstract

This paper aims to evaluate the methods of preparing the general budget by evaluating the traditional method (items and appropriations budget) and modern methods (programs and performance budget, planning and programming budget, zero-based budget, and contractual budget), and presenting what advantage of each method and its disadvantage, The study found that each method has certain advantages that distinguish it from other methods, and that each method came to develop the previous method as an

<sup>١</sup> استاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ - كلية التجارة- جامعة جنوب الوادي، مصر .

<sup>٢</sup> مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة -كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر.

<sup>٣</sup> معيدة بقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، [مصر](mailto:yasmen.fawy33@com.svu.edu.eg)

[yasmen.fawy33@com.svu.edu.eg](mailto:yasmen.fawy33@com.svu.edu.eg)

attempt to reduce disadvantage of the previous method, for example, budgeting programs and performance as a development of the traditional method, and despite that, each method carries defects that are difficult to apply.

الكلمات المفتاحية : الموازنة العامة للدولة، موازنة البنود والاعتمادات، موازنة البرامج والأداء، موازنة التخطيط والبرمجة، الموازنة الصفرية، الموازنة التعاقدية .

## المقدمة :

تمثل الموازنة العامة أهمية كبيرة للدولة، حيث تُعد الموازنة الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المحاسبة الحكومية، وتمثل الموازنة العامة أهم الأدوات المحاسبية التي تساعد الدول على أداء مهامها من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة وتقييم الأداء، وتمثل الصورة البسيطة التي توضح كيفية تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.

لذا سوف نتناول مفهوم الموازنة العامة وأساليب إعدادها، فيما يلي :

### ١/١ : الإطار المفاهيمي للموازنة العامة .

#### ١/١/١ : مفهوم الموازنة العامة:

تعددت مفاهيم الموازنة العامة وذلك باختلاف التشريعات والقوانين المنصوص عليها داخل الدول، وعلى الرغم من ذلك نجد أن هناك اتفاق بين القانون المصري والأمريكي، حيث أشارت تلك القوانين بأنها عبارة عن برنامج مالي تنبؤي عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة، أما القانون الفرنسي فقد عرفها بأنها عبارة عن تشريعات مالية توضع عن سنة مالية مقبلة، وأما القانون اللبناني فقد عرّف الموازنة بأنها صك تشريعي أو بيان واجب التنفيذ (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ٢٠٠٩، ص ٢ - القانون المصري رقم ٥٣، ١٩٧٣، المادة رقم (١)).

ويتضح مما سبق أن الموازنة العامة هي : الخطة العامة للدولة عن سنة مالية قادمة يتم اعتمادها من السلطة التشريعية طبقاً لسياسة الدولة لإعداد الموازنة، وهي التي تشمل مجموعة من التقديرات بالإيرادات والمصروفات في صورة وحدات نقدية لرفع معدلات النمو وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والرفاهية الاجتماعية .

## ٢/١/١ : المفاهيم المرتبطة بالموازنة العامة :

توجد بعض المفاهيم ذات صلة بمفهوم الموازنة، ويمكن تناول البعض منها كما يلي :

### ١/٢/١/١ : الموازنة والتنبؤ

هناك علاقة وثيقة بين التنبؤ والموازنة حيث يُعتبر التنبؤ هو تقدير لما يحتمل الحدوث في فترة معينة بالمستقبل، كما يعتبر التنبؤ الخطوة الأولى لإعداد وتقدير الموازنات، حيث يتم من خلال التنبؤ تحديد التوقعات المستقبلية، ثم يتم تحويل تلك التوقعات إلى موازنة ، أما الموازنة فتوضح السياسات والبرامج المستخدمة في فترة مقبلة والمُعبر عنها كمياً، كما تمثل الموازنة الإجراءات التي تُتخذ للسيطرة على موقف معين (The Institute of company secretaries of India, 2017, p. 422) .

### ٢/٢/١/١ : الموازنة والميزانية :

تتشابه كلُّ من الموازنة والميزانية في كونها تتضمن الأصول مُعبراً عنها في جانب الموارد وكذلك الالتزامات مُعبراً عنها في جانب الاستخدامات، والرغم من ذلك تختلف الموازنة عن الميزانية حيث نجد أن الموازنة تمثل أرقاماً تقديرية ، بينما الميزانية تحتوي على أرقام فعلية وتعبر الموازنة عن فترة مالية قادمة ( تهتم بالأحداث المستقبلية)، ولكن الميزانية تعبر عن فترة مالية ماضية ( تهتم بالأحداث التي حدثت في الماضي)، ويمكن إعداد الميزانية كل شهر، بينما الموازنة تُعد كل سنة مالية كاملة ويستخدمان في المقارنة حيث يتم مقارنة الموازنة بالميزانية لتحديد الانحرافات وتطوير الخطط المستقبلية ويمكن القول بأن الموازنة أداة لمراقبة الأداء، بينما الميزانية أداة لتقييم الأداء (Global Innovative Leadership Module, 2015, p12).

### ٣/٢/١/١ : الموازنة العامة والموازنة التخطيطية.

تُعتبر الموازنة ذات أهمية كبيرة سواءً في المنشأة الاقتصادية أو للدولة ، والرغم من استخدام نفس المبادئ، إلا أنه توجد بعض الاختلافات، حيث تبدأ الموازنة العامة للدولة بتقدير النفقات ثم تقدير الموارد، بينما الموازنة التخطيطية للمنشأة تُقدر الإيرادات في ضوء الإمكانيات المتاحة ثم تُقدر التكاليف اللازمة للإنتاج، وتشمل الموازنة التخطيطية المنشأة ككل، بينما الموازنة الحكومية يمكن أن

تشمل الوحدة ككل أو جزءاً منها، ويتم اعتماد الموازنة العامة من قِبَل السلطة التشريعية، بينما الموازنة التخطيطية تُعتمد من مجلس الإدارة بالوحدة، وتتميز الموازنة التخطيطية بأنها أكثر مرونة مقارنةً بالموازنة العامة (Gulpenko ,et al., 2017, pp.1-2).

## ٢/١ : تقييم أساليب إعداد الموازنة العامة .

### ١/٢/١ : موازنة البنود والاعتمادات :

#### ١/١/٢/١ : مفهوم موازنة البنود والاعتمادات :

وقد عُرفت موازنة البنود والاعتمادات بأنها الموازنة التي يتم فيها توييب النفقات والإيرادات العامة في شكل أبواب وبنود ولا يجوز للسلطة التنفيذية مجاوزة بنود النفقات أو النقل من باب إلى باب أو من بند إلى بند إلا بموافقة السلطة التشريعية، بينما البعض أطلق عليها الموازنة المتزايدة لأنها تبدأ بعملية إعداد التقديرات بافتراض العام الأخير (الجاري) هو الحد الأدنى للنفقات المطلوبة للعام القادم، ثم يُضاف إلى هذا الأساس المبالغ اللازمة لمقابلة الزيادات المتوقعة كأثر للتضخم والعلاوات الدورية وخلافه، وهناك من يُطلق عليها موازنة الرقابة لأن عملية الرقابة تستمر للتأكد من عدم تجاوز النفقات العامة الاعتمادات المدرجة بالموازنة وعدم صرفها في الوجوه غير المحددة لها (محمد رشيد، وعلاء الدين، ٢٠٠٤، ص ٦١ - جيهان عبد اللطيف، ٢٠١٠، ص ٢٦٢ - كمال ابراهيم، ٢٠٠٦، ص ١٣٥).

لذا يمكن تعريف موازنة البنود والاعتمادات: هي تخصيص مبلغ من المال في شكل بنود للسنة المالية القادمة لتأدية غرض معين، ولا يجوز استخدامه في غير الغرض الذي حُصص من أجله لمساعدة الجهات الرقابية في معرفة ومراقبة سواء القبلية أو البعدية لمنع الاختلاس والتلاعب بالأموال العامة .

## ٢/١/٢/١ : خطوات إعداد وتنفيذ الموازنة العامة :

تمر عملية إعداد الموازنة العامة بمرحلتين أساسيتين في كل منهما عدة خطوات فرعية

كالتالي (عثمان محمد ياسين فراج، ٢٠١٧، ص ص ٣٥-٤٠):

المرحلة الأولى : إعداد الموازنة وتضم الخطوات التالية :

### - تجميع المتطلبات :

ويتم في هذه الخطوة توزيع نماذج ورقية على جهات الدولة المختلفة حوالي ٦٩٠ جهة، لتجميع متطلباتها للسنة القادمة، فنقوم الجهات بملء النماذج بالمبالغ المطلوبة للسنة المالية القادمة ومقارنتها بما تم إنفاقه فعلياً في السنوات الثلاث السابقة، ثم إرسال النماذج الورقية لوزارة المالية حيث يتم تجميعها يدوياً، ثم عمل الحسابات اللازمة لحساب المبالغ الإجمالية لكل بنود الموازنة في الجهات المختلفة.

### - المناقشة مع الجهات الطالبة للاعتمادات والموازنة :

تقوم وزارة المالية في هذه الخطوة بمناقشة الجهات لتحسين الدخل وضغط النفقات، وتشارك فيها إدارات الموازنة والخزانة في وزارة المالية مع الجهات للوصول للأرقام النهائية المتعلقة بكل جهة داخل الموازنة.

### - العرض على مستويات اتخاذ القرار :

يتم في هذه الخطوة عرض الموازنة على وزير المالية ثم مجلس الوزراء، وتتطلب هذه المرحلة إصدار تقارير مختلفة للإجابة عن الأسئلة التي يطلبها متخذ القرار، حيث يمكن أن يطلب متخذ القرار المقارنة بين الاعتمادات المطلوبة مبدئياً بعد المناقشات في الخطوة السابقة، أو مقارنة الإنفاق

فى بند معين بين جهات أو وزارات أو محافظات متشابهة، أو المقارنة بين الدخل والإيرادات ذات الصلة، أو عمل تقارير للمقارنة بين الموازنة والسنوات المالية السابقة لبنود تفصيلية أو إجمالية معينة، وبالتالي متابعة برامج ضغط النفقات أو تحسين الإيراد، أو الإنفاق على مشاريع استراتيجية معينة على فترات زمنية.....إلخ .

#### - طباعة مشروع الموازنة :

بعد إجراء التعديلات النهائية، يتم طباعة مشروع الموازنة، ليناقدش فى مجلس النواب لإصدار قانون الموازنة، ثم يتم اعتماده من رئيس الجمهورية ليدخل حيز التنفيذ.

#### المرحلة الثانية : تنفيذ الموازنة :

مع بداية السنة المالية يبدأ تنفيذ الموازنة، وهنا تبدأ مرحلة جديدة وحساسة للغاية فى عمر الموازنة لكونها تتسم بالتفاعلية والديناميكية والاحتكاك مع الواقع اليومي لحياة الشعب بأكمله، ولذلك فهي تتضمن الخطوات التالية :

#### - طلب اعتمادات إضافية أو نقل بعض الاعتمادات بين البنود :

تنشأ هذه الخطوة بسبب التغيرات المفاجئة فى احتياجات بعض الجهات أو المؤسسات بالدولة، نتيجة ظروف داخلية أو خارجية مفاجئة فيطلب البعض اعتمادات إضافية، وقد يطلب البعض تعديل الاعتمادات لاعتمادها، ثم طباعة نموذج لموافقة فى المرحلة النهائية.

#### - متابعة عملية الإنفاق :

تبدأ هذه الخطوة بالارتباط بين جهة حكومية معينة مع مورد على توريد سلع أو خدمات أو تنفيذ مشروع معين، وتحتاج هذه العملية للمتابعة المستمرة للمبالغ المتاحة فى موازنة الجهة المتعاقدة، ولهذا الغرض يتم إمساك دفاتر لارتباط ومع كل ارتباط جديد يقوم المحاسب المختص بمراجعة دفتر

الارتباط وحجز المبلغ المطلوب لحين تنفيذ الأعمال، ويفترض أن تتيح هذه المتابعة معلومات عن مبلغ الموازنة الكلي وما تم إنفاقه حتى تاريخه وما تم الارتباط أو الإلتزام به، وبالتالي الاعتمادات المتاحة، ومن خلال تجميع الارتباط في كل جهة تتكون صورة تفصيلية لجميع الارتباطات على مستوى الدولة لدي وزارة المالية .

#### - إصدار نماذج متابعة الإنفاق :

مع نهاية كل شهر يتم إصدار نماذج متابعة الإنفاق لكل جهة وإرسالها للحسابات المركزية بوزارة المالية، ليتم تجميعها، ويفترض أن تعطي هذه البيانات تقارير ترسم صورة دورية لحجم الإنفاق على كل بند ومقارنته بالموازنة السنوية وحالة الإنفاق، مع إمكانية الدخول في التفاصيل بما يكفل عدم الحاجة للرجوع للجهات لبيان أو إيضاح إضافي .

#### ٣/١/٢/١ : مزايا أسلوب البنود والاعتمادات:

إن تطبيق موازنة البنود والاعتمادات يحمل عادةً بعض المزايا أو الإيجابيات، مثل سهولة الإعداد والفهم عند تقدير الاحتياجات لكل هيئة حكومية، وسهولة الرقابة سواء في صرف النفقات في الحدود المخصصة وفي تحصيل الإيرادات، بالإضافة إلى سهولة إجراء المقارنات بسبب أن معظم الخدمات الحكومية ذات طبيعة مستمرة وأن معظم نفقاتها لا يمكن تجنبها، سهولة الاجراءات المحاسبية لأنها مجرد روتين بتطبيق اللوائح والقوانين فقط (محمد رشيد وعلاء الدين محمد، ٢٠٠٤، ص ٦٢ - حسن احمد، ٢٠١٠، ص ١ - صلاح محمد، ٢٠٠٦، ص ٢٤٩).

#### ٤/١/٢/١ : عيوب أسلوب البنود والاعتمادات:

على الرغم من المميزات السابقة لموازنة البنود والاعتمادات إلا أن تعرض ذلك الأسلوب لكثير من الانتقادات منها التركيز على جانب الرقابة المالية فقط واهمال باقي الجوانب مثل التخطيط والتقييم، التركيز على مستوى الإنفاق وليس الهدف من الإنفاق، عدم توفير معلومات وبيانات كافية مما يقلص قدرة الدولة على تشخيص المشكلات وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى عدم التركيز على البرنامج الرئيسة والبرامج الفرعية لتحقيق التنمية،

التركيز على الأهداف قصيرة الأجل، وقلة المرونة عند تنفيذ الموازنة، وصعوبة تحديد التكلفة الحقيقية للخدمات الحكومية بسبب استخدام الأساس النقدي (احمد هاني، ٢٠٠٨، ص ١٩ - عبد الرزاق واخرون، ٢٠١١، ص ١٠٣ - صلاح محمد، ٢٠٠٦، ص ٢٤٩).

لذا بدأت المحاولات لتطوير الموازنة العامة للدولة بسبب تعرض موازنة البنود والاعتمادات لكثير من أوجه القصور والانتقادات، ومن ثم سعت دول العالم إلى الاستفادة من إمكانياتها ومواردها المتاحة من خلال تطبيق الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة، وذلك نظرًا لعدة أسباب منها ما يلي (اشرف جابر، ٢٠١٥، ص - حسن عبد الكريم، محمد خالد، ٢٠٠٧، ص ١٠٤) :

- الاهتمام بالتخطيط الذي يسبق إعداد الموازنة .
- الاهتمام بتحديد جانب المسؤولية في كل مرحلة من مراحل الموازنة .
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتوفير البيانات والمعلومات التحليلية عن البرامج والأنشطة.
- تطوير أساليب إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة .
- تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت لتحسين فعاليتها لمستخدميها .
- التطور التكنولوجي ومساهمته في تحقيق وتطوير كل ما سبق .

## ٢/٢/١ : موازنة البرامج والأداء:

١/٢/٢/١ : مفهوم موازنة البرامج والأداء :

يرى (صلاح محمد، ٢٠٠٦، ص ٢٥١ - ٤٨ Al Saqqa, M., 2013, p. 48) بأن موازنة البرامج والأداء عبارة عن أسلوب يهتم بوظيفة الرقابة الإدارية أكثر من اهتمامه بالرقابة المالية التقليدية، حيث يركز هذا الأسلوب على تقسيم الأنشطة إلى مجموعة من البرامج الرئيسية والفرعية وتحديد الطريقة الفعالة لإنفاق الأموال من خلال تبويب الموازنة، كما يركز على البرامج الحكومية وليس على ما تشتريه الحكومة من سلع وخدمات .

ومن الجدير بالذكر أن هذا الأسلوب يتضمن موازنتين هما: موازنة البرامج وتهدف إلى ترجمة العمليات إلى برامج محددة قابلة للتطبيق، وموازنة الأداء وتهدف إلى وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات وحسن التنفيذ (هشام عبد الرحمن، ٢٠١٨، ص ١).

ويتضح من خلال ما سبق أن موازنة البرامج والأداء : هي عبارة عن اتجاه إداري يهدف إلى تحقيق أهداف الدولة عن طريق تبويب البرامج والمشروعات والأنشطة المراد تنفيذها وكيفية تنفيذها، وأيضاً قياس معدل الكفاءة والفعالية لتقييم الأداء لكل من الإيرادات والنفقات الحكومية من خلال الرقابة المالية والإدارية معاً .

### ٢/٢/٢/١ : مزايا موازنة البرامج والأداء :

ظهرت موازنة البرامج والأداء لمعالجة الانتقادات والقصور في أسلوب موازنة البنود والاعتمادات، وأهم ما يميزها هو التركيز على التخطيط الاستراتيجي من خلال تحديد الأهداف في شكل برامج وأنشطة بشكل كمي، واستخدام محاسبة التكاليف في تقدير تكاليف البرامج والأنشطة، اللامركزية ومرونة التطبيق في تنفيذ البرامج، تعمل على إعادة تخصيص الموارد بكفاءة، إلى جانب مقارنة التكاليف والمنافع الخاصة بالبرامج، وتحديد الانحرافات بين ما تم فعلياً وما يتم تقديره، بالإضافة إلى أنها أداة جيدة لقياس الأداء والتقييم (محمد رشيد، علاء الدين محمد، ٢٠٠٤، ص ٦٣ - Alain, et al., 2017, P.159 - Al Saqqa, M., 2013, p.51 - احمد هاني، Robert, J., Craig, - ٢٠٠٦-٢٥١ ص - صلاح محمد، ٢٠٠٨-٢٧-٢٨ ص ص ٩٧، 2009، p. D.).

### ٣/٢/٢/١ : عيوب موازنة البرامج والأداء

على الرغم من المزايا الخاصة بموازنة البرامج والأداء إلا أنها بها بعض العيوب والتي تعوق تطبيقها نذكر أهمها صعوبة تطبيقها في الوحدات الحكومية الصغيرة بسبب ارتفاع تكاليف تطبيقها، وعدم تهيئة الكوادر الإدارية والمحاسبية العاملة داخل الدولة، وصعوبة وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز مثل الأمن، والعدالة، والدفاع، وصعوبة الربط بين أهداف الدولة وتكلفة البرامج والأنشطة، الحاجة إلى كمية كبيرة من المعلومات، وتركيزها على مرحلة التخطيط وليس وسيلة تحقيق الأهداف القومية أو فاعلية البرامج في تحقيق الأهداف العامة، وارتفاع التكلفة والجهد للتطبيق (احمد هاني، ٢٠٠٨، ص ص ٢٩-٣٠ - صلاح محمد، ٢٠٠٦-٢٥١ ص - حسن زكي، ٢٠١١،

ص ٥ - محمد رشيد، علاء الدين محمد، ٢٠٠٤، ص ٧٠ - - Robert, J., Craig, (D.,2009,p. 97).

### ٣/٢/١ : موازنة التخطيط والبرمجة :

١/٣/٢/١ : مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة:

يرى (حسين مصطفى، ٢٠١١، ص ٣٥٠) بأن موازنة التخطيط والبرمجة عبارة عن منهج علمي يستخدم قياس العائد والتكلفة لبدائل الموارد والاستخدامات الاقتصادية لاتخاذ القرارات وصياغة السياسات وتدبير الأموال في الهيئات العامة للدولة، ولكن يرى (صلاح محمد، ٢٠٠٦، ص ٢٥٢) بأنها أسلوب علمي لتحديد وتقييم النفقات والنتائج الاستراتيجية، وترجمة هذه الأهداف إلى احتياجات بشرية ومادية في فترة زمنية محددة، ثم ترجمة هذه الاحتياجات البشرية والمادية إلى احتياجات مالية، وأما(بوخاري اسماعيل، ٢٠١٨، ص ٧) فإنه يرى أنها طريقة لحل المشكلات التي تصاغ في شكل أهداف وتخضع لقيود محددة بشكل متباين في ضوء الرياضة الخطية .

ويتضح من خلال ما سبق أن موازنة التخطيط والبرمجة هي عبارة عن نظام متكامل يركز على التخطيط واتخاذ القرار، من خلال ربط الأهداف الاستراتيجية للدولة بالموازنة، والمفاضلة بين البدائل باستخدام أسلوب التكلفة والعائد والتحليلات الاقتصادية والاحصائية المختلفة للبرامج والمشاريع والأنشطة التي ستنفذها الدولة في السنوات المقبلة .

٢/٣/٢/١ : مزايا موازنة التخطيط والبرمجة :

ظهرت موازنة التخطيط والبرمجة كتطوير لموازنة البرامج والأداء، وأهم ما يميزها هو أنها أداة جيدة للتخطيط من خلال تحديد الأهداف والبرامج اللازمة لتحقيق الأهداف واختيار أفضلها باستخدام أدوات التحليل الاقتصادي والإحصائي والمحاسبي لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، وتوفير المعلومات التفصيلية تساعد على تحليل التكاليف وممارسة الرقابة بطريقة فعال، بالإضافة إلى توفير مقاييس للأداء والتقييم، وتحسين أداء العاملين عن طريق الاستفادة من الكفاءات الفنية داخل الدولة، وتتسم بالمرونة وسهولة التتبع (بوخاري إسماعيل، ٢٠١٨، ص ٢٧ - كمال ابراهيم، ٢٠٠٦، ص٢١٣).

### ٣/٣/٢/١ : عيوب موازنة التخطيط والبرمجة :

على الرغم من مميزات موازنة التخطيط والبرمجة إلا أنها تحمل بعض المشكلات مما تعيق تطبيقها، مثل صعوبة بناء نموذج كامل للأنشطة داخل الدولة ، بل يمكن بناء نموذج لنشاط معين فقط، وهناك بعض المتغيرات غير خاضعة للقياس، و صعوبة تحديد قائمة بأهداف الدولة وترجمتها في شكل كمي، بالإضافة إلى عدم القدرة على تقدير التكاليف والمنافع، وصعوبة قياس الآثار غير المباشرة للأنشطة الحكومية، وتعارض الأهداف بسبب انفصال الوحدات الإدارية الحكومية في هيكلها التنظيمية وتباعدها واختلاف هدف كل منها، والحاجة إلى معلومات وبيانات كثيرة، وعدم إتاحة الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا بالمشاركة في إعداد الموازنة، وايضًا شعور السلطة التشريعية بإضعاف سلطتها بسبب إمكانية تعديل السلطة التنفيذية في الموازنة دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، وصعوبة استخدام فرضية العلاقة الخطية ( مصطفى عطية ،٢٠٠٤، ص ٧٢ - كمال ابراهيم،٢٠٠٦، ص ٢١٥ - احمد هانى، ٢٠٠٨، ص ٣٧).

### ٤/٢/١ : الموازنة الصفرية :

#### ١/٤/٢/١ : مفهوم الموازنة الصفرية:

يرى ( bomber, et –Government finance officers association, 2011, p. 4) بأنها أداة إدارية يمكن للمسؤولين استخدامها لتقييم العمليات من الألف إلى الياء (al ,1980,p.106) وتبرير كل جنيه يُنفق من حيث أهداف الوحدة الإدارية وأدائها، واتفق معه في هذا التعريف جمعية المكاتب المالية الحكومية، وقد اهتم معهد أمناء الشركات بالهند والأمم المتحدة في المؤتمر المنعقد في الدنمارك عام ١٩٦٧م لدراسة مشاكل الإدارة والموازنة في الدول النامية بتعريف ماهية الموازنة الصفرية بأنها نظام يفترض عدم وجود أية خدمات أو نفقات في البداية، بمعنى أنه يتطلب بدأ كل بند في الموازنة من الصفر، ويعمل من أجل الحصول على نتائج أو مخرجات، مع الأخذ في الاعتبار

الحد الأدنى للتكلفة وتقييم مدى فاعلية الإنفاق ( The Institute of company secretaries of )  
India, 2017, p. 443- Ibrahim et al., 2018, p. 17  
كمال ابراهيم، ٢٠٠٦، ص ٢٢٥).

ومن الجدير بالذكر أن الموازنة الصفرية تعتمد على منهج وأسس ومبادئ التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات، بالإضافة إلى أن لفظ الصفرية لا يعني عدم استمرار البرامج والأنشطة وإنكار الجهود السابقة، بل يقصد مراجعة وتقييم كل شيء والاعتماد على البيانات والمعلومات التاريخية عن البرامج والأنشطة المُسبقة، حيث تتضمن عملية المراجعة والتقييم جميع الأنشطة سواء كانت جديدة أو قائمة بالفعل (احمد هاني، ٢٠٠٨، ص ٤٢).

ويتضح من خلال ما سبق أن الموازنة الصفرية هي عبارة عن أسلوب لإعداد الموازنة على أساس التخطيط من الصفر للبرامج الجديدة أو القائمة، لتفسير سبب الانفاق، والمفاضلة بين البدائل للوصول إلى التوزيع الأمثل للموارد داخل الدولة، بالإضافة إلى تركيزها على التقييم وتعديل الموازنة أثناء التنفيذ .

#### ٢/٤/٢/١ : مزايا الموازنة الصفرية :

تختلف الموازنة الصفرية عن الأنواع الأخرى من الموازنات، حيث إنها تقوم على فلسفة البدء من نقطة الصفر، وذلك يجعلها تتميز بمزايا كثيرة منها تتطلب تبرير أي عمل أو نشاط يُخطط لإنجازه من الصفر، وعدم الالتفات إلى أي تقديرات واردة في موازنة سابقة، وبترتيب البرامج والأنشطة حسب أولوياتها وربط التخطيط بالموازنة وتحديد الوسائل البديلة لتنفيذ النشاط وعرض مستويات مختلفة للتمويل، ويتم ربط هدف البرامج أو الأنشطة بتكلفة الأنشطة أو مخرجات الأنشطة، وتعمل على التخصيص الأمثل للموارد وأداة جيدة لتقييم الأنشطة الجارية، وتتميز أيضاً بالمرونة من خلال تحديد المجموعة القرارية وما هي التغيرات المستقبلية التي تؤثر على القرار، وترتيب الأولويات لمواجهة التغيرات (احمد هاني، ٢٠٠٨، ص ص ٤١-٤٢- كمال ابراهيم، ٢٠٠٦، ص ٢٣٧ - bommer, et al ,1980,p.106- Larry, M. & Christopher, J., 2009, p.18- The Robert, J., - - Institute of company secretaries of India, 2017, p. 444 . (Craig, D.,2009,p. 97

### ٣/٤/٢/١ : عيوب الموازنة الصفريّة:

على الرغم من مميزات الموازنة الصفريّة إلا أنه توجد بها بعض العيوب منها الحاجة إلى معلومات كثيرة يصعب توافرها وتحتاج إلى وقتٍ أطول ومجهودٍ أكبر وتمويلٍ أكثر، وعدم توفير كوادر بشرية متخصصة في إعداد وتنفيذ البرامج، وقد يفشل الأساس الصفري في معالجة التكاليف اللازمة لتنمية أي برنامج من بدء تنفيذه في سنوات سابقة، وضعف أسلوب المراجعة والتقييم وعدم اهتمامها بالأهداف طويلة الأجل، وصعوبة تقييم مجموعة القرار لوظائف أو أنشطة غير متماثلة، بالإضافة إلى أن هناك أنواع من النفقات يصعب تطبيق الدراسات التحليلية لها لذا يصعب إخضاعها للموازنة الصفريّة، ولكي ينجح أسلوب الأساس الصفري لابد من استخدامه مع أسلوب آخر (مصطفي عطية، ٢٠٠٤، ص ٧٤، ص ٧٦ - احمد هاني، ٢٠٠٨، ص ص ٦١-٦٢ - كمال ابراهيم، ٢٠٠٦، ص ٢٣٨ - 445, 2017, p. The Institute of company secretaries of India).

### ٥/٢/١ : الموازنة التعاقدية :

#### ١/٥/٢/١ : مفهوم الموازنة التعاقدية:

يرى (Robinson , M.,2000, p 75- ستار جابر ،ومازن عباس ،٢٠١٦، ص٥) أن الموازنة التعاقدية هي تحويل العلاقة بين الحكومة ووكلائها (القطاع الخاص) من علاقة تمويل إلى علاقة شراء، وأن فكرة التعاقد مهمة لإدارة القطاع العام حيث تعتمد على نتائج تنفيذ المشاريع أو البرامج الحكومية التي تكون قابلة للقياس لإعادة بناء الحكومة على أساس السوق، بينما يرى (اعتدال محمد، ٢٠١٥، ص ٨٥- ايام ياسين، ٢٠١٨، ص ٦) أنها موازنة الاتفاقات المنعقدة وفقاً لشروط ومعايير وأهداف استراتيجية مدروسة من قِبَل أصحاب المصلحة بهدف الحصول على خدمات أو تحقيق نتائج ذات نوعية وكمية وكيفية واضحة ومحددة مسبقاً وبمدة زمنية معينة، حيث يتم تقييم الأداء والتمكن من المساءلة بهدف تحقيق درجة عالية من الكفاءة والفعالية للبرامج والمشروعات الحكومية المنفذة سواء كانت خدمية أو إنشائية أو استثمارية أو غيرها لتنفيذ الخطط الاقتصادية طويلة الأجل على المستوى القومي.

وينضح من خلال ما سبق أن الموازنة التعاقدية هي تنظيم علاقة بين الحكومة والجهات التنفيذية (غالبًا ما يكون القطاع الخاص)، من خلال ربط الموازنة العامة السنوية بالتخطيط طويل الأجل، لإمكانية قياس المخرجات وتقييمها من ناحية الكفاءة والفعالية، مع الأخذ في الاعتبار التكلفة والوقت كعنصرين هامين في وضع الموازنة .

٢/٥/٢/١ : مزايا الموازنة التعاقدية :

ظهرت الموازنة التعاقدية للمساعدة في تقديم حلول للمشكلات المتعلقة بتنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية، وتتميز بأنها تُسهم في الحد من ظاهرة الفساد المالي حيث تقلل من التلاعب والغش بالإضافة إلى استخدام مبدأ الشفافية والمشاركة، وتخفيض عجز الموازنة بشكل عام والجانب الاستثماري بشكل خاص، وترشيد القرارات المالية واستخدام اللامركزية وتحديد المسؤولية وتنفيذ الاستثمارات المستهدفة مع الحفاظ على التوازنات المالية، وتعمل على تخفيف المخاطر التي تواجه الدولة سواء في التمويل أو البناء أو التشغيل أو الصيانة لتلك المشروعات، وايضًا استفادة الدولة من التطور التكنولوجي في القطاع الخاص والارتقاء بجودة الخدمات المُقدمة ( Robinson, 2000, p. 8 – p.88 United Nations Industrial Development Organization, 1996, p. 8 – p.88 ) .

٣/٥/٢/١ : عيوب الموازنة التعاقدية :

يواجه هذا الأسلوب بعض من المشكلات في التطبيق منها صعوبة إعداد البنية التحتية من التشريعات والقوانين والأنظمة بسبب جمود القوانين واللوائح والأنظمة الحالية، وقصور النظام المحاسبي عند إعداد وتقييم دراسات الجدوى وتحديد تكلفة البدائل، وسيطرة رأس المال الاجنبي على اقتصاد الدول النامية من خلال السماح بتملك الأجانب للمشروعات الاستراتيجية لفترة طويلة، وارتفاع تكلفة الخدمة المُقدمة للمواطن وبالتالي يزيد العبء على المواطن ( ايهاب عبد المنعم، ٢٠١٧، ص ٢٦١ – باسم نعيم، ٢٠١٠، ص ٤٢٩ – سمير سعيد، ٢٠١٠، ص ٩٨ ) .

## الخاتمة :

خلصت الدراسة إلى أن الموازنة التقليدية من أقدم أنواع الموازنات وأكثرها انتشارًا على مستوى العالم فهي تركز على الرقابة المالية فقط، ومن أهم مميزاتها أنها يمكن إعدادها بسهولة وسهولة فهمها والرقابة عليها، ولكن كان لها كثيرًا من العيوب أهمها أنها عدم وجود مرونة في التطبيق، ولا تأخذ في الاعتبار الهدف من الاتفاق ولكن هدفها هو الصرف في ضوء الاعتمادات المقررة، لذا ظهرت موازنة البرامج والأداء لمعالجة الانتقادات والقصور في أسلوب الموازنة التقليدية، وكانت أهم مميزاتها هي تكامل بين موازنة البرامج وموازنة الأداء وإيضًا تركز على النتائج، ولكن كان لها بعض العيوب أهمها قصورها في التخطيط حيث تركز موازنة البرامج والأداء في مرحلة التخطيط على كفاءة البرامج وليست وسيلة لتحقيق الأهداف القومية، وعدم ربط الموازنة بالخطة القومية للدولة وعدم قياس فاعلية تحقيق الأهداف القومية بالإضافة إلى صعوبة وجود مقاييس لتقييم هذه البرامج.

وبناءً عليه ظهرت موازنة التخطيط والبرمجة وهي تركز على الاتجاه التخطيطي وكان من أهم ما يميزها أنها أداة دقيقة للتخطيط حيث تستخدم أدوات التحليل الاقتصادي والاحصائي والمحاسبي على المستوى القومي أو المشروعات، ولكن عانت كثيرًا من المشكلات ولم تحظا بنجاح بسبب صعوبة صياغة دالة شاملة وعدم الاهتمام بالمستويات الدنيا.

وبسبب المشكلات التي عانت منها موازنة التخطيط والبرمجة ظهرت الموازنة الصفية والتي تركز على التخطيط الإداري يعني مزيج بين التحكم الإداري والاتجاه التخطيطي، حيث أنها تطلب تبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر وعدم الالتفات إلى أي تقديرات واردة في موازنة سابقة، لافتراض أن اعتماده في الموازنة السابقة كان صفرًا، وتقوم بتخفيض النفقات من خلال وضع البرامج وتقييمها من البداية .

وأخيرًا ظهور الموازنة التعاقدية التي تعتبر الموجة الأخيرة من موجات تطوير التي توصلت إليها إعداد الموازنات الحكومية لرغبة الدولة من الاستفادة من التعاقد مع القطاع الخاص، وتمثل أهم مميزاتها هي الحد من ظاهرة الفساد المالي حيث تقلل من التلاعب والغش وتخفيض عجز الموازنة بشكل عام وفي الجانب الاستثماري، وتخفيف مخاطر التي تواجه الدولة سواء في التمويل أو البناء أو التشغيل أو الصيانة لتلك المشروعات، ويساهم التعاقد مع القطاع الخاص في استغلال الخبرات القطاع الخاص في سواء إدارة المشاريع والقياس والتطوير أو استخدام التكنولوجيا الحديثة، بينما

يعاني ايضاً ذلك الأسلوب من عيوب أهمها جمود القوانين واللوائح داخل الدولة، وسيطرة المال الاجنبي .

لذلك نجد أن الموازنة العامة تنال أهمية عالمي وهناك محاولات كثيرة لتطويرها، والاتجاه نحو الأساليب الحديثة تعد من المتطلبات العالمية، ورغم ذلك أنه تحمل الأساليب الحديثة عيوب تعوق تطبيقها، وتحتاج الدولة إلى دراسة الأسلوب المقترح تطبيقه لتوفير المقومات الاساسية وضمان نجاحها.

### قائمة المراجع :

- د. أحمد هاني بحيري، (٢٠٠٨)، "نظم الموازنة العامة للدولة"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد ٣٠، عدد ٢، ص ص ١٥ - ٦٩.
- أشرف جابر رضوان، (٢٠١٥)، " اطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي :دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- اعتدال محمد سعيد، (٢٠١٥) ، " الموازنة التعاقدية ودورها في تحسين المساءلة المحاسبية والادارية وكفاءة الرقابة على المال العام اللازمة لإعادة اعمار قطاع غزه "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس، مجلد ٦، ص ص ٨٠-١٠٨
- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، (٢٠٠٩)، " أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، ودور الجهاز الأعلى للرقابة في ذلك "، بيروت، لبنان.
- القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٧٣، بشأن إعداد الخطة العامة للدولة ومتابعة تنفيذها ، متاح على :

[http://www.asa.gov.eg/attach/665\\_law\\_70\\_1973.pdf](http://www.asa.gov.eg/attach/665_law_70_1973.pdf)

- أيام ياسين، (٢٠١٨)، "إمكانية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة للتخطيط والرقابة في الموازنة الاستثمارية: دراسة ميدانية في مجلس مدينة اللاذقية"، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حماة، سوريا .
- إيهاب عبد المنعم مصطفى، (٢٠١٧)، "دور الموازنة العامة في تحقيق التنمية المستدامة في ضوء التشريعات البيئية والمالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم اقتصاد والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة المنوفية .
- د. باسم نعيم عوض، (٢٠١٠)، "الرقابة المالية للجهاز المركزي للمحاسبات : دراسة مقارنة في التشريعات المختلفة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المالية العامة والتشريعات الاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة بني سويف .
- بوخاري إسماعيل، (٢٠١٨)، "دور البرمجة الخطية في إعداد الموازنات التقديرية للإنتاج: دراسة حالة مؤسسة البناءات المعدنية للجنوب بأدرار"، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر .
- د. جيهان عبد اللطيف الرفاعي، (٢٠١٠)، "الرقابة على الموازنة العامة للدولة: دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم الاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة طنطا .
- حسن أحمد عبد الرحمن، (٢٠١٠)، "تموذج محاسبي مقترح لتطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية: دراسة نظرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان .
- حسن عبدالكريم، محمد خالد، (٢٠٠٧) "الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة: دراسة ميدانية للموازنة العراقية"، مجلد الإدارة والاقتصاد، العدد ٦٤، ص ٩٢-١١٩ .

- حسين مصطفى هلاي، (٢٠١١)، " موازنة البرامج والاداء : نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة "، مؤتمر إعادة هندسة الاجراءات ودورها في التطوير الاداري، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الادارية، ص ص ٣٣٩-٣٥٧ .
- ستار جابر الحجامي، ومازن عباس المياحي، (٢٠١٦)، "تأثير تطبيقات الموازنة التعاقدية في رقابة وتقييم الأداء للمشاريع الاستثمارية: بحث تطبيقي على موازنات مشاريع تنمية الأقاليم في العراق"، المجلة الدولية لأبحاث العلوم الإنسانية، المجلد ١، العدد ٢، ص ص ١-٣٠.
- د. سمير سعد مرقس، (٢٠١٠)، " المعاملة الضريبية للشركات التي تقوم بتنفيذ مشروعات الخدمات والمرافق بنظام حق الانتفاع B.O.T. :دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه غير منشوره، قسم المالية العامة والتشريعات الاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة بني سويف.
- صلاح محمد محمود، (٢٠٠٦)، "موازنة البرامج والاداء كأداة لتقييم الاداء الحكومي"، ندوة الاساليب الحديثة في قياس الاداء الحكومي، شرم الشيخ، مصر، ص ص ٢٤٥-٢٥٧ .
- كمال إبراهيم حميدة، (٢٠٠٦)، "الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة مع دراسة بعض التطبيقات العلمية في مصر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المالية والتشريعات الاقتصادية والضريبية، كلية الحقوق، جامعة بني سويف .
- د. عبد الرازق قاسم الشحادة، ود. سمير إبراهيم البرغوثي، ود. عطا الله محمد القطيش، ود. مراد مصلح الردايدة، (٢٠١١)، "المحاسبة الحكومية"، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- ا. د. عثمان محمد ياسين فراج، (٢٠١٧)، " المحاسبة الحكومية والقومية"، مذكرة محاضرات لطلبة الفرقة الرابعة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي .

- محمد رشيد عبده ، علاء الدين محمد الدميري، (٢٠٠٤)، "دراسات في المحاسبة الحكومية: النسق الفكري وقضايا التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية .
- د. مصطفى عطية السيد،(٢٠٠٤)،"تطوير إعداد موازنة البرامج و الأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٨، العدد ١ ، ص ص ٦٢-١٠٧ .
- هشام عبد الرحمن الدجج، (٢٠١٨)، "استخدام موازنة البرامج والأداء في تخطيط البرامج التدريبية بهدف رفع كفاءة أداء العاملين بالمحليات :دراسة تطبيقية على مديرية التنظيم والإدارة بمحافظة القليوبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ،جامعة بنها .
- Alain, A.& Melegy, M., (2017), "Planning And Performance Budgeting System In Public Sector Organizations: An Analytical Study In Saudi Arabian Context ", International business research, Volume 10, issue 4, pp.157-166.
- Al Saqqa ,M. ,(2013), " To What Extent NGOs In Gaza Applying Performance &Programs-Based Budgeting PPBB(From Seniors Perspective) ", MSc, Islamic university of Gaza ,Palestine.
- Bommer , M. ,Blair ,F., Goodgion ,G., &Pease ,V., "Zero base budgeting for human service agencies" , Compute Environ Urban systems ,Volume 5, 1980 ,pp.105-113.

–Government finance officers association,(2011), " Zero base budgeting : modern experiences and current perspectives ", Research and Consulting center.

–Global Innovative Leadership Module, (2015), " Budget and financial planning " , Erasmus+ Strategic Partnership for Youth.

[www.eleaderstochange.com](http://www.eleaderstochange.com)

–Gulpenko, K., Tumashik, N., Filiasova, Y. & Ritman, N., (2017), "Budgeting fundamentals analysis for the purposes of organizational budgetary policy development ", MATEC web of conferences 106, Russia, pp.1–8.

–Ibrahim, M., Shettima, A., Mustapha, B., Yusuf, M., & Makama, U., ( 2018), " Understanding The Predictor Of Zero– Based Budget Adoption In Borno State" , Saudi journal of business and management studies , Volume 3, Issue 1, Jan., pp.16–23 . Available at “

[https://www.researchgate.net/publication/322196375\\_zero-based\\_budget?enrichId=rgreq-d42bfe9cf5a882477a5b98ee42b3e381-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzMyMjE5NjM3NTtBUzo1OTlwNTgwNDk4OTIzNjJAMTUxODE2OTA0NzcwOQ%3D%3D&el=1\\_x\\_2&\\_esc=publicationCoverPdf](https://www.researchgate.net/publication/322196375_zero-based_budget?enrichId=rgreq-d42bfe9cf5a882477a5b98ee42b3e381-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzMyMjE5NjM3NTtBUzo1OTlwNTgwNDk4OTIzNjJAMTUxODE2OTA0NzcwOQ%3D%3D&el=1_x_2&_esc=publicationCoverPdf)

- Larry, M. & Christopher, J., (2009), "budgeting and decision making ", Ventus publishing Aps.
- Robert, J., Craig, D, (2009), " Governmental and nonprofit accounting : theory and practice ", Seventh edition, Pearson education Inc., New Jersey, USA.
- Robinson , M., (2000) " Contract Budgeting ", Public Administration , Volume 78,No.1 ,PP.75-90.
- The Institute of company secretaries of India, (2017), "Cost and management accounting ", module 1, paper 2, Delhi company services, Dwarka, Delhi, India.
- United Nations Industrial Development Organization, (1996), " guidelines for infrastructure development through Build- Operate- Transfer B.O.T. projects" , Unido Publication, Vienna, Available at :  
<https://www.unido.org/guidelines-infrastructure-development-through-build-operate-transfer-bot-projects>