

**ميزانية الأساس الصفري**  
**المفهوم، التقييم، الإعداد**

دكتور

هيثم محمد حرمي شريف

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد

كلية القانون الجامعة الأمريكية في الإمارات

في ظل التغيرات الاقتصادية والانفتاح على العالم الخارجي، والتطور التكنولوجي للعلوم المختلفة وتعدد المجالات التي تستوجب أن تتدخل فيها الدولة، لضرورة ديمومة الحياة والتي تتطلب استخدام الموارد المتاحة في المجالات التي تخدم المجتمع وتحقق رفاهيته، وضرورة أن توجه الموارد في المكان الصحيح، و للغرض الأكثر أهمية والذي يفترض أن يكون بأقل كلفة للحصول على أكبر منفعة. (1)

برزت أهمية اعتماد أسلوب سليم ومتقدم في تقدير المصروفات العامة لوحدة الدول المختلفة باستخدام الموازنة الصفرية التي حققت الكثير من النجاحات في الدول ومؤسسات العالم التي تأخذ بها لما تتميز به من أنها سائدة للإنفاق الاستراتيجي والاستثماري، حيث تعتبر من أهم الأدوات الرئيسية وراء انجازات الأداء العام. (2)

وبصفة عامة جاءت الموازنة الصفرية لتخدم أهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفعالية أكبر في أداء الأنشطة الحكومية حيث يسمح بإعطاء الأولوية في التخصيص للمشاريع والبرامج ذات الأهمية الأعلى وتخفيض مخصصات البرامج ذات الأولوية المتدنية أو إلغاؤها، مما يحسن فاعلية البرامج بشكل كبير، ويساعد على عادة تخصيص الموارد بشكل أفضل.

وقد برزت في السنوات العشر الأخيرة كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة (3) خاصة وأنها تعد فلسفة متكاملة

1- أكد يونس حاجي الخوري وكيل وزارة المالية أن الإمارات تطبق الميزانية الصفرية و تأخذ بمبدأ توازن والميزانية بحسب قرار مجلس الوزراء ١/١٨١ لسنة ٢٠٠٨، الاعتمادات بمشروع الميزانية العامة للاتحاد لعام ٢٠١٥ شهدت نمواً بنسبة ٦.٣٢ % وقيمة ٢.٩٢ مليار درهم مقارنة باعتمادات السنة المالية ٢٠١٤ التي بلغت ٤٦.١٨ مليار درهم حيث تعد الأكبر في تاريخ

الإيرادات: ٤٦١٨٠.٠٤٩١٠٠

النفقات: ٤٦١٨٠.٠٤٩١٠٠

العجز التمويلي: ٠٠

انظر: موقع وزارة المالية لدولة الإمارات [www.mof.gov.ae](http://www.mof.gov.ae) في ٢٥/١١/٢٠١٤

2- Kathryn. Batrol and David martin "Management" McGraw-Hill, INC. 1991 , P 595

3- د/زكريا محمد بيومي: الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة، مجلة القانون والاقتصاد، السنة الواحدة والخمسون، مطبعة جامعة القاهرة، مصر ١٩٨٣ ص ١٤

تتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند إلى فكر علمي منطقي متقدم يساعد على توفير أفضل الظروف للإبداع والابتكار والتخلص من الروتين الحكومي، وذلك من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية، والتكيف مع الظروف غير المستقرة والمعاكسة. (١)

### إشكالية البحث

تدور إشكالية البحث حول إعداد، وتنفيذ، الموازنة الصفرية وفق أسس علمية تكفل الوصول إلى تقديرات دقيقة بهدف تحقيق الأهداف المرجوة، خاصة في ظل الموارد المحدودة، والاستخدامات غير المحدودة، نتيجة قيام الدول بالتدخل في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي، بهدف توفير الرعاية والرفاهية للمواطنين بحيث تعد نموذج يمكن الأخذ به لما حققه من نجاحات عند تطبيقه.

### أهداف الدراسة

١- بيان إجراءات، وطرق إعداد ميزانية الأساس الصفري، و تطورها في الفكر المالي المعاصر .

٢- بيان انتظام أوجه الإنفاق طبقاً للخطط الموضوعة و في إطار السياسة المقررة لتحقيق الأهداف المحددة في ظل ميزانية الأساس الصفري.

٣- التعرف علي المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفرية.

### أهمية الدراسة

١. إمكانية رفع كفاءة مستوى تخطيط وتنفيذ الموازنة العامة عند تطبيق الأسلوب الصفري.

٢. يوفر إمكانية التحكم بالنفقات بما ينعكس إيجاباً على الموازنة كونه سيتم إجراء مسح شامل لجميع احتياجات الوزارات وفق أحدث الأساليب العلمية في تقدير الإيرادات المحلية والنفقات العامة على المدى القصير والمتوسط، بحيث تتم مراعاة التطورات والمستجدات الاقتصادية، المحلية والدولية بما يساعد وزارة

---

<sup>1</sup> -L.Philip,Introduction a"Lexercice du pouvoir Financier du pariement"ECONOMICA,1996,P.4

المالية في تحديد توجهات السياسة المالية ورسم أبعادها المستقبلية وبما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد الوطني.

٣. حداثة موضوع البحث كونه يتعرض إلى أسلوب جديد في إعداد الموازنة ولم يحظى بالاهتمام الكافي ومن الناحية العملية فإنه سيقدم توصيات لإعداد الموازنة العامة بفاعلية وكفاءة.

### منهج البحث

اعتمد البحث منهجاً علمياً موضوعياً يتلخص في الآتي:

- المنهج الاستقرائي: في مجال تحديد نطاق المشكلة، وفهم العلاقات القائمة بين صورها ومصادرها، وأسبابها المختلفة، وكذلك بشأن استيعاب علاقات الربط بين أسبابها ونتائجها، وبيئها وبين غيرها من الظواهر المالية المرتبطة بها والمؤثرة فيها.

- المنهج المقارن: الذي يقوم على المقارنة بين الموازنات المختلفة، والموازنة الصفرية لبيان ما تتميز به من فكر علمي منطقي متقدم يساعد على توفير الظروف للإبداع والابتكار والتخلص من الروتين الحكومي.

### خطة البحث

وفي ضوء ما تقدم يتم تقسيم هذا البحث على النحو التالي:

- المبحث الأول: ميزانية الأساس الصفري المفهوم، والتقييم.
- المبحث الثاني: خطوات إعداد ميزانية الأساس الصفري .
- المبحث الثالث: أنواع الموازنات ومقارنتها بالموازنة الصفرية .
- الخاتمة
- المراجع

## المبحث الأول

### ميزانية الأساس الصفري المفهوم، والتقييم

تمهيد:

فكرة إعداد الموازنات تتواجد منذ القدم، والقرآن الكريم أول من أشار إلى مفهوم الموازنة من خلال قصة نبي الله يوسف عليه السلام، فقد كانت فكرته التي عرضها على ملك مصر بأن يضع تقنيناً أشار به في استهلاك الغلال خلال السنوات السمان حتى تنتهي السنوات العجاف، حيث أصبحت هذه الفكرة فيما بعد والتي درساً وعلماً يستفاد منه في عمل الموازنات بكافة أشكالها وأنواعها، وكذلك كانت محوراً أساسياً لعلم الاقتصاد<sup>(1)</sup>

ويتضح ذلك من قوله تعالى " قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعَ شِدَادٍ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَحْصِنُونَ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ" يوسف

٤٧،٤٨

تعتبر هذه أول موازنة تقديرية لما تحتاجه الدولة من القمح، ولمدة ١٥ عام متوالية للتغلب على المجاعة في مصر في حينه، وجاءت الرسالة الإسلامية التي لها الفضل الأول في تطوير الأفكار الاقتصادية إلى شكلها المعاصر والتي كان لها الدور الكبير في تنظيم القطاع العام المتمثل بالدولة، لذلك كانت الحكومات المركزية تعد الموازنات، عن طريق تقدير نفقاتها وإيراداتها المختلفة المتوقعة.

مصطلح الموازنة في الفكر المعاصر أصبح يطلق علي عدة أنواع، منها الموازنة التخطيطية، والتقديرية والرقابية، وكل هذا يعتبر صفة من صفات الموازنة، وتستخدم عند الحديث عن الموازنة، فمصطلح الموازنة، التخطيطية كونها خطة للمستقبل، والموازنة التقديرية لأنها تحتوي على بيانات تقديرية وليست فعلية، ويطلق عليها الرقابية لأنها تستخدم كأداة للرقابة، حيث تمثل الأساس الذي تقارن به التكلفة

1- فاطمة احمد عبد الله، الرقابة على تنفيذ الميزانية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، العراق ١٩٩٩، ص ٥

الفعالية لكشف الانحرافات أو الاختلافات بينهما، وهذا يساعد الإدارة على القيام بمهمة الرقابة.

عرفتها جمعية المحاسبين القانونيين في نيويورك CPAS على أنها " إيرادات تقديرية مستقبلية " (1)

ويمكن تعريفها بأنها " الوثيقة التي تتضمن تقديرات السلطة التنفيذية لأعباء وموارد الدولة، عن فترة زمنية قادمة، تقدر بعام واحد ويكون مصدقا عليها من السلطة التشريعية، وتنعكس بطبيعتها، اختيارات الحكومة السياسية والاقتصادية والاجتماعية(2)

وقد عرف القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ الموازنة المصرية بأنها " البرنامج المالي للخطة لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية، وبما يتماشى مع السياسة العامة للدولة". إذا يمكن القول بأن الميزانية كشف بالإيرادات العامة والنفقات العامة المقدره على أسس علمية لسنة قادمة وتكمن

أهميتها في انها أداة تغيير وتطوير، وتشكل إطلالة على المستقبل، تتجسد فيها حاجات الدولة وأماني الناس، وعلى هذا الأساس ترتبط الموازنة العامة بالرؤية الاقتصادية والإنمائية الشاملة للدول.

وفي ضوء ما سبق سوف يتم تقسم المبحث على النحو التالي:

المطالب الأول : مفهوم ميزانية الأساس الصفري.

المطلب الثاني: تقييم ميزانية الأساس الصفري

1- New York State Society of Accounting Terminology Guide Public Relations Department, New York. of CPAs(2005)

2- د/ طارق محمود عبد السلام السالوس:المالية العامة، دراسة تطبيقية على دولة الإمارات، جامعة الجزيرة دبي ٢٠١٢ ص ٢٠٩

## المطالب الأول

### مفهوم ميزانية الأساس الصفري Zero-Base Budgeting

لفظ الصفرية لا يعني إنكار الجهود السابقة وعدم استمرارية البرامج والأنشطة وما يعكسه ذلك من آثار سلبية ، وإنما القصد أنها أداة لسد أوجه القصور الموجود في أساليب إعداد الموازنات وذلك بهدف الوصول إلي التوزيع الأمثل للموارد المتاحة خاصة في البلدان النامية التي تفتقر عادة إلى الموارد ومن ثم يستلزم إعداد الموازنة الصفرية، أن يتم بصورة تفصيلية، بحيث تلقي على عاتق الجهات الإدارية إعداد تقديراتها من البداية ، حسب احتياجاتها ، وبدون التأثير التام بالإنفاق والإعتمادات السابقة، تبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر **Justify From Zero** بافتراض أن اعتماده في الموازنة السابقة كان صفراً، ومن ثم فإن هذا الأسلوب يمكن أن يحقق وفورات كبيرة في الإنفاق العام.

عرفها الرائد الأول لهذا النوع من الموازنة **Peter A. Pyhrr** "أنها أداة إدارية عملية لتقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيه ونقل المخصصات المالية من برامج ذات أفضلية متدنية إلى برامج ذات أولوية عالية وهذا يؤدي إلى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم المخصصات المالية المعتمدة وإنها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة. (1)

<sup>1</sup>- يرجع اليبعد التاريخي لفكرة إعداد الموازنة الصفرية لعام 1924م **E Hilton young** حيث كان المسئول عن الموازنة العامة في المملكة المتحدة، وفي 1924م تم تجربتها في وزارة الزراعة الأمريكية ولكنها فشلت لتكلفتها المرتفعة، ولكن تم تطويرها 1968م بواسطة **peter pyhrr** كان يعمل مديراً للرقابة والبحوث بشركة **taxes** حيث قام بإعداد موازنة إدارته وفقاً لهذا الأسلوب وعام 1971م عمم على كل إدارات الشركة، فحقق نجاحاً، ويطبق في القطاع الحكومي في ولاية جورجيا عام 1984م انظر:

- "The Government Finance Officers Association " Zero-Base Budgeting" Research and Consulting Center 203 N. LaSalle Street, Suite 2700 Chicago, IL 60601 © 2011 P:6
- بهاء الدين أحمد العريني: إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري، رسالة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل-الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين 2007م ص 29
- **pyhrr. Peter A., "The Zero-Base Approach to Government Budgeting". Public Administration Review. Washington. Jan/Feb. 1977. Vol. 37, pg1**

وهي تعد<sup>(١)</sup>،تقدير المصروفات كل فترة مالية جديدة، يتم إعدادها في فترات منتظمة،بناء على قاعدة الصفر بحيث يتم تحديد تكلفة كافة أنشطة وخدمات الجهة وتحليل تكلفتها ثم تبنى الميزانية،ضمن السقف المحدد لها مسبقاً،بغض النظر عما إذا كانت أعلى أو أقل من الميزانية السابقة وتحدد تكلفة إجمالي الميزانية بشكل تصاعدي للأنشطة،ترتكز الميزانية الصفرية على التكلفة وأولويات الأنشطة وحسن استخدام الموارد المالية.

إذا بناء الميزانية لا يتعارض مع نظام التخطيط والبرمجة بل يعمل على تدعيمه فأعداد الميزانية على الأساس الصفري يبدأ بصياغة الأهداف ثم تقويم البرامج ثم اتخاذ القرار ثم إعداد الميزانية،إذا يتطلب إعداد الموازنة مشاركة جميع المديرين في جميع المستويات الإدارية بالمنشأة،وإغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة، مالية حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس" من الصفر "ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى لسبب كونه تم اعتماده سابق<sup>(٢)</sup>

إذا هي أسلوب متطور لعمل نظام الميزانية يتمثل في منطقه برفض افتراض جمود محددات اتخاذ قرارات تخصيص الموارد، و يعتمد إلي استمرار تقييم كل من البرامج الجديدة، وبعض البرامج القائمة،علي فترات وعند مستويات معينة من الإنفاق،وفقا لما يطرأ علي محددات اتخاذ قرارات تخصيص الموارد،وخطط التشغيل ومعايير الأداء من تغيرات بما يضمن استمرار الفاعلية في تخصيص الموارد، والكفاءة في استخدامها<sup>(٣)</sup>.

وفي ضوء ذلك سوف يتم تقسيم المطلب إلى الآتي:

الفرع الأول : أبعاد الميزانية الصفرية.

الفرع الثاني: خصائص الميزانية الصفرية .

١: اعداد الميزانية العامة للاتحاد -وزارة المالية الإمارات العربية المتحدة نوفمبر ٢٠١٥ ص١١

2- Richard E. Miller "zero-base Budgets". The Bureaucrat, (1977), vol . 5.pg 405



## الفرع الأول

### أبعاد الميزانية الصفرية

كما أن للميزانية أبعاداً تقف وراء الأرقام، وعلى الرغم من اختلافات طرق إعداد الميزانية والرقابة عليها من دولة لأخرى إلا أن ما يجمعها الأبعاد الآتية<sup>(١)</sup>

#### أ. البعد السياسي

ينعكس البعد السياسي للدولة في الإعداد والتشريع، حيث تختلف إجراءات اعتماد الميزانية في الدول الديمقراطية عنها في الدول الاستبدادية، ففي الأولي تقوم السلطة التشريعية بدور فعال في ذلك بينما تقوم بدور صوري في الأخيرة، الأمر الذي يمكن أن تتشكل معه الفلسفة السياسية للحكم من خلال موازنة الدولة<sup>(٢)</sup>

#### ب. البعد الاقتصادي

الأهداف الاقتصادية الملقاة على عاتق الميزانية متعددة ومتغيرة من سنة لأخرى، ومنها ما هو طويل الأجل، ومنها ما هو قصير الأجل، كما أنها تساهم في تحقيق الفلسفة الاقتصادية للدولة مثال " الحد من التقلبات الاقتصادية، وحماية المنتج الوطني، وتوجيه الاستثمارات، وتشجيعها تجاه قطاع معين بواسطة المحفزات المالية التي تتضمنها

#### ج. البعد المالي

تعد الميزانية العامة هي البوصلة التي تهدي بها الدولة علي سلامة مركزها المالي واتجاهه سواء كان عجزاً أم فائضاً "من خلال أرقام النفقات العامة والإيرادات العامة"، كما أنها تساعد الأفراد علي رسم الخطط المالية لما تتضمنه من مبالغ مستهدفة من الضرائب والرسوم<sup>(٣)</sup>

<sup>1</sup> - أمين نمبر الصالح : "العلاقة بين مخاطر أسعار النفط وقرارات الموازنة العامة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، ٢٠٠٨ ص٧

<sup>2</sup> - د/ عادل احمد حشيش: اقتصاديات المالية العامة (اصول الفن المالي) مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية -حصر ١٩٨٢ م ص٣١٦

<sup>3</sup> - يراجع هنا

- Muse grave, Rehand and Muse grave, Peggy, , Public Finance in Theory
- and Practice, McGraw-Hill, 5th ed., California University. 1989. P16

## د. البعد الاجتماعي

يحتل البعد الاجتماعي أهمية كبرى عند إعداد الميزانية، حيث تعد الحقوق الاجتماعية محل اهتمام دولي، عن طريق الميزانية يتم تحويل الالتزامات القانونية، والسياسة الاجتماعية إلى واقع ملموس مثال " ما ينفق علي التعليم، والصحة، والإعانات، وإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة للحد من التفاوت الاجتماعي" وبالتالي يمكن معرفة السياسة الاجتماعية التي تؤمن بها الدول.

### الفرع الثاني

#### خصائص الميزانية الصفرية<sup>(١)</sup>

تتميز الميزانية بعدة خصائص تتمثل في الآتي:

- فحص كل الأنشطة على أساس البداية من الصفر، دون التأثير بالاعتمادات والإنفاقات السابقة.
- تحديد البرامج التي يجب تنفيذها والتي يجب استبعادها، مع تبرير كل البرامج المقترحة،
- اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة.
- تحديد وبشكل سريع لأي قصور في فعالية التخطيط، أو عدم التنسيق الجيد للأنشطة المتشابكة لبعض الوحدات الإدارية، والتصحيح في الوقت المناسب.
- رفع الروح المعنوية للمشاركين في إعداد الموازنة لشعورهم بحاجة الآخرين لجهودهم.
- عدم وجود نماذج تخطيطية ثابتة، وذلك لأنها تخضع للتعديل باستمرار، مما يؤدي إلى أن يتخلص المديرين من مشكلة التجمد أمام النماذج الثابتة.
- يكون لدى الإدارة العليا مرونة كبيرة في إعادة تخصيص الموارد، لما تسمح به من تحويلات في الموازنة فيما بين الإدارات نتيجة وجود مجموعات القرار.

## المطلب الثاني

### تقييم موازنة الأساس الصفري

نظرا لحدائة عهد الموازنة الصفرية في التطبيق وحيث أنها مازالت في طور التجريب والمحاولة فإنه لا يمكن الحكم عليها وتقييمها بطريقة حاسمة، وبالرغم من أن الموازنة الصفرية حاولت علاج أوجه القصور في نظم الموازنة السابقة فقد أوضح التطبيق العملي بعض المشاكل ، و إيجابيات عديدة من أهمها وضع نهاية للبرامج الحكومية التي يثبت فشلها والتخلص منها ، كما أنها تلقي الضوء على جوانب التخفيض في موازنة الجهات المختلفة أو التوسعات في الموازنة الخاصة بها، كما أنها توفر معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات، وبالإضافة إلى ذلك فإنها تتيح الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا للمشاركة بالإضافة إلى أنها تتطلب التخطيط السليم قبل إعداد الموازنة.

وفي ضوء ذلك سوف يتم تقسيم المطلب إلي الآتي

الفرع الأول: مميزات الميزانية الصفرية.

الفرع الثاني : الصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة الأساس الصفري.

#### الفرع الأول

##### مميزات الميزانية الصفرية

١. تحسين إعداد الخطط والموازنات<sup>(١)</sup>

حيث يتم فحص كل الأنشطة علي أساس البداية من الصفر، وبالتالي تحديد البرامج التي يجب تنفيذها والتي يتم استبعادها، دون التأثير بالاعتمادات السابقة والإنفاق، مما يؤدي إلي فاعلية تخصيص الموارد.

يتم اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة ،ويمكن تحديد بشكل سريع لأي نقص في فاعلية التخطيط ،أو التنسيق بين الأنشطة المتشابهة في الوحدات

١- يراجع هنا:

• محمد الشناوي: تطوير موازنة الأساس الصفري لترشيد القرارات الإدارية في الصناعة بالتطبيق على قطاع الصناعات الدوائية في مصر، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، مصر ١٩٨٤ص١٦٠.

• Katugampola B. "Zero-Base Budgeting". Management Accounting – London. December 1977. Vol. 55, pg 492

المختلفة، وبالتالي التدخل في الوقت الملائم، مع عدم التقيد بنماذج تخطيطية ثابتة، لأنها تخضع للتعديل باستمرار، مما يؤدي أن يتخلص المديرين من مشكلة التجمد.

### ب. استمرار الحصول على فوائد خلال سنة التشغيل

بعد الانتهاء من إعداد الموازنة وبدء تنفيذها، هناك العديد من الفوائد تتحقق نتيجة إعداد الموازنة على أساس الصفري خلال سنة التشغيل منها:

- يصبح لدى المديرين رغبة بالاستمرار في عملية التقييم التفصيلية لعملياتهم والكفاءة الإنتاجية، وفعالية التكاليف، وليس فقط خلال دورة الموازنة ولكن أيضا خلال التنفيذ، فبالرغم من أن مفهوم الأساس الصفري لا يتطلب هذه الاستمرارية في التقييم إلا إنه يصبح من المؤلف لدى المديرين إجراء دراسات وتحسينات خلال التنفيذ.
- عند إضافة عمل جديد غير متوقع في الموازنة التي تم الموافقة عليها، فإن مجموعات القرار ستساعد في تحديد تلك المصروفات الأخرى والتي يجب تخفيضها في هذا المجال.
- تقييم المديرين يتم خلال العام أولا بأول بالنظر إلى الأهداف والأداء والعوائد التي تم تحديدها من قبل مجموعات القرار وبالتالي في موازنتهم.
- قائمة مجموعات القرار الموافق عليها والتي تم ترتيبها حسب الأولويات، يمكن استخدامها خلال عام الموازنة، باعتبارها نقطة بداية لتبين الأنشطة التي سوف تقلص، أو تلك التي سيتم توسيعها، إذا ما طرأ تغيير على مستوى حجم الإنفاق المسموح به.
- إمكانية التحديد وبشكل سريع لتلك النشاطات التي تتميز بضعف إدارتها، وتلك الإجراءات اللازمة لأغراض عمليات المتابعة، من خلال تنفيذ الموازنة الصفرية، وبذلك تتمكن الإدارة العليا من اتخاذ الإجراءات الضرورية المناسبة لتتغلب على هذه المشاكل

ت. فوائد متمثلة في تحسين كفاءة الإدارة والمديرين<sup>(1)</sup>

- تعد عملية تعليمية يمكن أن تساعد في تطوير فريق الإدارة .
- ترفع الروح المعنوية للمشاركين في إعداد الموازنة للشعور بحاجة الآخرين لآرائهم خبراتهم مما يقود إلى درجة أعلى من التعاون الصادق.
- تساعد في تخفيض عبء العمل على المدير بعد السنة الأولى من استخدامها، عندما توجد آلية لمواجهة المشكلات وحلها.
- تحقق اللامركزية في إعداد الميزانية حيث تتدفق المعلومات الإدارية من المستوى الأدنى إلى الأعلى، مزودة الإدارة العليا بصورة عما يتم أو يمكن أن يتم على جميع المستويات مما يمكنها من تحقيق أفضل للأهداف.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني

**الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق موازنة الأساس الصفري<sup>(3)</sup>:**

1. إعداد الموازنة الصفرية يكلف وقت وجهد قد لا يستطيع معه الوحدات التوفيق بين الأهداف المستهدف تحقيقها خلال الموازنة ارتفاع تكاليف تطبيقها في بعض الأجهزة الحكومية، ولاسيما الصغيرة منها.
2. صعوبة التطبيق لأن أكثر المديرين المعنيين في العملية ليس لديهم التأهيل والمعرفة الكافية بالموازنة الصفرية وطريقة إعدادها .
3. صعوبة ترجمة الأهداف إلى مجموعات متوازنة يمكن تحليلها وقياسها.
4. ضعف أسلوب مراجعة وتقييم وترتيب المجموعات القرارية ويترك ذلك في أغلب الأحيان للحكم الشخصي وان التداخل بين هذه المجموعات يزيد من صعوبة عملية الترتيب.

<sup>1</sup> - السيد المتولي المرسي: التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم" ،  
المجلة

العربية للإدارة، عمان، ١٩٨٧ص٨٠.

Zero-Base Budgeting A Concept whose Time Has Come<sup>2</sup> G. Chris Ha  
P:4; October 2013

<sup>3</sup> - د/جمال عادل الشرايري، د/ محمد ياسين الرحاطة: إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات  
الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد - 25 العدد الأول ٢٠٠٩ ص٥١٨

٥. عدم اهتمام هذه الموازنة بالأهداف الإستراتيجية أو طويلة الأجل حيث يلاحظ التركيز على الأهداف قصيرة الأجل إلى حد كبير.

٦. تحتاج إلى بيانات كثيرة قد يتعذر توفيرها من قبل الوحدات الحكومية لإعداد الموازنة مما قد تعطل عملية تحليل السياسة العامة. (١)

٧. سلوك العاملين تجاه تطبيق النظم الجديدة والذي يبدأ دائماً بمحاولة محاربة كل جديد وعدم قبوله بسهولة والتمسك بالنظم القائمة، وهذا يحتاج إلى جهد في تنمية الشعور لديهم بعدم الرضا عن النظم الحالية ، كما يتطلب التعريف بالنظام الجديد وبيان فوائده ، والتوعية والقيادة السليمة.

### المبحث الثاني

#### خطوات إعداد وتنفيذ ميزانية الأساس الصفري

يلزم في البداية تحديد الجهة المختصة بإعداد الميزانية، ثم بيان الإجراءات التنفيذية لتحضير الميزانية،

ووبيان كيفية تنفيذ ميزانية الأساس الصفري في دولة الإمارات العربية المتحدة باعتبارها من الدول الرائدة في تنفيذ الموازنة الصفرية<sup>(٢)</sup>.

كافة الدول تقوم السلطة التنفيذية بإعداد الميزانية، بينما السلطة التشريعية تطالب السلطة التنفيذية باحترام الخطة الاقتصادية للدولة، فهي بذلك تقوم بالتوجيهات العامة ولا تتدخل في تفاصيل إعداد وتحضير الميزانية. ويبرر ذلك ما يلي

• فالسلطة التنفيذية أقدر من السلطة التشريعية في تقدير أوجه النفقات والإيرادات العامة، لأنها هي

المسئولة عن تسيير المرافق العامة فتقوم بإعداد و تحضير الميزانية وفقاً

للظروف الاقتصادية الملانمة

١-مادة (٥٣) مرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١١ بشأن قواعد إعداد الميزانية العامة والحساب

الختامي-

2- د/طارق محمود عبد السلام السالوس: المالية العامة، دراسة تطبيقية على دولة الإمارات ، مرجع سابق

ص ٢٣٥

• الميزانية تمثل النشاط المالي للدولة، لذلك وجب أن يسودها الانسجام والتوافق، ولا يتحقق هذا إذا ترك

الأمر للسلطة التشريعية ، البرلمان يقوم بإعداد ميزانية وفقا للمنتخبين فهي تخدم مصالحهم لا المصالح العامة.

تنتهي وزارة المالية من إعداد الميزانية، قبل بداية العام المالي بشهرين، بعد تدقيقها وإجراء التعديلات التي تراها ضرورية بالنظر إلى الوضع المالي للخزينة وتقديهما إلى مجلس الوزراء لاتخاذ ما يلزم لتشريعها. (1)

وتعد عملية التخطيط المسبق لأي إعداد والمبني على أسس علمية صحيحة، لابد أن يؤدي إلى نتائج سليمة وواقعية، وأكثر ما يلاحظ على إعداد الموازنات العامة في معظم دول العالم، وخاصة الدول النامية أنها تركز على أسس غير سليمة، وقد يعزو السبب إلى عدم اهتمام الحكومات بهذا الجانب وقصور الباحثين وعزوفهم على الاهتمام بذلك، مقارنة بالاهتمامات البحثية في المجالات الأخرى.

وتعتبر مرحلة إعداد التقديرات للفترة الزمنية القادمة من أهم المراحل التي تمر بها الموازنة لكونها تتضمن التعرف على الأهداف الرئيسية، والفرعية لكل وحدة حكومية، ضمن هيكل الدولة وفي ضوء الأهداف المقررة ضمن الخطة العامة لسياسة البلد.

وفي ضوء ما سبق يتم تقسيم هذا المبحث لآتي:

**المطلب الأول: خطوات إعداد ميزانية الأساس الصفري.**

1- إعداد الميزانية في دولة الإمارات العربية المتحدة

فصلت المواد (12 - 20) من القانون الاتحادي رقم 14 / 1973 والمادة 97 من المرسوم الاتحادي رقم 1977/97. والمادة 129 من الدستور قواعد إقرار الميزانية ، وذلك كما يلي:

- تبحث وزارة المالية مع كل وزارة تقدير المصروفات والإيرادات الخاصة بها على حدة، وكذلك الهيئات ذات الميزانية المستقلة، وإذا أقرت وزارة المالية مصروفات جميع الوزارات أعدت مشروع الميزانية العامة من إيرادات ومصروفات، يعرض مشروع الميزانية العامة على وزير المالية للموافقة عليه، يعرض مشروع قانون الميزانية العامة من قبل وزارة المالية على مجلس الوزراء لإقراره، يحال مشروع قانون الميزانية السنوية من مجلس الوزراء إلى المجلس الوطني الاتحادي قبل بدء السنة المالية بشهرين على الأقل لمناقشته وإبداء ملاحظاته عليه، وذلك قبل رفع مشروع الميزانية إلى المجلس الأعلى للاتحاد مصحوبة بهذه الملاحظات لإقرارها.

المطلب الثاني: تنفيذ ميزانية الأساس الصفري في دولة الإمارات العربية.

### المطلب الأول

#### خطوات إعداد ميزانية الأساس الصفري

يلعب جانب المشاركة بين كافة المستويات الإدارية دورا بارزا في إعداد ميزانية الأساس الصفري لأن تبادل المعلومات والمناقشات المتعمقة بين وزارة المالية والإدارات حول كيفية إنفاق المال، تأخذ الشكل الدائري الذي تتدفق به المعلومات من القمة إلى القاع، ثم من القاع إلى القمة، مما يؤدي إلى المزيد من التغييرات الإضافية في الميزانية، ويتضح ذلك من خلال استقراء خطوات إعداد الميزانية:<sup>(1)</sup>

#### تحديد وحدات القرار (الأهداف)

تحديد وحدات القرار تتضمن تحديد الأهداف طويلة وقصيرة الأجل، وإعادة تشكيل الهيكل التنظيمي وفقا لبرامج تحقيق الأهداف، أو وفقا لهيكل مشروعات ومهام انجاز الأعمال

ويمكن تعريفها بأنها "تمثل أي نشاط يمكن للإدارة أن تغير مدخلاته كما تمثل الوحدة القرارية أدنى المستويات

التي تشملها الموازنة والتي يمكن أن توصف بأنها نشاط، برامج، عملية، وظيفة، مركز تكلفة، أو وحدة تنظيمية يتم تحديدها بأسلوب محدد حتى يمكن مقارنتها وتقييمها إداريا " (2)

عملية تحديد وحدات القرار تتطلب وجود قدر من المعلومات عن، الأهداف الرئيسية والفرعية لكل نشاط،

وكذلك بيان للموارد المتاحة والمشروعات والأنشطة، والبرامج القائمة والجديدة وذلك بالتعرف على حجم الأعباء الملقاة على القائمين على تأدية الأعمال، وكذلك التعرف

1- Ron Shelby "Zero-Base Budgeting for the 21st Century Public Administrator" Fiscal Research Center Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University Atlanta, GA FRC Report No. 260 March 7;8-2013 P

2 - عبد الرحمن عليان: التكاليف والمحاسبة الإدارية، مصر ٢٠٠٥ ص ٣٥



على نتائج الدراسة التحليلية للبدائل المتاحة واختيار أفضل البدائل وفق أسلوب التكلفة والعائد.

وعند تحديد وحدة القرار يجب أن يؤخذ في الاعتبار حجم القرار حيث يختلف حجم وحدة القرار باختلاف الأهمية النسبية للنشاط أو البرنامج أو مركز المسؤولية فقد يكون النشاط من الكبر بحيث يتطلب تجزئته إلى أنشطة فرعية يعتبر كل منها وحدة قرار وقد يكون صغيراً لا يحتاج الأمر إلى تصغيره ويعتبر بكامله وحدة قرار وتحديد الحجم الأمثل لوحدة القرار يتوقف على مقدار النفع الذي سيعود على الوحدة التنظيمية (1)

ويجب أن تشتمل وحدة القرار على العناصر الآتية (2)

- اسم وحدة القرار.
- أهداف وحدة القرار.
- بيان كيف تعمل وحدة القرار حالياً.
- بيان البرنامج الذي بواسطته يمكن تحقيق الأهداف.
- تحديد عبء العمل ومقاييس الأداء.
- تحديد وتقويم البدائل المتاحة وطرق العمل الحالية.
- تحديد وتقويم المستويات الإضافية للخدمة والتكاليف المرتبطة بها.

وفي ضوء ذلك سوف يتم تقسيم المطلب إلى الآتي:

الفرع الأول: تقويم البرامج.

الفرع الثاني: الطرق المستخدمة في عملية ترتيب حزم القرارات

1- بهاء الدين أحمد العرينى: إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري، مرجع سابق ص ٤٩  
2- محمد أحمد البطراوي الموازنة العامة للدولة موازنة الأساس الصفري، مجلة الرأي، العدد 31 .  
مصر ٢٠٠٢ ص ٥٨

## الفرع الأول

### تقويم البرامج

هي إعادة فحص وتقييم ودراسة كل البرامج والأنشطة، بحيث يؤخذ في الاعتبار كل الوسائل البديلة لأداء الأنشطة ومستويات الأداء والموارد اللازمة لذلك وعرفت بأنه "كتلة بناء عملية الموازنة بأساس الصفر، وهي توفر وصفا وتقييما لكل وحدة قرار لمراجعة الإدارة واتخاذ القرار وتصميم شكل حزمة القرار لتوفر تقييما"<sup>(1)</sup>

و لكل وحدة قرار أن تحدد ما يلي:

- الغرض أو الهدف.
- وصف العمل ما الذي ينبغي علينا عمله وكيف سنقوم به.
- التكاليف والمنافع منها.
- قياس عبء العمل والأداء.
- الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف
- المستويات المختلفة للجهد ما هي المنافع التي تحصل عليها بالنسبة لمختلف مستويات التمويل.

والأساس في وضع حزم مجموعات القرار يكمن في تحديد وتقييم البدائل لكل نشاط وفي هذا المجال هناك

نوعين من البدائل يجب أخذهما بعين الاعتبار:

1. الطرق البديلة لأداء النشاط: ويركز هذا التحليل على الطرق المختلفة لأداء النشاط ويتم اختيار البديل الأفضل، فمثلا قرار استخدام الحاسب الآلي في حسابات المنشأة له عدة بدائل أهمها، شراء حاسب آلي أو استئجار حاسب آلي، أو نظام مشاركة الوقت، يتم تقييم كل بديل واختيار الأفضل منها، ثم يلي إعداد مجموعة

<sup>1</sup> طارق حماد الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع،

مصر ٢٠٠٥ ص ٣٣٩.

قرار واحدة موضحا بها الطريقة الموصى بها والطرق البديلة مع شرح موجز لأسباب عدم اختيار أيأ منها. (1)

ب. وضع مستويات متدرجة لجهود أداء العمل: ما أن يتم اختيار طريقة معينة لأداء العملية، أو النشاط من

بين الطرق البديلة المختلفة وتقييمها، فإنه ينبغي على المدير، أن يحدد المستويات البديلة للجهد والتمويل لأداء العملية أو النشاط وعلى المديرين وضع الحد الأدنى لمستوى الجهد الذي يجب أن يكون أدنى من المستوى الحالي للعملية وبعد ذلك يحددون مستويات إضافية أو زيادة حزم القرار المنفصلة، والمستويات الزائدة فوق الحد الأدنى قد ترفع العملية إلى أعلى من مستواه الحالي والمضاعفات عديدة للمستوى الحالي للجهد، وكل مدير يجب أن يعرض بدائل عديدة على الإدارة العليا لاتخاذ القرار منها

الاستبعاد : استبعاد العملية إذا لم تعتمد على أي حزم قرار .

تخفيض المستوى : تخفيض مستوى التمويل إذا ما وافق فقط على حزمة قرار المستوى الأدنى.

المستوى الحالي : الحفاظ على نفس المستوى من الجهد إذا كان المستوى الأدنى والمستوي الأعلى قداعتمد

مستويات متزايدة : زيادة مستويات التمويل والأداء إذا وافق على واحد أو أكثر من الزيادة فوق المستوى الحالي .

ويلاحظ أن عملية تحديد وتقييم المستوى الأدنى من الجهد، هو الوجه الأكثر صعوبة في تحليل الأساس الصفري، حيث لا يوجد رقم سحري يصلح لجميع العمليات، فتحديد رقم معين لا يكون له معنى بالنسبة لكل العمليات وعلى هذا يجب تحديد المستوى

---

From traditional budget planning to zero-" Dr Fong Chun Cheong, Steve,<sup>1</sup>  
School of Business, Macao Polytechnic Institute "based budgeting

الأدنى للجهد بمعرفة كل مدير حسب عملياته ويجب أن يكون الحد الأدنى أقل من مستوى الجهد الحالي .

### مراجعة حزم القرارات وترتيبها تفاضلياً<sup>(١)</sup>

بعد الانتهاء من عملية إنشاء حزم مجموعات القرار يتم ترتيب هذه المجموعات حسب الأهمية النسبية لكل منها، على ضوء المنافع الممكن تحقيقها من المجموعة وتكاليف تنفيذها، وتحاول عملية الترتيب أن تقدم للإدارة تقنية لتخصيص مواردها المحدودة بالإجابة على التساؤلات التالية

١- ما هي الأهداف التي يجب علينا محاولة تحقيقها ؟

٢- كم يجب علينا إنفاقه في هذه المحاولة ؟

٣- أين يجب أن يتم هذا الإنفاق ؟

وتستطيع الإدارة الإجابة على هذه الأسئلة عن طريق إعداد قائمة بكل مجموعات القرار وترتيبها على أساس

تنازلي، أي انخفاض أهميتها ومنفعتها، ويمكن للمديرين بعد ذلك تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها في

ظل كل مستوى من مستويات القرار التي تحت هذا المستوى .و ترتيب حزم القرار حسب أهميتها النسبية بين حزم القرارات الأخرى يطلق عليها عملية الترتيب التفاضلي لحزم القرار.

### الفرع الثاني

#### الطرق المستخدمة في عملية ترتيب حزم القرارات<sup>(٢)</sup>

من أهم المعايير المستخدمة المستخدمة في عملية ترتيب حزم القرارات:

١ - منار خولاني: الموازنة الصفرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية ، حالة تطبيقية محافظة ريف دمشق، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية ٢٠٠١ ص ٦٠

٢- يراجع هنا

• محمد أحمد البطراوي الموازنة العامة للدولة مرجع سابق ٥٩  
• أحمد حسن ظاهر المحاسبة الإدارية: دار وائل للنشر والتوزيع، ط١ عمان الإردن ٢٠٠٢ ص ١٨٢  
• آدم، يوحنا ، والرزق، صالح : المحاسبة الإدارية: دار وائل للنشر والتوزيع، ط١، عمان الأردن ٢٠٠٦ ص ٢٢٣

## أولاً: معدل العائد على الاستثمار:

طريقة تمكن المدراء في المؤسسة من تقييم أصولها من خلال ذلك المعدل تستطيع الإدارة توليد عائد مقبول من الاستثمار، حيث العائد علي الاستثمار = الربح التشغيلي / أصول المؤسسة

## ثانياً: صافي القيمة الحالية.

القيمة الحالية لإيرادات المؤسسة مطروحاً منها القيمة الحالية للإنفاق الاستثماري ثالثاً: طريقة المعايير المتعددة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم الاعتماد على أكثر من معيار لعملية الترتيب مثل: المهارات الفنية المتاحة، وصافي

العوائد المتوقعة، ودرجة المخاطرة النابعة من عدم اختيار بديل معين، وتستخدم هذه المعايير متجمعة لتقويم كل مجموعة ثم تأتي بعد ذلك عملية الترتيب.

## رابعاً: طريقة الاقتراع:

وتقوم هذه الطريقة على أن يقوم كل عضو بإعطاء رأيه في تركيب مجموعات القرارات، ثم بعد ذلك يتم ترتيب المجموعات وفقاً لنتيجة الاقتراع.

وبالتالي فهذا الأسلوب يهدف إلى التعرف على مجموعات القرار التي تحقق أكبر عائد للمنشأة والمجموعات

الأخرى التي تحقق أقل عائد، وذلك باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد أو العائد أو أي أسلوب علمي آخر

يفيد في عملية الدراسة التحليلية لمجموعات القرار بهدف ترتيبها تفضلياً وفق أولوياتها.

يجب أن تتم الأولوية المبدئية في المستوى التنظيمي حيث تم إعداد مجموعة القرار، بحيث يستطيع كل

مدير تقييم أهمية أنشطته ويضع أولويات مجموعات قراراته وفقاً لذلك، ثم يقوم المدير في المستوى الأعلى في السلم الإداري بفحص هذه الأولويات، ويستخدمها كمرشد لإعداد أولويات مجمعة موحدة لكل مجموعات القرار المقدمة له من

المستويات الأدنى، وتتم العملية السابقة نفسها إلى أن تصل إلى الإدارة العليا، والتي تقوم بترتيب كافة المجموعات القرارية للتنظيم بالكامل مرة أخرى فتتوفر لها الرؤية الشاملة للمشروع بالكامل.

بعد إعداد جداول الموازنة التفصيلية يجري تصعيدها إلى مستوى الإدارة العليا حيث يتم تجميع جداول الموازنة من كافة الوحدات القرارية، ويتم إعداد الموازنة في شكلها النهائي لتبدأ بعد ذلك مرحلة التنفيذ<sup>(١)</sup>، وقبل ذلك إما أن تقبل جميع الحزم وذلك لوجود موارد تكفي أو تكون الموارد لا تكفي وعلى ذلك الأمر يستلزم ما يلي :

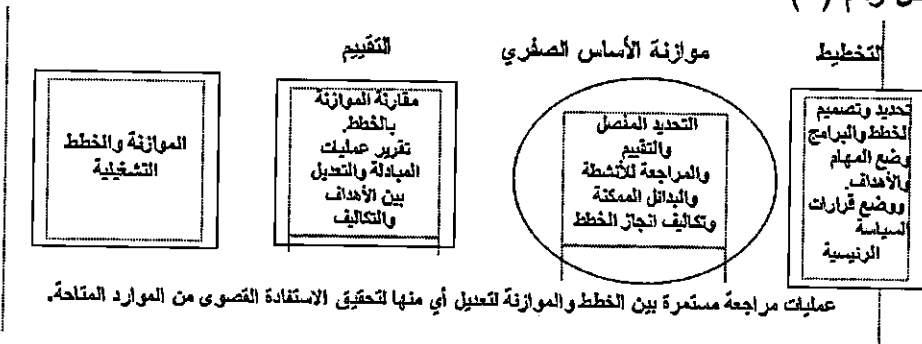
١. إعادة الترتيب إذا ثبت أن الفروض غير دقيقة.

٢. قبول مجموعات قرارات إضافية.

٣. إعادة تقييم مجموعات قرارات تحت التنفيذ للتخلص منها أو إكمالها.

ويمكن عرض عمليات التخطيط والموازنة لأسلوب Z.B.B بالشكل التالي

شكل رقم (١)



عمليات مراجعة مستمرة بين الخطط والموازنة لتعديل أي منها لتحقيق الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.

المصدر: د/ حسن عبد الكريم سلوم، د/ محمد خالد المهدي: الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة دراسة ميدانية للموازنة

العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الرابع والسبعون الجمهورية العراقية ٢٠٠٧ ص ١١٨، ١٢٠

## المطلب الثاني

### تنفيذ ميزانية الأساس الصفري في دولة الإمارات العربية

أن تطبيق الميزانية الصفرية يقلل من المصاريف الزائدة ويحد من هدر المال العام، ويساهم في الحد من التجاوزات والمخالفات المالية التي تحدث في بعض الوزارات

<sup>١</sup> - د/ محمد حجازي: المحاسبة الإدارية: الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نهضة مصر، مصر ١٩٩٨ ص ٣٥٣.

والجهات الحكومية كما تترجم استراتيجية وخطة دولة الإمارات العربية المتحدة الطموحة الرامية إلى التطوير والتحديث على مختلف الأصعدة وتقديم الجودة في نوع الخدمة المقدمة وفي وقتها المحدد.

وتعد الميزانية الصفرية عبارة عن مشروع تفصيلي للبرامج والأنشطة المدرجة في خطط الوزارات والجهات الحكومية يتم من خلاله تحديد نوع الخدمة وتكلفتها ومصاريفها التشغيلية ومخرجاتها والهدف الذي سيتحقق عند تطبيقها بما يخدم المجتمع بصورة دقيقة ومدروسة متجاوزين بذلك الإشكالية التي تعاني منها الوزارات الخاصة يتجاوز المصاريف التشغيلية لخدمة معينة أكثر من ٨٠% من الميزانية المخصصة لها. وأوضح ممثلو وزارة المالية

أنه قبل تعميم تطبيق "الميزانية الصفرية"، تمت تجربتها العام الماضي على ثلاث جهات شملت وزارتي المالية والصحة وجامعة الإمارات كمؤسسة حكومية تعليمية، وبعد صدور دراسة الجدوى تم رفع نتائجها لرئاسة مجلس الوزراء، وصدر قرار بتعميم التجربة وتطبيقها. (١)

وأضاف ممثلو "المالية" أنه قبل تعميم القرار، قامت الوزارة بعدة إجراءات ومراجعة وتقويم المشروع وتقديم التصورات والإيرادات المتوقعة عند تطبيقها سواء على مستوى الخدمات المقدمة أو الاستثمارات الحكومية ومدى استقرار دعم الحكومات المحلية للخطط خلال السنوات السابقة، وتبين أن غالبية الموازنات المحددة تغطي الخطط المقررة دون وجود فائض في الميزانيات، كما ثبت من خلال اطلاعها أيضاً على الممارسات الدولية في هذا الشأن أنه لا بد من إعادة آلية البرامج والمصروفات التشغيلية لتجاوز أية ضعف في تنفيذ البرامج الحكومية.

واعتبروا أن تطبيق الميزانية الصفرية يعد تحول في مفهوم تطبيق تكلفة الخدمة وأنه لأول مرة يتم تحديد الميزانية من خلال الموظف ومن خلال الأولويات سيتم تنفيذ

<sup>1</sup> - تصريحات ممثلي وزارة المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة خلال اجتماع (مالية المجلس الوطني) جريدة الاتحاد يوم الثلاثاء ١٣ ابريل ٢٠١٠

أهم الخدمات وإعادة هيكلة الإدارات لتوزيع الموظفين كل حسب اختصاصه وحاجة الإدارات للعدد الصحيح من الكادر الوظيفي.

وأشاروا إلى أنه سيتم تخصيص الميزانية بصورتها السنوية المعهودة، إلا أن البرامج والخطط للميزانية الصفرية لا بد أن تكون لمدة ثلاث سنوات، تعمل من خلالها الجهات المعنية بتحديد مصروفاتها وبرامجها وحاجاتها للسنوات المحددة. (1)

وفي ضوء ذلك سوف يتم تقسيم المطلب للآتي:

- الفرع الأول: مبررات تحول دولة الإمارات للميزانية الصفرية .
- الفرع الثاني: مراحل تطبيق الميزانية الصفرية في دولة الإمارات.

### الفرع الأول

#### مبررات تحول دولة الإمارات للميزانية الصفرية

1. موثمة الميزانية العامة للاتحاد مع الخطة الإستراتيجية للحكومة الاتحادية من خلال تقديم ميزانية لثلاث سنوات وربطها بالخطة الإستراتيجية للحكومة الاتحادية
2. تعزيز مبدأ الشفافية في إعداد الميزانية العامة للاتحاد من خلال تطبيق معايير الميزانية الصفرية وتسهيل إجراء المقارنات المالية بين هياكل البرامج ومعايير الأداء خلال سنوات خطة الميزانية.
3. تيسير عملية إعداد الميزانية وجعلها أكثر قدرة و سهولة من خلال تطبيق نظام آلي متطور لإعداد الميزانية وإعداد أدلة الإجراءات والاستخدام وفقاً لأفضل الممارسات العالمية برنامج "أوراكل" والذي يعمل على إعداد الميزانية إلكترونياً والابتعاد عن النمطية الورقية في إعداد الميزانيات..

1- حيث تم إعداد دراسة علمية تحليلية لأفضل الممارسات العالمية في مجال الأنظمة المطبقة في إعداد وإدارة الميزانيات العامة والمفاضلة بينها من حيث الإيجابيات والسلبيات المتوقعة واختيار أفضلها لإعداد الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة وصدر قرار مجلس الوزراء رقم ( 1 / 181 ) لسنة 2008 متضمناً الموافقة على إعداد خطة ميزانية متوسطة المدى وفقاً لمبادئ الميزانية الصفرية ووزارة المالية الإمارات العربية المتحدة، [www.mof.gov.ae](http://www.mof.gov.ae)



٤. إعداد دراسة لتنبؤات الإيرادات المتوقعة للحكومة الاتحادية لفترة ثلاث سنوات لوضوح الرؤية لمتخذي القرار لإمكانية إعداد خطة الميزانية على أسس علمية سليمة وبما يؤدي لتوازن الميزانية العامة خلال سنوات الخطة.
٥. الاستغلال الأمثل للموارد المالية الحالية بما يحقق أفضل النتائج للمجتمع و تطبيق أفضل الممارسات العالمية.
٦. تحقيق الشراكة مع الجهات الحكومية المعنية لتنفيذ الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية.

## الفرع الثاني

### مراحل تطبيق الميزانية الصفرية في دولة الإمارات

أولاً: تحديد التكلفة بشكل صحيح في هيكل البرامج:  
ترتكز المرحلة الأولى لإعداد الميزانية الصفرية على توزيع دقيق للتكاليف على هيكل البرامج، يمكن احتساب التكلفة من الميزانيات السابقة عبر عناصر التكلفة أو جميع التكاليف بشكل تصاعدي ويجري التدقيق في كل عنصر من عناصر التكلفة لمعرفة مدى إسهامه في تحقيق الأهداف الاستراتيجية التي حددت للجهات الحكومية. يجب توقع تخصيص التكلفة لكامل دورة الميزانية متوسطة المدى ثلاثية السنوات

### ثانياً: مناقشة تحديد التكلفة بالمقارنة:

حيث يتم مناقشة التكلفة بمقارنتها بالمعايير القياسية الداخلية والخارجية ذات الصلة وبتحليل أخرى للتكلفة في الجهات الحكومية.

### ثالثاً: تحديد الأولويات ضمن هيكل البرامج:

بناء على هذه التحليل يمكن ترتيب وتحديد البرامج والأنشطة حسب درجة إسهامها في تحقيق الأهداف

الاستراتيجية ويمكن تحديد أولوية البرامج والأنشطة حسب درجة استهلاكها لموارد الجهات الاتحادية ومن ثم يؤخذ القرار بتنفيذ أو عدم تنفيذ بعضها في دورة الميزانية وبالتالي يصبح التمويل متوافقاً مع الأولويات وتحسن كفاءة الصرف.

وتصدر وزارة المالية تقارير ربع سنوية عن الأداء المالي لتنفيذ الميزانية العامة، وملخصات الحساب الختامي في تقارير سنوية مفصلة للمصروفات والإيرادات، ومجموعة ملفات تضم المراسيم والقوانين والتعاميم المالية والأدلة الخاصة بقواعد إعداد الميزانية والحساب الختامي وإقال الميزانيات وكل ما من شأنه التأكيد من توفير أدوات إدارة الموارد المالية للحكومة الاتحادية بكفاءة بما يضمن شفافية المعلومات وسلامة النظام المالي وفقاً لأفضل الممارسات.

لاتخل اللامركزية الإدارية ومنح الصلاحيات للجهات الاتحادية، بمسئوليتها عن تطبيق الإجراءات والتعليمات المالية والمحاسبية للحفاظ على المال العام لديها والتصرف فيه، ولا بالمسئولية القانونية للموظفين المكلفين بالمهام الحاسبية والمالية، في حالة مخالفتهم لأحكام القانون، وتساءل كل بند من بنود الميزانية كما لو كانت جديدة قبل أن يتم تخصيص أي موارد مالية لذلك. ويبرر كل خطة من حيث التكلفة الإجمالية المعنية ومجموع الفوائد.

يتم التعامل مع مهام العمل الجديدة والتقديم على حد سواء. والتعرف بشكل صحيح على كل النشاط الإداري ومن ثم تقييمها من خلال تحليل مستويات بديلة لعملية لنفس النشاط. تصنف هذه البدائل وتحديد الأولويات النسبية لتحقيق الفعالية والكفاءة.

### المبحث الثالث

#### أنواع الموازنات ومقارنتها بالموازنة الصفرية

أنواع الموازنات تقسم الموازنات إلى العديد من الأنواع، وذلك حسب الزاوية التي ينظر من خلالها إلى

الموازنة، وبيان ذلك كما يلي:

أولاً: من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة

أ - الموازنات قصيرة الأجل **Short Term budget** :

والتي عادة ما تغطي فترة محاسبية واحدة أي أنها تختص بتغطية نشاط الوحدة المحاسبية لفترة محاسبية عادة سنة مقبلة، ويكون الهدف منها أساساً رسم برنامج العمل والرقابة على كفاية تنفيذه، أي أنها أداة تخطيطية ورقابية معاً، كما يتم تقسيم

الموازنة قصيرة الأجل عادة على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها، فالموازنة السنوية مثلاً يتم تقسيمها إلى (موازنات سنوية، أو شهرية، أو حتى أسبوعية إذا اقتضت الضرورة)

### ب - الموازنات طويلة الأجل *Long - term budget* :

والتي تغطي فترات تزيد عن فترة محاسبية واحدة، أي تغطي عدة سنوات قد تصل إلى عشر سنوات، ويطلق على الموازنة طويلة الأجل بموازنة المشروعات الرأسمالية، ويمكن أن تكون هناك موازنات متوسطة الأجل تتراوح فترتها ما بين ثلاث إلى خمس سنوات.

ثانياً: من حيث أسلوب الأعداد

مرت الموازنة العامة بالعديد من المراحل أدي أي ظهور أنواع الموازنات التالية:

- موازنة البنود
- موازنة البرامج والأداء.
- موازنة التخطيط والبرمجة.

وفي ضوء ما سبق سوف يتم تقسيم المبحث إلى الآتي :

المطلب الأول : موازنة البنود .

المطلب الثاني: موازنة البرامج والأداء .

المطلب الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة .

### المطلب الأول

#### موازنة البنود <sup>(١)</sup> Traditional Budget

تعتبر موازنة البنود أو الموازنة التقليدية من أقدم أنواع الموازنات التي تم استخدامها وما زال استخدامها جارياً حتى الآن، لما تتصف به من يسر وبساطة في إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها وتبني موازنة البنود على التئيب النوعي للنفقات، حيث يجري تصنيف المبالغ التي تخصص لكل وحدة اقتصادية، وذلك حسب

<sup>١</sup>-د/جسن عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد، والتنفيذ، والرقابة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق العدد الرابع والستون ٢٠٠٧ ص ١٠٥

الغرض من النفقة التي تسمى مواد الإنفاق أو بنود الإنفاق، مثل تقديرات الرواتب والأجور وتقديرات النفقات

الجارية والتحويلات الجارية، كما تقدر النفقات من خلال تقدير احتياجات كل وحدة اقتصادية من الموظفين والمهمات والخدمات عن السنة القادمة، مع الالتزام بتبويب الموازنة حسب أنواع النفقات وطبقا للهيكل التنظيمي، وهي تفصيل رقمي للبنود اللازمة لتشغيل الوحدة الاقتصادية، ويركز هذا الأسلوب على التبويب الإداري والنوعي، من أجل التسهيل والمساعدة في إجراءات الرقابة قبل عملية الصرف، وبعده للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للبند.

### المميزات

ويتميز أسلوب موازنة البنود بما يلي

1-يسهل عملية تبويب النفقات إلى جارية ورأسمالية لكل وحدة من وحدات

المشروع.

2-لا يوجد قيود أو قواعد يمكن على أساسها تبويب الموازنة، مما يعني سهولة

الإعداد.

3-سهولة الإعداد وبساطة تبويب النفقات وفهمها ومقارنتها.

4-موازنة البنود تساعد في استخدام مفهوم محاسبة المسؤولية، وأن بياناتها صالحة

للمقارنة ويمكن تجميعها لعدة سنوات متتالية لغرض تسهيل معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل.

5-تجعل الخلافات سهلة الحل، وخصوصا إذا كان لب المشكلة هو زيادة أو نقصان

بعض الاعتمادات، وليس خلافا على سياسات وبرامج.

### العيوب

على الرغم من هذه المميزات، فإن لهذا الأسلوب مجموعة من نقاط الضعف منها

١. عدم دقة التقديرات، حيث يتم تقدير النفقات بشكل جزافي دون الاعتماد على

أسس علمية في وضع التقديرات، أن هذا النوع من الموازنات يشجع

المسئولين على الإنفاق ، وذلك أن تقييم الأداء يميل إلى التركيز على حجم الإنفاق

٢. إن التشدد في الرقابة أدى إلى زعزعة الثقة بين الرئيس والمرؤوس والالتزام الحرفي بالقواعد والتعليمات، خوفا من الوقوع بالخطأ، والحصول على العقاب مما قلل من روح المبادرة والإبداع في العمل.

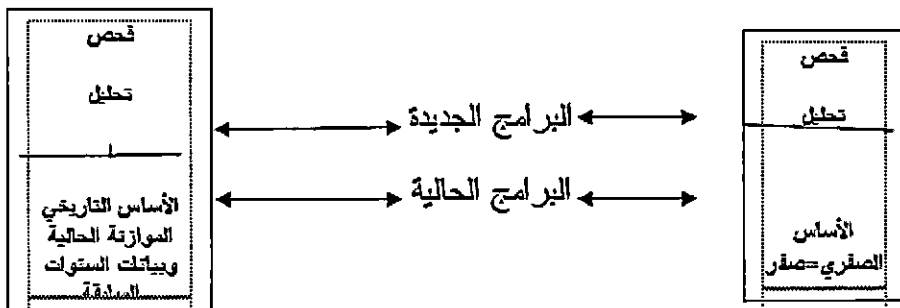
٣. يفتقر هذا النوع من الموازنات إلى وسائل المتابعة لمعرفة ما تم تنفيذه من أعمال ومشروعات، ما هي تكاليفه، ومدى تحقيق التنفيذ للنتائج المستهدفة.

٤. إهمالها لمفهوم التخطيط العلمي، حيث يتم إعدادها بناءً على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، وهذا يؤدي إلى تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا، الأمر الذي يؤدي إلى الفشل في تحديد الأهداف.

#### العلاقة بين الموازنة الصفرية والتقليدية:

يتبين من الفحص والتحليل ان المفهومين يختلفان جذريا فيتم اعتماد البرامج القائمة عند إتباع مفهوم الموازنة التقليدية بصورة آلية ولكنها تفحص وتحلل تحت مفهوم الموازنة وبيانات السنوات السابقة، أما ميزانية الأساس الصفري تقوم من نقطة بداية الصفر شأنها وفي ذلك شأن البرامج المقترحة لأول مرة.

#### جدول رقم (١)



المصدر : د/ محمد حجازي لمحاسبة الإدارة: الأساليب، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، شرقايق، مطبعة نخبة مصر ١٩٨٨ ص ٣٣٩

## المطلب الثاني

### موازنة البرامج والأداء Performance Programming Budget

وقد عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة بأنها "مجموعة الأساليب التي تمكن مديري البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد. (1)

#### أسباب التحول من نظام موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء:

وهذا النوع من الموازنات تطور حيث اهتم بنتائج وليس بوسائل التنفيذ، حيث إن الأمر استدعى تقسيم جانب النفقات في الموازنة، بطريقة توضح ما أنجزته الوحدات الاقتصادية من أهداف وأعمال، حيث اعتبر هذا النوع من الموازنات مرحلة متطورة في مفهوم الموازنات من خلال مساهمتها في إيجاد أساليب ووسائل لقياس كفاءة الوحدات الاقتصادية، في ظل موازنة البنود يتم التركيز على الإعتمادات، فتدرج الإعتمادات في الموازنة العامة ويتم التأكد من الصرف تم في حدود الإعتمادات المدرجة وفي الاغرض المخصصة لها وأن اجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية ؛ إلا أن الرأي يتجه حديثا الى التركيز بجانب ذلك على المقابل الذي يعود من هذا الإنفاق فإذا كان الإنفاق لأداء عمل ما أو خدمة ما فإن المطلوب بجانب سلامة الصرف أن يسقط الضوء على العمل الذي انجز أو

---

<sup>1</sup>ترجع أول محاولة تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى سنة 1906 ، عندما قام مكتب أبحاث بلديات نيويورك بإعداد دراسة عن موازنة الأداء على أساس النشاطات، ثم شكلت لجنة عام 1912 ، حيث أشار تقرير هذه اللجنة إلى أهمية تبويب الموازنة العامة وفقاً لهدف النشاط، إلا أن الفكرة لم تجد قبولا في ذلك الوقت، ولم تنفذ جدياً إلا في سنة 1934 ، عقب تشكيل، لجنة هوفر (Hoover) لدراسة النظام المالي والاقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية وأوصت اللجنة بضرورة إصلاح نظام الموازنة العامة وطرق تبويبها بحيث تتلائم مع الاتجاهات الإدارية الحديثة، وأن تبني الموازنات الحكومية على أساس الوظائف والأنشطة والبرامج والمشاريع، وأن الفكرة الأساسية لموازنة البرامج والأداء تستند على التحول بتعديل نظام النفقات الواجب الالتزام بها على أساس بين التكلفة الوظيفية والنشاط والمشروع، إلى قياس أداء النشاط والتعرف على برامج العمل المطلوب إنجازه، كما تتطلب تحويل كل تقديرات الموازنة إلى برنامج عمل واجب إنجاز.

Axelord, Donald. "Budgeting for Modern Government" 2<sup>nd</sup> edition, .New - York, ST. Martin's Press, 1995

الخدمة التي انجزت هل كمية العمل الذي أوديت توازي الإنفاق الذي تم، أم كان من الممكن أن يؤدي أعمال أكثر بنفقات أقل.

وتوفر موازنة البرامج والأداء معلومات لا يمكن الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، مما يساعد ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات، ومن أهم أسباب التحول من نظام موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء الأسباب التالية:

1- إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة.

2- استخدام نظم وأجهزة الرقابة المالية المركزية والأجهزة المتطورة في مجال الإدارة المالية.

3- الاهتمام بالتكلفة الكلية لانجاز الأعمال بدلا من التركيز على وسائل الانجاز، حيث انصب الاهتمام من التركيز على بنود الإنفاق إلى التركيز على إدارة البرامج والمشاريع.

4- تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق فعالية الرقابة الداخلية والاتساق بين النظام المحاسبي ونظام الموازنة.

مميزات موازنة البرامج والأداء:

1- توسيع صلاحيات المديرين في مجال التخطيط والرقابة، والمساهمة في تطبيق مبدأ المساءلة والمسؤولية.

2- إمكانية تقسيم العمليات إلى وظائف، والوظائف إلى برامج، ومن ثم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من أنشطة لتحقيق أهداف البرنامج.

3- إمكانية تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة فترات زمنية، وتنسيق هذه البرامج لمنع الازدواجية.

4- تساعد على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.

5- المرونة في توزيع الاعتمادات على المهام والنشاطات وفقاً لأهميتها النسبية، بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.

6- تسهل توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الوحدة الاقتصادية، وتعزز بشكل أفضل صحة التقديرات عما هو مستخدم عند تطبيق الموازنة التقليدية موازنة البنود.

7- يمكن استخدام تلك الموازنات من خلال استخدام بياناتها لخدمة الخطط الاقتصادية والإصلاح الاقتصادي طويل الأجل.

8- الأسس المعتمدة في إعداد هذا الأسلوب تعمل على فرض رقابة إدارية لأغراض قياس الأداء، وبذلك فهي تساعد في اتخاذ القرارات المصححة، كما أن استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء مبني على الإدارة العلمية من حيث دراسة العمل ومحاسبة التكاليف ووضع التكاليف المعيارية للبرامج بحيث يمكن استخدامها لقياس كفاءة الأداء.

عيوب موازنة البرامج والأداء: (1)

1- صعوبة التطبيق، حيث يحتاج تطبيق مثل هذا الأسلوب إلى قواعد بيانات متكاملة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية.

2- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى موظفين مؤهلين وعلى درجة عالية من الكفاءة والخبرة.

3- قد يتم قياس الأنشطة بالتفصيل، دون دراسة مدى مساهمتها في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية ومدى أداء الأنشطة بطريقة مثلى.

4- يحتاج إعدادها تكاليف غير عادية نظراً لحاجتها إلى بيانات وخطط محاسبية، وإحصائية معقدة، واستعمال أجهزة فنية متطورة.

5- تثير عملية القلق وعدم الاستقرار لأن موازنة البرامج والأداء تتضمن دراسة مستمرة وإعادة تقييم للأعمال ووسائل تنفيذها.

أوجه الاختلاف بين موازنة البرامج و الأداء مقابل الموازنة الصفرية:

إجراءات إعداد موازنة الأداء في القطاع الحكومي تبدأ من المستوى التنفيذي، حيث يتولى الإداريون التنفيذيون تحديد برامج الخدمات التي تلتزم كل وحدة إدارية بتقدير

1- أحمد محمد العمري : صعوبات إعداد وتنفيذ موازنة البرامج و الأداء في الأردن، مجلة المنارة للبحوث والدراسات - مج ٨، ع ١ الأردن ٢٠٠٢ ص ١٣١



تكاليفها، وتمضي هذه التقديرات في طريقها صعوداً إلى إدارة الموازنة بالوزارة حيث تتخذ بيانات التكاليف أساساً لتخصيص الاعتمادات المالية المتاحة بين الوحدات إن أوجه الاختلاف بين الموازنة الصفرية وموازنة الأداء في إجراءات التخطيط، أما إجراءات الرقابة فواحدة في ظل الأداتين، ويرجع هذا الاختلاف في الإجراءات التخطيطية إلى أن الموازنات الصفرية لا تعدو أن تكون امتداداً وتطويراً لموازنة الأداء الشائعة الاستخدام في القطاع الحكومي<sup>(١)</sup>

### المطلب الثالث

#### موازنة التخطيط والبرمجة Planning Programming Budget<sup>(٢)</sup>

يمكن القول بأن من أهم أسباب التحول من أسلوب موازنة الأداء إلى أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة هو ما قدمته موازنة الأداء نفسها من أفكار للباحثين في مجالات الموازنة بحيث مهدت الطرق للأسلوب الجديد للاستشارات المالية. كذلك فإن الحاجة إلى معالجة دور الوحدات الإدارية الحكومية في تنفيذ الأهداف القومية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها هي التي دفعت إلى التفكير في هذا الأسلوب الجديد، بحيث لا تصبح كل وحدة حكومية لها أهدافها المنعزلة عن أهداف غيرها من الوحدات الأخرى.

وإذا علمنا أن الولايات المتحدة الأمريكية قد تحررت من المكارثية في منتصف الستينيات، وأنه أصبح من المقبول في تلك الحقبة استخدام لفظ التخطيطي بشكل صريح دون الاتهام بالماركسية، فإن ذلك قد أدى إلى التفكير في ضرورة وجود

<sup>١</sup> - د/أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر ١٩٩٥ ص ٣٤٥.

<sup>٢</sup> - نشأت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة أول ما نشأت في وزارة الدفاع الأمريكية في سنة 1961، واتسع مجال تطبيقها في (Rebort McNamara) عهد روبرت ماكنمار الوحدات الفيدرالية الأمريكية بموجب مرسوم صدر عن رئيس الحكومة في سنة 1965، وظهرت لعلاج القصور في موازنة البرامج والأداء والربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية الحكومية وبين الأهداف القومية فضلاً عن اقتصار موازنة البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات التي تقضى باختيار أفضل البدائل، ويمثل هذا النظام في إعداد الموازنات الاتجاه الثالث من مراحل تطور الموازنة، وهو التركيز على التخطيط حيث إن الاهتمام في هذه المرحلة تحول إلى الجهات الإدارية العليا ومساعدتها في أدائها لوظيفة التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بها. انظر:

د/حسن زكي يوسف: الموازنة التخطيطية العينية (المادية) ودورها في التخطيط والرقابة، مجلة كلية الشريعة والدراسات الإسلامية ج ٣، ع ٣ السعودية ١٩٨٣ ص ٧٥٨

خطة قومية تسعى الوحدات الحكومية إلى تحقيقها، وأن لكل وحدة منها نصيباً محدداً في هذه الخطة أسند المجتمع إليها تنفيذها بغض النظر عن الفلسفة الاقتصادية والسياسية التي تدين بها المجتمع.

ولعل الحاجة إلى رفع كفاءة نظام المعلومات المحاسبي على المستوى القومي كان دافعاً إلى التحول إلى الموازنة التخطيطية والبرمجة، حيث يتطلب إعداد تقديرات الموازنة اتخاذ قرارات على مستوى الوحدة، وهذه القرارات ذات تأثير على مستوى القومي، حيث تجرى المفاضلة بين البدائل المختلفة والممكنة لتنفيذ برنامج الوحدة في ضوء التحليل المحاسبي للتكلفة والعائد لكل بديل، بحيث تقرر الوحدة تطبيق البديل الذي يحقق يحقق الاستخدام الأمثل للمال العام، وهذا الاستخدام المثل سيؤدي إلى تقديم خدمات أكثر بنفس حجم الاعتماد، أو تقديم نفس الخدمات عند اعتماد أقل، وكلاهما له أثر على المجتمع بشكل مباشر.

وبالتالي يمكن أن تحقق موازنة التخطيط والبرمجة الأهداف الآتية:

- 1- إيجاد طرق جديدة لأداء الأعمال بطريقة أفضل وأسرع وبتكلفة أقل.
- 2- الحكم على الأمور بطريقة أفضل نتيجة الحصول على معلومات أدق والتعرف على الأمور التي يمكن تحسين أدائها.
- 3- إدخال هذا النظام من الموازنات، عملية القرارات حديثة مثلها مثل برامج اكتشاف الفضاء الأمريكي.

ويقوم نظام موازنة التخطيط والبرمجة على الجوانب التالية:

- 1- التخطيط: ويركز على عملية تحديد الأهداف.
- 2- البرمجة: وتتناول عملية تحديد الأساليب العلمية المختلفة لتحقيق أي هدف واختيار أفضل هذه الأساليب وأكثرها كفاءة.
- 3- الموازنة: وتتضمن الترجمة العملية لقرارات اختيار الأهداف والبرامج على شكل برنامج إنفاقي قابل للتنفيذ بحيث يكون إنفاق الأموال منسجماً مع تحقيق الأهداف التي تسعى لها الوحدات الاقتصادية.

وتعرف على أنها الموازنة التي تركز أساساً على التخطيط الشامل المتكامل، وتكاليف المهام أو لأنشطة، ومدخل موازنة البرامج يستوجب التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعينة بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج ويهدف هذا الأسلوب إلى المساعدة على ترشيد القرارات فيما يتعلق بتخصيص الموارد، وموازنة التخطيط والبرمجة صممت بهدف توفير معيار رئيسي لتحديد وتقييم التكلفة وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة

لتحليل السياسة المالية، وربطها بالسياسة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية من خلال التخطيط لتحقيق الأهداف الإستراتيجية وترجمتها أو برمجتها إلى مراحل العمل اللازمة لذلك

وهذا النوع من الموازنات يركز على النقاط التالية:

1- الاعتبارات طويلة الأجل.

2- تحليل الأنظمة والتكلفة والعائد.

3- تطوير وعرض البيانات عن الآثار الكلية وبيان البدائل المتعلقة بقرارات تخصيص الموارد لتنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة، وفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

مميزات موازنة التخطيط والبرمجة:

1- تركز موازنة التخطيط والبرمجة على الأهداف التي تحاول الوحدات الاقتصادية تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تقوم بها.

2- لا تلتزم بقاعدة سنوية الموازنة، إذ أنها تلتزم أساساً بأهداف محددة يتم تحقيقها على مدى يزيد عن السنة.

3- تتدفق قرارات هذه الموازنة من أعلى إلى أسفل فهي تعد على أعلى المستويات في الوحدة الاقتصادية وتصبح الوحدات الإدارية الدنيا مجرد وحدات تنفيذية تقوم بتنفيذ الموازنة.

4- الشمولية من خلال توزيع مخصصات البرنامج الواحد بين الأقسام المختلفة ذات العلاقة.

5-تمكن من تحديد معيار مناسب لتقييم التكلفة.

6-تمكن من توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات للبرامج ومدى ارتباطها لتحقيق الأهداف.

7-أدت إلى زيادة الاهتمام بالتحليل وضرورة الرجوع إلى التحليلات قبل اتخاذ القرارات.

مشاكل تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة: (1)

1. أنه من الصعوبة بمكان تكوين قائمة لها دلالة شاملة لأهداف الوحدة الاقتصادية والتي يمكن الموافقة عليها من كافة الأطراف.
  2. قياس الأهداف في ذاته مشكلة صعبة، وقياس التكاليف والمنافع تعتبر مشاكل إضافية صعبة التحقيق، إذ تحتاج إلى استخدام أساليب غاية في التعقيد وكذلك تحتاج إلى دراسات إحصائية واقتصادية مثل طرق تحليل التكلفة والعائد.
  3. غياب البيانات الأساسية المتمثلة في القياس الكمي للأهداف والمجهودات ونتائج الأنشطة، والتعبير عنها بشكل بيانات مالية.
  4. تركز موازنة التخطيط والبرمجة على تحديد التكلفة وفقا للقرارات التي اتخذت في حين هنالك مجموعة من البدائل في الواقع العملي.
  5. تركز موازنة التخطيط والبرمجة على البرامج الجديدة وزيادتها، ولا تمكن من التقييم المستمر للبرامج المستمرة.
  6. بعض الحكومات والمجالس المنتخبة قد يفضلون عدم الارتباط بأهداف محددة ويقتصرون على صياغة الأهداف في شكل عبارات عامة.
  7. تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة يحتاج إلى استخدام الحاسب الآلي بالإضافة إلى كوادر مؤهلة ذات قدرة تحليلية، وقد لا تكون متوفرة لدى الكثير من الوحدات الاقتصادية.
  8. تركز على النواحي الاقتصادية وتهمل الآثار الاجتماعية والسياسية للقرارات التخطيطية والمالية، وتنتحيز نحو المركزية في اتخاذ القرارات.
- موازنة التخطيط والبرمجة لم تتوقف نهائيا في أمريكا فقد استمر تطبيقها في بعض الولايات المحلية الحكومية، كما أن الأفكار التي جاءت بها موازنة التخطيط

<sup>1</sup>د/وجدى محمد حجازي راضي: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر. 2001ص60.

والبرمجة لم تختف نهائياً من الإدارات الحكومية، فتحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات الحكومية، وبناءها على أساس مقاييس، وتحليلات عملية معينة، لا تزال قائمة في تلك الإدارات، وبالرغم من اختفاء اسم موازنة التخطيط والبرمجة من الإدارات الحكومية، فإن روح هذه الموازنة وأفكارها لا تزال موجودة لدى باحثي الموازنة في الإدارات الحكومية .

ثالثاً: وجه الاختلاف بين موازنة التخطيط والبرمجة مقابل الموازنة الصفرية:

نتيجة لأن أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة قد واجه بعض الصعوبات عند التنفيذ نظراً لعدم اهتمامه بتحديد الأولويات بين البرامج الجديدة ولا يهتم بتقييم البرامج الحالية ، ظهر اتجاه حديث في إعداد الموازنة يركز على كيفية تحقيق الأهداف وتوفير وسائل تقييم أثار مستويات التمويل و يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة و يسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج

أن أوجه الاختلاف بين نظام الموازنة الصفرية ونظام التخطيط والبرمجة يتبين من خلال جدول الآتي:

جدول رقم (٢)

نظام الموازنة الصفرية	نظام التخطيط والبرامج والموازنة
تطلق من الصفر ويتدرج بمستويات إنفاق أعلى	ينحدر من أعلى إلى أسفل
يقوم المديرون التنفيذيون بإعداد الموازنة ولهذا فالنظام يركز على إشراف عدد كبير من المديرين على مختلف المستويات.	المديرون في المستويات العليا هم المخططون لعملية الإعداد والاعتماد يكون أكثر على المخططين والخبراء.
تبدأ العملية بتحديد وحدات القرارات والتي تقرر بمعزل عن علاقتها بمشروع أو نشاط أو برنامج معين ويتم بعدها تحديد مجموعات القرارات.	تبدأ عملية الإعداد بتحديد الأهداف من خلال التحليل الدقيق وتركز بالمقابل على هياكل البرامج.
يجري ترتيب البدائل وتقرير الأولويات انطلاقاً من الأهداف المحددة وفقاً للخطة ولهذا فهو يتطلب معلومات وثيقة وتفصيلية لتقرير الاعتمادات والمخصصات لكل وحدة قرار	يتم ذلك من خلال تحليل النظم وينطلق النظام من قاعدة أشمل ومستوى أكبر
يأخذ بالاعتبار الإنفاق الماضي ويقرب ما يمكن إلغاؤه.	ينظر إلى المستقبل ويخطط لما يجب القيام به.

المصدر:

- د/اللوزي، سليمان، ومراد، فيصل إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 1997 ص ١٤٧
- د/ طارق حماد: الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية للطباعة والنشر مصر ٢٠٠٥ ص ٣٦

## الخاتمة

وبالفراغ مما سبق بيانه من إيضاحات ، فإن البحث توصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وهي علي النحو التالي:

### أولاً: نتائج الدراسة:

1. لفظ الصفرية لا يعني إنكار الجهود السابقة أو عدم استمرارية البرامج والأنشطة ، وإنما القصد هنا هو المراجعة والتقييم وترتيب الأولويات (المفاضلة) لا تتم لكل برنامج على حدة وإنما تتم لكل مجموعة قرارية ، وبالطبع فإن هذه العملية تعتمد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة.
2. الموازنة الصفرية أداة لسد أوجه القصور الموجود في أساليب إعداد الموازنات وذلك بهدف الوصول إلي التوزيع الأمثل للموارد المتاحة خاصة في البلدان النامية.
3. الموازنة الصفرية لها فلسفة متميزة تعتمد منهج وأسس ومبادئ التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات ولا تعدو أن تكون امتدادا وتطويرا لموازنة الأداء الشائعة الاستخدام في القطاع الحكومي .
4. الموازنة الصفرية تتيح الفرصة كاملة للوحدات الإدارية للمشاركة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، ويترتب على عملية المشاركة أن تكون الأهداف والمعايير واقعية تحظى بقبول العاملين مما يخلق لديهم الحافز للأداء بكافة .
5. الموازنة الصفرية عملية التخطيط والتشغيل وإعداد الموازنة بصورة تفصيلية بحيث تلقي على عاتق المسئول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه ،فهو لا يطالب فقط بتبرير الزيادة عن السنة السابقة ولكنه مطالب بتبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر Justify From Zero بافتراض أن اعتماده في الموازنة السابقة كان صفرا.

٦. إعداد الموازنة هو من مسؤولية السلطة التنفيذية، كون هذه السلطة هي التي تحدد السياسة الاقتصادية للدولة، وهي التي تضع الخطط والبرامج وهي المسؤولة عن تنفيذ الموازنة.

### ثانياً: التوصيات

١. لابد من التأكيد علي أهمية الشفافية في التعامل بأموال الدولة ،وفي إنفاقها ،فالسرية في غير مجالاتها المشروعة مدعاة للفساد ،وعدم تحمل المسؤولية .
٢. ضرورة تفعيل دور الرقابة البرلمانية ،والرقابة الشعبية في مراقبة تصرفات وسلوكيات الحكومة فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات،لان ذلك يعد الدور الرئيسي الذي يجب أن تقوم به هذه الجهات .
٣. يجب على الأجهزة والوحدات الحكومية أن تحدد أهدافها بدقة ووضوح لأن ذلك يحقق وحدة الهدف بين كافة الوحدات ويمدها بالأساس اللازم لتوجيه أعمالها وتحديد غايتها بدقة ،بحيث يمكن توجيه التنفيذ نحو تحقيقها.
٤. كل مصروف غير وارد بالميزانية ، أو زائد عن التقديرات الواردة بها ، وكل نقل لأي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية ، يجب أن يكون بقانون.
٥. لابد من وجود دعم سياسي على أعلى المستويات تبدأ من رئيس الدولة ،والوزراء والمديرين،للرقابة علي الميزانية بالإضافة إلى حسن اختيار قادة الإداريين،ومراقبة التقدم في أعمال الميزانية ،ومكافأة المتميزين واتخاذ إجراءات صارمة ضد المفسدين والمعوقين.
٦. إعادة النظر في البرامج الحكومية الجاري تنفيذها بصفة دورية تبادلية منتظمة بحيث يتم تقييم البرامج خلال الفترة القانونية المحددة في التشريع ،وفقا للتكلفة المالية والوقت والجهد اللازم لتطبيقها على أساس سنوي مستمر، حتى يمكن تقرير الاستمرار في البرنامج أو النشاط من عدمه.



## اهم المصادر المراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً:مراجع اللغة العربية.

- أحمد محمد العمري : صعوبات إعداد وتنفيذ موازنة البرامج و الأداء في الأردن، مجلة المنارة للبحوث والدراسات - مج ٨، ع ١ الأردن ٢٠٠٢.
- أمين نمير الصائغ: "العلاقة بين مخاطر أسعار النفط وقرارات الموازنة العامة- رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، العراق ٢٠٠٨ .
- بهاء الدين أحمد العريني: إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري-رسالة ماجستير-كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل-الجامعة الإسلامية -غزة فلسطين ٢٠٠٧م.
- د/حسن زكي يوسف: الموازنة التخطيطية العينية ( المادية ) ودورها في التخطيط والرقابة ، مجلة كلية الشريعة والدراسات الاسلامية ج ٣ ، ع ٣ السعودية ١٩٨٣ .
- د/حسن عبد الكريم سلوم ،محمد خالد المهاني-الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة-مجلة الإدارة والاقتصاد-العدد الرابع والستون-العراق ٢٠٠٧ .
- د/زكريا محمد بيومي:الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة،مجلة القانون والاقتصاد،السنة الواحد والخمسون،مطبعة جامعة القاهرة ،مصر ١٩٨٣ .
- السيد المتولي المرسي :التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم" ، المجلة العربية للإدارة، عمان، ١٩٨٧م .
- د/ طارق حماد: الموازونات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية للطباعة والنشر مصر ٢٠٠٥.
- د/ طارق محمود عبد السلام السالوس:المالية العامة ،دراسة تطبيقية على دولة الإمارات،جامعة الجزيرة، دبي ٢٠١٢.

- د/ عادل احمد حشيش: اقتصاديات المالية العامة (أصول الفن المالي) مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية، مصر ١٩٨٢ .
- عبد الرحمن عليان: التكاليف والمحاسبة الإدارية، مصر ٢٠٠٥.
- عبد القادر محمد عبدا لله: الموازنة العامة للدولة وتطبيقاتها - دولة قطر - دار الثقافة الدوحة ٢٠٠١
- د/عدي توفيق: المالية العامة، مصر ١٩٩٨.
- محمد أحمد البطرأوى الموازنة العامة للدولة موازنة الأساس الصفري، مجلة . الرأي، العدد 31 . مصر ٢٠٠٠
- د/ محمد حجازي: المحاسبة الإدارية: الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نهضة مصر، مصر ١٩٩٨.
- محمد الشناوي: تطوير موازنة الأساس الصفري لترشيد القرارات الإدارية في الصناعة بالتطبيق على قطاع الصناعات الدوائية في مصر، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، مصر ١٩٨٤ م .
- منار خولاني: الموازنة الصفريّة وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية ، حالة تطبيقية محافظة ريق دمشق، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية ٢٠٠١.
- فاطمة احمد عبد الله ، الرقابة على تنفيذ الميزانية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، العراق ١٩٩٩.
- د/اللوزي، سليمان، ومراد، فيصل إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 1997.
- د/وجدي محمد حجازي راضي: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر ٢٠٠١.

- G. Chris Ha. Zero-Base Budgeting A Concept whose Time Has Come October 2013 P:4
- Kathryn. Batrol and David martin "Management" McGraw-Hill, INC. 1991
- Katugampola B. "Zero-Base Budgeting". Management Accounting – London. December 1977
- L.Philip,Introduction a"Lexercice du pouvoir Financier du pariement" ECONOMICA,1996
- Muse grave, Rehand and Muse grave, Peggy, , Public Finance in Theory and Practice, McGraw-Hill,5th ed., California University.1989
- Ron Shelby"Zero-Base Budgeting for the 21st Century Public Administrator "Fiscal Research Center Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University Atlanta, GA FRC Report No. 260 March 2013