



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي - جامعة دمشق
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

تطوير الموازنة العامة للدولة باستخدام الأساس الصفري

”دراسة تطبيقية في جامعة عدن

أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد بجامعة دمشق كجزء من
متطلبات نيل درجة الدكتوراه في المحاسبة مقدمة من الطالبة:

سميرة إِمبادي

إشراف

الأستاذ الدكتور / بطرس ميالة

مشرف مساعد

الأستاذ المشارك/ علي محسن

2013م



وَقُلْ رَبِّهِمْ
زَكَانِبُهُ
عِلْمًا

طه الآية (114)

صَلَّى
الْعَظِيمِ

إهداء

إلى من لهم الفضل بعد الله سبحانه وتعالى والذي
بفضل دعاءهم الدائم لي وصلت لهذه المرحلة (والدي)

أطال الله في عمرهما.

إلى من لا أستطيع أن أقدم له التقدير والثناء لما قدمه

لي من مساندة في كل مراحل عملي إلى أبوأولادي

أحمد وعلي زوجي العزيز خليل

أهدي عملي المتواضع هذا

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، الصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد

وعلى آله وصحبه ومن دعا بدعوته إلى يوم الدين،،،،، وبعد

في البداية وللعرفان بالجميل أبتدىء تقديم جزيل شكري واحترامي إلى من أفادني بخبرته العلمية، ولم
يخل عليّ بوقته الثمين وجهده الصادق المتواصل في العطاء بالإشراف على هذه الرسالة وتقديم
التوجيهات الرشيدة والآراء السديدة في إثراء خبراتي العلمية والعملية، لأستاذي الجليل الدكتور:
بطرس ميالة بارك الله له في عمله وسدد خطاه.

وأقدم شكري وامتناني الوافرين للدكتور: **علي محسن** مشرفي في اليمن وأتمنى له وفيير الصحة
والعافية.

وأخيراً أتقدم بالشكر إلى جميع زملائي وزميلاتي وكل من ساعدني لإنجاز هذا

العمل المتواضع وعلى رأسهم أختي **إعتراف الصماتي**.

الباحثة

شهادة الخبير اللغوي

أشهد بأن الأطروحة الموسومة بـ (تطوير الموازنة العامة للدولة

باستخدام الأساس الصفري _ دراسة تطبيقية في جامعة عدن _)

للطالبة سميرة صالح علي إمامي قد جرت مراجعتها من الناحية اللغوية تحت

إشرافي، وأصبحت مكتوبة بأسلوب سليم وخالٍ من الأخطاء اللغوية ولأجله وقعت.

الخبير اللغوي

د/ عبد الرحمن جعفر المحضار

الفهرس

م	الموضوع	رقم الصفحة
1	ملخص	1
2	مقدمة الدراسة	3
3	مشكلة الدراسة	5
4	أهمية الدراسة	5
5	مبررات الدراسة	6
6	أهداف الدراسة	8
7	فرضيات الدراسة	9
8	الدراسات السابقة	10
9	ما يميز هذه الدراسة	17
10	إطار الدراسة	19
11	منهجية الدراسة	20
12	مصادر جمع البيانات	20
13	مخطط الدراسة	21
14	الفصل الأول: الموازنة العامة للدولة والاتجاهات الحديثة للموازنات	23
15	المبحث الأول: الموازنة العامة للدولة (تعريفها، مفهومها، نشؤها، تطورها، أنواعها، أسس تبويبها)	25
16	المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء و نظرية الاعتمادات المخصصة والمعايير الدولية للمحاسبة الحكومية (IPSAS)	38
17	المبحث الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة	55
18	الفصل الثاني: الموازنة الصفرية	64
19	المبحث الأول: تعريف الموازنة الصفرية ومفهومها	66
20	المبحث الثاني: نشوء الموازنة الصفرية وعلاقتها بالموازنات الأخرى	71
21	المبحث الثالث: مراحل ومزايا ومشاكل الموازنة الصفرية	78
22	الفصل الثالث: الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية	99
23	المبحث الأول: مراحل تطور الموازنة العامة للدولة ومراحل إعدادها	101
24	المبحث الثاني: واقع الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية	109
25	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	122
26	المبحث الأول: تحليل الاستبانة من خلال الدراسة الإحصائية	124
27	المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل دلالاتها إحصائياً	135
28	الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية	170
29	المبحث الأول: جامعة عدن نشأتها وتطورها	172
30	المبحث الثاني: خطوات إعداد نموذج مقترح لنظام الموازنة الصفرية وتطبيقها على جامعة عدن	178
31	المبحث الثالث: مقارنة نتائج النموذج المقترح لنظام الموازنة الصفرية في جامعة عدن مع نتائج النظام المطبق فيها حالياً	197
32	النتائج	202
33	التوصيات	205
34	قائمة المراجع	207

م	الموضوع	رقم الصفحة
35	الملاحق	218

قائمة الجداول

م	الموضوع	رقم الصفحة
1	ملخص مقارنة الموازنة الصفرية بالموازنات الأخرى	62
2	معاملات الثبات لمحاوَر أداة الدراسة ولأداة ككل	127
3	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	128
4	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر	129
5	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	129
6	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	130
7	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	131
8	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	132
9	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية المتخصصة	132
10	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المعرفة بوجود الموازنة الصفرية	133
11	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب نسبة المعرفة باستخدام الموازنة الصفرية	134
12	أهم نتائج اختبار t لفقرات تقييم إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية مرتبة تنازليا بحسب متوسطاتها الحسابية	136
13	أهم نتائج اختبار t لفقرات إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية مرتبة تنازليا بحسب متوسطاتها الحسابية	140
14	أهم نتائج اختبار t لفقرات العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الموازنة التقليدية مرتبة تنازليا	143
15	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف المؤهل العلمي	147
16	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف التخصص العلمي	148

م	الموضوع	رقم الصفحة
17	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف المسمى الوظيفي	149
18	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف سنوات الخبرة	150
19	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف عدد الدورات	151
20	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف المؤهل العلمي	152
21	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف التخصص العلمي	154
22	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف المسمى الوظيفي	155
23	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف سنوات الخبرة	156
24	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف عدد الدورات التدريبية	157
25	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية من حيث العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف المؤهل العلمي	158

م	الموضوع	رقم الصفحة
26	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف التخصص العلمي	159
27	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف المسمى الوظيفي	160
28	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف سنوات الخبرة	161
29	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف عدد الدورات التدريبية	162
30	أهم نتائج اختبار t لفقرات محور (الموازنة الصفريّة تعمل على تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بنظام الموازنة التقليدية)) مرتبة تنازلياً بحسب المتوسطات الحسابية	164
31	أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول فاعلية الموازنة الصفريّة باختلاف نسبة معرفتهم بها	167
32	أهم نتائج اختبار شيفيه (Scheffie) لمعرفة مصدر الفروق الدالة إحصائياً	167
33	كليات جامعة عدن	175
34	المراكز العلمية في جامعة عدن	176
35	المراكز والوحدات الخدمية في جامعة عدن	177
36	التكلفة التي تتحملها جامعة عدن والخاصة بقسم الحركة والنقل	187
37	تكلفة البديل الأول	189
38	تكلفة البديل الثاني	191
39	تكلفة البديل الثالث	192
40	تكلفة البديل الرابع	194

قائمة الأشكال

م	الموضوع	رقم الصفحة
1	إطار الدراسة	19
2	عمليات مراجعة مستمرة بين الخطط والموازنة لتعديل أياً منها لتحقيق الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة	89
6	الخارطة التنظيمية لديوان رئاسة جامعة عدن	179
7	عملية ترتيب المجموعات القرارية الخاصة بقسم الحركة والنقل	195

ملخص

إن تطبيق الموازنة العامة للدولة لنظام موازنة البنود (الموازنة التقليدية) لا يجعلها قادرة على مواكبة الزيادة المستمرة في التمويل نظراً للزيادة الديناميكية في الإنفاق. مما يتطلب تطوير نظام الموازنة العامة للدولة في اليمن بالاستفادة من النظم الحديثة في هذا المجال، والتي يعد نظام الموازنة الصفريّة من أهمها لتحقيق الرقابة وضمان كفاءة وفعالية الأداء الحكومي، وبشكل يعمل على تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية التي تتبناها اليمن.

حيث تكمن مشكلة الدراسة في قصور نظام الموازنة العامة في اليمن لضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة وحمايتها، ولا سيما في ظل تزايد معدلات الإنفاق ونُدرة الموارد المتاحة لمواجهتها. مما يستلزم البحث عن أساليب تطويرها بما يجعلها تعمل على رفع كفاءة وفعالية الأداء الحكومي بما يضمن الاستغلال الأمثل للموارد العامة، وكون الأسلوب الصفري من الأساليب العلمية المتطورة في إعداد الموازنة العامة للدولة، فإن الأمر يقتضي معرفة هذا الدور وقدرته في رفع كفاءة الأداء الحكومي في الجمهورية اليمنية. وهدفت الدراسة إلى ترشيح الإنفاق على الأنشطة القائمة في قطاع الوزارات اليمنية وكذا توجيه الأموال إلى أنشطة جديدة وذلك من خلال إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفريّة في إعداد الموازنات التخطيطية في الجمهورية اليمنية والاستفادة من الاتجاهات الحديثة في هذا المجال، وذلك بعد دراسة وتحليل إعداد الموازنة وفقاً للنظام التقليدي. اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة المنهجين: الوصفي التحليلي والاستقرائي للجانب الميداني والتطبيقي، كما اعتمدت في مصادر جمع البيانات والمعلومات على مصادر أولية (الاستبانة والمقابلة الشخصية) وكذا مصادر ثانوية (رسمية ومكتبية).

واحتوت الدراسة على ثلاث فرضيات كما يلي:

- 1- لا يكتف نظام الموازنة العامة في جميع مراحلها جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة في جميع مراحلها.

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة). حول تقييم الوضع الحالي لنظام موازنات الجامعات الحكومية وإجراءاته في جميع مراحله.

3- لا يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفرية في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج أن نظام الموازنة العامة للدولة يكتنفه جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة في جميع مراحله، كما توجد عوامل مؤثرة على فعالية نظام الموازنة في اليمن، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته. إن نظام الموازنة الصفرية في اليمن يؤدي إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية. وفي ضوء هذه النتائج يمكن استخلاص أهم التوصيات في أنه لا بد من ضرورة تطبيق نظام الموازنة الصفرية في القطاع الحكومي اليمني لما في هذا النظام من مزايا عديدة تساعد على التطور والنهوض بالبلد إلى الأفضل من التغيير الجذري في كثير من الأمور بما يتناسب ومتطلبات العصر الحديث الذي يتسم بالسرعة والعولمة والتكنولوجيا وبما يتواءم مع الموازنة الصفرية.

تطوير الموازنة العامة للدولة باستخدام الأساس الصفري

دراسة تطبيقية في جامعة عدن

مقدمة الدراسة:

ظهرت الموازنة تاريخياً كوثيقة رسمية تسجل إيرادات ونفقات الدولة لفترة زمنية محدّدة، وشهدت خلال مراحل تطوّرها إصلاحات عديدة أدّت إلى تغيير النظرة إليها وإلى تطور مفهومها لتصبح أداة للتخطيط والرقابة والقياس كما أصبح للموازنة وظائف واستخدامات عديدة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وبرزت نظم وأساليب لإعداد الموازنات، لعبت الموازنة من خلالها أدواراً ووظائف مختلفة.

وتحتل الموازنة أهمية كبيرة على الصعيد الوطني والدولي بوصفها إحدى أهم الوسائل التي تحدّد أهداف الحكومة وسياساتها وبرامجها وكيفية استغلال الموارد وتوزيعها، كما تُعد الموازنة عنصراً أساسياً في نظام الإدارة الذي يتميز بخصائص مهمة في نطاق الأداء المحاسبي والرقابة المالية. بالإضافة إلى أن إعداد الموازنة يؤثر على عملية تنفيذ البرامج والمشروعات.

وفي سياق التطور التاريخي لنظم الموازنات، كانت موازنة البنود أو كما أُصطلح عليها (بالموازنة التقليدية) هي الصورة الأولى لنظام الموازنة بمفهومها الحديث التي تعتمد في إعداد وتحضير وتنفيذ ورقابة الموازنة على بنود الإنفاق المحددة في تبويب وهيكل الموازنة، حيث يركّز نظام موازنة البنود على وظيفة الرقابة على الإنفاق بدرجة أكبر من الوظيفة الإدارية والتخطيطية.

وقد أعدت اليمن أول موازنة للدولة عام 1973م كأول موازنة عامة مَبْنُوءة على أساس الأبواب والفصول والبنود والأنواع. ولأن اليمن تبنت برنامج الإصلاح المالي والاقتصادي والمتمثلة بإستراتيجية إصلاح إدارة المالية العامة فقد تطلب الأمر تغييرات هيكلية من ناحية واقتصادية من ناحية أخرى، الأمر الذي أدى إلى تغيير هيكلية الموازنة العامة للدولة وذلك بإتباع أساس التبويب الاقتصادي لكل من جانبي

الموارد والاستخدامات وبهذا الصدد ونظراً لأهمية إعداد موازنة مُنصّفة كان لابد من إعطاء المشاركة الشعبية دوراً في تخطيط وإعداد هذه الموازنات.

إن تطبيق الموازنة العامة للدولة لنظام موازنة البنود (الموازنة التقليدية) لا يجعلها قادرة على مواكبة الزيادة المستمرة في التمويل نظراً للزيادة الديناميكية في الإنفاق. مما يتطلب تطوير نظام الموازنة العامة للدولة في اليمن بالاستفادة من النظم الحديثة في هذا المجال، والتي يعد نظام الموازنة الصفريّة من أهمها لتحقيق الرقابة وضمان كفاءة وفعالية الأداء الحكومي، وبشكل يعمل على تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية التي تتبناها اليمن.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في قصور نظام الموازنة العامة في اليمن لضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة وحمايتها، ولا سيما في ظل تزايد معدلات الإنفاق وندرة الموارد المتاحة لمواجهتها. مما يستلزم البحث عن أساليب تطويرها بما يجعلها تعمل على رفع كفاءة وفعالية الأداء الحكومي بما يضمن الاستغلال الأمثل للموارد العامة، وكون الأسلوب الصفري من الأساليب العلمية المتطورة في إعداد الموازنة العامة للدولة، فإن الأمر يقتضي معرفة هذا الدور وقدرته في رفع كفاءة الأداء الحكومي في الجمهورية اليمنية.

وبصورة أكثر تحديداً يمكن صياغة مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

1- هل يكتنف نظام الموازنة العامة في جميع مراحله قصوراً لا تمكنه من ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة ؟

2- هل يؤدي الاستمرار في تطبيق نظام البنود (التقليدي) وعدم تطبيق نظام الموازنة الصفريّة في اليمن إلى عدم تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية ؟

أهمية الدراسة:

فضلاً عن أهمية الموضوع الذي تتناوله الدراسة على مستوى الحياة الاقتصادية والاجتماعية والتي تُبين بوضوح حاجتها الماسة لكل ما من شأنه أن يدعم ويطور ماليّتها العامة لضمان حسن إدارتها بكفاءة عالية من خلال تطوير إعداد الموازنة العامة للدولة، فإن أهميتها الخاصة تنبع من بعض الجوانب التالية:

- تساهم هذه الدراسة في محاولتها لمواكبة الجهود المبذولة للتطوير حيث تقوم اليمن حالياً بتطوير النظام المحاسبي الحكومي والذي أصبح في المرحلة الثالثة منه، كونه يعتمد على أربع

مراحل مختلفة، والذي قضى بضرورة تطوير نظام الموازنة العامة للدولة لمواكبة التطور في النظام المحاسبي.

- تتزامن الدراسة مع عملية الإصلاحات المالية والإدارية التي تنتهجها الدولة وتسليطها الضوء على الأسلوب الصفري كأسلوب يمكن الاعتماد عليه حيث تقوم اليمن بتطوير الموازنة العامة في مطلع 2007م والذي يتمثل بتطبيقها دليل إحصائي جديد للموازنة العامة يستند إلى دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) الصادر عن صندوق النقد الدولي عام 2001م والذي استوعبت ضمنه الموازنة تطبيق أساس الاستحقاق، وذلك باعتبارها مرحلة تمهد للانتقال بنظام الموازنة العامة إلى أحد الأساليب العلمية الحديثة.
- تطور نظام الحكم المحلي بتوسيع صلاحياته وانتقاله إلى اللامركزية. والذي وضّح الحاجة الماسة لتطوير النظم المالية والإدارية لتتواءم والدور الجديد لهذا النظام.

مبررات الدراسة:

- إما بالنسبة لمبررات الدراسة فيمكن القول بأن ما دفع الباحثة للقيام بدراسة تطبيق نظام الموازنة الصفري واستخدامها في تطوير الموازنة العامة للدولة هو الأسباب التالية:
- بما إن الموازنة تعتبر الأداة الرئيسية التي تقوم الحكومة من خلالها بتنفيذ البرامج والأعمال والمهام الملقاة على عاتقها كان لابد من تطوير هذه الموازنة بما يتناسب والاتجاهات الحديثة السائدة لها.
 - أن الجمهورية اليمنية بصدد تطوير مآليتها العامة وهذه الدراسة سوف تخدم هذا الاتجاه في التطوير القائم.
 - إن قلة الأموال المخصصة للجامعات اليمنية سنوياً تستدعي ضرورة توزيعها بشكل أفضل وذلك باستخدام أحدث الأساليب العلمية والذي منها نظام الموازنة الصفري.

- غياب الدور الفاعل لقسم الموازنة في الجامعات اليمنية.
 - عدم تطبيق الجامعات اليمنية بدرجة كبيرة المرحلة الرابعة (مرحلة متابعة التنفيذ) من مراحل نظام الموازنات التقديرية.
 - التعيينات العشوائية حيث يتم تعيين الموظفين دون الرجوع للموازنة، وهذا يضعف دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة.
 - نقص الوعي بأهمية الموازنات.
 - نقص الخبرة وعدم توفير المهارات، حيث يوجد لدى العاملين في المجال المالي في المنظمات ضعف في التدريب والتأهيل في مجال الإدارة المالية.
 - غياب الحوافز المرتبطة بالأداء الجيد للموظفين الذين لهم علاقة بإعداد وتنفيذ الموازنة.
 - عدم قناعة بعض الإدارات العليا بالموازنات، كما أنّ موظفي الدوائر المختلفة من المستويات الإدارية كافة لا يعيرون الموازنة الاهتمام الكافي باعتبارها أداة فعالة للتخطيط والرقابة وترشيد الإنفاق.
 - يرتبط استخدام الموازنة إلى حد ما بالمؤهلات العلمية لصانعي القرارات.
 - إن درجة الدقة في إعداد وتنفيذ الموازنة ليست بالدرجة المطلوبة والكافية لإنجاح الموازنة على الرغم من سهولة ووضوح تعليمات إعداد الموازنة.
 - نسبة مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد وتنفيذ الموازنة هي نسبة ضعيفة إن لم تكن معدومة في الجمهورية اليمنية.
- وترى الباحثة أن المظاهر السلبية السابقة- وغيرها- والتي تظهر في كثير من الجامعات اليمنية قد ترجع في جانب منها إلى عدم استخدام الاتجاهات الحديثة للموازنة وترغب الباحثة في تطبيق واحد من هذه الاتجاهات الحديثة وهو نظام الموازنة الصفرية في سبيل تطوير الموازنة العامة للدولة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ترشيد الإنفاق على الأنشطة القائمة في قطاع الوزارات اليمنية وكذا توجيه الأموال إلى أنشطة جديدة وذلك من خلال إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفرية في إعداد الموازنات التخطيطية في الجمهورية اليمنية والاستفادة من الاتجاهات الحديثة في هذا المجال، وذلك بعد دراسة وتحليل إعداد الموازنة وفقاً للنظام التقليدي. ويمكن توضيح أهداف الدراسة كما يلي:

- 1- التعرف على الموازنة العامة للدولة، وكذا الاتجاهات الحديثة للموازنة والعلاقة فيما بينهم.
- 2- التعرف على الموازنة الصفرية بشكل مفصل.
- 3- تسليط الضوء على واقع الموازنة التقليدية المطبقة في الجمهورية اليمنية.
- 4- تحديد مدى قدرة نظام الموازنة الصفرية على ترشيد الإنفاق على الأنشطة القائمة وتخصيص الموارد بصورة فعالة.
- 5- تحديد مدى قدرة نظام الموازنة الصفرية على السماح بإجراء المفاضلة بين الأنشطة ومستويات الجهد لكل نشاط وبإلغاء الأنشطة ذات الأهمية المتدنية وتوزيع الاعتمادات للأنشطة المرتفعة الكفاءة والفعالية بدلاً من الأنشطة المنخفضة الكفاءة والفاعلية.
- 6- تحديد مدى قدرة نظام الموازنة الصفرية على توجيه الأموال إلى أنشطة جديدة.
- 7- تقديم نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة الصفرية في (جامعة عدن)، وإجراء مقارنة بين النموذج المقترح للموازنة مع النموذج المطبق فعلاً.

فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة يمكن صياغة فرضياتها كما يلي:

الفرضية الأولى:

لا يكتنف نظام الموازنة العامة في جميع مراحلها جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات التالية:

- لا يكتنف مرحلة الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة التقليدية جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة.
- لا يكتنف مرحلة التنفيذ والرقابة على الموازنة التقليدية جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة.
- لا توجد عوامل مؤثرة على فعالية نظام الموازنة في اليمن.

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة). حول تقييم الوضع الحالي لنظام موازنات الجامعات الحكومية وإجراءاته من حيث:

- إجراءات الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة.
- إجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة.
- العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة.

الفرضية الثالثة:

لا يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفرية في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

1- دراسة خيري 1981م. دراسة تحليلية لمفهوم وأسلوب الموازنة الصفرية مع الإشارة إلى مدى إمكانية التطبيق في الشركات الكويتية:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأبعاد المضافة التي يتضمنها المفهوم وتفتقر إليها المفاهيم والأساليب الأخرى المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الموارد، وتقييم تجارب تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في الشركات التجارية الكويتية. وقد قامت هذه الدراسة بتوضيح الفرق بين مفهوم الموازنة الصفرية وغيره من المفاهيم (الموازنة المتزايدة - موازنة البرامج... الخ) المتعلقة بإعداد الخطط والموازنات، في أنه يهدف وبصفة أساسية إلى زيادة درجة الدقة في عملية تخصيص الموارد وتقليل هامش التحيز غير المعتمد. كما أنه يسهم إيجابياً في ثلاثة مجالات:

- يؤدي إلى تحسين فاعلية الأداء لوظيفتي التخطيط والرقابة في المنشآت المختلفة.
- يسهم إيجابياً في ترشيد عملية تخصيص الموارد.
- تهيئة المناخ الصحي للعلاقات الإنسانية داخل التنظيم، حيث يتضمن مبدأ مشاركة الأفراد (المديرين) بكافة المستويات الإدارية بالتنظيم في إعداد وتكوين الموازنة.

2- دراسة عبد الخالق وآخرون 1991م استخدام أسلوب الأساس الصفري في إعداد الموازنات التخطيطية بمنشآت الأعمال:

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة مشكلة منشآت الأعمال التي تقوم بإعداد موازناتها على الأساس التقليدي أي الاعتماد على موازنات السنوات السابقة كأساس مع إجراء مراجعة بسيطة أو عدم إجراء مراجعة في المكونات والاحتياجات. وقد قامت هذه الدراسة بتطبيق أسلوب الموازنة الصفرية عند إعداد الموازنات التخطيطية بمنشآت الأعمال، مما أدى إلى تجنب المشاكل المترتبة على إعداد الموازنات وفقاً

للأساس التقليدي والتي منها على سبيل المثال وليس الحصر إحداث زيادة مستمرة في الموازنة سنة بعد أخرى. وبالتالي تتضخم أرقام الموازنة. وفي كثير من الأحيان يكون هذا التضخم دونما حاجة حقيقية لاحتياجات المنشأة أو إقامة برامج جديدة. والإدارة عادة ما تكون على علم بالقصور في الطرق التقليدية وفي أغلب الأوقات يقابل ذلك خارج نظام الموازنة وذلك من خلال المراجعة الداخلية.

3- دراسة خولاني 2000 - 2001م الموازنة الصفرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية حالة تطبيقية (محافظة ريف دمشق):

هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية استخدام أسلوب الأساس الصفري في إعداد الموازنات التخطيطية لمنشآت الأعمال، والاستفادة من الاتجاهات الحديثة في هذا المجال، بعد دراسة وتحليل أساليب إعداد الموازنة طبقاً للأساس التقليدي، وقامت هذه الدراسة ببيان مفهوم الموازنة العامة للدولة ومفهوم الموازنة الصفرية وبيان علاقة موازنات الوحدات الإدارية المحلية بالموازنة العامة للدولة كما قامت بتقديم نموذج مقترح لإعداد الموازنة الصفرية في الوحدات الإدارية المحلية في سورية.

4- دراسة الصعيدي ، (2002) بعنوان " تطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء. "

تهدف الدراسة إلى إبراز المفهوم الموضوعي للمال المخصص وتوضيح أوجه قصور نظرية الأموال المخصصة كنظام معلومات واقتراح منهج لتطوير كفاءة وفعالية هذه النظرية وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- بالرغم مما وجه إلى نظرية الأموال المخصصة من انتقادات وقصور كنظام للمعلومات إلا أنها

تبقى الإطار الملائم القابل للتطوير واقتُرحت الدراسة عدة توصيات تتمثل في الآتي:

- تطوير أساليب القياس المحاسبي وإيجاد الحلول الملائمة لمشكلة الأصول الثابتة.
- استخدام أساليب تحليل التكلفة والعائد.

• استخدام موازنة البرامج والأداء ووضع معايير لتقييم الأداء وتطوير التقارير المالية.

5- دراسة ميالة 2004م (إمكانية استخدام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود والرقابة في إعداد

الموازنة العامة ومعوقاتها) (دراسة ميدانية في سورية):

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سورية لما له من فوائد. وبيان الصعوبات التي قد تظهر في أثناء هذا النظام من أجل وضع الحلول والتوصيات التي من شأنها التغلب على هذه الصعوبات.

قد خلصت هذه الدراسة الميدانية إلى عدد من النتائج منها إن تطبيق نظام موازنة البنود والرقابة (الموازنة التقليدية) لا يحقق النتائج المرغوب فيها ولا سيما في عصر يتزايد فيه الطلب على النفقات العامة في سورية ومحدودية الإيرادات،

وأن الحل الأمثل لتحقيق التنمية وتوفير الأموال لأكثر عدد ممكن من الأنشطة الحكومية هو تطبيق نظام الموازنة الصفرية، كما أظهرت هذه الدراسة الصعوبات التي قد تنجم عند البدء بتطبيق نظام الموازنة الصفرية من أجل تخطيها والتغلب عليها.

6- دراسة درغام والشيخ عيد (2007م) مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع

غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات:

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقويم فاعلية استخدامها ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام من ناحية ثانية، وخلصت الدراسة إلى توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا المجال الثالث) إشراك المستويات الإدارية، (وبالتالي فإن معظم المقومات المقترحة) إدراك الإدارة العليا، والمستوى العلمي، والهيكل الإداري، وتنوع الأساليب المستخدمة (في أنموذج البحث هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية

تحتية لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة. واستناداً لنتائج البحث توصي الدراسة بضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، والعمل على الاستفادة من التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات واستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الآلي، وضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية في البلديات حيث تساعد في عملية التخطيط والتنسيق والرقابة وتقدير الموازنات بشكل ناجح مع ضرورة مشاركة جميع الأقسام وفي كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات، وضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات.

7- دراسة شلح 2009م. مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية على بلدية غزة):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفرية على البلدية، والتعرف على المعوقات والمشاكل التي تواجه البلديات عند تطبيق الموازنة، والمساهمة في تطوير بلديات قطاع غزة من خلال ما تم تطبيقه من قبل دول العالم واثبت نجاحه (الموازنة الصفرية) للتخلص من عيوب الموازنات السابقة له، والتعرف على وحدات القرار الأساسية في النظام في ترشيد النفقات في البلدية.

وقد توصلت هذه الدراسة التطبيقية إلى أنه تتوفر جميع الإمكانيات والظروف اللازمة لتطبيق الموازنة الصفرية على بلديات قطاع غزة وإنّ تطبيق هذه الموازنة يحقق العديد من المزايا الايجابية للبلديات.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

8- دراسة : (Peter A. Pyhrr , 1970) بعنوان نظام الموازنة الصفرية.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على هذا النوع من الموازنات والذي يوفر في المخصصات ويعتبر نظاماً لرقابة الأداء. وذلك بعد أن نجحت هذه التجربة التي طبقت على شركة تكساس إنترومتس عام 1969م وقد قامت الدراسة بتطبيق هذا النوع من الموازنات مما أدى إلى تحسين الأداء ولا سيما في الأقسام الحديثة في الشركة، كما أدت إلى تخفيض في التكاليف والرقابة عليها وهذا ما شجع حاكم ولاية جورجيا عام 1973م إلى تطبيق الموازنة الصفرية لإعداد الموازنة في الولاية ومن ثم تطبيقها على الموازنة الاتحادية للولايات المتحدة بعد ذلك.

9- دراسة : (Richard Miller , 1977) بعنوان تطبيق الموازنة الصفرية بالقطاع الحكومي بالولايات المتحدة الأمريكية.

هدفت الدراسة إلى ضرورة إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية، ومراجعة جميع البرامج السابقة والحديثة، والمفاضلة بينها على أساس التكلفة والمنفعة من خلال المخصصات الجديدة وقد قامت بالتركيز على الأنشطة والبرامج الجديدة، ولم تجعل لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى.

10- دراسة (CHARLES W. SARGENT 1978) بعنوان Zero-Base Budgeting and

the Library (الموازنة على أساس الصفر والمكتبة).

تهدف هذه الدراسة إلى وصف تطبيق الموازنة على أساس الصفر للمكتبات والإجراءات التي تتطوي عليها في إعداد هذا النوع من الموازنة، كما وصفت حزم القرار (decision packages) بأنها ضرورية عندما يعمل هذا النظام، وكذلك هدفت إلى كيفية ترتيب الحزم والمشاكل التي ترتبط بهذه

العملية، وقامت هذه الدراسة بتوليد الحوافز مما جعل الموازنة أفضل وأكثر واقعية، كما حددت المشاكل التي يمكن للمرء أن يواجهها في الموازنة على أساس الصفر وكذا الفوائد الرئيسية للنظام.

11- دراسة (Alaa-Aldin 2007) Zero- Base Budgeting: Employee

Perception and Attitudes in Brunei Public Sector Organization.

(اتجاهات الموظفين نحو تطبيق موازنة الأساس الصفري في القطاع الحكومي لسلطنة بروناي)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اتجاهات الموظفين في القطاع الحكومي لسلطنة بروناي دار السلام نحو تطبيق الموازنة الصفرية، من حيث قياس مدى الفهم والدعم في حالة تطبيق هذا النوع في القطاع الحكومي وقياس وتحليل الفوائد والعقبات التي قد تنجم في حالة تطبيقها لإعداد الموازنة السنوية في هذا البلد، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي:

1- غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم معرفة ووعي دون المتوسط عن الطريقة التي تعتمد لتطبيق الموازنة الصفرية.

2- هناك دعم كبير من قبل غالبية أفراد العينة في حال تطبيق الموازنة الصفرية في سلطنة بروناي.

3- هناك موافقة عالية على أن تطبيق الموازنة الصفرية يؤدي إلى توفير المعلومات الأساسية لمديري الدوائر لاتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بتخصيص الموارد المالية.

4- هناك صعوبات قد تعترض تطبيق الموازنة الصفرية خصوصاً عقبة الوقت والجهد والمال الكثير.

12- دراسة (Adhikari & Mellemvik 2008) بعنوان: (International Trends in,

Government Accounting)

تهدف هذه الدراسة إلى عكس الاتجاهات الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال وصف المساعي المستمرة للتنسيق بين الطرق المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية وذلك من خلال عرض التشابهات والاختلافات بين الطريقتين وإبراز التقدم الحاصل لإحراز التقارب فيما بينهما وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

وجود هذين النهجين) نهج المحاسبة و النهج الإحصائي (خلق التوتر والتساؤلات حول من الذي يضع عناصر لقبول واستخدام وإعداد البيانات المالية.

أدت الاختلافات الموجودة بين دليل إحصاءات المالية الحكومية وغيرها من القواعد الإحصائية، والأسس المحاسبة إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية.

يعتبر إعادة توجيه المحاسبة من خلال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من ابرز سمات إصلاح الإدارة العامة الجديدة.

لا يزال عدد الحكومات التي اعتمدت فعلا المحاسبة على أساس الاستحقاق نسبيا متواضعة حيث توجد فقط 5 دول تطبق بالكامل معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لمحاسبة القطاع العام يضم 70 دولة تقريبا وافقت على الانتقال باتجاه أساس الاستحقاق.

تتفاوت درجات وخطوات تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق من دولة لأخرى فبعض البلدان اعتمدت تطبيقه في الحكومات المركزية ، والبعض الآخر شرع في تطبيقه على المستويات المحلية وداخل الوكالات الحكومية.

لا يوجد إطار عالمي موحد لاعتماد وتنفيذ أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية وخلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها:

العمل على تحقيق التقارب بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية حيث يعتبر التنسيق بينهما مسألة هامة بالنسبة للمحاسبة على مستوى القطاع العام الأمر الذي جعل منها قضية مستجدة على الساحة الدولية تحتاج إلى مزيدا من البحث.

اعتماد أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي كأساس لتحقيق التقارب والتنسيق بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية باعتبارها جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة الجديدة ومن الإصلاحات المرجو تحقيقها في هذا المجال.

13- دراسة (RONALD SNELL 2012) بعنوان ZERO – BASE BUDGETING IN THE STATES

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المقصود بالموازنة الصفرية وتحديد أولويات كل البرامج والأنشطة وكذا تسليط الضوء حول العلاقة بين التكاليف والعائد، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الزيادة في الإنفاق أصبحت لا تواكب شحة الموارد، لذا أوصت إلى ضرورة إعادة تخصيص الموارد من البرامج ذات الأولوية الأقل لتلك الأنشطة ذات الأهمية الأعلى، وأشارت إلى ضرورة تحسين مهارات المديرين على جميع المستويات وإثراء اتصالاتهم مع صناع القرار وتشجيع مناقشة القضايا الرئيسية.

14- دراسة (Ron Shelby) (2013) بعنوان ZERO-BASE BUDGETINGFOR THE PUBLIC ADMINISTRATOR 21ST CENTURY

تستعرض هذه الدراسة تاريخ موازنة الأساس الصفري، وكيف تم تنفيذها أصلاً، وكذا توضيح نقاط القوة والضعف في عملية الإصلاحات المالية، كما ناقشت هذه الدراسة بعض الانتقادات الموجهة لموازنة الأساس الصفري، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الموازنة الصفرية لن تواجه نفس النقائص في المستقبل. كما أوصت إلى ضرورة انتهاج الدول منهج أكثر تدرجاً في الإصلاحات بدلاً من الإصلاحات الجماعية الشمولية وضرورة الاستفادة من التجارب السابقة والتكنولوجيا الحديثة مما يجعل عملية التحليلات أسهل للتطوير مما كان عليه في الماضي.

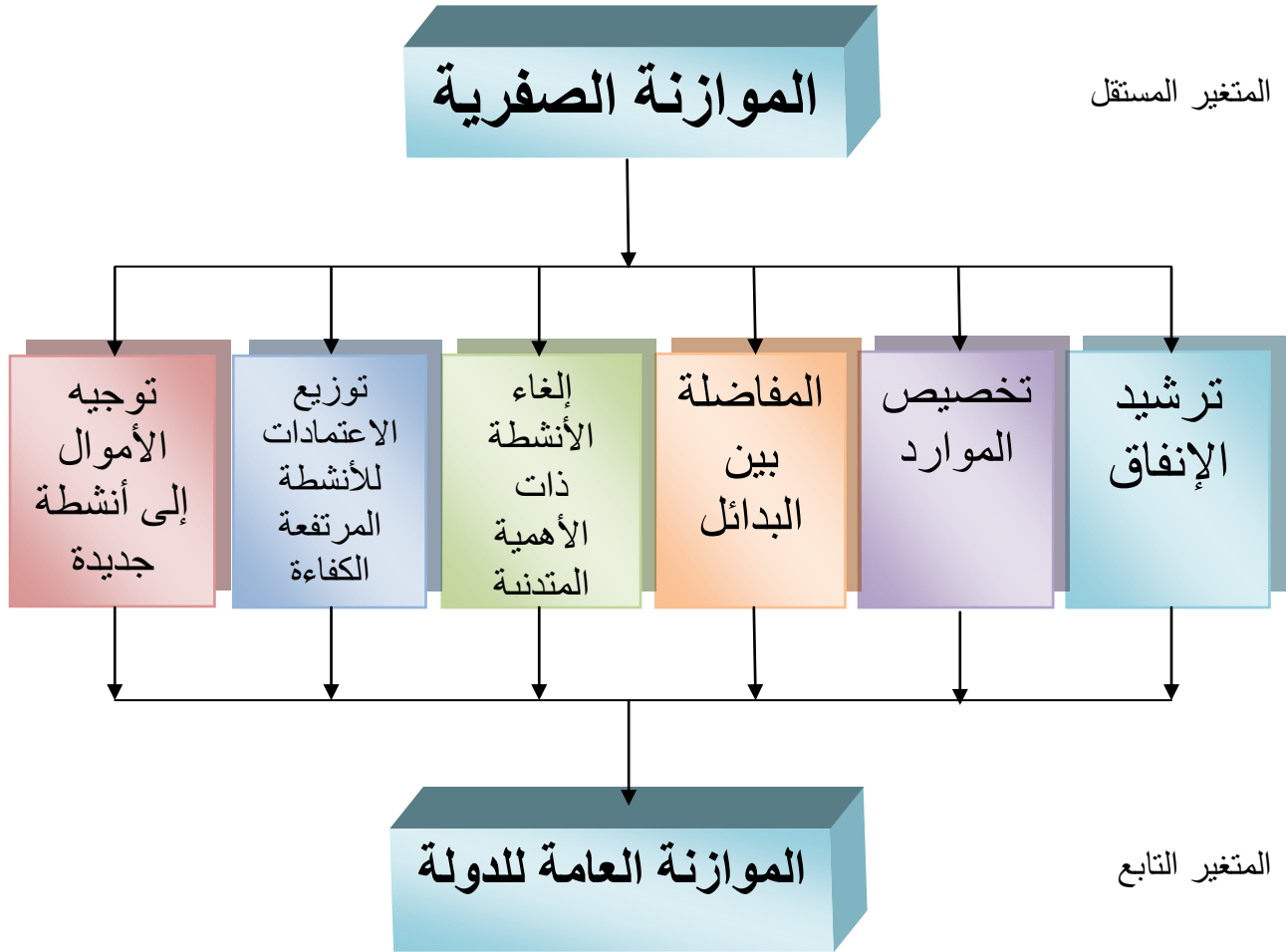
ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

- في ظل اختلاف البيئة بين هذه الدراسة والدراسات السابقة كونها تتناول بيئة اليمن قامت هذه الدراسة بتطبيق عملي لما قدمته من أسلوب لتطوير الموازنة وبيّنت من خلاله أهمية هذا الأسلوب في رفع كفاءة الأداء الحكومي.

- إن الدراسة بحسب علم الباحثة من الدراسات الأولى في اليمن التي تناولت الأسلوب الصفري في الموازنة لتطوير الموازنة العامة في اليمن.
- تسليطها الضوء على المشكلات التي تُحد من فاعليه الموازنة التقليدية كأداة لترشيد الإنفاق وتخصيص الموارد وزيادة الإيرادات وخلق روح التعاون بين الموظفين في الجامعة، والمطالبة بإعادة هيكلة الهيكل التنظيمي بما يلائم أهداف الجامعة، ولاسيما أن معظم الدراسات السابقة ركزت على الجوانب الإدارية أكثر من الجوانب المالية.

إطار الدراسة

شكل رقم (1) ¹



يوضح هذا الإطار التغييرات التي تقوم بها الموازنة الصفرية باعتبارها متغير مستقل والذي سوف تنعكس على الموازنة العامة للدولة (المتغير التابع) والوصول بها إلى وضع أفضل مما كانت عليها.

¹ - من تصميم الباحثة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة المنهجين: الوصفي التحليلي والاستقرائي على النحو الآتي:

1. يظهر المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على ما ورد في الدراسات السابقة والكتب العلمية والمجلات والدوريات المتخصصة في مجال الدراسة والإصدارات الرسمية.
2. يظهر المنهج الاستقرائي في جانبين أولهما الميداني ثم التطبيقي كما يلي:

1- **الجانب الميداني:** يظهر من خلال الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثة لجمع المعلومات والبيانات من الجامعات اليمنية ممثلة بجامعتي صنعاء وعدن باعتبارهما أكبر جامعتين في الجمهورية اليمنية.

2- **الجانب التطبيقي:** يظهر من خلال المساهمة في تلمس جوانب القصور والضعف في نظام الموازنة المطبق والعمل على وضع إطار مقترح يهدف إلى تطوير كفاءة أداء نظام الموازنة في جامعة عدن باعتبارها تمثل جزءاً من الموازنة العامة للدولة.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في جمع المعلومات والبيانات ذات الصلة بالدراسة من المصادر التالية:

أ- مصادر أولية:

- 1- من خلال استبانة مصممة لغرض الدراسة موجهة إلى مختصين أكاديميين في إدارات الجامعات اليمنية (جامعة صنعاء وجامعة عدن).
- 2- المقابلات الشخصية مع كل من له علاقة بمراحل إعداد وتنفيذ وتطبيق الموازنة والرقابة عليها.

ب- مصادر ثانوية: وتنقسم إلى :-

1- مصادر رسمية: حيث تم الاعتماد على القوانين والوثائق والتقارير والنشرات الرسمية

الحكومية، وكذا الصادرة عن وحدات مجتمع البحث بهدف الربط الواقعي بين مشكلة الدراسة وأهدافه والنتائج المتوقعة الوصول إليها.

2- مصادر مكتبية: وذلك بالاطلاع على الموضوعات ذات الصلة بالدراسة من كتب علمية

ومراجع متخصصة وبحوث ودراسات ودوريات واستخدام الإنترنت لتكوين الإطار النظري للدراسة، والإفادة من الدراسات السابقة.

مخطط الدراسة:

الفصل الأول: الموازنة العامة للدولة والاتجاهات الحديثة للموازنات.

المبحث الأول: الموازنة العامة للدولة (تعريفها، مفهومها، نشأتها، تطورها، أنواعها، أسس تبويبها).

المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء ونظرية الاعتمادات المخصصة والمعايير الدولية للمحاسبة الحكومية (IPSAS).

المبحث الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة.

الفصل الثاني: الموازنة الصفريّة.

المبحث الأول: تعريف الموازنة الصفريّة ومفهومها.

المبحث الثاني: نشؤ الموازنة الصفريّة ومقوماتها.

المبحث الثالث: مراحل ومزايا ومشكلات الموازنة الصفريّة.

الفصل الثالث: الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية.

المبحث الأول: مراحل تطور الموازنة العامة للدولة ومراحل إعدادها.

المبحث الثاني: واقع الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تحليل الاستبانة من خلال الدراسة الإحصائية.

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل دلالاتها إحصائياً.

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: جامعة عدن نشأتها وتطورها.

المبحث الثاني: خطوات إعداد نموذج مقترح لنظام الموازنة الصفرية وتطبيقها على جامعة عدن.

المبحث الثالث: مقارنة نتائج النموذج المقترح لنظام الموازنة الصفرية لجامعة عدن مع نتائج النظام المطبق فيها حالياً.

النتائج والتوصيات.

قائمة المراجع.

الفصل الأول

الموازنة العامة للدولة والاتجاهات

الحديثة للموازنات

مقدمة.

سيناقش هذا الفصل بمباحثه الثلاثة الموازنة العامة للدولة والاتجاهات

الحديثة للموازنة على النحو الآتي:

سيتضمن المبحث الأول الموازنة العامة للدولة من حيث التعريف

والمفهوم والنشوء والتطور إلى جانب توضيح أسس تبويب الموازنة بشكل

موجز.

أما المبحث الثاني فسيحدث عن موازنة البرامج والأداء ونظرية

الاعتمادات المخصصة والمعايير الدولية للمحاسبة الحكومية (IPSAS)

باعتبارهما من الاتجاهات الحديثة للموازنة.

كما سيُخصص المبحث الثالث لموازنة التخطيط والبرمجة والتي تدرج

أيضاً ضمن الاتجاهات الحديثة للموازنة.

المبحث الأول:

الموازنة العامة للدولة (تعريفها، مفهومها، نشأتها، تطورها، أسس تبويبها)

أولاً: تعريف الموازنة العامة ومفهومها.

إن المتتبع للتطورات السريعة والمتلاحقة على مستوى العالم يلاحظ انعكاس هذه التطورات على كافة الأنظمة لاسيما النظام الاقتصادي الذي يعد أهم هذه الأنظمة لما يتطلبه من تحديات في إدارة الموارد الاقتصادية والتخطيط لها والعمل على رقابتها بكفاءة وفاعلية، خاصة مع ازدياد حدة المنافسة وظهور التكتلات الاقتصادية، والتي أصبحت تهيمن على السوق، وتتحكم في الاقتصاد المحلي للدول.

والموازنة العامة للدولة تعتبر واحدة من أهم أدوات السياسة المالية للدولة وهي وسيلة للتخطيط وتخصيص الموارد المتاحة للدولة على الوحدات والأجهزة الحكومية، وأيضاً وسيلة للرقابة وتقويم الأداء، فهي نقطة الانطلاق الرئيسية لإحداث التغير المخطط والمنشود لمواكبة التحديات المعاصرة.

وقد تطور مفهوم الموازنة مع تطور مفهوم الدولة لتصبح صورة من صور التخطيط الاقتصادي، حيث توضح بالتفصيل أوجه الاستخدامات المالية المتصلة بأداء وظائف المؤسسات سواء الحكومية أو الخاصة، كما تُبين ما يجب تحصيله من إيرادات ومصادر دخل لازمة لتغطية النفقات خلال فترة زمنية محددة، كما أن للموازنة دوراً كبيراً في مجال التخطيط سواء كان للمؤسسة بشكل عام أم على مستوى وحداتها الإدارية وبالتالي تعتبر الموازنة إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتنسيق.¹

والموازنة العامة التي يقصد بها موازنة الدولة وردت بصدها العديد من التعريفات سواء في تشريعات الدول الأجنبية أو العربية أو في الندوات والمؤتمرات العلمية أو في مؤلفات المالية العامة والتي

يمكننا عرض أهمها على النحو التالي:

¹ - سعيد، خليل إبراهيم، الموازنات كأدوات تخطيط ورقابة في الجامعات اليمنية، الواقع واتجاهات التطور، رسالة دكتوراه، 2007م، جامعة الخرطوم، السودان.

يعرّف دليل المحاسبة الحكومية للأمم المتحدة الموازنة العامة بأنها (عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق، ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة).¹

وقد عرّف القانون البلجيكي موازنة الدولة بأنها (بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية).²

وعرّفها القانون الأمريكي بأنها (صك تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها بموجب القانون المعمول به عند التقديم).³

فيما يعرّفها القانون الفرنسي باعتبارها (الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة ووارداتها، ويؤذن بها، ويقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية).⁴

إما القانون المصري فقد عرف الموازنة العامة للدولة بأنها (الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وطبقاً للسياسة العامة للدولة).⁵

وعرّفها القانون المالي السوري بأنها (الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي).⁶

بينما في الجمهورية اليمنية عرّف القانون المالي رقم (8) لعام 1990م في المادة (2) منه الموازنات العامة بأنها (الترجمة الرقمية للبرنامج المالي عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف معينة في

¹ - دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة، بيروت، 1969م، نقلاً عن: محمد، خليل إبراهيم، تقدير اثر مصادر تمويل موازنات الجامعات الحكومية في مساعدتها على تحقيق أهدافها، دراسة تحليلية، حالة جامعة عدن، رسالة ماجستير، 2001م، الجمهورية اليمنية.

² - نقلاً عن: المهاني، محمد خالد، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 1994م.

³ - نقلاً عن: المهاني، محمد خالد وآخرون، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2005م - 2006م.

⁴ - نقلاً عن: شكري، فهمي محمود، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1990م.

⁵ - قانون الموازنة العامة رقم (53) لعام 1981م، جمهورية مصر العربية.

⁶ - القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006م، الجمهورية العربية السورية.

إطار الخطة العامة للدولة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسات المالية والنقدية والاقتصادية والاجتماعية للدولة).¹

كما تناول عدد كبير من المفكرين والباحثين تعريفات عديدة للموازنة، يمكن حصر أهمها فيما يلي:

عُرِّفت الموازنة بأنها (الموازنة خطة شاملة ممثلة بأرقام تحدد برنامجاً كاملاً لفترة محددة، وهي تتضمن تقديراً للخدمات والنشاطات والمشاريع ونفقات ومصادر ضرورية للإنفاق).²

كما عُرِّفت بأنها (تجهيز مالي عن خطة لاقتناء واستخدام الموارد المالية وغيرها عبر فترة زمنية مستقبلية).³

وعُرِّفت الموازنة بأنها (ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصممة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى).⁴

وعُرِّفت أيضاً بأنها (تعبيرٌ كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة التي توضح خطة التشغيل للمنشأة بما يحقق أهداف المنشأة المالية).⁵

ويُشار أيضاً إلى أن البرامج والموازنات والإجراءات هي خطط تفصيلية تُعدّ لتنفيذ إستراتيجية الدولة، وتشتمل العملية الإدارية أيضاً على عدد من الأنشطة الضرورية للتنفيذ مثل التنظيم والتوظيف والتوجيه والرقابة.⁶

¹ - القانون المالي رقم (8) لعام 1990م، كتاب التشريعات المالية، الجزء الأول (أ)، وزارة المالية، الجمهورية اليمنية، ديسمبر 1993م.
² - نقلاً عن: المهاني، محمد خالد، وميالة، بطرس، والخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2011م.
³ - نور، احمد، وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م.
⁴ - حنان، رضوان حلوة، وآخرون، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997م.
⁵ - Atkinson, et, al, Management Accounting, (4 edition), Prentice hall, New York, 2004.
⁶ - Thomasi, Wheelen and J. David Hunger: Strategic Management and Business Policy, fifth Editio-Wesley publishing company, 1995.

كما عُرِّفت بأنها برنامج للعمل أو وجه من أوجه النشاط في المشروع كالشراء و الإنتاج والبيع والتمويل وكذلك المراحل المختلفة لتنفيذ هذه السياسات، بحيث تظهر جميعها في صورة واحدة متكاملة ومتناسقة تبين ناتج التفاعل بين هذه السياسات، وهي أيضا ترجمة لأوجه النشاط المختلفة وكذلك المصروفات المتوقعة التي ستفق على جميع العمليات اللازمة لإتمام النشاط وذلك خلال فترة زمنية معينة، وبذلك تعتبر الموازنة ترجمة مالية لبرنامج العمل الموضوع لكل أوجه النشاط.¹

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة سواء من قبل الكُتَّاب المتخصصين في المحاسبة الحكومية أو المالية العامة أو من قبل المُشرِّعين القانونيين إلا أنه ومع ذلك التعدد لم يخرج أي منهم عن الخصائص والأركان الأساسية التي يجب توافرها في الموازنة والمتمثلة فيما يلي:

1- الموازنة أرقام تقديرية وليست فعلية، كما أنها ليست هدفاً بحد ذاته بل هي أداة وترجمة

للخطط والأهداف التي تسعى المؤسسة للوصول إليها.²

2- الموازنة تخمّن النفقات والإيرادات لفترة قادمة، أي أنها خطة مستقبلية وإن الماضي هو فقط

مرشد ومؤشر لعملية تحضير الموازنة.³

3- الموازنة ملزمة التنفيذ بقانون من السلطة التشريعية وتمثل وسيلة رقابية للسلطة التشريعية على

أعمال السلطة التنفيذية.

4- الموازنة اليوم أداة من أدوات التخطيط المالي والاقتصادي وليست أداة تقليدية لتقدير حجم

الإنفاق والإيراد فقط.

5- ترتبط الموازنة بالأهداف العامة للدولة وهي وسيلة من وسائل تحقيق العدالة في توزيع الدخل

والتنمية والرفاهية الاجتماعية.

¹ - R.Smith, Management Through Accounting, N. J, Prentice- Hall, Engle wood, cliffs, 1962.

² - جلس، سالم، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطيني، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، المجلد الرابع عشر، غزة، فلسطين، 2005م.

³ - المحمود، عبد المنعم صالح مصطفى، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2005م.

6- الموازنة لا تقتصر على كونها أداة تخطيطية بل كونها أداة تنسيقية ورقابية تُستعمل للتحقق من أن الأهداف والخطط الموضوعة قد تم تنفيذها بالمستوى المطلوب، كما أنها أداة من أدوات الاتصال.

وقد عرّفها الباحثون كل من وجهة نظره المالية أو الاقتصادية أو السياسية وغيرها ولذا يمكن تحديد المفاهيم الرئيسية للموازنة بضوء ما ورد من تعاريف مختلفة لها بما يأتي:¹

أ- **المفهوم المحاسبي للموازنة:** والذي ينظر إلى كونها أرقام حسابية تشمل الاعتمادات المخصصة والمتوقع إنفاقها والإيرادات المتوقعة تحصيلها خلال فترة زمنية قادمة عادة تكون سنة. ولذا تتعامل المحاسبة مع هذا المفهوم بالتسجيل وإظهار النتائج وفق ما تتطلبه التقسيمات الواردة في الموازنة العامة.

ب- **المفهوم الرقابي للموازنة:** تعتبر الموازنة الأداة الرقابية للسلطة التشريعية لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية من خلال الالتزام بالاعتمادات المخصصة كما لصرفها في الأنواع المحددة وضمن الفترة المخصصة لها للتأكد من أن الوحدات قد قامت بتحقيق الأهداف المطلوبة وهذا ما تؤكد عليه الموازنة التقليدية (موازنة البنود والرقابة) ولا يهتم المفهوم الرقابي للموازنة بالتخطيط وإعداد البرامج.

ج - **المفهوم السياسي للموازنة:** هنا يعكس البرلمان (السلطة التشريعية) فلسفته السياسية في إدارة دفعة الحكم من الناحية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق أهدافه من خلال الموازنة العامة إذ تُعدّ الأرقام من خلال الوحدات وتُناقش مع السلطة المركزية وفق الضوابط والتعليمات المعدة سلفاً والموجهة لإعداد مشروع الموازنة في ضوء السياسة العامة التي يرغب بها الحزب الحاكم.

د- **المفهوم القانوني للموازنة:** يعتبر فقهاء القانون بان الموازنة العامة للدولة هي قانون لأنها تمر بنفس الإجراءات التي يمر بها تشريع أي قانون وشمولها على أحكام قانونية تنظم مالية الدولة كما أن معظم

¹ - المهاني، محمد خالد، و سلوم، حسن عبد الكريم وآخرون، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ، دراسة تحليلية للموازنة العراقية، 2005-2007م، الجامعة المستنصرية، بغداد.

الدساتير تتضمن أسس وقواعد إعداد الموازنة العامة للدولة من حيث الإعداد إلى التشريع وتصدر أرقامها بموجب قانون الموازنة السنوي.

هـ - **المفهوم التخطيطي للموازنة:** إن التغير الحاصل في مفاهيم الدولة وتغيرها من الدولة الحارسة إلى الدولة المنظمة وممارستها لمختلف الأنشطة الاقتصادية ورغبة الحكومات في إيجاد توازن حقيقي للاقتصاد القومي أثّر على مفهوم الموازنة التقليدي وأصبح ينظر إليها أي للموازنة على أنها أداة أساسية للتخطيط وأصبح هناك ربط بين التقديرات وبين تحقيق الأهداف وأصبحت المهمة الجديدة هي التحليل للأرقام بضوء السياسات العامة.

و- **المفهوم الاقتصادي للموازنة:** يُعدّ التحول المشار إليه في المفهوم التخطيطي لتدخل الدولة المباشر في النشاط الاقتصادي لغرض تحفيز الاقتصاد القومي برفع معدلات النمو وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وأصبحت الموازنة الأداة التي بواسطتها يكبح جماح التضخم أو الكساد الاقتصادي وهي وسيلة لدعم التخطيط على المستوى القومي.

أهمية الموازنة العامة للدولة:

تُعدّ الموازنة العامة للدولة الأداة الرئيسية في تحقيق إنجازات الأداء العام والوسيلة التي تستخدمها السلطة التشريعية للاستدلال على كفاءة أجهزة هذه الموازنة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.¹ فأهمية الموازنة العامة للسلطة التنفيذية تكمن في أنها خطة عمل الوزارات والمؤسسات الحكومية وتشمل الخدمات والمشاريع الحكومية حيث توفر الأموال اللازمة لسير العمل في هذه الأجهزة وتساعد في إحلال أسلوب التخطيط للقيام بالعمل.

كما تظهر أهميتها للسلطة التشريعية في أنها وسيلة لممارسة الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية خلال فترة تنفيذ الموازنة، حيث أن السلطة التشريعية تستطيع خفض وزيادة النفقات الواردة في الموازنة لكن.¹

¹ - المرسى، السيد متولي، التطوير المحاسبي للموازنة العامة، قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم، المجلة العربية للإدارة، عمان، 1987م.

ويمكننا القول بأن الموازنة العامة اكتسبت أهميتها من حاجة الحكومات المختلفة بأنظمتها السياسية على عكس فلسفتها بإدارة الحكم وتطوير المجتمع في كافة المجالات الاقتصادية في هذه الوثيقة التي لم تعد مجرد جداول تتضمن أرقام صماء بل أرقام ناطقة في تحقيق أهداف معينة يخطط لها مسبقاً ويحدد لها فترة زمنية معينة.

إن أهمية الموازنة من الناحية السياسية تكمن في كونها انعكاس لبرنامج عمل الحكومة خلال مدة محددة من الزمن، وفي ترجمة خطة الدولة السياسية إلى أرقام، وهي إلى جانب ذلك كله إذن تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بالإنفاق والجباية.²

وتبدوا أهمية الموازنة العامة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تعديلها لتوزيع الدخل القومي بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، فهي تؤثر في مالية الأفراد بما تفرضه من ضرائب أو تصرفه من نفقات، فتقطع جزءاً من دخل بعض الأفراد لتكوّن إيراداً عاماً، تعيد توزيعه إلى طبقة أخرى على شكل دخل جديد لأبنائها، كما أنها تتضمن البرامج والمشاريع الاقتصادية والاجتماعية التي تنوي الحكومة تنفيذها خلال السنة المقبلة، وتساعد في توزيع الدخل والثروات بين المواطنين، كما أنها تتضمن الإعانات الحكومية للفقراء والمحتاجين.

ويقع على عاتق الموازنة العامة في العصر الحاضر التأثير في الحياة الاقتصادية، وتحقيق العمالة الكاملة، وتعبئة القوى الاقتصادية العاطلة، والعمل على زيادة الدخل القومي، ورفع المستوى المعيشي للمواطنين.³

¹ - الشيخ عيد، إبراهيم محمد سليمان، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م.

² - خولاني، منار عبد الستار، الموازنة الصفريّة وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية، حالة تطبيقية (محافظة ريف دمشق)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2001م.

³ - المهدي، محمد خالد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2005م - 2006م، مرجع سابق.

ثانياً: نشوء الموازنة العامة وتطورها.

مع التطور الحاصل في كافة مناحي الحياة المختلفة والذي أثر أيضاً في المنشآت بمختلف أنواعها، كان لازماً على تلك المنشآت أن تواكب التطور وان تحاول أن تضع خطاً مستقبلياً لها بما يضمن التقدم والازدهار، ومن هنا برزت أهمية الموازنات كمحاولة جادة لمساعدة تلك المنشآت للحفاظ على مكانتها، فالموازنات هي أسلوب في يد الإدارة العليا تحاول من خلالها وضع تصور لمستقبل المنشأة وما ستؤول إليه في ظل الموارد المتاحة وتأثير البيئة المحيطة.

فالموازنات برغم تطورها وبمفهومها الحديث إلا أنها كانت مطبقة منذ أقدم الأزمان ودليل على ذلك: ¹ ما ورد في القرآن الكريم في سورة يوسف، حيث ضرب القرآن الكريم مثلاً للتخطيط السليم الذي قام على أسس منطقية فأمكن بذلك تلافي مجاعة كانت تهدد الناس جميعاً بالهلاك - بسبب التخطيط السليم الذي قام به يوسف عليه السلام وهو أمين على الخزائن - وذلك حين فسّر الرؤيا التي جاءت على لسان ملك مصر في قوله تعالى:

﴿وَقَالَ الْمَلِكُ إِنِّي أَرَى سَبْعَ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلْنَ سَبْعَ عَجَافٍ وَسَبْعُ سُنْبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخْرَى يَابِسَاتٍ﴾ ² وتولى يوسف عليه

السلام تفسير الرؤيا فقال:

﴿تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ﴾ ³

إن يوسف عليه السلام فسّر الرؤيا وزاد عليها أن قدم خطة مستقبلية لمواجهة الجفاف الذي ألم بمصر آنذاك اعتمدت على التشغيل الكامل للأمة والبرمجة الكاملة للوقت، ثم التشغيل الكامل لطاقة كل فرد في الأمة، وهذا الذي أراده يوسف عليه السلام وعبر عنه بقوله (تزرعون) إن الذي يخطط له يوسف عليه السلام هو مضاعفة الإنتاج وتقليل الاستهلاك، لأنّ الأزمات والظروف الاستثنائية تحتاج إلى سلوك

¹ - حنان، رضوان حلوة، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997م مرجع سابق.

² - القرآن الكريم، سورة يوسف، آية (43).

³ - القرآن الكريم، سورة يوسف، آية (47).

استثنائي، ولأنّ سلوك الناس في الأزمات غير سلوكهم في الظروف العادية (استرخاء وبطالة)، فإن هذه الأمة تكون في حالة خلل خطير يحتاج إلى علاج ومعالج خبير،¹ ونلاحظ في الآيات القرآنية الكريمة التي تكلمت عن خطة يوسف عليه السلام عنصر الأمل والتفاؤل، وهذا الأمر مهم في الخطة الناجحة، قال تعالى:

﴿ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ﴾²

والموازنات لا معنى لها بدون رقابة ولا تؤدي ثمارها وفوائدها بدون متابعة لكافة مراحل تنفيذها وإلا فإنها تشكل عبئاً إضافياً على القائمين على إعدادها وتأكد ذلك بقوله تعالى: ﴿قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ﴾³

إن بعد الشدة التي أشار إليها يوسف انفراجاً ورخاء، وستعود الأمور بإذن الله تعالى إلى سيرتها الأولى، ولكن بداية العودة ستكون عاماً مباركاً غير معهود العطاء وفرةً وكثرة، وكأن الخير فيه سيفيض بغير جهد، فهو عام فيه يغاث الناس أي: يسقون الغيث أو يغاثون: ينجدون من الغوث، وكل ذلك متلازم (وفيه يعصرون) إشارة أخرى إلى فيض الخير، فلا يلجأ الناس إلى العصر للثمار إلا بعد أن تفيض عن حاجة الاستهلاك الأساسية وهي الأكل، ولابد من الأمل والتفاؤل في أي خطة، وإلا فإن كان لا أمل فما الداعي إلى العمل، ولقد حرك يوسف عليه السلام دوافع العمل عندهم بتحذيرهم من شدة سنوات القحط، ثم حركها ثانية بفتح باب الأمل.

إن يوسف عليه السلام قسم خطته إلى ثلاث مراحل:

- تزرعون سبع سنين دأباً.

¹ - شلح، فؤاد محمد محمود، مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصغرى في بلديات قطاع غزة، دراسة تطبيقية على بلدية غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009م.

² - القرآن الكريم، سورة يوسف، آية (49).

³ - القرآن الكريم، سورة يوسف، آية (55).

- ثم يأتي من بعد ذلك سبع شداد.

- ثم يأتي عام يغاث فيه الناس.

وقد أورد هذه الآيات المباركات كي تكون عبرة للمواطنين والدول عند التصرف بالموازنة العامة أو الخاصة، ادخاراً أو استهلاكاً.¹

أما فكرة الموازنة العامة للدولة بمفهومها الحديث نشأ في بريطانيا خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر بصورة تدريجية وموازية لتطور حق الشعوب في السيادة والحرية، ثم طبقت بدءاً من أوائل القرن التاسع عشر في فرنسا وامتدت بعد ذلك إلى بقية الدول الأوروبية ودول العالم المتمدن.

وقد تطور مفهوم الموازنة مع تطور دور الدولة في المجتمع وانتقاله من دور الوسيط إلى دور المحرّض للفعاليات الاقتصادية والاجتماعية كافة، فأصبح يأخذ اتجاهاً وأبعاداً جديدة تُعبّر بشكل رئيسي عن طبيعة الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة في الدولة من جهة، وعن الخيارات والبدائل التي تقوم عليها السياسة المالية والنقدية من جهة أخرى.

ومع ظهور مفهوم التخطيط بالمعنى العلمي في رسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية تطور مفهوم الموازنة، كأداة رئيسية لخدمة أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبعد أن كانت الموازنة التقليدية في مرحلة البنود والرقابة أداة لفرض الرقابة القانونية والمالية في جانبي الإنفاق والإيرادات العامة، تطورت إلى موازنة البرامج والأداء في نهاية العشرينيات وبداية الثلاثينيات من القرن العشرين، إذ ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية من ينادي بضرورة إدخال الإدارة العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يعهد إليها من أعمال وبكفاءة ووفقاً للخطة المعتمدة التي تسير عليها الحكومة، ثم تطورت مرحلة الموازنة إلى مرحلة التخطيط والبرمجة لخدمة التخطيط القومي ومد المخطط الاقتصادي بالمعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرار الاقتصادي مستمدة مبادئها وأفكارها من علوم الاقتصاد وتحليل

¹ - اللوزي، سليمان وآخرون، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م.

الأنظمة وبحوث العمليات والبرمجة، ومع الارتقاء بتطور مفهوم وأسلوب إعداد الموازنة ودورها في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، ظهر مفهوم الموازنة الصفرية بهدف ربط التخطيط بالموازنة وتحديد الوسائل البديلة لتنفيذ الأنشطة وربط التكلفة بالأهداف وتحديد مسؤولية الإدارات الحكومية في اتخاذ القرارات المتعلقة بعمليات الموازنة.¹

وهكذا أصبحت الموازنة العامة بهذه التطورات جزءاً من برنامج أوسع، يعكس فيه مجموع النشاط الاقتصادي والمالي للدولة، واستخدمت الموازنة أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والمالي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية والعدالة الاجتماعية، وأطلق عليها الموازنات التدخلية.²

ثالثاً: أسس تبويب الموازنة العامة للدولة:

تعد سلامة نفقات وإيرادات الموازنة العامة المؤشر الحقيقي لواقعية الموازنة، لذلك تحاول السلطة التنفيذية اختيار التبويب الأكثر كفاءة في تقدير نفقاتها وإيراداتها عند إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة. وفيما يلي أهم هذه التبويبات:

1- **التبويب الإداري:** وهذا التبويب يعكس الهيكل الإداري للدولة، تستخدم هذا التبويب الدول كافة تقريباً حيث يتم تبويب الاعتمادات المخصصة بحسب التبعية الإدارية للوحدات المسؤولة أو المستفيدة من هذه الاعتمادات كالوزارات والمصالح والهيئات العامة أو المحافظات. ويتبع في ذلك توزيع النفقات العامة على الوحدات الإدارية بحيث يُخصّص لكل وحدة مبلغاً سنوياً من المال يمثل ما تحتاجه هذه الوحدة للقيام بالمهام والوظائف المناطة بها، كما تبويب الإيرادات وفقاً لهذا التبويب

¹ - الأمم المتحدة: الموازنات الحكومية في الدول النامية، ترجمة إدارة البحوث والدراسات، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان 1987م (ص 9).
² - المهاني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والأفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الأول، 2000م.

تبعاً للوحدات الإدارية التي تقوم على تحصيلها، ويمثل هذا التبويب أهمية كبيرة للحكومة والسلطة التشريعية سواءً عند مناقشة الموازنة والتصديق عليها أو عند تنفيذها والرقابة عليها.¹

2- **التبويب الوظيفي:** ويتم بموجبه تبويب الاعتمادات المخصصة بحسب الوظائف والأنشطة التي تمارسها الدولة مثل خدمات التعليم والصحة والثقافة والدفاع والأمن، وغيرها من الخدمات العامة، ويعكس هذا التصنيف نشاطات الدولة المختلفة، وتجدر الإشارة إلى أن هذا التبويب يفيد في تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء² والتي سيأتي الحديث عنها بالتفصيل في المبحث التالي.

3- **التبويب الاقتصادي:** ويستخدم لأغراض التحليل الاقتصادي ولبيان التأثيرات على الاقتصاد الوطني، ومدى توزيع الموارد الاقتصادية والمالية المتاحة، وبموجبه يتم تصنيف الإيرادات والنفقات العامة إلى جارية ورأسمالية، ويهدف إلى ربط البيانات والمعلومات الخاصة بالنشاط الحكومي وغيرها من القطاعات الاقتصادية الأخرى.³

4- **التبويب النوعي:** وفيه يتم تبويب النفقات حسب نوع النفقة والغرض منها، وتوضع الاعتمادات ذات الغرض أو الطبيعة المتشابهة في بنود أو أنواع متجانسة رئيسية أو فرعية في موازنة كل وحدة إدارية ولا يسمح بالصرف من البند أو النوع المحدد للغرض الذي خصصت من أجله النفقة كما لا يجوز تجاوز المبالغ المخصصة في كل بند من تلك البنود ويشترط اقتران هذا التبويب بالتبويب الإداري حيث لا تبرز أهميته بمفرده وهذا يساعد على إحكام الرقابة على الصرف من حيث المبالغ والأغراض على مستوى الوحدات الإدارية، إلا أنه لا يوفر المرونة الكافية في الإنفاق على الخدمات أو البرامج الأخرى.⁴

1 - سعيد، خليل إبراهيم محمد، الموازنات كأدوات تخطيط ورقابة في الجامعات اليمنية، الواقع واتجاهات التطور، رسالة دكتوراه، 2007م، جامعة الخرطوم، السودان.

2 - شكري، فهمي محمود، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1990م. مرجع سابق.

3 - اللوزي، سليمان، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م. مرجع سابق.

4 - محمد، خليل إبراهيم، الموازنات كأدوات تخطيط ورقابة في الجامعات اليمنية، الواقع واتجاهات التطور، رسالة دكتوراه، 2007م، جامعة الخرطوم، السودان، نفس المرجع السابق.

5- التَّبْوِيبُ حَسَبَ الْبَرَامِجِ وَالْأَنْشِطَةِ: حيثُ تُقَسِّمُ الخِدْمَاتُ الْأَسَاسِيَّةُ الَّتِي تُقَدِّمُهَا الدَّوْلَةُ إِلَى عِدَدٍ مِنَ الْبَرَامِجِ وَيُنْدرِجُ تَحْتَ كُلِّ بَرَامِجٍ عِدَدٌ مِنَ الْأَنْشِطَةِ الَّتِي تُحَقِّقُ الْهَدَفَ الْأَسَاسِيَّ لِلْبَرَامِجِ، وَيُفِيدُ هَذَا التَّبْوِيبُ فِي الرِّبْطِ بَيْنَ هَدَفِ الْبَرَامِجِ وَالْأَنْشِطَةِ الَّتِي تُنْدرِجُ تَحْتَهُ بِمَا يُسَاعِدُ عَلَى قِيَاسِ الْإِنْجَازِ الْحُكُومِيِّ لِكُلِّ بَرَامِجٍ.¹

¹ - أحمد، عبد الله عبد السلام، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000م

المبحث الثاني:

موازنة البرامج والأداء ونظرية الاعتمادات المخصصة

موازنة البرامج والأداء

لما كان الشكل التقليدي للموازنة المعروف بموازنة البنود لا يفي باحتياجات هذا التطور الذي طرأ على مفهوم الموازنة وأهدافها فقد انتقل أسلوب اعتماد وتنفيذ الموازنة من شكل موازنة البنود التي تحقق جانب الرقابة على مشروعية فرض وتحصيل الإيرادات وإنفاق النفقات، والتركيز على الالتزام بالقواعد والإجراءات، إلى شكل آخر لموازنة تركز على النتائج وتحقيق رقابة مرتبطة بالعمل المؤدى من قبل الوزارات والإدارات العامة، وبالمهام المقررة لها، وبالأهداف المطلوب تحقيقها من أداء ذلك العمل، أو القيام بتلك المهام، لتأخذ بذلك شكل موازنة البرامج والأداء، أو موازنة البرامج والأهداف.¹ وقد مرت موازنة البرامج والأداء بمراحل نشوء وتطور عديدة وفيما يلي ملخص لمراحل تطورها:

ظهرت المحاولات الأولى لفكرة موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تعتبر من أولى الدول التي عملت على تطوير موازنتها إلى موازنة برامج وأداء.² ففي عام 1906م قام مكتب أبحاث بلديات نيويورك بإعداد دراسة عن موازنة الأداء الصحي على أساس الأنشطة وكانت هذه الأنشطة (الشوارع، المجاري، صيانة الشوارع).³

وفي عام 1912م شكّل الرئيس الأمريكي William Taft لجنة سميت بلجنة تافت للاقتصاد والكفاية كلفت هذه اللجنة بدراسة التنظيم الإداري والإجراءات المالية في الحكومة، وذلك بهدف تطوير الإدارة الحكومية ورفع كفاءتها في تأدية وظائفها، إلا أن هذه الفكرة لم تجد قبولاً في ذلك الوقت، ولم تنفذ جدياً إلا في عام 1934م، وذلك عندما بدأت وزارة الزراعة الأمريكية بإعداد موازنة مشروع حوض نهر

¹ - قلعوي، غسان، موازنة البرامج والأداء، مجلة الشؤون العامة، العدد التاسع والعشرون، إدارة البحوث والدراسات، ديوان ولي العهد، أبو ظبي، 2004م.

² - العمر، حسين، مبادئ المالية العامة، الأردن، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، 2002م.

³ - الخياط، أسامة محمد، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق 2003م.

(تنسي) على أساس البرامج والأداء، وقد تعمقت هذه الفكرة أيضاً في عام 1949م نتيجة توصيات لجنة هوفر التي دعت إلى تبويب موازنة الولايات المتحدة على أساس البرامج والأنشطة التي تنفذها الحكومة.¹

وفي عام 1950م صدر في الولايات المتحدة الأمريكية قانون إجراءات الموازنة والمحاسبة ورغم أن نصوصه جاءت خالية من اصطلاح موازنة الأداء، فقد أوضحت بأن الموازنة يجب أن تكون في صورة توضيح وظائف ونشاطات الحكومة.²

و في عام 1954م قدم ديفيد نوفيك شرحاً تفصيلياً يبين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية وشرح مضمونها وكان ذلك في تقريره المسمى الاقتصاد والفاعلية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للحكومة، وفي عام 1955م قامت لجنة هوفر الثانية بدراسة اقتراح ديفيد وكذلك بدراسة التقدم الذي تحقق في مجال تطبيق موازنة البرامج والأداء في أجهزة الحكومة الفيدرالية مما أدى إلى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء الذي جلب اهتمام الكثير من دول العالم وكانت الفلبين من أول الدول النامية التي قامت بتطبيق موازنة البرامج والأداء اعتباراً من عام 1955م.³

وفي عام 1965م طلب الرئيس الأمريكي جونسون إدخال موازنة البرامج والأداء في جميع الوزارات الأمريكية وأصدر كتيباً بعنوان موازنة البرامج في ذلك العام.⁴ وطبقت هذه الموازنة بشكل عام في الولايات المتحدة بجميع أجهزتها الفيدرالية حتى عام 1971م حيث جرّبت الحكومة الفيدرالية بعد ذلك الموازنة الصفريّة (التي سيتم توضيحها بالتفصيل في الفصل الثاني من هذه الدراسة)، ثم عادت لتطبيق موازنة البرامج والأداء في عام 1981م.⁵

¹ - مصطفى، عبد المنعم، والطالب، غسان، الموازنات في المؤسسات الحكومية الأردنية واقع وأفاق، اربد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2006م.

² - البطريق، أحمد يونس، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، الدار الجامعية، 1986م.

³ - نقلاً عن الخياط، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق 2003م، مرجع سابق

Republic of the Philippines, Budget Commission, Budget Operation Manual (Manila): Bureau of Budgeting, 1957.

⁴ - كوشك، طارق بن حسن، موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام، صحيفة عكاظ العدد (937)، 1424هـ.

www.koshak.net/tariq/articles

⁵ - قطب، إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، القاهرة، الطبعة الثالثة، المطبعة المصرية العامة للكتاب، 1987م.

وترجع أسباب التحول من نظام موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء إلى العوامل التالية:¹

1- إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة.

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

3- الاهتمام بالتكلفة الكلية لإنجاز الأعمال بدلاً من التركيز على وسائل الإنجاز، حيث انصبّ

الاهتمام من التركيز على بنود الإنفاق إلى التركيز على إدارة البرامج والمشاريع.

4- تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق فاعلية الرقابة الداخلية والاتساق والتكامل بين النظام المحاسبي

ونظام الموازنة.

ويمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازنات بأنها خطة توضح الأهداف المحددة للوحدات مُعبّراً

عنها في شكل برامج ومشروعات محددة، فطبقاً للبرنامج يتم تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية

للوحدات ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة، ويجوز أن تُنفَّذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج كما

يجوز أن تُنفَّذ أكثر من إدارة برنامجاً واحداً. ومن هذا المنطلق فإن موازنة البرامج والأداء تتضمن شقين

هما:-

1- **البرامج:** أي تركيز الاهتمام على البرامج وذلك عن طريق:

أ- تبويب الاعتمادات بالموازنة وفقاً للوظائف الأساسية للجهاز الإداري للحكومة كالتعليم والصحة

والأمن والعدالة.

ب- تحديد البرامج التي تتدرج تحت كل وظيفة أساسية فتقسم وظيفة الخدمات التعليمية مثلاً إلى

برنامج الابتدائي والثانوي والفني والجامعي.

وبذلك يمكن تحديد الأنشطة والمشروعات التي يتكون منها كل برنامج على حدة، ومن ثمّ يمكن

إعداد التقارير المالية طبقاً لهذا التبويب متضمناً التكاليف الفعلية والتقديرية.

¹ - هلاي، محمد، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002م.

2- الأداء: أي تركيز الاهتمام على ما يتم تحقيقه وليس على الوسائل المستخدمة، وفيه تحدد وحدات

لقياس العمل بكل قسم من الأقسام التي تتكون منها الوحدة الإدارية وتطبيق المبادئ العامة

للتكاليف وبالتالي إمكانية تحديد تكلفة الوحدة الخدمية المؤداة ووضع معدلات لتقييم الأداء في

الوحدات الإدارية المختلفة.¹

لقد عُرِّفت موازنة البرامج والأداء بأنها (مجموعة الأهداف المقررة على أجندة الحكومة ووحداتها

المختلفة المراد تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة بعد تفصيلها تبعاً للبرامج والأنشطة والجهود اللازمة لهذا

التحقيق، مع تحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج أو نشاط، وتحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة).²

وقد عُرِّفت موازنة البرامج والأداء من قبل مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها (تلك

الموازنة التي توضّح الأغراض والأهداف التي تُطلب لها التخصّصات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة

لتحقيق تلك الأهداف والبيانات والمعلومات لقياس الانجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل

برنامج).³

كما عُرِّفت بأنها الأنشطة التي تقوم بها الوزارات والحكومة بوجه عام معبراً عنها بالنفقات التي

ستصرف في السنة القادمة مؤكدة على العمل الذي سيؤدّى وليس على عدد الموظفين والأقلام والورق

الذي تستعمل لتأدية هذا العمل.⁴

ونستنتج من التعاريف السابقة أن موازنة البرامج والأداء تركّز على الأمور التالية:

¹ - عبد الحميد، ليلي، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م.

² - المهاني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والآفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الأول، 2000م، مرجع سابق.

³ - Jesse, Burkheed, Government Budgeting, New York, Johnwiley Sons, 1967.

⁴ - شكري، فهمي محمود، التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم، المجلة العربية للإدارة، المجلد الأول، العدد الأول، 1987م.

1- تحديد الأهداف من العمل الحكومي وتقسيمها على مجموعة من القرارات والوحدات الإدارية

الأخرى التي تشارك في تنفيذ احد هذه الأهداف أو أكثر أو جزء منها، وتقسيم هذه الأهداف في

كل وحدة إدارية حكومية إلى مجموعة من البرامج وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذها .

2- تعديل النظام المحاسبي كأحد أدوات الإدارة المالية العامة ليشمل استخدام محاسبة التكاليف.

3- تحديد وسائل قياس الأداء وذلك بتحديد أدوات هذا القياس مثل النسب المئوية ومعدلات الأداء،

لقياس معدلات التنفيذ والأداء بالنسبة لكل برنامج وتقسيماته في كل وحدة إدارية حكومية.

مقومات استخدام موازنة البرامج والأداء:¹

1- العمل على تحديد الأهداف العامة بصورة واضحة.

2- إعداد أنشطة الوحدة في شكل برامج يمكن التعرف عليها.

3- تطوير أهداف البرنامج بحيث يمكن قياسها وبحيث تستجيب لتوجيه الأهداف العامة.

4- تطوير الأهداف الفرعية اللازمة لتحقيق الأهداف العامة.

5- تطوير مقاييس الكفاءة والفاعلية.

6- قياس إنتاجية البرامج خلال السنة.

7- تقييم واستخدام البيانات المتوفرة عن طريق القياس وذلك للمساعدة في جعل النظام أكثر إنتاجية.

مميزات موازنة البرامج والأداء:

يُحقّق تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء مزايا عديدة منها:

1- أن موازنة البرامج والأداء تخدم أغراض المعلومات والتكاليف والإحصاء²، من خلال توضيح ما

تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية وتكلفة كل برنامج أو مشروع.³

¹ - الأديمي، منصور ياسين، وآخرون، المحاسبة الحكومية والقومية، مركز الأمين للنشر، صنعاء، 2005م.

² - اللوزي وآخرون، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م، مرجع سابق.

³ - دليل اللقاء التدريبي، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ودور الجهاز الأعلى للرقابة في ذلك، بالتعاون مع المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بيروت، لبنان، 2009م

2- إن موازنة البرامج والأداء تعمل على دعم اللامركزية وتحقيق مزاياها وذلك لأن المستويات العليا تترك التفاصيل التنفيذية للمستويات الإدارية الدنيا في السلم التنظيمي.

3- أن موازنة البرامج والأداء تعتبر وسيلة من وسائل رسم السياسات والتخطيط، فهي تعمل على تعزيز دور الإدارة المالية في تطوير وتوزيع وإدارة الموارد المالية المتاحة، وتحسين أداء الخدمات المقدمة للمجتمع، ورفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء المتاحة للحكومة أو المنظمة، بما يسهم في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات.¹

4- الربط بين المدخلات من الموارد والمخرجات، وتركز هذه الموازنات على المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز على المدخلات (الموارد المالية والبشرية).²

5- أن موازنة البرامج والأداء تزودنا بمعلومات كافية عن أهداف الوحدة الحكومية.³

6- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.⁴

إن المزايا أعلاه لا تُعطي لهذا النوع من الموازنات الأفضلية حيث إن تطبيقها يتوقف على عدة عوامل من أهمها الوقوف على السلبات التي رافقت تطبيقها في بعض الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وكندا والسويد إضافة إلى بعض دول أمريكا اللاتينية مثل بوليفيا وتشيلي وكولومبيا كما طُبِّقَت في بعض دول العالم الثالث كالفلبين وإندونيسيا والهند حيث وجدت السلطات المالية في هذه الدول المبررات المقنعة باستخدام نظام للموازنة يتجاوز من ناحية الهدف الرقابة المطلقة على الإنفاق العام إلى

¹ - Matt, Hull, and others, Budgeting and Economic Development Corporation for Enterprise development, CF ED, USA, 2000.

² - الحوثرى، عبد القادر احمد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها المركزية والمحلية، دار جامعة عدن للطباعة والنشر، 2006م.

³ - البدر، جمال، منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات، ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م.

⁴ - احمر، إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء المفهوم، الفلسفة، الأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م.

استخدامها كأداة بيد الحكومة لتحقيق مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن تحقيق الرقابة على أداء الوحدات الحكومية المختلفة وضمان تحقيق وإنجاز الخدمات العامة ضمن حدود الموارد المالية المتاحة.¹

سلبات موازنة البرامج والأداء:

من أهم السلبات التي رافقتها في أثناء التطبيق ما يلي:

1- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها.²
إضافة إلى صعوبة في قياس العديد من الأنشطة الحكومية سواء من حيث تحديد تكلفة الخدمة أو تقديرها كمياً. بالإضافة إلى صعوبة إخضاع بعض مخرجات الخدمات والأنشطة الحكومية للقياس.

2- اهتمامها بالمشاريع على المدى القصير.³ حيث ترصد الاعتمادات للمشاريع الاستثمارية بشكل سنوي لكل مشروع وهي تعتبر جزءاً من مجمل التكاليف المتعددة التي تعتمد عليها الحكومة.

3- صعوبة تطبيقها إذ يتطلب ذلك ارتفاع في التكاليف وخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة كما تتطلب كميات كبيرة من البيانات التي قد تؤخر عملية إعداد للموازنة، وتحتاج في جميع مراحلها من (تحضير، إعداد، مصادقة، تنفيذ، مراقبة، تقييم) إلى الوقت وذلك لإظهار البيانات والإحصائيات اللازمة، كل ذلك يؤدي إلى صعوبة في التطبيق.⁴

¹ - Axe lord, Donald, Budgeting for Modern Government Edition, New York, ST, Martins Press, 1995.

² - غالي، نرمن طلعت، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة، مجلد البحوث المالية، المجلد الأول، 2007م.

³ - المهاني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والأفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الأول، 2000م، مرجع سابق.

⁴ - عبدا لحمد، ليلي، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م. مرجع سابق.

4- ضعف الكادر الإداري والمحاسبي العامل في وحدات الدولة لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات.¹

5- صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج والمشاريع بشكل مادي وملموس.

6- لقد عارض الكثيرون موازنة البرامج والأداء بسبب ما تثيره عملية تقييم الأداء من مشاكل القلق وعدم الاستقرار لأن الموازنة تتضمن دراسة مستمرة وإعادة تقييم للأعمال ووسائل تنفيذها.²

¹ - مرار، فيصل فخري، العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 1995م.

² - الخياط، أسامة محمد، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق 2003م، مرجع سابق.

نظرية الاعتمادات المخصصة والمعايير الدولية للمحاسبة الحكومية (IPSAS)

أولاً: نظرية الاعتمادات المخصصة

1: شمول ومضمون النظرية:¹

نظراً إلى أهمية الموازنة العامة للدولة في حياة الدول في تقديم الخدمات العامة للشعب وعملية التنمية، وضرورة ترشيد الاتفاق العام وتخفيض عجز الموازنة، فقد تركّز اهتمام المنظمات المهنية للمحاسبة في إصدار المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية، بعد أن كان هذا الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المشروعات الاقتصادية. وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام 1987م، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المخصصة التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية.

تقوم نظرية الأموال المخصصة على أن تخصص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بالغرض الذي تخصص من أجله.

فيستخدم لفظ موارد أو اعتمادات للتعبير عن الأموال التي تخصص لتحقيق قرض معين، ويستخدم لفظ استخدامات للتعبير عن الأنشطة التي تنفق فيها هذه الموارد وفقاً للقيود التي تفرض على استخدامها.

أما الإيرادات والنفقات طبقاً لهذه النظرية فهي تعبر عن التدفقات المالية من الوحدة الإدارية وإليها.

فالإيرادات العامة ليس مصدرها جهود الوحدة الإدارية في الإنتاج والبيع، ولكن مصدرها ما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم، والمصروفات لا تمثل تكلفة جهود الوحدة في سبيل الحصول على إيراد، ولكنها

¹ - نقلاً عن: المهاني، محمد خالد، وميالة، بطرس، والخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2011م- 2012م، لارسن، جوف، موسى - ف - المحاسبة المتقدمة (الجزء الثاني) تعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مراجعة كمال الدين السعيد، تقديم سلطان الحمد السلطان، السعودية، الرياض، دار المريخ، 1992م.

مجموعة من الموارد التي تعهد بها الدولة للإنفاق منها على الخدمات العامة وفقاً للقوانين وللوائح المالية والمنشورات والتعليمات الحكومية، ومن ثم فلا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة الإدارية من إيرادات، وما تقوم بصرفه من اعتمادات.

فالوحدة الإدارية تودع ما تحصله من إيرادات في الخزينة العامة للدولة، وتسحب ما يلزمها من أموال للإنفاق العام من الاعتمادات التي تودعها وزارة المالية لحسابها في المصرف. وبذلك يمكن تحديد السمات الرئيسية للوحدة الإدارية الحكومية من وجهة نظر المحاسبة الحكومية في الآتي:

- أ- لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة، فنشاطها ليس مستقلاً، ولكنه نشاط مرتبط بالتعليمات المالية لوزارة المالية.
 - ب- إنها وحدة لا تهدف إلى تحقيق الربح.
 - ج- لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدة، ولكن نشاط الوحدة يعتمد على الموارد النقدية المتجددة سنوياً التي تحددها تقديرات موازنة الدولة.
 - د- إن إيرادات الوحدة ومصرفاتها عبارة عن تدفقات مالية من الوحدة وإليها.
- ولذلك فإن مهمة المحاسبة عن هذه الوحدة تتمثل في الآتي:
- مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام تتمثل في التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدام دفاتر إحصائية تصمم بحيث تتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، واتباع قواعد المراقبة الداخلية، ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرفات المالية للوحدات الحكومية.
 - توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب والمساعدة في إعداد الموازنات العامة للسنوات المقبلة.

1: تقسيمات الأموال في نظرية المحاسبة الحكومية الحديثة:

تقسم الأموال في نظرية المحاسبة الحكومية الحديثة إلى فئتين هما:

1- الأموال الحكومية.

2- أموال الملكية.

أولاً: الأموال الحكومية:

تصنف الأموال الحكومية إلى:¹

أ- المال العام:

يعرف بأنه المال الذي يخصص للمحاسبة عن كل العمليات التي لا تتم المحاسبة عنها في مال آخر. ويظهر هذا التعريف أهمية هذا المال باعتباره المسؤول عن تشكيلة واسعة من الأنشطة المستمرة، وعن الخدمات الحكومية الأكثر أهمية. في حين تخصص باقي الأموال الحكومية للمحاسبة عن أحداث أو مشروعات معينة.

ب- أموال الإيراد المخصص:

تخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معينة، تخصص قانوناً للإنفاق منها على أغراض محددة (بخلاف أموال المشروعات الرأسمالية، وأموال أمانة الغرض الخاص). ومن الأمثلة على هذه الأموال تخصيص الرسوم المدرسية لبرامج تعليمية، أو خدمات مكتبية، وتخصيص إيراد مواقف السيارات العامة لتنظيم السير، وتخصيص الإيرادات الناتجة من بيع حيوانات حديقة الحيوان لشراء حيوانات جديدة، وتخصيص إيرادات ضرائب المحروقات لسلامة البيئة.

¹ - المهاني، محمد خالد، المحاسبة الحكومية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2009م، ص73.

ج- أموال المشروعات الاستثمارية:

تخصص للمحاسبة عن المصادر المالية التي تستخدم على المشروعات الرأسمالية الأساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية، أو أموال الأمانة). مثل إقامة المباني وتجهيزها، وبناء الطرق، وغيرها من المشروعات التي تستلزم نفقات كبيرة، ويتطلب إنشاؤها فترة زمنية طويلة، نسبياً. أما المشروعات الرأسمالية ذات التكلفة المنخفضة نسبياً، التي يمكن حيازتها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً فتتم المحاسبة عنها باعتبارها نفقات في الأموال الأخرى التي تحتاج إلى مثل هذه التسهيلات، بينما المحاسبة بوصفها أصولاً في أموال الملكية. وقد تتم حيازة الأصول الرأسمالية عن طريق شرائها جاهزة، أو يتم إنشاؤها بمعرفة الوحدة الحكومية باستخدام المصادر المادية والبشرية المتاحة لديها، أو يعهد بالمشروع إلى شركة مقاولات لتتولى تنفيذه. وأحياناً يتم حيازة هذه الأصول بأكثر من طريقة من هذه الطرق. فقد تتولى الوحدة الحكومية إنشاء جزء من الأعمال، ويعهد بالجزء الآخر إلى إحدى شركات المقاولات.

د- أموال خدمة الدين:

تخصص للمحاسبة عن المصادر التي يتم تجميعها بغرض تسديد أقساط القروض طويلة الأجل، و الفوائد المستحقة لكل سنة مالية. ما عدا القروض التي تتم المحاسبة عنها في الأموال المقترضة، وفي حال عدم إنشاء مال لخدمة الدين، يتولى المال العام مهمة خدمة الدين، وعندئذ تندرج في موازنة المال العام الإيرادات المقدرة المتوقع تحصيلها، والاعتمادات اللازمة للوفاء بأقساط الديون وفوائدها.

هـ- الأموال الدائمة:

تستخدم للإبلاغ عن المصادر المقيدة قانوناً، بحيث يستخدم الدخل المتولد عن المبلغ الأصلي، وليس المبلغ الأصلي، في دعم برامج الحكومة المفيدة للمواطنين (ولا تتضمن الأموال الدائمة

أموال أمانة الغرض الخاص، التي تستخدم في الحالات المطلوب فيها من الحكومة إنفاق المبلغ الأصلي والدخل المتولد عنه، لمصلحة أفراد، أو منظمات خاصة، أو حكومية أخرى).

ثانياً: أموال الملكية:

تصنف أموال الملكية إلى:¹

أ- أموال المرافق العامة:

تستعمل أموال المرافق العامة للإبلاغ عن أي نشاط يقدم السلع أو الخدمات للمستعملين الخارجيين بمقابل. ويتم الإبلاغ عن أي نشاط بوصفه أموال مرافق عامة رئيسة إذا توافر فيه أحد المعايير التالية:

- إذا كان تمويل الأنشطة يتم عن طريق دين مضمون برهن الإيرادات الصافية من أجور ورسوم الأنشطة، أو مضمون بالثقة الكاملة والسعة الحسنة لعلاقة الحكومة أو الوحدات المكونة (قد تكون بعض الديون مضمونة بجزء من الإيرادات الخاصة، وهنا يجب الانتباه إلى أن يتم دفع هذه الديون من إيرادات الأنشطة فحسب).
- إذا كانت القوانين والتعليمات تتطلب لتقديم الخدمات استرداد تكلفة الأنشطة، بما فيها التكلفة الرأسمالية (مثل الاستهلاك أو خدمات الدين) من الأجور والرسوم بدلاً من الضرائب أو الإيرادات المماثلة.
- إذا كان أسعار الأجور والرسوم تحدد بحيث يتم استرداد التكلفة بما فيها التكاليف الرأسمالية (مثل الاستهلاك أو خدمات الدين).

¹ - نقلاً عن: المهاني، محمد خالد، وميالة، بطرس، والخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2011م- Granof, Michael H, Government & not-profit Accounting, 3rd ed, John Wiley & Sons, Inc United States, 2012, America, 2005, P. 201-202.

ومن أمثلة المرافق العامة الرئيسة: مرافق الكهرباء، والغاز، والنقل العام، والمطارات،

والمرافئ، والمستشفيات، والجسور التي تفرض عليها ضريبة عبور، وغيرها.

ب- أموال الخدمة الداخلية:

تستخدم أموال الخدمة الداخلية للإبلاغ عن أي نشاط يزود سلعاً أو خدمات إلى الأموال الأخرى، أو أقساماً أو وكالات الحكومة الأساسية ووحداتها المكونة، أو إلى الحكومات الأخرى، على قاعدة استرداد التكلفة. ولا تستعمل أموال الخدمة الداخلية إلا إذا كانت الحكومة مشاركة ومسيطر على النشاط. وفيما عدا ذلك يذكر النشاط بوصفه أموال مرافق عامة. ومن أمثلة أموال الخدمة الداخلية إنشاء وحدة تتخصص في شراء المعدات المكتبية مركزياً، وتتولى بيعها إلى الوحدات الحكومية الأخرى. وإنشاء وحدة تتخصص في إصلاح سيارات الحكومة وصيانتها، ووحدة أخرى تتخصص في طباعة النماذج والاستمارات والسجلات الحكومية. وقد يقوم مال الخدمة الداخلية بأنشطة صناعية إضافة إلى الأنشطة الخدمية، مثل إنتاج الإسفلت، أو المطابع المركزية، أو القيام بأنشطة مالية. وإنشاء وحدة للتأمين، تتخصص في توفير تأمين ذاتي ضد المخاطر، التي قد تتعرض لها أصول الوحدات الحكومية الأخرى.

ج- أموال الأمانة والوحدات المكونة المماثلة:

تستعمل أموال الأمانة للمحاسبة عن الأصول التي يعهد بها إلى إحدى الوحدات الحكومية التي تعمل أميناً أو وكيلاً عن أفراد، أو تنظيمات أو وحدات حكومية، أو أموال تابعة للوحدة الحكومية. لذلك لا تستخدم أموال الأمانة في دعم البرامج الخاصة للحكومة وتتضمن أصناف أموال الأمانة ما يلي:

- أموال أمانة الراتب التقاعدي (ومنافع موظف أخرى).
- أموال أمانة الاستثمار.
- أموال أمانة الغرض الخاص.

د - أموال الوكالة:

تستعمل للإبلاغ عن المصادر التي تكون فيها الحكومة وكيلة عن التغير وتكون أصول مال الوكالة تساوي التزاماتها.

ويستخدم أحياناً مال الوكالة كحساب تصفية لتوزيع المصادر المالية إلى الأموال الأخرى، أو الحكومات، بالإضافة إلى الوحدات الأخرى، مثال: تجمع ضريبة ملكية المقاطعة، وتبقى المبالغ في مال الوكالة إلى أن يتم توزيعها على أموال المقاطعة، والحكومات الأخرى ضمن المقاطعة.

هـ - مجموعتنا الحسابات:

إن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي وضع أربعة مبادئ محاسبية من أجل الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل، وهذه المبادئ تتعلق بالآتي:

- أوضح مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (GASB) في المبدأ الخامس بعنوان "التقرير عن الأصول الرأسمالية" والمبدأ الثامن بعنوان "محاسبة الالتزامات العامة طويلة الأجل" أنه يجب التمييز بين الأصول الرأسمالية والالتزامات العامة طويلة الأجل الخاصة بأموال الملكية وأموال الوكالة والأمانة، التي تتم المحاسبة عنها في نطاق هذه الأموال من جهة، والأصول والالتزامات الخاصة بالمواال الحكومية، التي تخصص لها وحدتان محاسبيتان تسميان مجموعة الأصول الثابتة العامة ومجموعة الالتزامات العامة طويلة الأجل من جهة أخرى، وهما لا يعدّان أموالاً، وإنما مجرد حسابات نظامية.

- أوضح مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (GASB) في المبدأ السادس بعنوان "تقويم الأصول الثابتة" أنه يجب احتساب قيمة الأصول على أساس التكلفة التاريخية، وإذا كانت هناك أية صعوبة في تحديدها فيجب تقديرها، كما يجب أن تتضمن تكلفة الأصول كل المبالغ الخاصة بالشحن والتركيب وكل ما يتعلق بها، بهدف تهيئتها للاستخدام. أما الأصول التي تحصل

عليها الوحدة الحكومية عن طريق التبرع أو الهبة فيجب حساب قيمتها على أساس القيمة السوقية وقت الحصول عليها.

- أوضح مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) في المبدأ السابع بعنوان "استهلاك الأصول" أنه يجب أن يتم حساب استهلاك الأصول على أساس العمر المتوقع لها إذا كانت هذه الأصول لا تنضب أو تنتهي، مثل الأراضي، فإنه لا يتم حساب الاستهلاك لمثل هذه الأصول.

ثانياً: المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية (IPSAS)¹

تتبع الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى في الوقت الحاضر ممارسات متنوعة إلى حد كبير لتقديم التقارير المالية، وفي العديد من البلدان لا توجد معايير رسمية للقطاع العام، وأما في بعض البلدان حيث تتوافر المعايير إما أن تكون مجموعة المعايير في مرحلة أولية من التطوير وإما محدودة التطبيق على أنواع محددة من منشآت القطاع العام.

ونتيجة لذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين-لجنة القطاع العام بتطوير مجموعة من معايير المحاسبة لمنشآت القطاع العام والمشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تعد لجنة القطاع العام لجنة دائمة خاصة بمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تم تشكيلها لمواجهة احتياجات الأشخاص المشاركين بتقديم التقارير المالية والمحاسبية، والتدقيق للقطاع العام، وعلى أساس عالمي متناسق، وقد حل محل هذه اللجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اعتباراً من 2004/10/10.

¹ - المهاني، محمد خالد، وميالة، بطرس، والخطيب، خالد شحادة،، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2011م- 2012م، مرجع سابق.

يركز مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تطوير معايير محاسبة دولية لاستخدام منشآت القطاع العام، بالإضافة إلى توفير إرشادات حول الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية.

ويشير مصطلح (القطاع العام) إلى الحكومات الوطنية، والحكومات الإقليمية: (على سبيل المثال الولاية أو المقاطعة أو الإقليم)، والحكومات المحلية: (على سبيل المثال المدينة أو البلدة)، والمنشآت الحكومية ذات العلاقة: (على سبيل المثال الوكالات، المجالس، الهيئات، المشاريع)، ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تطوير برامج تهدف إلى تحسين الإدارة المالية، والمسؤولية للقطاع العام، وتوفير معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة، ويشمل القطاع العام في العديد من الدول منشآت الأعمال التي تمتلكها الحكومة أو تسيطر عليها.

وإنَّ تبني الحكومات لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تطوير نوعية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية التي تقدمها منشآت القطاع العام في مختلف أرجاء العالم، وتنطبق معايير المحاسبة الدولية على جميع منشآت القطاع العام، ومن ضمنها الحكومات الوطنية، والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية ومنشآتها المكونة لها إلا إذا تم النص على غير ذلك، ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مؤسسات الأعمال الحكومية حيث تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. والبيانات المالية ذات الغرض العام هي البيانات المالية الصادرة للأشخاص غير القادرين على المطالبة بالمعلومات المالية لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. ومن الأمثلة على هؤلاء المستخدمين: المواطنون، والمصوتون، وممثلوهم، والأعضاء الآخرون من الشعب.

فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لغاية تاريخه ستة وعشرين معياراً محاسبياً دولياً لتنظيم إثبات القيود المحاسبية والرقابة عليها، وإعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق، ومعياراً آخر خصص للتطبيق في حال إتباع الأساس النقدي.

المبحث الثالث:

موازنة التخطيط والبرمجة

عندما أصبح التخطيط الاستراتيجي أسلوباً علمياً للتأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة لخدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية صار الاعتماد على موازنة البرامج والأداء لا يفي بحاجة أجهزة التخطيط مما أدى إلى ظهور نظام موازنة التخطيط والبرمجة فظهرت هذه الموازنة نتيجةً للحاجة إلى ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة، كما تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة وهي تعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمنافسة لتحقيق أهداف معينة.

ولقد أدى ظهور موازنة التخطيط والبرمجة إلى تحول هام في أهداف الموازنة لتصبح إلى جانب كونها أداة لغرض الرقابة المالية ولتحقيق كفاءة الإدارة الحكومية التنفيذية أصبحت أداة لخدمة الإدارة العليا وتقديم المساعدة لها في أداء وظيفة التخطيط واتخاذ القرارات المختلفة، وهذا لا يعني إهمال هدف الرقابة المالية أو هدف رفع كفاءة إدارة النشاط الحكومي، حيث يسعى نظام موازنة التخطيط والبرمجة إلى تحقيق التكامل بين الأبعاد الثلاثة للموازنة (تخطيط، تنفيذ، رقابة).¹

تعريف موازنة التخطيط والبرمجة:

تعرف موازنة التخطيط والبرمجة من قبل لجنة التنمية الاقتصادية الأمريكية (بأنها نظام أو أسلوب لصياغة وتحقيق أهداف محددة بشكل كمي ويركز تصميم هذا النظام على الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف التي تسمح باستمرار مقارنة النتائج بالتكاليف).²

¹ - دهمش، نعيم حسين، الأساليب الحديثة في التخطيط المالي وإعداد الموازنات التحليلية، (برنامج تدريبي) المركز الوطني للإدارة والتدريب، ابو ظبي، 1998م.
² - نقلاً عن: الصكبان، عبد العال، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الثاني.

كما تُعرّف بأنها أداة للتخطيط ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة أو لتعديل تلك الأهداف، وتهدف إلى محاولة تبرير قرارات المخطط، وتتنظر إلى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها مجرد وسائل تهدف إلى تحويل الموارد العامة أو عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية هي الأهداف المطلوب تحقيقها.¹

ومن ناحية أخرى تُعرّف بأنها الموازنة التي تهتم أساساً (بالتخطيط الشامل، وتكاليف المهام و الأنشطة). ومدخل موازنة البرامج يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج.²

مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة:

يتحدد مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة بدءاً من **التخطيط** وذلك بوضع إطار لخطة طويلة الأمد تتضمن الخطوط العريضة للأهداف والغايات وفي ضوء هذه الخطة توضع خطط متوسطة الأجل تتضمن تفاصيل في صورة برامج حيث يشمل البرنامج على المشروعات والأعمال التي ينبغي إنجازها خلال مدة متوسطة الأجل (خمس أو ثلاث سنوات) ثم توضع خطط سنوية قصيرة الأجل للبرنامج تسمى **موازنات** تتضمن النفقات اللازمة لتنفيذ الجزء المخصص من مشاريع البرنامج خلال تلك السنة ومن هنا ارتبطت عملية التخطيط بالموازنة عن طريق البرامج.

(أي أنها تعتمد على التكامل بين هذه العوامل الثلاثة فتبدأ دورتها بالتخطيط وصياغة الأهداف ثم يلي ذلك تحديد البرامج والأنشطة التي تكفل تحقيق هذه الأهداف وبعد ذلك تبحث عن مصادر التمويل بالتعرف على الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة والبرنامج الزمني كذلك.

¹ :A.H, Marshall, Financial Management in Local/ Government, George Allan and Unwin LTD, London,1974.

نقلاً عن المهاني، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والأفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الأول، 2000م، مرجع سابق.

² - حجازي، محمد احمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، عمان، 1997م.

ومما سبق يتضح أن هذا المنهج ما هو إلا تطبيق للأسس والمبادئ الاقتصادية والتجارية والأسس العلمية لاتخاذ القرارات في مجال النشاط الحكومي، وما يتفق والاتجاه الحديث في تطوير المحاسبة في هذا النشاط).¹

المقومات الأساسية لموازنة التخطيط والبرمجة:²

- 1- صياغة الأهداف: يتم تحديد الأهداف العامة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها في المستقبل وتقسيمها إلى قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل ثم يتم تحديد دقيق لدور كل وزارة أو مصلحة حكومية في تحقيق الأهداف العامة.
- 2- تحديد البرامج وتقييمها: حيث تقوم كل وزارة أو مصلحة بتحديد عناصر برامجها ونشاطاتها والاعتمادات المالية اللازمة والمدة الزمنية المقدرة لتنفيذها والتعرف على البرامج البديلة وحصرها وتقييمها واختبارها واختيار أفضلها.
- 3- تحديد المسؤوليات: تقوم هذه الموازنة على تقسيم المصلحة الحكومية إلى وحدات إدارية ومراكز مسؤولية وتحديد برامج وأنشطة كل مركز مسؤولية ونطاق الرقابة فيه.
- 4- وضع معدلات ومؤشرات للأداء: حيث يتم تقييم البرامج والأنشطة لكل مركز مسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية من خلال وضع معدلات ومؤشرات تستخدم كأساس للتقييم.
- 5- توفير الكفاءات والخبرات البشرية: لا بد من تدريب العاملين وتأهيلهم وتنمية قدراتهم وذلك لتوفير طاقة بشرية ذات كفاءة وخبرة عالية في مجال (التخطيط، اتخاذ القرارات، تقييم الأداء) بما يتفق ومتطلبات هذا النوع من الموازنات.
- 6- نظام فعال للمعلومات: يعتمد تطبيق هذه الموازنة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة وبطريقة فورية عن الماضي والحاضر والمستقبل سواء كانت تتعلق بالسياسات العامة

¹ - المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر 2008م.

² - المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر 2008م، نفس المرجع السابق.

الاقتصادية والاجتماعية أو بالموارد والاستخدامات والإمكانيات المتاحة لكل وحدة إدارية أو لكل برنامج أو نشاط.

7- تهيئة الظروف والبيئة الملائمة: إنّ تهيئة الظروف والبيئة الملائمة يعمل على توفير عناصر النجاح ويحقق السرعة والدقة المطلوبة ومثل هذه الظروف التي لا بد من تهيئتها (رفع الروح المعنوية للعاملين وتوعيتهم بأهمية المال العام والعمل بمبدأ الثواب والعقاب وتوفير الأجهزة الالكترونية المتطورة ومشاركة العاملين في جميع أنشطة النظام ووضع نظام سليم للحوافز وربط الأجر بالإنتاج).

مزايا موازنة التخطيط والبرمجة:

- 1- تعتبر أسلوباً فعّالاً في ترشيد الإنفاق العام حيث يتم ربط أوجه الإنفاق العام على المشروعات والبرامج بالنتائج والفوائد المتوقعة.
- 2- تمكّن متخذي القرار في الدولة من تقييم البرامج والأنشطة المنوطة بكل وزارة وفق معايير موضوعية (التكلفة والعائد).
- 3- توفر معلومات عن أهداف الحكومة.
- 4- تظهر البرامج المتكررة والمتعارضة من وجهة نظر تحقيق الأغراض التي حددت لها.
- 5- تعتبر أسلوباً علمياً يقوم على خطوات موضوعية ابتداءً من تحديد الأهداف العامة تحديداً دقيقاً ثم ترتيبها حسب سلم الأولويات ثم ترجمتها في شكل برامج ونشاطات قابلة للتنفيذ.
- 6- تعتبر أداة فعّالة في تحقيق الانسجام والترابط والتنسيق بين الموازنة العامة للدولة والخطط (قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل) التي تتبناها الدولة.

وعلى الرغم من المزايا العديدة على المستوى الفكري أو النظري إلا أن وضع هذه الموازنة موضع التطبيق في الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية أظهر الكثير من المشكلات التي تعوق عملية التطبيق.

مشكلات موازنة التخطيط والبرمجة:

1- صعوبة تحديد الأهداف: من العناصر الأساسية في موازنة التخطيط والبرمجة اعتمادها على مقاييس وتحاليل معينة عند دراستها للخطط والبرامج المختلفة فقبل اتخاذ أي قرار بخصوص الموافقة أو رفض أي برنامج لابد من إجراء تحليل الكلفة إلى المنفعة المتوقعة نتيجة تنفيذ ذلك البرنامج ولكن الصعوبة تظهر عندما تكون النتائج غير خاضعة للقياس فمن الصعب إجراء التحليل الكمي، فمثلاً المقارنة بين برنامج بناء سد لزيادة الأرض المروية وبين برنامج لوزارة الخارجية لتدعيم علاقات البلد مع البلدان النامية الأخرى ففي الحالة الأولى يمكن قياس النتائج بالأرقام بينما في الحالة الثانية لا يكون بالمستطاع ذلك تقريباً وذلك لأن الناتج لا يخضع للقياس وبوجه عام فإن البرامج والخطط السياسية الاجتماعية والإدارية غالباً لا تخضع للقياس الكمي الدقيق.¹

2- النقص في البيانات والمعلومات اللازمة لتحليل الوضع الحاضر والمستقبل: فمن الصعب أن تكون المعلومات عن البرنامج المنوي تنفيذه وافية تماماً قبل البدء بالتنفيذ وذلك لأن البرامج غالباً ما تكون مبنية على أسس تقديرية ولأن هناك عوامل متغيرة كثيرة لا يمكن تحديدها تماماً وقت إعداد البرامج، كما أن الفترة التي يتطلبها تنفيذ برنامج ما تعتبر طويلة نسبياً إذ يزيد غالباً عن خمس سنوات ولهذا فإن التقديرات لا تبين الأمور على حقيقتها تماماً.²

3- مركزية القرارات والتدخل في التنفيذ: لأن النظام يقتضي مسبقاً وجود إعداد مركزي للقرارات، في ظل التدخل بين الأجهزة الحكومية في أعمال ونشاطات البرنامج الواحد في التنفيذ العملي.³

¹ - المهاني، محمد خالد، و الخطيب، شحادة، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر 2008م. مرجع سابق.
² - الصكبان، عبد العال، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الثاني، مرجع سابق.
³ - عبد الحي، مرعي، والفيوم، محمد، المحاسبة الحكومية والقومية، بيروت، الدار الجامعية، 1990م.

4- النقص الكبير في أعداد الموظفين المؤهلين علمياً وعملياً والقادرين على التحليل الكمي والمالي والاقتصادي وتطبيقه على الحاسب الالكتروني.¹

5- تقلل من درجة المرونة لأن الموظفين الكبار يميلون إلى تقييد مرؤوسيههم وأنفسهم بما تم تسجيله واعتماده والالتزام به.²

6- لم يغن هذا النظام عن ضرورة تبويب المصروفات والإيرادات تبويباً نوعياً كأساس لتحديد الاعتمادات وتخصيصها تمهيداً للاعتماد من السلطة التشريعية وما يترتب على ذلك من زيادة الجهد المبذول والتكلفة.³

وعلى الرغم من الخبرات والإمكانيات المتوفرة لدولة صناعية متقدمة كالولايات المتحدة (صاحبة فكرة هذا الأسلوب) ومقدرتها الكبيرة على التعامل مع البيانات، فإن التقدم الذي أحرز على صعيد إعداد الموازنة العامة بالتخطيط والبرمجة كان بطيئاً بعد مرور ست سنوات من تطبيقه، الأمر الذي أدى إلى ضرورة التعليمات بالتوقف عن تقديم البرامج والخطط المالية لعدة سنوات، وكذلك الكف عن إجراء الدراسات التحليلية الخاصة والمذكرات البرمجية متعددة السنوات وكذا التخلي عن هذه الموازنة.⁴

كما أن هناك أنواع أخرى من الموازنات لتطوير الموازنة العامة للدولة حيث ظهرت بعض الدراسات والبحوث التي اقترحت أساليب بديلة لإعداد الموازنة التي تمثل ما يمكن أن نطلق عليه الجيل الثالث ضمن سلسلة تطوير أساليب إعداد الموازنة ومنها (أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التعاقدية والموازنة على أساس الاستحقاق والموازنة على أساس المشاركة) وهي تمثل استمراراً للدراسات التي سبقتها تلك التي تناولت أساليب بديلة لإعداد الموازنة ومنها (موازنة البرامج والأداء وموازنة الأساس الصفري)، والتي يستشف منها أن هناك تأكيداً على أن الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة الجارية يعاني

¹ - اللوزي، سليمان وآخرون، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م، مرجع سابق.

² - احمر، إسماعيل حسن، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، 2003م، مرجع سابق.

4 - Maurice and Rowan, Public Sector Accounting, Pitman Publishing United, London, 1984.

5- Ron, Kluvers an Analysis of Introducing Program Budgeting in Local Government, Public Budgeting and Finance, June 2001

من أوجه قصور متعددة، وأن النقص في التخصيصات المالية الذي تعاني منه المنظمات الحكومية، يجعلها مضطرة على إعادة النظر باستخدام الأسلوب التقليدي الذي وضع في إطار افتراضات النمو في الموارد المالية.

وفيما يلي جدول يوضح أوجه المقارنة بين الموازنة الصفرية والموازنات الأخرى.

ملخص مقارنة الموازنة الصفرية بالموازنات الأخرى
جدول رقم (1)

عناصر المقارنة	الموازنة الصفرية	الموازنة التقليدية	موازنة البرامج والأداء	موازنة التخطيط والبرمجة
مجال الاهتمام	تهتم بالأنشطة الجزئي بالوحدات الاقتصادية	تهتم بالأنشطة المقر شررها (المدخلات) وتركز على رقابية أوجه الإنفاق وليس الهدف من الإنفاق	مرحلة إعداد الموازنة	مرحلة التحضير التي تسبق مرحلة الإعداد حيث يتم إجراء المقارنات والمفاضلة والتحليل للبرامج.
المرحلة الرئيسية في الدورة الموازنة	جميع المراحل وأهمها مرحلة التحضير التي تسبق الإعداد	مرحلة تنفيذ الموازنة	تكلفة البرامج والأنشطة مفردة ومجمعة	قياس شامل للأهداف المحققة
نطاق القياس المالي	تكلفة البرامج والأنشطة كل على حدة	بنود الاعتمادات (الإنفاق والتحصيل)	ذاتية بالنسبة لإدارة البرامج ومركزية بالنسبة لقياس كفاءة التنفيذ والتنسيق بين البرامج	تنفيذية أو ذاتية
مسؤولية الرقابة	تلقى على عاتق عدد كبير من المديرين التنفيذيين في مختلف المستويات	مركزية	مسؤولية مشتركة وموزعة، وللوحدات الإدارية سلطة اتخاذ القرارات	مسؤولية مركزية
مسؤولية التخطيط	مسؤولية مشتركة وموزعة وللوحدات الإدارية سلطة اتخاذ القرارات	مسؤولية موزعة في حدود تعليمات موضوعة	تخطيط قصير الأجل	طويل الأجل دون الدخول في التفاصيل
البعد الزمني	قصير الأجل مع الاهتمام بالتفاصيل الخاصة بالأنشطة المحققة للأهداف	تخطيط قصير الأجل	توزيع وظيفي في شكل اختصاصات ووظائف معينة + توزيع بحسب البرامج والأنشطة والمشروعات + توزيع إداري ونوعي	طبقاً للأهداف العامة التي تسعى الحكومة لتحقيقها مع إظهار البرامج كوسائل لتحقيق الأهداف
طريقة التوزيع	باستخدام عدة أنواع من التوزيعات معاً وذلك حسب البرامج والأنشطة والمشروعات	توزيع نوعي بحسب الغرض من الإنفاق + توزيع إداري بحسب الوحدات الحكومية	تجميعي من أعلى إلى أدنى	تفصيلي من أعلى إلى أدنى
تنفق القرارات	تفصيلي من أدنى إلى أعلى	تجميعي من أدنى إلى أعلى	تجميعي من أعلى إلى أدنى	تفصيلي من أعلى إلى أدنى

الخلاصة.

بعد أن تعرفنا على الموازنة العامة للدولة من حيث تعريفها ومفهومها ونشأتها وتطورها وأسس تبويبها وكذا بعد التعرف على الاتجاهات الحديثة للموازنة حيث أخذ هذا الفصل توضح هذه الموازنات من حيث التعريف والمقومات وخطوات التطبيق والمزايا والعيوب لكل نوع من أنواع الموازنات الحديثة. نجد أننا قد توصلنا في آخر هذا الفصل إلى تحقيق الهدف الأول للدراسة ألا وهو (توضيح موجز للموازنة العامة للدولة والاتجاهات الحديثة للموازنة).

الفصل الثاني

الموازنة الصفرية

مقدمة.

سيناقش هذا الفصل الموازنة الصفرية والتي تعتبر الموضوع الأساسي للدراسة من الناحية النظرية فقط على أن يتم تطبيقها في الفصل الخامس من هذه الدراسة.

حيث سيتضمن المبحث الأول تعريف الموازنة الصفرية ومفهومها والمبحث الثاني سيتضمن نشوء الموازنة الصفرية ومقوماتها. أما ما سيحتويه المبحث الثالث فهو مراحل ومزايا ومشاكل الموازنة الصفرية بشكل موجز.

المبحث الأول:

تعريف الموازنة الصفرية ومفهومها

أولاً: تعريف الموازنة الصفرية:

يثير اصطلاح الأساس الصفري أو الموازنة الصفرية كثيراً من الخلط لدى الكثيرين، حيث لا يوجد تعريف محدد لهذا النظام ولكن يمكن القول بأنّ المعنى الحرفي لهذا المصطلح يعني عدم الاهتمام بالأرقام الواردة بالموازنة السابقة عند إعداد مشروع الموازنة الجديدة والبدء من جديد من نقطة الصفر دون أي اعتبار للماضي.¹

وفيما يلي نذكر أهم التعريفات التي أطلقت على مصطلح الموازنة الصفرية.

فقد عرّفها الرائد الأول لهذا النوع من الموازنات على أنها (أداة إدارية عملية لتقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيهه ومناقلة المخصصات المالية من برامج ذات أفضلية متدنية إلى برامج ذات أولوية عالية وهذا يؤدي إلى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم التخصيصات المالية المعتمدة وأنها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة).²

وعُرِّفت الموازنة الصفرية في مؤتمر الأمم المتحدة المنعقد في الدنمرك سبتمبر 1967م لدراسة مشاكل سياسة الإدارة والموازنة في الدول النامية بالتعريف التالي (نظام يفترض عدم وجود أي خدمات أو نفقات في البداية ويعمل من أجل الحصول على مجموعة من النتائج أو المخرجات مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة، وتقييم مدى فاعلية الإنفاق وفقاً لهذا الاعتبار).³

¹ - John Rehfuss, Zero – Base Budgeting, The Experience To Date, Public Personnel Management, 1977.

² - Pyhr, Peter, A, The Zero- Base Approach To Government Budgeting, Public Administration Review Washington, 1977.

³ - عبد الخالق، أنور، الأساس الصفري للموازنة العامة، المجلة العربية للإدارة، عمان، العدد الرابع، 1979م.

كما عُرِفَ هذا النوع من أنظمة الموازنات بأنه (أسلوب يُعد بموجبه مشروع الموازنة العامة في صيغته النهائية على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها سواء أكانت هذه الموازنة تشمل برامج مشروعات ونشاطات جديدة أم مشروعات ونشاطات قائمة فعلاً).¹

وتُعرَّف الموازنة الصفريّة بأنها (عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدئاً من نقطة الصفر . بمعنى أنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة وتقييم برامجها ومشاريعها الحالية والجديدة بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعة البرامج والمشاريع على أساس التكلفة والعائد والفاعلية).²

وتُعرَّف أيضاً بأنها (تلك الموازنة التي تتطلب إجراء تقييم شامل منتظم لجميع البرامج والمشاريع التي تنظمها وثيقة الموازنة، ولا تعطي أولية للبرامج والمشاريع تحت التنفيذ (المعتمد تنفيذها) على المشاريع الجديدة عند توزيع الاعتمادات وتفترض تخفيض الاعتمادات المالية أو إلغاؤها للمشاريع تحت التنفيذ، إذا تُبيّن عند التقييم أن كفاءتها أصبحت منخفضة، أو أن العائد منها أصبح لا يتناسب مع تكلفتها).³

وتُعرَّف الموازنة الصفريّة بأنها (ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة عند إعداد الموازنة وذلك من أجل مراجعة جميع البرامج من الأساس (من الصفر) ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى).⁴

كما عُرِّفت الموازنة الصفريّة كما يلي (هي بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلف الأنشطة عن طريق بلورة هذه الأهداف في صورة خطط وبرامج أداء وتتطوي هذه الأداة بصدد تخطيط الأنشطة على إجراءات يتم بمقتضاها تخصيص الموارد المالية

¹ - H, Granol, Date, A, Kinzel, Zero – Base Budgeting Modest Proposal Reform, (Committee on Government Operations) 1984.

² - Warren, C,S,J,M,, Reeve and P,E,Fess Accounting, Thomson South-Western, 2005.

³ - راضي، محمد سامي، وحجازي، وجدي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2001م.

⁴ -Richard, E, Mill, Zero – Based Budgets, The Bureaucrat, Vol, No(4) 1977.

والبشرية المتاحة بالارتكاز على تحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بهذه الأنشطة بما يكفل تحقيق التخصيص الأمثل للموارد).¹

وبنفس الاتجاه فإنّ الموارد الاقتصادية النادرة والحاجة الكبيرة للإنفاق تتطلب نظرة إبداعية في تقييم البرامج مما دعا إلى إيجاد الموازنة الصفريّة أو قاعدة الصفر، أي أنّ كل وظيفة تبدأ من الصفر وتتجاهل هذه القاعدة الاتجاهات والمستويات التاريخية للإنفاق، بمعنى أنّ كل عملية يجب أن تُوضّح كل مبلغ مهما كانت قيمته والمقرر صرفه في السنة القادمة وهذا يستوجب تحديد العمليات غير الكفؤة وإلغاءها أو تخفيض الإنفاق عليها وهكذا.²

كما يرى أن أسلوب موازنة الصفر يمكن أن يفيد ترشيد الأنفاق الحكومي في الدول النامية إلى حد كبير، كما أنه يؤدي إلى تحليل الأنشطة والوظائف والبرامج إلى جزئيات صغيرة، وهذا يتفق مع مبدأ تحليل النظم وما يحققه من مزايا كما أنه يستفيد من أساليب التحليل الكمي وموازنة البرامج والأداء.³

ومن التعاريف السابقة يتّضح لنا بأن أسلوب الموازنة الصفريّة يتطلب إعادة تقييم جميع البرامج والأنشطة خلال إعداد الموازنة وتبدأ كل الوحدات بإعداد موازنتها التشغيلية للفترة القادمة من افتراض عدم وجود أي برنامج أو نشاط سابق أي تبدأ من البداية وتضع كلفة البرامج والأنشطة المتوقعة واختيار الأفضل بأقلّ كلفة وبأعلى منفعة وهذا يتطلب مجموعة من المقومات منها:

1- الوحدة القرارية.

2- الرزم القرارية (المجموعات القرارية).

3- المستويات المختلفة للجهد والتمويل.

4- المفاضلة بين البدائل.

¹ - عبد العال، احمد رجب، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995م.

² - Katugampola, B, Zero – Base Budgeting, Management Accounting – London, 1977.

³ - المرسي، السيد متولي، التطور المحاسبي للموازنة العامة، قطاعات الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم، المجلة العربية للإدارة، عمان، 1987م مرجع سابق.

5- مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة.

وهذه المقومات سيتم توضيحها بالتفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.

ثانياً: مفهوم الموازنة الصفرية:

تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند إلى فكر علمي منطقي متقدم يساعد في توفير أفضل الظروف للإبداع والابتكار والتخلص من الروتين الحكومي وذلك من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الإستراتيجية للإدارة الحكومية والتكيف مع الظروف غير المستقرة والمعاكسة، ولقد اختلفت وتعددت تفسيرات الموازنة الصفرية ففي حين تُفسّر على أنها تطوير لمدخل (الإدارة بالأهداف) الذي اتبعته الشركة الأمريكية تكساس للحاسبات الالكترونية لفترة طويلة، وتُفسّر أيضاً على أنها تأخذ الاتجاه العكسي للموازنة التقليدية فبدلاً من تحديد إجمالي التكاليف المقدّرة لفترة قادمة ثم توزيعها على الاستخدامات المختلفة فإنها تبدأ بمراجعة وتقييم البرامج وقبولها على أساس من كفاءتها وفعاليتها ثم إعداد الموازنة والوصول إلى إجمالي التكاليف كنتيجة نهائية لعملية تحليل ومراجعة وتقييم البرامج على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة.

فالموازنة الصفرية لها فلسفة متميزة تعتمد على منهج وأسس ومبادئ التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات، كما أنّ لفظ (الصفرية) لا يعني إنكار الجهود السابقة وعدم استمرارية البرامج والأنشطة وما يعكسه ذلك من آثار سلوكية سلبية، وإنما القصد هنا هو مراجعة وتقييم كل شيء، وبالطبع فإنّ هذه العملية تعتمد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة، كما أنّ الموازنة الصفرية جاءت كتطور منطقي لما هو موجود من تطورات لأن التطور عملية تراكمية.

وتشمل عملية المراجعة والتقييم جميع الأنشطة سواء كانت ضمن برامج جديدة أو قائمة فعلاً. لا يتم تقييم وترتيب الأولويات (المفاضلة) لكل برنامج على حده وإنما تتم لكل مجموعة قراره. وتمثل الموازنة الصفرية بهذا المعنى أداة تخطيطية ورقابية تنتهج أسلوباً متميزاً في المراجعة والتقييم المستمر

للبرامج والأنشطة الحكومية وتنسجم تماماً مع الأصول والمبادئ العلمية لعملية اتخاذ القرارات. كذلك فإنها تقدم منهجاً عملياً في التخطيط الإستراتيجي والتكتيكي والتشغيلي للأنشطة والبرامج الحكومية والرقابة عليها، بالإضافة إلى ذلك تعكس الاتجاهات الحديثة التي تتبنى استخدام الأسس والمبادئ التجارية والاقتصادية السليمة في مجال الإدارة الحكومية.

ومما سبق يمكننا استخلاص خصائص الموازنة الصفرية في الآتي:

- 1- إعداد الموازنة ابتداءً من قاعدة الصفر: فليس هناك أولوية للبرامج القديمة على البرامج الجديدة حسب مفهوم الموازنة الصفرية فجميع البرامج والمشاريع تعتبر متساوية من هذه الناحية وتتنافس فيما بينها على الاعتمادات المتوفرة، وبناءً على نتائج التقييم فإن البرامج ذات الكفاءة العالية هي التي تحظى بالاعتمادات.
- 2- تقع على الإدارات الوسطى في المؤسسات مسؤولية تقديم مبررات وبراهين ووثائق لإثبات جدوى البرامج، والتحليل الضرورية كتحليل التكلفة والعائد، مما يخفف من عبء العمل عن الإدارات العليا، لذلك اقترح بعض المفكرين تسميتها بالموازنة اللامركزية.
- 3- تتطلب وضع مجموعات من البدائل (البرامج والمشاريع) لكل هدف من أهداف المنظمة و أعداد الدراسات التحليلية لهذه الأهداف.
- 4- تتطلب إجراء تقييم وترتيب للبدائل على أساس أهميتها ثم توزيع الاعتمادات على البرامج الهامة.
- 5- تتطلب كميات كبيرة من الأوراق والأعمال الكتابية وتعبئة أعداد كثيرة من النماذج.

المبحث الثاني:

نشوء الموازنة الصفرية ومقوماتها

أولاً: نشوء الموازنة الصفرية:

إن تزايد الإيرادات العامة لا يمكن أن يجاري زيادة الطلب على تخصيص الأموال للإنفاق. وذلك لأن حجم الإيرادات العامة محدد في أغلب البلدان، هذا ما يتطلبه الزيادة المستمرة في عدد السكان، وزيادة جودة الخدمات المقدمة من قبل الدولة لذلك لا بد من استخدام الأساليب الحديثة في عملية إعداد الموازنة والتي تعتبر من أهمها نظام الموازنة الصفرية.¹

ويرجع تاريخ هذه الموازنة إلى عام 1924م حين أثار أحد الكتاب الإنجليز في علم الموازنات فكرة إعادة وضع برامج الموازنة العامة سنوياً دون الاستناد إلى السلسلة الرقمية التاريخية، ثم بدأت وزارة الزراعة بالولايات المتحدة سنة 1960م استخدام أسلوب نقطة البداية أو الأساس الصفري في عمليات الموازنة والذي يتضمن إعادة تقييم شاملة لجميع برامج الوزارة.² ولكنها فشلت لأنها كانت ذات كلفة عالية، من حيث الجهد والوقت المطلوبين لإعدادها ، إضافة إلى أنها لم تحقق الفاعلية المطلوبة.³

وقد برز هذا النظام إعلامياً في عام 1967م، حيث أوصى خبراء هيئة الأمم المتحدة بتطبيق الموازنة الصفرية، وإيجاد طرق جديدة لتحليل مشاكل الإدارة المالية، والموازنة العامة في الدول النامية إضافة إلى طرق التحليل الأخرى المتبعة، وذلك لقياس فاعلية النفقات الجارية.⁴

وقد كانت شركة Texas Instruments (وهي إحدى أكبر الشركات الأمريكية حيث تحتل الترتيب الثامن على أربعمئة شركة من أكبر الشركات في الولايات وتعمل هذه الشركة في حقل الحاسبات

¹ - ميالة، بطرس، إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة العامة ومعوقاته، (دراسة ميدانية في سورية)، جامعة إربد الأهلية، 2004م.

² - مصطفى، عبد المنعم، والطالب، غسان، الموازنات في المؤسسات الحكومية الأردنية واقع وأفاق، إربد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2006م. مرجع سابق.

³ - خولاني، منار عبد الستار، الموازنة الصفرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية، حالة تطبيقية (محافظة ريف دمشق)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2001م. مرجع سابق.

⁴ - دهمش ، نعيم، الموازنة الصفرية، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981م.

الإلكترونية)، أول من استخدم الموازنة الصفريّة في أواخر الستينات، حيث بدأت بتطبيق هذه الموازنة في قسم البحوث فحقق نجاحاً لا بأس به، مما أدى إلى امتدادها لتشمل جميع أنشطة الشركة.

ففي بداية عام 1969م توقعت الشركة انخفاض أرباحها بمعدل (5%) نتيجة للمشاكل الاقتصادية التي تتعرض لها صناعة الحاسبات الإلكترونية الأمر الذي دفعها إلى تطوير مفهوم (الإدارة بالأهداف) الذي اتبعته الشركة لسنوات عديدة إلى نظام حديث عُرف باسم (الموازنة الصفريّة) يعتمد على:¹

1- تحديد أهداف الأقسام المختلفة للشركة.

2- تحديد أنواع المصروفات المتوقعة في الفترة القادمة.

3- تحديد التغييرات المتوقعة في الخدمات المتبادلة وعوامل الإنتاج بين الأقسام.

وقد كانت تجربة هذه الشركة هي البداية التي جذبت Jimmy Carter حاكم ولاية جورجينا في ذلك الوقت عندما قرأ المقال الذي كتبه مبتكر الموازنة الصفريّة Peter Pyhrr عن تجربة الشركة. وقد قابله Carter وناقشه في أفكاره للتعرف على طبيعة الموازنة الصفريّة ومدى إمكانية وجدوى تطبيقها في أنشطة الإدارة الحكومية في الولاية. وقد تقرر تطبيق الموازنة الصفريّة في ولاية جورجينا في عام 1973م وتحققت نتائج طيبة تمثلت في تخفيض الإنفاق العام مع الاحتفاظ بنفس مستوى الخدمات المقدمة في الولاية.

وبعد أن أصبح Carter رئيساً للدولة بدأ الاهتمام باستخدام هذا النظام في إعداد الموازنة العامة للولايات المتحدة الأمريكية، استناداً إلى اهتمام الرئيس Carter ثمّ إلى الكونجرس، فقد تقدم السناتور موسكي (Muski) بمشروع قانون الإصلاح الاقتصادي والإنفاقي (The Government Economy And Spending Reform) رقم (2195) لعام 1976م.² وقد وافق على هذا المشروع أكثر من نصف

¹ - هلالى، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، الموازنة الصفريّة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2010م.

² - إسماعيل، مدحت محمد، وكراج، عبد الحليم، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، جامعة اربد، دار الأمل، للنشر والتوزيع، 1989م.

أعضاء لجنة العمليات الحكومية بالمجلس وكان أهم ما جاء بهذا المشروع هو الأخذ في الاعتبار استخدام الأساس الصرفي عند تقرير اعتمادات الأنشطة والبرامج التي تعد بمعرفة الحكومة المركزية كل خمس سنوات، كما طالب هذا القانون جهاز الإدارة والموازنة العامة بتطبيق هذا الأساس في إعداد مشروعات الموازنات الفرعية للجهاز التنفيذي، على أن يكون التركيز الرئيسي للنظام على أمرين.¹

1- مدى فاعلية وكفاءة أداء النشاطات الجارية (الحالية).

2- إمكانية إلغاء أو تخفيض النشاطات الجارية من أجل تمويل برامج جديدة ذات أولوية عالية أو

من أجل إحداث تخفيض شامل في الموازنة الحالية.

(وعلى كلٍ فإن كلاً من هذين الأمرين يمكن اعتبارها حصيلة لممارسات سابقة وتجارب واقعية إذ أن معظم العاملين في حقل موازنة البنود يعتبرون أن مستوى الإنفاق الحالي ضروري ولا بد منه ويركزون على مقترحات زيادة المخصصات بشكل مستمر، أي أن جزءاً بسيطاً في الموازنة التقليدية يكون موضوع الاهتمام وهو ذلك الجزء موضوع الزيادة. ويغفلون بهذا أمراً هاماً ألا وهو ضرورة تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التي لم يتم تحليلها وتدقيقها، ولا يتمكنون من تقرير فيما إذا كان من الضروري تخفيض مخصصات العمليات والنشاطات الحالية من أجل إفراح المجال لتمويل برامج ذات أولوية عالية).²

وفي بداية عام 1979م كانت الموازنة الصفرية تُطبق في جميع الأجهزة الحكومية الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية وإلى جانب ذلك كان الكونجرس الأمريكي لديه نظامه الخاص الذي يشبه الموازنة الصفرية ويعرف باسم Sunset Legislative ويقضي هذا النظام بأن يتم كل ست سنوات الإلغاء الفوري للبرامج الحكومية التي يثبت عدم جدواها.³

¹ - اللوزي، سليمان، وآخرون، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م، مرجع سابق.

² - مباله، بطرس، إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة العامة ومعوقاته، (دراسة ميدانية في سورية)، جامعة إربد الأهلية، 2004م. مرجع سابق.

³ - هلال، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، الموازنة الصفرية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2010م. مرجع سابق.

ولم تكن عملية التطبيق في مجال الإدارة الحكومية يسيرة، فقد واجهت الولاية العديد من الصعوبات التي صاحبت الانتقال من نظام الموازنة التقليدية إلى الموازنة الصفرية الذي صمم للتطبيق في المجال التجاري والصناعي.

وبالرغم من ذلك فقد شهدت أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات اتجاهاً ملحوظاً نحو تطبيق الموازنة الصفرية في عدد كبير من المؤسسات التجارية والصناعية وأيضاً في مجال الإدارة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية والمحليات والعديد من الشركات الخاصة ومتعددة الجنسية وفي دول السوق الأوروبية المشتركة.

ثانياً: مقومات الموازنة الصفرية:

تعتمد الموازنة الصفرية على عدد من المقومات والدعائم الأساسية التي تمثل مفاهيم ومبادئ وإجراءات عمل خاصة بها، كما تعتمد على عدد من المقومات الأخرى المعاونة التي تمثل المتطلبات اللازمة لنجاح التطبيق العملي لها وناقش فيما يلي أهم المقومات الأساسية للموازنة الصفرية:¹

1- الوحدة القرارية: لم يتفق الكتاب على ماهية الوحدة القرارية من حيث طبيعتها أو حجمها أو وضعها التنظيمي مما أدى إلى تباين التطبيق العملي والاكتفاء عادةً باتباع نفس الهيكل التنظيمي في الموازنة التقليدية كأساس لتحديد الوحدة القرارية.

ففي حين يرى البعض تضيق حجم الوحدة القرارية وتحديدتها على مستوى الحساب الواحد في الوحدات الفرعية، يرى البعض الآخر أنها قد تكون مشروعاً رأس مالياً رئيسياً، أو أعمالاً طارئة أو برامج رئيسية.

وعلى ذلك فإن الوحدة القرارية يجب أن:

1- تحدد على أساس الأنشطة والوظائف والبرامج التي يستند إليها في إنجاز الأهداف.

¹ - . أمرو، إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2003م

2- تُمثّل وحدة تنظيمية سواءً كانت فرداً أو مجموعة من الأفراد.

3- تقع تحت سلطة مدير واحد يكون مسؤولاً عن نجاحها.

4- تتمتع بقدر كبير من الاستقلال والتميز عن الوحدات الأخرى.

5- تؤدي أنشطة متجانسة ومتكاملة لتقديم خدمة أو سلعة معينة أو مجموعة من الخدمات أو السلع.

6- تمثل التطبيق العملي لمفهوم محاسبة المسؤولية وخدمة لأغراض مفهوم الموازنة الصفريّة،

ومخرجاتها واضحة حيث يمكن قياسها، كما أنها ناتجة عن الموارد المخصصة للوحدة.

7- تتمتع بقدر كبير وكافي من السلطة أو الرقابة على حيازة أو استخدام أو التصرف في الموارد

الاقتصادية.

2- الرزم القرارية (المجموعات القرارية): تمثل الرزم القرارية البنية الأساسية التي تتركز عليها باقي

مقومات وإجراءات الموازنة الصفريّة. ففي رأي (Pyhrr) أنها تتضمن العنصر البشري، البرامج، الإنفاق

الرأس مالي، الخدمات، وأيضاً عناصر الإنفاق.

وتعتبر الرزم القرارية هي المستندات أو الوثائق التي تشخّص نشاطاً معيناً وتصفه بطريقة تُمكن

الإدارة من تقييمه وترتيبه مقابل الأنشطة الأخرى المنافسة على الموارد المتوفرة، وتتضمن تحديد وتحليل

ووصف كل نشاط مميز سواءً كان قائماً أو جديداً ووضعه بشكل رزمة تضم مجموعة من المستويات

لأداء النشاط المعني بما في ذلك أهدافه ونتائجه ومقاييس الأداء فيه وطرق الإنجاز البديلة وغيرها.

وكما سبق القول عن الوحدات القرارية لم يتفق الكُتّاب على طبيعة وحجم الرزم القرارية مما يزيد

من صعوبة عملية صياغتها وتحديدها ويتبع الأسلوب الآتي في صياغة وتحديد الرزم القرارية:

1- تحديد الأهداف سواءً أكانت رئيسية أو فرعية.

2- تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف.

3- تقييم البدائل واختيار أفضلها.

4- ترتيب الرزم القرارية وفقاً للأولوية على أساس التكلفة والعائد أو على أساس الحكم الشخصي من خلال لجان هيكلية تنظيمية.

5- تحديد إجمالي الموازنة لكل وحدة قرارية والتي تتكون من الرزم القرارية المقترحة لتلك الوحدة.

6- التنسيق بين الوحدات القرارية المختلفة في ضوء الأولويات بين مجموعات الوحدات القرارية وفي ضوء الأموال المتاحة تمهيداً لإعداد الموازنة العامة.

7- إعداد البرنامج الزمني للتنفيذ.

3- المستويات المختلفة للجهد والتمويل: يتم تحديد مستويات في الجهد وتترجم إلى وحدات نقدية، وتمثل ذلك بدائل المستويات المختلفة لكل نشاط أو لكل برنامج أو لكل رزمة قرارية. وفيما يتعلق بذلك فالموازنة الصفرية تشبه إلى حد كبير الموازنة المرنة التي تُعد في المشروعات الخاصة وفقاً لمستويات أداء مختلفة، وكذلك تخدم في تحليل الحساسية للتعامل مع متغيرات قد تحصل في المستقبل، ويتطلب إعداد مستويات الجهد والتمويل أن تبتعد عن التقديرات الشخصية وأن تأخذ بالاعتبار طرق الانجاز البديلة إن وجدت، وتتنحصر مستويات الجهد في:¹

1- المستوى الحالي للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو الرزم القرارية على أساس أقل جهد

ممكن (أموال وموارد مخصصة) بهدف المحافظة على وجود استمرارية الوحدة القرارية.

2- المستويات الإضافية للجهد: حيث يعد النشاط أو البرنامج أو الرزم القرارية على أساس الأموال أو

الموارد اللازمة لتنفيذ برامج جديدة أو لتحسين وتطوير الخدمات المقدمة حالياً، ويمثل ذلك عدة

مستويات تختلف حسب حجم الإضافات المقترحة.

¹ -- هلالى، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، الموازنة الصفرية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2010م. مرجع سابق.

4- **المفاضلة بين البدائل:** وفيها يتم ترتيب رزم القرار المقترحة من قبل وحدات القرار تفاضلياً وفقاً لمعايير الكلفة والمنفعة أو أي معيار مناسب آخر، وفقاً لقدرة كل بديل على تحقيق الأهداف المخططة للوحدة.

إن عملية المفاضلة تأتي بعد عملية الترتيب التي تجريها وحدة القرار للأنشطة المقترحة من قبلها وتتولى الإدارة العليا المفاضلة على أساس المعايير المحددة وتوقعات التمويل الممكنة.¹

5- **مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة:** وتشمل الأنشطة الجديدة والقائمة فلا تفترض موازنة الأساس الصفري استمرارية الأنشطة القائمة إلا بعد اجتيازها للمراجعة والتقييم جنباً إلى جنب مع الأنشطة الجديدة، ولا تفترض أن النشاطات الحالية يجب أن تستمر. وكنتيجة للمراجعة والتقييم فإنه يتم إعداد الموازنات التفصيلية ككل.²

¹ - عبد الحميد، ليلي، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م. مرجع سابق.

² - دهمش، نعيم حسني، الموازنة الصفريّة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981م، مرجع سابق.

المبحث الثالث:

مراحل ومزايا ومشاكل الموازنة الصفرية

اولاً: مراحل إعداد الموازنة الصفرية:

هناك سبع مراحل لإعداد الموازنة الصفرية هي:

- 1- المرحلة الأولى: التعريف بالهيكل التنظيمي ومراجعته.
 - 2- المرحلة الثانية: تحليل وتحديد الأهداف.
 - 3- المرحلة الثالثة: تحديد وحدة القرار.
 - 4- المرحلة الرابعة: صياغة الحزم القرارية (المجموعات القرارية).
 - 5- المرحلة الخامسة: فحص وتحليل وترتيب الحزم القرارية.
 - 6- المرحلة السادسة: تخصيص الموارد المالية.
 - 7- المرحلة السابعة: إعداد وعرض الموازنة.
- وفيما يلي شرح موجز لكل مرحلة من هذه المراحل على حدة.

المرحلة الأولى: تحليل وتحديد الأهداف:

لابد من تحديد الأهداف التي تسعى المنظمة لتحقيقها في ضوء الأهداف والسياسة العامة للدولة، وتعميم ذلك على مستوى كافة الإدارات التابعة لها، وتقوم بذلك السلطة العليا منها.¹

والجدير بالذكر أن إقامة نظام فعال للموازنة الصفرية يتطلب إعداد قائمة واضحة بأهداف الوحدة القرارية ولا بد أيضاً من توافر المناخ الملائم والإجراءات اللازمة للتخطيط الاستراتيجي والتشغيلي. فتحديد المكان الذي تقف فيه المنظمة الآن مقارناً بالاتجاه الذي يجب أن تسير فيه مستقبلاً نقطة أساسية في التخطيط الاستراتيجي حيث تتحدد الأهداف طويلة المدى التي يراد للمنظمة أن تحققها. وإذا نظرنا إلى

¹ - الشرايري، جمال عادل، والرحاحلة، محمد ياسين، إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (25)، العدد الأول، 2009م.

الأجل القصير وركزنا على الظروف الحاضرة والمستقبلية في المدى القريب وحاولنا وضع الافتراضات حول الظروف التي ستسود فإننا نكون بصدد التخطيط التشغيلي، الذي يشتمل أيضاً (إلى جانب تحديد الفروض) تحديداً للأنشطة المطلوب أدائها والتي تسهم في تحقيق الأهداف المرحلية التي تؤدي في النهاية إلى تحديد الأهداف الإستراتيجية. ويتضمن التخطيط التشغيلي البعد الزمني للأداء وتفاصيل عن طبيعة وكمية المعلومات المطلوبة لأغراض الرقابة وتنمية العناصر البشرية والمادية.¹

ويمكن الربط بين نظام الموازنة الصفريّة ونظام التخطيط والرقابة الإدارية فيقولان أن الموازنة الصفريّة اكتسبت قوتها في السنوات الأخيرة بسبب إثبات فاعليتها في عملية الدمج بين الوظائف الإدارية للتخطيط والرقابة من جهة، وبين تقييم الأداء من جهة أخرى. فنظام الموازنة الصفريّة يحقق الاندماج بين هذه الوظائف ويلعب دوراً هاماً وحيوياً في نظم الرقابة الإدارية.

المرحلة الثانية: التعريف بالهيكل التنظيمي ومراجعته:

تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الهيكل التنظيمي والتحقق من مدى ملاءمته لتطبيق الموازنة الصفريّة وإجراء إعادة التنظيم إذا تطلب الأمر ذلك ويدخل في هذه الخطوة تحديد الواضح للوحدات التنظيمية والوحدات القرارية وتحديد الأهداف والمسؤوليات لكل وحدة ومعايير الأداء المناسبة لها والبرامج والأنشطة الحالية التي تقوم بها ومستويات أدائها الحالي.

إن الهيكل التنظيمي الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة في ظل نظام الموازنة الصفريّة لا بد أن يتبع الخريطة التنظيمية للمنظمة ولا يختلف عنها. والخريطة التنظيمية لا بد أن تعبر تعبيراً صادقاً عن خطوط السلطة والمسؤولية الفعلية التي تُزاول في المنظمة، إن جوهر أسلوب الموازنة يتطلب من المدير أن يبرر لرئيسه طلب تخصيص الموارد التي يحتاجها لأداء المهام الملقاة على عاتقه.

¹ - خيرى، محمد محمود، دراسة تحليلية لمفهوم وأسلوب الموازنة الصفريّة مع الإشارة إلى مدى وإمكانية التطبيق في الشركات الكويتيّة، دراسات الخليج والجزيرة العربيّة، العدد (27)، 1981 م، مرجع سابق.

فإذا كانت هذه المهام والواجبات قد حددت بطريقة دقيقة وقاطعة ومفهومة ومتعارف عليها بين الرئيس والمرؤوس فإن أسلوب الموازنة الصفرية يكون قد توافر له عوامل النجاح والفاعلية، والعكس صحيح أيضاً.

المرحلة الثالثة: تحديد وحدة القرار:

تبدأ هذه المرحلة عند مستوى الإدارة العليا في الهيكل التنظيمي، حيث يتم اتخاذ مجموعة من القرارات الخاصة لتحديد الأهداف والسياسات العامة لنشاطها والمحددات الأساسية لمستويات الإنفاق في الموازنة. بعد ذلك تتولى الإدارة العليا تقسيم وحدة الأعمال إلى مراكز نشاط متميزة تسمى وحدات القرار وتتمثل وحدة القرار في مجموعة الأنشطة التي توكل مسؤوليتها لشخص واحد.¹

وعند اختيار الوحدات القرارية يجب أن يؤخذ في الاعتبار ما يلي:²

1- حجم وحدة القرار: فلا يجب أن تكون وحدة القرار أصغر من اللازم فتقل منفعة المعلومات أو أن تكون أكبر من اللازم فيصعب التحليل والتقييم.

2- ألا تكون وحدة القرار في مستوى عالٍ للغاية، أو في أدنى مستوى بحيث تحول دون التحليل والمراجعة بصورة مُجدية.

3- أن يكون مديرو هذه الوحدات في مركز يسمح لهم باتخاذ قرارات هامة عن قيمة الإنفاق وحجم واتجاه ونوع العمل الذي يتم.

ولذلك فإنه حتى يمكن تحديد الوحدات القرارية في تنظيم ما يجب في البداية أن يتم تحديد الهيكل التنظيمي بطريقة تُعبر عن خطوط السلطة والمسؤولية بشكلٍ صادق، حيث أن تحديد السلطة والمسؤولية بطريقة واضحة بين مستويات التنظيم يُسهّل كثيراً تحديد الوحدات القرارية.

¹ - مبارك، صلاح، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية، 1993م.

² - سلطان، سلطان، وعبد الفتاح، وصفي، وأبو المكارم، حسن، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى مع عرض وتحليل النظام السعودي، دار المريخ للنشر، 1990م.

ويجب الإشارة بأن تحديد عدد وحدات القرار يعتبر من أحد الصعوبات التي تواجه إعداد الموازنة الصفريّة، وخاصة عند ترتيب مجموعات القرار لهذه الوحدات وكذلك عند ترتيب المجموعات القرارية جميعاً على مستوى التنظيم ككل.¹

كما أنه لا بد من الأخذ في الاعتبار عند تحديد عدد الوحدات القرارية الأمور التالية:²

1- حجم العمل.

2- البدائل المتاحة.

3- المستوى التنظيمي.

4- قيود الوقت.

المرحلة الرابعة: صياغة الحزم القرارية:

يشير الفكر المحاسبي إلى وجود اتفاق بين الكتّاب بأن تعتبر الحزم القرارية ركناً أساسياً من أركان الموازنة الصفريّة ويُعبّر عن الحزم القرارية بقوله (أن الحزمة القرارية هي مستند يحدّد ويُعرّف ويصنف نشاطاً محدداً بطريقة تُمكن الإدارة من: تقييم النشاط وترتيبه - من حيث الأولوية - بالنسبة للأنشطة الأخرى المتنافسة معه على الموارد المالية المحدودة، التقرير عمّا إذا كانت الإدارة توافق أم لا توافق عليه).³

وإضافة أبعاد أخرى في تعريف الحزمة القرارية في أنها (تلخيص يحتوي عادة على بيان: نتائج الأعمال المتوقعة، الغرض من النشاط، تكلفته، الأفراد المطلوب توافرهم لأدائه، مقاييس الأداء، التصرفات البديلة، وأخيراً تقييم النشاط - من وجهة نظر المنظمة ككل - لتحديد المنافع التي ستعود على المنظمة

¹ - خولاني، منار عبد الستار، الموازنة الصفريّة وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية، حالة تطبيقية (محافظة ريف دمشق)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2001م. مرجع سابق.

² - Peter A, Pyhrr, zero-Base- Budgeting, A Practical Management Tool for Evaluation Expenses, New York N,Y,John Wiley And Sons, 1973.

³ - Peter A, Pyhrr , zero-Base- Budgeting, A Practical Management Tool for Evaluation Expenses, New York N,Y,John Wiley And Sons 1973, OP,Cit

من تنفيذ النشاط والآثار المترتبة على عدم تنفيذه).¹ كما يتفق البعض مع هذا الرأي الأخير في تحديده لمضمون الحزمة القرارية، فاقترح أن تتضمن الحزمة القرارية تفاصيل عن.²

1- وصف للوظيفة أو النشاط.

2- الهدف (أو الأهداف) من الوظيفة أو النشاط.

3- تحديد مقاييس محددة لقياس الإنجاز.

4- النتائج المترتبة على عدم تخصيص الموارد اللازمة لهذا النشاط.

5- تحديد المنافع التي ستعود على المنظمة من تخصيص الموارد لتنفيذ النشاط.

6- التكاليف المقدرة للحزمة القرارية.

7- البدائل المتاحة من الطرق المختلفة لأداء نفس النشاط.

ويقتضي الأمر الفصل بين نوعين من الحزم القرارية: حزم البدائل المتعارضة وهي التي تتضمن تحديداً لبدائل الطرق المختلفة لأداء نفس النشاط (ويتم ترتيب البدائل ترتيباً تنازلياً طبقاً لنتائج تحليل التكلفة والعائد، وبذلك يتم اختيار أحسن حزمة بديلة وتستبعد الحزم البديلة المرفوضة).

والنوع الآخر من الحزم هو حزم قرارات الإضافة وهي تحدد المستويات المتتابعة والمتزايدة الجهد

في نفس النشاط وما يقابل كل مستوى مضاف من زيادة في المبالغ المطلوب تخصيصها.

ومن زاوية أخرى فإن البعض يرى أنه عند تكوين الحزم القرارية التي تتناول جزئيات النشاط فإنه

لا يجب بأي حال من الأحوال أن يقل عدد الأفراد اللازمين لتنفيذ النشاط في الحزمة عن شخص واحد

¹ - D.N. Anderson, Zero- Base Budgeting: How to get rid of corporate crabgrass, Management Review, 1976.

² - J.W Pattillo, Zero- Base Budgeting: A Planning Resource Allocation and Control Tool, New York, National Association Of Accountants, 1977.

(وتكلفته)¹. حيث إذا قام رجل واحد في تنفيذ نشاطين في حزمتين مختلفتين فإن هذا قد يؤدي إلى تعطيل عملية المفاضلة بين البدائل والتي قد تتطلب استبعاد إحدى هاتين الحزمتين والاكتفاء بتنفيذ نشاط واحد. ويمكن النظر إلى الحزم القرارية المضافة على أنها مرحلة تالية لوضع الحزم القرارية للبدائل المتعارضة فبعد أن يتم اختيار الحزمة القرارية لأفضل بديل فإن المهمة التالية هي التعرف على المستويات المتزايدة من الجهود اللازمة لأداء الوظيفة أو النشاط لتحقيق المطلوبة. لذلك فإن نظام الموازنة الصفرية يتضمن عملية اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتعارضة لطرق تنفيذ النشاط ثم عملية اختيار مستوى الجهد من بين مستويات الجهد البديلة لتحقيق أهداف النشاط.

المرحلة الخامسة: فحص وتحليل وترتيب الحزم القرارية:

يرتكز فحص وترتيب كافة الحزم القرارية على تحليل التكاليف والمنافع، حيث يتم ترتيبها على أساس تنازلي وفقاً للمنافع التي تعود على المشروع من الأنشطة. وبلي ذلك تحديد هذه المنافع عند مختلف مستويات التكاليف، مع الأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على رفض أي من هذه المجموعات. وقد يبدو من الناحية النظرية أنه يسهل على الإدارة العليا تقييم وترتيب كافة حزم القرارات مما يسفر عنه تخصيص أفضل للموارد المتاحة، إلا أنه من الناحية العملية قد يتعذر على الإدارة العليا تقييم وترتيب ذلك الحجم الهائل من حزم القرارات، وما تغطيه من تفاصيل كافة أنشطة المشروع. ولكن من ناحية أخرى فإن ترك عمليات التحليل والترتيب والتقييم لمستويات النشاط الدنيا يعدّ أمراً غير مقبول لما قد ينطوي عليه من عدم إتاحة الفرصة للإدارة العليا للقيام بالمفاضلة بين مختلف حزم القرارات.

¹-D.N. Anderson, Zero- Base Budgeting: How to get rid of corporate crabgrass, Management Review-, 1976, OP,Cit

ويتمثل أحد المداخل لحلّ هذه المشكلة في تخويل لمديري الأنشطة سلطات فحص وترتيب حزم القرارات الخاصة بأنشطتهم، على أن يقوم المستوى الإداري الأعلى بتقييم حزم القرارات الخاصة بأنشطة المديرين الخاضعين لإشرافهم.

وثمة مدخل آخر يتمثل في تخويل كلّ مستوى إداري سلطة فحص وترتيب وتقييم حزم القرارات التي تقع في نطاق مسؤولياتهم، طالما أنها تقع في حدود مبالغ أو نسب مئوية معينة. ويتيح ذلك المدخل تركيز اهتمام الإدارة العليا على حزم القرارات التي تتجاوز اختصاصات المستويات الإدارية الدنيا.¹

المرحلة السادسة: تخصيص الموارد المالية:

تمثل تكاليف أحزمة القرارات الموصى بها أي إجمالي المبالغ المطلوب إدراجها في الموازنة، وفي ظل الموازنة الصفريّة تختار الإدارة ما يتم تمويله. ووفقاً للإمكانيات المالية المتاحة يتم تمويل الأحزمة الأكثر أهمية وتحدد الإدارة خط التمويل المتاح عن قائمة ترتيب أولويات أحزمة القرارات. كما تستطيع الإدارة تحريك شروط التمويل، وتعاد الأحزمة المعتمدة إلى كل إدارة مختصة تتولى إعداد الجداول التفصيلية للموازنة.²

ويجب أن تتضمن جداول الموازنة التفصيلية التي يُعدّها كل مدير إدارة البنود التالية:³

1- تكلفة المهام والوسائل والأنشطة اللازمة لتنفيذ البرامج.

2- الأفراد اللّازمين لأداء العمل وأجورهم.

3- تحديد مقاييس العمل.

4- تحديد أساليب العمل المختلفة أو البديلة.

¹ - عبد العال، أحمد رجب، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995م، مرجع سابق.

² - مبارك، صلاح، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية، 1993م، مرجع سابق.

³ - عبد الخالق، أنور، وباعيسى، محمود، استخدام نظام الأساس الصفري في إعداد الموازنات التخطيطية بمنشآت الأعمال، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، الرياض، المجلد الرابع، 1991م.

المرحلة السابعة: إعداد وعرض الموازنة:

بعد أن يتم الانتهاء من الترتيب والدمج الأفقي والرأسي للحزم القرارية يتم تجميع وإعداد موازنات تفاضلية للوحدات القرارية وذلك باستخدام الحزم القرارية المقترحة من تشكيلة الحزم القرارية لكل نشاط ولكل وحدة قرارية. وكذلك أيضاً إعداد موازنات تشغيلية لكل برنامج فرعي أو رئيسي أو لكل وظيفة بتجميع الحزم القرارية التفاضلية المدمجة أفقياً ورأسياً حيث أن هناك مرونة كبيرة في العرض وإعادة العرض من خلال مراحل الدمج الأفقي والرأسي للحزم والوحدات القرارية.

والواقع أن هذه المرونة تمكّن من عرض الموازنة بالأسلوب التقليدي أيضاً في صورة أبواب وبنود أو في صورة أخرى تسهّل عملية تنفيذ الموازنة والرقابة عليها وتقييم أداء الوحدات القرارية وكفاءة وفاعلية البرامج الحكومية.¹

ويلاحظ من العرض السابق الاختلافات الأساسية في الفلسفة والمنهج الذي تتبعه الموازنة الصفريّة وفي إجراءاتها وأساليبها مقارنة بموازنة البنود أو الموازنة التقليدية.

ثانياً: مزايا ومشكلات الموازنة الصفريّة:

وبعد أن تعرّفنا على أهم مقومات أسلوب الموازنة الصفريّة وعلاقتها ببعض الموازنات الأخرى، بقي لنا أن نتناول مزايا الموازنة الصفريّة من خلال الإجابة على السؤال التالي: ما هو الشّيء الذي ينفرد أسلوب الموازنة الصفريّة بتحقيقه وتعجز عنه الموازنات الأخرى؟ حيث إن لكل أسلوب من أساليب الموازنات الحديثة إيجابياته وسلبياته وما قد يكون صالحاً للتطبيق في دولة ما لا يصلح في أخرى وقد تكون التجربة في نفس البلد في وقت معين ناجحة وفي وقت آخر غير ناجحة فكل نظام يعتمد على عدة عوامل تساعد على تنفيذه.

¹ - هلالى، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، الموازنة الصفريّة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية 2010م، مرجع سابق.

وللإجابة على التساؤل السابق لابد من تحديد الجوانب الإيجابية والسلبية للتوصل إلى معالم الإضافة التي أحدثها هذا الأسلوب وأثره الفكري المحاسبي الإداري والعمل على تفادي نقاط الضعف.

أ- مزايا الموازنة الصفريّة:

سيتم فيما يلي مناقشة ثلاث جوانب في هذا الموضوع يعدّها Peter من الفوائد التي يمكن أن

تتحقق من تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة.¹

- 1- الإضافة في مجال إعداد نظم التخطيط والرقابة على مستوى المشروع.
 - 2- تقييم نتائج النشاطات واستمرارية الحصول على فوائد خلال سنة التشغيل.
 - 3- الإضافة في مجال تنمية الموارد البشرية والعلاقات المتبادلة بين الأفراد (الفوائد الإدارية).
- وفيما يلي سيتم إعطاء توضيح موجز لكل جانب من هذه الجوانب على حده.

1- الإضافة في مجال إعداد نظم التخطيط والرقابة على مستوى المشروع.

إنّ من مظاهر التحسين التي يضيفها أسلوب الموازنة الصفريّة محاولة الربط بين التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التكتيكي لأنشطة المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة (فالتحديد الواضح للأهداف قصيرة الأجل وربطها بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل عملية يمكن أن تتم من خلال أسلوب الموازنة الصفريّة، الذي يقضي بضرورة تحقيق التوازن والانسجام بين هذه الأهداف جميعاً عند كل مستوى تنظيمي، بدءاً من المستويات الدنيا في التنظيم وإنهاءً بمستوى القمة فيه. حيث أن المستويات العليا تبدأ بوضع الأهداف الاستراتيجية والخطوط العريضة للسياسات، والمستويات الدنيا تقوم بتحديد ووضع الأهداف التشغيلية للأنشطة المختلفة، ثم يبدأ كل مستوى تنظيمي على حده بعد المستوى الأول (من

¹ - Peter A- Pyhrr, Zero- Base- Budgeting, Harvard Business Review, 1970.

القاع) بإعادة النظر في الأهداف قصيرة وربطها ببعضها البعض على ضوء الأهداف الإستراتيجية وبذلك يتم التوازن والربط).¹

والتعمق في هذا المجال يؤدي إلى إظهار بعض المزايا الأخرى المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة والتي تتحقق بتطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة منها.

1- تحديد جميع النشاطات المقترحة وتقييمها وتبريرها، وهذا يؤدي إلى تخصيص الموارد بصورة فعّالة ورفع كفاءة الإنفاق العام.²

2- يتم تحويل النشاطات بصورة أكثر انتظاماً حيث تزداد المرونة لدى الإدارة العليا بالنسبة لإعادة توزيع الموارد وفقاً للأولويات العامة،³ عن طريق استخدام النماذج وترتيب مجموعات القرار تفاضلياً بحيث يمكن الاستغناء عن بعض النشاطات أو تمويلها كلياً أو جزئياً على أساس المفاضلة بين مجموعات القرارات المنافسة وهنا تظهر ميزة المرونة في أسلوب الموازنة الصفريّة حيث ليس من الضروري أو الحتمي إعادة النظر في الخطة بأكملها في حال تغيرت الفروض التي بنيت عليها الخطة أو تغيرت الظروف بل الأمر يقتضي فقط إعادة النظر في الحزم القرارية المرتبطة بالخطة والمتأثرة بالتغير فقط وعلى حسب درجة الأولويات المحددة.⁴

3- ضرورة استخدام المدخل المتكامل لعمليات التخطيط، وتخصيص الموارد والرقابة مما يؤدي إلى زيادة قوة الهيكل التنظيمي وزيادة فاعليته، حيث إن عملية تحديد الأهداف والأنشطة وإعداد الموازنة يرتبط ارتباطاً حيويّاً بكل مستوى من المستويات التنظيمية في ظل ظروف سلطة ومسؤولية واضحة وقاطعة.

¹ - خيرى، محمد محمود، دراسة تحليلية لمفهوم الموازنة الصفريّة مع الإشارة إلى مدى إمكانية التطبيق في الشركات الكويتية، دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد (27) 1981م.

² - حجازي، محمد، المحاسبة الإدارية: الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نهضة مصر القاهرة، 1998م.

³ - Peter A. Pyhrr, A, The Zero- Base Approach To Government Budgeting, Public Administration Review Washington 1977, Op. Cit.

⁴ - Dirsmitth, M.W. and S.F. Jablonsky, Zero- Base- Budgeting as a Management Techmique and Political Strategy, Academy of Management Review, 1979.

- 4- تستطيع الإدارة العليا أن تُركّز على الأولويات التي تقترحها المستويات الإدارية الدنيا وأن تحكم على تنسيقها بصورة سليمة مع أغراض المنشأة وإذا لم يتحقق التناظر يمكن تعديل الأولويات ويتم إعادة تغذية المديرين بمعلومات عما يجب أن يكون عليه الاتجاه السليم.¹
- 5- لم يختلف الكتّاب² كثيراً في حكمهم على أن أسلوب الموازنة الصفريّة يؤدي إلى تحسين القيام بوظائف التخطيط والرقابة في التنظيم ومن مظاهر هذا التحسين الربط بين العائد والتكلفة عند إعداد الموازنة للأنشطة غير المقننة مما يساعد على التقييم الدقيق لها وترى الباحثة أن محاولة الربط هذه ليست إضافة جديدة لأسلوب الموازنة الصفريّة، فنظام موازنة البرامج يتضمن مثل هذا الربط، والذي تراه الباحثة إضافة حقيقية من جانب الموازنة الصفريّة هو مستوى التفصيل والتجزئة للأنشطة عند تطبيق هذا الربط. فوحدة النشاط في ظل موازنة البرامج (والتي يتم فيه التقييم بالربط بين التكلفة والعائد) هو البرنامج، أما وحدة النشاط في ظل أسلوب الموازنة الصفريّة فهي الوحدة القرارية في المستويات التنظيمية المختلفة، أي أن وحدة النشاط هنا هي كل خلية تنظيمية بالمنشأة وليست كل برنامج.
- 6- تحديد ازدواجية العمل في الوحدات التنظيمية قد ينتج عنه استبعاد أو تقليص لبعض الوظائف أو جعلها مركزية.

¹ - Peter A. Pyhrr, Zero- Base-Budgeting, Harvard Business Review 1970, Op. Cit.

² - أنظر على سبيل المثال:-

-J.W Pattillo, Zero- Base Budgeting: A Planning Resource Allocation and Control Tool, New York, National Association Of Accountants, Op. Cit.

-B. V. Dean and S.S, Cowen, Zero Budgeting in the Private Sector, Business Horizon, 1979.

- Pyhrr, zero-Base- Budgeting, A Practical Management Tool for Evaluation Expenses, New York N,Y, John Wiley And Sons 1973, Op. Cit.

7- مساعدة الإدارة على القيام بإزالة أو تخفيض القيود المفروضة على المديرين التنفيذيين من

خلال تعريف الإدارة العليا بحجم العمل والتكاليف المقدرة بموجب السياسة العامة للمنشأة

والإجراءات والمعلومات المطلوبة والمتطلبات القانونية (في حالة الحكومة).¹

8- تساعد المديرين على التخلص من مشكلة التجمد أمام النماذج الثابتة وذلك من خلال إخضاع

الموازنة للتعديل المستمر.²

9- إن أسلوب الموازنة الصفري باختيار البديل الأفضل يقدم فرص مهمة لتحسين أسلوب

التخطيط والتنفيذ بين البدائل المتاحة التي تحقق الأهداف المخطط لها. ويمكن عرض

عمليات التخطيط والموازنة لأسلوب الموازنة الصفري بالشكل التالي:

شكل رقم (2)

عمليات مراجعة مستمرة بين الخطط والموازنة لتعديل أيًا منها لتحقيق الاستفادة القصوى من الموارد

المتاحة³



¹ - دهمش، نعيم، الموازنة الصفري، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان 1981م، مرجع سابق.

² - Peter A. Pyhrr, Zero- Base-Budgeting, Harvard Business Review 1970, Op. Cit.

³ - Peter A. Pyhrr, Zero-Base Budgeting ; A practical Management tool for Evaluating Expense, New York, J. Wiley. 1973, Op. Cit.

2- تقييم نتائج النشاطات واستمرارية الحصول على فوائد خلال سنة التشغيل.

يمكن تلخيص أهم الفوائد التي يمكن أن يحققها المديرون عند تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في هذا المجال لما يلي:

1- يزيد الالتزام بالموازنة حيث يتم تقييم المديرين بالمقارنة مع الأهداف والأداء والمزايا كما تم تحديدها في مجموعات القرارات التي التزم بها كل مدير¹ وعندما يلاحظ المدراء تقدمهم باستمرار فإنهم يقومون بتقييم تفصيلي لكفايتهم التنفيذية وفعالية التكلفة الخاصة بهم، على الرغم من أن الموازنة الصفرية لا تتطلب مثل هذا التقييم المستمر لأنه من الأمور العادية أن يقوم المديرون بعمل الدراسات والتحسينات خلال سنة التشغيل بسبب معرفتهم للعمليات التي سوف تتكرر في السنة القادمة.²

2- النشاطات التي يتم إدارتها بصورة ضعيفة تكون مميزة وواضحة عند تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية وبالتالي يتم اتخاذ الإجراءات الضرورية والمناسبة للتغلب على هذه المشاكل من قبل الإدارة العليا.³

3- يمكن اعتبار قائمة مجموعات القرار الموافق عليها والمرتبة حسب الأولويات نقطة بداية لتبني الأنشطة التي سوف تُقلَّص أو تُوسَّع أو تُلغى خلال السنة التشغيلية إذا ما طرأ تغيير على مستوى حجم الإنفاق المسموح به.⁴

4- تحقيق التكامل بين الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة بداية العام وتحقيق الأهداف والرقابة والتنفيذ خلال العام والتقييم آخر العام.¹

¹ - Michael. H. Grenaf & Dale A. Kinzel, Zero – Base. Budgeting, Modest Proposal for Feform, (committee on Government Operations) 1984.

² - دهمش، نعيم، الموازنة الصفرية، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981م، مرجع سابق.

³ - دهمش، نعيم، الموازنة الصفرية، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981م نفس المرجع الأخير.

⁴ - Peter Pyherr, A, The Zero- Base Approach To Government Budgeting, Public Administration Review Washington 1977, OP. Cit

3- الإضافة في مجال تنمية الموارد البشرية والعلاقات المتبادلة بين الأفراد (الفوائد الإدارية).

يمكن أن تكون الإضافة في هذا المجال من زاويتين الأولى تتعلق بتنمية القدرات والمهارات لدى الأفراد أو (المديرين) على عمليات التخطيط، التقييم، المتابعة والرقابة، أما الثانية تتعلق بتنمية الاتجاهات الإيجابية لدى المديرين وتحفيزهم والتأثير في سلوكهم للعمل بما فيه صالح التنظيم. وفيما يلي توضيح موجز لأهم هذه الإضافات:

1- إن الذي يضيفه نظام الموازنة الصفرية في هذا الصدد هو أنّ عملية تنمية المهارات والقدرات تتم في أثناء تطبيق النظام، حيث يتطلب النظام مشاركة جميع المستويات الإدارية في عمليات التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة وهذه المشاركة من شأنها أن تُثَمِّي القدرات إلى جانب التنمية التي تتحقق بنظم التدريب الرسمية.²

2- أنها تسمح بمشاركة أوسع للعاملين حيث يقوم المديرون الذين يباشرون إعداد مجموعات القرار بتشجيع العاملين معهم للمشاركة في تحديد وتقييم البدائل ووضع مقاييس حجم العمل، ومدى فاعلية عملياتهم³ ومشاركتهم في اتخاذ القرارات وتفاعل قنوات الاتصال بين الأطراف ذات العلاقة كما أن الموازنة الصفرية تزيد من دقة تحديد الأهداف وزيادة كفاءة المؤسسات والأجهزة الحكومية لأن الأداء سيخضع للتقويم المستمر.⁴

3- العمل في لجان فحص مجموعات القرارات ولجان التقييم يؤدي إلى إدراك أهمية تفهم نشاطات الوحدات الأخرى والمشاكل والعلاقات التنفيذية.

¹ - المهاني، محمد، و شحادة، خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، 2008م، مرجع سابق.
² - خيرى، محمد محمود، دراسة تحليلية لمفهوم الموازنة الصفرية مع الإشارة إلى مدى إمكانية التطبيق في الشركات الكويتية، دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد (27) 1981م، مرجع سابق.
³ - دهمش، نعيم، الموازنة الصفرية، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981م، مرجع سابق.
⁴ - مصطفى، عبد المنعم، الطالب، غسان، الموازنات في المؤسسات الحكومية الأردنية واقع وأفاق، اربد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2006م. مرجع سابق.

- 4- توفير الوسيلة اللازمة لتقييم آثار مستويات التمويل على البرامج والمشاريع ذات الأثر الفعال، كما تعطي الإدارة صورة تفصيلية عن المشروع، مما يحقق الرقابة على المستويات الإدارية الأخرى.¹
- 5- تتيح تنمية مهارات وقدرات العاملين في المشاريع والأجهزة الحكومية المختلفة، وذلك من خلال مشاركتهم الفعلية والضرورية في عمليات التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة عليها.²
- 6- أكثر فائدة بالنسبة إلى الأقسام الخدمية وبصفة خاصة بالنسبة إلى السياسات الإدارية التي لا يكون فيها علاقة مباشرة بين المدخلات والمخرجات.³
- 7- تحقيق التكامل الأفقي والرأسي بالنسبة إلى المستويات الإدارية كافة مما يزيد من فاعلية الأداء وتحقيق الأهداف المحددة وتنمية المهارات البشرية وتبادل الآراء بين الأفراد.⁴
- 8- تساعد في تخفيض عبء العمل على المدير بعد السنة الأولى من استخدامها، فعندما تعتاد الإدارات العليا على مفهومها الجديد ومنهجيتها تستخدمها كنظام في حل المشكلات واتخاذ القرارات.⁵
- 9- رفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الأجهزة الحكومية بشكل عام والقضاء على مجالات الإسراف والتبذير في الأموال العامة.

إضافة إلى ذلك فإن موازنة الأساس الصفري تتولى تغطية فجوات موازنة التخطيط والبرمجة وذلك أن موازنة التخطيط والبرمجة تعتبر أداة للاقتصاد الكلي من أجل اتخاذ القرارات المركزية بالنسبة لمواضيع السياسة الرئيسية وتخصيص الأموال المتاحة بينما تعتبر موازنة الأساس الصفري أداة للاقتصاد الجزئي لتحويل الأهداف إلى خطة تشغيلية فعالة ومتوازنة، كما إنها تسمح للمدراء بتتبع أثر مستويات التمويل المختلفة على البرامج وعناصرها حتى يتسنى لهم تخصيص الموارد المحدودة بطريقة أكثر فاعلية،

¹ - احمر، إسماعيل حسن، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، 2003م، مرجع سابق.

² - احمر، إسماعيل حسن، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، 2003م، نفس المرجع الأخير.

³ - المهاني، محمد - شحادة، خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، 2008م، مرجع سابق.

⁴ - المهاني، محمد، وشحادة، خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، 2008م، نفس المرجع الأخير.

⁵ - اللوزي، سليمان، وآخرون، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م، مرجع سابق.

كما تساعد في تخفيض عبء الضرائب عن دافعيها وتنفيذ برامج جديدة بدون زيادات في معدلات الضرائب ويتم هذا من خلال تحويل الأموال من برامج منخفضة الكفاءة إلى برامج مرتفعة الكفاءة كما ذكر سابقاً.

ب- مشكلات الموازنة الصفرية:

توصف المشاكل المتوقعة أن تنشأ عند تطبيق موازنة الأساس الصفري إلى ثلاث مجموعات

هي:¹

1- المخاوف والمشاكل الإدارية.

2- مشاكل تكوين وإعداد رزم القرارات (مجموعة القرار).

3- مشاكل عملية ترتيب الأولويات.

إن مشاكل تطبيق هذا الأساس ما هي إلا توقعات بسبب عدم البدء الفعلي في تطبيق متطلبات هذا الأساس وبالتالي فقد تكون هذه المشاكل أقل مما هو متوقع عند التطبيق الفعلي للأساس.²

ويمكن تلخيص أهم هذه المشاكل فيما يلي:

1- سلوك العاملين تجاه تطبيق النظم الجديدة والذي يبدأ دائماً بمحاولة محاربة كل جديد وعدم قبوله

بسهولة والتمسك بالنظم القائمة. وهذا يحتاج الى جهد في تنمية الشعور لديهم بعدم الرضا عن

النظم الحالية، كما يتطلب التعريف بالنظام الجديد وبيان فوائده، والتوعية، والقيادة السليمة.³

¹ - Peter A. Pyhrr, Zero-Base Budgeting ; A practical Management tool for Evaluating Expense, New York, J. Wiley 1973, Op. Cit.

² - أمرو، إسماعيل حسين، مرجع سابق، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، 2003م.

³ - الهاللي، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، الموازنة الصفرية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2010م، مرجع سابق.

2- قد يسبب ترتيب أولويات المجموعة القرارية آثاراً سلبية إذا لم تحظ المجموعات القرارية للوحدة

الإدارية بنفس الدرجة من الأولوية من قبل الجهات المركزية التي تعطي الموافقة النهائية.

3- الآثار السلوكية التي يمكن أن تترتب على إلغاء بعض البرامج الحكومية التي قد ثبت فشلها وما

ينتج عن ذلك من تغييرات في أوضاع العاملين الاجتماعية والاقتصادية وأيضاً التنظيمية داخل

الوحدات الاقتصادية.

4- تجاهل آثار التصرفات الماضية ونتائج البرامج والأنشطة الجارية تنفيذها على تصرفات وسلوك

العاملين في الحاضر والمستقبل.

أما فيما يتعلق بعيوب الموازنة الصفرية فيمكن تلخيصها في الآتي:

1- يتطلب تطبيق الموازنة الصفرية إلى وقت أطول مما تطلبه الموازنات التقليدية وذلك لوضع

الأهداف ودراسة وتقييم البرامج والأنشطة لإصدار القرار، ولوضع وإعداد الموازنة نفسها، ومن هنا

لا بد من تذليل مشكلة جمع البيانات من مصادرها وصولاً للتحليل الجيد. كما يجب تذليل الصعاب

المصاحبة لإحساس العاملين بأن برامجهم ستكون موضع تقييم سنوي لقياس كفاءتهم.¹

2- إن عملية إعداد الموازنة تتطلب عمال ذوي كفاءة ومهارات خاصة للقيام بتحديد مجموعات من

القرارات بكل وحدة (البدائل) وفقاً لمعايير موضوعية (تحليل تكاليف و محاسبة التكاليف.....)

ولذلك قد نجد صعوبة في توفير مثل هذا الكادر المؤهل في جميع الوحدات الإدارية.

3- صعوبة البدء من نقطة الصفر ولو كان فرضياً وهذا الافتراض قد يتناسب مع المشروعات الجديدة

إلا أنه عملياً قد لا يتناسب مع المشروعات المستمرة في العمل في إطار خطة شاملة أو برامج

متكاملة.²

¹ - مبارك، صلاح، مرجع سابق، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية، 1993 م، مرجع سابق.

² - المهاني، محمد، وشحادة، خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر 2008 م، مرجع سابق.

4- توفير الكثير من البيانات والمعلومات التي قد تكون غير عملية من وجهة نظر أسلوب التكلفة والعائد.¹

5- ضخامة الأعمال المكتبية التي تتطلبها.

6- كون الموازنة الصفرية لا تهتم بما إذا كان المشروع سينتهي أم لا في نهاية المطاف فهي تقوم بفتح اعتماد له ولكن تترك أمر المتابعة للجهات الإدارية المختلفة وبالتالي فهي لم تقم بوضع الضوابط التي تتابع مسألة التشطيب والإنهاء للكثير من المشروعات. ومما سبق يمكن تقسيم الانتقادات التي تواجه الموازنة الصفرية إلى جانبين:

الجانب الأول يتعلق بطول وتكلفة الإجراءات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة الصفرية وما يتطلبه من حجم عمل مكثبي كبير. ويتعلق **الجانب الثاني** بما يتضمنه نظام الموازنة الصفرية من مخاطر ناتجة عن سلوكيات الأفراد المشاركين في إعداده وتنفيذه. وهذا هو الجانب الأكثر أهمية من وجهة نظر الباحثة. وأول هذه المخاطر أن أسلوب المشاركة الذي يتطلبه نظام الموازنة الصفرية هو أسلوب لا يحقق الفاعلية للمشاركة، فما زالت الإدارة العليا تملك سلطة تعديل اقتراحات الخطة والموازنة دون الرجوع إلى الأفراد المشاركين مما قد يشعر معه هؤلاء الأفراد أن الهدف من دعوة الإدارة العليا لهم بالمشاركة في إعداد الموازنة هو التمكن من الحصول على البيانات التي تحتاجها (الإدارة العليا)، وليس الهدف منها احترام قدرات وخبرات هؤلاء الأفراد، فإذا ما انتشر مثل هذا الشعور بين العاملين فإن رد الفعل سيكون أسوأ، إذ سيتعلم الأفراد أن يدافعوا عن أنفسهم من خلال التلاعب الممكن في الأرقام التي يقدمونها والتحايل للوصول إلى تحقيق ما يرغبون فيه بصرف النظر عن المصالح العليا للتنظيم.

¹ - مبارك، صلاح، مرجع سابق، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية 1993م، مرجع سابق.

وفي رأي الباحثة أنه من الممكن معالجة هذا النقص في فاعلية المشاركة بأن تكون خطوط الاتصال في المشاركة ثلاثية الاتجاه وليست ذات اتجاه واحد، فأسلوب المشاركة في نظام الموازنة الصفريّة كما وصفه pyhrr¹ يتطلب خطوط اتصال من أسفل التنظيم إلى أعلاه، حيث تبدأ اقتراحات الموازنة من أسفل التنظيم، وتُنقل وتُبحث هذه الاقتراحات من المستويات الإدارية المختلفة حتى تصعد إلى مستوى الإدارة العليا لإعادة النظر فيها وإدخال ما تراه من تعديلات ثم المصادقة عليها. وتقتصر الباحثة أن تعاد الاقتراحات التي ترى الإدارة العليا تعديلاتها إلى المستويات الإدارية الدنيا مرة أخرى لدراستها وإتاحة الفرصة أمام العاملين لإبداء رأيهم وبذلك يتحقق التفاعل من المستويات الإدارية الدنيا والعليا، وإذا استحال تنفيذ ذلك لضيق الوقت فإن الإدارة العليا تقوم على الأقل بتبرير ما أدخلته من تعديلات وتوصيله إلى مستويات الإدارة الدنيا صاحبة الاقتراح المعدّل.

هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الموازنة الصفريّة منها:

- 1- يستلزم تطبيق هذا النظام مجموعة من المجهودات و الأعباء الإضافية، وتوافر مجموعة من الأفراد المدربين والمؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على استخدام هذا الأسلوب قد لا يكون متوفراً في الدول النامية.
- 2- قد يلقي النظام معارضة من قبل العاملين لشعورهم الدائم بأن الأنشطة التي سيقومون بتأديتها تكون دائماً تحت الرقابة والتقييم.
- 3- يستلزم إعداد الموازنة الصفريّة وقتاً طويلاً بالمقارنة مع إعداد موازنة الاعتمادات نظراً لطول خطوات تطبيقها.

¹ - Peter Pyhrr, Zero-Base Budgeting ; A practical Management tool for Evaluating Expense, New York, J. Wiley 1973. OP. Cit

- 4- يحدث نوع من الارتباك والخلط في الفهم لدى مديري الإدارات وذلك بسبب التغيرات المستمرة في الموازنة مما يستلزم معه وجود نظام تدريبي سليم ونظام رقابي قوي في الوحدات الحكومية.
- 5- عدم وجود نظام معلومات متكامل للوحدات الحكومية في الدول النامية وهذا يعتبر من أهم الصعوبات العملية التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب.
- 6- صعوبة تكوين وصياغة حزم القرارات وذلك لصعوبة توصيف الأنشطة الحكومية وتحديد تكلفتها، وصعوبة تحديد الأهداف التي تحققها تلك الأنشطة.
- 7- صعوبة وضع مقاييس العمل وتقويم الأداء للأنشطة الحكومية باعتبار أن بعضها يكون غير قابل للقياس الكمي أو المالي.
- 8- طرق ترتيب مجموعات حزم القرارات ترتيباً تنازلياً قد يدخل فيها الحكم الشخصي، علاوة على أن بعض المستويات الإدارية المشتركة في الترتيب قد لا تكون لديها صورة واضحة وكاملة عن الأهمية والأولوية الخاصة بحزم القرارات.

الخلاصة

من خلال المباحث الثلاثة لهذا الفصل توصلنا إلى تحقيق الهدف الثاني من أهداف الدراسة والذي ينص على (إعطاء صورة شاملة عن الموازنة الصفريّة من حيث مفهومها، نشوءها، عوامل ظهورها، علاقتها بالموازنات الأخرى والإجراءات اللازمة لإعدادها وكذا مزايا وعيوب هذه الموازنة).

الفصل الثالث

الموازنة العامة للدولة في

الجمهورية اليمنية

المقدمة

سيتناول هذا الفصل الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية من خلال

ثلاثة مباحث كما يلي:

سيحتوي المبحث الأول مراحل تطور الموازنة العامة للدولة وكذا مراحل

إعدادها.

أما المبحث الثاني فسيناقش واقع الموازنة العامة للدولة في الجمهورية

اليمنية.

المبحث الأول

مراحل تطور الموازنة العامة للدولة ومراحل إعدادها

أولاً: مراحل تطور الموازنة العامة للدولة:

بذلت وزارة المالية طيلة السنوات السابقة جهوداً كبيرة لتطوير النظم المالية والمحاسبية والرقابية والإحصائية باعتبار ذلك حجر الزاوية في الإصلاح المالي الذي يعد أكبر الركائز الأساسية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري الشامل الذي تنتهجه بلادنا منذ مطلع 1995م، ففي عام 2000م بدأت بتطبيق دليل إحصائي جديد للموازنة العامة للدولة يستند إلى إحصاءات مالية الحكومة الصادرة عن صندوق النقد الدولي عام 1986م وتم تعديله في عام 2001م نظام (GFS)¹ لاستيعاب متطلبات تطبيق قانون السلطة المحلية، حيث كان للتطورات المتتالية في السنوات السابقة في النظم الإحصائية الاقتصادية والمالية السبب في بروز الحاجة إلى نظام إحصائي جديد يهدف إلى ما يلي:²

- 1- إيجاد نظام شامل لإعداد وعرض الإحصاءات المالية يكفل قدرًا أكبر من المساءلة والشفافية في مالية الحكومة وعملاتها، ويوفر إطاراً محاسبياً شاملاً لتحليل وتقييم سياسة المالية العامة.
- 2- تحقيق التوافق بين المعايير المستخدمة في إحصاءات مالية الحكومة وما يناظرها من معايير بالنظم الاقتصادية الأخرى (على وجه الخصوص نظام الحسابات القومية 1993م) بما يكفل الدمج للبيانات المالية في أي بيانات اقتصادية أخرى وتحقيق معايير وأسس موحدة عند عملية المقارنة والتقييم للتطورات بين القطاعات الاقتصادية.

¹ - المهاني، محمد خالد، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2012 م.

² - دليل النظام المحاسبي الحكومي، وزارة المالية، الجمهورية اليمنية، 2006م.

3- إرساء معايير موحدة معترف بها دولياً تسمح باستخدام إحصاءات مالية الحكومة في التحليلات المقارنة لعمليات الحكومة بين البلدان.

وهذه الأهداف تحققت بصدور دليل إحصاءات مالية الحكومة عن صندوق النقد الدولي عام 2001م الذي اختلف اختلافاً كبيراً عن دليل عام 1986م في منهجية إعداد وعرض البيانات المالية. واستمراراً لجهود الإصلاحات (وفي إطار إستراتيجية إصلاح إدارة المالية العامة المقررة من مجلس الوزراء بالقرار رقم (253) لسنة 2005م) قامت وزارة المالية بإعداد الدراسات وعقد ورش العمل حول آلية تطبيق دليل إحصاءات مالية الحكومة عام 2001م تقرّر في ضوء نتائجها التطبيق التدريجي لهذا الدليل على مدى تسع سنوات (ابتداءً من 2006م وحتى 2014م)، وتحقيقاً لذلك فقد تم تعديل دليل إعداد الموازنة العامة للدولة لاستيعاب التنبؤ الاقتصادي وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة 2001م وبما يخدم خصوصية كل مرحلة من مراحل التطبيق التدريجي لهذا الدليل الإحصائي وصولاً إلى التطبيق الكامل.

أسس القياس في النظام المحاسبي الحكومي:

اعتمد القانون المالي رقم (8) لعام 1990م وتعديلاته الأساس النقدي في إعداد الموازنة العامة وتنفيذها، حيث نصت المادة رقم (15) منه على ما يلي:

" يتبع الأساس النقدي في إعداد الموازنة العامة للدولة"¹

ويكون أساس القياس المحاسبي² المستخدم من الموضوعات المهمة التي تطرقت لها عملية التطوير، فقد وضع دليل النظام المحاسبي الحكومي بأن يتم إتباع الأساس النقدي في إعداد الموازنة

¹ - القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م وزارة الشؤون القانونية، القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م ولائحته التنفيذية، الجريدة الرسمية للجمهورية اليمنية، العدد (7) والمعدل بالقانون رقم (50) لعام 1999م والمنشور في الجريدة الرسمية عدد (23) مادة (15). ولائحته التنفيذية، مرجع سابق.

² - نقلاً عن المهاني، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2012م، مرجع سابق، The world Bank (Republic of Yemen), Country Financial Accountability Assessment- Aide- Memoire, 2004.

وتتفيذها، على أن يتم الانتقال التدريجي لتطبيق أساس الاستحقاق وفقاً لمراحل معينة وهذا تضمنه المادة رقم (7) من القرار رقم (85) لعام 2006م المتضمن إصدار دليل النظام المحاسبي الحكومي التي نصت على ما يلي: " تطبق المحاسبة الحكومية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ويتبع الأساس انقدي في إعدادها وتنفيذها ويتم الانتقال التدريجي لتطبيق أساس الاستحقاق وفقاً للمراحل التالية:¹

المرحلة الأولى: إتباع الأساس النقدي مع إظهار بيانات الالتزامات.

المرحلة الثانية: إتباع الأساس النقدي مع إظهار بيانات الالتزامات والحسابات قيد الدفع.

المرحلة الثالثة: إتباع أساس الاستحقاق لجميع الأصول والخصوم المالية، على أن تستمر الأصول غير المالية في الاحتساب على أساس نقدي.

المرحلة الرابعة: إتباع أساس الاستحقاق الكامل.

ثانياً: مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة:

تمر الموازنة العامة للدولة بالعديد من المراحل نظمها القوانين اليمنية (القانون المالي لعام 1990م ولائحته التنفيذية وقانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما ويمكن إيجاز مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة بالآتي:-

1- مرحلة إعداد الإطار العام للموازنة من قبل وزارة المالية المتمثل بالكتاب الدوري لإعداد

الموازنة ويتضمن هذا الكتاب ما يلي:

- الأسس العامة لإعداد الموازنة العامة، وفقاً لما تم إقراره من اللجنة العليا للموازنة.
- يشتمل الكتاب (منشور) كافة التعليمات والقواعد والأسس الواجب اتباعها عند إعداد الموازنة العامة للدولة ولكافة وحدات السلطة المركزية والمحلية.

2- تقوم كل جهة بإعداد مشروع موازنتها والانتهاؤها منها بحسب الدليل.

¹ - دليل النظام المحاسبي الحكومي، 2006، مرجع سابق.

3- مناقشة الموازنات مع الوزارات والجهات من قبل وزارة المالية.

4- تجميع الموازنات في موازنة موحدة.

5- عرض الموازنة على مجلس الوزراء مرفقاً بها البيان التحليلي والتفسيري من وزارة المالية ليقوم مجلس الوزراء بدراسة المشروع وإجراء التعديلات التي يراها مناسبة على مشروع الموازنة.

6- عرض الموازنة على مجلس النواب لمناقشتها واعتمادها.

7- يعرض مشروع الموازنة على رئيس الجمهورية الذي يتولى بعد موافقة مجلس النواب عليه إصدار قانون ربط الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: خطوات إعداد الخطط و الموازنات المحلية:

وفقاً لقانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م ولائحته التنفيذية وتعديلاتها فقد نصت المادة (129) من القانون المالي والمادة (246) من اللائحة التنفيذية على أن يكون لكل وحدة إدارية خطة وموازنة مستقلة سنوية تشمل كافة الموارد المتوقع تحصيلها والنفقات خلال السنة المالية، كما نصت على أن تتم خطوات إعداد مشروع الموازنة للوحدات الإدارية وفق الآتي:

1- اقتراح الدعم المركزي السنوي للوحدات الإدارية من قبل وزارة المالية بالتنسيق مع وزارتي الإدارة المحلية والتخطيط والتعاون الدولي ورفعته إلى مجلس الوزراء لإقراره بناءً على المادة (240) من اللائحة التنفيذية لقانون السلطة المحلية والمادة (40) في اللائحة المالية.

2- تتولى وزارة الإدارة المحلية بالتنسيق مع وزارة التخطيط اقتراح توزيع مقدار الدعم المركزي والموارد العامة المشتركة على الوحدات الإدارية وترفع مقترح التوزيع إلى مجلس الوزراء لإقراره وفقاً للمادة (241) من اللائحة التنفيذية و المادة (41) من اللائحة المالية.

3- تُبلّغ الوحدات الإدارية على مستوى المحافظة والمديريات قبل الموعد المحدد لإعداد الخطة والموازنة السنوية بوقت كافٍ بالقواعد والإرشادات المركزية الصادرة من اللجنة العليا للموازنة بشأن إعداد خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بحيث لا تتجاوز الموعد (15) ابريل من كل عام كما ورد في المادة (130) من قانون السلطة المحلية، والمادة (253) من اللائحة التنفيذية والمادة (10) من اللائحة المالية.

4- تُبلّغ الوحدات الإدارية بحصة كل منها من الدعم المركزي والموارد العامة المشتركة في موعد لا يتجاوز (15) ابريل أو الأول من مايو من كل عام كما ورد في المادة (130) من قانون السلطة المحلية، والمادة (253) من اللائحة التنفيذية والمادة (11) من اللائحة المالية.

5- تقوم الأجهزة التنفيذية على مستوى المحافظة والمديريات كلاً فيما يخصه في ضوء برنامج زمني محدد يقترحه المكتب التنفيذي وتصادق عليه الهيئة الإدارية بإجراء المسوحات الميدانية وإعداد الإحصاءات والمعلومات المتعلقة باحتياجات الوحدة الإدارية من مشاريع التنمية كما ورد في المادة (247) من اللائحة التنفيذية.

6- تقوم كل وحدة إدارية بإعداد مشاريع خططها وموازناتها التنموية في ضوء الأولويات المقررة من مجالسها المحلية ومواردها المتوقع تحصيلها من كافة المصادر كما ورد في المادة (248) من اللائحة التنفيذية والمادة (9) من اللائحة التنفيذية.

7- تحال مشاريع الموازنات والخطط السنوية بعد إقرارها من المجلس المحلي إلى المكتب التنفيذي لإعادة صياغتها وترتيبها في ضوء ما أقره المجلس ورفعها إلى المحافظ على أن تتضمن مشاريع هذه الموازنات النفقات الإدارية والتشغيلية للمجالس المحلية السنوية كما ورد في المادة (249) من اللائحة التنفيذية لقانون السلطة المحلية.

8- يقوم المحافظ بإحالة مشاريع خطط التنمية والموازنات السنوية للوحدات الإدارية إلى لجنة الخطة والموازنة بالمحافظة والتي بدورها تقوم بتحليلها ومراجعتها وتنسيقها وتجميعها في هيئة خطة وموازنة واحدة على مستوى المحافظة وذلك في ضوء القواعد والإرشادات الصادرة من اللجنة العليا للموازنة خلال الفترة من (6) يوليو وحتى (6) أغسطس من كل عام كما ورد في المواد (131,132,133) من القانون و المادة (251) من اللائحة التنفيذية و المواد (16,15,14,13) من اللائحة المالية.

9- مناقشة وإقرار مشروع الخطة والموازنة المجمعّة من قبل المجلس المحلي بالمحافظة في الاجتماع الاستثنائي الذي سيعقده لهذا الغرض خلال النصف الأول من شهر أغسطس من كل عام كما ورد في المادة (17) من اللائحة المالية.

10- تقوم وزارة الإدارة المحلية برفع مشاريع الخطط والموازنات فور التنسيق بينها وبين الخطة والموازنة العامة للدولة تمهيداً لرفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها واستكمال الإجراءات الدستورية للمصادقة عليها كما ورد في المادة (142) من القانون والمادة (251) من اللائحة التنفيذية والمادة رقم (19) من اللائحة المالية.

يجب أن ننوّه هنا إلى أنه عند إعداد تقديرات الموازنة يجب الالتزام بما يلي:

- الدستور والقانون المالي رقم (8) لسنة 1990م ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.
- قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.
- الكتاب الدوري والقرارات الصادرة عن اللجنة العليا للموازنة.
- التعليمات والإرشادات الصادرة عن وزارة المالية.
- دليل إعداد الموازنة العامة للدولة.

- قرارات مجلس الوزراء المتعلقة ببرنامح الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري.
- التعليمات الإرشادية التي تصدرها وزارة الخدمة المدنية والتأمينات عند إعداد الموازنة الوظيفية.

وهناك طرق مختلفة لتقدير موارد الموازنة العامة للدولة تتمثل في:¹

- 1- طريقة التقدير الآلي.
- 2- طريقة التقدير بالمتوسطات.
- 3- طريقة التقدير المباشر.

أولاً: طرق تقدير الإيرادات:

- 1- طريقة التقدير الآلي: يتم التقدير وفقاً لطريقة التقدير الآلي بأن يجعل مبلغها مساوياً لمبلغ الإيرادات الفعلية كما تظهر في الحساب الختامي لآخر سنة منتهية.
- 2- طريقة تقدير المتوسطات: يتم تقدير الإيرادات وفقاً لهذه الطريقة على أساس متوسط معدل الزيادة أو النقص خلال عدد معين من السنوات المالية السابقة.
- 3- طريقة التقدير المباشر: هي الطريقة الحديثة في تقدير الإيرادات حيث يجب أن يراعي جميع الظروف والعوامل الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية السائدة أو المتوقع أن تسود خلال السنة القادمة. وربما أيضاً يسترشد بالإيرادات الفعلية في السنة الحالية والسنوات السابقة ويتم تقدير الإيرادات في الجمهورية اليمنية وفقاً لهذه الطريقة حيث تقوم الجهات المعنية عند إعداد التقديرات، مراعاة ما يلي:

- العوامل الاقتصادية ومدى تأثيرها المتوقع على إيرادات الموازنة.

¹ - عبد السلام، حيدر، آليات إعداد الموازنة في الجمهورية اليمنية، بحث منشور في موقع الكتروني <http://www.pbcoalition.com/download/mra71%20e3dad20%almwazna20%fe20%aljmhorya20%alymnya20%pdf>

- حالة التحصيل الفعلي للسنوات السابقة وما حصل وما ينتظر تحصيله خلال العام،
- العوامل الفنية التي من شأنها التأثير على تقديرات الإيرادات كتغير فئات الضرائب أو أوعيتها.

ثانياً: طرق تقدير الاستخدامات:

إن طريقة التقدير المباشر هي الطريقة المتبعة عند إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة على أساس الاحتياجات الفعلية وتكاليفها المتوقعة مع الأخذ في الاعتبار أي عوامل معروفة مؤثرة، وتقوم وزارة المالية بتحديد الأسس التي يجب مراعاتها سنوياً عند تقديرات الاستخدامات وعلى مستوى كل نوع وذلك حتى لا تنجح الوحدات الإدارية إلى المغالاة في تقدير مصروفاتها، وإنما يجب أن يستند التقدير إلى أسس واقعية ومدرسة، وأن نتناول إلى جانب الاعتمادات المراد زيادتها أو استخدامها مراجعة الاعتمادات التي لم تعد هناك حاجة إليها أو أن الحاجة إليها أصبحت أقل من السابقة، وأن تدعم التقديرات في كل الأحوال بيانات توضّح كيف تم التوصل إليها من خلال إرفاق مذكرة تفسيرية عن كيفية وضع التقديرات.

المبحث الثاني:

واقع الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية

في البداية يجب أن نتطرق إلى تعريف الموازنة العامة للدولة بموجب القانون فقد نصت المادة رقم (2) من القانون المالي والمادة رقم (1) من لائحته التنفيذية، وكذلك المادة رقم (2) من دليل إعداد الموازنة العامة للدولة (التبويب الاقتصادي) لعام 2006م بأن الموازنة العامة للدولة هي:

(موازنات الوزارات وما في حكمها والمصالح والهيئات العامة ومختلف أجهزة ووحدات السلطة المركزية والصناديق المتخصصة وفروعها وموازنات الوحدات الإدارية للسلطة المحلية).

ومن الجدير بالذكر أن اليمن تُعدّ موازنتها على أساس موازنة البنود (التبويب الاقتصادي) لكل من جانبي الموارد العامة والاستخدامات العامة. كما انه بدأ في عام 2009م إعداد التبويب الوظيفي لنفقات الموازنة العامة للدولة إلى جانب إعداد الموازنة على أساس التبويب الاقتصادي. وهناك تبويب آخر يتم استخدامه عند إعداد الموازنة العامة على أساس التبويب الاقتصادي هو التبويب التنظيمي والذي يقوم بتقسيم وحدات الحكومة العامة إلى أقسام وفروع تأخذ السلطة العليا في الوحدات الإدارية رقم القسم وتأخذ الوحدات الإدارية التابعة لها رقم الفرع. وعند القيام بإعداد الموازنة يتم الالتزام بالقواعد والأسس التالية:¹

1- تعد الموازنة العامة للدولة استناداً إلى أحكام القانون المالي ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.

2- تعد الموازنة العامة للدولة على أساس تقسيمها إلى ثلاث مستويات:

أ- موازنة تجميعية للدولة.

ب- موازنة السلطة المركزية.

ج- موازنة السلطة المحلية.

¹ - وزارة المالية، دليل إعداد الموازنة العامة للدولة، التبويب الاقتصادي، الجمهورية اليمنية، 2006م.

أ- تراعي كل وحدة من الوحدات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة عند إعداد مشروع موازنتها الالتزام بالقانون المالي ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما، وقانون السلطة المحلية ولائحته التنفيذية واللائحة المالية للسلطة المحلية، إضافة إلى القواعد والتعليمات الواردة في دليل الكتب الدوري السنوي الخاص بإعداد الموازنة العامة للدولة وأية تعليمات أخرى تصدرها وزارة المالية بهذا الشأن.

ب- يجب على كل وحدة من الوحدات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة استخدام النماذج المخصصة في دليل إعداد مشروع موازنتها التي تتضمن أنواع الموارد والاستخدامات حسب القوانين النافذة، دون إضافة أي أنواع أخرى، سواء في جانب الموارد أو الاستخدامات.

4- يجب على كل وحدة من الوحدات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة إظهار البيانات الآتية في مشروع موازنتها:

أ- بيان بالتحصيل الفعلي من الموارد والإنفاق الفعلي من الاستخدامات للوحدة في السنة الماضية وحجم الاستحقاقات والالتزامات الفعلية القائمة للوحدة نهاية السنة المالية (مفصلاً حسب الأبواب والفصول والبنود والأنواع).

ب- بيان بالتحصيل الفعلي من الموارد والإنفاق الفعلي من الاستخدامات للوحدة، وحجم الاستحقاقات والالتزامات الفعلية القائمة للوحدة (مفصلاً حسب الأبواب والفصول والبنود والأنواع) في الأشهر الخمسة الأولى كحد أدنى والمنتظر تحصيله والمتوقع إنفاقه وحجم الاستحقاقات الفعلية القائمة المتوقع تحصيلها والالتزامات المتوقع تغطيتها عن الفترات الماضية في بقية العام الجاري ومقارنة ذلك مع بيان السنة الماضية الفعلية مقسمة على الفترات نفسها سائلة الذكر والجملة المتوقعة للعام الجاري.

ج- بيان بمشروع الموازنة يتضمن المتوقع تحصيله والمتوقع إنفاقه في العام القادم مع المقترحات الجديدة الخاصة بالتوسع في الخدمات أو تحسينها على أساس البرمجة ودراسة التكاليف وانعكاس ذلك على جانب الموارد للوحدة نفسها ولغيرها من الوحدات لتوفير المبالغ المطلوب زيادتها للاستخدامات الجديدة المطلوبة مع مراعاة أن يشمل ذلك جميع الموارد المتوقعة ومجالات استخدامها.

د- الاقتراحات الخاصة لأجور وتعويضات العاملين شاملة موازنة القوى الوظيفية وفقاً لخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبرنامج الاستثماري للعام القادم ودراسات الجدوى لاكتساب هذه الأصول.

هـ- الإحصاءات والدراسات والبحوث التي بنيت عليها تقديرات كل من الموارد والاستخدامات.

5- ترفق كل وحدة بمشروع موازنتها ما يلي:¹

أ- القوانين والقرارات واللوائح المنشئة والمنظمة والمعدلة لمهامها واختصاصاتها.

ب- خريطة تنظيمية تبين الهيكل التنظيمي معتمداً من الجهات المختصة.

ج- بيان يعدد الوظائف المشغولة والشاغرة بحسب المجموعات والفئات والمرتبات طبقاً للقانون العام

للخدمة المدنية رقم (19) لسنة 1990م وتعديلاته وقانون نظام الوظائف والأجور والرواتب رقم

(43) لسنة 2005م، ووفقاً لموازنة القوى الوظيفية.

د- بيان المستجدات التي طرأت على مهام وأنشطة الوحدة خلال العام الجاري التي يتوقع أن تكون

لها لها آثار مالية على الموارد والاستخدامات في العام القادم، وحجم تلك الآثار ومبرراتها.

¹ - نقلاً عن المهاني، محمد خالد، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2012 م، مرجع سابق.

هـ- بيان بإنجازات الوحدة في السنوات الثلاثة السابقة وفي العام الجاري والمتوقع في العام القادم،
وأثر ذلك على الموارد والاستخدامات.

6- يجب على كل وحدة أن ترفق كشوفاً تفصيلية بنفقات اكتساب الأصول غير المالية (المشروعات الاستثمارية الجاري تنفيذها في العام الحالي، وسوف يمتد تنفيذها إلى العام القادم أو الأعوام القادمة، والمشروعات الجديدة المنتظر تنفيذها) مع إيضاح المعلومات الأساسية حول هذه المشروعات، كبيانات العقود وبداية العمل في المشروع والتكلفة الإجمالية للمشروع، بما فيها الأجور العامة المتعلقة باكتساب هذه الأصول....إلخ.

7- يتم تقدير الموارد للعام الجديد على أساس المنتظر تحصيله في ضوء القوانين والقرارات النافذة والاستحقاقات الفعلية القائمة دون خفض أو تنزيل لمصروفات التحصيل أو خلافة أو تجنب أي نوع من الموارد حتى لا تقع الوحدة في مخالفة دستورية. وإذا وجدت موارد كان يجري تجنبها في السابق.

8-

أ- يجب على كل وحدة مركزية إيضاح ما تحتاجه من نقد أجنبي موزعاً إجمالياً على مستوى الأبواب وتفصيلاً على مستوى الفصول والبنود والأنواع داخل كل باب وبيان سعر الصرف المستخدم.

ب- على كل وحدة أن ترفق مع مشروع موازنتها بيان بالقروض والمساعدات النقدية والعينية المتوقع الحصول عليها خلال العام القادم موضع التقدير، مع إيضاح الدولة أو الهيئة أو المنظمة أو الجهة المانحة والغرض من القروض أو المساعدة وأوجه الصرف والمشروعات الممولة منها وقيمة كل قرض أو مساعدة بالعملية الأجنبية والمعادل لها

بالعملة اليمنية وسعر الصرف وإجراءات السحب من القرض أو الحصول على المساعدة وما يخص كل عام.

ج- على كل وحدة في السلطة المركزية إرفاق كشف تفصيلي مع مشروع موازنتها خاص بالاشتراكات الدولية. مع بيان اسم الهيئة أو المنظمة العربية والإقليمية أو الدولية موضحاً به قيمة الاشتراك والغرض منه.

د- تلتزم جميع الوحدات بأن يكون مشروع موازنتها لكل من الموارد والاستخدامات في ضوء الدراسات والأبحاث والإمكانات المتاحة والاحتياجات الفعلية.

هـ- تقوم كل وحدة بعرض مشروع موازنتها على الوزير المختص أو رئيس الجهة أو المشرف عليها أو المجلس المحلي لدراسته وإقراره وتقديمه وفقاً لأحكام الكتاب الدوري الخاص بإعداد الموازنة العامة للدولة الذي تصدره وزارة المالية كل عام، مع مراعاة أحكام المادة (133) من قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م.

9- يجب على جميع الوحدات الإدارية للسلطة المحلية (المحافظات والمديريات) عدم تضمين مشروع موازنتها أية نفقة تقع في نطاق الباب الخامس من الاستخدامات العامة.

10- تلتزم جميع الوحدات الإدارية للسلطة المحلية بإدراج أسماء المكاتب الواقعة تحت إشرافها وإدارتها وسلطاتها في نماذج إعداد الموازنة وترتيبها بحسب التوبيب التنظيمي للدواوين العامة.

11- على كل وحدة من الوحدات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة، وفي ضوء الأسس والقواعد السابقة الواردة في هذا الدليل والكتاب الدوري السنوي الخاص بإعداد الموازنة العامة والادخار المتوسط المدى للنفقات وأية تعليمات تصدرها وزارة المالية بهذا الشأن، إعداد التوقعات عن

تقديرات مواردها واستخداماتها تفصيلات للسنتين اللاحقتين لمشروع موازنة السنة المالية موضع التقدير وفقاً للنماذج المخصصة لذلك.

12- تقوم وزارة المالية باقتراح الدعم المركزي للمحافظات مفصلاً بشقيه (الجاري والراس مالي) بناءً على الأسس التالية:¹

- أهداف السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية والإدارية والاجتماعية للدولة.
 - الموارد المالية المتاحة للسلطة المركزية والمحلية في ضوء المؤشرات الاقتصادية الكلية المتوقعة.
 - الالتزامات المالية القائمة سواء أكانت تتعلق بالجهاز الإداري مثل الدين الداخلي والمشروعات الاستثمارية قيد التنفيذ والاستثمارات الحكومية المحلية أو خارجية مثل الدين الخارجي والمنح الخارجية والاشتراكات الدولية واستثمارات الحكومة الخارجية.
 - مشروعات إستراتيجية ذات أولوية على المستوى الوطني.
 - خطط التنمية الاقتصادية للتنمية.
 - الأوضاع التنموية والسكانية والاجتماعية للمحافظات.
- ومناقشة هذا الاقتراح مع وزارة الإدارة المحلية ووزارة التخطيط والتعاون الدولي.

13- تتولى وزارة المالية ما يلي:

أ- إعداد ومناقشة مشروعات موازنات السلطة المركزية وفقاً لأحكام القانون المالي ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.

¹ - نقلاً عن المهاني، محمد خالد، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2012 م، مرجع سابق،

ب- إعداد موازنة تجميعية لموازنة السلطة المحلية في ضوء مشروعات وموازنات المحافظات والتي تعد وفقاً لقانون السلطة المحلية رقم (4) لعام 2000م ولائحته التنفيذية واللائحة المالية للسلطة المحلية.

ج- إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بصيغته النهائية متضمناً مشروعات وموازنات السلطة المركزية والسلطة المحلية والصناديق المتخصصة.

د- دراسة وتحليل مشروع الموازنة العامة للدولة في ضوء السياسات الاقتصادية والمالية والإدارية والإرشادات والقواعد الصادرة من وزارة المالية بشأن إعداد الموازنة العامة للدولة.

14- يجب على كل مديرية إعداد مشروع موازنتها بشكل متوازن، التحفظ في جانب الاستخدامات لضمان عدم حدوث عجز نقدي أو مالي.

15- تلتزم جميع الوحدات بما فيها الصناديق المتخصصة بإعداد موازنتها وفقاً للنماذج المرفقة بدليل إعداد الموازنة.

16- يسري دليل إعداد الموازنة على الوحدات ذات الموازنات المستقلة والملحقة التي لم تنص قوانين إنشائها على خلاف ذلك.

وفيما يلي توضيح لكل من التبويب الاقتصادي والوظيفي في إطار إعداد الموازنة العامة للدولة:

أولاً: التبويب الاقتصادي:¹

يُعرّف التبويب الاقتصادي بأنه (تصنيف الموارد و الاستخدامات العامة حسب خصائصها الاقتصادية أي حسب طبيعة المعاملات التي تؤدي الحكومة بواسطتها وظائفها الاقتصادية وأثرها على سوق السلع والخدمات والأسواق المالية وعلى توزيع الدخل والثروة).

¹ - دليل إعداد الموازنة العامة للدولة، 2006م، مرجع سابق.

ويتميّز التَّبويب الاقتصادي بما يأتي:

- 1- يتضمن التَّبويب كافة المعاملات المالية لوححدات القطاع الحكومي.
- 2- يلائم هذا التَّبويب المعايير الدولية فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية والوظيفية للقطاع العام، كما انه يُمكن متخذي القرار من توجيه السياسة المالية وإدارتها التنفيذية والسير بالموازنة العامة نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- يتلاءم مع نظام الحسابات القومية سواء في مدخلاته أو مخرجاته الأمر الذي يُسهّل تحليل عمليات الحكومة وقياس أثرها على الاقتصاد الوطني الكلي.
- 3- التَّبويب الاقتصادي يُمكن الإدارة المالية من الانتقال إلى إعداد الموازنة على أساس موازنة البرامج والأداء.
- 4- يتميز التَّبويب الاقتصادي بالمرونة .

هيكل الموازنة العامة للدولة وفقاً للتَّبويب الاقتصادي

أولاً: مكونات الموازنة:

تتكون الموازنة العامة للدولة من جدولين رئيسيين أحدهما للموارد العامة والآخر للاستخدامات العامة، وتم تبويب الموارد العامة إلى خمسة أبواب وكذلك تبويب الاستخدامات العامة إلى خمسة أبواب وتم تقسيم كل باب (موارد، استخدامات) إلى فصول والفصول إلى بنود والبنود إلى أنواع.

1- تبويب الموارد العامة:

الباب الأول: الإيرادات الضريبية.

الباب الثاني: المنح.

الباب الثالث: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والإيرادات

المتنوعة.

الباب الرابع : التصرف في الأصول غير المالية .

الباب الخامس : التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم.

2- تبويب الاستخدامات العامة:

الباب الأول : أجور وتعويضات العاملين.

الباب الثاني : نفقات على السلع والخدمات والممتلكات.

الباب الثالث : الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية.

الباب الرابع : اكتساب الأصول غير المالية.

الباب الخامس : اكتساب الأصول المالية وتسديد الخصوم.

ويقسم كل باب من أبواب الموازنة العامة سائلة الذكر إلى فصول وبنود وأنواع حيث يبلغ عدد

الأنواع التي يمكن إدراجها ضمن البند الواحد من (1) إلى (99) نوعاً طبقاً للتبويب الوارد في دليل إعداد

الموازنة وأي تعديلات يصدر بها قرارات من وزير المالية.

ثانياً: تقسيمات الموازنة:

قسمت الموازنة وفقاً للتبويب الاقتصادي إلى ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول : موازنة التشغيل.

الجزء الثاني : المعاملات في الأصول غير المالية.

الجزء الثالث : المعاملات في الأصول المالية.

ثالثاً: مستويات الموازنة:

يتم إعداد الموازنة العامة للدولة على ثلاث مستويات كما يلي:

المستوى الأول: الموازنة التجميعية للدولة: تضم موازنة السلطة المركزية والسلطة المحلية وتظهر الخلاصة العامة لتقديرات الموازنة العامة للدولة وفقاً للتبويب الاقتصادي.

المستوى الثاني: موازنة السلطة المركزية: وفقاً للتبويب الاقتصادي تتضمن هذه الموازنة موازنة وحدات السلطة المركزية وتشمل الأجزاء الثلاثة من تقسيمات الموازنة العامة للدولة وتظهر الخلاصة العامة لتقديرات الموازنة العامة للسلطة المركزية.

المستوى الثالث: موازنة السلطة المحلية: تتضمن موازنة السلطة المحلية (تجميعي، محافظات، المديريات) وتشمل الجزأين الأول والثاني من تقسيمات الموازنة وتظهر الخلاصة العامة لتقديرات موازنة السلطة المحلية (خلاصة السلطة المحلية تجميعي، خلاصة موازنة محافظة، خلاصة موازنة مديرية)

ثانياً: التبويب الوظيفي:¹

هو تصنيف الاستخدامات العامة (بدون الاستخدامات في المعاملات للأصول والالتزامات المالية) حسب الوظائف والأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى وحدات الحكومة العامة لتحقيقها. ويمكن إعطاء التبويب للإنفاق العام تعريفاً عملياً كالتالي (التعبير عن الأهداف التي تسعى إليها الحكومة بخططها الخمسية)

ويحقق التبويب الوظيفي مجموعة من الأهداف الرئيسة هي:

- 1- تقديم صورة واضحة عن مستقبل إدارة المالية العامة للدولة لمجموعة البرامج والأنشطة والأعمال المنتجة للخدمات العامة المختلفة.

¹ - دليل إعداد الموازنة العامة للدولة (التبويب الوظيفي) وزارة المالية، الجمهورية اليمنية، 2008م.

- 2- يوضح الاتجاهات العامة للمصروفات الحكومية على وظائف معينة من خلال المقارنة بين عدد من السنوات مما يساعد على التنبؤ بالنفقات المستقبلية.
- 3- توضيح حجم مساهمة الإنفاق الحكومي في الاقتصاد القومي.
- 4- يساعد في إجراء المقارنة بين الدول ذات الاقتصاديات المتشابهة في مجال الإنفاق على الوظائف كمقياس مرجعي لمعرفة مدى تطور حجم الإنفاق الحكومي على كل وظيفة.
- 5- إعطاء المزيد من الشفافية في طلب الاعتمادات المالية وظيفياً لإعداد وتنفيذ موازنة البرامج والأداء.
- 6- تسهيل قراءة وتحليل عناصر الموازنة الحكومية من قبل الجهات البرلمانية والرقابية والجمهور والحكم على مدى فاعليتها طبقاً لتدفق الإنفاق على كل وظيفة.
- 7- توجيه المعونات والمساعدات الأجنبية على الوظائف ذات الكفاءة المتدنية.
- 8- رفع كفاءة توظيف الاعتمادات المالية على وظائف الدولة.

تقسيمات التتويب الوظيفي للنفقات العامة بالموازنة العامة للدولة.

وفقاً للتتويب الوظيفي تم تقسيم وظائف الحكومة إلى عشر أقسام كما يلي:

القسم الأول: الخدمات العمومية العامة.

القسم الثاني: الدفاع.

القسم الثالث: النظام العام وشئون السلامة العامة.

القسم الرابع: الشئون الاقتصادية.

القسم الخامس: حماية البيئة.

القسم السادس: الإسكان ومرافق المجتمع.

القسم السابع: الصحة.

القسم الثامن: التربية والثقافة والدين.

القسم التاسع: التعليم.

القسم العاشر: الحماية الاجتماعية.

وينقسم كل قسم إلى عدد من المجموعة التي تنقسم إلى عدد من الفئات وكل فئة تنقسم إلى عدد

من الوحدات.

كيفية إعداد تقديرات النفقات العامة للموازنة العامة على أساس التبويب الوظيفي:

- 1- تُعدّ كل الوحدات الإدارية وأجهزة الدولة موازنتها على أساس التبويب الاقتصادي.
- 2- يتم عكس تقديرات الإنفاق الحكومي (دون سداد القروض والأوراق المالية) على جداول خاصة لتجميع النفقات العامة للدولة وبحسب التقسيمات الواردة في دليل التبويب الوظيفي.

الخلاصة

لقد حقق هذا الفصل الهدف الثالث للدراسة وهو (إعطاء صورة موجزة عن واقع الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية). وذلك بعد أن تعرفنا على مراحل تطور الموازنة العامة للدولة بمراحل إعدادها و مناقشة واقع الموازنة العامة للدولة في اليمن.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

المقدمة

ناقشت الفصول السابقة الجانب النظري لهذه الدراسة، أما هذا الفصل فسيحتوي الدراسة الميدانية التي سيتم من خلالها اختبار فرضيات الدراسة التي تدرس جوانب القصور التي تكتنف نظام الموازنة العامة للدولة في جميع مراحلها لضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة، ودراسة اختلاف آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته في مراحل (الإعداد، التحضير، المناقشة، التنفيذ) وكذا العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية.

كما سيتم اختبار الفرضية الثالثة التي نصها الآتي (لا يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفريّة في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفاعلية) من الناحية الإحصائية حيث سيتم دراستها من الناحية التطبيقية في الفصل الخامس من هذه الدراسة.

المبحث الأول

تحليل الاستبانة من خلال الدراسة الإحصائية

تصميم الاستبانة:

تم تصميم الاستبانة بالشكل الذي يمكن من خلاله تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة المطبق في الجمهورية اليمنية، وتم توزيعها على كل من له علاقة بإعداد ومناقشة وتنفيذ الموازنة في (الجامعات اليمنية - صنعاء وعدن)، و تحتوي الاستبانة عدة محاور كما يلي:

المحور الأول: ويتضمن البيانات الشخصية.

المحور الثاني: ويتضمن عبارات حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية

المحور الثالث: ويتضمن عبارات حول إجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة التقليدية.

المحور الرابع: ويتضمن عبارات حول العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الموازنة التقليدية.

المحور الخامس: ويتضمن عبارات حول مدى قدرة الموازنة الصفرية على تخصيص الأموال بصورة أكثر

كفاءة وفعالية مقارنة بنظام الموازنة التقليدية.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الجامعات اليمنية وعددها (7) وقد اختارت الباحثة جامعة صنعاء

وعدن كعينة عشوائية حيث تم توزيع الاستبانة على كل موظف له علاقة بإعداد الموازنة والذي بلغ عددهم

(138) موظف وتم إعادة (120) استمارة فقط. إضافة إلى ذلك فقد كانت الباحثة تلجأ للمقابلات

الشخصية إذا لزم الأمر.

الوسائل الإحصائية المستخدمة :

استعانت الباحثة في تحليل بيانات دراستها بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package For Social Science للحصول على نتائج أكثر دقة حيث تم إدخال البيانات إلى ذاكرة الحاسوب وفق مقياس ليكرت الخماسي وحسب الأوزان الآتية :

الرأي	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جدا
الوزن	5	4	3	2	1

وقد كانت أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة :

- معامل كرو نباخ ألفا ومعامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية لاختبار ثبات أداة الدراسة .
- اختبار كولموجروف - سمير نوف لاختبار التوزيع الطبيعي
- التكرارات والنسب المئوية.
- اختبار t للعينة الواحدة One - Sample Test لمعرفة دلالة الفروق بين المتوسطات الحسابية للمتغيرات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) ، حيث تعد الفروق ذات دلالة احصائية إذا كانت قيمة مستوى دلالة t أصغر من المستوى المعتمد في هذه الدراسة (0.05) والعكس صحيح . مع الاخذ بالآتي:

- *إذا كان الفرق ذات دلالة احصائية وكان المتوسط الحسابي للمتغير واقع في المدى من 1 إلى اقل من 2 فإن ذلك يعني أن درجة موافقة الباحثين على هذا المتغير ضعيفة جدا .
- * إذا كان الفرق ذات دلالة احصائية وكان المتوسط الحسابي للمتغير واقع في المدى من 2 إلى اقل من 3 فإن ذلك يعني أن درجة موافقة الباحثين على هذا المتغير ضعيفة.

* إذا كان الفرق ذات دلالة إحصائية وكان المتوسط الحسابي للمتغير أكبر من 3 وأقل من 4 فإن ذلك يعني أن درجة موافقة المبحوثين على هذا المتغير كبيرة .

* إذا كان الفرق ذات دلالة إحصائية وكان المتوسط الحسابي للمتغير أكبر من 4 فإن ذلك يعني أن درجة موافقة المبحوثين على هذا المتغير كبيرة جدا .

* أما إذا كان الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي للدراسة غير دال إحصائياً فإن ذلك يعني أن درجة الموافقة متوسطة بصرف النظر فيما إذا كان المتوسط الحسابي أقل أو أعلى من 3 .

- تحليل التباين الأحادي (One -Way ANOVA) حيث اعتمدت الباحثة مستوى الدلالة (0.05) فإذا كانت قيمة مستوى دلالة F المحسوبة أصغر من (0.05) حينئذ يكون الفرق دال إحصائياً والعكس صحيح .

- اختبار شيفيه (Scheffie) كأحد الاختبارات التتبعية لتحليل التباين في حالة ظهور فروق دالة إحصائية .

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ، ولتحديد طول مقياس ليكرت الخماسي " الحدود الدنيا والعليا " تم حساب المدى [4 = 1-5] ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي [0.80 = 5/4] ، بعد ذلك يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما يأتي :

متوسط من 1 إلى 1.80 يعني بدرجة ضعيفة جداً .

متوسط من 1.81 إلى 2.60 يعني بدرجة ضعيفة

متوسط من 2.61 إلى 3.40 يعني بدرجة متوسطة

متوسط من 3.41 إلى 4.20 يعني بدرجة كبيرة

متوسط من 4.21 إلى 5 يعني بدرجة كبيرة جدا .

قياس صدق أداة الدراسة :

تم التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان في صورته المبدئية بعرضه على عدد من المحكمين المتخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء والملحق رقم (2) يوضح أسماء المحكمين ، حيث طلبت الباحثة من المحكمين إبداء الرأي نحو مدى وضوح صياغة كل عبارة من عبارات أداة الدراسة ومدى ملائمة العبارة لقياس ما وضعت لأجله ومدى مناسبة العبارة للبعد الذي تنتمي إليه ، كما طلبت الباحثة من المحكمين إسداء النصيحة بإدخال أية تعديلات على صياغة العبارات لتزداد وضوحاً ، أو إضافة أية عبارات جديدة لتزداد الاستبانة شمولاً ، أو حذف أي عبارة مكررة وغير ضرورية . وأجريت التعديلات التي أتفق عليها (80%) من المحكمين وجاءت هذه التعديلات في صياغة بعض العبارات لتزداد وضوحاً.

ثبات أداة الدراسة :

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل كرو نباخ ألفا (Cronbach Alpha) ، وكذلك باستخدام سبيرمان - براون للتجزئة النصفية وذلك بالنسبة لكل محور على حده وللاداة ككل وكانت أهم النتائج التي توصل إليها موضحة في الجدول الآتي :

جدول رقم (2)

معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة وللأداة ككل

المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا	معامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية
إجراءات الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة التقليدية	9	0.80	0.76
إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية	11	0.88	0.77
فاعلية نظام الموازنة التقليدية	10	0.87	0.80

المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا	معامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية
الموازنة الصفرية ذات فاعلية كبيرة في تخصيص الأموال مقارنة بنظام الموازنة التقليدية	9	0.90	0.88
الأداة ككل	39	0.89	0.81

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (2) أن جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة وكذلك للمحاور مجتمعة كانت مقبولة إحصائياً.

خصائص عينة الدراسة :

- توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس :

جدول رقم (3)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية%
ذكور	84	70.0
إناث	36	30.0
الإجمالي	120	100.0

يبين جدول رقم (3) أن 70% من عينة الدراسة من الذكور و 30% من عينة الدراسة

من الإناث.

- توزيع عينة الدراسة بحسب العمر :

جدول رقم (4)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية %	العدد	فئات الأعمار
30.0	36	من 25 إلى أقل من 35 سنة
38.3	46	من 35 إلى أقل من 45 عام
10.0	12	من 45 إلى أقل من 50 عام
21.7	26	من 50 عام فأكثر
100.0	120	الإجمالي

يبين الجدول رقم (4) أن 30% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم (من 25 إلى أقل من 35 سنة) وأن نسبة 38.3% من العينة تراوحت أعمارهم (من 35 إلى أقل من 45 عام) والذين تراوحت أعمارهم (من 45 إلى أقل من 50 عام) كانوا بنسبة 10.0% وأن نسبة من كانت أعمارهم (من 50 عام فأكثر) كانت 21.7%.

- توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي :

جدول رقم (5)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
11.7	14	ثانوية عامة
5.0	6	دبلوم متوسط

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
55.0	66	بكالوريوس
5.0	6	دبلوم عالي
3.3	4	ماجستير
20.0	24	دكتوراه
100.0	120	الإجمالي

بلغت نسبة من يحملون شهادة البكالوريوس وأعلى منها 83.3 % أما من يحملون شهادة الثانوية فبلغت نسبتهم 11.7 % ومن يحملون شهادة متوسط بعد الثانوية 5%
- توزيع عينة الدراسة بحسب التخصص :

جدول رقم (6)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة المئوية %	العدد	التخصص
43.3	52	محاسبة
15.0	18	إدارة أعمال
5.0	6	إدارة مالية
3.3	4	اقتصاد
33.3	40	غير ذلك
100.0	120	الإجمالي

يبين جدول رقم (6) أن 43.3% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة وأن 15% من عينة الدراسة تخصصهم إدارة أعمال وأن نسبة 5% تخصصهم إدارة مالية، كما يبين الجدول أن نسبة 3.3% تخصصهم اقتصاد أما من تخصصاتهم غير ما ذكر أعلاه فقد كانوا بنسبة 33.3%

- توزيع عينة الدراسة بحسب الوظيفة :

جدول رقم (7)
يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
أمين عام	2	1.7
أمين عام مساعد	2	1.7
عميد كلية	8	6.7
نائب عميد كلية	20	16.7
مدير عام	12	10.0
مدير إدارة	38	31.7
رئيس قسم	38	31.7
الإجمالي	120	100.0

يبين الجدول رقم (7) أن 1.7% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي أمين عام وأن 1.7% مساهم الوظيفي أمين عام مساعد وأن 6.7% مساهم الوظيفي عميد كلية وأن نواب العمداء كانوا بنسبة 16.7% ومدراء العموم كانوا بنسبة 10% ومن يحملون مسمى مدراء الإدارات كانوا بنسبة 31.7% وأيضاً رؤساء الأقسام بنسبة 31.7%.

- توزيع عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة :

جدول رقم (8)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 10 سنوات	28	23.3
من 10 إلى أقل من 15 سنة	36	30.0
من 15 إلى أقل من 20 سنة	14	11.7
من 20 سنة فأكثر	42	35.0
الإجمالي	120	100.0

من الجدول رقم (8) يتضح أن نسبة 23.3% من عينة الدراسة كانت سنوات خبرتهم أقل من عشر سنوات أما 30% من العينة كانت خبرتهم تتراوح (من عشر الى أقل من 15 سنة) والذين خبرتهم (15 سنة فأكثر) كانوا بنسبة 46.7% من عينة الدراسة.

- توزيع عينة الدراسة بحسب عدد الدورات التدريبية المتخصصة :

جدول رقم (9)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية المتخصصة

الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية %
لا توجد	48	40.0
من 2 إلى 4 دورات	60	50.0

الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية %
من 5 إلى 8 دورات	6	5.0
من 9 دورات فأكثر	6	5.0
الإجمالي	120	100.0

يبين الجدول رقم (9) أنه لا توجد دورات تدريبية متخصصة في الموازنة بنسبة 40% من عينة الدراسة أما 50% من أفراد عينة الدراسة كانوا قد انضموا إلى دورات متخصصة في الموازنة وذلك بين دورتين إلى أربع دورات أما 10% من أفراد العينة كانوا قد حصلوا على أكثر من خمس دورات متخصصة في الموازنة.

- توزيع عينة الدراسة بحسب المعرفة بوجود الموازنة الصفريّة :

جدول رقم (10)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المعرفة بوجود الموازنة الصفريّة

المعرفة بالموازنة الصفريّة	العدد	النسبة المئوية %
نعم	30	25.0
لا	90	75.0
الإجمالي	120	100.0

اتضح من الجدول رقم (10) أن من كان لديهم معرفة بوجود الموازنة الصفريّة كانوا بنسبة 25% من عينة الدراسة أما 75% من أفراد عينة الدراسة ليس لديهم معرفة بوجود الموازنة الصفريّة.

- توزيع عينة الدراسة بحسب نسبة المعرفة باستخدام الموازنة الصفرية :

جدول رقم (11)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب نسبة المعرفة باستخدام الموازنة الصفرية

النسبة المئوية %	العدد	المعرفة بالموازنة الصفرية
75.0	90	لا اعرف
8.3	10	اقل من 30 بالمائة
15.0	18	من 30 إلى اقل من 60 بالمائة
1.7	2	من 60 بالمائة فأكثر
100.0	120	الإجمالي

يتضح من الجدول رقم (11) أن 75% من عينة الدراسة لا يعرفون كيفية استخدام الموازنة

الصفرية أما 8.3% من العينة نسبة معرفتهم بكيفية استخدام نظام الموازنة الصفرية كانت أقل من 30%

أما من يعرفون كيفية استخدام الموازنة الصفرية بنسبة (من 30 إلى اقل من 60 بالمائة) كانوا بنسبة

15% من عينة الدراسة أما من يعرفون كيف يستخدمون نظام الموازنة الصفرية بنسبة أكثر من 60%

كانوا بنسبة 1.7 من عينة الدراسة.

المبحث الثاني

اختبار فرضيات الدراسة وتحليل دلالاتها إحصائياً

قبل البدء باختبار فرضيات الدراسة قامت الباحثة بإجراء اختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك لاختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة ، وذلك لتحديد أي من الاختبارات المعلمية أو اللامعلمية التي سوف تستخدمها لاختبار فرضيات دراستها ، وقد أتضح بعد إجراء اختبار التوزيع الطبيعي أن المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي ، وعليه سوف تستخدم الباحثة الاختبارات المعلمية .

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يكتنف نظام الموازنة العامة في جميع مراحله جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة .

لاختبار الفرضيات المنبثقة من هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample Test) ، لاختبار دلالة الفروق بين متوسطات المتغيرات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) ، حيث تعد الفروق دالة إحصائياً إذا كان مستوى معنوية t (sig.) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) والعكس صحيح .
وفيما يأتي اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة :
اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

لا تكتنف مرحلة الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية جوانب قصور في ضمان

الاستخدام الأمثل للأموال العامة

كانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول الآتي :

جدول رقم (12)

أهم نتائج اختبار t لفقرات تقييم إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية مرتبة تنازليا

بحسب متوسطاتها الحسابية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
1	يتم استخدام نظام محاسبي جيد يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات التقليدية.	3.37	0.798	5.030	0.000	كبيرة
2	تتناول التوجيهات المركزية الخاصة بإعداد الموازنة التقليدية جميع أوجه النشاط في الجامعة.	3.07	0.968	0.755	0.452	متوسطة
3	تتيح الإرشادات الخاصة بإعداد الموازنة التقليدية المرونة الكافية لوضع تقديرات مناسبة لأوجه النشاط المختلفة.	2.98	0.979	-0.187	0.852	متوسطة
4	يركز الأسلوب التقليدي المتبع حالياً في إعداد الموازنة التقليدية على أهداف الجامعة وأنشطتها.	2.98	0.907	-0.201	0.841	متوسطة
5	تستخدم برامج محوسبة لإعداد الموازنات التقليدية وذلك لتوفير الوقت والجهد المبذول.	2.87	0.992	-1.380	0.170	متوسطة
6	تتسم السياسات والإجراءات	2.72	0.918	-3.380	0.001	ضعيفة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
	المعتمدة في إعداد الموازنة ومناقشتها بالوضوح التام، ولا يشوبها الغموض.					
7	تحظى الأنشطة المساندة (إدارية، فنية، خدماتية) بمكانة موازية لأهميتها أثناء إعداد ومناقشة الموازنة التقليدية.	2.67	0.911	-4.010	0.000	ضعيفة
8	تتجاوز الجهات المختصة باعتماد الموازنة مع المستجندات في الأنشطة عند مناقشة الموازنة واعتمادها.	2.38	0.972	-6.952	0.000	ضعيفة
9	تهتم الإدارة العليا بتنمية قدرات ومهارات الإداريين من خلال مشاركتهم في عمليات التخطيط والإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة.	2.27	0.968	-8.300	0.000	ضعيفة
	المتوسط الحسابي العام	2.81	0.560	-3.675	0.000	ضعيفة

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (12) تفاوت درجة موافقة المبحوثين حول فقرات

إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية بين الضعيفة و الكبيرة فقد تراوحت المتوسطات

الحسابية بين (2.27 – 3.37) .

- حازت فقرة واحدة فقط على درجة موافقة كبيرة ، حيث أفاد المبحوثين أنه يتم استخدام نظام

محاسبي جيد يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات التقليدية وذلك بدرجة

كبيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.37 ، وعند اختبار دلالة الفروق بينه وبين المتوسط الفرضي (3) وجد أن الفروق دالة إحصائياً حيث بلغت قيمة مستوى دلالة $t(0.000)$ وهي أصغر من مستوى الدلالة الذي اعتمدته الباحثة في دراستها 0.05 مما يؤكد النتيجة السابقة.

- حازت أربع فقرات من فقرات المحور على درجة موافقة متوسطة ، بحسب ما أشار إليه اختبار t للعينة الواحدة بين المتوسطات الحسابية لهذه الفقرات و المتوسط الفرضي للدراسة (3) حيث كانت الفروق ليست ذات دلالة إحصائية ، حيث كانت جميع قيم مستوى دلالة t أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) ، مما يشير إلى أن كل من (تتناول التوجيهات المركزية الخاصة بإعداد الموازنة التقليدية جميع أوجه النشاط في الجامعة ، تتيح الإرشادات الخاصة بإعداد الموازنة التقليدية المرونة الكافية لوضع تقديرات مناسبة لأوجه النشاط المختلفة ، يركز الأسلوب التقليدي المتبع حالياً في إعداد الموازنة التقليدية على أهداف الجامعة وأنشطتها ، تُستخدم برامج محوسبة لإعداد الموازنات التقليدية وذلك لتوفير الوقت والجهد المبذول) تتم بدرجة متوسطة في جامعتي عدن وصنعاء.

- حازت أربع فقرات أيضاً من فقرات المحور على درجة موافقة ضعيفة ، حيث كانت متوسطاتها الحسابية أكبر من 2 وأقل من 3 ، وعند اختبار دلالة الفروق بين هذه المتوسطات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) بواسطة اختبار t للعينة الواحدة وجد أن الفروق كانت ذات دلالة إحصائية حيث كانت جميع قيم مستوى دلالة t أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) ، مما يشير إلى أن كل من (تتسم السياسات والإجراءات المعتمدة في إعداد الموازنة ومناقشتها بالوضوح التام، ولا يشوبها الغموض ، تحظى الأنشطة المساندة (إدارية، فنية، خدماتية) بمكانة موازية لأهميتها أثناء إعداد ومناقشة الموازنة التقليدية ، تتجاوب الجهات المختصة باعتماد الموازنة مع المستجدات في

الأنشطة عند مناقشة الموازنة واعتمادها ، تهتم الإدارة العليا بتنمية قدرات ومهارات الإداريين من خلال مشاركتهم في عمليات التخطيط والإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة (يتم بدرجة ضعيفة في كل من الجامعات المبحوثة .

- أما المتوسط الحسابي العام للمحور فقد بلغ 2.81 وعند اختبار دلالة الفروق بينه وبين المتوسط الفرضي للدراسة وجد أن الفروق بينهما ذات دلالة إحصائية ما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية تتم بدرجة ضعيفة ، وذلك يعود لعدة أسباب من أهمها أن أسلوب الموازنة المطبق في اليمن هو تقليدي وبالتالي لا يوجد فيه أي تغيير من عام لآخر مما لا يستدعي الإعداد والتحضير والمناقشة المسبقة بشكل كبير. وبهذه النتيجة ترفض الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى لتحل محلها الفرضية البديلة :

تكتنف مرحلة الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية جوانب قصور في ضمان

الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

لا تكتنف مرحلة التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية جوانب قصور في ضمان الاستخدام

الأمثل للأموال العامة

كانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول الآتي :

جدول رقم (13)

أهم نتائج اختبار t لفقرات إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية مرتبة تنازلياً بحسب متوسطاتها الحسابية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
1	يعد الإبقاء على الرقابة المسبقة لوزارة المالية على بنود الموازنة في إدارة عمليات الإنفاق أمراً ضرورياً جداً.	2.92	0.975	- 0.936	0.351	متوسطة
2	إن إجراءات وقواعد تنفيذ الموازنة تمنح الإدارة حرية التصرف في الأموال المخصصة لها.	2.83	0.967	- 1.982	0.049	ضعيفة
3	يركز الأسلوب التقليدي المتبع حالياً في إعداد الموازنة على تفاصيل تخدم عملية الرقابة الداخلية أكثر من التركيز على الأداء.	2.77	0.976	- 2.618	0.010	ضعيفة
4	تتسم الضوابط والقواعد والإجراءات الخاصة بعملية التنفيذ والرقابة عليها بالمرونة والملائمة.	2.70	0.885	- 3.713	0.000	ضعيفة
5	تتصف إجراءات تنفيذ الموازنة بالسهولة والسريعة.	2.59	0.824	- 5.318	0.000	ضعيفة
6	توفر إجراءات الصرف مناخاً مناسباً يخدم عملية الرقابة الداخلية.	2.48	0.926	- 6.114	0.000	ضعيفة
7	تتميز الدورة المستندية لعملية الإنفاق بقصر الفترة الزمنية لإنجازها.	2.47	0.978	- 5.973	0.000	ضعيفة
8	تستخدم إدارة الجامعة الموازنة كوسيلة رقابية على كافة أنشطتها.	2.43	0.976	- 6.357	0.000	ضعيفة
9	يتصف أسلوب الرقابة على الموازنة	2.38	0.822	-	0.000	ضعيفة

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
	الحالي بقدر عالي من الضوابط المعيارية في تقويم وقياس نتائج الأعمال لجميع البرامج والأنشطة الجامعية			8.220		
10	تسهل مركزية تنفيذ الموازنة إجراءات الإنفاق وتحقق كفاءة ومرونة الأداء.	2.23	0.994	- 8.453	0.000	ضعيفة
11	تتوفر للإدارة الحرية الكافية في زيادة أو تخفيض وإعادة تخفيض ما يتقرر لها من اعتمادات خلال العام.	2.05	0.887	- 6.114	0.000	ضعيفة
	المتوسط الحسابي العام	2.53	0.560	- 8.849	0.000	ضعيفة

يتبين من النتائج الموضحة في جدول رقم (13) تفاوت درجة موافقة المبحوثين حول فقرات

إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية بين الضعيفة و المتوسطة ، فقد تراوحت المتوسطات

الحسابية لها بين (2.05 – 2.92)

حيث حازت جميع فقرات المحور على درجة موافقة ضعيفة عدا فقرة واحدة فقط حازت على

درجة موافقة متوسطة وهي فقرة (بعد الإبقاء على الرقابة المسبقة لوزارة المالية على بنود الموازنة في إدارة

عمليات الإنفاق أمراً ضرورياً جداً) فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2.92 ، وعند اختبار دلالة

الفروق بينه وبين المتوسط الفرضي (3) وجد أن الفروق ليست ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة

مستوى دلالة t (0.351) وهي أكبر من مستوى الدلالة الذي اعتمدته الباحثة في دراستها 0.05 مما

يؤكد النتيجة السابقة .

أما باقي فقرات المحور وعددها عشر فقرات حازت على درجة موافقة ضعيفة ، حيث كانت متوسطاتها الحسابية أكبر من 2 وأقل من 3 ، وعند اختبار دلالة الفروق بين هذه المتوسطات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) بواسطة اختبار t للعينة الواحدة وجد ان الفروق كانت ذا دلالة إحصائية حيث كانت جميع قيم مستوى دلالة t أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)

أما المتوسط الحسابي العام فقد بلغ (2.53) وعند اختبار دلالة الفروق بينه وبين المتوسط الفرضي للدراسة (3) وجد أن الفروق بينهما ذات دلالة إحصائية مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية تتم بدرجة ضعيفة، ويمكننا القول هنا أن ذلك يعود إلى أن الأسلوب التقليدي للموازنة والقائم على البنود لا يعطي الفرصة (لأي جهة كانت أو شخص مسؤول) في حرية التصرف والإبداع والتجديد ولا أيضاً إمكانية الرقابة إلا في نقطة واحدة وهي عدم تجاوز المعتمد، وإن تم التجاوز يتم تحديد قيمته فقط. دون النظر في الأسباب والمعالجة لها وتداركها في المستقبل. وبهذه النتيجة ترفض الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى لتحل محلها الفرضية البديلة :

تكتنف مرحلة التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد عوامل مؤثرة على فعالية نظام الموازنة في اليمن

كانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول الآتي :

جدول رقم (14)

أهم نتائج اختبار t لفقرات العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الموازنة التقليدية مرتبة تنازلياً

الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
1	إذا كان هناك أهداف للجامعة فإن الموازنة التقليدية لا تستطيع الإفصاح عن هذه الأهداف.	3.77	0.976	8.601	0.000	كبيرة
2	يُعد عمل الموازنة بالأسلوب التقليدي (الحالي) عمل روتيني بسيط لا يحتاج إلى المهارات الفنية الدقيقة.	3.68	0.907	8.250	0.000	كبيرة
3	لا توفر الموازنة التقليدية مناخاً مناسباً لوضع برامج جديدة وتنفيذها.	3.67	0.911	8.020	0.000	كبيرة
4	يؤدي عدم وضوح الأهداف في الموازنة التقليدية إلى تركيز الإدارة على حجم المخصصات فقط.	3.60	0.974	6.751	0.000	كبيرة
5	لا تركز الموازنة التقليدية على المدخلات بنفس مستوى التركيز على النتائج.	3.27	0.968	3.018	0.003	كبيرة
6	أصبحت الزيادة التدريجية للمخصصات عرفاً يتم اللجوء إليه في كل عام.	3.23	0.994	2.573	0.011	كبيرة
7	يرتكز دور الإدارة في إعداد الموازنة على رفض بعض	3.17	0.973	1.876	0.063	متوسطة

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
	المخصصات أو إضافة بنود جديدة.					
8	تستخدم الموازنة التقليدية من قبل الإدارة لإغراض اتخاذ القرار والرقابة.	2.73	0.968	-3.018	0.003	ضعيفة
9	تعتقد الإدارة إن إعداد وتطبيق الموازنة التقليدية يساعد في الحصول على الدعم من الجهات الخارجية.	2.65	0.895	-4.284	0.000	ضعيفة
10	تعمل الإدارة على ربط أهداف العاملين مع أهدافها عند إعداد الموازنة من أجل ضمان تحقيق الأهداف العامة.	2.48	0.987	-5.733	0.000	ضعيفة
	المتوسط الحسابي العام	3.22	0.470	5.149	0.000	كبيرة

يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (14) تفاوت درجة موافقة أفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في فاعلية نظام الموازنة التقليدية بين الضعيفة و الكبيرة ، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (2.48 _ 3.77)

- حيث يلاحظ أن ستة عوامل كانت تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية نظام الموازنة في اليمن وهذا ما أكدته اختبار t بين المتوسطات الحسابية لهذه العوامل والمتوسط الفرضي (3) حيث كانت قيم مستوى دلالة t المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة 0.05، وهذه العوامل تتمثل في الآتي:

(عدم قدرة الموازنة التقليدية على الإفصاح عن أهداف الجامعة، اعتبار إعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي عمل روتيني لا يحتاج إلى مهارات فنية، لا توفر الموازنة التقليدية مناخاً مناسباً لوضع برامج جديدة وتنفيذها، كما يؤدي عدم وضوح الأهداف في الموازنة التقليدية إلى تركيز الإدارة على المخصصات فقط، كما أن الموازنة التقليدية لا تركز على المدخلات بنفس مستوى تركيزها على النتائج، إضافة إلى ذلك فقد أصبحت الزيادة التدريجية للمخصصات عرفاً يتم اللجوء إليه في كل عام).

- أما عامل (يرتكز دور الإدارة في إعداد الموازنة على رفض بعض المخصصات أو إضافة بنود جديدة) فقد أفاد المبحوثين أنه من العوامل المؤثرة بدرجة متوسطة في فعالية نظام الموازنة في اليمن .وقد أكد اختبار t هذه النتيجة حيث كانت الفروق بين متوسط هذا العامل و المتوسط الفرضي ليست ذا دلالة إحصائية .

- أما باقي العوامل وعددها ثلاثة عوامل فقد أفاد المبحوثين أنها من العوامل المؤثرة بدرجة ضعيفة على فعالية نظام الموازنة في اليمن ، حيث كانت متوسطاتها الحسابية أكبر من 2 وأقل من 3 ، وعند اختبار دلالة الفروق بين هذه المتوسطات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) بواسطة اختبار t للعينات الواحدة وجد ان الفروق كانت ذا دلالة احصائية حيث كانت جميع قيم مستوى دلالة t أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05). وهذه العوامل هي (تستخدم الموازنة التقليدية من قبل الإدارة لإغراض اتخاذ القرار والرقابة ، تعتقد الإدارة إن إعداد وتطبيق الموازنة التقليدية يساعد في الحصول على الدعم من الجهات الخارجية ، تعمل الإدارة على ربط أهداف العاملين مع أهدافها عند إعداد الموازنة من اجل ضمان تحقيق الأهداف العامة)

أما المتوسط الحسابي العام للمحور فقد بلغ 3.22 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وعند اختبار دلالة الفروق بينهما بواسطة اختبار t وجد أنها ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة t (0.000) ، مما يشير إلى أن المبحوثين يرون أن درجة تأثير العوامل مجتمعة على فاعلية نظام الموازنة التقليدية كبيرة .

وبهذه النتيجة ترفض الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى لتحل محلها الفرضية البديلة :

توجد عوامل مؤثرة على فاعلية نظام الموازنة في اليمن.

مما سبق من اختبار للفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى وجد أن جميعها قد رفضت وبهذه النتيجة ترفض الفرضية الرئيسة الأولى للدراسة لتحل محلها الفرضية البديلة :

يكتنف نظام الموازنة العامة في جميع مراحله جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل

للأموال العامة

اختبار الفرضية الرئيسة الثانية :

لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص

الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة،

عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة). حول تقييم الوضع الحالي لنظام موازنات

الجامعات الحكومية وإجراءاته من حيث:

• إجراءات الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة.

• إجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة.

• العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة.

لاختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة من هذه الفرضية استخدمت الباحثة اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حيث اعتمدت الباحثة مستوى الدلالة (0.05) فإذا كانت قيمة مستوى دلالة F المحسوبة أصغر من (0.05) حينئذ يكون الفرق دال إحصائياً والعكس صحيح .

فيما يأتي سيتم اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية للدراسة

الفرضية الفرعية الأولى :

لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة) حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته من حيث الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة.

- المؤهل العلمي : جدول رقم (15)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
ثانوية	3.02	0.769	0.703	0.622	غير دالة
دبلوم متوسط	2.96	0.207			
بكالوريوس	2.80	0.468			
دبلوم عالي	2.63	0.691			
ماجستير	2.78	0.642			
دكتوراه	2.74	0.675			

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (15) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف مؤهلاتهم العلمية ،حيث بلغت قيمة f المحسوبة 0.703 و بمستوى دلالة 0.622 وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) وان وجدت بعض الفروق بين المتوسطات فهي فروق رقمية ولست دالة إحصائيا .

حيث يلاحظ من قيم المتوسطات الحسابية تقارب آراء المبحوثين باختلاف مؤهلاتهم العلمية حيث يرون أن إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية متوفرة بدرجة متوسطة. وهذه النتيجة تنسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- التخصص العلمي

جدول رقم (16)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف التخصص العلمي

التخصص العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
محاسبة	2.71	0.547	2.194	0.074	غير دالة
إدارة أعمال	2.92	0.429			
إدارة مالية	2.46	0.701			
اقتصاد	3.25	0.056			
غير ذلك	2.91	0.596			

أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي الموضحة في جدول رقم (16) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسطات آراء المبحوثين وذلك باختلاف تخصصاتهم العلمية

، حيث بلغت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.074) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة 0.05 .

وعلى الرغم من أن أفراد العينة الذين تخصصاتهم إدارة مالية يرون أن إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية متوفرة بدرجة ضعيفة تعزو الباحثة ذلك إلى عدم رضاهم الشخصي أو عدم رضاهم بالعمل الروتيني التقليدي.

على عكس نظرائهم من التخصصات الأخرى الذين يرون أن إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية متوفرة بدرجة متوسطة ، وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية. وعلى الرغم من وجود فروق بين المتوسطات إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي اظهر أنها فروق رقمية وليست جوهرية.

– المسمى الوظيفي

جدول رقم (17)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
أمين عام	2.22	0.000	1.730	0.120	غير دالة
أمين عام مساعد	2.56	0.000			
عميد كلية	2.81	0.663			
نائب عميد كلية	2.63	0.680			
مدير عام	2.60	0.312			
مدير إدارة	2.98	0.485			
رئيس قسم	2.86	0.583			

أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي الموضحة في جدول رقم (17) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسطات آراء المبحوثين وذلك باختلاف المسمى الوظيفي ، حيث بلغت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.120) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة 0.05 .

وعلى الرغم من أن أفراد العينة قد اختلفت وجهات نظرهم حسب مراكزهم الوظيفية حيث يرى كل من بمركز أمين عام و أمين مساعد ومدير عام أن إجراءات الإعداد التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية ضعيفة ، في حين يرى باقي المبحوثين من ذوي المراكز الأخرى أن إجراءات الإعداد والتحضير و المناقشة للموازنة التقليدية متوسطة ، إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي قد أشار إلى أن هذه الاختلافات ليس جوهرية وان الفروق بين المتوسطات كانت فروق رقمية. وهذه النتيجة تؤكد صحة نص الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية.

- سنوات الخبرة

جدول رقم (18)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
اقل من 10 سنوات	2.77	0.610	0.730	0.536	غير دالة
من 10 إلى اقل من 15 سنة	2.73	0.511			
من 15 إلى اقل من 20 سنة	2.97	0.609			
من 20 سنة فأكثر	2.85	0.555			

أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي الموضحة في جدول رقم (18) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسطات آراء المبحوثين وذلك باختلاف سنوات الخبرة ، حيث بلغت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.536) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة 0.05 .

حيث يرى جميع المبحوثين باختلاف سنوات خبرتهم أن إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية متوسطة، وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- عدد الدورات التدريبية في الموازنة:

جدول رقم (19)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية باختلاف عدد الدورات التدريبية في الموازنة

عدد الدورات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
لا توجد	2.66	0.600	2.451	0.067	غير دالة
من دورة إلى 4 دورات	2.90	0.419			
من 4 إلى 8 دورات	2.85	0.627			
أكثر من 8 دورات	3.15	0.639			

أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي الموضحة في جدول رقم (19) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسطات آراء المبحوثين وذلك باختلاف عدد الدورات ، حيث

بلغت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.067) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة 0.05 .

حيث يرى جميع المبحوثين باختلاف عدد الدورات التدريبية أن إجراءات الإعداد و التحضير و المناقشة للموازنة التقليدية متوسطة وان كانت شدة الإجابة لإفراد العينة الذين كان عدد الدورات التي التحقوا بها أكثر من 8 دورات اكبر من الآخرين وعلى الرغم من وجود فروق في المتوسطات إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي اظهر أن هذه الفروق رقمية و ليست دالة إحصائية، مما ينسجم مع الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

الفرضية الفرعية الثانية :-

لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة) حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته من حيث التنفيذ و الرقابة على الموازنة.

- المؤهل العلمي :

جدول رقم (20)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و

الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
ثانوية	2.58	0.616	0.835	0.529	غير دالة

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
دبلوم متوسط	2.89	0.240			
بكالوريوس	2.53	0.573			
دبلوم عالي	2.70	0.794			
ماجستير	2.34	0.605			
دكتوراه	2.43	0.561			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (20) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.529) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

وبالرغم من ملاحظة أن المتوسطات الحسابية لآراء المبحوثين ذوي المؤهلات العلمية (ثانوية، بكالوريوس ، ماجستير ، دكتوراه) يرون أن إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية كانت ضعيفة ، في حين يرى نظرائهم من المبحوثين ذوي المؤهلات (دبلوم متوسط ، دبلوم عالي) أن هذه الإجراءات متوسطة ، وعلى الرغم من وجود فروق بين المتوسطات الحسابية إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي أشار بأنها فروق رقمية و ليست جوهرية مما ينسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- التخصص العلمي :

جدول رقم (21)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف التخصص العلمي

التخصص العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
محاسبة	2.44	0.535	1.569	0.187	غير دالة
إدارة أعمال	2.64	0.641			
إدارة مالية	2.35	0.810			
اقتصاد	3.05	0.319			
غير ذلك	2.59	0.560			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (21) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.187) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

ويلاحظ من قيم المتوسطات الحسابية أن المبحوثين على اختلاف تخصصاتهم يرون أن إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية ضعيفة ، عدا المبحوثين الذين تخصصاتهم اقتصاد و إدارة أعمال الذين يرون أن هذه الإجراءات كانت متوسطة إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي كشف أن الفروق بين المتوسطات فروق رقمية وليست جوهريّة مما ينسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- المسمى الوظيفي :

جدول رقم (22)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
أمين عام	1.91	0.000	1.661	0.137	غير دالة
أمين عام مساعد	2.36	0.000			
عميد كلية	2.57	0.662			
نائب عميد كلية	2.31	0.491			
مدير عام	2.18	0.355			
مدير إدارة	2.71	0.523			
رئيس قسم	2.61	0.601			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (22) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية

حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.137) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه

الدراسة (0.05) .

وبرغم من ملاحظة أن متوسطات الحسابية لآراء المبحوثين ذات المركز (أمين عام ، أمين عام

مساعد ، عميد كلية ، نائب عميد كلية ، مدير عام) يرون أن إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة

التقليدية كانت ضعيفة ، في حين يرى نظرائهم من المبحوثين ذوي المركز (مدراء الدوائر ، ورؤساء

الأقسام) أن هذه الإجراءات متوسطة ، وعلى الرغم من وجود فروق بين المتوسطات الحسابية إلا أن

اختبار تحليل التباين الأحادي أشار بأنها فروق رقمية و ليست جوهرية مما ينسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- سنوات الخبرة :

جدول رقم (23)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
اقل من 10 سنوات	2.46	0.538	0.693	0.558	غير دالة
من 10 إلى اقل من 15 سنة	2.51	0.484			
من 15 إلى اقل من 20 سنة	2.73	0.395			
من 20 سنة فأكثر	2.54	0.711			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (23) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية وذلك باختلاف سنوات الخبرة حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.558) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

وان وجدت بعض الفروق بين المتوسطات فهي فروق رقمية وليست جوهرية مما ينسجم مع ما نصت

عليه الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- عدد الدورات التدريبية في الموازنة:

جدول رقم (24)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول إجراءات التنفيذ و

الرقابة على الموازنة التقليدية باختلاف عدد الدورات التدريبية في الموازنة

عدد الدورات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
لا توجد	2.45	0.584	2.165	0.096	غير دالة
من دورة إلى 4 دورات	2.63	0.084			
من 4 إلى 8 دورات	2.21	0.529			
أكثر من 8 دورات	2.76	0.727			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (24) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول إجراءات التنفيذ و الرقابة على الموازنة التقليدية

وذلك باختلاف عدد الدورات التدريبية حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.096) وهي اكبر

من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

وإن وجدت بعض الفروق بين المتوسطات فهي فروق رقمية وليست جوهرية مما يؤكد صحة نص

الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية.

- الفرضية الفرعية الثالثة :-

لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص

الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة،

عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة) حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته من حيث العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية.

- المؤهل العلمي :

جدول رقم (25)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
ثانوية	3.09	0.391	0.508	0.769	غير دالة
دبلوم متوسط	3.43	0.572			
بكالوريوس	3.22	0.428			
دبلوم عالي	3.33	0.572			
ماجستير	3.25	0.191			
دكتوراه	3.25	0.639			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (25) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية وذلك باختلاف المؤهل العلمي حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.769) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

وإن وجدت بعض الفروق بين المتوسطات فهي فروق رقمية وليست جوهرية. وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- التخصص العلمي :

جدول رقم (26)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف التخصص العلمي

التخصص العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
محاسبة	3.32	0.388	1.724	0.150	غير دالة
إدارة أعمال	3.22	0.365			
إدارة مالية	3.17	0.163			
اقتصاد	3.50	0.231			
غير ذلك	3.09	0.631			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (26) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية وذلك باختلاف التخصص العلمي حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.150) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

حيث يلاحظ من قيم المتوسطات الحسابية أن المبحوثين على اختلاف تخصصاتهم يرون أن درجة تأثير تلك العوامل على فاعلية نظام الموازنة التقليدية كانت متوسطة ، عدا تخصص الاقتصاد و التي رأى المبحوثين أنها كبيرة .

وعلى الرغم من وجود فروق بسيطة بين المتوسطات ألا أن اختبار تحليل التباين الأحادي اظهر بأنها فروق رقمية و ليست ذات دلالة إحصائية وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- المسمى الوظيفي :

جدول رقم (27)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
أمين عام	3.00	0.000	0.741	0.618	غير دالة
أمين عام مساعد	3.15	0.071			
عميد كلية	3.10	0.529			
نائب عميد كلية	3.17	0.753			
مدير عام	3.42	0.262			
مدير إدارة	3.17	0.445			
رئيس قسم	3.29	0.382			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (27) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية وذلك باختلاف مركزهم الوظيفي حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.150) وهي اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.618) .

وعلى الرغم من وجود فروق بين المتوسطات إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي اظهر بأنها فروق

رقمية و ليست ذات دلالة إحصائية وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- سنوات الخبرة :

جدول رقم (28)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
أقل من 10 سنوات	3.22	0.381	0.769	0.514	غير دالة
من 10 إلى أقل من 15 سنة	3.14	0.487			
من 15 إلى أقل من 20 سنة	3.36	0.276			
من 20 سنة فأكثر	3.25	0.574			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (28) عدم وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة

التقليدية وذلك باختلاف سنوات الخبرة حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.514) وهي أكبر

من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05) .

حيث يلاحظ أن المبحوثين يرون أن درجة تأثير هذه العوامل على فاعلية نظام الموازنة التقليدية متوسطة.

وعلى الرغم من وجود فروق بسيطة بين المتوسطات إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي اظهر بأنها

فروق رقمية و ليست ذات دلالة إحصائية وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثالثة

المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية.

- عدد الدورات التدريبية في الموازنة:

جدول رقم (29)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية باختلاف عدد الدورات التدريبية في الموازنة

عدد الدورات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
لا توجد	3.24	0.425	0.050	0.985	غير دالة
من دورة إلى 4 دورات	3.22	0.443			
من 4 إلى 8 دورات	2.20	0.710			
أكثر من 8 دورات	3.17	0.965			

كشف اختبار تحليل التباين الأحادي الموضح نتائجه في جدول رقم (29) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية وذلك باختلاف عدد الدورات التدريبية حيث كانت قيمة مستوى دلالة f المحسوبة (0.985) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة (0.05).

وعلى الرغم من وجود فروق بين المتوسطات إلا أن اختبار تحليل التباين الأحادي أظهر بأنها فروق رقمية وليست ذات دلالة إحصائية وهذه النتيجة تتسجم مع ما نصت عليه الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية.

ومما سبق من اختبار للفرضيات الفرعية الثلاث المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص

على أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم الوضع

الحالي لنظام الموازنات التقليدية وإجراءاته من حيث:

- إجراءات الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة التقليدية.
 - إجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة التقليدية.
 - العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية.
- وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة).
- فإن هذه الفرضية أثبتت صحتها وبالتالي تقبل الفرضية الرئيسة الثانية .
- اختبار الفرضية الثالثة:

لا يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفرية في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة

وفعالية :

لاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample Test)

لاختبار دلالة الفروق بين متوسطات المتغيرات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) ، حيث تعد الفروق

دالة إحصائياً إذا كان مستوى معنوية t (sig.) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة

(0.05) والعكس صحيح .

مع ملاحظة أنه تم استبعاد المبحوثين الذين لم يسمعوا بالموازنة الصفرية من قبل ، وبعد

الاستبعاد فقد تم أخذ آراء 30 مبحوث سمعوا بالموازنة الصفرية من قبل ، وقد كانت أهم النتائج التي

توصلت إليها الباحثة متضمنة في الجدول الآتي :

جدول رقم (30)

أهم نتائج اختبار t لفقرات محور (الموازنة الصفرية تعمل على تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بنظام الموازنة التقليدية) مرتبة تنازلياً بحسب المتوسطات الحسابية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
1	ترشيد الإنفاق على الأنشطة القائمة.	4.20	0.761	8.635	0.000	كبيرة جداً
2	تخصيص الموارد بصورة فعالة	4.13	0.629	9.872	0.000	كبيرة جداً
3	توزيع الاعتمادات للأنشطة المرتفعة الكفاءة والفاعلية بدلاً من الأنشطة المنخفضة الكفاءة والفاعلية.	4.07	0.691	8.449	0.000	كبيرة جداً
4	المفاضلة بين الأنشطة ومستويات الجهد لكل نشاط.	3.93	0.691	7.393	0.000	كبيرة
5	مساعدة الإدارة على إيجاد الطرق الفعالة لتحسين العمليات.	3.80	0.997	4.397	0.000	كبيرة
6	إلغاء الأنشطة ذات الأهمية المتدنية واستبدالها بأنشطة أكثر أهمية.	3.80	0.847	5.174	0.000	كبيرة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t Sig. المحسوبة	الدلالة اللفظية
7	توجيه الأموال إلى أنشطة جديدة تلبي مختلف الاحتياجات	3.80	0.997	4.397	0.000	كبيرة
8	توفير الحوافز للموظفين من خلال تشجيعهم على المبادرة والمسؤولية في صنع القرار.	3.67	0.884	4.130	0.000	كبيرة
9	العمل على زيادة الاتصال والتنسيق داخل المنظمة.	3.47	0.973	2.626	0.014	كبيرة
	المتوسط الحسابي العام	3.87	0.580	8.227	0.000	كبيرة

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (30) تفاوت درجة موافقة المبحوثين على فاعلية الموازنة الصفرية في تخصيص الأموال مقارنة بنظام الموازنة التقليدية بين الكبيرة والكبيرة جدا حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين [4.20 – 3.47] .

- حيث يلاحظ ان ثلاث فقرات حازت على درجة موافقة كبيرة جدا مما يشير إلى ان الموازنة الصفرية تعمل على (ترشيد الإنفاق على الأنشطة القائمة ، تخصيص الموارد بصورة فعّالة ، توزيع الاعتمادات للأنشطة المرتفعة الكفاءة والفاعلية بدلاً من الأنشطة المنخفضة الكفاءة والفاعلية) بدرجة كبيرة جدا مقارنة بنظام الموازنة التقليدية وهذا ما أكدته اختبار t بين المتوسطات الحسابية لهذه العوامل والمتوسط الفرضي(3) حيث كانت قيم مستوى دلالة t المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) .

- أما باقي الفقرات وعددها ست فقرات فقد حازت على درجة موافقة كبيرة على فعالية نظام الموازنة في اليمن ، حيث كانت متوسطاتها الحسابية أكبر من 3 وأقل من 4 ، وعند اختبار دلالة الفروق بين هذه المتوسطات والمتوسط الفرضي للدراسة (3) بواسطة اختبار t للعينة الواحدة وجد أن الفروق كانت ذا دلالة إحصائية حيث كانت جميع قيم مستوى دلالة t أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

أما المتوسط الحسابي العام للمحور فقد بلغ 3.87 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وعند اختبار دلالة الفروق بينهما بواسطة اختبار t وجد أنها ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة t (0.000) ، مما يشير إلى أن المبحوثين يرون أن تطبيق نظام الموازنة الصفرية في اليمن يؤدي إلى تخصيص الأموال بدرجة كبيرة.

وبهذه النتيجة ترفض الفرضية الثالثة للدراسة لتحل محلها الفرضية البديلة :

يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفرية في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

ولمعرفة فيما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين متوسطات إجابات المبحوثين على فاعلية الموازنة الصفرية في تخصيص الأموال مقارنة بنظام الموازنة التقليدية وذلك باختلاف نسبة معرفتهم بنظام الموازنة الصفرية ، قامت الباحثة بإجراء اختبار تحليل التباين الأحادي والذي كانت أهم نتائجه موضحة في الجدول الآتي :

جدول رقم (31)

أهم نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول فاعلية الموازنة الصفرية باختلاف نسبة معرفتهم بها

المعرفة بالموازنة الصفرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة المحسوبة	القرار
أقل من 30 بالمائة	3.56	0.544	4.398	0.022	دالة
من 30 إلى أقل من 60 بالمائة	3.96	0.528			
من 60 بالمائة فأكثر	4.67	0.000			

يتضح من نتائج جدول رقم (31) وجود فروق ذات دلالة بين متوسطات إجابات المبحوثين حول فاعلية الموازنة الصفرية في تخصيص الأموال مقارنة بنظام الموازنة التقليدية وذلك باختلاف نسب معرفتهم باستخدام الموازنة الصفرية ، حيث بلغت قيمة مستوى دلالة f (0.022) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) ، ولأن اختبار تحليل التباين الأحادي يكشف فقط عما إذا كانت هناك فروق دالة إحصائياً بين المتوسطات ولا يكشف عن مصدر هذه الفروق ، كان لابد للباحثة من استخدام أحد الاختبارات التتبعية لتحليل التباين الأحادي، ولهذا الغرض استخدمت الباحثة اختبار شيفيه (Scheffie) والتي كانت أهم نتائجه موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (32)

أهم نتائج اختبار شيفيه (Scheffie) لمعرفة مصدر الفروق الدالة إحصائياً

المعرفة بالموازنة الصفرية	أقل من 30 بالمائة	من 30 إلى أقل من 60 بالمائة	من 60 بالمائة فأكثر
أقل من 30 بالمائة	—	—	*
من 30 إلى أقل من 60 بالمائة	—	—	—

المعرفة بالموازنة الصفريّة	أقل من 30 بالمائة	من 30 إلى أقل من 60 بالمائة	من 60 بالمائة فأكثر
60 بالمائة			
من 60 بالمائة فأكثر	*	-	-

(*) تعني أن الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05).

(-) تعني أن الفروق بين المتوسطات ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05).

كشف اختبار شيفيه أن مصدر الفروق الدالة إحصائياً كان بين متوسطي إجابات أفراد العينة

الذين نسبة معرفتهم بالموازنة الصفريّة 60 بالمائة فأكثر ونظرائهم الذين نسبة معرفتهم بالموازنة الصفريّة

أقل من 30 بالمائة ، ولصالح أفراد العينة الذين نسبة معرفتهم بالموازنة الصفريّة من 60 بالمائة فأكثر ،

حيث يرى هؤلاء بأن فاعلية الموازنة الصفريّة في تخصيص الأموال مقارنة بنظام الموازنة التقليدية كبيرة

جداً حيث بلغ متوسط إجاباتهم 4.67 ، في حين يرى أفراد العينة الذين نسبة معرفتهم بالموازنة الصفريّة

أقل من 30 بالمائة أن فاعلية الموازنة الصفريّة في تخصيص الأموال مقارنة بنظام الموازنة التقليدية كبيرة

حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم (3.56). وعلى الرغم من وجود بعض الفروق بين باقي المتوسطات

إلا أنها ليست ذات دلالة إحصائية بحسب اختبار شيفيه .

الخلاصة

بعد تحليل الاستبانة من خلال الدراسة الاحصائية واختبار فرضيات الدراسة وتحليل دلالاتها احصائياً خلصنا في هذا الفصل إلى نفي الفرضية الأولى وما تفرّع عنها من فرضيات فرعية والتي نصها (لا يكتنف نظام الموازنة العامة في جميع مراحله جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة).

كما أثبتت صحة الفرضية الثانية التي تنص (لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة). حول تقييم الوضع الحالي لنظام موازنات الجامعات الحكومية وإجراءاته من حيث إجراءات الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة وإجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة والعوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة.

أما الفرضية الثالثة التي نصها (لا يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفرية في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية) فقد نفيت.

الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية

المقدمة

إن تطبيق نظام الموازنة الصفريّة على أحد أنشطة جامعة عدن يعد خطوه مهمة على الطريق نحو التطبيق الشامل لنظام الموازنة الصفريّة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذا التطبيق يقابله الكثير من الصعاب التي يجب التغلب عليها والعمل على التوفيق بين الموازنة الصفريّة والواقع العملي، بما يحقق النتائج المرجوة.

وفي هذا الفصل ستقوم الباحثة بتطبيق نظام الموازنة الصفريّة على جامعة عدن باعتبارها عينة الدراسة وهي تمثل مجتمع الدراسة (الموازنة العامة للدولة)، ومن ثم مقارنة النتائج مع نتائج النظام المطبق فيها حالياً وبذلك سيتم التأكد من نفي الفرضية الثالثة للدراسة والتي نصها (لا يؤدي تطبيق نظام الموازنة الصفريّة في اليمن إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية) وذلك من خلال مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: جامعة عدن نشأتها وتطورها.

المبحث الثاني: خطوات إعداد نموذج مقترح لنظام الموازنة الصفريّة وتطبيقها على جامعة عدن.

المبحث الثالث: مقارنة نتائج النموذج المقترح لنظام الموازنة الصفريّة في جامعة عدن مع نتائج النظام المطبق فيها حالياً.

المبحث الأول:

جامعة عدن نشأتها وتطورها

مراحل نشؤ وتطور جامعة عدن:¹

مع بزوغ فجر جديد من يوم العاشر من سبتمبر من العام 1975م صدر القانون رقم (22) لعام 1975م والذي قضى بإنشاء جامعة عدن، تلبية لحاجة المجتمع اليمني من القوى البشرية المؤهلة علمياً التي تحتاجها خطط التنمية في شتى مجالات الحياة، وكذا تنظيم التعليم الجامعي وفق المعايير الجامعية المتعارف عليها وقد جاء قانون الإنشاء من أجل تنظيم العمل الأكاديمي في هيئات التدريس، والنظم الدراسية، ومن أجل النهوض بالبحث العلمي والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها ذات الارتباط الوثيق بحاجيات المجتمع اليمني لتخدم الوطن والإنسان وكذا تهيئة كل الظروف والمناخات وفتح باب فرص التحصيل العلمي الجامعي بعد الثانوية العامة للطلبة والطالبات.

وقد تقدم صدور القانون نشأة ثلاث كليات:

- كلية العلوم الإدارية والتربية/ عدن التي أنشئت في عام 1970م.
 - كلية ناصر للعلوم الزراعية في العام 1972م في م/ لحج والتي كانت تعرف حينها بمعهد العلوم الزراعية.
 - وفي العام 1974م أنشئت كلية الاقتصاد والإدارة/ عدن.
- ويجدر القول هنا أن تلك الكليات التي أنشأت قبل القانون رقم (22) كانت تقع تحت الإدارة العامة للتعليم العالي التابعة لوزارة التربية والتعليم وعند صدور القانون المشار إليه سلفاً اعتبرت تلك الكليات النواة

¹ - السروري، عبداً لوكيل إسماعيل، نشأة جامعة عدن وتطورها، دار جامعة عدن للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2006م

الأولى للجامعة فضلاً عن أن القانون قد أجاز إنشاء كليات أخرى، وهكذا تدرج إنشاء كليات جامعة عدن لتحقيق الأهداف القريبة والبعيدة والتي يتمثل أهمها في الآتي:

1. إعداد وتأهيل الكوادر العلمية في مختلف التخصصات الجامعية وتلبية حاجة المجتمع اليمني من القوى البشرية التي تتطلبها خطط التنمية وتنظيم التعليم الجامعي، وفق المعايير المتعارف عليها عربياً ودولياً في تنظيم العمل الأكاديمي.
2. ترسيخ الفكر الوطني والإسلامي وتوطيد الثقافة العربية ولغتها وتكوين الثقافة العامة الراقية و الهادفة الى تنمية مقومات الشخصية الإسلامية الصحيحة (التكوين المعرفي والعلمي القويم).
3. تطوير المعرفة بإجراء البحوث العلمية في مختلف مجالات المعرفة، وتوجيهها لخدمة احتياجات المجتمع وخطط التنمية وكذلك تقديم الاستشارات الفنية والمتخصصة لمختلف أجهزة الدولة ومؤسساتها العامة والمختلطة والخاصة.
4. الإسهام في تنمية المجتمع وتطويره وتعزيز الوحدة الوطنية.
5. تعزيز وتوثيق العلاقات العلمية وتوطيد الروابط بين جامعة عدن والجامعات العربية الشقيقة والصديقة والجامعات الأخرى في الوطن.
6. الاهتمام بتنمية التكنولوجيا وتطويرها والاستفادة منها في خدمة المجتمع اليمني الجديد.
7. الإسهام في رقي الآداب، والفنون، والثقافة، وتقدم العلوم، وغيرها.
8. ترسيخ وتعميق العمل الأكاديمي بآفاقه المستقبلية وتوفير المناخ الجيد للبحث العلمي المرتبط بحاجات التنمية التي تخدم المجتمع اليمني.
9. توفير فرص التعليم الجامعي للأعداد المتزايدة للطلبة من خريجي الثانوية العامة.

10. ترسيخ الثقافة الإسلامية الصحيحة النابعة من آفاق المعرفة الإسلامية الشاملة وتصورها

للكون والإنسان والحياة.

11. إيجاد المناخ الأكاديمي المساعد على حرية الفكر والتعبير والنشر بما لا يتعارض مع

عقيدة الأمة وقيمها السامية ومثلها العليا.

12. رفع كفاءة العاملين والموظفين في مؤسسات وأجهزة الدولة والقطاع العام والمختلط

والخاص وذلك من خلال المساهمة في برامج الاعداد والتأهيل في أثناء الخدمة.

هكذا شكل القانون رقم (22) أرضية صالحة لتلبية حاجيات الوطن وخطط التنمية الاقتصادية،

والاجتماعية، وخلافها على مختلف الأصعدة. من خلال توسيع رقعة التعليم العالي ونموه وتطوره. حيث

كان عدد الطلاب المقيدون في جامعة عدن عام 1975م (402) طالباً وطالبة يقوم على تدريسهم مجموعة

من أعضاء الهيئة التدريسية الذي لا يتجاوز عددهم (127) عضواً في حين بلغ عدد الطلبة الدارسين عام

(2011-2012م) (24721) طالباً وطالبة وارتفع عدد أعضاء الهيئة التعليمية إلى (2131). وبصدور

قانون الجامعات اليمنية رقم (18) 1995م وتعديلاته أصبحت الجامعة اليمنية في اليمن الموحد تمتلك

أرضية صلبة وأدوات كثيرة لتحقيق نجاحات كبيرة في مجال التعليم الجامعي والبحث العلمي وخدمة

المجتمع.

أبرز ما تحقق في حياة جامعة عدن:¹

1- افتتاح تسع كليات جديدة هي: الآداب، النفط والمعادن، التربية في يافع والضالع وردفان ولودر وطور

الباحة وشبوة وحضرموت.

¹ - دليل جامعة عدن للعام الجامعي 2010-2011م، دار جامعة عدن للطباعة والنشر.

2- تأسيس أقسام علمية جديدة وذات علاقة بسوق العمل في الكليات ومنها: الصيدلة، طب الأسنان، هندسة الكمبيوتر، العمارة، هندسة الاتصالات، التربية الإسلامية، والتربية البدنية.

3- توسيع برامج الدراسات العليا بحيث أصبحت تشمل (23) قسماً علمياً.

4- تأسيس (5) مراكز علمية جديدة هي: المركز الاستشاري، مركز بحوث ودراسة علوم البيئة، مركز الدراسات الإنجليزية والترجمة، وإعادة تنظيم وتطوير مركز البحوث والدراسات اليمينية، ومركز التعليم المستمر.

5- تطوير الوضع الطباعي والإداري لمطبعة جامعة عدن لتصبح دار جامعة عدن للطباعة والنشر.

6- نمو أعداد الطلاب وبالمقابل نمو أعضاء الهيئة التعليمية والتعليمية المساعدة كعدد وكألقاب علمية.

7- نمو ملحوظ في النشاط البحثي للجامعة ولهيئة التدريس داخل وخارج الجامعة، واستحداث جائزة جامعة عدن لتشجيع البحث العلمي.

8- إكمال بناء كلية الحقوق ومجمع السكن الطلابي ودار الضيافة، وإعادة بناء كلية العلوم الإدارية، وافتتاح المكتبة المركزية في الحرم الجامعي وافتتاح كلية الهندسة والصيدلة.

وتوجد في الجامعة حالياً (19) كلية و (11) مركزاً علمياً و (5) مراكز ووحدات خدمية والجداول

التالية توضح ذلك:

جدول رقم (33)

كليات جامعة عدن

م	اسم الكلية	تاريخ التأسيس
1-	كلية التربية/ عدن	1970م
2-	كلية ناصر للعلوم الزراعية	1972م
3-	كلية العلوم الإدارية- 2000	1974م

م	اسم الكلية	تاريخ التأسيس
-4	كلية الاقتصاد - 2000	1974م
-5	كلية الطب والعلوم الصحية	1975م
-6	كلية الهندسة	1978م
-7	كلية الحقوق	1978م
-8	كلية التربية/ زنجبار	1979م
-9	كلية التربية/ صبر	1980م
-10	كلية التربية/ شبوة	1993م
-11	كلية الآداب	1995م
-12	كلية النفط والمعادن	1996م
-13	كلية التربية/ يافع	1998م
-14	كلية التربية/ الضالع	1998م
-15	كلية التربية/ لودر	1998م
-16	كلية التربية/ ردفان	1998م
-17	كلية التربية/ طور الباحة	2000م
-18	كلية طب الأسنان	2009م
-19	كلية الصيدلة	2009م

جدول رقم (34)

المراكز العلمية في جامعة عدن

م	اسم المركز	تاريخ التأسيس
-1	مركز الدكتور جعفر الظفاري للبحوث والدراسات اليمنية	1988م
-2	مركز العلوم والتكنولوجيا	1992م
-3	مركز الحاسب الآلي	1995م
-4	مركز التعليم المستمر	1995م
-5	معهد اللغات	1996م
-6	مركز الاستشارات الجامعي	1996م
-7	مركز دراسات وعلوم البيئة	1996م

م	اسم المركز	تاريخ التأسيس
-8	مركز الدراسات الإنجليزية والترجمة	1996م
-9	مركز المرأة للبحوث والتدريب	1998م
-10	مركز التطوير الأكاديمي	2009م
-11	مركز الإدارة الصحية للدراسات العليا والأبحاث والتدريب	2010م

جدول رقم (35)

المراكز والوحدات الخدمية في جامعة عدن

م	اسم المركز	تاريخ التأسيس
-1	دار جامعة عدن للطباعة والنشر	1998م
-2	مركز الرعاية الصحية	1998م
-3	مركز الاستشارات الزراعية وخدمة المجتمع	1998م
-4	دار الضيافة	2000م
-5	مركز الشفة الأرنبية وشفق الحنك	2009م

المبحث الثاني:

خطوات إعداد نموذج مقترح لنظام الموازنة الصفرية وتطبيقها على جامعة عدن

قبل البدء بخطوات إعداد النموذج المقترح لنظام الموازنة الصفرية لابد من الإشارة إلى المحددات التي واجهتها الباحثة أثناء دراستها التطبيقية والتي منها امتناع مدراء الإدارات (التي لها ثقل في موازنة الجامعة) عن إعطاء معلومات تفيد الباحثة في دراستها لأسباب امتنعوا عن التصريح بها للباحثة مما اضطر الباحثة للاتجاه إلى أقسام أخرى غير قسم الحركة والنقل فوجدت أن هذه الأقسام تعطى لها عهد مالية بمبالغ بسيطة لا تتعدى (50000) ريال يمضي شهرياً ليتم استخدامها كمصروفات نثرية يومية ويتم تصفية هذه العهد لاستلام غيرها. وبالتالي وجدت الباحثة أن قسم الحركة والنقل هو القسم الوحيد المتعاون معها كما له ثقل في موازنة الجامعة ولذا قامت الباحثة باختياره كعينة لدراستها التطبيقية.

إن إعداد وتطبيق نظام الموازنة الصفرية يلزمه عدة خطوات هي كما يلي:

الخطوة الأولى: التعريف بالهيكل التنظيمي وتحديد الأهداف:

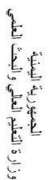
لا شك أن دراسة نشاط الجامعة من حيث قيامها بتقديم كافة خدماتها ومعرفة كافة جوانب هذا النشاط هو أمر ضروري ولزام لتحديد القرار في الجامعة، ولأن هذه الوحدات ماهي إلا إدارات وكل إدارة تحوي عدد من الأقسام تؤدي نشاط الجامعة وبالتالي فإن فهم طبيعة النشاط سوف يساعد على تحديد وحدات القرار ويساعد أيضاً على تحديد حزم القرار.

ويوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي الإداري لجامعة عدن بالتوافق مع مفهوم الموازنة

الصفرية:¹

¹ - الإدارة القانونية لجامعة عدن.

الخارطة التنظيمية لليونان رئاسة جامعة عن



ومن خلال الشكل السابق يتضح لنا أن ديوان جامعة عدن يحتوي عدد من الإدارات المميزة ولكل منها عائدتها المتميز وتكاليفها التي يمكن قياسها وتتمثل هذه الإدارات التي تحتوي عدد من الأقسام والتي يعبر عنها بوححدات القرار في الآتي:

- 1- الإدارة العامة للمكتبات.
- 2- الإدارة العامة للشؤون التعليمية.
- 3- الإدارة العامة للورش والمختبرات والمعامل الفنية.
- 4- الإدارة العامة لشؤون الدراسات العليا.
- 5- الإدارة العامة لشؤون البحث العلمي.
- 6- الإدارة العامة للنشاطات.
- 7- الإدارة العامة للقبول والتسجيل.
- 8- الإدارة العامة للخدمات الطلابية.
- 9- الإدارة العامة للسكن الطلابي.
- 10- الإدارة العامة للشؤون المالية والتجهيزات.
- 11- الإدارة العامة للاستحقاقات.
- 12- الإدارة العامة للخدمات والصيانة والسلامة.
- 13- الإدارة العامة للشؤون الإدارية.
- 14- الإدارة العامة لمكتب رئيس الجامعة.
- 15- الإدارة العامة للشؤون القانونية.
- 16- الإدارة العامة لصيانة الحرم الجامعي.

17- الإدارة العامة للمشاريع.

18- الإدارة العامة للتخطيط ومتابعة وتقييم الأداء.

19- الإدارة العامة للعلاقات.

20- الإدارة العامة للإعلام.

21- الإدارة العامة للمراجعة الداخلية.

22- الإدارة العامة للمعلومات.

23- الإدارة العامة للمتابعة والتنسيق.

24- الإدارة العامة للتعليم عن بعد.

25- الإدارة العامة لمتحف جامعة عدن.

26- الإدارة العامة للتطبيق العملي وخدمة المجتمع.

إضافة إلى هذه الإدارات فإن الخارطة التنظيمية لجامعة عدن تحوي عدد من الكليات والمراكز والمعاهد التي بدورها تقسم إلى عدد من وحدات القرار.

أما فيما يتعلق بأهداف جامعة عدن فقد تم توضيحها بالكامل في المبحث الأول من هذا الفصل والتي تصب جميعها في تلبية حاجات الوطن وخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وخلافها على مختلف الأصعدة من خلال توسيع رقعة التعليم العالي ونموه وتطوره.

الخطوة الثانية: تحديد وحدة القرار :

تتمثل تكاليف كل قسم من الأقسام في تكلفة النفقات الجارية التي يتم إنفاقها داخل القسم، وتمثل هذه الأقسام وحدات قرار بالنسبة لجامعة عدن. لا شك أن الخطوة المهمة في تطبيق الموازنة الصفرية هي تحديد وحدات القرار ويقصد بوحدة القرار بمفهومها الواسع (أنها النشاط أو البرنامج أو مركز التكلفة الذي

أصبح يتخذ بصده قرار)، ويمكن تحديد وحدات القرار من الخارطة التنظيمية لجامعة عدن الموضحة في الشكل رقم (3) وبعد تحديد وحدات القرار يتم دراسة كل وحدة قرار من حيث العمل الحالي وإمكانية تحسينه ووضع بدائل معينة (حزم قرار) لتنفيذ الهدف المطلوب وقد تكون هذه البدائل متعارضة فيتم اختيار إحداها وقد تكون متزايدة في مستوى الجهد فيتم اختيار المستوى الذي يحقق أفضل النتائج في ظل الموارد المتاحة.

وقد قامت الباحثة باختيار قسم من الأقسام المهمة في الجامعة (قسم الحركة والنقل) التابع للإدارة العامة للخدمات والصيانة والسلامة وتحديد حزم القرار بالنسبة له وما ينطبق على قسم الحركة والنقل ينطبق على باقي الأقسام طالما أنه يصب في اتجاه واحد وهو إعداد الموازنة الصفرية لباقي الأقسام الأخرى.

وقبل البدء بتحديد صياغة المجموعات القرارية لابد من التعرف على مهام قسم الحركة والنقل (الوحدة القرارية) ومن ماذا يتكون بشكل موجز.

قسم الحركة والنقل وفقاً للوضع الحالي:

يتكون قسم الحركة والنقل من (80) موظف مثبت منهم (40) سائق و (10) متعاقدين و (20) حافلة كل واحدة تحوي (26) راكب منها (9) حافلات عاطلة عن العمل منذ فترة طويلة.

ويقوم قسم الحركة والنقل بمجموعة من الأنشطة المهمة وفقاً للمادة (14) من مواد لوائح وأنظمة جامعة عدن وهي كما يلي:¹

مادة (14) قسم الحركة والنقل هو المستوى الإداري المسؤول عن تنظيم نقل الموظفين والعمال، ومتابعة ما هو مخصص للجامعة شهرياً من المحروقات.

¹ - لوائح وأنظمة جامعة عدن، المجلد الأول، اللوائح الإدارية.

المهام والاختصاصات:

مادة (15) يناط بقسم الحركة والنقل تأدية المهام والواجبات التالية:

- ت- تنظيم حركة سيارات الجامعة، وأعمال الصيانة لها وتجهيزها والإشراف على نقل الموظفين.
- ث- متابعة قسم الصيانة لإصلاح ما يطرأ على سيارات الجامعة من عطل أو عطب.
- ج- توفير الوقود لسيارات الجامعة.
- د- القيام بصرف مخصصات المحروقات الشهرية ووفقاً للتوجيهات الصادرة عن المدير العام.
- هـ - متابعة انضباط السائقين وعاملي القسم في العمل، ومراقبة سجلات حضورهم وغيابهم يومياً والقيام بحفظ الوثائق الخاصة بسيارات الجامعة.
- و- إعداد وتقديم الخطط والتقارير عن نشاط القسم وأفاق تطوره.
- ز - تنفيذ أية مهام طارئة، أو تكاليفات أخرى تصدر عن مدير الإدارة.

الخطوة الثالثة: صياغة الحزم القرارية (المجموعات القرارية):

في ضوء التوجيهات والأطر التي تضعها الوحدات القرارية العليا في مرحلة التخطيط واتخاذ القرارات التي تسبق إعداد الموازنة يقوم المسؤول عن كل وحدة قرارية بصياغة مجموعات قرارية للأنشطة التي أوكل إليه القيام بها وتمثل المجموعات القرارية مستوى معين من التمويل والأداء، وحتى يتمكن المسؤول من الصياغة السليمة للمجموعات القرارية يجب أن يقوم بتحديد هدف وحدته القرارية وحصر البدائل (المجموعات البديلة التي تمكن من إنجاز الهدف ثم فحصها وتحليلها وترتيبها لاختيار أفضلها. وحتى يمكن تحديد هذه البدائل (المجموعات) يقوم المسؤول عن نشاط الحركة والنقل بتحليل

مستويات الأداء، أي يكون لديه مجموعات قراريه متزايدة والتي تحقق الهدف الأساسي (ترشيد النفقات في الجامعة، وتحسين أداء النشاط).

وهناك عدة بدائل لتحقيق هدف قسم الحركة والنقل منها:

1- التعاقد مع شركات النقل (الاستئجار) لنقل الموظفين والعمال.

2- زيادة عدد العمال المتعاقدين وتخفيض عدد المثبتين.

3- فتح ورشة صيانة داخلية عوضاً عن الخارجية.

4- إعادة توزيع الموظفين حسب أقرب مركز عمل لسكنهم.

وقبل البدء في تقييم تلك البدائل لا بد من التعرف على التكلفة التي تتحملها جامعة عدن والخاصة بقسم الحركة والنقل.

التكلفة التي تتحملها جامعة عدن والخاصة بقسم الحركة والنقل:

1- رواتب الموظفين والعمال:

تختلف الرواتب المتعلقة بالموظفين والعمال الأساسيين في قسم الحركة والنقل ويرجع ذلك الاختلاف في الرواتب إلى اختلاف الدرجة الوظيفية وعدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي لكل موظف وعامل لذا تم حساب متوسط للراتب بواقع (50000) ريال يمني شهرياً لكل موظف أساسي وعددهم (80) موظف منهم (40) سائق.

إضافة إلى أن عدد المتعاقدين (10) أشخاص بمتوسط راتب (7000) ريال يمني شهرياً لكل عامل متعاقد.

• كيفية حساب رواتب الموظفين والعمال:¹

الراتب الأساسي = 50000 ريال شهرياً

علاوة التحديث = 3000 ريال شهرياً

حصة الحكومة من التأمين = (الراتب الأساسي + علاوة التحديث) × 6%

$$= (3000 + 50000) \times 6\% = 3180 \text{ ريال شهرياً}$$

تأمين إصابة العمل = (الراتب الأساسي + علاوة التحديث) × 1%

$$= (3000 + 50000) \times 1\% = 530 \text{ ريال شهرياً}$$

إجمالي راتب الموظف شهرياً = (530+3180+3000+50000) = 57240 ريال يمني شهرياً.

إجمالي رواتب الموظفين المثبتين في قسم الحركة والنقل شهرياً =

$$80 \text{ موظف} \times 57240 \text{ ريال} = 4579200 \text{ ريال شهرياً.}$$

إجمالي رواتب الموظفين المثبتين في قسم الحركة والنقل سنوياً =

$$4579200 \text{ ريال} \times 12 \text{ شهر} = 54950400 \text{ ريال سنوياً.}$$

إجمالي رواتب العمال المتعاقدين في قسم الحركة والنقل سنوياً =

$$10 \text{ عمال} \times 7000 \text{ ريال} \times 12 \text{ شهر} = 840000 \text{ ريال سنوياً.}$$

¹ - كشوفات المرتبات والأجور لموظفي جامعة عدن لعام 2013م.

إذن إجمالي رواتب الموظفين والعمال في قسم الحركة والنقل سنوياً = (55790400) ريال يمني.

2- تكلفة مركبات نقل الموظفين والعمال:

- تكلفة الزيوت والمحروقات الشهرية للمركبات =

$$120000 \text{ ريال زيوت و فلتيرات} + 500000 \text{ ريال وقود} = 620000 \text{ ريال شهرياً.}$$

- تكلفة صيانة المركبات شهرياً =

$$250000 \text{ ريال إصلاح محركات} + 50000 \text{ ريال صيانة عامة بسيطة} + 500000 \text{ ريال استبدال محركات} = 800000 \text{ ريال شهرياً.}$$

- تكلفة تأمين ورسوم ترقيم وتبديل أرقام المركبات = 50000 ريال شهرياً.

$$\text{إجمالي تكلفة مركبات النقل الشهرية} = 50000 + 800000 + 620000 = 1470000 \text{ ريال شهرياً.}$$

- الإهلاك السنوي للمركبات = $(15000000 \times 10\%) \times 11$ مركبة = 16500000 ريال سنوياً.

$$\text{إذن إجمالي تكلفة مركبات النقل سنوياً} = (1470000 \times 12 \text{ شهر}) + 16500000 = (34140000) \text{ ريال سنوياً.}$$

إذن إجمالي التكلفة التي تتحملها جامعة عدن سنوياً والتي تخص قسم الحركة والنقل هي: (إجمالي

رواتب الموظفين والعمال + إجمالي تكلفة مركبات النقل)

$$(34140000 + 55790400) = 89930400 \text{ ريال سنوياً.}$$

جدول رقم (36)

التكلفة التي تتحملها جامعة عدن والخاصة بقسم الحركة والنقل

إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)	عدد العمال	البيان
54950400	80	رواتب العمال المثبتين
840000	10	رواتب العمال المتعاقدين
7440000		تكلفة الزيوت والمحروقات
9600000		تكلفة صيانة المركبات
600000		تكلفة تأمين ورسوم المركبات
16500000		تكلفة إهلاك المركبات
89930400		إجمالي التكلفة

تكلفة البديل الأول:

التعاقد مع شركات النقل (أو أستأجار) لنقل الموظفين والعمال:

الوصف: في ظل هذا البديل سيتم التعاقد مع إحدى شركات النقل (أو أي جهة خارجية أخرى أو حتى أشخاص) لتوفير وسائل نقل للموظفين والعمال من وإلى الجامعة .

التكلفة: ستكون التكلفة بموجب هذا البديل هي المبلغ المدفوع للجهة المتعاقد معها لنقل الموظفين وذلك حسب مناطق سكنهم وفقاً للتالي:

المنطقة: الإيجار اليومي:

عدن	4000 ريال.
المعلا	4000 ريال.
القلوعة	4000 ريال.
التواهي	4000 ريال.
الممدارة	6000 ريال.
دار سعد	6000 ريال.
الشيخ عثمان	6000 ريال.
عمر المختار	6000 ريال.
مدينة الشعب	7000 ريال.
بئر أحمد	7000 ريال.
البريقة	7000 ريال.

الإجمالي 61000 ريال.

الإيجار الشهري = 61000 ريال × 20 يوم * = 1220000 ريال.

• الإيجار السنوي = 1220000 ريال × 12 شهر = 14640000 ريال.

وفي هذا البديل سوف تستغني الجامعة عن (40) سائق ذلك لأنه لكل حافلة سائقين اثنين يعملون بالتناوب وبذلك سوف تخفض الرواتب مبلغ وقدره:

40 سائق × 57240 ريال × 12 شهر = 27475200 ريال سنوياً.

• صافي الرواتب للموظفين المثبتين = (27475200 - 55790400) = 28315200 ريال سنوياً.

• متوسط المعاش التقاعدي للـ (40) سائق الذين تم مقاعدتهم عن العمل سنوياً = (40 سائق

× 28620 ريال × 12 شهر) = 13737600 ريال سنوياً.

* يومي الخميس والجمعة أيام عطلة رسمية.

وبالتالي سوف تكون إجمالي تكلفة البديل الأول = (صافي رواتب الموظفين المثبتين والمتعاقدين

28315200 ريال + المعاش التقاعدي للسائقين 13737600 ريال × تكلفة إيجار الحافلات

14640000 ريال = 56692800 ريال.

جدول رقم (37)

تكلفة البديل الأول

البيان	عدد العمال	إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)
رواتب العمال المثبتين	40	27475200
رواتب العمال المتعاقدين	10	840000
معاشات العمال المتقاعدين	40	13737600
تكلفة إيجار المركبات		14640000
إجمالي التكلفة		56692800

الفائدة: بناءً على هذا البديل فإن الجامعة سوف تحصل على إيراد بيع الحافلات في المزاد العلني

بمبلغ لا يقل عن: 100000000 ريال.

(5000000 ريال × 20 حافلة = 100000000 ريال).

وهذا المبلغ قد يغطي تكلفة البديل الأول لمدة تزيد عن سنة وسبعة أشهر، إضافة إلى أن الجامعة لن

تتحمل أي تكاليف للمركبات سواء وقود أو زيوت أو تأمين وغيرها مما ذكر سابقاً، وتخفيض رواتب

الموظفين، وهذا يعني زيادة في الإيرادات التي ستحصل عليها الجامعة.

تكلفة البديل الثاني:

زيادة عدد العمال المتعاقدين وتخفيض عدد العمال المثبتين:

الوصف: يتم التعاقد مع عمال مقابل مبلغ شهري، وبالمقابل يتم الاستغناء عن العمال الذين تجاوزت أعمارهم الخمسين عام والذين يبلغ عددهم في قسم الحركة والنقل ما يقارب (38) عامل. أما العمال الذين تم الاستغناء عنهم يمنحوا رواتب تقاعدية.

التكلفة: إن عقود العمل التي تصرف من جامعة عدن تكون بمبلغ شهري صافي (7000) ريال لكل عامل متعاقد، أما العمال الذين تم الاستغناء عنهم يمنحوا رواتب تقاعدية بمبلغ تقريبي (28620) ريال شهرياً لكل عامل، و بالتالي تكون تكلفة البديل الثاني كما يلي:

• تكلفة رواتب العمال المثبتين سنوياً = (42 عامل × 57240 ريال × 12 شهر) = 28848960 ريال سنوياً.

• تكلفة المعاشات التقاعدية للمتقاعدين سنوياً = (38 عامل × 28620 ريال × 12 شهر) = 13050720 ريال سنوياً.

• تكلفة رواتب العمال المتعاقدين سنوياً = (48 عامل* × 7000 ريال × 12 شهر) = 4032000 ريال سنوياً.

• إجمالي تكلفة المركبات سنوياً = 34140000 ريال سنوياً.

إذن إجمالي تكلفة البديل الثاني = (34140000 + 4032000 + 13050720 + 28848960) = 80071680 ريال سنوياً.

* (10) عمال متعاقدين سابقاً + (38) عامل تم التعاقد معهم مجدداً.

جدول رقم (38)

تكلفة البديل الثاني

إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)	عدد العمال	البيان
28848960	42	رواتب العمال المثبتين
4032000	48	رواتب العمال المتقاعدين
13050720	38	معاشات العمال المتقاعدين
34140000		إجمالي تكلفة المركبات
80071680		إجمالي التكلفة

الفائدة: إلى جانب الوفر الذي سوف تحققه الجامعة من هذا البديل فإنها سوف تستغني عن الكبار في السن واستبدالهم بصغار السن الذين تعتبر إنتاجيتهم اكبر وعائدهم أفضل مما يساعد على النهوض بالبلد.

تكلفة البديل الثالث:

فتح ورشة صيانة داخلية عوضاً عن الخارجية:

الوصف: عوضاً عن صيانة وإصلاح الحافلات خارج مبنى الجامعة فإنه يمكن أن يتم إصلاحها داخل الجامعة وذلك بإنشاء ورشة صيانة تحتوي كاف التجهيزات وبشكل متكامل مع بناء مستودع لقطع الغيار، علماً بأن جميع الموظفين بقسم الحركة والنقل يمكنهم العمل بهذه الورشة نظراً للخبرة المكتسبة لديهم بالإضافة إلى بعض التدريب على بعض الأجهزة الجديدة.

التكلفة: بناءً لأسعار السوق الحالية فإن تكلفة إنشاء ورشة تجهزه سوف يكلف ما يقارب (30000000)

ريال يماني. وعليه سوف تكون تكلفة البديل الثالث كما يلي:

- رواتب الموظفين السنوية = 55790400 ريال.
- تكلفة إنشاء الورشة = 30000000 ريال.
- تأمين المركبات سنوياً = 50000 ريال $\times$ 12 شهر = 600000 ريال.
- زيوت ومحروقات سنوية = 620000 ريال $\times$ 12 شهر = 7440000 ريال.
- تكلفة إهلاك الورشة = $30000000 \times 10\% = 3000000$ ريال سنوياً.

إذن إجمالي تكلفة البديل الثالث هي = $(55790400 + 30000000 + 600000 + 7440000)$

+ $3000000 = 96830400$ ريال.

جدول رقم (39)

تكلفة البديل الثالث

إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)	عدد العمال	البيان
54950400	80	رواتب العمال المثبتين
840000	10	رواتب العمال المتعاقدين
30000000		تكلفة إنشاء الورشة

600000		تكلفة تأمين المركبات
7440000		تكلفة زيوت ومحروقات
3000000		تكلفة إهلاك الورشة
96830400		إجمالي التكلفة

الفائدة: من المعروف أن تكلفة إنشاء الورشة ستكون في السنة الأولى فقط أما باقي السنوات سوف

تكون التكلفة كم يلي: $(30000000 - 96830400) = 66830400$ ريال.

أي أن الوفّر سوف يساوي $(89930400 - 66830400) = 23100000$ ريال، وتكلفة إنشاء

الورشة سوف تغطى من وفّر سنة وأربعة أشهر تقريباً وبعدها سوف تصبح الورشة ضمن رأس المال

(الأصول الثابتة).

تكلفة البديل الرابع:

إعادة توزيع الموظفين حسب أقرب مركز عمل لسكنهم:

الوصف: نظراً لوجود كليات ومراكز تابعة لجامعة عدن في مناطق مختلفة موزعة على خمس محافظات

فإنه من الممكن إعادة توزيع كلاً من الموظفين والعمال إلى اقرب مقر عمل (تابع للجامعة) لسكنهم.

التكلفة: سوف تكون تكلفة هذا البديل هي الأقل وذلك لأنه سوف يتم التخلص من معظم عمال قسم

الحركة والنقل وعلى الأخص أُل (40) سائق بالإضافة إلى التخلص من تكلفة الزيوت والمحروقات وكذا

تكلفة تأمين المركبات: بالمقابل سوف يتم الحصول على إيرادات من بيع الحافلات نظراً لعدم الحاجة

إليها. وهكذا سوف تكون تكلفة هذا البديل كما يل

• تكلفة رواتب العمال المثبتين سنوياً $= (40 \text{ عامل} \times 57240 \text{ ريال} \times 12 \text{ شهر}) = 27475200$

ريال سنوياً.

• تكلفة المعاشات التقاعدية للمتقاعدين سنوياً = (40 عامل × 28620 ريال × 12 شهر) = 13737600 ريال سنوياً.

• تكلفة رواتب العمال المتقاعدين سنوياً = (10 عمال × 7000 ريال × 12 شهر) = 840000 ريال سنوياً.

إجمالي تكلفة البديل الرابع = (840000 + 13737600 + 27475200) = 42052800 ريال سنوياً.

جدول رقم (40)

تكلفة البديل الرابع

إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)	عدد العمال	البيان
27475200	40	رواتب العمال المثبتين
840000	10	رواتب العمال المتقاعدين
13737600	40	معاشات العمال المتقاعدين
42052800		إجمالي التكلفة

الفائدة: الحصول على إيراد بيع الحافلات وهو مبلغ (1000000000) ريال. وهذا الإيراد سوف يغطي تكلفة البديل لمدة تزيد عن عامين، إضافة إلى الاستغناء عن أي مصروفات متعلقة بالمركبات بل على العكس سوف تتحول جميع هذه المصروفات إلى إيرادات. أو يمكن التعاقد مع جهة خارجية على إيجار المركبات لها عوضاً عن بيعها وبالتالي سوف يكون هناك إيراد سنوي للجامعة.

الخطوة الرابعة: فحص وتحليل وترتيب المجموعات (الحزم) القرارية وتخصيص الموارد:

يتم فحص وتحليل المجموعات القرارية بغرض ترتيبها ترتيباً تنازلياً حسب الأولوية. وتتضمن عملية الفحص والتحليل التعميق في تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية والموارد اللازمة وكذا تقييم مدى إمكانية وجدوى المجموعات القرارية في تحقيق هذه الأهداف مع الأخذ في الاعتبار الموارد التي يمكن توفيرها ومنفعة المجموعات القرارية للأنشطة الأخرى في تحقيق الأهداف العامة.

ويتم هذا الترتيب من خلال لجان ذات إجراءات تنظيمية معينة تعتمد على الآراء الشخصية لأعضائها وبأسلوب الديمقراطي أو بالاعتماد على أساليب كمية كأسلوب التكلفة والعائد، وبعد ذلك يقدم المسؤول عن الوحدة القرارية بياناً بالمجموعات القرارية مرتبة حسب الأولوية للوحدة القرارية في المستوى الذي يليه وترتيبها مع المجموعات القرارية المنافسة (الأفقية) أي أن عملية الفحص والتحليل والترتيب تتم أفقياً ورأسياً بالتتابع.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (4).¹

شكل رقم (4)

يبين عملية ترتيب المجموعات القرارية الخاصة بقسم الحركة والنقل



¹ - من تصميم الباحثة.

وتتضمن عملية الفحص والتحليل والترتيب قرارات على جانب كبير من الأهمية في إعداد الموازنة لكل وحدة قراريه والموازنة الشاملة ككل. ومن أمثلة ذلك القرارات التالية:

1. طلب زيادة الاعتمادات المالية (لتحسين مستوى أداء الخدمة المقدمة).
2. إبقاء مستوى التمويل الحالي كما هو عليه (مما يؤدي إلى تدني مستوى الأداء على المدى القريب).
3. الإلغاء الكامل للنشاط وذلك لعدم جدواه.
4. الاستبدال الكامل للنشاط بتقديم بدائل أخرى للوحدة القرارية الحالية.

الخطوة الخامسة: إعداد وعرض الموازنة:

بعد إجراء جميع الخطوات السابقة لكل أوجه النشاط في جامعة عدن يتم حصر البرامج والنشاطات اللازمة التي تم الموافقة عليها من قبل الإدارة العليا وتخصيص الاعتمادات اللازمة لكل برنامج أو نشاط ثم يتم إعداد جداول الموازنة البديلة وتصعيدها مرة أخرى إلى مستويات الإدارة العليا حيث يتم تجميع جداول الموازنة من كافة الوحدات القرارية، ويتم إعداد الموازنة في شكلها النهائي لتبدأ بعد ذلك مرحلة التنفيذ.

المبحث الثالث:

مقارنة نتائج النموذج المقترح لنظام الموازنة الصفرية في جامعة عدن مع نتائج النظام

المطبق فيها حالياً

عند إعداد مشروع الموازنة التقليدية لجامعة عدن تحدد الاعتمادات المطلوبة بناءً على اعتمادات العام السابق، مع الأخذ بعين الاعتبار لبعض التغيرات التي تؤدي إلى الزيادة أو النقصان عن اعتمادات العام السابق. والغالب يتم زيادة نسبة (10%) من موازنة العام السابق نظراً للزيادة في الأسعار.

وتتم دراسة المشاريع الجديدة بإعداد مناقصة لكل مشروع جديد تتضمن كل ما يتعلق بالمشروع من دراسة الجدوى الاقتصادية والفنية إضافة إلى كشف تقديري بالتكاليف ودفتر شروط فنية لتنفيذ الأعمال ومخططات تفصيلية للمشروع وجدول التحليل السعري ودفتر شروط خاصة مبينة فيه الغاية من المشروع، والتزامات المتعهدين والتزامات الإدارة تجاه المشروع المراد تنفيذه والمدة التي يتم فيها تنفيذ الأعمال والشروط الجزائية في حالة الإخلال بالعقود، ثم تشكل لجنة فتح المظاريف وإرساء المناقصة على جهة توفر أفضل العروض دون إعطاء أي فرص بديلة لتنفيذ هذه المشاريع الجديدة.

ويتم رصد اعتماد للمشاريع الحالية دون إعداد دراسة جديدة لهذه المشاريع وفي حالات استثنائية من الممكن أن يتم تعديل الدراسة المعدة سابقاً للمشاريع (مثل التغيير في الأسعار).

وهذا يعني أنه عند إعداد مشروع الموازنة في كل عام لا يتم دراسة فاعلية هذه المشاريع ومدى إمكانية استمرارها أو اتخاذ قرار إلغائها أو تخفيض أو إلغاء تكاليفها في حال ثبت عدم جدواها لتمويل مشاريع ذات أولوية أعلى من المشاريع الحالية (كل هذه التغييرات غير واردة في أذهان المختصين) وكذلك لا يتم تحديد مقاييس للأداء لمعرفة فاعلية المشاريع الحالية، وكفاءة أداء هذه المشاريع.

أما في حال تطبيق نظام الموازنة الصفرية فإنه يتم دراسة المشاريع الحالية والجديدة على قدم المساواة بدءاً من الصفر، كما يتم تحديد الطرق البديلة للتنفيذ وتحديد مقاييس للأداء ومن ثم ترتيب البدائل ليتم توزيع الموارد المتاحة وفقاً للأولويات.

ولكي تتضح مزايا تطبيق نظام الموازنة الصفرية لابد من مقارنة النتائج التي تم الحصول عليها عند إعداد النموذج المقترح للموازنة الصفرية في جامعة عدن مع نتائج النظام المطبق فيها حالياً.

ما يخص قسم الحركة والنقل:

كما ذكر سابقاً يقوم قسم الحركة والنقل بمجموعة من الأنشطة أهمها: تنظيم نقل الموظفين والعمال ومتابعة المخصصات الشهرية من المحروقات وأعمال الصيانة ومتابعة انضباط السائقين وعمال القسم وتقديم الخطط والتقارير وآفاق تطوره للجهات العليا وتنفيذ أي مهام أخرى طارئة. وبناءً على ذلك فإن التكلفة التي تتحملها جامعة عدن عن هذا القسم كما يلي:

إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)	عدد العمال	البيان
54950400	80	رواتب العمال المثبتين
840000	10	رواتب العمال المتعاقدين
7440000		تكلفة الزيوت والمحروقات
9600000		تكلفة صيانة المركبات
600000		تكلفة تأمين ورسوم المركبات
16500000		تكلفة إهلاك المركبات
89930400		إجمالي التكلفة

أما في حال تطبيق نظام الموازنة الصفرية فإن رئيس قسم الحركة والنقل سوف يقوم بدراسة مشروع تخفيض تكلفة هذا القسم وتقديم أفضل الخدمات بدءاً من الصفر من خلال وضع عدد من البدائل واختيار أفضلها ومن خلال الشكل رقم (4) الذي يعرض تكلفة البدائل المقترحة فإنه سوف يتم اختيار البديل رقم (1)* وذلك لأنه سوف تكون تكلفته الإجمالية (56692800) ريال يمني سنوياً، والذي ينص على التعاقد مع شركات النقل (أو الاستئجار) لنقل الموظفين والعمال أما تفصيلات هذه التكلفة فهي كما يلي:

البيان	عدد العمال	إجمالي التكلفة بالريال اليمني (للسنة)
رواتب العمال المثبتين	40	27475200
رواتب العمال المتعاقدين	10	840000
معاشات العمال المتقاعدين	40	13737600
تكلفة إيجار المركبات		14640000
إجمالي التكلفة		56692800

ومن خلال المقارنة بين التكلفة وفقاً للوضع الحالي والتكلفة بموجب تطبيق نظام الموازنة الصفرية فإن قسم الحركة والنقل سوف يحقق وفر مبلغ وقدره (33237600) ريال يمني سنوياً، إضافة إلى إيراد بيع

* وقد يتساءل البعض عن تفضيل البديل الأول عن البديل الرابع على الرغم من أن البديل الأخير تكلفته أقل، للإجابة على هذا التساؤل تم الجلوس مع مدير إدارة

الخدمات ورئيس قسم الحركة والنقل وتوصلنا إلى أن البديل الرابع له عيوب منها:

- ❖ أن بعض الموظفين قد يمانعون تحويلهم إلى إدارات أخرى، حتى وإن كانت قريبة من سكنهم بحجة أنهم ملّمين بجميع تفاصيل عملهم.
- ❖ أو أن تكون تخصصاتهم الدقيقة في العمل لا يوجد لها مجال في الإدارات الأخرى المنقولون إليها.
- ❖ قد يحدث تركيز الموظفين والعمال في إدارة دون الأخرى وذلك بسبب قربها من مكان سكنهم.

الحافلات الذي لا يقل عن (100000000) ريال يمني، وعدم تحمل الجامعة أي تكاليف متعلقة بالمركبات مثل (وقود وزيوت وتأمين وصيانة) والذي تكلف الجامعة سنوياً مبلغ وقدره (17640000) ريال يمني.

هكذا نجد انه من خلال تقديم نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة الصفرية عند إعداد الموازنة لجامعة عدن ومقارنة نتائجه مع نتائج تطبيق النظام الحالي يتضح أن نظام الموازنة الصفرية أدى إلى زيادة فاعلية تخصيص الموارد وإعادة النظر في التعامل مع الموظفين والعمال في جامعة عدن ، كل ذلك للأفضل مما أدى إلى تحقيق وفورات في الإنفاق وزيادة في الإيرادات.

الخلاصة

خلص هذا الفصل إلى تحقيق أهداف الدراسة الأربعة الأخيرة كما يلي:

تقديم نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة الصفرية في (جامعة عدن) وإجراء مقارنة بين النموذج المقترح للموازنة مع النموذج المطبق فعلاً. وتحقيق هذا الهدف نصل ضمناً إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ تحديد مدى قدرة نظام الموازنة الصفرية على السماح بإجراء المفاضلة بين الأنشطة ومستويات الجهد لكل نشاط وبإلغاء الأنشطة ذات الأهمية المتدنية وتوزيع الاعتمادات للأنشطة المرتفعة الكفاءة والفعالية بدلاً من الأنشطة المنخفضة الكفاءة والفاعلية.
- ❖ تحديد مدى قدرة نظام الموازنة الصفرية على توجيه الأموال إلى أنشطة جديدة.
- ❖ تقديم نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة الصفرية في (جامعة عدن)، وإجراء مقارنة بين النموذج المقترح للموازنة مع النموذج المطبق فعلاً.

النتائج

تناولت هذه الدراسة بحث وتحليل جميع أنواع الموازنات بشكل عام والموازنة الصفريّة بشكل خاص حيث عرضت الدراسة (تطور الموازنة العامة للدولة باستخدام الأساس الصفري - بالدراسة التطبيقية على جامعة عدن) وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1- يكتنف نظام الموازنة العامة في جميع مراحله (سواء مرحلة الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة التقليدية أو مرحلة التنفيذ والرقابة على الموازنة التقليدية) جوانب قصور في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

2- توجد عوامل مؤثرة على فعالية نظام الموازنة في اليمن ومنها على سبيل المثال (عدم قدرة الموازنة التقليدية على الإفصاح عن أهداف الجامعة، اعتبار إعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي عمل روتيني لا يحتاج إلى مهارات فنية، لا توفر الموازنة التقليدية مناخاً مناسباً لوضع برامج جديدة وتنفيذها، كما يؤدي عدم وضوح الأهداف في الموازنة التقليدية إلى تركيز الإدارة على المخصصات فقط، كما أن الموازنة التقليدية لا تركز على المدخلات بنفس مستوى تركيزها على النتائج، إضافة إلى ذلك فقد أصبحت الزيادة التدريجية للمخصصات عرفاً يتم اللجوء إليه في كل عام).

3- لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته من حيث:

- الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة التقليدية.
- إجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة التقليدية.
- العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية.

وتعزى للخصائص الشخصية لأفراد العينة الممثلة في (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الموازنة).

4- إن نظام الموازنة الصفريّة في اليمن يؤدي إلى تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

5- إن نظام الموازنة الصفريّة يعمل على رفع كفاءة وفعالية الأداء الوظيفي من تخطيط ورقابة ويسهم في تهيئة المناخ الصحي للعلاقات الإنسانية داخل الجامعة، لاعتماده على مبدأ مشاركة الأفراد (المديرين) بكافة المستويات الإدارية بالتنظيم في إعداد وتكوين الموازنة.

6- يتوافر لدى الوزارات اليمنية المتطلبات المؤسسة لإعداد الموازنة الصفريّة، إذ يتوافر فيها نظام رقابة داخلية على الإنفاق، كما أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة فيها ملائمة لإعداد الموازنة الصفريّة وأهداف الوحدات الإدارية واضحة بدقة، وأن الإدارة العليا تتقل للإدارات الدنيا الأهداف والأغراض لكل فترة موازنة وتفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات بدرجة متوسطة إلا أن كل هذه المتطلبات لا تأخذ بعين الاعتبار ولا يستفاد منها في العمل وذلك نظراً للفساد الإداري المتفشي داخل الوزارات ولا يطبق مبدأ الثواب والعقاب وبالتالي لا توجد الرغبة في التجديد والتحسين.

7- يتطلب تطبيق نظام الموازنة الصفريّة في الجامعة أعباء ومجهودات إضافية من الموظفين و العاملين وواضعي (معدّي) الموازنة الأمر الذي يجب أن ينعكس على التخصصات والكفاءات العلمية والعملية والخبرات اللازمة التي يجب أن تتوفر في هؤلاء الموظفين.

8- توافق التنظيم الإداري للجامعة بما يتفق مع متطلبات نظام الموازنة الصفريّة، حيث يتوقف نجاح تطبيق نظام الموازنة الصفريّة على مدى تدخل عنصري التنظيم والتنسيق بين الاختصاصات. وينصب هذا على الهيكل التنظيمي للجامعة، ومستويات الإدارة بها، مع بيان خطوط السلطة في كل مستوى، واختصاصات كل فرع، بما يحقق الأغراض الجوهرية التي

أنشئت من أجلها الجامعة، بالإضافة إلى إيضاح سلطة الرئاسة والأشراف وتسلسل المسؤوليات وتدرج السلطة، كل هذا مدعماً بالنظم والقرارات واللوائح.

9- إن نظام الموازنة التقليدية يركز فقط على الإنفاق دون التركيز على ترشيد هذا الإنفاق وخاصة في زمن تنذر فيه الموارد مما يجعل هذا النظام التقليدي لإعداد الموازنة غير قادر على تلبية كافة متطلبات التنمية الاقتصادية.

التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج يمكن استخلاص التوصيات التالية من وجهة نظر الباحثة:

1- لابد من التغيير الجذري في كثير من الأمور بما يتناسب ومتطلبات العصر الحديث الذي يتسم بالسرعة والعولمة والتكنولوجيا وبما يتواءم مع الموازنة الصفرية. ومن هذه الأمور (القوانين واللوائح والنظم المحاسبية والأساليب المستخدمة والرؤى المستقبلية وقوانين إعداد الموازنة وأدلتها وقاعدة المشاركة في إعداد الموازنة من حيث مشاركة جميع المختصين في الإعداد أو الهياكل التنظيمية إن كانت لا تتفق مع قواعد إعداد الموازنة الصفرية وغير ذلك).

2- ضرورة تطبيق نظام الموازنة الصفرية في القطاع الحكومي اليمني لما في هذا النظام من مزايا عديدة تساعد على التطور والنهوض بالبلد إلى الأفضل.

3- لتطبيق نظام الموازنة الصفرية بسهولة وسرعة لابد من الدولة الاهتمام بما يأتي:

- تأهيل الطاقم الإداري (وكل من يساهم في إعداد الموازنة أو تنفيذها) بدورات تدريبية مكثفة في كيفية تطبيق نظام الموازنة الصفرية.
- توفير نظام معلومات متكامل (إداري ومالي) يوفر أدق التفاصيل عن الأداء الخاص بكل نشاط، مما يساعد على سهولة الإعداد للموازنة الصفرية.
- ضرورة مشاركة رؤساء الأقسام في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطتهم ومشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد تقديرات الموازنة.
- تحديد مفهوم وطبيعة وحدات القرار وتطويرها لأنها أساس إعداد نظام الموازنة الصفرية.

4- تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الموازنة الصفرية في الوزارات اليمنية والمتمثلة في

ارتفاع تكاليف تطبيقه في بعض الوزارات والحاجة إلى كميات كبيرة من المعلومات التي قد

تعطل عملية تحليل السياسة العامة.

5- استكمال توفير متطلبات تطبيق نظام الموازنة الصفرية ورفع درجة جاهزيتها من خلال تطوير

نظام يربط بين التكاليف والعائد وتأهيل الأطر في وحدات تكنولوجيا المعلومات في إعداد

الموازنات وأن تكون الإدارة العليا على علم بكل أمور التنظيم، والقرار في التنظيم وتسهيل فصل

وتحديد القرار، وتوضيح الأولويات التي يتم تخصيص الموارد وفقها وجعل عملية تخطيط

أولويات البرامج وأنشطتها أكثر مرونة وتوفير الوقت والجهد للإدارة العليا اللازمين لوضع

موازناتها وتقييمها.

6- الاستفادة من خبرات الدول الأخرى التي نجحت في تطبيق أسلوب نظام الموازنة الصفرية من

خلال حضور الندوات العلمية وعقد المؤتمرات الخاصة بالموازنة الصفرية.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أولاً: الكتب السماوية:

القرآن الكريم: سورة يوسف، الآيات (43)، (47)، (49)، (55).

ثانياً: الكتب العلمية:

1. أحمد، عبد الله عبد السلام، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000م.

2. أحمر، إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2003م.

3. الاديمي، منصور ياسين وآخرون، المحاسبة الحكومية والقومية، مركز الأمين للنشر، صنعاء، 2005م.

4. إسماعيل، مدحت محمد، وكراجة، عبد الحليم، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، جامعة اريد، دار الأمل، للنشر والتوزيع، 1989م.

5. البطريق، أحمد يونس، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، الدار الجامعية، 1986م.

6. حجازي، محمد احمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، عمان، 1997م.

7. حجازي، محمد، المحاسبة الإدارية : الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1998م.

8. حنان، رضوان حلوة، وآخرون، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997م.

9. الحوثرى، عبد القادر احمد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها المركزية والمحلية، دار جامعة عدن للطباعة والنشر، 2006م.
10. راضي، محمد سامي، وحجازي، وجدي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2001م.
11. السروري، عبدا لوكيل إسماعيل، نشأة جامعة عدن وتطورها، دار جامعة عدن للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2006م.
12. سلطان، سلطان، وعبد الفتاح، وصفي، وأبو المكارم، حسن، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى مع عرض وتحليل النظام السعودي، دار المريخ للنشر، 1990م.
13. الشرع، مجيد، وسفيان، سليمان، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابة، 2002م.
14. شكري، فهمي محمود، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1990م.
15. عبد الحي ، مرعي، والفيومي، محمد، المحاسبة الحكومية و القومية، بيروت، الدار الجامعية، 1990م.
16. عبد العال، احمد رجب، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995م.
17. قطب، إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، القاهرة، الطبعة الثالثة، المطبعة المصرية العامة للكتاب، 1987م.
18. اللوزي، سليمان وآخرون، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997م.

19. مبارك، صلاح، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية، 1993م.
20. مرار، فيصل فخري، العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 1995م.
21. المهاني، خالد محمد، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2012م.
22. المهاني، محمد خالد وآخرون، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2005م - 2006م.
23. المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر 2008م.
24. المهاني، محمد خالد، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 1994م.
25. المهاني، محمد خالد، وميالة، بطرس، والخطيب، خالد شحادة، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2011م - 2012م.
26. نور، احمد، ومحرم، زينات محمد، وشحاتة السيد، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م.
27. هالي، محمد، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002م.
28. لارسن، جوف، موسش - ف - المحاسبة المتقدمة (الجزء الثاني) تعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مراجعة كمال الدين السعيد، تقديم سلطان الحمد السلطان، السعودية، الرياض، دار المريخ، 1992م.

ثالثاً: الرسائل والأطروحات الجامعية: العلمية:

- 1- الخياط، أسامة محمد، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق 2003م.
- 2- الشيخ عيد، إبراهيم محمد سليمان، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م.
- 3- خولاني، منار عبد الستار، الموازنة الصفريّة وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية، حالة تطبيقية (محافظة ريف دمشق)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2001م.
- 4- سعيد، خليل إبراهيم محمد، الموازنات كأدوات تخطيط ورقابة في الجامعات اليمنية، الواقع واتجاهات التطور، رسالة دكتوراه، 2007م، جامعة الخرطوم، السودان.
- 5- شلح، فؤاد محمد محمود، مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفريّة في بلديات قطاع غزة، دراسة تطبيقية على بلدية غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009م.
- 6- محمد، خليل إبراهيم، تقدير اثر مصادر تمويل موازنات الجامعات الحكومية في مساعدتها على تحقيق أهدافها، دراسة تحليلية، حالة جامعة عدن، رسالة ماجستير، 2001م، الجمهورية اليمنية.

رابعاً: الدوريات والمجلات العلمية المحكمة:

- 1- الشرايري، جمال عادل، والراحلة، محمد ياسين، إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (25)، العدد الأول، 2009م.
- 2- المرسي، السيد متولي، التطوير المحاسبي للموازنة العامة، قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم، المجلة العربية للإدارة، عمان، 1987م.

3- المهاني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة في سورية الواقع والآفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الأول، 2000م.

4- المهاني، محمد خالد، وسلوم، حسن عبد الكريم، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ، دراسة تحليلية للموازنة العراقية، 2005-2007م، الجامعة المستنصرية، بغداد.

5- حلس، سالم، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، المجلد الرابع عشر، غزة، فلسطين، 2005م.

6- دليل اللقاء التدريبي، أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ودور الجهاز الأعلى للرقابة في ذلك، بالتعاون مع المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بيروت، لبنان، 2009م.

7- دهمش، نعيم، الموازنة الصفريّة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981م.

8- شكري، فهمي محمود، التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم، المجلة العربية للإدارة، المجلد الأول، العدد الأول، 1987م.

9- عبد الخالق، أنور، الأساس الصفري للموازنة العامة، المجلة العربية للإدارة، عمان، العدد الرابع، 1979م.

10- عبد الخالق، أنور، وباعيسى، محمود، استخدام نظام الأساس الصفري في إعداد الموازنات التخطيطية بمنشآت الأعمال، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، الرياض، المجلد الرابع، 1991م.

11- غالي، نرمين طلعت، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري

وتطبيق نظم الجودة الشاملة، مجلد البحوث المالية، المجلد الأول، 2007م.

12- قلعاي، غسان، موازنة البرامج والأداء، مجلة الشؤون العامة، العدد التاسع والعشرون، إدارة

البحوث والدراسات، ديوان ولي العهد، أبو ظبي، 2004م.

13- مصطفى، عبد المنعم، والطالب، غسان، الموازنات في المؤسسات الحكومية الأردنية واقع

وأفاق، اريد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2006م.

خامساً: الدراسات والأبحاث:

1- احمدو، إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء المفهوم، الفلسفة، الأهداف، ملتقى موازنة البرامج

والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م.

2- الأمم المتحدة: الموازنات الحكومية في الدول النامية، ترجمة إدارة البحوث والدراسات، المنظمة

العربية للعلوم الإدارية، عمان 1987م.

3- البدور، جمال، منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات، ملتقى موازنة البرامج

والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م.

4- المحمود، عبد المنعم صالح مصطفى، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير

الهادفة للربح في الأردن، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2005م.

5- المهاني، محمد خالد، المحاسبة الحكومية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث

ودراسات، 2009م.

6- خيرى، محمد محمود، دراسة تحليلية لمفهوم وأسلوب الموازنة الصفية مع الإشارة إلى مدى

إمكانية التطبيق في الشركات الكويتية، دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد (27)، 1981م.

7- عبد الحميد، ليلي، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية، دمشق، 2004م.

8- ميالة، بطرس، إمكانية استخدام نظام الموازنة الصفريّة كبديل عن موازنة البنود والرقابة في إعداد الموازنة العامة ومعوقاته، (دراسة ميدانية في سورية)، جامعة إربد الأهلية، 2004م.

9- هلال، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، الموازنة الصفريّة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2010م.

سادساً: مقالات وبرامج تدريبية:

1- الصكبان، عبد العال، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الثاني.

2- حيدر، عبد السلام، آليات إعداد الموازنة في الجمهورية اليمنية، بحث منشور في موقع الكتروني في النت.

3- دهمش، نعيم حسين، الأساليب الحديثة في التخطيط المالي وإعداد الموازنات التحليلية (برنامج تدريبي) المركز الوطني للإدارة والتدريب، أبو ظبي، 1998م.

4- كوشك، طارق بن حسن، موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام، صحيفة عكاظ العدد (937)، 1424هـ.

سابعاً: القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات:

1- الإدارة القانونية لجامعة عدن.

2- دليل إعداد الموازنة العامة للدولة (التبويب الاقتصادي)، وزارة المالية، الجمهورية اليمنية، 2006م.

3- دليل إعداد الموازنة العامة للدولة (التبويب الوظيفي). وزارة المالية، الجمهورية اليمنية، 2008م.

4- دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة، بيروت، 1969م.

5- دليل النظام المحاسبي الحكومي، وزارة المالية، الجمهورية اليمنية. 2006م.

6- دليل جامعة عدن للعام الجامعي 2010-2011م، دار جامعة عدن للطباعة والنشر.

7- قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما، الجريدة الرسمية للجمهورية اليمنية العدد (3).

8- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006م، الجمهورية العربية السورية.

9- القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م ولائحته التنفيذية، الجريدة الرسمية للجمهورية اليمنية، العدد (7) والمعدل بالقانون رقم (50) لعام 1999م والمنشور في الجريدة الرسمية عدد (23).

10- القانون المالي رقم (8) لعام 1990م، كتاب التشريعات المالية، الجزء الأول (أ)، وزارة المالية، الجمهورية اليمنية، ديسمبر 1993م.

11- قانون الموازنة العامة رقم (53) لعام 1981م، جمهورية مصر العربية.

12- كشوفات المرتبات والأجور لموظفي جامعة عدن لعام 2013م.

13- لوائح وأنظمة جامعة عدن، المجلد الأول، اللوائح الإدارية.

- 1- A.H, Marshall, Financial Management in Local/ Government, George Allan and Unwin LTD, London,1974.
- 2- Atkinson,et,al, Management Accounting, (4 edition), Prentice hall, New York, 2004.
- 3- Axe lord, Donald, Budgeting for Modern Government Edition, New York, ST, Martins Press, 1995.
- 4- B. V. Dean and S.S, Cowen, Zero Budgeting in the Private Sector, Business Horizon, 1979.
- 5- D.N. Anderson, Zero- Base Budgeting: How to get rid of corporate crabgrass, Management Review, 1976.
- 6- Dirsmith, M.W. and S.F. Jablonsky, Zero- Base- Budgeting as a Management Technique and Political Strategy, Academy of Management Review, 1979.
- 7- Granof, Michael H, Government & not-profit Accounting ,3rd ed, John Wiley & Sons, Inc United States America, 2005.
- 8- H, Granol, Date, A, Kinzel, Zero – Base Budgeting Modest Proposal Reform,(Committeeon Operations) 1984.
- 9- Jesse, Burkheed, Government Budgeting, New York, Johnwiley Sons, 1967.
- 10- Katugampola, B, Zero – Base Budgeting, Management Accounting – London, 1977.
- 11- Matt, Hull, and others, Budgeting and Economic Development Corporation for Enterprise development, CF ED, USA, 2000.

- 12- Maurice and Rowan, Public Sector Accounting, Pitman Publishing United, London, 1984.
- 13- Peter A, Pyhrr, zero-Base- Budgeting, A Practical Management Tool for Evaluation Expenses, New York N,Y,John Wiley And Sons, 1973.
- 14- Peter A,Pyhrr, Zero- Base-Budgeting, Harvard Business Review, 1970.
- 15- R.Smith, Management Through Accounting, N. J, Prentice- Hall, Englewood, cliffs, 1962.

ثانياً: الدراسات والأبحاث: STUDIES AND RESEARCH

- 1- J.W Pattillo, Zero- Base Budgeting: A Planning Resource Allocation and Control Tool, New York, National Association Of Accountants, 1977.
- 2- Manila, Republic of the Philippines, Budget Commission, Budget Operation Manual: Bureau of Budgeting, 1957.
- 3- Michael. H. Grenaf & Dale A. Kinzel, Zero – Base. Budgeting, Modest Proposal for Feform,(committee on Government Operations) 1984.
- 4- Peter Phyr, Zero-Base Budgeting ; A practical Management tool for Evaluating Expense, New York, J. Wiley 1973. -
- 5- Pyhrr, Peter, A, The Zero- Base Approach To Government Budgeting, Public Administration Review Washington, 1977.
- 6- Richard, E, Mill, Zero – Based Budgets, The Bureaucrat, Vol, No(4) 1977.
- 7- Warren, C,S,J,M,, Reeve and P,E,Fess Accounting, Thomson South-Western,2005.

ثالثاً: ندوات ومنشورات : SEMINARS AND PUBLICATIONS

- 1- John Rehfuss, Zero – Base Budgeting, The Experience To Date, Public Personnel Management, 1977.
- 2- Ron, Kluvers an Analysis of Introducing Program Budgeting in Local Government, Public Budgeting and Finance, June 2001.
- 3- The world Bank (Republic of Yemen), Country Financial Accountability Assessment- Aide- Memoire, 2004.
- 4- Thomasi, Wheelenand J. David Hunger: Strategic Management and Business Policy, fifth Editio-Wesley publishing company, 1995.

الاحق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أخي الكريم/ أختي الكريمة: _____ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

بين أيديكم استبانته تتعلق بدراسة تهدف إلى تطوير الموازنة العامة للدولة باستخدام الأساس
الصفري (دراسة تطبيقية في جامعة عدن)، لذلك نهيب بكم أن تولوا هذه الاستبانة اهتمامكم، فمشاركتكم
ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها، علماً أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض
البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير . .

الباحثة

سميرة صالح إمامي

المحور الأول: البيانات العامة:

- اسم الجامعة الذي تعمل فيها

الرجاء وضع إشارة () على الخانة المناسبة للأسئلة التالية:

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر:

☐ من 25 إلى أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى أقل من 45 سنة
☐ من 45 إلى أقل من 50 سنة ☐ من 50 سنة فأكثر

3- المؤهل العلمي:

☐ ثانوية ☐ دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس
☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

4- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ إدارة مالية
☐ اقتصاد ☐ غير ذلك أذكرها

5- المسمى (المركز) الوظيفي:

☐ أمين عام ☐ أمين عام مساعد ☐ عميد كلية
☐ نائب عميد كلية ☐ مدير عام ☐ مدير إدارة
☐ رئيس قسم

6- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى أقل من 15 سنوات
☐ من 15 إلى أقل من 20 سنة ☐ من 20 سنة فأكثر

7- عدد الدورات التدريبية المتخصصة التي التحقت بها في مجال إعداد الموازنات:

☐ لا توجد ☐ من دورة إلى 4 دورات
☐ من 4 دورات إلى 8 دورات ☐ أكثر من ثمان دورات

8- هل سمعت بالموازنة الصفرية من قبل؟

نعم ☐ لا ☐

9- إذا كانت الإجابة نعم هل لديكم معرفة باستخدام الموازنة الصفرية؟

نعم بنسبة أقل من 30% ☐

نعم بنسبة من 30% إلى أقل من 60%

نعم بنسبة أكبر من 60%

10- إذا كان لديكم أي مقترحات أخرى لتفعيل هذا البحث فضلاً أذكرها:

[illegible]

المحور الثاني: فيما يلي قائمة من الفقرات تتناول تقييم الوضع الحالي لنظام الموازنة التقليدية وإجراءاته. يرجى وضع إشارة () تحت إحدى الدرجات الخمسة التي توافق رأيك أمام كل فقرة من الفقرات

التالية.

أولاً: إجراءات الإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة التقليدية.

م	الفقرة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جداً
1	يتم استخدام نظام محاسبي جيد يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات التقليدية.					
2	تتناول التوجيهات المركزية الخاصة بإعداد الموازنة التقليدية جميع أوجه النشاط في الجامعة.					
3	تتيح الإرشادات الخاصة بإعداد الموازنة التقليدية المرونة الكافية لوضع تقديرات مناسبة لأوجه النشاط المختلفة.					
4	يركز الأسلوب التقليدي المتبع حالياً في إعداد الموازنة التقليدية على أهداف الجامعة وأنشطتها.					
5	تستخدم برامج محوسبة لإعداد الموازنات التقليدية وذلك لتوفير الوقت والجهد المبذول.					
6	تهتم الإدارة العليا بتنمية قدرات ومهارات الإداريين من خلال مشاركتهم في عمليات التخطيط والإعداد والتحضير والمناقشة للموازنة.					
7	تتجاوب الجهات المختصة باعتماد الموازنة مع المستجدات في الأنشطة عند مناقشة الموازنة واعتمادها.					
8	تتسم السياسات والإجراءات المعتمدة في إعداد الموازنة ومناقشتها بالوضوح التام، ولا يشوبها الغموض.					
9	تحظى الأنشطة المساندة (إدارية، فنية، خدماتية) بمكانة موازية لأهميتها أثناء إعداد ومناقشة الموازنة التقليدية.					

ثانياً: إجراءات التنفيذ والرقابة على الموازنة التقليدية.

م	الفقرة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جداً
1	إن إجراءات وقواعد تنفيذ الموازنة تمنح الإدارة حرية التصرف في الأموال المخصصة لها.					
2	تتصف إجراءات تنفيذ الموازنة بالسهولة والسريعة.					
3	تتسم الضوابط والقواعد والإجراءات الخاصة بعملية التنفيذ والرقابة عليها بالمرونة والملائمة.					
4	تستخدم إدارة الجامعة الموازنة كوسيلة رقابية على كافة أنشطتها.					
5	تتميز الدورة المستندية لعملية الإنفاق بقصر الفترة الزمنية لإنجازها.					
6	توفر إجراءات الصرف مناخاً مناسباً يخدم عملية الرقابة الداخلية.					
7	يركز الأسلوب التقليدي المتبع حالياً في إعداد الموازنة على تفاصيل تخدم عملية الرقابة الداخلية أكثر من التركيز على الأداء.					
8	يعد الإبقاء على الرقابة المسبقة لوزارة المالية على بنود الموازنة في إدارة عمليات الإنفاق أمراً ضرورياً جداً.					
9	يتصف أسلوب الرقابة على الموازنة الحالي بقدر عالي من الضوابط المعيارية في تقويم وقياس نتائج الأعمال لجميع البرامج والأنشطة الجامعية .					
10	تسهل مركزية تنفيذ الموازنة إجراءات الإنفاق وتحقق كفاءة ومرونة الأداء.					
11	تتوفر للإدارة الحرية الكافية في زيادة أو تخفيض وإعادة تخفيض ما يتقرر لها من اعتمادات خلال العام.					

ثالثاً: العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الموازنة التقليدية.

م	الفقرة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جداً
1	لا تركز الموازنة التقليدية على المدخلات بنفس مستوى التركيز على النتائج.					
2	أصبحت الزيادة التدريجية للمخصصات عرفاً يتم اللجوء إليه في كل عام.					
3	يؤدي عدم وضوح الأهداف في الموازنة التقليدية إلى تركيز الإدارة على حجم المخصصات فقط.					
4	إذا كان هناك أهداف للجامعة فإن الموازنة التقليدية لا تستطيع الإفصاح عن هذه الأهداف.					
5	لا توفر الموازنة التقليدية مناخاً مناسباً لوضع برامج جديدة وتنفيذها.					
6	يُعد عمل الموازنة بالأسلوب التقليدي (الحالي) عمل روتيني بسيط لا يحتاج إلى المهارات الفنية الدقيقة.					
7	يرتكز دور الإدارة في إعداد الموازنة على رفض بعض المخصصات أو إضافة بنود جديدة.					
8	تعمل الإدارة على ربط أهداف العاملين مع أهدافها عند إعداد الموازنة من أجل ضمان تحقيق الأهداف العامة.					
9	تعتقد الإدارة إن إعداد وتطبيق الموازنة التقليدية يساعد في الحصول على الدعم من الجهات الخارجية.					
10	تستخدم الموازنة التقليدية من قبل الإدارة لإغراض اتخاذ القرار والرقابة.					

المحور الثالث: نظام الموازنة الصفرية يعمل على تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بنظام الموازنة التقليدية.

الرجاء بيان ما إذا كانت المتغيرات التالية تعمل على تخصيص الأموال بصورة أكثر كفاءة وفعالية ؟
بوضع علامة () تحت إحدى الدرجات الخمسة التي توافق رأيك أمام كل فقرة من الفقرات التالية.

م	الفقرة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جد
1	ترشيد الإنفاق على الأنشطة القائمة.					
2	تخصيص الموارد بصورة فعّالة.					
3	توزيع الاعتمادات للأنشطة المرتفعة الكفاءة والفاعلية بدلاً من الأنشطة المنخفضة الكفاءة والفاعلية.					
4	المفاضلة بين الأنشطة ومستويات الجهد لكل نشاط.					
5	مساعدة الإدارة على إيجاد الطرق الفاعلة لتحسين العمليات.					
6	إلغاء الأنشطة ذات الأهمية المتدنية واستبدالها بأنشطة أكثر أهمية.					
7	توجيه الأموال إلى أنشطة جديدة تلبي مختلف الاحتياجات.					
8	توفير الحوافز للموظفين من خلال تشجيعهم على المبادرة والمسؤولية في صنع القرار.					
9	العمل على زيادة الاتصال والتنسيق داخل المنظمة.					

أسماء محكمي الاستبانة

م	الاسم	التخصص
1	أستاذ. بروفيسور. أحمد مهدي فضيل عميد كلية العلوم الإدارية	إحصاء
2	أستاذ. بدر عبيد	إحصاء
3	أستاذ. خليل إبراهيم محمد أمين عام جامعة عدن	محاسبة
4	أستاذ. منصور ياسين الأديمي جامعة صنعاء	محاسبة
5	أستاذ. فؤاد راشد	إدارة
6	أستاذ. سعيد عوض الرطيل	إدارة

Abstract

Developing states general budget using zero based budget system

Application study at Aden University

Study summary

The application of the state general budget of items budget system (traditional budget) does not make them able to keep up with the constant increase in funding due to the dynamic increase in spending. Which requires the development of the state budget system in Yemen, taking advantage of modern systems in this area, of which zero-based budget system is one of the most important, to achieve control and ensure efficiency and effectiveness of government performance, and a way to be able to achieve financial and administrative reforms adopted by Yemen.

Study problem lies in the incapability of the general budget system in Yemen to ensure the optimal use and protection of public funds, especially in light of the increasing rates of spending and the scarcity of resources available to meet them. Which requires the search for methods to develop it to make them work to raise the efficiency and effectiveness of government performance to ensure optimum utilization of public resources, and the fact that the zero method is one of the developed scientific methods in the preparation of the general state budget, it requires knowledge of this role and its ability to raise the efficiency of government performance in the Republic of Yemen . Study aims to rationalize spending on existing activities in the ministries sector of Yemen, as well as channeling funds to new activities through the possibility of using the zero budget system in the preparation of planning budgets in the Republic of Yemen, and to take advantage of recent trends in this area, after the study and analysis of the preparation of the budget in accordance with the traditional system. Researcher adopted two approaches in this study: descriptive analytical method, and stability of the field and applications one, also relied in the process of collecting of data primary sources (questionnaire and personal interview) as well as secondary sources (formal and Statione).

The study contains three hypotheses, as follows:

- 1 - The general budget system in all its stages has no shortcomings in ensuring the optimal use of public funds at all levels.
- 2 - There are no statistically significant differences between the views of the study members sample attributed to the personal characteristics of the respondents represented in (qualification, scientific specialization, career center, years of experience, the number of specialized training courses in the area of the

budget) on the evaluation of the current status of budgets system of public universities and its procedures at all levels.

3 - Implementation of zero-based budget system in Yemen does not lead to allocate funds more efficiently and effectively.

The most important findings of the study indicates that the system of the state budget is beset by shortcomings in ensuring the optimal use of public funds at all levels, and there are influential factors on the effectiveness of the budget system in Yemen, there are no statistically significant differences between the trends of the views of members of the sample of the study on the evaluation of the current status of the traditional budget system and its procedures. The zero-based budget system in Yemen leads to the allocation of funds more efficiently and effectively. In light of these findings main recommendations can be drawn that there should be the need to implement the budget system zero in the government sector of Yemen, because this system has many advantages which help to develop and promote the country to the best of radical change in a lot of things, commensurate with the requirements of the modern era which is characterized by speed and globalization and technology, in line with the zero-based budget.