

مراحل تطور الشكل القانوني للموازنة العامة للدولة

أ.م. د عباس مفرج فحل

dr.abbasmfrg63@uoanbar.edu.iq

كلية القانون والعلوم السياسية/ جامعة الانبار

Development Stages of the Legal form for the General Budget
of State

Assist. Prof. Dr. Abbas Mfrg Fahf

College of Law and Political sciences/ university of Anbar

Lecturer. Dr. Wathiq Abdul Karim Hammoud

المستخلص

خلال القرن الماضي تطور قانون الموازنة العامة للدولة بسبب التطورات والتقدم التكنولوجي بكافة المجالات مما أدى الى التطور في المجالات المتعددة منها التخطيط الذي يسبق اعداد قانون الموازنة العامة وأن يكون متماشيا مع المرحلة الاولى واعتباره من قانون الموازنة، وتحديد المسؤولية لكل مراحل الموازنة بحيث يكون هناك وحدة قراره وبرامجه تكون محور لقانون الموازنة، بالإضافة الى تحسين انظمة المحاسبة الحكومية بحيث تضع جداول للنفقات والواردات بحيث توفر نتائج قيمة عن عمل الادارات والبرامج والانشطة التي تؤديها ووضع اسلوب قياس متطور لأعداد ومتابعة ورقابة وتنفيذ قانون الموازنة ومن ثم تحسين التقارير شكلا ومحتويات والتوقيت ليكون عمل المستخدمين عليه افضل وفعال. ويتضمن بحثنا هذا التغييرات المهمة الاساسية لمراحل قانون الموازنة والتي تمثل تطورات جذرية لقانون الموازنة العامة والتي هي موازنة البنود والرقابة (الموازنة التقليدية)، موازنة البرامج والأداء، موازنة التخطيط والبرمجة واخيرا موازنة الاساس الصفري. الكلمات المفتاحية: موازنة، الدولة، الشكل

Abstract

During the past century, the state budget law has been developed due to technological developments and progress in all fields, which led to development in several fields.

Planning is the first that precedes the preparation of the general budget law or is in line parallel with the initial stage which is considered as a part of the budget law to determine the responsibility for all stages of the budget so that there is a decision-making unit and programs that represents the core line of the budget law. In addition to improving government accounting systems so that they set schedules for expenditures and imports so as to provide value results on the work of the departments, programs and activities that they perform. The development of an advanced measurement method for the preparation, follow-up, control and implementation of the budget law, and then improving the reports in form, contents and timing so that the users' work on it is better and effective. This study includes the basic important changes to the stages of the budget law, which represent radical developments in the general budget law, which is the budget items and control (traditional budget), the program and performance budget, the planning and programming budget, and finally the zero-base budget.. **Keywords:** balancing state shape

المقدمة

تعد الموازنة التقليدية الشكل الاول الذي عرفت منه الموازنات ولازال العالم بأغلبيته يطبقها ولها ميزات منها السهولة والبساطة في الاعداد والتنفيذ وايضا في رقابتها اضافة الى معرفتها ببساطة من غير المختصين بقانون الموازنة بحيث تبنى على جداول للنفقات والواردات في ابوابها الرئيسية حتى يمكن معرفة عناصرها التفصيلية للنفقات ومصادر الإيرادات . والمهم في هذا النوع من الموازنة هو تنفيذ الرقابة سواء كانت القانونية او المالية على النفقات والمدخلات وهو ما تم تنفيذه مع المناخ السائد في القرن التاسع عشر كسهولة الهيكلية الاجتماعية والاقتصادية للدولة وتحديد دور الحكومة في السيادة والدفاع والقضاء والامن والوظائف البسيطة مما يتفق وحجم الافراد والمشاريع الخاصة على القيام بها بما يتلاءم مع الاقتصاد الحر الذي كان من رواده

الاولائل (ادم سمث) ومن بعده المدعين بالاقتصاد التقليدي^(١)، وقد كان اهم اهداف الحكومات آنذاك التركيز على توازن الموازنة أي التوازن بين موارد الدولة ونفقاتها للابتعاد عن الأثار المضرة اذا ما حصل عجز فيها، وكذلك تركز الموازنة التقليدية على توفير البضاعة والخدمة التي تحتاجها قطاعات الحكومة في تنفيذ اعمالها وتلتزم هذه القطاعات فقط بعدم تجاوز حدود الاعتمادات المحددة لها دون ان تأخذ بالحسبان واردات هذه القطاعات أي انها تهتم بالمدخلات وتتجاهل مخرجات هذه الوحدات من سلع او ما تقدمه من خدمات والوسيلة التي تمت بها، وقد أدى التقدم الذي حدث في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والتطور في دور الحكومات وإدراكها لمسئولياتها الاجتماعية تجاه أفراد ومؤسسات الدولة إلى أن أصبحت الموازنة التقليدية لا تتلاءم مع هذه التطورات والأحداث، لذلك تم توجيه الانتقادات للموازنة التقليدية^(٢) بأنها تهتم فقط بالجوانب المالية، وخاصة الرقابة والتحقيق على مصداقية ونزاهة العاملين على الاجراءات المالية. فضلاً عن عدم كفاية البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة الحكومية في اداء اعمالها وخاصة في التخطيط والاداء. من جهة ثانية ليس لها القدرة على تشخيص السلبيات ووضع الحلول الاساسية لرسم المسار الاقتصادي والاجتماعي، وعدم القابلية على التكيف مع المتغيرات التي تمر بها في هذا العصر. من جهة ثالثة أنها تهتم بالمدخلات دون المخرجات والربط بينهما وبذلك يؤدي الى عدم معرفة استخدام الموارد الاقتصادية، وعدم الربط بين مخرجات الوحدات واهدافها. ومن جهة رابعة وبالنظر لتوزيع الموارد على القطاعات المختلفة والكثيرة فأنها أي الموازنة التقليدية لا يمكنها اداء المتابعة بصورة صحيحة على تنفيذ البرامج والانشطة الحكومية. ونتيجة لقصور هذه الموازنة ولما وجه لها من انتقادات فقد شهد شكل الموازنة العامة للدولة خلال القرن الماضي تطوراً ملحوظاً بحيث مر بمراحل عديدة مرتبطة بمراحل التغيرات الاجتماعية والاقتصادية، وقد ركز هذا التطور على الجوانب التخطيطية

(١) خولاني، منار الموازنة الصفرية وامكانية تطبيقها في الوحدات الادارية المحلية في سوريا، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠١، ص ١٠-١١.

(٢) د. يونس احمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة، ١٩٨٥، ص ١١٨.

والقرارية التي تسبق اعداد قانون الموازنة وكذلك تم التركيز على جوانب المسؤولية في مختلف مراحل الموازنة، بالإضافة الى التطور في نظام المحاسبة الحكومي وتوفير البيانات والمعلومات والتطور في اساليب القياس والمتابعة والرقابة على تنفيذهم وهذا ما سيرضه الباحث في بحثه.

اهمية البحث: ان مراحل قانون الموازنة العامة له اهمية كبيره في بناء الثقة بين المواطن والحكومة وتتجلى هذه الاهمية من خلال التطرق في بحثنا الاتصال بمصلحة الدولة من جهة وبحقوق الاشخاص من جهة اخرى مما يجعله أداة لخلق التوازن بين مصلحتين متكاملتين احدهما عامة والاخرى خاصة، اذ يطرح البحث صورته فيما يخص تطبيق قانون الموازنة العامة وتأثيرها اثناء التنفيذ والاداء وكذلك وجه الإشكاليات المتمثلة في متطلبات تطبيق قانون الموازنة والحاجة الى نقلة نوعية تتمثل في بناء ادارات مواكبة للتطور التكنولوجي والقضاء على حلقات الروتين واساليب العمل التقليدي المتوارث والوقوف امام التحديات جميعها التي تقاوم التغيير، فضلا عن مواجهة جميع الاشكاليات بعد الاخذ بتطبيق قانون الموازنة المتطور وبيان اهمية هذا التطور في مراحل قانون الموازنة وبيان الفوائد التي يقدمها هذا التطور ومن ثم تشخيص التحديات التي يواجهها اثناء معالجة مشاكل قانون الموازنة التقليدية.

مشكلة البحث: بالنسبة الى الاشكالية الرئيسية التي يتم معالجتها في هذا البحث هو كون مراحل التطور في قانون الموازنة العامة يتصل في التطور بالوحدات الحكومية تطورا واضحا، وبالتطور المتسارع الذي يشهده عالمنا اليوم ومن اجل الاحاطة والاجابة على الاشكاليات لابد من التطرق الى معالجة عده تساؤلات تتمحور حول التطور الذي لحق الشكل القانوني للموازنة التقليدية وكما يلي :

١- ما هو شكل موازنة البرامج والاداء ؟ وما هي مزايا تطبيق هكذا موازنة ؟ وما

هي مشكلات تطبيقها ؟

٢- ما هو شكل موازنة التخطيط والبرمجة ؟ وما هي مقومات هذه الموازنة ؟ وما

هو تقييمها ؟

٣- ما هو شكل الموازنة الصفرية؟ وما هي مراحل اعداد هذه الموازنة؟ وما هي المزايا والصعوبات في تطبيقها؟

هيكلية البحث: بهدف تحقيق اهداف الدراسة واهميتها سنقسم الدراسة الى مقدمة وثلاث مطالب وخاتمة، نتناول بالمطلب الاول عرضا عن موازنة البرامج والاداء وفي المطلب الثاني نعرض موازنة التخطيط والبرمجة و في الثالث نتناول الموازنة الصفرية.

المطلب الاول

موازنة البرامج والأداء

Programs & Performance Budget

اشتركت عدة عوامل في اظهار جوانب القصور التي تم عرضها في موازنة البنود والرقابة وبيان الحاجة المهمة في تطوير شكل الموازنة العامة للدولة، ومن اهم هذه العوامل هو ما ترتب على الكساد العالمي الكبير في سنة ١٩٢٩ من تغيرات بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية^(١) واعتماد الاسلوب الكنيزي الذي يقضي بتدخل الدولة في الحفاظ وترشيد الايرادات الاقتصادية واستخدامها في مجال الانتاج المختلف والتدخل في الادخار والاستثمار والعمالة واول من سار بهذا الانجاز هو الرئيس الامريكي روزفلت فيما طبقه من برامج المعروفة **New Deal** ثم انتقل تيار موازنة الاداء الى اليابان ومصر واصدرت الامم المتحدة كتيباً عن موازنة البرامج والاداء في سنة ١٩٥٦، بالإضافة الى ذلك كان للتطور في المجال الاداري والسلوكي واتخاذ القرارات والتقدم في علوم الرياضيات والاحصاء له النتائج المميزة في مجال قانون الموازنة خاصة والرقابة والتخطيط والتقييم في القطاعات الادارية العامة^(٢) .

وبرزت فكرة موازنة البرامج والأداء تحصيل حاصل من جهود المتخصصين في الولايات المتحدة الأمريكية في هذا المجال، وأول هذه اللجان التي شكلت ونادت بتطبيق موازنة البرامج والاداء عرفت باسم **Howver Commission** .

(١) المهاني، محمد خالد-الخطيب، خالد شحادة-ميلة، بطرس، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠، ص٣٧٩.

(٢) Granof, michael H, Government & not-for-profit Accounting "3d ed., Jojn Wiley & Sons, United Stated America, 2005.p.201-202.

الفرع الاول

مفهوم موازنة البرامج والأداء

بالرغم من تعدد مفاهيم موازنة البرامج والاداء لكن بين هذه المفاهيم هو التركيز على ما تقوم به الوحدات من اعمال ونشاطات وليس على عناصر الاستخدامات المختلفة من سلع وخدمات كما هو الحال في الموازنات التقليدية، وكذلك هذا النوع من قانون الموازنة المتطورة (البرامج والاداء) يركز على التنسيق بين البرنامج في قطاعات الحكومة والاهداف العامة للدولة ويتم ذلك من خلال تقسيم الموازنة العامة للدولة الى موازنات مصغرة او متفرعة حسب الوزارات والهيئات ثم تقسم ايضا الى اقسام رئيسية وفرعية حسب الوحدات الادارية التي تكون اصغر حجما⁽¹⁾.

نستنتج من ذلك ان هذه الموازنة (البرامج والاداء) تبنى من خلال تبويبها بموجب برامج ووحدات الاداء او المسؤولية على اعتبار انه التبويب الرئيس على ان تستخدم تبويبات فرعية اخرى كالتبويب النوعي.

وبذلك يمكننا ايجاز تحديد الخطوات بأعداد هذه الموازنة (البرامج والأداء) فيما يلي:
1- تحديد ما مطلوب من اموال لتحقيق اهداف قصيرة الامد او طويلة على ان يتم التنسيق بين تلك الاهداف.

2- تثبيت ما مطلوب من نشاطات وبرمجتها من اجل تحقيق الاهداف المرجوة.

3- تثبيت وتعيين ما مطلوب من وحدات اداء لكل نشاط وبرنامج.

4- معرفة تفاصيل التكاليف لكل برنامج وتحديده.

5- تثبيت جداول الكميات والنوعيات لمل تحتاجه البرامج والنشاطات المحددة بالموازنة.

6- تعيين مراكز المسؤولية التي تقوم بتنفيذ النشاطات والبرامج.

7- تثبيت منابع التمويل لهذه الموازنة.

8- ان نضع الاولويات والبرنامج الزمني لكل نشاط في التنفيذ.

(¹) Harold, Hovey, The Planning-Programming-Budgeting Approach to Government Decision-Making, New York . Praeger , 1970, P. 79.

وبالنسبة للفرق بين البرامج والاداء فإنه يلاحظ على نظامي موازنة البرامج والاداء على انهما يمثلان موازنة واحدة ويلاحظ على انهما يمثلان موازنتين منفصلتين، الا ان المعروف عن موازنة الاداء هي لأصغر وحدة ادارية وبالمقابل تتكون موازنة البرامج من موازونات اداء اصغر الوحدات^(١) وفيما بينهما برامج، اضافة الى ذلك يميز بينهما على اعتبار ان موازنة البرامج اداة تخطيطية بينما تعد موازنة الاداء اداة رقابية على اساس ان الرقابة تحتاج التخطيط المسبق الذي يمثل عنصرا لازما للرقابة^(٢).

ويمكن لنا ان نفرق بين موازنة البرامج وموازنة الاداء على اساس المحاور التالية:

- ١- من حيث الارتباط يكون ارتباط موازنة البرامج على اعلى مستوى اداري من الذي ترتبط به موازنة الاداء، التي يكون ارتباطها بالعموم بالمستويات التنفيذية الدنيا وهذا يعني ان البرنامج يضم مجموعة من وحدات الاداء.
- ٢- من حيث عامل الزمن، ارتباط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما موازنة الاداء تقاس بما تم سابقا انجازه وتقييمه.
- ٣- كيفية اولوية الاعداد، تعد موازنة البرامج قبل اعداد موازنة الاداء كون موازنة البرامج هي مقياس الاداء.

الفرع الثاني

تبويب موازنة البرامج والاداء

يكون تبويب نظام موازنة البرامج والاداء متدرج وهرمي يبدأ بالوظائف ثم البرامج وينتهي بالأنشطة ووحدات الاداء، بحيث يمثل المستوى الاول الوظائف الرئيسية (الاساسية) للدولة مثل وظائف (الدفاع، الخدمات الاجتماعية، الاقتصادية...)، وبعدها تقسم الوظائف الرئيسية الى فرعية بحيث تبويب الوظائف العامة الى (الامن، العدالة، الخارجية، المالية...) وتبويب الوظائف الاقتصادية الى (كهرباء، ماء، مواصلات،

(١) د. مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٩٩، ص ٦٦٨.

(٢) العشموي، محمد عبد الفتاح، "المدخل المعاصر للإدارة المالية العامة من منظور الموازونات" ملتقى الاتجاهات الحديثة في الادارة المالية العامة، تونس، ٢٠٠٧، ص ٤٧-٤٩.

صناعة، التجارة، الزراعة...) ⁽¹⁾، اما المستوى الثاني يكون تبويبه بالبرامج او الاعمال الرئيسية ومن ثم يقسم الى برامج فرعية مفصلة حسب التقسيم الجغرافي وما مطلوب من اعمال وطبيعة المستفيدين من الخدمة، ويكون ارتباطه بالهيكل التنظيمي للدولة على مستوى المديرية او المصلحة على سبيل المثال تبويب وظيفة الصحة حسب المديرية او المحافظة وعلى اساس نوع العمل وعلى اساس المستفيدين ⁽²⁾.

ويتعلق المستوى الثالث من التبويب الرئيس او فرعي الى حزمة من النشاطات المتجانسة والتميزة ⁽³⁾ التي تشترك بإنجاز البرنامج الذي اخيرا يحقق الهدف او الوظيفة الاساسية، ثم تبويب هذه الانشطة الى وحدات الاداء وبموجبها تقييم الوحدات الادارية والبرامج، ويمكن ان نسجل الملاحظات التالية على هذا التبويب:

١- وجود تبويبات مضافة اخرى فرعية للتبويب الاساسي وبالأخص التبويبات الفرعية حسب النفقة او الايراد.

٢- تزايد النقاش والملاحظات في معالجة استخدامات الادارة العامة او الادارة المعاونة، حيث يرى البعض توزيع الاستخدامات بين الادارة العامة والمعاونة على البرامج والانشطة، في حين ان الراي الاخر هو استقلال الادارة العامة عن الادارات المعاونة في البرامج، وأرى اعتبار الراي الاخير هو الافضل لصعوبة توزيع الاستخدامات على الادارة العامة والمعاونة والرغبة في قياس الكفاءة في اداء نشاط لإدارة العامة والادارة المعاونة كلاً على حدة.

الفرع الثالث

تقويم موازنة البرامج والاداء

لتقييم أي نظام يفترض ملاحظة الجوانب الايجابية وبالوقت نفسه ملاحظة السلبيات التي تواكب هذا النظام.

(1) Leone hay. Essential of Accounting for Government and not for Profit Organization. Richrrd D. Irwin. INC.1987.

(2) د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، مطابع الادارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1982، ص 615.

(3) محمد الهور، اساسيات المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 1998، ص 38.

بالرغم من نجاح نظام موازنة البرامج والاداء في اغلب البلدان، الا انه يتوجب علينا عرض جوانب القوة في ايجابيات تطبيق هكذا نظام موازنة، كما بالمقابل نطلع على جوانب الضعف من خلال المشكلات عند تطبيقها، وكما يلي:

١- ايجابيات (مزايا) وفوائد تطبيق نظام موازنة البرامج والاداء^(١).

أ- **مرحلة التخطيط:** يكون للتخطيط فاعلية اكثر في تحديد اهداف كل وحدة ادارية على شكل برامج وانشطة مترجما بإنجازات كمية ونوعية، كما يتم تثبيت تكاليف البرامج والانشطة لكي يحقق مقدار الانجاز المخطط له وبالتخطيط تحدد الاعتمادات والتكاليف اللازمة للنشاطات والاعمال.

ب- **مرحلة التنفيذ^(٢):** يكون الترشيح في انجاز الانشطة والبرامج من خلال تطبيق نظام موازنة الاداء والبرامج بمتابعة الانجاز في صورة وحدات اداء ومقارنته بما مخطط له مسبقا .

ج- **مرحلة الرقابة^(٣):** الرقابة المالية والاقتصادية يكون لها ابعاد فعالة عند تطبيق موازنة الاداء حيث بالإمكان عمل التقييم الفني الاقتصادي لكل الانشطة والبرامج التي تقوم بها الوحدات الادارية وتبرر الخلل والانحرافات ويسهل على البرلمان رقابة كل اعمال الحكومة (السلطة التنفيذية) عن طريق التقارير عند الاطلاع عليها.

د- **المجال السلوكي:** نظام موازنة البرامج والاداء يمنح الكثير من الفرص للأشخاص في الوحدات الادارية بالمشاركة في اعداد الموازنة وتحديد الاهداف بطريقة واقعية اضافة الى الربط بين الجهود المبذولة والانجاز المتحقق الذي يكون العامل المؤثر في رفع الروح المعنوية لدى العاملين واندفاعهم نحو تحقيق افضل الانجازات لسبب قناعتهم ومشاركتهم بأعداد نظام هكذا موازنة.

(١) عامر، محمد حسن، جوانب عملية في موازنة الاداء، مجلة الاداري، عدد (٢-١)، ٢٠٠٢ (ص١١٣-١٢١).

(٢) د. محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة، ط١، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ١٩٩٢، ص ١٨٠.

(٣) العثماوي، محمد عبد الفتاح، المدخلات المعاصرة للدارة المالية العامة، مصدر سابق، ص ٥٠-٥٢.

و- **المستوى الاجتماعي والقومي:** نظام موازنة البرامج والاداء يتيح تقييم ما تحقق في مجال الترشيح بالإتفاق الحكومي والاستخدام الأفضل لإيرادات الدولة وتخفيض الاعباء عن المواطن من خلال خفض انواع الضرائب^(١).

٢- **سلبيات موازنة البرامج والاداء في التطبيق** هناك العديد ايضا من السلبيات (العيوب) عند تطبيق نظام موازنة البرامج والاداء فقد ظهرت نتيجة التطبيق العملي لهذا النظام الجديد وفي ما يلي اهمها^(٢):

أ- عدم استطاعة تحديد المخرجات حيث تفتقد العديد من الوحدات الاداء الى وجود مقاييس مادية ملموسة المعايير لقياس اداءها كنشاط وزارة الخارجية، وزارة الاعلام والامن والعدالة فمن الصعب او من المستحيل تحديد اداءها بسبب طبيعة خدماتها وغير متكررة وغير ملموسة وتقتصر اداءها على الاجهزة الحكومية.

ب- هناك دوافع لدى قسم من العاملين ضد تطبيق نظام موازنة البرامج والاداء لأسباب عديدة منها فكرية وسلوكية وتنظيمية.

ت- صعوبة تطبيق هذا النوع من الموازنات لضعف الانظمة المحاسبية وضعف خبرة العاملين في الوحدات الادارية حيث تتطلب هكذا موازنة الى خبرات وكفاءه فنية مدربة يندر وجودها في الوحدات الادارية.

ث- موازنة الاداء يكون تركيزها على تحقيق الكفاءة من خلال المشاريع قصيرة الاجل (سنة واحدة) لكن هناك الحاجة في عدة دول الى تخطيط طويل المدى من اجل انجاز مشاريع كبيرة وهامة، وهذا باعتقادنا سبب التحول فيما بعد الى موازنة البرامج.

(١) سعاد سعيد غزال، استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة المالية، جامعة الموصل، ١٩٨٧، ص ٦٤.

(٢) عبد الجليل، توفيق حسن عبد المهدي، المحاسبة الحكومية، الجامعة الاردنية، عمان، الطبعة الاولى، ٢٠٠٣.

❖ محمد الهور، اساسيات المحاسبة الحكومية، مصدر سابق، ص ٤٠.

ج- تداخل اختصاصات الوحدات الادارية وتشابه برامجها كليا او جزء من برنامج وهذا يؤدي الى عدم ملائمة الوحدات الادارية والتنظيمية للدولة لتطبيق نظام موازنة البرامج والاداء.

ح- صعوبة تطبيقها لارتفاع تكلفة تطبيق ما يحتاجه نظام موازنة البرامج والاداء من جهود ونشاطات مكتبية متعددة لأعداد الجداول الخاصة بمتابعة وتنظيم وتقييم البرامج والاداء، بناءً على هذه الاشكالات التي ظهرت خلال تطبيق موازنة البرامج والاداء لذلك برزت الحاجة الى قانون اخر قادر على التخلص منها، لذلك استحدثت نظام موازنة التخطيط والبرمجة كنظام متطور لموازنة الدولة.

المطلب الثاني

موازنة التخطيط والبرمجة

Planning Programming Budgeting

نتيجة للقصور في ربط الموازنات الفرعية مع الاهداف القومية للوحدات الادارية في موازنة البرامج والاداء، اضافة الى الاجل القصير لها وعدم الاختبار العلمي للبرامج التي تدرج بموازنة الاداء من اجل اتخاذ القرارات التي تؤدي الى المفاضلة واختيار افضل البرامج، ظهر نظام موازنة التخطيط والبرمجة لعلاج هكذا قصور والتي سنبين مفهومه ومقوماته وتقييمه ومقارنته مع القانون الذي سبقه بموجب التالية :

الفرع الاول

مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة

هناك الكثير من العوامل اسهمت في الوصول لفكرة هذا النظام الجديد التي من اهمها، اقرار جانب التخطيط كأحد الاسس الرئيسية في اعداد نظام الموازنة والحاجة الماسة الى الاسس العلمية عند اتخاذ اي قرار كتحويل التكاليف والايادات في القرارات التي

تخص الانفاق الحكومي، وهذا النظام يعتمد على تكامل وربط العوامل الثلاثة^(١) التالية وهي:

١- التخطيط يعني هو الاهداف التي يجب تحقيقها.

٢- البرامج والانشطة اي وسائل تحقيق تلك الأهداف.

٣- الموازنة اي الاموال التي تمول البرامج والانشطة.

وهذا يعني تحقيق التكامل بين هذه العوامل اعلاه التي تبدأ هذه الموازنة بالتخطيط وتحديد الاهداف ثم وضع البرامج والانشطة التي تتجز هذه الاهداف ومن ثم البحث عن مصادر التمويل من خلال معرفة الايرادات المتحققة لأجل تحقيق وتنفيذ البرامج والانشطة والفترة الزمنية لذلك. ويمكن لنا تعريف نظام موازنة التخطيط والبرمجة بأنه خطة علمية لاتخاذ قرارات لتحديد التكلفة والايراد لاستخدامها نيابة عن الموارد الاقتصادية واستخدام تلك المعلومات باستمرار وانتظام لوضع السياسات المالية في الحفاظ على الاموال واتخاذ القرارات في كل وحدات الدولة^(٢).

واول من طبق هذا نظام هي وزارة الدفاع الامريكية سنة ١٩٦٥ في زمن الرئيس جونسون الذي اوصى بتطبيق هذا النظام^(٣) في كافة الوحدات الحكومية المركزية والمحلية، والوزارة قسمت موازنتها الى العديد من البرامج تحت عناوين رئيسية كبرنامج البحث والتطوير، وبرنامج قوات الدفاع الاستراتيجية.... الخ من الامثلة، ومن اجل تحديد نوعية البرامج على اساس الربط بينها والخطة التي تضعها وزارة الدفاع تتناسق مع البرامج العامة للدولة، ويتم تحديد البرامج للدولة من اجل تحقيق وتقديم ومفاضلة هذه الاهداف بموجب التكاليف والايرادات اضافة للاعتبارات الامنية والاجتماعية

(١) المهاني، محمد خالد-الخطيب، خالد شحادة-ميالة، بطرس، المحاسبة الحكومية، مصدر سابق، ص ٣١٥-٣١٦.

(٢) Axel rod. Donald" 1995. Budgeting for modern government. 2nd ed. New yourk" st matins press P.19.

(٣) محمد شاکر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، عمان، ٢٠١٤، ص ٢١٢-٢٣١.

والاقتصادية^(١) الاخرى . ويمكن تنفيذ هذا البرنامج لمدة زمنية طويلة وذلك بأعداد جدول لفترة زمنية من اجل التنفيذ، ويمكن تترجم هذه الجداول الزمنية بصورة موازية سنوية. نستنتج من ذلك ان هذا النظام ما هو الا تطبيق وتنفيذ للقواعد الاقتصادية والتجارية والاسس العلمية للعمل في النشاطات الحكومية بما يتلاءم مع الاتجاه الحديث في تنظيم وتطوير المحاسبة الموازنة الحديثة، وهذا مما يدفعنا ان ندعو السلطة التنفيذية والتشريعية في العراق للتحول من الموازنة التقليدية الى الاعداد وقرار هكذا نموذج من انظمة الموازنة.

الفرع الثاني

مقومات موازنة التخطيط والبرمجة

لأجل ربط البرامج بالأهداف العامة للدولة وتقييمها على المستويات كافة (الاقتصادية والاجتماعية) يتم تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة الذي يعتمد على مقومات^(٢)، يمكن تلخيصها بما يلي:

- ١ - صياغة الاهداف لمعرفة اهداف الدولة العامة ومحاولة وضعها بشكل اهداف فرعية واضحة ومحدده، ومن ثم الى برامج رئيسية وفرعية يتطلب ذلك ما يلي:
 - أ- ان تكون سياسة الدولة محددة بإطارها العام.
 - ب- تثبيت الاهداف الفرعية والرئيسية.
 - ت- تحديد ما تقدمه الوحدات الادارية من خدمات وسلع.
 - ث- تثبيت كمية السلع وحجم الخدمات التي تقدمها الوحدات الادارية، وهذا يرتبط بنظام التسعير ونوع التوزيع والالتزامات الاجتماعية.
 - ج- فك الاختناقات في القطاعات من خلال التنسيق والتكامل بين القطاعات المختلفة. والاهداف تختلف من بلد لأخ^(١)، وقد تختلف عند افراد المجتمع من

(١) محمد عبد الفتاح بيت المال، ((اتجاهات جديدة في الميزانية العامة)) مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، (تصدر عن كلية الاقتصاد والتجارة في جامعة قاربونس-بنغازي، ليبيا) المجلد السابع عشر، العدد الثاني، ١٩٨١، ص ٢٩.

(٢) Miliered. Planning Programming Budgeting, chicago: Rand McNally College Publishing Company.p. 144-147.

حيث الاولوية خلال فترة معينة كأن يتفق على الامن، العدالة، الصحة، الخ على انها الاهداف الرئيسية لمرحلة معينة مع تحديد الاولوية للأمن،

وحتى يتم تطبيق هذه الاهداف يجب تقسيمها الى اهداف فرعية واضحة. تحديد الاهداف وصياغتها وكذلك اولوياتها تحتوي على مشكلات عدة، ومن اهمها التوازن بين طويلة وقصيرة الاجل وما ينفذ للمستقبل، واخيرا تترجم هذه الاهداف الى مخرجات يفترض الحصول عليها متمثلة بمقدار الخدمات وسلع ذات مواصفات محددة.

٢- تقييم البرامج ومقوماتها: موازنة التخطيط والبرمجة اهم مقوم اساسي لها هو معرفة طرق تحقيق الاهداف المتمثلة بخطط الوحدات الادارية لكي تنجزها ويقتضي ذلك^(٢):

أ- معرفة البرامج البديلة وتحديد لها.

ب- تحديد الانشطة من خلال تحليل كل برنامج.

ت- معرفة نفقات وايراد كل برنامج واثره على المستوى القومي في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ووضع التقييم لكل برنامج.

ث- تحديد افضل برنامج يوفر اكبر مساهمة اجتماعية عن استخدام الايرادات المتاحة.

ج- لتحقيق البرنامج يحتاج جداول زمنية لتوزيع نشاطات البرامج على المدد الزمنية.

٣- تحديد المسؤوليات: هذا النظام يحتاج الى تبويب القطاع الاداري الى وحدات او مراكز مسؤولية تراقب البرنامج او النشاط الذي في نطاقها، مما يظهر مشكلة التعارض بين متطلبات التنفيذ في المراكز المسؤولة او الوحدات، وعلى سبيل المثال في حالة

(١) محمد شاكر عصفور، الاتجاهات الحديثة في الميزانية (مدخل نظري)، بحث مقدم لندوة الميزانية في المملكة العربية السعودية واقعها وكيفية تطورها، الرياض، معهد الإدارة العامة، ١٣٩٧هـ، ص ١٧.
(٢) د. سرمد كوكب الجميل، الموازنة العامة للدولة، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، ط١، الموصل، ص ٦٣.

تهيئة وتدريب العاملين^(١) في مراكز (وحدات) متعددة وايضا برنامج البحث العلمي يتم في جامعات ومراكز بحثية مختلفة الخ. لكن بالإمكان التغلب على هذه الاشكالات من خلال الجمع بين التبويبات الفرعية وتبويب حسب نوع البرنامج ثم حسب المراكز او الوحدات المسؤولة.

٤- وضع معدلات ومؤشرات للأداء: تطبيق هذا القانون (قانون موازنة التخطيط

والبرمجة) يحتاج الى وضع معدل تقويم كل مركز او وحدة ادارية وتقويم الانشطة الحكومية، بالرغم من ظهور صعوبات في اغلب القطاعات الادارية يتم التغلب عليها من خلال التحليل والدراسة لمراكز او وحدات الاداء التي في نطاقها برامج وانشطة وتطبيق الوسائل العلمية الحديثة في هذا المجال.

٥- توفير الكفاءات والخبرات البشرية: يحتاج تطبيق هذا القانون الى كفاءات

وخبرات بشرية في التخطيط والقرار والتقويم في القطاعات الحكومية, لذا يحتاج الى تدريب وتأهيل وتنمية العاملين بما يتلاءم مع هذا القانون.

٦- نظام فعال للمعلومات: يحتاج هذا القانون جداول ومعلومات فورية في مختلف

مراحله عن الماضي والحاضر والمستقبل تخص السياسات الاقتصادية والاجتماعية والايادات والامكانات المتحققة لكل مركز او وحدة او لكل نشاط.

٧- تهيئة الظروف والبيئة الملائمة: يعتمد هذا النظام على تهيئة بيئة ناجحة لرفع

معنويات العاملين وتدريبهم بالحفاظ على المال والصالح العام ووضع نظام تقويم للعاملين والربط في الحوافز والعقاب على اسس تقويم العاملين اضافة الى المعدات الحديثة مثل الحواسيب والانظمة والعمل بموجبها لتحقيق السرعة والدقة المطلوبة^(٢).

الفرع الثالث

(١) Miliered. Planning Programming Budgeting, chicago: Rand McNally College Publishing Company.p. 144-147.

❖ يوسف ابراهيم سلوم، ميزانية البرامج بين النظرية والتطبيق، حالة برنامج سلاح الصيانة، الادارة العامة، العدد ٢٤٤، محرم ١٤٠٠هـ.

(٢) سيروان الزهاوي، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، بغداد، ٢٠٠٨، ص ٧٥.

تقويم موازنة التخطيط والبرمجة

بالرغم من ان هذا النظام يعتبر من الانظمة المتقدمة الحديثة الذي يربط بين البرامج والاهداف على نطاق الوحدات الادارية وعلى المستوى القومي، ويعد التخطيط من مراحل المهمة واستخدام الاساليب العلمية في اتخاذ اي قرار لتحديد البديل الافضل وتقييمه. بالرغم من كل المزايا التي ذكرت اعلاه الا ان وضع هذا القانون موضع التطبيق في الدول المتقدمة كما حصل في الولايات المتحدة الامريكية ظهرت عدة اشكالات تؤثر على تطبيقه وفي ما يلي اهم هذه الاشكالات على قانون موازنة التخطيط والبرمجة في البلدان المتقدمة⁽¹⁾:

- ١- نظراً لتداخل عوامل عدة اصبح هناك صعوبة في تحديد الاهداف الرئيسية كانت ام فرعية.
- ٢- هذا النظام اداة تخطيطه طويلة الامد اهتمامه الاول بالمستوى القومي.
- ٣- تحديد كمية المخرجات دون التدخل في التخطيط وحل المشكلات اليومية.
- ٤- اهتمام المراكز العليا في حل مشكلات محددة اكثر من الاهتمام في الوصول لأهداف افضل.
- ٥- لا يحقق هذا القانون دليل عمل واضح للمراكز الادارية الدنيا.
- ٦- اتصف هذا القانون بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة واعتبار اخر مرحلة هي الموازنة وهذا ما يتناقض مع السياسات والقرارات التي تم بلورتها من خلال الموازنة.
- ٧- ظهور مشكلات لعدم وضوح اساليب التقويم في المرافق الادارية الدنيا وعدم وجود التعاون والتظافر بين هذه المرافق الادارية بالإضافة الى الشك في قدرة الاجهزة الرقابية المركزية وعدم قدرتها بالتنسيق بالمستوى الشامل.

⁽¹⁾ David Ott and Atiat Ott, Federal Budget Policy, (Washington, D.C., The Brooking Institution, 1969), P.134.

❖ عبد الجليل، توفيق حسن عبد المهدي، المحاسبة الحكومية، مصدر سابق، ص ٨٠.

٨- الاهتمام تحديداً على تقسيم البرامج والانشطة الجديدة دون الاهتمام بتقييم البرامج والانشطة الحكومية المستمرة والجاري تنفيذها من السنوات السابقة.

٩- ليس من السهل معرفة الآثار غير المباشرة للبرامج والانشطة الحكومية. اما الفائدة من استخدام موازنة التخطيط والبرمجة بموجبها يتم تحديد البرنامج الافضل للاستخدام الممكن ومعرفة الاهداف والبرامج طويلة الامد وتقييمها من اجل تحقيق الاهداف المحددة من خلال تحويل الامكانيات المتاحة الى منتجات نهائية^(١). وفي ظل تقويم هذا الشكل من اشكال الموازنة فإنه يمكن المقارنة بين موازنة البرامج والاداء وموازنة التخطيط والبرمجة وكما يلي^(٢):

١- يعتمد قانون موازنة البرامج والاداء التقسيم الوظيفي وتحديد تكاليف العمل، اما موازنة التخطيط والبرمجة تضع المبررات اولا لقرار المخطط الخاص بتكاليف وفوائد البرامج البديلة كما يقدم وسائل قياس المنتج النهائي.

٢- قانون موازنة الاداء يعتمد على محاسبة التكاليف والادارة اما قانون موازنة التخطيط والبرمجة فيعتمد الاقتصاد والبرامج.

٣- قانون موازنة البرامج والاداء مرتبط بهيكلية الدولة الاداري والتنظيمي ومحدد بالمسؤولية والسلطة من اجل قياس كفاءه الاداء وتهتم هذه الموازنة ايضا لكل وسائل الاستخدام عند تنفيذ العمل، اما قانون موازنة التخطيط والبرمجة يهتم بأهداف ونشاط وتحديد التكاليف والعائد نسبة الى البرامج البديلة وكيفية قياس الناتج النهائي، ان هذه الموازنة هدفها توزيع الايرادات المحددة على مختلف الاستخدامات وبذلك تكون اداة تخطيط.

المطلب الثالث

الموازنة الصفرية

Zero Base Budgeting

(١) Harold, Hovey, The Planning-Programming-Budgeting Approach to Government Decision-Making, New York . Praeger , 1970, P. 227-232.

(٢) المهائبي، محمد خالد-الخطيب، خالد شحادة-ميالة، بطرس، المحاسبة الحكومية، مصدر سابق، ص ٣٢٢-٣٢٣.

سنبين في هذا المطلب مفهوم نظام الموازنة الصفريّة ومراحل الاعداد له ومزاياه وصعوبات تطبيقه في الفروع التالية:

الفرع الاول

مفهوم الموازنة الصفريّة

نظام الموازنة الصفريّة يتم بموجبة اعتبار البرامج والمشروعات الجديدة والقديمة جديدة على افتراض انها تبدأ من نقطة الصفر من اجل قياس فاعلية كل دينار تم انفاقه، مع شمول هكذا موازنة على التحليل المفصل لكل برنامج حالي او جديد وتقويم البدائل المتوفرة مع دراسة تكاليف وعائد كل البدائل اضافة الى تحديد فيما اذا كان من المهم الاستمرار بنشاط معين او الغائه او تخفيضه او الاستمرار على نفس المستوى الحالي للإنتاج والخدمات وبالتالي تؤدي الى زيادة او تخفيض الاعتماد المحدد لكي يتناسب مع العائد من اجل الوصول الى افضل استخدام للإيرادات المتاحة مع تحديد المسؤوليات من خلال اعادة توزيع الإيرادات على كافة الاستخدامات^(١)، وبالإمكان استخدام هذا القانون من الموازنات في الأنشطة الخدمية والصناعية وكافة الوحدات الاقتصادية والموازنة العامة للدولة من اجل السيطرة على الانفاق واحكام الرقابة عليه والاستخدام الامثل لتحقيق الاهداف المطلوبة.

الفرع الثاني

مراحل اعداد الموازنة الصفريّة

(¹) John Worthley and William Ludwin, Zero – Base Budgeting in State and Local Government, (New York m Praeger Publishers, 1979) pp.1-2.

❖ قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، ترشيد تكلفة الخدمات من خلال الموازنة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، سنة ١٩٨٩، ص ٨٠.

نظام الموازنة الصفري يعتمد على اشتراك كل قطاع في تحديد ما يحتاجه من ايراد وما يحدد من برامج لتحقيق اهداف عامة لذا تكون هذه الموازنة من الاعلى الى الاسفل ومن الاسفل الى الاعلى وذلك لان^(١):

أ- تحدد الاهداف من قبل الادارة العليا.

ب- اشعار كافة المستويات الادارية بتلك الاهداف والطلب منها تثبيت الامكانيات والاحتياجات لتحقيق تلك الاهداف.

لذلك تكون مراحل قانون الموازنة الصفرية هي^(٢):

١- يقسم كل مشروع (وحدة ادارية) الى وحدات صغيرة تسمى مراكز مسؤولية لذلك يستوجب وجود هيكل تنظيمي يثبت فيه المسؤوليات والسلطة ويشتمل على المستوى الرئيسي للوحدات القرارية اولا هو الذي يسمى الانشطة الرئيسية للمشروع (انتاج ومبيعات) على ان يقوم كل مسؤول بدراسة وتقييم كل نشاط وبرنامج وربطها مع الاهداف العامة للمشروع اضافة الى الاهداف الاخرى اما الثاني هي المستويات الفرعية التي تتبع المستوى الرئيسي والتي تسمى المستويات الفرعية للوحدات القرارية المتمثلة بمركز كلفة او خدمة عدد من القائمين بنشاط محدد مثل مهندسين او محاسبين.

٢- تحدد الوحدات القرارية وترتبط بمسؤول معين وعند تحديد وحدة القرار بعد دراسة النشاط واهدافه والفائدة من استمراره وتكاليفه وإيراداته العائدة منه والايادات المحددة لتنفيذه والعقبات عند تنفيذه، بالإضافة الى وضع معايير اداء له وكذلك معرفة البرامج والبرامج البديلة التي تحقق الاهداف.

٣- الوحدات (المجموعات) القرارية بعد ان تم تحليلها وتقويهما ترتب تفاضليا.

(١) د. قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، ١٩٩٩، ص ١٢٧.

(٢) Veau. Burton and S. Cowen. Scott, "Zero-Base-Budgeting in the Private Sector, Business Horizons, August, 1976, p77".

❖ انور عبد الخالق صديق، نظام الاساس الصفري، مجلة الاقتصاد والادارة، جده، جامعة الملك عبد العزيز، العدد العاشر، محرم ١٤٠٠هـ، ص ٩٦.

بعد تحليل التكاليف والايرادات بإمكان الادارة ان تصل الى افضل توزيع للايرادات المتاحة لها، ثم تقسم هذه الوحدات (المجموعات) القرارية الى:

أ- تحديد وسائل بديلة من خلال حزم البدائل المقاومة للإنجاز العمل نفسة وذلك باختيار بديل محدد بموجب دراسة التكاليف والعائد وترفض باقي الوحدات (المجموعات)، ويطلق على هذا البديل لفظ حزمة او مجموعة.

ب- وضع اولويات المجموعات القرارية من خلال حزم قرارات مكملة بعد دراستها باستكمال قرارات اخرى وتم تحديد الحزمة النهائية من خلال تقسيم الوحدات القرارية على اساس معيار واحد ثابت كالعائد على الاستثمار اوصاف القيمة او التدقيق النقدي او طبقا لعدة معايير مثل الاحتياجات القانونية الى المشروع، الامكانيات الفنية، صافي العائد، درجة المقارنة .

الفرع الثالث

تقويم الموازنة الصفرية

لهذا القانون عدة مزايا يمكن تلخيصها بما يلي⁽¹⁾:

- ١- نظام الموازنة الصفرية يمثل تطورا واستكمالا لقانون موازنة التخطيط والبرمجة.
- ٢- يمتاز هذا النظام بدراسة وتحليل مراكز العمل من نقطة الصفر وعلى اساسه يتقرر الاستمرار او الاستبعاد لهذا العمل.
- ٣- الاقسام الخدمية هي الاكثر استفادة وخاصة التي تكون سياستها الادارية ليس لها علاقة مباشرة بالمدخلات والمخرجات .
- ٤- التساوي بين البرامج القديمة والجديدة في التمويل والتقديم.
- ٥- اشتراك كل قسم في تعيين ما يحتاج من ايرادات وما يقوم به من برامج في ضوء الاهداف.
- ٦- يتحقق التكامل بين الاعداد والاهداف والرقابة على تنفيذ الموازنة.

(١) نعيم دهمش، الموازنة الصفرية، عمان، المنظمة العربية للعلوم الادارية، ١٩٨١.

٧- زيادة فعالية الاداء وتحقيق الاهداف من خلال تحقيق التكامل الرأسي والافقي في مستويات الادارة كافة.

وهناك ايضا مشكلات عند تطبيق الموازنة الصفرية ويمكن لنا ان نوضحها كما يلي^(١):

١- صعوبة تطبيق هذا النظام ببدا من نقطة الصفر حيث لا يتناسب مع المشاريع المستمرة بموجب برامج متكاملة.

٢- لا توجد جدية في اسلوب المشاركة .

٣- من الصعوبة تحديد الوحدات القرارية ولم تحقق الرغبة في التعامل بينها.

٤- ضخامة وتوسع الاعمال الادارية وزيادة الحزم مع النقص في الوعي الاداري.

الخاتمة:

وبعد اكمال دراستنا لهذا البحث نخلص الى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

١- يلاحظ عند تطبيق موازنة البرامج والاداء أنه يكون التقييم متاح لكل ما تحقق من برامج وانشطة وعوائد، ويتحقق الاستخدام الافضل لموارد الدولة، وأنه يخفض الاعباء عن المواطنين نتيجة لتخفيض معدلات الضرائب.

٢- عند تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة نجد انه يربط بين البرامج والاهداف على المستويين القومي والاداري، ويركز على استخدام الاسلوب العلمي في اتخاذ القرارات.

٣- عند تطبيق الموازنة الصفرية يتساوى تقييم بين البرامج الجديدة والقديمة ويتحقق اساليب الاستخدام في الاعداد والاهداف الرقابية على التنفيذ اضافة الى تحقيق التكامل الافقي والرأسي في المستويات الادارية كافة.

التوصيات:

بسبب القصور في الموازنات التقليدية التي تنفذها الحكومات المختلفة عامه وفي العراق خاصه لذا نوصي المشرع العراقي والمتخصصين بهذا المجال على العمل في التركيز

(١) قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، ترشيد تكلفة الخدمات من خلال الموازنة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، سنة ١٩٨٩، ص ٨١.

على تطوير قانون الموازنة في كل الاتجاهات لمسايرة التطور في العالم. وصياغة اهداف كل وحده ادارية في شكل برنامج وانشطة لأعداد قانون الموازنة. وبما ان العراق لا زال يطبق الموازنة التقليدية لذا نرى من الافضل على المشرع العراقي ان يطبق نظام موازنة البرامج والاداء في الوقت الحالي كونها افضل الطرق في تحديد وصياغة اهداف كل وحدة ادارية في شكل برامج وانشطة وتقدير تكاليفها وتخصيص الاعتمادات والاموال اللازمة على اساس التكاليف المقدرة كون الواقع الحالي للعراق نجده بحاجة ماسة لهكذا نظام موازنة.

المصادر

- 1- انور عبد الخالق صديق، نظام الاساس الصفري، مجلة الاقتصاد والادارة، جده، جامعة الملك عبد العزيز، العدد العاشر، محرم 1400هـ، ص 96.
- 2- خولاني، منار الموازنة الصفرية وامكانية تطبيقها في الوحدات الادارية المحلية في سوريا، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2001، ص 10-11.
- 3- د. سرمد كوكب الجميل، الموازنة العامة للدولة، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، ط1، الموصل، ص 63.
- 4- د. قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص 127.
- 5- د. مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 1999، ص 668.
- 6- د. محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة، ط1، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، 1992، ص 180.
- 7- د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، مطابع الادارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1982، ص 615.
- 8- د. يونس احمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة، 1985، ص 118.
- 9- سعاد سعيد غزال، استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة المالية، جامعة الموصل، 1987، ص 64.
- 10- سيروان الزهاوي، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، بغداد، 2008، ص 75.
- 11- عامر، محمد حسن، جوانب عملية في موازنة الاداء، مجلة الاداري، عدد (1-2)، 2002، (ص 113-121).
- 12- عبد الجليل، توفيق حسن عبد المهدي، المحاسبة الحكومية، الجامعة الاردنية، عمان، الطبعة الاولى، 2003.
- 13- العشموي، محمد عبد الفتاح، "المدخل المعاصر للإدارة المالية العامة من منظور الموازنات" ملتقى الاتجاهات الحديثة في الادارة المالية العامة، تونس، 2007، ص 47-49.
- 14- قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، ترشيد تكلفة الخدمات من خلال الموازنة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، سنة 1989، ص 80.

- ١٥- قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، ترشيد تكلفة الخدمات من خلال الموازنة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، سنة ١٩٨٩، ص ٨١.
- ١٦- محمد الهور، اساسيات المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، ط١، عمان، ١٩٩٨، ص ٣٨.
- ١٧- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، عمان، ٢٠١٤، ص ٢١٢-٢٣١.
- ١٨- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، عمان، ٢٠١٤، ص ٢١٢-٢٣١.
- ١٩- محمد شاكر عصفور، الاتجاهات الحديثة في الميزانية (مدخل نظري)، بحث مقدم لندوة الميزانية في المملكة العربية السعودية واقعا وكيفية تطورها، الرياض، معهد الادارة العامة، ١٣٩٧هـ، ص ١٧.
- ٢٠- المهائني، محمد خالد-الخطيب، خالد شحادة-ميالة، بطرس، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠، ص ٣٧٩.
- ٢١- نعيم دهمش، الموازنة الصفرية، عمان، المنظمة العربية للعلوم الادارية، ١٩٨١.
- ٢٢- يوسف ابراهيم سلوم، ميزانية البرامج بين النظرية والتطبيق، حالة برنامج سلاح الصيانة، الادارة العامة، العدد ٢، محرم ١٤٠٠هـ.

المصادر الاجنبية:

- 1- Axel rod. Donald" 1995. Budgeting for modern government. 2nd ed. New yourk" st matins press P.19.
- 2- David Ott and Atiat Ott, Federel Budget Policy, (Washington, D.C., The Brooking Institution, 1969), P.134.
- 3- Granof, michael H, Goverment & not-for-profit Accounting "3d ed., Jojn Wiley & Sons, United Stated America, 2005.p.201-202.
- 4- Harold, Hovey, The Planning-Programming-Budgeting Approach to Government Decision-Makin, New York . Praeger , 1970, P. 79.
- 5- John Worthley and William Ludwin, Zero – Base Budgeting in State and Local Government, (New York m Praeger Publishers, 1979) pp.1-2.
- 6- Leone hay. Essential of Accounting for Government and not for Profit Organization. Richrrd D. Irwin. INC.1987.
- 7- Miliered. Planning Programming Budgeting, chicago: Rand McNally College Publishing Company.p. 144-147.
- 8- Veau. Burton and S. Cowen. Scott, "Zero-Base-Budgeting in the Private Sector, Business Horizons, August, 1976, p77".