

مدي توفر مقومات تطبيق موازنة البرامج في السودان

د. مصطفى إسماعيل محجوب

أستاذ مساعد- قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة القرآن الكريم وتأصيل العلوم

ملخص البحث

هدفت الدراسة للتعريف بالموازنة العامة للدولة وعرض مميزات ومتطلبات موازنة البرامج، تقديم توصيات تفيد في عملية إعداد وتنفيذ موازنة البرامج في السودان. وتوصلت لنتائج أهمها أن الموازنة العامة للدولة تطورت نسبة حاجة الدول والمجتمعات، وأهمية الموازنات بالنسبة لها و أن موازنة البرامج تتطلب قدراً عالي من الدقة في تحديد البرامج ودقة تقديرات الإيرادات وكلفة البرامج. و أن لموازنة البرامج والتخطيط أصل في القرآن الكريم والفكر الإسلامي، خاصة الجانب التخطيطي منه. وأهم ما أوصت به الدراسة إعداد الخطط والبرامج اللازمة؛ ليتم بناء عليها اقتراح موازنة البرامج ورفع المستوى التعليمي والمعرفي للمحاسبين والمراجعين والكوادر المساعدة؛ للتأكد من قدرتهم على استيعاب التدريب العلمي والعملية المطلوب، وتوفير المطلوبات المادية والبشرية لإعداد وتنفيذ موازنة البرنامج.

Abstract

The study aimed at introducing the general budget of the state and presenting the characteristics and requirements of the budget of the programs to make recommendations in the process of preparing and implementing the program budget in Sudan. The results of the most important of which are that the state budget has evolved in proportion to the need of countries and communities and the importance of budgets for them and that the budget of programs requires a high degree of accuracy in the identification of programs and accurate estimates of income and cost of programs and to balance programs and planning origin in the Koran and Islamic thought, The most important recommended by the preparation of plans and programs necessary to be based on the proposed budget programs and raise the level of education and knowledge of accountants and auditors and cadres help to ensure their ability to absorb the required scientific and practical training and provide material and human liabilities to prepare and implement the program budget.

مقدمة

تعتبر موازنة البرامج والتي تسمى كذلك بموازنة البرمجة والتخطيط من النماذج الحديثة في إعداد وتطبيق الموازنات الحكومية. وهي من الموازنات التي تتطلب جهداً مهنياً لأنها تتطلب خطة لعدة أعوام قادمة، كما تحتاج إلى حساب كلفة البرامج والمشروعات مقدماً، وإلى تحديد أولويات الأنفاق. كل ذلك وغيره من المتطلبات تحتاج إلى الخبرات الفنية والإدارية وإلى حسن الاستفادة من كل ما هو متاح من الإمكانيات. وبلادنا مقبلة على التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج في العام ٢٠١٩م. من خلال هذا البحث نتعرف على مدى كفاية الإمكانيات البشرية والمادية والخبرة الفنية لإعداد وتنفيذ هذه الموازنة، مع اكمال صورة إعداد الموازنة بإبراز ما جاء في الفكر والتطبيق الإسلامي عن موازنة البرامج.

مشكلة البحث:

تتجه معظم الدول علي مستوى العالم نحو تطبيق موازنة البرامج؛ لمالها من مزايا، ومنذ عام ٢٠١٨م أعلنت الجهات المسؤولة في السودان عن نيتها لتطبيق موازنة البرامج .

أسئلة البحث:

هل يمكن تطبيق موازنة البرنامج في الوحدات الحكومية في السودان؟ ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

- هل الوحدات الحكومية مهيأة وقادرة علي إعداد وتنفيذ موازنة البرامج؟
- هل الكادر البشري معد ومدرب بما يكفي لهذه المهمة؟
- هل من إشارات في الفكر الإسلامي لموازنة البرامج؟

أهداف البحث:

- التعريف بالموازنة العامة للدولة.

- عرض مميزات ومتطلبات موازنة البرامج.
- تقديم توصيات تفيد في عملية إعداد وتنفيذ موازنة البرامج في السودان.
- تأصيل فكرة موازنة البرامج.

أهمية البحث:

أن موازنة البرامج هي آخر تطورات طرق إعداد الموازنات وأن اعتزام تطبيقها في السودان في ظل تعقيدات اقتصادية متعددة تحتاج لإمكانات مادية وبشرية لا بد من الإسهام العلمي عن مدى توفرها وتوفير المقومات اللازمة لإعداد وتنفيذ موازنة برامج، ومن ناحية أخرى فإن الفكر الإسلامي يحمل العديد من الإشارات للموازنات لذلك من المهم أن يتم البحث في هذه الإشارات.

منهج البحث:

- المنهج الوصفي التحليلي.
- المنهج الاستقرائي.
- المنهج الاستنباطي.
- المنهج التاريخي.

حدود البحث:

الزمانية: ٢٠١٥/٢٠٢٠ م

المكانية: جامعة القرآن الكريم وتأصيل العلوم

عينة البحث:

تتكون عينة البحث من:

- ١- العاملين بالإدارة المالية بالجامعة من ماليين ومحاسبين ومراجعين، ويمثل الأفراد كافة العاملين.
- ٢- موازنة الجامعة والحساب الختامي للجامعة للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧ م.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة محاور هي:

البحث الأول: مفهوم الموازنة العامة للدولة.

البحث الثاني: موازنة البرامج (البرمجة والتخطيط).

البحث الثالث: موازنة التخطيط في الفكر الإسلامي.

البحث الرابع: الدراسة الميدانية.

الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

مفهوم الموازنة العامة للدولة

ظهرت الموازنة العامة عمليا بظهور الدولة، وعرفت عدة تطورات قبل أن تأخذ شكلها ومضمونها الحديث. فقد تأثرت فلسفتها خلال فترات تطورها بالمازب السائدة، وتصورها لطبيعة الدولة، ومدى تدخلها في الحياة العامة. وقد مرت عملية الموازنة بمراحل كثيرة من التطور، في كل مرحلة تعكس العلاقات التشريعية والتنفيذية، وكل مرحلة تقود إلى الثانية، وتساهم في تراكم ارث قيم من الخبرة التطبيقية، وتطوير الأسس والمعايير الدستورية والقانونية والإدارية الشائعة، لإحداث التغييرات المناسبة لإصلاح الفكرة. وباختلاف المراحل التاريخية، والمذاهب الإيديولوجية، وطبيعة الأنظمة السائدة ومدى تطور التشريع فيها^(١) تتعدد المفاهيم والتعريفات التي تحاول توضيح طبيعة الموازنة العامة للدولة وإبراز خصائصها.

فالميزانية ما هي إلا انعكاس لدور الدولة في النشاط الاقتصادي؛ حيث أن تطور دور الدولة بتطور الفكر المالي على مر العصور؛ أدى إلى تطور مماثل في مفهوم الميزانية ودورها في النشاط الاقتصادي، ففي ظل الفكر الكلاسيكي ساد الاعتقاد بقدرة القطاع الخاص، إذا ما توافرت له الإمكانيات اللازمة ولم تكن هذه الأخيرة في نظر الفكر الكلاسيكي سوى ضمان عدم تدخل الدولة في نشاط الاقتصادي، وكأن الفكر الكلاسيكي يصر على تدخل الدولة تدخلًا حياديا لا يؤثر بأي صورة من الصور على نشاط وقرارات القطاع الخاص، ولكي يضمنوا تحقيق هذه الأوضاع كأن الاقتصاديون الكلاسيكي يطالبون بضرورة توازن الميزانية سنويا اعتقاداً منهم بأنه سيؤدي إلى قصر دور الدولة^(٢).

(١) بشير عبد الحفيظ البنا الأسس العلمية والعملية للمحاسبة الحكومية، عمان، دار المناوي للنشر والتوزيع، ٢٠١١م، ص ٤٦.

(٢) إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الحكومية، عمان، دار البازوري للنشر والتوزيع، ٢٠١٠م، ص ٩٣.

وعندما أنتشر الفكر المالي الحديث؛ تغيرت النظرة لتستبعد فكرة التدخل الحيايدي للدولة في الموازنة، وتصرف النظر عن مبدأ توازن الميزانية، وتلقي على الدولة مسؤولية التدخل في النشاط الاقتصادي؛ لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية... الخ^(١).

تعريف الموازنة العامة للدولة:

هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه، كما تعرف "الموازنة العامة للدولة" على أنها بيان تقديري تفصيلي معتمد يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة، والنفقات العامة التي يلزم أنفاقها خلال سنة مالية قادمة؛ فالموازنة تعتبر بمثابة البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول.

وهناك تعريفات متقاربة حسب كل دولة، حيث عرفها القانون الفرنسي: (بأنها الصيغة التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وواراداتها، ويؤذن بها ويقدرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية)^(٢).

ولقد عرفها القانون البلجيكي: (بأنها بيان الواردات و النفقات العامة خلال الدورة المالية)، وعرفها القانون الاجتماعي كي: (بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة المالية وواراداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراحات الجباية المبسوطة فيها).

وعرفها قانون المحاسبة العمومية في لبنان: (بأنها صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواراداتها عن السنة المقبلة وتجاز بموجبه الجباية والأنفاق).

ومن كل هذه التعريفات نستخلص أن الميزانية هي عبارة عن توقع وإجازة لنفقات الدولة العامة في فترة زمنية مقبلة سنة في المعتاد وتعبر عن أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية^(٣).

(١) المصدر السابق، ص ٩٥.

(٢) علي العربي، عبد المعطي محمد عساف، إدارة المالية العامة، الرياض، دار عالم الكتب، ١٩٩٩م، ص ٣٦.

(٣) المصدر السابق ص ٣٨.

وعندما أنتشر الفكر المالي الحديث؛ تغيرت النظرة لتقذف بفكرة التدخل الحيايدي للدولة في عرض البحر، و تضرب بمبدأ توازن الميزانية عرض الحائط، وتلقي على الدولة مسؤولية التدخل في النشاط الاقتصادي؛ لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية... الخ

أهمية الموازنة العامة:

كشفت التجارب المالية في مختلف دول العالم، وبالأخص منذ الثلاثينات عن تطوّر وظائف الموازنة العامة؛ مما جعلها تحظى بأهمية متزايدة ذات أبعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية في جميع الدول.

بحيث لم تعد الميزانية العامة مجرد وثيقة محاسبية لنفقات الدولة وإيراداتها، بل أصبحت لها أهمية سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية، حيث يشترط لتنفيذ بنود الموازنة العامة أن يعتمد مشروعها من طرف البرلمان، وهذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة. وعلى سياساتها المالية والاقتصادية بصفة عامة والميزانية تكون المرآة العاكسة لها⁽¹⁾.

ومن الأهمية السياسية المتعاظمة للميزانية العامة كونها تمارس تأثيراً حقيقياً على طبيعة النظام السياسي، وكذلك على استقراره، فتوجد علاقة وثيقة بين الموازنة والبرلمان، فقد ظهرت الموازنة العامة أحياناً كعامل لدعم البرلمان وأحياناً أخرى عاملاً لاندثاره.

مما سبق يمكن القول أن الميزانية العامة تعتبر إحدى أدوات المؤسسات السياسية المؤثرة على أموال المجتمع، من حيث تنظيم صرفها من جهة، والمحافظة عليها من جهة أخرى، كما تعني الموازنة أيضاً السلطة السياسية التي ارتضاها المجتمع لنفسه.

ومن الناحية الاقتصادية أصبحت الميزانية العامة في المالية الحديثة، أهم وثيقة اقتصادية تملكها الدولة لكونها؛ توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في

(1) طاهر موسى الجنابي، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة الموازنات العامة، عمان : دار زهران للنشر والتوزيع والطباعة، ١٩٩٩، ص ٩٢.

استخدام الموارد، على مستوى التوظيف والنمو الاقتصادي، وتوزيع الموارد داخل الاقتصاد. قد تستخدم الموازنة العامة لتحقيق هدف العمالة الكاملة، كما تستخدم أيضا كوسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي. تعتمد إستراتيجية الميزانية العامة في تحقيق ما سبق ذكره على تغيير مستوى الطلب الكلي في الاتجاه المناسب مستخدمة في ذلك الضرائب والنفقات، ومن الواضح كبر حجم الموازنة هو العامل الفعال في تحقيق هذه الأهداف، كما يجب أن يتوافق حجم الموازنة وتكوينها مع الظروف الاقتصادية للدولة؛ بهدف تحقيق بعض الأهداف المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة، ولهذا أصبحت الموازنة الأداة الرئيسية للتدخل في الحياة الاقتصادية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف التوازن الاقتصادي والمتمثلة، كما تعتبر جزء من الخطة المالية وأداة لتنفيذها⁽¹⁾.

اجتماعياً تستخدم الميزانية العامة كأداة لتحقيق أغراض اجتماعية، فهي تعمل على تحقيق التوازن الاجتماعي والقضاء وعلى تقليل التفاوت بين دخول الأفراد، مع ضمان وصول بعض الخدمات العامة دون مقابل للفئة ذات الدخل المحدود، معتمدة في ذلك على الضرائب في المقام الأول ثم تأت مدفوعاتها (الإعانات) إلى الأفراد في المقام الثاني.

أنواع الموازنات العامة:

أولاً: موازنة البنود (التقليدية):

لقد بدأ تطبيق موازنة البنود في عام ١٩٢١ م في الولايات المتحدة الاجتماعية كي تكون موازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وبتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية. بموجبها يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها. بمعنى أن يتم حصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية بصرف النظر عن الإدارة الحكومية

(١) عمرو محمد زكي عبد الوهاب، المحاسبة الحكومية وأليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل النظريات المحاسبية المستحدثة، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا كلية التجارة، ٢٠١٣م، ص ١٠٣.

التي تقدمها. ثم بعد ذلك ويتم تقسيم النفقات إلى فئات رئيسية تسمى (أبواب) حيث يتم تقسيم هذه الأبواب الرئيسية إلى بنود فرعية^(١).

مميزات موازنة البنود:

- وجود نماذج وتعليمات واضحة تساعد على تجميع البيانات.
- سهولة الإعداد عند تقدير الاحتياجات لكل جهة حكومية.
- سهولة أحكام الرقابة عند الصرف من الأموال العامة.
- سهولة إجراء الدراسات والمقارنات بين إيرادات ونفقات السنة السابقة.

عيوب موازنة البنود:

- عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات.
- عدم ارتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة.
- عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي للأجهزة الحكومية.
- قلة المرونة عند التنفيذ لأن الاعتمادات مرصودة لبنود محددة فقط^(٢).

ثانياً: موازنة الأداء:

وهي ذلك التصنيف في الموازنة الذي ينقل التركيز من وسائل القيام بالعمل إلى العمل المنجز نفسه. بمعنى أنها تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، والبيانات والمعلومات الإحصائية التي تقيس الانجازات، وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج.

تعتبر موازنة الأداء محصلة المحاولات الأولى لإصلاح نظام موازنة البنود بهدف التركيز على قياس الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات عند أنجاز المشاريع. لقد ظهرت في الفترة الواقعة ما بين ١٩١٣-١٩١٥^(٣). أنها موازنة تعتمد على ثلاث عناصر هي:

- تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية.

(١) فؤاد الفسفوس، تطور المحاسبة الحكومية، عمان، دار كنوز المعرفة للنشر، ٢٠١٠م، ٩٣.

(٢) إسماعيل خليل إسماعيل، مصدر سابق، ص ١٩١.

(٣) رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، عمان، دار المسيرة للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، ٢٠١١م، ص ٢٠٥.

- قياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج.
- اتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

متطلبات التطبيق:

- تحديد أهداف البرامج وترتيبها ضمن سلم أولويات محدد.
- تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤديها الجهات التنفيذي.
- اختيار وحدة ملائمة لقياس الأداء لكل خدمة أو نشاط.
- وجود نظام للمتابعة يساعد على معرفة ما تم إنجازه ومقارنة الإنجاز بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.
- ضرورة أن يُنفذ البرنامج في الوقت المناسب وبالكفاءة الملائمة^(١).

مزايا موازنة الأداء:

- تساعد على توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية، فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح عن البرامج والمشاريع المراد تنفيذها.
- تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع للأجهزة الحكومية (الوزارات والمصالح) كما أنها تسهل عملية الرقابة على التنفيذ، نظراً لوجود معايير للأداء.
- توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم، فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي ستقوم بتنفيذها الدولة، والأهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع^(٢).

(١) إسماعيل خليل إسماعيل، سابق ص ١٩٨.

(٢) حنان عبد الله حسن ربيع العمار، تكامل محاسبة الكلف والمحاسبة الحكومية وأثره في السيطرة على الإنفاق الحكومي، مجلة جامعة بابل للعلوم، العدد ٣ - المجلد ٢٣، ٢٠١٥م، ٦٢.

عيوب موازنة الأداء:

- صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الانجازات لكل وزارة ومصلحة حكومية، فهناك بعض النشاطات والأعمال الحكومية التي يصعب تحديد معايير لقياس أدائها.
 - صعوبة توفير المعلومات التفصيلية عن نشاطات الأجهزة الحكومية المختلفة، لعدم وجود أنظمة دقيقة للمعلومات لديها.
 - أن اهتمام موازنة الأداء، وتركيزها على تحقيق الكفاءة من المشاريع قصيرة الأجل (لمدة سنة) يجعلها تبدو كأنها عقبة إحكام التخطيط طويل المدى.
- كما توجد أنواع أخرى من الموازنات منها موازنة البرامج التي هي محور هذه الدراسة وسنفرد لها المبحث التالي. والموازنة الصفرية و الموازنة التعاقدية غيرها.

تبويب الموازنة العامة للدولة:

نظراً لأهمية دقة وصحة ووضوح الموازنة العامة كأن الاتجاه لضرورة تبويب الموازنة التبويب المناسب.

كما أن التبويب السليم للموازنة العامة يساعد على ربط الموازنة العامة بالسياسة الاقتصادية، وفيما يلي سنحاول استعراض أهم التبويبات المتعارف عليها للموازنة العامة وهي^(١):

١- التبويب الوظيفي:

يقصد بهذا النوع أن يتم تبويب (ترتيب) عمليات الدولة حسب النشاط أو الخدمة التي تؤديها الدولة، على أساس ما تقوم به من وظائف: كالأمن والدفاع والتعليم... الخ، وذلك بغض النظر عن التبعية الإدارية للنشاط (الجهاز الحكومي الذي يقوم بالأنفاق)، فمثلاً قد يكون مستشفى تابع للقطاع العسكري، ولكن عملياته يجب أن تظهر في جانب الأنفاق على الصحة وهكذا.

(١) د. حسين عامر شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، مصر، القاهرة، دار النهضة العربية ١٩٧٦م، ص ١٢٠.

يتميز التبويب الوظيفي بتيسير دراسة مختلف أنواع النشاط الحكومي وأهميتها النسبية في الأنفاق الإجمالي كما يسمح بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع ومن ثم تحليل النشاط الحكومي والوقوف على التغيرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط من عام إلى آخر.

٢- التبويب الإداري:

يقصد بالتبويب (التقسيم) الإداري تصنيف النفقات والإيرادات العامة وفقا للوحدات الحكومية في الدولة (الوزارة، المصالح، الهيئات، ... الخ)، فهو بذلك يعكس هيكل التنظيم الإداري للسلطات العامة.

حسب هذا التقسيم فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المقبلة، كما أنه يمكن السلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الموازنة بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة حكومية على حدة^(١).

٣- التبويب الاقتصادي:

يقوم هذا النوع على أساس عمليات الدولة حسب طبيعتها الاقتصادية، وعرضها في شكل تظهر به وكأنها جزء من نظام أوسع يشمل عمليات كل القطاعات الاقتصادية، وبالتالي يتم هذا التبويب حسب طبيعة العملية وحسب من يقوم بهذه العمليات أي يتم حسب العملية وحسب القطاع:

أ- **التبويب حسب العملية:** ويتم تبويب العمليات حسب طبيعتها الاقتصادية وبصفة عامة تقسم هذه العمليات إلى مجموعتين متميزتين هما: العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية.

(١) المصدر السابق ص ١٢٢.

ب- التقسيم حسب القطاع: ليس تبويب ميزانية الدولة هدفاً في حد ذاته لكنه وسيلة لجعل من الموازنة أداة لتنفيذ السياسة المالية والسياسة الاقتصادية العامة، وبالتالي يقتضي المنطق تطبيق التبويب لا على الموازنة وإنما على الاقتصاد الوطني، سواء تم بواسطة الحكومة (في الموازنة) أو بواسطة القطاع العام أو بواسطة الأفراد، وحتى يتم ذلك يلزم التبويب حسب القطاع، أي يتم تقسيم الاقتصاد إلى قطاعات تضم كل منها مجموعات متناسقة، فالاقتصاد الوطني يتكون من قطاع الحكومة، قطاع الأعمال أفراد ومؤسسات لا تستهدف الربح، وقطاع العالم الخارجي المقيمين وغير المقيمين. غير مفهوم.

ج- التبويب على أساس البرامج: يهتم هذا التبويب ببيان البرامج والمشاريع، التي تقوم بتنفيذها أو الإشراف عليها الوزارات والمصالح الحكومية المختلفة. ويكون هذا النوع من التبويب عادة خطة متوسطة الأجل (سنوات) وعلى ضوء ذلك تظهر البرامج والمشاريع في وثيقة الميزانية السنوية لها وتقسم البرامج إلى مشاريع وترصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذها في الميزانية العامة^(١).

ومن مميزات هذا التبويب أنه يبين النشاطات التي تقوم بها كل دائرة وزارية وتكاليفها. وإلى جانب ذلك أنه يحقق رقابة أفضل من التبويبات السابقة؛ لأنه لا يقدم بيانات حسابية لعدم تجاوز الاعتمادات الممنوحة فقط، بل ويقدم كذلك بيانات مفصلة عن مسار تنفيذ المشاريع والبرامج؛ الاجتماعي الذي يساعد على مدى متابعة ومراقبة التنفيذ ومدى استعمال مؤشري الكفاءة والفعالية في ذلك.

د- التبويب على أساس الأداء: يؤكد هذا التبويب على الأهداف والغايات التي ترصد من أجلها الاعتمادات المالية وتكاليف البرامج والمشاريع المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف وعدد الوحدات التي أنجزت أو ستنجز من كل برنامج في الوقت المحدد وتكاليفها. بحيث يتطلب في هذا التبويب وجود جهاز رقابي فعال يقوم

(١) د. سلطان السلطان، د. وصفي أبو المكارم، المحاسبة في الوحدات الحكومية، السعودية، الرياض، دار المريخ للنشر، ١٩٩٠م ص ٨٢.

بتقديم تقارير شهرية وسنوية من أجل المتابعة عن كثب مسار المشروع ومراحل إنجازه وتكاليفه ومختلف العقبات التي تواجهه. وقد يستخدم أكثر من تبويب في الموازنة الواحدة.

إعداد الموازنة العامة:

تتولى إدارة الميزانية بوزارة المالية جمع كافة التقديرات المشار إليها سابقا وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة أن دعت الحاجة لذلك، وطلب ما يحتاجون إليه من بيانات ومستندات، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة وتعد هذه اللجنة مشروع الميزانية، ويتم عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المحدد قانوناً^(١).

يتضح مما سبق أن عملية إعداد الموازنة يتم على نحو روتيني مثل كافة الأعمال الحكومية الأخرى، حيث تقوم كل إدارة من إدارات الدولة قبل نهاية كل سنة بتحديد احتياجاتها، من النفقات والإيرادات عن السنة القادمة.

اعتماد الموازنة:

السلطة المختصة بالاعتماد:

إذا كانت مرحلة الإعداد والتحضير قد أسندت إلى السلطة التنفيذية باعتبارها الأقدر على ذلك، أحكام مرحلة الاعتماد فتتفرّد به السلطة التشريعية باعتبار أنها جهة الاختصاص التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها، بالإضافة إلى كونها ممثلة الشعب بوصفه مصدر كل السلطات في النظم الديمقراطية. يعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة من الحقوق الرئيسية التي اكتسبتها السلطة التشريعية عبر التطور التاريخي، وعليه فإن اعتماد السلطة التشريعية للموازنة لا بد أن يسبق التنفيذ، بمعنى أن السلطة التنفيذية لا تستطيع البدء في تنفيذ الموازنة إلا بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية^(٢).

(١) د. محمد المناغي، المحاسبة الحكومية (مدخل معاصر)، الكويت، مكتبة الفلاح، ١٩٩١م، ص ٧٦.
(٢) د. يحي عبد الغنى أبو الفتوح، الجوانب الاقتصادية والمالية في الموازنة العامة للدولة، السعودية، الإدارة العامة للطباعة والنشر، معهد الإدارة، ٢٠١٤م، ص ٥٢.

إجراءات اعتماد الموازنة:

بعد أن تقوم السلطة التنفيذية بإعداد مشروع الموازنة تقوم بعرضه على السلطة التشريعية؛ حيث يقوم وزير المالية بإلقائه على البرلمان؛ لأنه يمثل الشعب الذي يتحمل الأعباء المالية اللازمة لتغطية الأنفاق العام. يخضع اعتماد الموازنة لإجراءات دستورية تستهدف الانتهاء من بحثها في حينها حيث، يتعين عرض مشروع الميزانية على السلطة التشريعية قبل بداية السنة المالية نظراً لزيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، أصبحت الميزانية وثيقة معقدة يصعب فهمها لدى العامة غالباً ما يكون هناك لجأً مختصة لمناقشة مشروع الميزانية، ومعظم ما يدور حوله النقاش هو جانب النفقات وعلى الأخص على التغييرات المقترحة في مشروع الميزانية بعد التعديلات التي تجريها اللجان المختصة وبعد المناقشة والتداول يتم اعتماد مشروع الميزانية وبعدها يطلق عليها قانون الموازنة⁽¹⁾.

(1) المصدر السابق، ص ٧٧.

المبحث الثاني

موازنة البرامج (البرمجة والتخطيط)

في ١٩٥٤ قدم ديفيد نوفيك شرحاً تفصيلياً بين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الاجتماعية وشرح مضمونها وكان ذلك في تقريره المسمى الاقتصاد الفعالية في الحكومة بواسطة الإجراءات قامت لجنة هوفر الثانية بدراسة اقتراح ديفيد وكذلك بدراسة التقدم الذي تحقق في مجال تطبيق موازنة الأداء في أجهزة الحكومة الفدرالية الاجتماعية مما أدى إلى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء الذي جذب اهتمام الكثير من الدول وكذلك اهتمام هيئة الأمم التي أصدرت كتيباً بعنوان موازنة البرامج سنة ١٩٦٥^(١).

من العوامل التي ساعدت على انتشار موازنة البرامج والأداء ثلاث عوامل رئيسية:

- إهمال موازنة الأداء لعنصر التخطيط في حين ظهرت الحاجة إلى خطط بعيدة المدى.
 - ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي وظهور الرغبة في إدخال أساليب علمية حديثة في اتخاذ القرارات.
 - كبر حجم النفقات العامة في الموازنة وزيادة أثارها على الاقتصاد الوطني مما أدى بالمفكرين إلى المناداة بضرورة الربط بين الخطط الحكومية والموازنات العامة^(٢).
- أساسيات موازنة البرامج^(٣):

- **التخطيط:** التخطيط يعني التنبؤ بما سيكون في المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل. أنه وظيفة أساسية من وظائف الحكومة وأجهزتها التنفيذية. تهتم موازنة

(١) د. حسن عبد الكريم سلوم، الموازنة العامة للدولة بتن الإعداد والتنفيذ والرقابة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة دمشق، العدد ٦٤، ٢٠٠٧م، ص ٦٩.

(٢) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية. بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ٢٠٠٤م، ص ١١٢.

(٣) د. حسن عبد الكريم سلوم مصدر سابق، ص ٧١.

البرامج و الأداء بالتخطيط حيث تقوم بتحديد برامج ومشاريع الوزارات والمصالح الحكومية لعدد من السنوات المقبلة والنفقات المتوقعة لها و ليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود التي تبين نفقات سنة مالية واحدة ولا ترتبط في أغلب الأحيان بتخطيط طويل الأجل.

- **البرامج:** تهتم موازنة البرامج والأداء ببيان البرامج والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية المختلفة. بمعنى أنها تقوم بتحديد البرامج الرئيسية لكل وزارة أو مصلحة ومن ثم تقسم البرامج الرئيسية إلى برامج فرعية والبرامج الفرعية إلى نشاطات وترصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية والنشاطات في وثيقة الموازنة العامة على الصفحات المخصصة لها. ثم تقوم بعد ذلك بتوزيع الاعتمادات على أبواب وبنود الأنفاق المعرفة في الموازنة.

- **تحليل البدائل:** من القواعد الأساسية التي تركز عليها موازنة البرامج والأداء تحديد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة والمصالح الحكومية. فبعد تحديد البدائل تجرى الدراسة التحليلية المتعمقة لها بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها والمزايا والعيوب المرتبطة بكل منها وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات.

- **التقييم:** يساعد تقييم البرامج الحكومية على تحسين عملية تنفيذها. أن الحصول على تقارير عن كيفية سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ أو نفذت من حين لآخر من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه التنفيذ وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع وعن التغييرات التي يلزم إدخالها على تلك البرامج والمشاريع لكي تسهل عملية التنفيذ والوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها⁽¹⁾.

وتعتمد موازنة البرامج على فعالية هذه المزايا، بحيث تحسن عملية التخطيط

(1) المصدر السابق، ص ٧٩.

وتبنى على أسس علمية سليمة ويتم تقسيم البرامج وفقاً لأسس عادلة وشاملة وبما يتوافق مع الإمكانيات المتاحة ووفقاً لبرامج زمنية مسبقة، علماً بأن كل هذه الخطوات تسبق عملية إدراج البرامج في الموازنة ويتم تحديد البدائل المتاحة بالتوافق مع الإمكانيات المتنوعة وقد يتطلب الاجتماعي معرفة التدفقات النقدية المتوقعة في البرامج التي تتطلب ذلك كبرامج الدعم الاجتماعي النقدي المباشر^(١).

أحكام عملية التقييم فهي تتطلب أحكاماً وتفصيلاً للخطط والتكاليف الخاصة بها كما تتطلب دقة ووقتية التقارير لمعرفة سير العمليات^(٢).

وبالنظر لهذه الأساسيات فإنها تمثل مطالب لاغني عنها لإعداد وتنفيذ موازنة البرامج ومن جانب آخر فإن الإمكانيات الفنية والبشرية والمادية لتجويد هذه الأساسيات يمثل الشرط أو القيد الذي بتوفره يتم إعداد وتنفيذ موازنة البرامج وبدونه لا يمكن وهذا ما نركز عليه من خلال هذه الدراسة.

الدراسات الأساسية للموازنة:

تعتمد ميزانية البرامج على ثلاث دراسات أساسية تقدمها الجهات التي تطبق موازنة البرامج والأداء إلى مكتب الموازنة وهذه الدراسات هي^(٣):

- **المذكرة التفسيرية للبرنامج:** وتبين المذكرة التفسيرية للبرنامج أهداف المنظمة والخطة التي ستسير عليها لتحقيق تلك الأهداف.
- **الخطة التمويلية للبرنامج:** وتكون على شكل جداول تتضمن ملخصاً لبرامج المنظمة كما تتضمن تقديرات التكاليف والعوائد لبرامج المنظمة.
- **الدراسات التحليلية الخاصة:** وتحضر هذه الدراسات بواسطة خبراء موازنة البرامج في الجهة الحكومية وتتضمن الدراسات التحليلية التي تم على ضوءها اختيار البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية للوحدة الحكومية.

(١) السيد المتولي المرسي، التطوير المحاسبي للموازنة العامة باستخدام تحليل النظم، عمان، المجلة العربية للإدارة، العدد ٩٢، ١٩٨٧م، ص ٣٢.

(٢) د. حسن عبد الكريم سلوم مصدر سابق، ص ١٠٣.

(٣) علي كريم الخفاجي، اثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية، العراق، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد ١٨، العدد ١، ٢٠٠١م، ص ١٩٩.

التطبيق:

- تتضمن عملية تطبيق ميزانية البرامج الخطوات التالية^(١).
- تحديد الأهداف المراد تحقيقها وذكرها باختصار في شكل قائمة.
 - تصميم البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة.
 - تقدير ما تحتاجه البرامج من تكاليف للسنة ثم إخطار إدارة الموازنة العامة كي ترصد الاعتمادات الكافية لتنفيذ برامج ومشاريع تلك السنة.
 - تقدير النتائج من البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية ومن المشاريع.
 - تقدير ما تحتاجه البرامج من أموال لمدة أربع سنوات أخرى مقبلة علاوة على تكاليف البرنامج في السنة الأولى من الخطة.
 - وضع نظام وإجراءات للمتابعة وتحليل نتائج تنفيذ البرامج والمشاريع.
 - وضع نظام وإجراءات للحصول على المعلومات بشكل منتظم ودائم.
 - تحديد المسؤولية الإدارية عند تنفيذ البرنامج.

مزايا ميزانية البرامج^(٢):

- ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الجهة الحكومية.
- المساعدة على توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع (الأثار) التي تسعى إليها الحكومة، وبالتالي تكون قرارات توزيع الموارد مدعّمة بالبيانات اللازمة
- المساعدة على تقوية وتعزيز مبادئ الإدارة المالية في القطاع الحكومي، وبالتالي تطوير كيفية توزيع الموارد المالية المتاحة، وإدارتها وتحسين أداء الخدمات الحكومية المقدمة.

(١) د. عبد الحي مرعي، الموازنات التخطيطية وأساليب التحليل الكمي، مصر، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨١م ص ٥٥.

(٢) د. حسن عبد الكريم سلوم مصدر سابق، ص ٦٩.

- توضيح ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية السابقة وتكلفة كل برنامج أو مشروع.
- إقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية حيث تحدد المسؤول عن أداء الأعمال.
- التركيز على المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز على المدخلات (الموارد المالية والبشرية).
- رفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء المتاحة للحكومة والمسؤولين، في المؤسسات بما يساعد ذلك في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات^(١).

عيوب ميزانية البرامج:

- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً.
 - صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج والمشاريع بشكل مادي و ملموس^(٢).
 - إرسال كميات كبيرة من المعلومات إلى مكتب الموازنة، عن البرامج الرئيسية والفرعية والدراسات التحليلية التي أعدت لها بواسطة الأجهزة الحكومية.
 - تتطلب كميات كبيرة من المعلومات؛ التي قد تعطل عملية تحليل السياسة العامة^(٣).
- وتعتبر موازنة البرامج هي التطور الأخير في مجال الموازنات الحكومية بصورة خاصة، ويتم تطبيقها في الدول المتقدمة، وفي أغلب دول العالم. ويعتقد بأنها تمثل الحل الأمثل للخروج من مختلف الصعوبات التي تواجه إعداد وتنفيذ الموازنات التقليدية.

(١) احمد كامل المزييتي، التخطيط المالي للموازنات التقديرية، مجلة المحاسب الأول، العدد ٩٤، ١٩٩٨م، ص ١١٣.

(٢) د. عبد الحي مرعي الكتاب مرجع سابق .

(٣) د. حسن عبد الكريم سلوم الكتاب مصدر سابق .

المبحث الثالث

موازنة التخطيط في الفكر الإسلامي

مفهوم التخطيط في الفكر الإسلامي:

يذخر الفكر الإسلامي بكافة القضايا ومستجداتها، في كافة أوجه الحياة، وقد بدأ التخطيط في الفكر الإسلامي مع بدايات ظهور الدعوة الإسلامية، بالتخطيط الدعوي واختيار المدعويين الأوائل^(١).

وفي العصر الحديث أصبح التخطيط ضرورةً من ضرورات الحياة للإنسان، وذلك بسبب خوفه المستمر من المجهول، والأخطار، والكوارث التي تحدث به؛ لذا حتمت عليه الظروف توخي الحيطة والحذر لمواجهة ذلك المجهول، فبدأ يخطط لنشاطاته المختلفة؛ للتغلب على ذلك المجهول وما يتعلق به من متغيرات وتقلبات في ظروف البيئة الطبيعية التي يعيش فيها؛ من تعاقب الليل والنهار، وتتابع الفصول الأربعة صيفاً وشتاءً، وربيعاً وخريفاً؛ لذا فالإنسان يهدف بالتخطيط إلى تنظيم شؤون حياته، ولتطويع المستقبل المجهول لأهدافه وأغراضه^(٢).

ولقد اهتمت الحكومات والمنظمات بالتخطيط كوسيلة للتحكم في ظروف المستقبل؛ لتسخيرها لمشروعاتها وأهدافها عن طريق تحديد الأهداف، ووضع السياسات، وتصميم البرامج، وتحديد الخطوات والإجراءات والقواعد في إطار زمني محدد، فالتخطيط يساعد على عدم ترك الأمور والأحداث لعامل الصدفة أو الصواب والخطأ، وقبل أن نحدد مفهوم التخطيط في الإدارة الإسلامية، نتعرض لبعض تعريفات مفكري الإدارة للتخطيط، حيث يعرفه (هايمان) بأنه: "تحديد سابق لما سيتم عمله، وتحديد لخط سير العمل في المستقبل، يضم مجموعة منسجمة ومتتابعة من العمليات؛ بغرض تحقيق أهداف معينة"^(٣).

(١) محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، عمان، دار وائل للنشر، ٢٠١١م، ص ٧٩.

(٢) المصدر السابق، ص ٨١.

(٣) أبو بكر مصطفى بعيرة، مبادئ الإدارة المفاهيم والتطبيقات، دار الفضيل للنشر، بنغازي، ٢٠٠١م، ص ٢١٥.

ويعرفه البرت وترسون بأنه ((عملية ذهنية منظمة لاختيار الوسائل الممكنة لتحقيق أهداف محددة)). التخطيط إذا مجموعة من العمليات المترابطة مادياً وبشراً، يكون بدايته النظرة الفاحصة والمتعمقة للمستقبل، والتنبؤ بأحداثه ومستجداته في مجال موضوع محدد، وذلك من خلال التوجيهات والسياسات التي تصدر من قمة الهرم الإداري، وحساب التقديرات والحقائق الواقعية القائمة^(١).

إحكام مفهوم التخطيط في الإدارة الإسلامية:

فيعرفه الدكتور فرناس عبد الباسط بأنه: "أسلوب عمل جماعي، يأخذ بالأسباب لمواجهة توقعات مستقبلية، أو يعتمد على منهج فكري عقدي يؤمن بالقدر ويتوكل على الله، ويسعى لتحقيق هدف شرعي، هو عبادة الله وتعمير الكون"^(٢). ويرى الدكتور حزام المطيري أن هذا التعريف يلغي الدور الفردي في التخطيط؛ لهذا يورد تعريفاً آخر أكثر شمولية، فيقول: أن التخطيط الإسلامي هو "التفكير والتدبر بشكل فردي وجماعي في أداء عمل مستقبلي مشروع، مع ربط ذلك بمشيئة الله - تعالى - ثم بذل الأسباب المشروعة في تحقيقه، مع كامل التوكل والإيمان بالغيب فيما قضى الله وقدره على النتائج"^(٣).

أن العالم الإسلامي في مختلف مراحل وعصوره قد شهد أنواعاً كثيرة من التخطيط، اشتمل على جميع عناصر التخطيط الحديثة من حيث الإعداد والتنفيذ، شاملاً جميع نشاطات الدولة الإسلامية، وهو تخطيط لا يختلف كثيراً عن التخطيط المعاصر إلا في نواحي قليلة؛ مثل: حجم الخطة، والوسائل والأدوات.

وما يميز التخطيط الإسلامي للسياسات العامة والمبادئ التي تستند إليها الدولة الإسلامية، هو أن الله - سبحانه وتعالى - مبدعه وواضعه، ورسول الله - صلى الله عليه وسلم - وخلفاءهم من يقوم بتنفيذه، وفيما نماذج من التخطيط الإسلامي:

(١) المصدر السابق، ص ٢١٧.

(٢) د. فرناس عبد الباسط، "البناء، التخطيط: دراسة في مجال الإدارة الإسلامية وعلم الإدارة العامة"، ص ٨٥.

(٣) حزام بن ماطر المطيري، الإدارة الإسلامية المنهج والممارسة، الرياض، دار الموسوعة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣م، ص ١٣٠.

من نماذج التخطيط في القرآن الكريم:

يزخر القرآن الكريم بالعديد من الآيات التي تمثل التخطيط، والتي لا يمكن حصرها هنا، وسنذكر بعض الآيات، التي اتفق عليها كتاب الإدارة الإسلامية، ومن أهمها الآيات التي نزلت في سورة يوسف - عليه السلام - والتي تمثل التخطيط الاقتصادي الربائي؛ حيث يقول - تعالى -: ﴿ وَقَالَ الْمَلِكُ إِنِّي أَرَى سَبْعَ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلْنَ سَبْعَ عَجَافٍ وَسَبْعَ سُنْبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخْرَىٰ بَاسَاتٍ يَا أَيُّهَا الْمَلَأَ أَعْيُنِي فِي رُؤْيَايَ إِنْ كُنْتُمْ لِلرُّؤْيَا تَعْبِرُونَ ﴾ * قالوا أضغاث أحلام وما نحن بتأويل الأحلام بعالمين * وقال الذي نجا منهما وأدكر بعد أمة أنا أنبيكم بتأويله فارجعوا فاصبروا * يوسف أيها الصديق اقتنا في سبع بقرات سمان يأكلن سبع عجاف وسبع سنبلات خضر وأخرى باسات لعلني أرجع إلى الناس لعلهم يعلمون * قال ترعون سبع سنين دأباً فما حصدتم فذروه في سنبله إلا قليلاً مما تاكلون * ثم يأتي من بعد ذلك سبع شداد يأكلن ما قدمتم لهن إلا قليلاً مما تحصنون * ثم يأتي من بعد ذلك عام فيه يغاث الناس وفيه يعصرون * [يوسف: ٤٣-٤٩].

وقد جاء في كتب التفاسير لهذه الآيات أن المطر والخصب سيأتي لمدة سبع سنوات متوالية، وأن البقر هي السنين؛ وذلك لأنها تثير الأرض التي تستغل فيها الزروع والثمار، وهن السنبلات الخضر، ثم قام يوسف بتوجيههم إلى ما يفعلونه في تلك السنين، وذلك بادخار ما استغلوه في السنوات السبع في سنبله؛ ليكون أبقى له، وأبعد من إسراع الفساد إليه، إلا القدر أو المقدار الذي يحتاجونه للأكل؛ بحيث يكون قليلاً، ونهاهم عن الإسراف؛ لكي يستفيدوا في السبع الشداد، وهن السبع المحل التي تعقب السنوات السبع المتوالية، وقد بشرهم يوسف بأنه سيأتي عام غيث بعد عام الجذب؛ حيث تغل البلاد ويعصر الناس الزيت وغيره، كما كانت عليه عاداتهم في السابق، كما اعتبرت من قبل بعض الكتاب بأنها موازنة تخطيطية عامة؛ حيث قام يوسف - عليه السلام - بعملية الموازنة بين إنتاج ادخار واستهلاك القمح في مصر^(١)،

(١) سامي عبد الرحمن، الموازنات التخطيطية في القرآن الكريم، مجلة الاقتصاد الإسلامي العدد الرابع، ص ٣٠.

كما وضع لنا القرآن اصطلاح يوسف بدوره الإداري المالي الفَعَال في إدارة أموال الدولة: ﴿ قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ أَنِي حَفِيفٌ عَلِيمٌ ﴾.

والإشارة لتخطيط الموازنة هنا فالبرنامج المطروح هو برنامج الأمن الغذائي وقد تم التخطيط للبرنامج لمدة سبع سنوات ويتم تنفيذه في مثلها، وهذا ما يتم تنفيذه من خلال موازنة البرامج، والملاحظ أن التخطيط لم يتجاهل ترتيب الأولويات، بل جعل التعامل مع المتاح من الحبوب المنتجة علي جزئين قليل للأكل والمتبقي للاستخدام في وقت لاحق حسب الخطة.

من نماذج التخطيط في السنة النبوية:

التخطيط في السنة النبوية هو امتداد للتخطيط في القرآن الكريم، ومُستمد منه، وقد اشتملت السنة النبوية على عدد كبير من صور التخطيط القائمة على مبدأ التوكل والاعتماد على الله - سبحانه وتعالى - أولاً، والأخذ بالأسباب بعد ذلك^(١)، وحادثة الرسول - صلى الله عليه وسلم - مع الأعرابي معروفة؛ حيث جاء ذلك الأعرابي وأخبره بأنه ترك ناقته عند باب المسجد دون أن يعقلها بعد أن توكل على الله، ولكنها هربت، فأخبره النبي - عليه الصلاة والسلام - بأنه كأن عليه أن يتوكل على الله ويعقل الناقة؛ حتى لا تهرب. ومن صور التخطيط في السنة النبوية قول الرسول - عليه الصلاة والسلام -: ((لا يُلدغ المؤمن من جحر واحد مرتين))^(٢)، والدروس المستفادة من هذا الحديث في مجال التخطيط هو الاتعاض، وأخذ العبرة من الماضي، وعدم تكرار الأخطاء، وأن يأخذ المسلم الحذر والحيطه في الأعمال التي يقدم عليها.

قال سعد بن أبي وقاص - رضي الله عنه مرضت مرضاً أشرفت فيه على الموت، فقلت: يا رسول الله، بلغ مني من الوجع ما ترى، وأنا ذو مال، ولا يرثني إلا ابنة لي واحدة، : أفأتصدق بشطره؟ (أي: نصفه) قال: لا، أفأتصدق بثلثي مالي؟ قال: لا، قال

(١) محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٨٢، ص ٩٧.

(٢) المرجع السابق، ص ١٩٨.

قال: أفأتصدق بثقله، قال: فالثلث يا سعد، والثلث كثير، فأنتك أن تدع ورثتك أغنياء خيرٌ من أن تدعهم عالة يتكففون الناس.

ويوضح هذا الحديث أن الاحتياط واجب، وأن الإنسان يجب أن يعتمد على نفسه بعد الله - عزَّ وجلَّ - مع الأخذ بالأسباب؛ لكي يعيشَ عيشةً كريمةً تقيه من ذلِّ السؤال، أو الاعتماد على الغير^(١).

وبعد فهذه مجرد نماذج للتخطيط ومفهومه الواسع في الفكر الإسلامي فهو يتجاوز التخطيط الاقتصادي إلى الدعوي والاجتماعي وعلي مستوى الأفراد إلى مفاهيم عديدة ليس هذا محل استقصائها ولكننا نورد هنا باعتبار أن بناء الموازنات علي أساس التخطيط وخاصة الطويل المدى هو الأقرب والأكثر اتساقا مع الفكر الإسلامي، عليه يمكننا القول أن موازنة البرامج كشكل من أشكال الموازنات لها.

(١) المرجع السابق، ص ١١٤.

المبحث الرابع

الدراسة الميدانية

ترتكز هذه الدراسة علي معرفة مدي توفر مقومات إعداد وتنفيذ موازنة البرامج بجامعة القرآن الكريم وتأسيس العلوم وذلك عن طريق مقارنة المتطلبات الأساسية لموازنة البرامج مع ما هو متوفر من معلومات تاريخية تخص الأداء وتقييم قدرة الكادر العامل. **محاوور الدراسة:**

للدراسة محورين أساسيين يتعلق الأول منهما بتقدير الإيرادات والمصروفات باعتبار أن موازنة البرامج تركز بشكل أساسي علي دقة تقدير الإيرادات ودقة حساب كلفة البرامج. ومن خلال السنوات الماضية يمكن قراءة ذلك والحكم عليه من تقديرات الإيرادات وتنفيذها وتقديرات المصروفات والفعلية منها.

أحكام المحور الثاني فيتعلق بدراسة وخبرة وتأهيل وتدريب الكادر العامل الذي يعق عليه عبئ إعداد مقترحات كلفة البرامج وقيمة الإيرادات المتوقعة وتنفيذ الموازنة. **أولاً:** مدي مطابقة توقعات الإيرادات والمصروفات بالموازنة للأداء الفعلي للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م.

أ- جدول يوضح إجمالي الإيرادات والمصروفات للأعوام ٢٠١٦-٢٠١٧م.

البيان	٢٠١٥م	٢٠١٦م	٢٠١٧م
الإيرادات المصدقة	٤٤٩٧١٨٢٩	٦٦٥٨٢١١٨	٨٠٢٤٩١٨٥
الإيرادات الفعلية	٤٠٩٢٤٩٣٣	٥٠٤٨٩٨٥٠	٦٨٣٥٠٣١٧
النسبة	%٩١	%٧٦	%٨٥
مصدق المصروفات	٤٤٩٧١٨٢٩	٦٦٥٨٢١١٨	٨٠٢٤٩١٨٥
المصروفات الفعلية	٤٣٨٥٠١٤٥	٤٩٤١٦٥٥٧	٦٥٩٤٢٣١٤
النسبة	%٩٨	%٧٤	%٨٢

المصدر: الحسابات الختامية للجامعة للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

يلاحظ على إجمالي الإيرادات أن التقديرات تقل عن الأداء الفعلي باستمرار وبنسب متفاوتة مما يعني أن التقديرات غير دقيقة، وعدم انتظام النسبة أو تناقصها

يعني عدم الاستفادة، من السنوات السابقة في السنوات اللاحقة. إحكام المصروفات، فمع انطباق الملاحظة السابقة يضاف إليها أن المصروفات الفعلية تكون في سنة أكثر من الإيرادات الفعلية (ديون) كما في العام ٢٠١٥م الإيرادات الفعلية ٤٠٩٢٤٩٣٣ ج بينما المصروفات الفعلية ٤٣٨٥٠١٤٥ ج بعجز قدره ٢٩٢٥٢١٢ ج. بينما تكون في سنوات أخرى الإيرادات الفعلية أكبر من المصروفات الفعلية، مما يعني وجود فائض العام ٢٠١٦م كان ١٠٧٣٢٩٣ ج و ٢٤٠٨٠٠٣ ج للعام ٢٠١٧م. مع ملاحظة هامة وهي مع وجود فائض في المصروفات فأن المصروفات الفعلية لا تغطي المصروفات المتوقعة، وهذا يشير إلى ترتيب أولويات الصرف المخططة ويعني أن هناك مصروفات معتمدة لا توجد حاجة فعلية لصرفها.

ب- جدول يوضح تفصيلات الإيرادات ٢٠١٦-٢٠١٧م

البيان	الإيرادات الذاتية	الدعم الاتحادي	أخرى
٢٠١٥م	المصدق	٧٩٣٦٠٠٠	١٢٢٠٨٥٩٣
	الفعلي	١٦٣٦١٦٣٧	٥٣٧٥٩٠٧
	النسبة	%٢٠٦	%٤٤
٢٠١٦م	المصدق	١٥٦٧٨١٢٥	١٥٢٢٦٨٠٠
	الفعلي	١٦٩٨٩٤٢٨	٣٧٦٩٤٨٠
	النسبة	%١٠٨	%٢٥
٢٠١٧م	المصدق	٢٢٠٠٠٠٠٠	٩٢٤٩١٨٠
	الفعلي	٢٤٤٣٠٨٤٩	٥٨٢١٨٠٢
	النسبة	%١٠١	%٦٣

المصدر: الحسابات الختامية للجامعة للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

يلاحظ علي تفاصيل الإيرادات أن تقديرات بنود الإيرادات تتفاوت بشكل كبير جدا بين المتوقع والفعلي ففي العام ٢٠١٥م بلغت نسبة تحصيل الإيرادات الذاتية %٢٠٦ وهو ما لا يمكن التعبير عنه بنجاح، بقدر ما هو خطأ في التقدير ونسبة تحصيل الإيرادات الأخرى %٤٤ مما ينطبق عليه وصف الخطأ أيضا. وذات الوصف ينطبق علي بقية الأعوام، ولا يوجد بند واحد خلال سنوات الدراسة تطابق فيه التحصيل الفعلي، مع الإيرادات المتوقعة.

ج- جدول يوضح تفصيل المصروفات ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

البيان	تعويضات العاملين	السلع والخدمات	الأصول غير المالية
المصدق	١٩١٢٥٣٨٧	١١٦٣٤٥٠٠	١٣١٥٣٢٦٥
الفعلي	١٦٥٩٥٥٣٩	١١٣٠٨٢٥٦	١٢٧١٨٨٤٣
النسبة	%٨٧	%٩٧	%٩٧
المصدق	٣٥٦٧٧١٩٠	١٥٦٧٨١٢٥	١٥٢٢٦٨٠٠
الفعلي	٢٥١٥٦٨٥٤	١٢٩٧٢٦٦٧	١٢٦٠٩٣٩٥
النسبة	%٧١	%٨٣	%٨٣
المصدق	٤٢٠٢٨٧٧٢	٢١٩٧٢٩١٣	١٦٢٤٧٥٠٠
الفعلي	٣١٧٩١١٩٧	٢٠٥٦٢٢٧٣	١٣٥٨٨٨٤٤
النسبة	%٧٦	%٩٤	%٨٤

المصدر: الحسابات الختامية للجامعة للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

يلاحظ هنا أن المصدق به لا يتم الصرف عليه بالكامل، ويمكن تبرير ذلك بضعف الإيرادات، ولكن عندما يتعلق الصرف بتعويضات العاملين كما في العام ٢٠١٧م حيث المصدق والمنصرف الفعلي، فإنحكام أن يكون للعاملين حقوق لم تدفع وسترحل للسنوات اللاحقة؛ وتتسبب في خلل أكبر، أو أن يكون المجاز للفصل الأول أكبر من المطلوب؛ مما يعني أن التقديرات غير واقعية.

د- بعض بنود الإيرادات الأكثر انحرافاً

بالنسبة لبقية البنود ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

البند	إيرادات أخرى	دراسات عليا	رسوم دراسية
المصدق	١٢٢٠٨٥٩٣	٤٣٦٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠
الفعلي	٥٣٧٥٩٠٧	١١٢٩٢٤٣	٩٨٥٦٤٨٧
نسبة الانحراف	%٤٤	%٢٥٩	%١٣١
المصدق	١٦٣٠٠٠٠	٩٥٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠٠
الفعلي	٣٧٦٩٤٨٠	١٩٠٩٠٠٠	١٥٠٧٩٥٦٢
نسبة الانحراف	%٢٣١	%٢٠١	%١٠٨
المصدق	٩٢٤٩١٨٠		
الفعلي	٥٨٢١٨٠٢		
نسبة الانحراف	%٦٣		

المصدر: الحسابات الختامية للجامعة للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

من الملاحظ أن هناك انحراف كبير في توقعات الإيرادات تتراوح بين ٤٤٪ من المتوقع لبند الإيرادات الأخرى للعام ٢٠١٥م إلى ٢٥٩٪ لبند إيرادات الدراسات العليا للعام ٢٠١٥م ويعني انحراف الإيرادات السالب؛ أن هناك بنود مصروفات لن تتمكن الجامعة من الإيفاء بها. ويعني الانحراف الايجابي أن هناك موارد غير متوقعة قد حدثت؛ مما يفتح الباب للاجتهاد لصرف هذه المبالغ الزائدة؛ مما يؤدي إلى الإسراف والهدر في موارد الجامعة.

هـ- بعض بنود المصروفات الأكثر انحرافاً بالنسبة لبقية البنود ٢٠١٥م-٢٠١٦-٢٠١٧م

البند	٢٠١٥م			٢٠١٦م			٢٠١٧م		
	المصدق	الفعلي	نسبة الانحراف	المصدق	الفعلي	نسبة الانحراف	المصدق	الفعلي	نسبة الانحراف
مكافئات مجلس الإدارة	٤٥٠٠٠	٥٠٠٠	٪١١						
وسائل ترحيل	٣٥٠٠٠	٢٢٥٠٠	٪٣٦						
خدمات صحية				١٠٠٠٠٠	٦٧٥٥٦	٪٣٧			
ملابس عمال				١٠٠٠٠٠	٥٥١٥٠	٪٤٥			
بدل الوجبة	١٠٨١٠	٢٦٥٠	٪٢٤						
دعم سكن	١٠٨١٠	١٠٠٠	٪٩						
بدل دراسات عليا							١٧١٣٦٣٠	٤١٧٢٣٥	٪٢٤
حافز الأداء المتميز							٢٥٠٠٠	صفر	
حافز هيئة تدريس	٨٤٨٥٥٥	صفر		٥٠٠٠٠	صفر		٢٥٨٠٠	صفر	

المصدر: الحسابات الختامية للجامعة للأعوام ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧م

الملاحظ أن الصرف علي هذه العينة من البنود تراوح بين نسبة دنيا صفر و حد أعلي ٣٧٪ بمتوسط أقل من ١٩٪ من قيمة البند المرصودة في الموازنة. ويبين ذلك عدم ضبط التقديرات بأسس واقعية. كذلك يلاحظ أن بعض البنود لم يتم الصرف عليها في العام ٢٠١٥م حافز هيئة تدريس وتم إدراجها في العامين ٢٠١٦ و ٢٠١٧ علي التوالي ولم يتم الصرف عليها وهذه تكاليف مرصودة في الموازنة، إذا تم ضبط الإيرادات أو كانت فائضة فهذا يعني أنه لا يوجد حاجة فعلية لهذه الإيرادات.

ثانياً: تقييم قدرة الكادر العامل علي القيام بمطلوبات إعداد وتنفيذ موازنة

البرامج:

أ- الخبرة والتدريب:

البيان	العدد الكلي	م سنوات الخبرة	م الدورات التدريبية خلال سنوات الخدمة
محاسبين	١٨	٣	١
مراجعين داخليين	٢	٩	١

المصدر: إعداد الباحث من بيانات العاملين بالإدارة

بالنظر إلى المكونات الخبرة والتدريب في أكثر العوامل أهمية في إعداد موازنة البرامج لاحتياجها للخبرة في عملية التخطيط واختيار البرامج، وحساب التكلفة المقدرة لكل برنامج، وترتيب أولويات الخطة والجزء المطلوب تنفيذه خلال الفترة المالية المقبلة، والجزء الذي يتم إرجاءه للفترات المالية اللاحقة؛ مما يستلزم إجراء دراسات مالية وتحليل التكلفة. ولا بد من تدريب العاملين في المجال المالي علي هذه الأعمال.

ب- التأهيل الأكاديمي:

البيان	ثانوى	جامعي	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه
محاسبين	٤	١١		٣	
مراجعين داخليين		٢			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات العاملين بالإدارة

يعتبر التأهيل العلمي من أهم المتطلبات للعمل المحاسبي. وفي حالة تنفيذ برامج أو متطلبات عمل جديدة؛ تصبح المعرفة العلمية من أساسيات القدرة علي المواكبة والتعلم والتطور. الملاحظ هنا أنه علي الرغم من التأهيل الجيد للبعض ٣ محاسبين يحملون درجة الماجستير في المحاسبة ويمثلون ١٧٪ لكن في المقابل هناك نسبة ٢٢٪ يحملون مؤهلات ضعيفة، ونسبة ٦١٪ يحملون مؤهلاً متوسطاً مما يعني أن الأقل من الوسط هم العدد الأكبر لمقابلة طريقة إعداد موازنة تتطلب تأهيلاً أفضل.

الخاتمة

أولاً- النتائج:

- ١- إن الموازنة العامة للدولة تطورت نسبة لحاجة الدول والمجتمعات، وأهمية الموازنات بالنسبة لها.
- ٢- إن عيوب الموازنات التقليدية وخاصة موازنة البنود؛ أدت إلى التفكير العملي في اقتراح طرق جديدة لإعداد الموازنات والتي منها جاءت موازنة البرامج.
- ٣- إن موازنة البرامج تتطلب وضوح أهداف الوحدة الحكومية، ووجود خطة طويلة أو متوسطة المدى إلى جانب الخطة السنوية.
- ٤- إن موازنة البرامج تتطلب قدر عالي من الدقة في تحديد البرامج، ودقة تقديرات الإيرادات وكلفة البرامج.
- ٥- إن لموازنة البرامج والتخطيط أصل في القرآن الكريم والفكر الإسلامي، خاصة الجانب التخطيطي منها.
- ٦- إن الموازنات السابقة للجامعة تفتقر إلى دقة توقعات الإيرادات في إجمالها، وبصورة أكبر في تفاصيلها.
- ٧- إجماليات المصروفات تذبذبت بشكل كبير؛ حيث تكون إجمالي المصروفات أقل أو أكبر من المتحصل من المصروفات؛ مما يظهر ضعف العلاقة بين تقديرات الإيرادات والمصروفات.
- ٨- تفاصيل المصروفات تتوزع بشكل غير منتظم؛ حيث توجد بنود لا يتم الصرف عليها ونسبة أدائها صفر.
- ٩- بعض بنود المصروفات التي لم يتم الصرف عليها، ويتم اقتراحها في العام التالي ولا يتم الصرف عليها أيضاً.

ثانياً: التوصيات:

- ١- علي إدارة الجامعة إعداد الخطط والبرامج اللازمة؛ ليتم بناء عليها اقتراح موازنة البرامج.
- ٢- علي الإدارة المالية الاهتمام بضبط تقديرات الإيرادات؛ بحيث لا تزيد عن المطلوب؛ فتؤدي إلى وجود إيرادات لم يخطط لصرفها، أو برامج لم تنفذ فيتم ترحيلها لسنوات لاحقة.
- ٣- عند إعداد موازنة البرامج علي الإدارة توزيع المصروفات علي المشروعات المقترحة بدقة.
- ٤- رفع المستوى التعليمي والمعرفي، للمحاسبين والمراجعين والكوادر المساعدة؛ للتأكد من قدرتهم علي استيعاب التدريب العلمي والعملية المطلوب.
- ٥- تدريب الكادر المالي والمحاسبي العامل علي عملية حساب تكلفة البرامج إعداد الموازنات.
- ٦- الاستفادة من الموازنات التقليدية السابقة للجامعة، ودراسة أوجه القصور؛ فيها لتلافيها عند إعداد وتنفيذ موازنة البرامج.
- ٧- توجد متطلبات أخرى يجب مراعاتها عند إعداد موازنة البرامج، منها وضوح أهداف الوحدة الحكومية للكادر العامل، وإعداد الجهات الدقيقة والواضحة، والإشراف الإداري علي عملية إعداد وإجازة الموازنة، ثم تنفيذ موازنة البرامج.

المراجع

- القرآن الكريم.
- ١- بشير عبد الحفيظ البنا، الأسس العلمية والعملية للمحاسبة الحكومية، عمان، دار الميناوي للنشر والتوزيع، ٢٠١١م.
- ٢- إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الحكومية، عمان، دار البازوري للنشر والتوزيع، ٢٠١٠م.
- ٣- د. حسين عامر شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، مصر، القاهرة، دار النهضة العربية ١٩٧٦م.
- ٤- طاهر موسى الجنابي، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة الموازنات العامة، عمان : دار زهران للنشر والتوزيع والطباعة، ١٩٩٩م.
- ٥- د. حسين عامر شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، مصر، القاهرة، دار النهضة العربية ١٩٧٦م.
- ٦- فؤاد الفسفوس، تطور المحاسبة الحكومية، عمان، دار كنوز المعرفة للنشر، ٢٠١٠م
- ٧- د. سلطان السلطان، د، وصفي أبو المكارم، المحاسبة في الوحدات الحكومية، السعودية، الرياض، دار المريخ للنشر، ١٩٩٠م.
- ٨- د. محمد المناغي، المحاسبة الحكومية (مدخل معاصر)، الكويت، مكتبة الفلاح، ١٩٩١م.
- ٩- د. يحيى عبد الغنى أبو الفتوح، الجوانب الاقتصادية والمالية في الموازنة العامة للدولة، السعودية، الإدارة العامة للطباعة والنشر، معهد الإدارة، ٢٠١٤م.
- ١٠- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية. بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ٢٠٠٤م.

- ١١- د. عبد الحي مرعي، الموازنات التخطيطية وأساليب التحليل الكمي، مصر، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨١م.
- ١٢- ابوبكر مصطفى بعبرة، مبادئ الإدارة المفاهيم والتطبيقات، دار الفضيل للنشر، بنغازي، ٢٠٠١م.
- ١٣- محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، عمان، دار وائل للنشر، ٢٠١١م.
- ١٤- حزام بن ماطر المطيري، الإدارة الإسلامية المنهج والممارسة، الرياض، دار الموسوعة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣م.
- ١٥- محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٨٢م.

الدوريات والمجلات العلمية:

- ١٦- حنان عبد الله حسن ربيع العمار، تكامل محاسبة الكلف والمحاسبة الحكومية وأثره في السيطرة على الإنفاق الحكومي، مجلة جامعة بابل للعلوم، العدد ٣ المجلد ٢٠١٥، ٢٣.
- ١٧- د. فرناس عبد الباسط، "البناء، التخطيط: دراسة في مجال الإدارة الإسلامية وعلم الإدارة العامة"، ١٩٨٥م.
- ١٨- سامي عبد الرحمن، الموازنات التخطيطية في القرآن الكريم، مجلة الاقتصاد الإسلامي العدد الرابع.
- ١٩- د. حسن عبد الكريم سلوم، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة دمشق، العدد ٦٤، ٢٠٠٧م.
- ٢٠- مليكة حفيظ شبابكي، موازنة البرامج كمدخل لترشيد النفقات العامة، الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية، العدد الخامس، ٢٠١٢م.

- ٢١- علي كريم الخفاجي، اثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية، العراق، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد ١٨، العدد ١، ٢٠٠١م.
- ٢٢- أحمد كامل المزيثي، التخطيط المالي للموازنات التقديرية، مجلة المحاسب الأول، العدد ٩٤، ١٩٩٨م.
- ٢٣- السيد المتولي المرسي، التطوير المحاسبي للموازنة العامة باستخدام تحليل النظم، عمان، المجلة العربية للإدارة، العدد ٩٢، ١٩٨٧م.

الرسائل الجامعية والدراسات:

- ٢٤- عمرو محمد زكي عبد الوهاب، المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل النظريات المحاسبية المستحدثة، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا كلية التجارة، ٢٠١٣م.
- ٢٥- د.صلاح محمد محمود، موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية، ندوة الإصلاح الإداري والتنمية، أبوظبي ٢٠١٧م.
- بهاء الدين فريد ماضي، مدي إمكانية تطبيق استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية في الحكومة المحلية في محافظة البصرة، العراق، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، ٢٠١٥م.
- ٢٦- سعود شايد مشكور، استخدم موازنة البرامج والأداء للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، العراق، جامعة المثني، ٢٠١٨م.
- ٢٧- نصر عبد الكريم، تقييم جهود السلطة الفلسطينية في التحول إلى موازنة البرامج، فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية ٢٠١٦م.