

الاعتماد على رقابة الميزانية التقليدية في النظم المالية

د. عبدالسلام سالم العكرمي

أستاذ مساعد - قسم القانون - كلية القانون نالوت - جامعة نالوت

abdessalam.mossa@gmail.com

الملخص

يعرض البحث فكرة الاعتماد على الميزانية التقليدية في النظم الحديثة، على الرغم من ظهور أساليب حديثة متطورة في إعداد الميزانيات العامة أو مراقبتها، فالميزانيات العامة في أغلب النظم المالية للدول، تعتمد على الميزانية التقليدية، أو ما يسمى بميزانية البنود والاعتمادات، باعتبار أن النظرة التقليدية في مجال الرقابة تركز على الجانب المحاسبي، بالإضافة إلى مراقبة الاعتمادات، وعدم تجاوز ما تم اعتماده في الميزانية. أما حديثاً، فقد تغيرت الغاية والغرض من فرض رقابة على الميزانية إلى الهدف من الإنفاق والغاية منه، وما يستتبع ذلك من حاجة مستقبلاً إلى هذه النفقات، أم أنها تصرف من دون جدوى، بالإضافة إلى أن بعض الدول قد طبقت الأساليب الحديثة، المتمثلة في ميزانية البرامج والأداء بدلاً من الميزانية التقليدية، إلا أن غالبية الأنظمة المالية ما زالت تعتمد على الميزانية التقليدية، والمبرر والسبب في عدم مواكبة المستجدات والتطورات في تبويب هياكل الميزانيات، أن الميزانية التقليدية سهلة في الإعداد والرقابة، وكذلك الرغبة في الإبقاء على النظام التقليدي؛ تخوفاً مما قد يصاحب الأنظمة الحديثة من إشكاليات قد تؤثر على النظام المالي والاقتصادي للدولة.

ومهما صاحب النظام التقليدي من عيوب وسلبات، إلا أنه ما زال مطبقاً، وتكرر نفس الأساليب والاعتمادات في كل سنة مالية، وتجاوزاً للنداءات بالتحول وتطبيق الأساليب الحديثة في المراقبة.

Abstract:

This research explores the reliance on traditional budgeting in modern systems, despite the emergence of advanced methods for preparing and monitoring public budgets. Most countries' financial systems still rely on the traditional budget, also known as the line-item budget, because the traditional view of oversight focuses on accounting, monitoring appropriations, and ensuring that allocated funds are not exceeded. However, recently, the purpose of budget oversight has shifted to assessing the objective and purpose of expenditures, determining whether these expenditures will be needed in the future, or whether they are being spent unnecessarily. Furthermore, while some countries have adopted modern methods like program and performance budgeting instead of the traditional budget,

the majority of financial systems still rely on the traditional system. The justification for not keeping pace with developments in budget structure classifications lies in the ease of preparing and monitoring traditional budgets, as well as a desire to maintain the traditional system out of concern about potential problems that modern systems might bring to the country's financial and economic system.

Despite the flaws and shortcomings of the traditional system, it is still in place, and the same methods and preparations are repeated every fiscal year, ignoring calls for transformation and the application of modern monitoring methods.

استلام الورقة: 2026-01-25 - قبول الورقة: 2026-02-15 - نشر الورقة: 2026-03-02

مقدمة:

منذ أن نشأت الميزانية العامة وبدأ تطبيقها، أخذت الدول بأسلوب ميزانية البنود والاعتمادات في ميزانياتها السنوية، لتكوين موازنة تنفيذية شاملة، بتصنيف إداري، على أساس الوزارات والمصالح الحكومية، وعلى أساس نوع النفقة وليس الغرض منها، أي أن يكون الاهتمام بحصر النفقات بحسب طبيعتها في مجموعات رئيسية وفرعية، من دون التركيز على الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وكفاءة الإنفاق.

وهذه الاعتبارات أدت إلى تكوين ميزانية غير مرتبطة بخطة أو برنامج عام، بحيث لا تستخدم فيها المقاييس أو القواعد العلمية لتحليل التكاليف والعوائد، الأمر الذي يترتب عنه عدم معرفة الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، وذلك لأنها تعتمد على مقدار الزيادة أو النقص في بنود الاعتمادات المخصصة للجهات الحكومية، من دون توضيح للعلاقة بين هذه الاعتمادات والأنشطة، والنتائج المتوقعة من عملية الإنفاق، ومن خلال تطبيق الميزانية التقليدية لما تتصف به سهولة وبساطة في إعدادها، وعرضها، وتنفيذها، والرقابة عليها، ساعد أسلوب تبويبها في تسيير إجراءات الرقابة المحاسبية على عملية الصرف، بالتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للبنود المختلفة، وهذا ما يبرر أن الميزانية التقليدية وقت إنشائها كانت ولا زالت وسيلة رقابة على المال العام، ورقابة على أوجه إنفاقه.

وبما أن الميزانية التقليدية تجسد الدور الرقابي في إعداد الميزانيات، فكان من الطبيعي أن تبني وتستحدث نظاماً أكثر ملاءمة، يركز على الاقتصاد في الإنفاق والرقابة عليه، في ظل تفاقم هب المال العام، أو على الأقل الحد من وقوعه، فقد أدت دوراً مهماً في إحكام الرقابة على المال العام، وتفعيل فكرة المساءلة والمحاسبة، إلا أن مراحل التطور الاقتصادي استلزمت استحداث أنماط وأساليب للميزانيات أكثر مساهمة في تحقيق الأهداف، الأمر الذي رأت معه الأنظمة المالية الإبقاء على تصنيف ميزانية البنود والاعتمادات، من دون التعرض لمخاطر التحول للأساليب المتطورة في هيكلية ميزانياتها.

أهمية البحث:

تظهر أهمية هذا البحث في جوانب عدة، ابتداء من ممارسة القاربة من قبل السلطة التشريعية بفاعلية أكثر لا تتحقق إلا في ظل ميزانية البنود والاعتمادات. كما أنه من خلال تبويب الميزانية التقليدية، تتحدد مسؤولية الجهات الحكومية بالصرف في حدود الاعتمادات المخصصة لها، وعدم تجاوزها، وأيضاً من خلال اتباع أسلوب الميزانية التقليدية يمكن الرأي العام من التعرف على نفقات الدولة، وما تم تخصيصه للعاملين والمشروعات الاستثمارية في الدولة.

يُضاف إلى ذلك أن الميزانية التقليدية تتيح للمحلل سهولة معرفة أثر الإنفاق الحكومي، وتوزيع الدخل، وغير ذلك من النواحي الاقتصادية.

والأهم من ذلك، في ميزانية البنود العجز في ميزانية الدولة، إذ يمكن بدقة حصر الموارد التي تديرها الدولة، وإن دعت الحاجة إلى إدارة موارد جديدة، وبالمقابل تحديد العجز من خلال أوجه الصرف في البنود والاعتمادات التي تجاوزت الاعتمادات المخصصة.

أهداف البحث:

تبرز أهداف موضوع البحث في المحافظة على الأموال العامة وحمايتها، من خلال تطبيق أسلوب الميزانية التقليدية، كما تظهر الأهداف عند التحقق من أن الإنفاق العام تم وفق ما هو مقرر، وبحسب ما نصت عليه القوانين المعمول بها. كما أن التأكد من سلامة القوانين واللوائح، ومدى كفايتها وملاءمتها، بالإمكان تحقيقه، باعتبار أن الميزانية العامة أداة للرقابة، مما يمكن القائمين بالمراقبة من اكتشاف نقاط الطعن، واقتراح وسائل العلاج، التي تكفل أحكام رقابة المال العام. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يتيح نظام المتابعة وفقاً لميزانية البنود والاعتمادات لمختلف جهات المراقبة التدقيق والمراجعة، منذ إعداد الميزانية، وحتى نهاية السنة المالية، وبذلك يتحقق الكشف عن الانحرافات والتجاوزات منذ بدايتها؛ ليكون هناك مجال لإصلاحها.

منهج البحث:

نظراً لطبيعة موضوع البحث، كان لزاماً اتباع المنهج الوصفي؛ لبيان مدى سلامة نظم الرقابة، ودقة تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية، فمن الضروري أن تتضمن ميزانية البنود والاعتمادات آليات للمراقبة، فإن أمكن تطبيقها بدقة فإن ذلك يؤدي إلى تقليل التجاوزات والانحرافات المالية، كما يؤدي إلى تحديد مسؤولية من ارتكب المخالفة المالية. كما يمكن تحليل نصوص القوانين واللوائح المالية التي توضح مسار العمليات المالية موضوع الميزانية العامة، وأيضاً مساهمتها في تطوير نظام المراقبة، واستحداثها لوسائل تقييم تعتمد على البرامج والأداء، على الرغم من أن رقابة ميزانية البنود والاعتمادات توصف بالتقليدية.

إشكالية البحث:

يتم التركيز في ظل الميزانية التقليدية على الاعتمادات، ويكون الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة، وبحسب أوجه صرفها، وأن تكون الإجراءات في نطاق اللوائح والقوانين المعمول بها، إلا أن التطور الذي صاحب الميزانيات العامة ركز على المقابل الذي يعود من الإنفاق، بحيث تكون كمية العمل أو الخدمة توازي الإنفاق، وبالإمكان أداء كميات عمل وخدمات أكثر بكفاية أعلى أو أقل، أي يمكن وبسهولة التعرف على ما شاب أداء العمل، من إسراف في الإنفاق، وضياع في الوقت.

واستجابة لهذه التطورات، اتجه التفكير في إعداد الميزانيات إلى أساليب جديدة، تساهم بصورة أفضل في توفير متطلبات التحليل الاقتصادي للخطط في علاقتها بالاحتياجات والموارد.

وعلى الرغم من هذه الأساليب الحديثة للميزانيات، إلا أن النظم الحديثة ما زالت معتمدة على ميزانية البنود والاعتمادات، وبناء على ذلك، تتمثل إشكالية البحث في الآتي:

ما السبب في استمرار العمل بنظام ميزانية البنود والاعتمادات في ظل حضور الأساليب الحديثة لإعداد الميزانيات العامة للدولة؟

خطة البحث:

لدراسة موضوع الاعتماد على رقابة الميزانية التقليدية في النظم الحديثة، يكون تقسمه على النحو الآتي:

المطلب الأول: الدور الرقابي للميزانية التقليدية.

أولاً: طبيعة الرقابة.

ثانياً: تقييم الرقابة.

المطلب الثاني: تبويب الميزانية التقليدية.

أولاً: شروط التبويب.

ثانياً: أنواع التبويب.

المطلب الأول: الدور الرقابي للميزانية التقليدية:

في ظل الميزانية التقليدية، يتم التركيز أساساً على الوظيفة الرقابية، وتأتي بعدها الوظائف الأخرى، كالإدارية والتخطيطية، فتدرج الاعتمادات في الميزانية، ويتم التأكد من أن الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة، وفي الأغراض المخصصة لها، وأن إجراءات الصرف كانت سليمة، وتمت في ظل اللوائح والقوانين المعمول بها، وهذا يفسر أن للدور الرقابي طبيعة خاصة (أولاً)، بما يميزها أو يؤخذ عليها (ثانياً).

أولاً: طبيعة رقابة الميزانية التقليدية

منذ أن بدأ العمل بالميزانية العامة في الدولة، شهدت تطوراً تدريبياً لأجل الضرورة الملحة؛ للحصول على أكبر منافع نتيجة إنفاق الدولة لمواردها، مع تزايد وتنامي الإنفاق ومحدودية الموارد، وما أن أرادت الدولة التدخل في النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (كفراوي، 1998 م، ص 104)، كان عليها دراسة كافة إمكانيات التدخل وصوره المختلفة، حتى تنجز تلك المهام، وتختار أكثرها ملاءمة وأجداها في تحقيق أهداف المجتمع؛ لذلك يتطلب البحث عن أداة للرقابة الفعالة لضمان تنفيذ برامجها (1)، تعتمد الدولة لتحقيق أهدافها (2).

1- الميزانية العامة كأداة للرقابة: مرت الميزانية العامة بمراحل وتطبيقات حتى أصبحت أداة لإحكام الرقابة.

1-1 عندما بدأ تطبيق فكرة الميزانية العامة، لم تكن أساليب المراجعة الحكومية وأساليب الرقابة والضبط الداخلي قد تطورت بالقدر الكافي، فقد كانت نظماً أولية متأخرة، بل وقاصرة إلى حد كبير، وما يؤكد ذلك كثرة حالات الإنفاق والصرف من دون وجه حق، ما ترتب عنه ظهور حالات الاختلاس والتلاعب، الأمر الذي انعدم معه الكشف عن هذه الحالات، إلا صدفة أو بعد وقوعها بوقت طويل، وكان نتيجة ذلك نفاذ الأموال قبل نهاية السنة المالية (عبدالمجيد، 2005 م، ص 138).

2-1 ولتدهور ميزانية الدولة، كانت هناك حاجة ماسة إلى وجود أداة لوقاية المال العام من الإسراف والتبذير؛ لذلك وجد الباحثون أنه من الممكن استخدام الميزانية العامة، والتي كانت وظيفتها الأساسية ذات طبيعة دستورية كأداة للتغلب على العديد من عيوب نظام المحاسبة الحكومية وأساليب الرقابة الداخلية، وذلك بعد إجراء بعض التعديلات في هيكل الموازنة العامة، مع إنشاء ما يسمى الحساب الختامي (جمال، 2004 م، ص 181).

3-1 وقد استتبع لتطوير الميزانية ضرورة أن تبوب الميزانية العامة بشكل أكثر تفصيلاً، سواء كان ذلك بجانب النفقات، أو جانب الإيرادات، والعدول عن التقسيم السابق الذي يتم بالعمومية والشيوع الذي لم يعد ملائماً. لذلك، ومع مرور الزمن، أصبح الهدف الرئيسي للميزانية العامة هو الرقابة على المال العام، كما أصبح ذلك الهدف موضوعاً لدراسات وبحوث تطوير الموازنة العامة، بحيث لم يكن هناك أي مجال لمناقشة استخدام الميزانية العامة لخدمة أي هدف آخر، بخلاف هذه الرقابة المالية، وذلك مع عدم الإخلال بالاعتناع التام، بأن هذه الأداة هي أداة دستورية ترسي دعائم الديمقراطية، وتخضع لرقابة واعتماد السلطة التشريعية (الحاج، 1999 م، ص 150).

4-1 ومن أثر الميزانية التقليدية أنها أوجدت فرصة الرقابة قبل الصرف؛ للتأكد من وجود أموال مخصصة لهذا الغرض، وهو ما عرف بعد ذلك باسم الارتباط على أبواب وبنود الميزانية قبل إتمام الالتزام والتعاقد، كما أدى ذلك إلى وجود مراجعة وفحص المستندات المؤيدة للتعاقد أثناء عملية الصرف، وهي الرقابة أثناء التنفيذ، كذلك أوجد أيضاً الرقابة بعد الصرف عند إعداد الحساب الختامي وبذلك، أحكمت الرقابة على صرف المال العام وفق أسلوب جديد لم يكن معروفاً من قبل (دراز، 2000 م، ص 167).

5-1 وبتطبيق الأسلوب الجديد، استدعى الأمر إعادة تنظيم الوحدات الحسابية، وإعادة تصميم المستندات والوثائق، كذلك إعادة تصميم الدورة المستندية للإنفاق والتحصيل. مما ترتب عنه كفاءة المحاسبة الحكومية، ومن ثم زيادة كفاءة أجهزة الإدارة الحكومية بشكل عام،

غير أن تطبيق هذا الأسلوب قد صادف صعوبات كثيرة، نظراً لتقارب المفاهيم، وعدم وضوح الغرض من إعادة تقسيم الإنفاق العام لدى القائمين على إعداد الموازنة آنذاك موازنة الرقابة (عبدالعال، 2009م، ص 77).

6-1 وقد دخلت على ميزانية البنود والاعتمادات تعديلات متعددة، ولكن أهم ما يجب مراعاته عند أي تعديل، كان بالقدر الذي يسمح بمتابعة الأبواب والبنود بيسر وكفاية. وحرصاً على التمسك بالتقسيمات الموضوعية، وهي أساس التطوير الذي أدى إلى ظهور ميزانية البنود، فإن حرية التصرف في تنفيذ الميزانية تكون عادة في أضيق الحدود، بحيث يصعب التحويل من بند إلى آخر أو من باب إلى آخر، كذلك يصعب تجاوز الاعتمادات المخصصة، بحيث يكون النقل والتجاوز المسموح به من السلطة المختصة بذلك.

2- الميزانية برنامج معتمد لتحقيق أهداف معينة: كان من المنطقي أن تعرض السياسات والبرامج التي تعتمدها الحكومة القيام بها؛ لتقوم السلطة التشريعية بدراساتها ومناقشتها، والتأكد من سلامة وقدرة هذه السياسات والبرامج، وأفضليتها في تحقيق أهداف المجتمع، وقد رافق تطور تلك الأهداف تطور إداري في طبيعة وظيفة إدارة الميزانية، أي الدرجة التي أصبحت معها عمليات إدارة الموازنة إدارة السياسة في الدولة، حيث لم تعد قاصرة على أن تكون عمليات صرف الاعتمادات وتحصيل الإيرادات، وإنما تعدت ذلك إلى نواح عدة (جمال، 2004م، ص 45).

2-1 إن ميزانية البنود والاعتمادات تسعى إلى تحقيق آلية في ضبط وتوجيه وترشيد في عمليات تنفيذ الخدمات العامة وكيفيته، وهذا يعني أن هذه الوظيفة قد تولت متابعة العملية الإدارية اليومية، بقصد تحقيق إدارة كفؤة وفعالة، وقادرة على تنفيذ السياسة العامة للدولة، من خلال ما تحتويه ميزانية البنود، وبذلك تعكس الميزانية السياسات العامة، والأولويات، والأهداف التي تسعى الحكومة إلى تنفيذها، فهي تبين مختلف أوجه إنفاق الأموال العامة، وطرق وأساليب جبايتها، ومصادرها المتنوعة (عجام، 1992، ص 430).

2-2 أصبحت ميزانية البنود والاعتمادات أداة لتحقيق أهداف تدخل الدولة في تنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية، خاصة بعد تطور مفهوم الدولة وتوسع مجال نشاطها، مما أدى إلى مضاعفة احتياجاتها إلى مصادر جديدة، وإضافية، للدخل نتيجة زيادة نفقاتها. وباعتبار أنها أداة من أدوات الرقابة، الأمر الذي أدى إلى مضاعفة الآثار المختلفة، التي تترتب عن رقابة عمليتي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وبذلك تستطيع أن تحدث أثراً عدة (عبدالواحد، 1996م، ص 34).

2-1-2 تحقيق التطور والتوازن الاقتصادي العام، ويبدو ذلك في قيام الدولة عن طريق الميزانية بتخصيص جزء من النفقات العامة؛ من أجل إنجاز بعض الاستثمارات الأساسية في فروع النشاط الاقتصادي، في محاولة لرفع معدلات الإنتاج، ودعم وحماية القطاع الصناعي المحلي، وتحقيق فرص التكافؤ والعدالة الاجتماعية.

2-2-2 إعادة توزيع الدخل الوطني، وذلك عن طريق زيادة النفقات الاجتماعية لفئات ذوي الدخل المحدود، أو عن طريق إعادة تنظيم سياسة الأجور والمرتبات، مما يقلل بين مختلف فئات المجتمع، وبذلك تحقق الأهداف الموضوعية مسبقاً (عناية، 1998م، ص 211).

2-3 لابد من تحديد واضح للأهداف التي يعد البرنامج من أجلها، والتي يسعى إلى تحقيقها، ويكون ذلك عن طريق الميزانية، بكونها تجمع كافة السياسات في الدولة، ومن ثم يصبح نجاح الميزانية رهناً بقدرته وأفضلية آثارها في تحقيق أهداف المجتمع، ويصبح هذا التحديد لهدف

البرنامج معياراً يحتم على السلطة التنفيذية في الدولة أن تعطيه الأولوية في تحضير وإعداد وتنفيذ الميزانية، ومعياراً يلزم السلطة التشريعية بالرجوع إليه في مناقشتها للسياسات، والتحقق بكافة الطرق من توافره، واتباعه، وتنفيذه في كافة المراحل (دراز، 2000م، ص443).

ثانياً: مميزات وعيوب الميزانية التقليدية

لميزانية البنود والاعتمادات مزايا عدة (1)، وتكاد لا تخلو من العيوب (2).

1- مميزات ميزانية البنود: تتميز هذه الميزانية عامة بالسهولة والوضوح في مراحلها كافة.

1-1 عندما يتم إعداد الميزانية يكون تدوين البيانات في نماذج معدة مسبقاً، يساعد على تجميع المعلومات، وتقدير احتياجات الجهات الممولة من الميزانية، وترفق بالنماذج تعليمات توضح كيفية الإعداد، مما يمكن الموظف ذا الخبرة البسيطة من القيام بذلك، فعند تقدير الإيرادات العامة للسنة المقبلة، تؤخذ الإيرادات والنفقات العامة للسنة الماضية، وتضاف إليها نسبة مئوية معينة، ولا يتطلب ذلك إجراء دراسات تحليلية للنفقات، ولا تقديم بدائل ولا تقديرات للعوائد التي ستتحقق من أوجه الإنفاق (عطا الله، 2010م، ص144).

2-1 تميز الرقابة التقليدية بإحكام الرقابة على صرف الأموال العامة، فهي تشدد الرقابة على الإنفاق، عن طريق توزيع الاعتمادات على بنود الميزانية وتحديد أنواع النفقات، التي يمكن صرفها من كل بند من البنود، وعدم السماح بتجاوز اعتمادات البنود عند الإنفاق، حيث تمر عملية الإنفاق بالعديد من الخطوات، يتم خلالها تدقيق وفحص المستندات واعتمادها، والتأكد من مسوغات الصرف من قبل أشخاص عدة من الإعداد والمراجعة والدفع، وذلك لممارسة الرقابة قبل الصرف، وتهدف هذه الإجراءات في مجملها إلى المحافظة على أموال الدولة من الضياع (الدمرداش، 2005م، ص41).

3-1 تتميز هذه الميزانية بإشراك كل جهة إدارية ومساهمتها في إعداد ميزانية الدولة، من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية، وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة. إذ تعد كل جهة من الجهات العامة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها، أما الرقابة على تنفيذها، فهي رقابة مالية محاسبية تستهدف فحص حسابات الحكومة وسندات الصرف والتحصيل، بهدف التثبت من أن الصرف قد تم في حدود الاعتمادات المقررة، وبذلك لا تجد السلطة التشريعية صعوبة في مناقشة واعتماد ومراقبة الميزانية؛ لسهولة دراسة الوضع المالي لكل وحدة على حدة (عصفور، 1988م، ص210).

4-1 تساعد ميزانية البنود والاعتمادات على إجراء الدراسات والمقارنات بين الإيرادات العامة والنفقات العامة خلال عدد من السنوات المالية السابقة، وذلك بسبب وجود أبواب وبنود ثابتة ومحددة في وثيقة الميزانية العامة، حيث تُعدّ عملية إجراء المقارنات في الوقوف على مدى دقة عملية إعداد الميزانية، وبالمقابل يمكن التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، وهو ما يساعد الدولة على وضع خطة لضغط الإنفاق العام، في حالة ظهور عجز في إحدى أوجه الإنفاق (جمال، 2004م، ص180).

1-5 سهولة تحديد المسؤولية في حالة وجود خلل أو تجاوز في ميزانية البنود، حيث يُعدّ المدير أو المسؤول في الجهة الحكومية وفقاً لتنظيمها الإداري مسئولاً عن جميع النفقات العامة المعتمدة لإدارته أو مصلحته، والموضوعة تحت تصرفه، فإذا حدث انحراف أو إساءة استخدام للأموال العامة، فإنه يحاسب عليها، وبهذا، فإن الميزانية التقليدية تساعد على تحديد المسؤولية عن الإنفاق.

2- عيوب الميزانية التقليدية: يعاني نظام ميزانية البنود سلبيات تؤثر فيه بشكل واضح.

1-2 نظراً لعدم وجود معايير موضوعية لتوزيع الأموال بين أوجه الإنفاق على الوزارات والمصالح الحكومية المختلفة في الميزانية التقليدية، فقد أصبح الاعتماد على أسلوب المساومة هو السائد في التعامل بين الجهات الحكومية، ولذلك عادة ما يشجع نظام ميزانية البنود الإدارات على المنافسة في طلبات الاعتمادات بشكل متزايد من دون النظر إلى أولويات الحاجات على المستوى الكلي للدولة، فتكون هناك مبالغة في تقدير احتياجاتها من الأموال وإدارة الميزانية، تميل إلى تخفيض تلك التقديرات، وبعد التفاوض والمساومة التي تتم أثناء مناقشة الميزانية في إدارة الميزانية بوزارة المالية، يتم التوصل إلى المبالغ التي ستدفع في مشروع الميزانية لكل الجهات الحكومية في الدولة (عبد الحميد، 2005م، ص140).

2-2 قلة المرونة عند التنفيذ، حيث إن ميزانية البنود لا توفر المرونة الكافية عند التنفيذ، فالاعتمادات مرصودة في بنود الميزانية، والبنود محددة لها أنواع النفقات التي تصرف منها، وإن إمكانية النقل من باب إلى باب آخر، أو من بند إلى بند آخر، ليست سهلة، وتحتاج إلى موافقة السلطة التشريعية، والتي قد لا توافق، وتحد من حرية تصرف الجهات الحكومية، وتعيق أحياناً تنفيذ بعض برامج المشاريع، كما أنها لا تساعد على إدخال برامج أساسية جديدة في الميزانية، حتى وإن كانت ذات جدوى اقتصادية عالية (الحاج، 1999م، ص150).

2-3 تركز ميزانية البنود على تفاصيل المصروفات دون الأهداف، مما يؤدي إلى صعوبة في اتخاذ القرارات؛ لتعذر إمكانية المقارنة بين الأداء والنفقات، نظراً لعدم معرفة نتائج أعمال الحكومة وما يلحقها من تغيرات، ومن ثم استحالة قياس الكفاءة الإنتاجية للإدارة الحكومية، فميزانية البنود بقدر ما نجحت في تحقيق الوضوح حول الأوجه التي سيتم بها الإنفاق، إلا أنها أخفقت في التعريف الكافي بما يجب أن يتم إنجازه، وبذلك، فإنها لا تستطيع حماية الالتزام بها، ومن ثم تبقى إمكانية حدوث الإسراف والانحراف قائمة (العربي وعساف، بدون سنة نشر، ص137).

2-4 بالإضافة إلى أنها تفتقد لعناصر التحليل والتقويم، والمفاضلة بين بدائل الصرف، لذا، فإنه يتم التعبير في مستويات الإنفاق بموازنة البنود عن طريق الزيادة أو التخصيص النسبي للمستويات السابقة فقط، من دون تطوير جوهري في طبيعة النظام، فهي لا توفر الرقابة على تقييم الأداء، وإنما تقتصر على الرقابة المحاسبية من دون الرقابة التقييمية.

2-5 لقد أدى العمل بميزانية البنود إلى تعزيز الاتجاهات نحو المركزية في العملية الإدارية والسياسية، حيث أصبح المسؤولون حريصين على التمسك بالسلطة والصلاحيات المالية في مستويات الإدارة العليا، وعدم توزيعها أو تفويضها إلى الجهات المحلية؛ خوفاً من الوقوع في أية تجاوزات تضعهم أمام المساءلة البرلمانية، مما قد يبعدهم عن المناصب العليا، أو يقضي على مستقبلهم السياسي (جمال، 2004م، ص183).

المطلب الثاني: تبويب الميزانية التقليدية:

يتطلب إعداد الميزانية وتبويبها أن يتم إظهار تقديرات الإيرادات والنفقات العامة بصورة تفصيلية، حتى يمكن التعرف على هذه الإيرادات، ونسب تحصيلها، وأوجه الإنفاق، واهتماماتها، وبدون ذلك يتعذر على السلطة التشريعية القيام بدورها في مناقشة مشروع الميزانية، ومراقبة مدى انسجام عمليات التنفيذ مع التقديرات المصادق عليها وعند تبويب الميزانية لابد من توفر شروط معينة، تخدم أغراض التبويب (أولاً)، وتنطبق على كل أنواع التبويب (ثانياً).

أولاً: الشروط اللازم توافرها لأغراض خدمة تقسيمات الميزانية

لابد من توفر شروط تحتم معها العناية بتقسيم الميزانية وتبويبها (1) لخدمة أغراض الإعداد، والرقابة، والمتابعة، وتقييم الأداء (2).

1- الشروط اللازم توافرها في تقسيمات الميزانية العامة للدولة:

1-1 ينبغي أن تتسم الميزانية العامة بالوضوح والبساطة، بالقدر الذي يمكن من تفهم محتوياتها، سواء بالنسبة إلى ممثلي الشعب في البرلمان، أو القائمين بتنفيذها، أو غيرهم من المهتمين بدراستها، ويجد هذا الشرط تبريره فيما هو معروف من أن الميزانية بالنسبة إلى جمهور المواطنين، تُعد أداة اتصال بينهم وبين السلطات العامة في الدولة، ولهذا، فإنه يجب أن تكون في شكل واضح ومبسط، بدرجة تصبح معه في متناول الرأي العام من ناحية استخدام الموارد العامة وجبايتها، وما قد يطرأ عليها من تغيير (عبدالواحد، 1996م، ص 167).

وبوضوح التبويب تستطيع الحكومة تقريب حقائق الميزانية لأكبر عدد من أفراد الشعب، ذلك أن الشعب هو الذي يمول الميزانية العامة، بما يسدده من ضرائب ورسوم، وأثمان الخدمات العامة. لذلك، فمن حقه أن يعلم أوضاع سياسة الدولة بشأن توجيه هذه الموارد، وطرق وأوجه الإنفاق العام التي مولت من الموارد التي ساهم بها، وأساس وضوح تبويب الميزانية يكمن في طريقة العرض، أي أن تعرض كافة بنودها المتعلقة بالنفقات والإيرادات بوضوح شديد، فيجب تجنب ذكر بنود الميزانية بصورة إجمالية يصعب معها التعرف على طبيعة كل بند من البنود، وفي المقابل يجب عدم المغالاة في تفصيل بنود الميزانية بدرجة يصعب معها الإلمام بحقيقة كل بند من البنود (عناية، 1998م، ص 73).

لذلك، ينبغي عرض بيانات الميزانية بوسائل واضحة ومقبولة، بعد ترتيبها وتنسيقها، مما يساعد على فهم مدلولها والاستفادة منها، عن طريق الأشكال، والرسوم الإحصائية، والوسائل التي تستخدم لتوضيح بيانات الموازنة العامة، وكذلك طريقة عرضها تتوقف على نوع البيانات، والغرض المقصود من الإيضاح والحقائق المطلوب إبرازها بصفة خاصة.

2-1 التحديد والدقة في التقدير، وبعد هذا الشرط أمراً لازماً لتنفيذ الميزانية والرقابة عليها. وباعتبار أن الميزانية العامة هي تقديرات وتوقعات للنفقات والإيرادات العامة لسنة قادمة؛ لذلك، على السلطة التنفيذية أن تتحرى الدقة في هذه التوقعات، وتلك التقديرات، فعلها ألا تغالي فيها أو تباليغ، فيكون تقديرها على غير حقيقة، بحيث تتفاجأ عند التنفيذ بفجوة ضخمة بين التقدير وبين حقيقة حجم الحصيلة (موسى، 2004م، ص 70).

ويجد هذا الشرط تبريره في أن النشاط العام الذي تقوم به مختلف الإدارات والمصالح يتكون من مجموعة من البرامج، وكل برنامج يدخل في نشاط جهة حكومية، وهي تؤدي وظائفها. لذلك، فإنه يلزم ترتيب كافة البيانات الحسابية لتبويب الميزانية بطريقة تجعلها دقيقة وواضحة التنفيذ والمراجعة، وعلى قدر كاف من المرونة والتفصيل، ومن الأسباب التي تؤدي إلى عدم دقة تقديرات الميزانية ضعف الكفاءات البشرية والإمكانيات المادية والفنية للجهاز الإداري للدولة، وتظهر هذه المشكلة بوضوح في ليبيا، حيث ما زال الجهاز جامداً، ليس لديه قدرة على مواكبة التطورات الحديثة، وذلك يُعدّ معوقاً حقيقياً لفاعلية الميزانية كأداة للسياسة المالية (مصطفى والسيد، 1989م، ص326).

وقد ترجع إلى اعتبارات سياسية، تعتمد الحكومات ذكر تقديرات غير دقيقة وأحياناً غير حقيقة خشية المساءلة، وفي حال مناقشة الحكومة في تقديراتها بالزيادة، وحتى إن تم تخفيضها، فإن مغاللتها تغطي ما تبقى بحسب ما خططت له.

2-1 الأغراض التي تخدمها تبويبات الميزانية بصفة عامة، فإنه يمكن تحديد الأغراض التي تخدمها التقسيمات العلمية للميزانية في أغراض عدة رئيسية.

2-1 تسهل صياغة البرامج ووضعها، ويرجع ذلك إلى أن الحسابات الخاصة بالنشاط المالي للدولة تتعلق ببرامج معينة، تتولى مختلف وحدات الاقتصاد العام إدارتها، ومن ثم فإنه يجب ترتيب الحسابات العامة بطريقة يسهل معها صياغة هذه البرامج ووضعها بصورة واضحة، فريئس الحكومة هو الذي يتولى مسؤولية تقديم مقترحاته أمام السلطة التشريعية لكي تعتمد هذه الأخيرة مشروعات الحكومة في المستقبل؛ لذلك يلزم تقديم حسابات الميزانية بشكل يوضح القرارات التي اتخذت بشأن مختلف البرامج، وكذلك التغيرات التي تطرأ عليها (الحاج، 1999م، ص171).

2-2 تحقيق الكفاءة في تنفيذ الميزانية، لأن القائمة بالتنفيذ في الجهة الحكومية يتعرف على كمية الموارد المتاحة لبرامج التنفيذ، والإحاطة بالمسؤوليات التي يمارسها بشأنه، فإن فاعلية تنفيذ الميزانية تتطلب حسن استخدام هذه الموارد، وتحقيق درجة عالية من الكفاءة والاقتصاد في إنجاز البرامج المختلفة، ومن ثم، فإن بلوغ هذا الغرض يتطلب إيجاد وسيلة لتقسيم الميزانية، تمكن من قياس درجة الكفاءة في الإنجاز، ومقارنة كفاءة برنامج معين ببرنامج آخر (عناية، 1998م، ص216).

2-3 خدمة أغراض المحاسبة، إذ يقوم بالنشاط العام وحدات تنظيمية معينة، ويتولى أفراد معينون مسؤولية تحصيل الإيرادات العامة ومسؤولية إنفاقها، وبملاحظة ذلك، يصبح من اللازم عند تقسيم وتبويب الميزانية مراعاة تحديد هذه المسؤوليات بكل دقة وعناية، ولما كانت عملية المحاسبة يقوم بها مراجعون مختصون، فإنه يجب ترتيب حسابات الميزانية والمسؤوليات المتعلقة بها، في صورة تمكن من مراجعتها على أسس سليمة، تضمن التأكد من حسن استخدام الإيرادات المحصلة (حشيش، 1996م، ص325).

2-4 تخدم تبويبات الميزانية دراسة وتحليل الآثار الاقتصادية لمختلف الأنشطة التي تتولى أمرها وحدات الاقتصاد العام، وقد فرض هذا الغرض نفسه نتيجة لازدياد المستمر في حجم القطاع العام، وازدياد أهمية آثاره في الاقتصاد الوطني من ناحية، وللازداد المسؤولية بالنسبة إلى توفير الاستقرار، وتحقيق التنمية من ناحية أخرى (محمد، 1996م، ص54).

ثانياً: أنواع تبويب الميزانية

توجد أنواع وتقسيمات عدة لتبويب الميزانية من خلال الأغراض التي تخدمها الميزانية ولعل أكثرها انتشاراً التبويب الإداري (1)، والتبويب النوعي (2).

1- التبويب الإداري: يتخذ هذا النوع الجهة الحكومية معياراً لتصنيف وتبويب مختلف بنود النفقات والإيرادات العامة، ووفقاً لهذا التقسيم، توزع الإيرادات العامة على جهات الإنفاق أو الصرف بحسب التبعية الإدارية، ويوضح التنظيم الإداري للوزارات والإدارات والهيئات الحكومية الأساس الذي يتم عليه تقديم الخدمات الحكومية للمواطنين، وهو يحدد المسؤولية والسلطة لكل منها، طبقاً للقوانين التي تنظم تقديم الخدمة وطريقة تمويلها. لذلك، فإن تبويب النفقات على أساس الوحدات الإدارية يُعدّ من الخطوات الضرورية لأغراض الرقابة البرلمانية ولأغراض الإدارة الفعالة (جمال، 2004م، ص 179).

ويتربّع عن تبويب الميزانية وفقاً للتقسيم الإداري إدراج النفقات والإيرادات، ويحقق ذلك مزايا عدة، على الرغم من العيوب التي تظهر عند الأخذ بهذا التبويب.

1-1 توزع الاعتمادات على جهات الإنفاق أو الصرف بحسب التبعية الإدارية، فتختص كل وزارة باعتماداتها الموزعة على مختلف المصالح والإدارات والمشروعات التابعة لها إدارياً، وبصرف النظر عن الوظيفة التي تؤديها المصلحة أو الإدارة أو المشروع، ويعني هذا أن وزارة الصحة مثلاً، وهي تؤدي خدمات صحية عامة، قد تقوم بالتعليم الصحي، ولو أن وظيفتها الأصلية هي العلاج والوقاية من الأمراض. وبالعكس، نجد وزارة التعليم ومهمتها تربوية وتعليمية، يتفرع عنها المستشفيات التعليمية، والصحة المدرسية، وإلى جوار جهات الصرف يقسم الإنفاق إلى أبواب أو بنود الصرف، كالمصروفات الخاصة بالتشغيل، والمرتبات، والأعمال الجديدة (الحمد، 1992م، ص 374).

2-1 أما بالنسبة إلى الإيرادات العامة، فتدرج بحسب الجهة التي أتت بهذه الإيرادات، أي بحسب المورد وليس تبعاً لطبيعة الإيراد، أي أن الإيرادات العامة تصنف طبقاً للتبويب الإداري على أساس الوحدة أو الجهة الحكومية المسؤولة عن تحصيل الإيرادات العامة، ومن الطبيعي أن هذا التبويب الإداري لا يعكس كفاءة أو أهمية وحدة حكومية معينة على الوحدات الأخرى، لأنها تحصل على إيرادات أكبر، وإنما يعكس اختصاصات ومسؤوليات كل وحدة في القيام بمهمة التحصيل الملقاة على عاتقها، وفقاً للهيكل التنظيمي، والقوانين واللوائح المالية للدولة (عبد الحميد، 2005م، ص 123).

3-1 الأخذ بتبويب ميزانية الدولة بهذا التقسيم له مزاياه، كما أن له عيوبه:

1-3-1 من مزايا التبويب الإداري أنه يتسم بالبساطة، حيث يمكن فهم مختلف بنود الميزانية ومحتوياتها، مما يساعد على رقابة أي جهة للنشاط المالي الذي تقوم به الدولة، كذلك يمكن السلطة التشريعية بالنظر إلى قانون اعتماد الميزانية أن لكل جهة حكومية سلطة إنفاق مبالغ محددة في أوجه صرف معينة، وبذلك تستطيع السلطة التشريعية أو الهيئات التابعة لها مراقبة هذه الجهات؛ للتأكد من أن

الاعتمادات المقررة قد وجهت إلى استخداماتها المحددة، وهو الأمر الذي يعين هذه السلطة على تتبع تنفيذ برامج الميزانية، وحصر مواطن الأخطاء، والانحرافات التي قد تقع عند التطبيق (الدمرداش، 2005م، ص44).

1-3-2 ومن عيوب التبويب الإداري أنه لا ييسر مهمة التحليل الاقتصادي لمختلف العمليات الخاصة بالنشاط المالي للدولة، في وقت ازداد فيه هذا النشاط، وتشعب إلى درجة كبيرة، شملت كافة نواحي الحياة، وأيضاً لا يساعد على رسم تحديد ما ينفق على وظائف الدولة المختلفة، بالنظر إلى تداخل هذه الوظائف من الناحية الإدارية، ولصعوبة تقدير ما ينفق مقدماً على كل وظيفة على حدة، ومن ناحية أخرى، فإن تبويب الإيرادات العامة وفقاً لهذا التقسيم، لا يمكن من قياس العبء الإجمالي لتحصيل هذه الإيرادات، أو عبء كل إيراد نوعي منها، ومن ثم، يصبح من المتعذر وضع سياسة إيرادية متكاملة من الناحية الاقتصادية (حشيش، 1996م، ص326).

2- التبويب النوعي: تعرض الاعتمادات المتخصصة في الميزانية العامة على أساس التبويب النوعي، الذي يعتمد على توزيع النفقات وفقاً لأوجه الصرف، أي الغرض الذي يخصص من أجله الاعتماد؛ لذلك كان لهذا التقسيم آلية معينة في التبويب، ينتج عنها أثر عند الأخذ به. 1-2 يفترض هذا النوع من التبويب وجود تقسيم إداري للميزانية، بحيث تبويب النفقات العامة لكل وحدة من الجهات وفقاً للمادة أو الخدمة التي ستنفق فيها الأموال العامة. وعليه، فإن جانب النفقات يقسم أولاً تقسماً إدارياً، حيث يخصص لكل جهة قسم مستقل، ينقسم بدوره إلى تقسيمات فرعية، ثم تبويب النفقات العامة لكل جهة تبويباً نوعياً، أي بحسب موضوع الإنفاق (قانون النظام المالي للدولة وكذلك لائحة الميزانية والحسابات والمخازن).

2-2 ومن أمثلة تقسيم النفقات لكل جهة من الجهات الحكومية في الميزانية التسييرية في ليبيا إلى باين رئيسيين، وهما باب المرتبات وما في حكمها. وباب المصروفات التسييرية، ثم يقسم كل باب بدوره إلى مجموعات من النفقات المتماثلة نوعياً، فينقسم الباب الأول الخاص بالمرتبات وما في حكمها إلى مجموعتين، والباب الثاني المصروفات إلى مجموعات عدة، ثم تقسم كل مجموعة بدورها إلى بنود.

2-3 ولقد كان لهذا النوع من التقسيم أثر واضح في قيام نظام للمحاسبة على مستوى الدولة، يمكنه الربط بين اعتمادات الميزانية والمحاسبة الحكومية، ومن ثم، سهل الرقابة على العمليات المالية، وكشف أي أخطاء أو تلاعب يمكن أن يحدث، ولهذا، فقد اعتبر استخدام التقسيم النوعي في نظر البعض تقدماً في فن الإدارة المالية (بركات ودرار، 1973م، ص408).

ومن ناحية أخرى، فإن التقسيم النوعي للميزانية يلزم رؤساء الجهات الإدارية بالصرف في حدود المبالغ المسموح بها على أنواع النفقات المعتمدة طبقاً للقوانين واللوائح المالية.

2-4 وعلى الرغم من اعتقاد بعض علماء المالية العامة بعدم وجود تقسيم نوعي لجانب الإيرادات العامة في الميزانية العامة، إلا أنه يمكن إجراء هذا التقسيم، وذلك لتسهيل القيام بتقديرات الإيرادات العامة للسنة القادمة على مستوى كل جهة من الجهات الحكومية، وهو الأمر اللازم لتحضير الميزانية، ومن ناحية أخرى، فإن هذا النوع من التقسيم يمكن من تحديد الاختصاصات في مرحلة الاعتماد، وما يتبعها من مسؤوليات لكل جهة حكومية أثناء مرحلة التنفيذ، ومن ثم، كشف أي انحراف أو إهمال في تحصيل هذه الإيرادات، وهي مرحلة الرقابة (بركات ودرار، 1973م، ص410).

نتائج البحث:

لاشك أن التغيير والتطور في النظام المالي للدولة قد جعل من ميزانية البنود والاعتمادات تتعرض إلى انتقادات عدة، مما دفع خبراء الميزانية إلى البحث عن نظم جديدة، لاسيما أن رقابة الميزانية التقليدية قد تؤدي إلى رقابة مبالغ فيها، وعلى حساب دقة التخطيط والتقييم، ومن خلال دراسة وبحث موضوع رقابة الميزانية التقليدية، كانت نتائج البحث على النحو الآتي:-

- 1- ما زالت ميزانية البنود والاعتمادات الأكثر شيوعاً واستخداماً عند تبويب الميزانيات العامة للدول.
- 2- على الرغم من حضور الأنظمة الحديثة كأساليب لإعداد ميزانيات المراقبة، تم الإبقاء على رقابة الميزانية التقليدية.
- 3- أخذت الأنظمة المالية بدمج بعض الأساليب الحديثة المتمثلة في البرامج والأداء ضمن تبويب وهيكل ميزانياتها السنوية.
- 4- إن بساطة ووضوح وطريقة عرض الميزانية التقليدية يعد السبب الرئيسي في الاعتماد عليها من دون تطبيق الأساليب الحديثة.

التوصيات:

- من خلال ما تم عرضه من دراسة ونتائج لهذا البحث، فهناك توصيات عدة تتمثل في الآتي:-
- 1- إن أسلوب رقابة الميزانية التقليدية يعتمد أساساً على بيان أوجه الإنفاق، وليس على الهدف من الإنفاق، ومن ثم، يمكن إدخال الأساليب الحديثة التي تعتمد على البرامج والأداء رقابة وتقييماً.
 - 2- معالجة قصور رقابة الميزانية في حماية المال العام، من خلال ترشيد الإنفاق، وتنمية الموارد الذاتية، وتخفيض العجز في الدولة.
 - 3- الإصلاح التدريجي لمنظومة المراقبة في الدولة، ومواكبة المستجدات في هذا المجال، والاستفادة من تجارب الدول المصنفة أقل فساد.
 - 4- حماية الأموال العامة بقوانين مستحدثة أكثر عقاباً، خاصة بجرائم المال العام كالرشوة والاختلاس.

قائمة المراجع

- 1- د. أحمد السيد عطا الله، الدور الرقابي لوزارة المالية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2010م.
- 2- د. أحمد جمال الدين موسى، دروس في الميزانية العامة، دار الوفاء، الوفاء، مصر، 2004م.
- 3- د. أحمد فريد مصطفى ود. سهر محمد السيد، الاقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
- 4- د. السيد عطية عبدالواحد، الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996م.
- 5- د. حامد عبدالمجيد دراز، المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 2000م.
- 6- د. حلي مجيد محمد الحمدي، المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1992م.
- 7- د. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفا للنشر، عمان، ط1، 1999م.
- 8- د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار المعارف الجامعية، الإسكندرية، 1996م.
- 9- د. عبدالكريم بركات ود. حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، مؤسسة الجامعة، الإسكندرية، 1973.

- 10- د. عبدالمطلب عبدالحמיד، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005م.
- 11- د. عبدالمطلب عبدالمجيد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م.
- 12- د. علي العربي ود. عبدالمعطي عساف، إدارة المالية، بدون سنة نشر.
- 13- د. عوف كفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتصنيف، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1998م.
- 14- د. غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الفرنسي، دار البيارق، عمان، 1998.
- 15- د. غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998.
- 16- د. لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر، القاهرة، 2004.
- 17- د. محمد عبدالحافظ عبدالعال، المحاسبة والرقابة على المال العام، سما للنشر، القاهرة، 2009م.
- 18- د. هيثم صاحب عجام، المالية العامة، دراسة على الاقتصاد الليبي، معهد الاتحاد العربي، بيروت، 1992.
- 19- قانون النظام المالي للدولة وكذلك لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.
- 20- قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1996م.
- 21- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988م.
- محمود محمد الدمرداش، الميزانية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005م.