

Constituents and Obstacles of Zero Based Budgeting in Libyan Municipalities: A Study on Municipalities in East Libya

Ahmad E.M. Mohamed

Faculty of Economics and Political Science || Tobruk University || Libya

Salam S. Saeed

Ahmad L. Taher

Mohamed F. Ejwida

Abdulkareem Alrifady

Libyan Academy || Libya

Abstract: The purpose of this study is to evaluate the constituents and obstacles of Zero-Based Budgeting (ZBB) in Libyan Municipalities. The study is based on an analytical descriptive approach, and the sample consists of (municipal council members, higher management, heads of departments, and personnel of the department of finance) in municipalities based in East Libya. Data was collected through distributing 60 questionnaires; out of which, 90% (54 questionnaires) were collected back. In order to test the hypotheses, the study employs One Sample T-test and One Way ANOVA test. The results of T-test reveal the existence of an adequate organizational structure and managerial environment at high level. However, sufficient human resources and effective accounting information system are partially available. The results also provide evidence of a number of obstacles of ZBB application. The results of ANOVA analysis suggest that there are no variances in the findings attributed to sample characteristics.

Keywords: Zero Based Budgeting (ZBB), Management Accounting, budgets.

مقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في

ليبيا: دراسة ميدانية على البلديات الواقعة شرق ليبيا

أحمد ابريك مراجع محمد

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية || جامعة طبرق || ليبيا

سلامة سعيد سلامة

أحمد لامين طاهر

محمد فرج اجويده

عبد الكريم عبد المالك الرفادي

الأكاديمية الليبية || ليبيا

المستخلص: هدفت الدراسة إلى التعرف على مقومات ومعوقات تطبيق الموازنة على الأساس الصفري في البلديات في ليبيا، وقد استندت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ويتكون مجتمع الدراسة من البلديات في ليبيا وتتكون عينة الدراسة من أعضاء مجالس البلديات ومدراء الإدارات والموظفين بالأقسام المالية ورؤساء الأقسام بالبلديات الواقعة شرق ليبيا، حيث تم توزيع 60 استمارة استبيان، استُرد منها 54 استمارة، وقد تم استخدام اختبار العينة واحدة One Sample t-test لتقييم مستوى مقومات ومعوقات الأساس الصفري حسب

إجابات العينة، كما تم استخدام اختبار التباين الأحادي One way Anova لتقييم مدى وجود فروقات في متوسط الإجابات تُعزى إلى خصائص عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن كلاً من الهيكل التنظيمي الملائم، والبيئة الإدارية المناسبة لتطبيق الأساس الصفري متوفران بدرجة عالية في البلديات في ليبيا، أما فيما يتعلق بالعنصر البشري لنظام المعلومات المحاسبي فقد أظهرت النتائج أنهما متوفران بشكل جزئي، كما توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من المعوقات التي تحول دون التحول إلى تطبيق الأساس الصفري. بالإضافة إلى ما سبق أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسط الإجابات تُعزى لخصائص عينة الدراسة. الكلمات المفتاحية: الموازنة الصفرية، المحاسبة الإدارية، الموازنات التقديرية.

1. مقدمة.

تعتبر الموازنات التقديرية من الأساليب الأساسية للإدارة وذلك لكونها تساهم في تحقيق أهداف الإدارة المتمثلة في الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية، وتمثل الموازنات الطريقة التي تمكن الإدارة من الحصول على البيانات اللازمة لوضع الخطط والرقابة على تنفيذها وتقييم الأداء. نتيجة لوجود أوجه قصور تم تطوير الموازنات التخطيطية مروراً بعدة مراحل (محمد، 1982) (Hope & Frasher 2003)، وقد ظهر الأساس الصفري كأداة تخطيطية بديلة تؤدي إلى تحديد المنفعة، والتكلفة والعائد، وتحقق دقة الرقابة على الأنشطة والبرامج في المؤسسات بشكل عام (Ibrahim *et al*, 2017)، ويخدم الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية أهداف الأجهزة الحكومية والمؤسسات الخاصة من ناحية تحقيق الفعالية لأداء الأنشطة والبرامج وكفاءتها، وذلك بتحديد الأولويات بين البرامج المختلفة، مع إلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج، ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل (جعفر، وعبد القادر، 2012). تتناول هذه الدراسة إمكانية الاستفادة من الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا من خلال تسليط الضوء على مقومات ومعوقات تطبيق هذا الأساس.

2. مشكلة الدراسة:

البلديات في ليبيا كغيرها من الأجهزة الحكومية تحتاج إلى نظام متكامل من برامج وأساليب التخطيط والرقابة التي تواكب احتياجاتها بما في ذلك الأساليب المناسبة لإعداد الموازنات التقديرية، كما أن حاجتها للتطوير تزداد إلحاحاً في ظل الصلاحيات الموسعة الممنوحة لها بموجب قانون الإدارة المحلية رقم 59 لسنة 2012م، وقد تعرضت طرق إعداد الموازنات التقديرية للعديد من الانتقادات (Nguyen, Weigel, & Hiebl, 2018)، مثل الزيادة المستمرة في كل موازنة عن سابقتها، وصعوبة ترجمة الأهداف طويلة الأجل إلى خطط، وصعوبة مواكبة التغير في البيئة (Sandalgaard & Bukh, 2014) (حماد، 2005)، ولم يكن القطاع العام في ليبيا استثناءً من هذا القصور فقد وُجّهت لتركيز إعداد الموازنات العامة في ليبيا العديد من الانتقادات أبرزها أنها عملية مجزأة تعتمد في أغلبها على منهج تراكمي (تقرير صندوق النقد الدولي، 2012)، وقد ظهرت العديد من الأساليب لإعداد الموازنات التقديرية بهدف التغلب على عيوب الأسلوب التقليدي (الدوري والجناحي، 2000)، وقد برز أسلوب الأساس الصفري كأحد الأساليب التي تعالج الانتقادات التي وُجّهت للأساليب التقليدية لإعداد الموازنات وهو أسلوب يستدعي ضرورة قيام الجهات الإدارية بإعداد تقديراتها من البداية، حسب احتياجاتها وبدون التأثير التام بالإنفاق والاعتمادات السابقة (شكري، 1987). بناء على ما سبق، يمكن عرض التساؤلات الرئيسية التالية للدراسة:

ما مدى توفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا؟
ما مدى وجود معوقات لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا؟

3. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. تسليط الضوء على الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية.
2. التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات.
3. التعرف على المعوقات التي تحول دون استخدام الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات.

4. أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها من أهمية التخطيط والرقابة في البلديات لكون البلديات من أكثر الإدارات تعاملًا مع الحياة اليومية للمواطنين، حيث تسلط الدراسة الضوء على إمكانية توظيف أسلوب الموازنة الصفريّة الأمر الذي من شأنه أن يدعم البلديات ومتخذي القرارات فيها للتغلب على مشاكل إعداد الموازنات التقديرية؛ ويقود في نهاية الأمر لتوفير المعلومات الملائمة ومن ثم التخصيص الأمثل للموارد من خلال اتخاذ قرارات رشيدة تساعد البلديات على تلبية متطلباتها والوفاء باستحقاقاتها، كما أن الدراسة تحقق إثراء وإضافة للعلوم المحاسبية والإدارية لكونها تتناول جانباً من جوانب المحاسبة الإدارية في البلديات وهو موضوع حديث في البيئة الليبية نظراً لحدائثة تأسيس البلديات بالمفهوم الجديد وحدائثة القانون الذي يمنحها صلاحيات موسعة.

5. فرضيات الدراسة:

لغرض الوصول إلى أهداف الدراسة سيتم اختبار الفرضيات التالية:

■ الفرضية الأولى:

- H0-1 = لا تتوفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.
- ولاختبار هذه الفرضية يتم اختبار الفرضيات الفرعية التالية:
1. لا يتوفر العنصر البشري المؤهل واللازم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.
 2. لا تتوفر البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.
 3. لا يتوفر نظام معلومات محاسبي ملائم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.
 4. لا يتوفر هيكل تنظيمي معتمد وملائم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.

■ الفرضية الثانية:

H0-2 = لا توجد معوقات لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.

■ الفرضية الثالثة:

H0-3 = لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات العينة عن مقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا؛ تُعزى لخصائص العينة.

6. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تقتصر الدراسة والبيانات التي سيتم تجميعها على البلديات الواقعة شرق ليبيا- تحديداً في 6 بلديات (بلدية طبرق- بلدية البيضاء - بلدية درنة - بلدية بئر الأشهب- بلدية امساعد - بلدية المرج).
- الحدود الزمنية: تقتصر الدراسة على الفترة 2021-2022 وهي بذلك لا تعتد بأي تغيرات قد تطرأ على مجتمع الدراسة.

7. الدراسات السابقة:

- منذ البدايات جذبت الموازنة الصفريّة اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة والإدارة، وقد توجه عدد من الباحثين إلى تقييم جدوى تطبيقها، فعلى سبيل المثال:
- هدفت دراسة كل من (Minmier and Hermanson (1976)، و (Sherlekar and Dean (1980)، و (Wetherbe & Montanari (1981)، و (Reed (1985)، و (Ahmed (2007)، و (Ibrahim et al (2017) إلى تسليط الضوء على الفوائد التي تجنيها المؤسسات من تطبيق الموازنة على الأساس الصفري بالتطبيق على مجتمعات دراسة مختلفة، وقد خلصت هذه الدراسات في مجملها إلى أن تطبيق الأساس الصفري يعود على المؤسسات بفوائد عديدة من أهمها جوانب تطوير أداء المؤسسة ورفع كفاءة الموظفين والكفاءة في تخصيص الموارد، والمرونة والدقة في إعداد وتنفيذ الموازنة. كما كانت نتائج بعض الدراسة معاكسة مثل دراسة (Boyd (1982 التي أوضحت أن تطبيق الموازنة على الأساس الصفري لم يحقق أثراً جوهرياً حين تم تطبيقه في جامعة ولاية تارلتون بالولايات المتحدة.
 - هدفت دراسة الزويك (2001) إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على الأساس الصفري في وزارة التعليم الليبية متمثلة في مراقبات التربية والتعليم في الشعبيات (المسمى النظر للمحافظات في السابق)، وقد تكونت عينة الدراسة من الموظفين بالأقسام المالية بمراقبات التعليم بالإضافة إلى مدراء الإدارات، واستندت على المنهج الوصفي التحليلي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مقومات تطبيق نظام الموازنة على الأساس الصفري غير متوفرة في قطاع التعليم بالشعبيات، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير النظام الحالي في إعداد الموازنة العامة، وذلك من خلال التطبيق التدريجي لنظام الموازنة على الأساس الصفري في حالة توفر بعض هذه المقومات.
 - كما هدفت دراسة العريبي (2007) إلى التعرف على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفريّة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة وإمكانية المساهمة في تطويرها من خلال مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة في كلية مجتمع العلوم المهنية والتطبيقية، وقد تكون مجتمع الدراسة من الجامعات والكليات المتوسطة بقطاع غزة حيث تم توزيع 70 استمارة استبيان على الموظفين بهذه الجامعات، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى أهداف الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى توفر مقومات تطبيق الموازنة الصفريّة بالجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة، كما أوصت الدراسة بأن تطبيق الموازنة الصفريّة بدقة يؤدي إلى ترشيد النفقات في الجامعات والكليات المتوسطة في القطاع.
 - أما في الأردن فهدفّت دراسة الشرايري، والرحاحلة (2009) إلى التعرف على إمكانية استخدام أسلوب الأساس الصفري في إعداد الموازنة في الوزارات الأردنية. وكذلك ما يحققه من مميزات ومدى توفرها في الأردن، بالإضافة إلى التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب الأساس الصفري في إعداد الموازنة، وتكونت عينة الدراسة من الأمراء العاميين ومساعدتهم والمدراء الماليين في 23 وزارة، حيث تم تجميع البيانات من خلال 90 استمارة استبيان، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى أن الموازنة الصفريّة توفر الرقابة الفعالة على التكاليف، وتتيح للإدارة العليا الدراية التامة بكل أوامر تنظيم وتقييم العاملين والتعرف على المشاريع والأنشطة والبرامج، وتؤدي إلى ميزانية مستقرة، وأوضحت الدراسة أن عملية إعداد الموازنة باستخدام أسلوب الأساس الصفري تتطلب السير في خطوات محددة وتراوح سهولة توافر هذه الخطوات والقيام بها في الوزارات في الأردن ما بين متوسطة ومرتفعة، كما يتوفر لدى الوزارات الأردنية المتطلبات الأساسية لإعداد الموازنات الصفريّة، بالإضافة إلى أن تقنية المعلومات المستخدمة في الوزارات ملائمة لإعداد الموازنات الصفريّة، ومن ناحية أخرى توصلت الدراسة إلى وجود بعض الصعوبات التي تواجه إعداد الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنية.

- وسلطت دراسة جعفر، وعبد القادر (2012) الضوء على إمكانية ومعوقات تطبيق الأساس الصفري في المجالس المحلية لدى السلطة الوطنية الفلسطينية (منطقة ضواحي القدس)، حيث استهدفت القائمين على إعداد الموازنة في المجالس المحلية من خلال توزيع 35 استمارة استبيان، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت إلى توفر الإمكانيات الفنية والإدارية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفرية كبديل للموازنة التقليدية المعمول بها حالياً في المجالس المحلية الفلسطينية، وقد أوصت الدراسة بضرورة اتخاذ خطوات تذلل الصعوبات أمام التطبيق الفعال للأساس الصفري، وضرورة وجود برامج تدريبية للمسؤولين عن إعداد الموازنات، بالإضافة إلى تعديل النظام المالي للبلديات بما يكفل تطبيق الأساس الصفري.
- وهدفت دراسة المعداني (2013) إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق الموازنة على الأساس الصفري في الشركات الخدمية في ليبيا، وقد تكونت عينة الدراسة من الشركات الخدمية العامة الليبية العاملة في نطاق مدينة بنغازي والبالغ عددها (8) شركات، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن العنصر البشري اللازم لتطبيق موازنة الأساس الصفري متوفر في الشركات الخدمية موضوع الدراسة، غير أن نظام الموازنة الحالي القائم لا يوفر للمدراء معلومات تساعد في اتخاذ القرارات وتقييم البرامج والأنشطة، أما النظام المحاسبي في الشركات الخدمية لا يوفر البيانات والمعلومات التي تساعد في تحديد تكلفة كل نشاط أو برنامج.
- وتطرق تدراسة (2014) Ekhanem إلى التحقق من تطبيق الموازنة على الأساس الصفري كأداة إدارية ذات فعالية في تنفيذ موازنة جامعة كالأبار بنيجيريا، وذلك بهدف الحصول على خلفية في الإدارة ورسم السياسات بالنسبة لمؤسسات التعليم العالي، وتكونت عينة الدراسة من 250 مفردة مقسمة إلى 120 أكاديمي و130 موظف إداري، وباستخدام المنهج التحليلي الوصفي توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الموازنة الصفرية في جامعة كالأبار كان فعالاً على الرغم من وجود بعض المحددات لتطبيقه كالحجم الضخم للبيانات، وطول مدة الإعداد والحاجة لتدريب الموظفين، كما أظهرت الدراسة أن تطبيق الموازنة الصفرية معتمد على الكادر الوظيفي في الإدارة العليا، ولغرض تطوير تطبيق الموازنة الصفرية أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة وجود نظام محاسبي فعال وضرورة تسهيل الأموال في الوقت المناسب من قبل الجامعة، وضرورة وجود برامج تدريبية للموظفين.
- وهدفت دراسة مشكور، وعباس (2018) إلى الوقوف على مدى أهمية تطبيق الموازنة الصفرية في الوحدات الحكومية بالتطبيق على دائرة بلدية مدينة السماوة بمحافظة المثنى بالعراق، ولغرض تجميع البيانات تم توزيع 70 استمارة استبيان على المحاسبين المراجعين ومديري الوحدات وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة وجود قناعة وقبول تام لدى أفراد العينة لأهمية تبني وتطبيق نظام موازنة الأساس الصفري، كما أظهرت النتائج اتفاق عينة الدراسة على وجود جدوى مالية كبيرة لاستخدام الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في بلدية السماوة.
- كما هدفت دراسة الجبوري (2019) إلى تسليط الضوء على إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية كأداة للحد من الفساد الإداري والمالي في الجامعات العراقية (دراسة حالة على جامعة سومر)، وقد اعتمدت الدراسة في تجميع بياناتها على استمارة استبيان تم توزيعها على عينة من 24 موظف من الموظفين المسؤولين عن إعداد الموازنة، وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي؛ توصلت الدراسة إلى أن الموازنة الصفرية أداة فاعلة في خلق التوازن من خلال دورها في إعادة تخصيص الموارد المالية بين الأنشطة والموارد، كما أنها توفر إمكانية التخلص من المصروفات غير الضرورية، وتوفر المرونة اللازمة للجامعة للتكيف مع الظروف الاقتصادية الطارئة.

- وفي دراسة محلية حديثة هدفت دراسة الزروق (2020) إلى التعرف على مدى توافر المقومات الأساسية لتطبيق الموازنة الصفريّة في الجامعات الليبية (دراسة حالة بجامعة الزاوية)، وقد استندت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وقد تم استخدام استمارة استبيان واستخدام المسح الشامل لتجميع البيانات من مجتمع الدراسة المتكون من 45 موظف من موظفي القسم المالي بالجامعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة الإدارية والتنظيمية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفريّة بجامعة الزاوية متوفرة بدرجة مرتفعة.

التعليق على الدراسات السابقة:

يتضح من الدراسات السابقة أن تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية جذب العديد من الباحثين وأنه فعال بالدرجة الأولى في القطاع الخدمي العام المملوك للدولة، وعلى الصعيد المحلي تم تناوله 3 مرات الأولى في عام 2000 على قطاع التعليم والثانية عام (2013) على الشركات الخدمية في مدينة بنغازي، والثالثة في عام (2020) على الجامعات (دراسة حالة على جامعة الزاوية) في مدينة الزاوية، وقد كانت نتائج هذه الدراسات متعارضة وهو ما يشجع على المزيد من الدراسة لهذا الجانب، كما يتضح جليا عدم وجود دراسات تتطرق للموازنات التخطيطية في البلديات في ليبيا على الرغم من أهميتها في الإدارة الاقتصادية للمدن، وتعتبر هذه الدراسة الأولى إلى حد علم فريق البحث التي تتناول الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات الليبية في شكلها القانوني وصلاحياتها الحديثة.

8. الإطار النظري للدراسة.

1.8. مفهوم الموازنة على الأساس الصفري (ZBB):

يمكن تعريف الموازنة الصفريّة (ZBB) Zero Based Budget بأنها " تلك الموازنة التي تتطلب إجراء تنظيم شامل ومنظم لجميع البرامج والمشاريع التي تنظمها وثيقة الموازنة، ولا تعطي أولوية للبرامج والمشاريع تحت التنفيذ على المشاريع الجديدة عند توزيع الاعتماد المالي، بل أن المشاريع تحت التنفيذ تُلغى إذا تبين عند التقويم أن كفاءتها أصبحت منخفضة أو أن العائد منها أصبح لا يتناسب مع تكلفتها" (راضي وحجازي، 2001:54)، وقد ظهرت الموازنة على الأساس الصفري لتتلافى عيوب الموازنة التقليدية التي تعتمد على تقديرات السنوات السابقة دون النظر إلى الحاجة الفعلية من البرامج والأنشطة (عربوه وبوقرة، 2015)، كما أنها تعتبر امتداداً وتطويراً لموازنة البرامج والأداء التي يعاب عليها تركيزها على البرامج المستقبلية وتجاهلها للأنشطة والبرامج الحالية، وبذلك يمكن القول أن الموازنة الصفريّة تسعى لتحقيق وفورات في الإنفاق العام سواء كان هذا الإنفاق متعلقاً بالبرامج الجديدة أو القديمة (شكري، 1987)، ويرتكز الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية على قيام كل مدير إدارة بتعديل الموازنة الداخلية الخاصة بإدارته في كل فترة بافتراض عدم وجود مصروفات في بداية السنة مع توظيف الطرق الفعالة التي تحقق متطلبات المؤسسة بأقل التكاليف، وبالتالي يمكن القول أن الموازنة الصفريّة تأخذ عكس اتجاه الموازنة التقليدية حيث يتم تعديل بيانات موازنة العام الحالي بناء على ما هو مخطط له العام القادم (المهايني، 2009)، فهي موازنة تعد وفق نظام متكامل يشمل كافة المصروفات والإيرادات مع مراجعة كل الأنشطة والبرامج انطلاقاً من الصفر (جعفر وعبد القادر، 2012). (Garrison & Noreen, 2003)

2.8. عناصر الأساس الصفري (Austin & Cheek, 1979)، (عبد العال، 1995)، (المعداني، 2013):

1. وحدة القرار:

يقصد بوحدة القرار مجموعة الأنشطة والبرامج الواقعة تحت إشراف المدير والتي يمكن فصلها بشكل مستقل، وهذا الفصل قد يكون واضحاً من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو يتم لغرض دراسة هذه البرامج والأنشطة واتخاذ القرارات المتعلقة بها، كما تشمل وحدة القرار البرامج التي تنطوي على نفقات رأسمالية طويلة الأجل.

2. مجموعة القرارات:

مجموعة القرارات هي عبارة عن مجموعة من التقارير والأهداف والنتائج المتعلقة بوحدة القرار المختلفة التي توضح الطرق المختلفة لإنجاز نفس العمل، حيث تتيح للإدارة إمكانية تقييم كل برنامج ومقارنته بالأنشطة والبرامج الأخرى وصولاً إلى قبول أو رفض هذا البرنامج أو النشاط.

3. مستويات الأداء والتمويل:

تتطلب الموازنة الصفرية تقسيم مستويات أداء البرامج والأنشطة والتمويل اللازم لها إلى 3 مستويات تُعرف بمستويات الجهد والتمويل (الحالي والأدنى والأعلى)، فالمستوى الحالي يمثل مستوى أداء البرنامج أو النشاط حسب ما ورد في موازنة المنظمة خلال الفترة الحالية حيث لا يُتوقع مع هذا المستوى أي تغيير في الخدمات أو التكاليف، أما المستوى الأدنى يكون أقل من المستوى الحالي بحيث يُفضل إلغاء ذلك النشاط إذا انخفض الجهد دون هذا المستوى، ويفيد هذا المستوى في إجبار المدراء على إجراء تقييم شامل لمشروعاتهم وتقديم ما يبرر مطالبهم من التكاليف، أما عند المستوى الأعلى فيكون مستوى أداء البرنامج أو النشاط أعلى من المستوى الوارد في موازنة الفترة الحالية، وهو ما يعني زيادة في المخرجات وتحسن في الخدمات ويتطلب تمويلاً إضافياً، ويفيد هذا المستوى المدراء في تبرير الزيادة في النفقات المتوقعة.

3.8. مراحل إعداد الموازنة التقديرية على الأساس الصفري:

يمكن تحديد التسلسل المنهجي لمراحل إعداد الموازنة على الأساس الصفري كما يلي (سدحان، 2018، Shelpy, 2013):

1. تحديد وصياغة أهداف المؤسسة.
2. تحديد وإعداد وحدات القرار.
3. دراسة وتقييم البرامج المخطط أن تقوم كل وحدة قرار بتنفيذها خلال فترة الموازنة.
4. تحديد وترتيب الأولويات.
5. إعداد الموازنة.

4.8. دو افع تطبيق الموازنة على الأساس الصفري:

يرى المؤيدون لتطبيق الموازنة الصفرية أن تطبيقها يحقق العديد من الفوائد في عدة جوانب بالنسبة للمؤسسة، فالموازنة الصفرية بصفة عامة تفيد في جانب زيادة فاعلية عملية التخطيط، وجانب رفع كفاءة العاملين، بالإضافة إلى تحقيق أقصى استفادة من الموارد خلال الفترة ويمكن حصر أهم فوائد الموازنة الصفرية فيما يلي (حجازي، 1998) (الدوري، والجناي 2000) (Ibrahim et al, 2017) (Minmier & Hermanson, 1976) (خولاني، 2001) (Wetherbe & Montanari, 1981) (Reed, 1985):

- يوفر نظام الموازنة الصفرية للإدارة العليا مرونة في إعادة تخصيص الموارد وهو ما يمكنها من إجراء التغييرات المطلوبة في موازنة الوحدات التابعة لها ويساعدها على تحديد مستويات الجهد المطلوبة لكل نشاط.
- تحقق الموازنة الصفرية فعالية عالية في عملية تخصيص الموارد.

- تتميز الموازنة الصفرية بالشمول في التقويم حيث أن كافة البرامج والأنشطة تكون خاضعة للتقويم دون استثناء، كما أنها تمنح فرصة لمشاركة أكثر عدد من المسؤولين داخل المؤسسة في إعداد الموازنة.
- تؤدي الموازنة الصفرية إلى زيادة فعالية الاتصال بين مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهو ما يقود إلى زيادة فعالية الأداء وزيادة دقة عملية التخطيط واتخاذ القرارات.
- يقود تطبيق الأساس الصفري إلى رفع كفاءة فريق إدارة المؤسسة بشكل عام وذلك نظرا للتوسع في إقحامهم في عملية إعداد الموازنة.
- إن قيام المديرين بتحديد الموارد المطلوبة لكل وظيفة أو برنامج أو نشاط يكفل الاطلاع على جميع المقترحات المقدمة وتحديدها وتقييمها بشكل مفصل وهو ما يساهم في زيادة دقة البيانات التقديرية الواردة بالموازنة، كما أن تكرار هذه العملية بمرور الزمن يرفع كفاءة وفعالية إنجاز المهام والأنشطة والبرامج.
- تزيد الموازنة الصفرية من فرص النمو والتطوير حيث أن تمويل البرامج الجديدة كلياً أو جزئياً يكون ذو أولوية.
- تساعد الموازنة الصفرية الإدارة على التركيز على كيفية تحقيق الأهداف والرقابة على تحقيقها، كما تعتبر أداة فعالة في دعم الرقابة ومكافحة الفساد في الجهاز الإداري.

5.8. مقومات الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية:

1. العنصر البشري المؤهل:

يتطلب تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية مجموعة من الأعمال والأعباء والإجراءات الإضافية التي تختلف عن تلك المتخذة في ظل إعداد الموازنات التقليدية، وهو ما يستدعي وجود خبرات وكفاءات في هذا المجال، حيث يحتاج معدو الموازنة التقديرية إلى التأهيل المناسب والكفاءة العالية في تحليل البدائل والمفاضلة بينها، كما يتطلب الأمر أن يكون عدد معدي الموازنة كافٍ مع وجود برامج تدريبية على كيفية إعداد الموازنات، بالإضافة إلى قدرتهم على استخدام وسائل التقنية الحديثة في تجميع وتحليل وعرض البيانات (بو خشبة، 1996) (العريبي، 2007).

2. البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الموازنة على الأساس الصفري:

تعتبر البيئة الإدارية بمثابة الأساس الذي يقوم عليه نجاح أي نظام أو أداة أو أسلوب، ولذلك فإن تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية يتطلب أن تكون البيئة الإدارية داعمة وملائمة لهذا النظام، ومن أهم متطلبات البيئة الإدارية الملائمة للأساس الصفري اقناع الإدارة العليا ومعدي الموازنة بالأسلوب الجديد والفائدة منه واستعدادهم للتطوير من خلال إدخال الأساليب الحديثة، كما يحتاج الأمر أن تكون الأهداف واللوائح والقوانين واضحة لجميع المستويات الإدارية بالإضافة إلى توفر معلومات للمدراء تساعدهم على التخطيط طويل الأجل وكذلك تقييم أداء البرامج والرقابة على تنفيذها. (Ekanem, 2014) (Shelby, 2013)

3. الهيكل التنظيمي للمنشأة

لكي يكون تطبيق الأساس الصفري فعالاً تحتاج المنظمة لهيكل تنظيمي معتمد ومكتوب، يوضح تدرج السلطة ومراكز السلطة والمسؤولية، ويكفل اتصالاً فعالاً بين المستويات الإدارية المختلفة (Shelby, 2013)، كما يجب أن يتسم الهيكل التنظيمي بالمرونة التي تسمح بإدخال التعديلات اللازمة عند تنفيذ الموازنة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تقوم الإدارة العليا بتفويض الصلاحيات للمستويات الدنيا فيما يتعلق بالقرارات الروتينية (Tyer, 1977).

4. نظام معلومات ملائم:

يتطلب الأساس الصفري لأعداد الموازنات التقديرية نظام معلومات ملائم ودقيق للأنشطة والبرامج المختلفة بحيث يوفر المعلومات اللازمة دون خلط أو لبس (William, 1981)، ولكي يفي بمتطلبات الأساس الصفري يجب أن يحتوي نظام المعلومات على نظام محاسبي إداري يوفر البيانات اللازمة، ونظام مؤشرات الأداء، ونظام تحليل التكلفة والعائد (بسيوني، 1989).

9. معوقات تطبيق الأساس الصفري لأعداد الموازنات التقديرية:

هناك مجموعة من المعوقات التي قد تكون عائقاً أمام نجاح تطبيق الأساس الصفري وهو ما قد يقلل من فرص الاستفادة منه، ومن أهم هذه المعوقات (خولاني، 2001) (الشناوي، 1984):

1. ارتفاع التكاليف.
2. تعطيل عملية تحليل السياسة العامة للمنشأة نظراً للحاجة إلى معلومات كثيرة.
3. يستغرق إعداد الموازنة على الأساس الصفري وقتاً طويلاً.
4. يحتاج نظام الموازنة على الأساس الصفري إلى معلومات تفصيلية دقيقة عن التكاليف.
5. غياب الدراية الكافية لدى الإدارة.
6. غياب الدعم من قبل الإدارة العليا والوزارات المختصة.
7. عدم مرونة اللوائح والقوانين.

10. منهجية الدراسة.

1.10. منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لغرض تحقيق أهدافها المتمثلة في التعرف على مقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا.

2.10. مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من البلديات في ليبيا وستكون عينة الدراسة من أعضاء مجالس البلديات والموظفين بالأقسام المالية ورؤساء الأقسام بالبلديات الواقعة شرق ليبيا المتمثلة في (بلدية طبرق- بلدية البيضاء - بلدية درنة - بلدية بئر الأشهب- بلدية امساعد - بلدية المرج)، وقد تم توزيع 60 استمارة استبيان، استُرد منها 54 استمارة أي ما نسبته 90% كلها قابلة للتحليل، وقد تم اعتبار أن العينة تتبع التوزيع الطبيعي استناداً على ما ورد في نظرية النهاية المركزية (Central Limit Theorem) التي تفترض أن العينة تتبع التوزيع الطبيعي إذا تجاوز حجمها 30 مفردة. (Sullivan, 2008)

3.10. قياس المتغيرات وتجميع البيانات:

بغية قياس متغيرات الدراسة وتجميع البيانات؛ تم تصميم استمارة استبيان بالاستناد على ما ورد في الأدبيات وتم تحكيم الاستبيان من قبل 3 متخصصين ومحكم لغوي، وتتكون استمارة الاستبيان من البيانات الوصفية لعينة الدراسة بالإضافة 5 أجزاء رئيسية حيث تناولت الأجزاء الأربعة الأولى مدى توفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية، بينما يتناول الجزء الخامس أهم معوقات التطبيق، وقد تم صياغة أسئلة الاستمارة على مقياس ليكرت الخماسي المدرج من موافق بشدة (5) إلى غير موافق بشدة (1) لتحديد اتجاهات عينة الدراسة فيما يتعلق بمقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات.

4.10 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

استندت الدراسة على الاختبارات الإحصائية التالية لغرض الوصول إلى النتائج:

1. اختبار الصدق والثبات Cronbach's Alpha لاستمارة الاستبيان.
2. البيانات الوصفية لعينة الدراسة.
3. اختبار T لعينة واحدة One Sample T- Test لغرض اختبار فرضيات الدراسة.

11. مناقشة النتائج وتفسيرها

1.11 اختبار الصدق والثبات:

لغرض اختبار صدق الاستبيان وموثوقيته في قياس متغيرات الدراسة تم احتساب معامل الارتباط ألفا (Cronbach's Alpha) حيث أظهرت النتائج أن قيمة معامل ألفا للاستمارة مجتمعة 0.949 كما هو موضح في الجدول رقم (1) وهي قيمة مرتفعة وبعيدة عن الحد الأدنى المقبول (0.6)، كما أن معاملات الارتباط (Cronbach's Alpha) لكل محور من محاور الاستمارة كانت أعلى من الحد الأدنى، وبالتالي يمكن الاعتماد على موثوقية استمارة الاستبيان والاطمئنان إلى مصداقيتها وثباتها في قياس متغيرات الدراسة.

جدول رقم (1): معامل Cronbach's Alpha لقياس صدق وثبات الأداة

عدد العبارات	Cronbach's Alpha	المحور
7	0.72	مدى توافر العنصر البشري اللازم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية
11	0.91	مدى توافر البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية
12	0.84	مدى توافر نظام معلومات محاسبي ملائم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات
9	0.90	مدى توافر هيكل تنظيمي معتمد وملائم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات
8	0.86	معوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات
47	0.949	الأداة ككل

2.11 البيانات الوصفية لعينة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (2) الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة حيث يتضح أن حوالي 88% من عينة الدراسة هم من حملة المؤهلات الجامعية أو الدراسات العليا (83.3% مؤهل جامعي و5.6% ماجستير)، وأن تخصصاتهم تشمل 42.6% إدارة أعمال، 20.4% محاسبة، 9.3% اقتصاد، 5.6% تمويل ومصارف؛ وهي كلها تخصصات متعلقة بإعداد الموازنات التقديرية وتنفيذها والرقابة عليها، بالإضافة إلى 22.2% تخصصات أخرى (جُلها قانون)، وبالتالي يمكن القول أن المشاركين في الدراسة لديهم التأهيل العلمي المناسب بما يعزز الثقة في نتائج الدراسة. أما فيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب المسى الوظيفي فيوضح الجدول أن العينة تتكون من 35.2% رؤساء أقسام، 22.2% مدراء الإدارات، 22.2% محاسبين وموظفين بالقسم المالي، و18.5% أعضاء المجالس البلدية، و1.9% عمداء البلديات، كما يتضح أن كل المشاركين في الدراسة تزيد خبرتهم عن 5 سنوات وهو ما يدل على تمتعهم بخبرة كافية للإجابة على أسئلة الاستبيان.

جدول رقم (2) البيانات الوصفية لعينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئات	المؤهل العلمي
5.6%	3	ماجستير	

النسبة	التكرار	الفئات	
83.3%	45	مؤهل جامعي	
11.1%	6	مؤهل متوسط	
100%	54	المجموع	
20.4%	11	محاسبة	التخصص
5.6%	3	تمويل ومصارف	
9.3%	5	اقتصاد	
42.6%	23	إدارة أعمال	
22.2%	12	أخرى	
100%	54	المجموع	
1.9%	1	عميد بلدية	المسمى الوظيفي
18.5%	10	عضو مجلس بلدي	
22.2%	12	مدير إدارة	
35.2%	19	رئيس قسم	
22.2%	12	محاسب أو موظف بالقسم المالي	
100%	54	المجموع	
0	0	5 سنوات فأقل	عدد سنوات الخبرة
31.5%	17	من 6 إلى 10 سنوات	
35.2%	19	من 11 إلى 15 سنة	
18.5%	10	من 16 إلى 20 سنة	
14.8%	8	أكثر من 20 سنة	
100%	54	المجموع	

3.11. اختبار الفرضيات

3.12.1. أولاً: مدى توفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات الليبية: اعتمدت الدراسة على اختبار T العينة واحدة (One Sample T- Test) لغرض مقارنة المتوسط الحسابي لعينة الدراسة بالمتوسط الافتراضي للمجتمع (3) الذي تم احتسابه على أساس $(1+2+3+4+5)/5$ حيث تُفسر نتائج الاختبار كما يلي:

إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الافتراضي (3) وبمستوى معنوية ($P \leq 0.05$) ترفض الفرضية الصفرية ويتم اعتبار المقومات متوفرة في البلديات.

أما إذا كانت قيمة ($P > 0.05$) (أي لا تختلف عن المتوسط)

أو كان المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الافتراضي وكانت قيمة ($P \leq 0.05$)

تقبل الفرضية الصفرية ويتم اعتبار المقومات غير متوفرة في البلديات.

- لا يتوفر العنصر البشري المؤهل واللازم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا. يوضح جدول رقم (3) نتائج اختبار مدى توفر العنصر البشري المؤهل واللازم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية حيث إن متوسط إجابات العينة للمقومات مجتمعة كان 3.402 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي

للمجتمع، كما كان مستوى المعنوية (P_value) المناظر لقيمة t أصغر من 0.05؛ الأمر الذي يقود إلى رفض فرضية العدم أي أن العنصر البشري اللازم لتطبيق الأساس الصفري متوفر بصفة عامة في البلديات وهو ما يتوافق مع دراسة Ekhanem (2014) والمعداني (2013). بتسليط الضوء على المقومات الفرعية للعنصر البشري يتضح أن المقومات المتوفرة فعلاً هي كفاءة الكوادر الإدارية، والتأهيل العلمي المطلوب، والخبرة الكافية، حيث أن المتوسط الحسابي لها 3.85 و 4.07، و 3.94 على التوالي، كما أن مستوى المعنوية P-Value المناظر لقيمة t لكل منها أصغر من 0.05، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم لكل منها، ويمكن تفسير هذه النتيجة بما ورد في البيانات الوصفية للعينة حيث أظهرت نسبة عالية من المؤهلات الجامعية، والكفاءة والخبرة، ومن ناحية أخرى تُظهر النتائج أن المتوسط الحسابي لوجود برامج تدريبية لمعدي الموازنات التقديرية 2.87 مع مستوى معنوية P-Value أكبر من 0.05 أي أنه لا يختلف اختلافاً ذا دلالة إحصائية عن المتوسط الافتراضي للمجتمع وبالتالي يتم قبول فرضية العدم واعتبار البرامج التدريبية اللازمة لمعدي الموازنات التقديرية غير متوفرة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الزويك (2001)، وهو ما يقود إلى ضرورة وجود برامج تدريبية ملائمة كما ورد في دراسة (Sunny & Kashani 2019) ودراسة Ekhanem (2014)، كما أن متوسط إجابات العينة فيما يتعلق بإشراك المستويات الدنيا في عملية إعداد الموازنة التقديرية 3.11 مع مستوى معنوية P-Value 0.41 الأمر الذي يعني غياب إشراك هذه المستويات وهو الأمر الذي يتعارض مع مبدأ المشاركة عند إعداد الموازنات التقديرية ويؤدي إلى غياب الخبرة في مجال إعداد الموازنات التقديرية، كما تُظهر النتائج قبول فرضية العدم التي تنص على عدم توفر عدد كافٍ من العاملين بالأقسام المالية والإدارية، أي أن عدد العاملين أقل من المستوى المأمول لتطبيق الأساس الصفري، ويمكن تفسير ذلك بغياب توظيف كوادر جديدة وهو ما تبين في البيانات الوصفية التي أظهرت غياب الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات. كما يتضح أن المتوسط الحسابي لمدى استخدام التقنيات الحديثة في تجميع وتحليل البيانات 2.67 وهو أقل من المتوسط الافتراضي كما كان مستوى المعنوية (P_value) المناظر لقيمة t أصغر من 0.05؛ وهو ما يعني وجود فروقات دالة إحصائية عن متوسط المجتمع غير أن هذه الفروقات في الاتجاه العكسي للاختبار (اتجاه عدم التوفر)؛ مما يعني قبول فرضية العدم واعتبار الاعتماد على التقنيات الحديثة في تجميع البيانات وتحليلها غير متوفر في البلديات، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة المعداني (2013) بينما تختلف مع دراسة الشرايري والرحاحلة (2009) التي وجدت أن مستوى تطبيق تقنية المعلومات في الوزارات الأردنية مرتفع وفعالاً في تطبيق الموازنة على الأساس الصفري.

جدول رقم (3): مدى توفر العنصر البشري اللازم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية

One Sample T test						العبارات	م
P-Value	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
0.000	53	2.00	5.844	1.071	3.85	يتوفر بالبلدية كوادر إدارية ذات كفاءة عالية	1
0.000	53	2.00	9.898	0.797	4.07	يملك الأشخاص معدو الميزانية المؤهل العلمي المطلوب.	2
0.000	53	2.00	7.546	0.920	3.94	يملك معدو الميزانية عدداً كافياً من سنوات الخبرة.	3
0.226	53	2.00	-1.224	0.778	2.87	يتم إعداد برامج تدريبية كافية في مجال إعداد الميزانيات التقديرية.	4
0.410	53	2.00	.830	0.984	3.11	يتم إشراك المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنات التقديرية.	5
0.1	53	2.00	1.717	1.268	3.30	يوجد عدد كافٍ من العاملين بالأقسام المالية والإدارية	6

7	تستخدم التقنيات الحديثة في عرض وتجميع البيانات المتحصل عليها من الجهات المختلفة.	2.67	0.847	-2.893	2.00	53	0.006
	توفر العنصر البشري (المحور ككل)	3.4021	.52732	5.604	2.00	53	.000

• لا تتوفر البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا. يوضح جدول رقم (4) نتائج التحليل الإحصائي لمدى توفر البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية، ويتضح من خلال الجدول أن متوسط إجابات العينة للعبارات مجتمعة كان 3.705 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للمجتمع، كما كان مستوى المعنوية (P-value) المناظر لقيمة t أصغر من 0.05؛ الأمر الذي يقود إلى رفض فرضية العدم أي أن البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري متوفرة في البلديات، وتتفق هذه الدراسة مع ما توصلت له دراسة الزروق (2020)، وتختلف مع دراسة المعداني (2013)، والزويك (2001). لتفسير هذه النتيجة العامة يمكن تسليط الضوء على المقومات الفرعية للبيئة الإدارية، وتوضح النتائج أن العنصر الوحيد الذي أظهرت النتائج عدم توفره هو مدى مساعدة النظام الحالي على التخطيط طويل الأجل حيث كان المتوسط الحسابي له 3.24 مع مستوى معنوية P-Value أكبر من 0.05 مما يقود إلى قبول فرضية العدم واعتباره غير متوفر، أما بقية العناصر المكونة للبيئة الإدارية الملائمة فقط أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي لكل منها كان أعلى من المتوسط الافتراضي للمجتمع مع مستوى معنوية أصغر من 0.05؛ الأمر الذي يقود إلى رفض فرضية العدم لكل منها واعتبارها متوفرة، كما يعكس المتوسط الحسابي لهذه المقومات الفرعية أن مستوى توفرها متقارب. إن توفر البيئة الإدارية الملائمة في البلديات قد يُعزى إلى الصلاحيات الموسعة التي يعطيها قانون الإدارة المحلية رقم 59 لسنة 2012، حيث جاء هذا القانون كاستجابة للعديد من الانتقادات التي وجهت لمركزية الإدارة.

جدول (4) مدى توفر البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في

ليبيا

One Sample T test						
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	P-Value
1	3.67	.869	5.639	2.00	53	.000
يوفر نظام الميزانية التقديرية الحالي معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.						
2	3.76	.930	5.997	2.00	53	.000
يوفر نظام الميزانية التقديرية الحالي معلومات تساعد في تقييم البرامج والأنشطة						
3	3.24	1.080	1.637	2.00	53	.107
يساعد نظام الميزانية الحالي على التخطيط طويل الأجل.						
4	3.54	1.128	3.499	2.00	53	.001
يتم توزيع الموارد بطريقة مثلى بين الإدارات والأقسام والبرامج.						
5	3.72	.920	5.770	2.00	53	.000
يوفر نظام الميزانية التقديرية الحالي طرق بديلة لإنجاز الهدف من النشاط.						
6	3.80	.939	6.230	2.00	53	.000
يتم تحديد الأهداف بوضوح من قبل الإدارة العليا لكافة المستويات الإدارية.						
7	3.93	1.195	5.693	2.00	53	.000
اللوائح والقوانين واضحة لجميع الأقسام والإدارات.						
8	3.85	.920	6.808	2.00	53	.000
الأهداف تكون قابلة للتحقيق.						
9	3.78	1.127	5.071	2.00	53	.000
يتوفر في الإدارة الحزم الكافي لتطبيق أي نظام إداري أو مالي تراه مناسباً.						
10	3.85	1.017	6.155	2.00	53	.000
تسعى الإدارة العليا والوزارة إلى إدخال أساليب حديثة						

One Sample T test						
P- Value	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
						ومتطورة لتطوير العمل.
.000	53	2.00	4.327	1.069	3.63	11 توجد سياسة واضحة من قبل الإدارة مكتوبة باللوائح والنظم لتنظيم العمل داخل الأقسام وأوجه الإنفاق فيها.
.000	53	2.00	7.015	.73896	3.7054	توفر البيئة الإدارية الملائمة (المحور ككل)

● لا يتوفر نظام معلومات محاسبي ملائم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا: يوضح جدول رقم (5) نتائج التحليل الإحصائي المتعلق بمدى توفر نظام معلومات محاسبي ملائم لتطبيق الموازنة على الأساس الصفري في البلديات في ليبيا، وتُظهر النتائج أن المتوسط الحسابي للمتغير ككل 3.759 كما كان مستوى المعنوية (P_value) المناظر لقيمة t أصغر من 0.05، الأمر الذي يعني رفض الفرضية الصفرية واعتبار نظام المعلومات المحاسبي الملائم لتطبيق الأساس الصفري متوفر بشكل عام في البلديات في ليبيا وهو ما يتفق مع ما ورد في بعض الدراسات السابقة مثل دراسة العريبي (2007)، والزروق (2020). بالاطلاع على المقومات الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي الملائم يُلاحظ أن هذه النتيجة تُعزى لتوفر نظام محاسبي مكتوب ومعمول به، ويوفر إمكانية الحصول على البيانات في الوقت المناسب عند الحاجة إليها، ويكفل التدفق الفعال للمعلومات بين المستويات الإدارية في ضوء تقارير وجدول إحصائية، كما يتم إثبات وتسجيل المصروفات بصورة تحليلية، وتتم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية؛ فقد كان المتوسط الحسابي لكل من هذه الجوانب سالفة الذكر أكبر من المتوسط الافتراضي مع مستوى معنوية (P_value) أصغر من 0.05؛ وهو ما يعني رفض فرضية العدم واعتبارها متوفرة بدرجة عالية. من ناحية أخرى وعلى الرغم أن النظام يوفر معلومات تساعد على قياس الأداء إلا أن النتائج أوضحت عدم توظيف هذه المعلومات في قياس الأداء حيث كان المتوسط الحسابي لمدي توفر مقاييس للأداء في البلديات 3.06 مع مستوى دلالة معنوية (P_value) أكبر من 0.05. بالإضافة إلى ما سبق أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي لمدي توفر طرق لاحتساب العوائد من البرامج والأنشطة ومقارنتها بالتكلفة 2.87 مصحوبا بمستوى دلالة (P_value)، وهو أكبر من 0.05؛ الأمر الذي يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم توفر هذه الطرق، تتفق الدراسة في هذا العنصر مع ما توصلت له دراسة المعداني (2013).

جدول رقم (5) مدى توفر نظام معلومات محاسبي ملائم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا

One Sample T test						
P- Value	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
.000	53	2.00	6.417	.933	3.81	1 يوجد نظام محاسبي مكتوب ومعتمد بالبلدية
.000	53	2.00	7.820	.853	3.91	2 النظام المحاسبي بالبلدية معمول به.
.000	53	2.00	9.789	.765	4.02	3 يوفر النظام إمكانية استرجاع البيانات والمعلومات عند الحاجة إليها.
.000	53	2.00	5.101	.987	3.69	4 البيانات والمعلومات التي تطلب تصل في الوقت المناسب.
.000	53	2.00	5.997	.930	3.76	5 يضمن النظام المحاسبي التدفق الفعال للمعلومات بين المستويات الإدارية.

6	يتم إثبات وتسجيل المصروفات في السجلات والدفاتر بصورة تحليلية حسب الأنشطة والبرامج.	4.19	.702	12.399	2.00	53	.000
7	تم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية	4.09	.759	10.577	2.00	53	.000
8	النظام المحاسبي يضمن تدفقاً مستمراً للمعلومات في صورة تقارير وجداول إحصائية.	4.11	.839	9.728	2.00	53	.000
9	تتميز التقارير بالوضوح والدقة التي تعكس محتواها.	3.85	.979	6.393	2.00	53	.000
10	يوفر النظام المحاسبي معلومات تساعد على قياس أداء الإدارات والأقسام.	3.74	.975	5.584	2.00	53	.000
11	توجد مقاييس لأداء الإدارات والأقسام المختلفة.	3.06	.834	.490	2.00	53	.626
12	يوفر النظام المحاسبي طرقاً لاحتساب العائد من البرامج والأنشطة ومقارنتها بالتكلفة.	2.89	1.144	-.714	2.00	53	.478
	توفر نظام معلومات محاسبي ملانم (المحور ككل)	3.7593	.54119	10.309	2.00	53	.000

• لا يتوفر هيكل تنظيمي معتمد وملانم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا: يوضح جدول (6) نتائج التحليل الإحصائي لمدى توفر هيكل تنظيمي معتمد وملانم لتطبيق الأساس الصفري في البلديات في ليبيا، وتُظهر النتائج أن المتوسط الحسابي لمقومات الهيكل التنظيمي مجتمعاً 3.93 أي أنه أكبر من المتوسط الافتراضي للمجتمع، كما كان مستوى المعنوية (P_value) المناظر لقيمة t أصغر من 0.05، الأمر الذي يعني رفض فرضية العدم واعتبار الهيكل التنظيمي الملانم لتطبيق الأساس الصفري متوفر في البلديات في ليبيا، كما يتضح من خلال اختبار فرضيات المقومات الفرعية أن المتوسط الحسابي لكل منها أكبر من المتوسط الافتراضي مع مستوى معنوية أصغر من 0.05، مما يعني رفض فرضية العدم لكل منها. عليه يمكن القول أن البلديات يوجد بها هيكل تنظيمي معتمد يأخذ الشكل الهرمي ويوضح مراكز السلطة والمسؤولية، ويوضح تفويض الصلاحيات والتوصيف الوظيفي للمهام والمسؤوليات. إن توفر مقومات الهيكل التنظيمي في البلديات قد يُعزى إلى توجه الدولة إلى نظام الحكم المحلي من خلال مجموعة من الإجراءات مثل إصدار قانون الإدارة المحلية رقم 59 لسنة 2012 ولائحته التنفيذية ومجموعة من القرارات مثل قرار 448 لسنة 2014 بشأن الهيكل التنظيمي للبلديات.

جدول رقم (6) مدى توفر هيكل تنظيمي معتمد وملانم لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا

One Sample T test						العبارات	
P-Value	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
.000	53	2.00	10.577	.759	4.09	يوجد هيكل تنظيمي معتمد ومكتوب بالبلدية	1
.000	53	2.00	11.334	.696	4.07	الهيكل التنظيمي يوضح مراكز السلطة والمسؤولية في مختلف المستويات الإدارية	2
.000	53	2.00	10.121	.739	4.02	يوضح الهيكل التنظيمي الأشخاص المخولين بتحديد الأهداف واتخاذ القرارات.	3
.000	53	2.00	8.916	.824	4.00	يأخذ الهيكل التنظيمي الشكل الهرمي من حيث تدرج السلطة وتحديد الاختصاصات وتدفع المعلومات.	4
.000	53	2.00	6.282	.953	3.81	يوفر الهيكل طرق اتصال فعالة بين المستويات الإدارية المختلفة.	5

6	يوجد توصيف وظيفي بمسئوليات ومهام كل وظيفة	3.91	.957	6.968	2.00	53	.000
7	يحدد الوصف الوظيفي مهام مسؤوليات الوظائف بوضوح.	3.98	.789	9.143	2.00	53	.000
8	تقوم الإدارة العليا بتفويض مسئولية اتخاذ القرارات التشغيلية (الروتينية) للمستويات الدنيا.	3.78	.904	6.321	2.00	53	.000
9	يتميز الهيكل بالمرونة التي تسمح بإدخال التعديلات اللازمة عند تنفيذ الموازنة.	3.70	.944	5.476	2.00	53	.000
	مدى توفر هيكل تنظيمي (المحور ككل)	3.9300	.63492	10.764	2.00	53	.000

2.3.11. ثانياً: مدى وجود معوقات لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنة التقديرية في البلديات في ليبيا:

إن تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية لا يعتمد فقط على توفر مقوماته، بل يستدعي أيضاً تسليط الضوء على المعوقات التي من شأنها الحيلولة دون التحول لتطبيقه. يوضح جدول رقم (7) نتائج اختبار الفرضيات المتعلقة بالمعوقات حيث كان المتوسط الحسابي للمعوقات مجتمعة 3.698 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للمجتمع، كما كان مستوى المعنوية المناظر لقيمة t أصغر من 0.05، مما يعني رفض فرضية العدم التي تنص على عدم وجود معوقات للتطبيق. يتضح من خلال اختبار الفرضيات الفرعية للمعوقات أن المعوق الأكثر أهمية حسب وجهة نظر العينة هو عدم مرونة اللوائح والقوانين بمتوسط حسابي 3.91 يليه كل من غياب الدراية الكافية لدى الإدارة، وضعف الدعم المقدم من وزارة الحكم المحلي لغرض التطوير، ثم الحاجة إلى كميات كبيرة من المعلومات، وكذلك الحاجة إلى تفاصيل دقيقة عن التكاليف، وبلي ذلك من حيث الأهمية حاجة الأساس الصفري إلى الكثير من الوقت والجهد وكذلك التكاليف، كما أن تطبيق الأساس الصفري يؤدي إلى تعطيل السياسة العامة بسبب الحاجة إلى الكثير من المعلومات. إن هذه النتائج تتوافق مع ما ورد في العديد من الدراسات السابقة التي هدفت لمعرفة معوقات استخدام الموازنة على الأساس الصفري مثل دراسة خولاني، (2001)، ودراسة (الشناوي، 1984).

جدول رقم (7) معوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية في البلديات في ليبيا

One Sample T test							العبارات	
الترتيب	P-Value	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
7	.000	53	2.00	4.515	.904	3.56	تكاليف تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية مرتفعة.	1
8	.000	53	2.00	3.389	.924	3.43	يؤدي تطبيق الأساس الصفري لتعطيل عملية تحليل السياسة العامة بسبب الحاجة لمعلومات كثيرة.	2
6	.000	53	2.00	4.515	.904	3.56	يستغرق إعداد الموازنة على الأساس الصفري وقتاً طويلاً جداً	3
4	.000	53	2.00	6.046	.878	3.72	يحتاج نظام الموازنة على الأساس الصفري لكميات كبيرة من المعلومات عن البرامج.	4
5	.000	53	2.00	5.727	.808	3.63	يحتاج نظام الموازنة على الأساس الصفري إلى تفاصيل دقيقة عن التكاليف.	5
2	.000	53	2.00	6.912	.945	3.89	غياب الدراية الكافية لدى الإدارة العليا يشكل عائقاً أمام تطبيق الأساس الصفري.	6
2	.000	53	2.00	6.770	.965	3.89	ضعف دعم وزارة الحكم المحلي للتطوير يشكل	7

							عائقا أمام تطبيق الأساس الصفري.	
1	.000	53	2.00	7.116	.937	3.91	تشكل اللوائح والقوانين غير المرنة عائقا أمام تطبيق الأساس الصفري.	8
	.000	53	2.00	7.983	64134	3.6968	معوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية (المحور ككل)	

3.3.11: مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات العينة عن مقومات ومعوقات تطبيق الأساس الصفري تُعزى لخصائص العينة:

لغرض اختبار هذه الفرضية استخدمت الدراسة تحليل التباين الأحادي One- Way ANOVA، للوقوف على مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات العينة تُعزى لخصائص العينة وهي: (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسعى الوظيفي، الخبرة)، وقد تم إجراء الاختبار على مرحلتين حسب المحورين الرئيسيين للدراسة: المتوسط العام ومدى توفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية، والمتوسط العام لمعوقات تطبيقه في البلديات في ليبيا. يوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار التباين، ويتضح من خلال النظرة العامة على النتائج أن الدلالة الإحصائية للفروقات أكبر من (0.05) لجميع الخصائص الأمر الذي يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في كل من التطبيق والمعوقات تُعزى لهذه الخصائص، بالتالي يمكن القول أن ظروف مقومات تطبيق الموازنة الصفرية في البلديات لا تختلف باختلاف هذه الخصائص، كما أن المعوقات التي تواجه تطبيق الأساس الصفري عمومية ومتفق عليها في كافة المستويات الإدارية والوظيفية.

جدول (8) تحليل التباين الأحادي ومدى وجود فروقات في متوسط الإجابات تعزى لخصائص العينة

1- تحليل التباين الأحادي ومدى توفر مقومات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات في البلديات وفقا لخصائص العينة						
المتغيرات/ الخصائص	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	28.926	51	.567	.454	.879
	داخل المجموعات	2.500	2	1.250		
	المجموع	31.426	53			
التخصص العلمي	بين المجموعات	107.037	51	2.099	2.099	.376
	داخل المجموعات	2.000	2	1.000		
	المجموع	109.037	53			
الوظيفة	بين المجموعات	60.704	51	1.190	.952	.643
	داخل المجموعات	2.500	2	1.250		
	المجموع	63.204	53			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	55.000	51	1.078	.863	.678
	داخل المجموعات	2.500	2	1.250		
	المجموع	57.500	53			
2- تحليل التباين الأحادي لمعوقات تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات في البلديات وفقا لخصائص العينة						
المتغيرات/ الخصائص	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	11.354	19	.598	1.012	.473

		.590	34	20.071	داخل المجموعات	
			53	31.426	المجموع	
.755	.739	1.678	19	31.873	بين المجموعات	التخصص العلمي
		2.270	34	77.164	داخل المجموعات	
			53	109.037	المجموع	
.354	1.146	1.299	19	24.675	بين المجموعات	الوظيفة
		1.133	34	38.529	داخل المجموعات	
			53	63.204	المجموع	
.945	.498	.659	19	12.514	بين المجموعات	سنوات الخبرة
		1.323	34	44.986	داخل المجموعات	
			53	57.500	المجموع	

12. النتائج والتوصيات.

12.1. النتائج: يمكن تلخيص نتائج الدراسة فيما يلي:

- تمتلك البلديات كوادر إدارية ذات كفاءة عالية مزودة بالمؤهل العلمي المناسب وسنوات الخبرة الكافية بما يتناسب مع احتياجات تطبيق الموازنة على الأساس الصفري.
- لا يتوفر بالبلديات العدد الكافي من موظفي الأقسام المالية، ولا توجد برامج تدريبية كافية على إعداد الموازنات التقديرية، ولا يتم إشراك المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنات.
- تتوفر بالبلديات مقومات البيئة الإدارية الملائمة لتطبيق الأساس الصفري باستثناء القدرة على التخطيط طويل الأجل.
- يتوفر في البلديات نظام محاسبي يكفل إمكانية الحصول على البيانات في الوقت المناسب عند الحاجة إليها مع التدفق الفعال للمعلومات بين المستويات الإدارية في صوة تقارير وجداول إحصائية، كما يتم إثبات وتسجيل المصروفات بصورة تحليلية، وتتم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، ومن ناحية أخرى لا تتوفر مقاييس للأداء وطرق لاحتساب عوائد البرامج ومقارنتها بالتكاليف.
- يتوفر في البلديات هيكل تنظيمي ملائم لتطبيق الموازنة على الأساس الصفري حيث إن الهيكل التنظيمي معتمد ويأخذ الشكل الهرمي ويوضح مراكز السلطة والمسؤولية، ويوضح تفويض الصلاحيات والتوصيف الوظيفي للمهام والمسؤوليات.
- توجد مجموعة من المعوقات التي تحد من إمكانية تطبيق الموازنة على الأساس الصفري تشمل عدم مرونة اللوائح والقوانين، وغياب الدراية الكافية لدى الإدارة، وغياب الدعم الوزاري الكافي للتطوير، وارتفاع التكاليف، والوقت الطويل، وتعطيل السياسة العامة، والحاجة إلى معلومات دقيقة وتفصيلية.
- لا يختلف مستوى المقومات والمعوقات التي توصلت إليها الدراسة باختلاف خبرة ووظيفة ومؤهل وتخصص عينة الدراسة.

12.2. التوصيات والمقترحات.

استناداً إلى النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثون ويقترحون ما يلي:

1. تبني الإدارات العليا ووزارة الحكم المحلي لمجموعة من سياسات الدعم التي تشجع على التطوير.
2. وضع برامج توظيف فعالة لتغطية العجز في الإدارات المالية بشكل فعال.
3. إعداد وتنظيم برامج تدريبية للكوادر المكلفة بإعداد الموازنات التقديرية بالبلديات.
4. الحرص على إشراك كافة المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنات التقديرية.
5. وضع خطط فعالة لإعادة النظر في القوانين والتشريعات التي تحد من مواكبة التطور الإداري.
6. عقد ورش العمل والندوات التي تساهم في زيادة الوعي بأهمية التحول من نظام الموازنة التقليدية إلى الطرق الحديثة في إعداد الموازنات التقديرية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- بسيوني، أحمد محمد، (1989)، "المقومات المحاسبية لتطبيق الموازنة على الأساس الصفري"، تنمية الرافدين، المجلد 11(27)، ص ص 275-291
- بو خشبة، عبد العال، (1996)، "إمكانية تطبيق نظام الموازنة الصفيرية في الدول النامية على ضوء التجربة الأمريكية"، مجلة الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، ص. ص 132-140
- الجبوري، أحمد محمد. (2019)، "إمكانية تطبيق الموازنة الصفيرية للحد من الفساد المالي الإداري: دراسة وصفية تحليلية في جامعة سومر"، مجلة جامعة واسط للعلوم الإنسانية، المجلد 15(44) ص ص 537-558.
- جعفر. يونس؛ عبد القادر، حسني، (2012). "إمكانية تطبيق الموازنات الصفيرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية الفلسطينية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث، المجلد 27 (2)، ص ص 365-410.
- حجازي، محمد، (1998)، المحاسبة الإدارية: الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نهضة مصر.
- حماد، طارق عبد العال (2005)، الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- خولاني، منار، (2001)، "الموازنة الصفيرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سوريا حالة تطبيقية على محافظة ريف دمشق"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية.
- الدوري، مؤيد؛ والجنابي، طاهر (2000)، "إدارة الموازنات العامة"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن.
- راضي، محمد؛ وحجازي، وجدي، (2001)، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، القاهرة.
- الزروق، مروة محمد، (2020)، "مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفيرية في الجامعات الليبية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5(1)، ص ص 39-54.
- الزوبيك، فتحي، (2001). "إمكانية تطبيق موازنة الأساس الصفري في الوحدات الإدارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، بنغازي
- سدحان، سناء محمد، (2018)، "الموازنة الصفيرية ومقومات نجاحها في العراق"، مجلة العلوم القانونية، العدد الخاص لبحوث مؤتمر: الإصلاح الدستوري والمؤسساتي بين الواقع والمأمول، ص ص 207-284.
- الشرايري، جمال عادل، والرحاحلة، محمد ياسين، (2009)، "إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفيرية في الوزارات الأردنية"، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

- شكري، فهمي محمود، (1987) "التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم، المجلة العربية للإدارة، المجلد 11 (2)، ص ص. <https://search.mandumah.com/Record/49298> 146-120
- الشناوي، محمد، (1984)، "تطوير موازنة الأساس الصفري لترشيد القرارات الإدارية في الصناعة بالتطبيق على قطاع الصناعات الدوائية في مصر"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، مصر.
- صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، (2012). تقرير: أولويات إصلاح الإدارة المالية العامة في ظل الأوضاع الجديدة. <https://cbl.gov.ly/uploads>
- عبد العال، أحمد، (1995)، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر.
- عربوة، محاد، وبوقرة، راجح، (2015) "أهمية تطبيق الموازنة الصفرية في إطار الحوكمة لقياس أداء القطاع العمومي المحلي"، الملتقى الدولي حول الحوكمة والتنمية والمحلية 8-7 ديسمبر، جامعة محمد الإبراهيمي - بوعريش، الجزائر
- العريبي، بهاء الدين أحمد، (2007)، "إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين
- محمد، عبد الرحمن، (1982)، "استخدام الأساس الصفري في إعداد موازنة الوحدات الإدارية العامة كأداة لترشيد الإنفاق الحكومي وزيادة فاعليته مع التطبيق على قطاع التعليم في جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- مشكور، سعود، وعباس، حيدر، (2018)، "نظام موازنة الأساس الصفري ودوره الفاعل في اختيار البديل الأفضل لترشيد الإنفاق الحكومي: دراسة تطبيقية على بلدية مدينة السماوة"، جامعة المثنى-العراق.
- المعداني، لبنى الصديق، (2013)، "مدى توفر مقومات الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قارون، بنغازي.
- المهاني، محمد، (2009)، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Ahmed, AA, (2007), "Zero-Base Budgeting: Employee Perception and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations", Journal of Economics and Administration, vol.21(1), pp.3-14.
- Austin. AL, Cheek, LM. (1979), Zero-base Budgeting: A Decision Package Manual, AMACOM, New York, USA.
- Boyd, W L, (1982), " Zero-Base Budgeting: The Texas Experience". The Journal of Higher Education, vol.53(4), pp.429-438. <https://doi.org/10.2307/1981608>
- Ekhanem, E. (2014), "Zero Based Budgeting As A management Tool for Effective University budget Implementation in University of Calabar- Nigeria", European Journal of Business and Social Sciences, Vol. 2(11), pp 11-19 Hope, J. and Fraser, R. (2003), "Who needs budgets", Harvard Business Review, Vol. 81 No. 2, pp. 108-115.
- Garrison, RH, & Noreen, EW.(2003), Managerial Accounting, McGraw Hill inc, New York
- Ibrahim, M, Ashigar, A, Bello, M B, Mumuda, AU, (2017), "Zero-Based Budgeting is a Panacea to Fiscal Distress: Do the Perceived Benefits Significantly Influence its Adoption in Borno State?", Saudi Journal

- of Business and Management Studies, vol. 2(10), pp.943-950. <https://dx.doi.org/10.21276/sjbms.2017.2.10.11>
- Minmier, GS., Hermanson, R H., (1976). "A Look at Zero Base Budgeting – The Georgia Experience". Atlanta Economic Review, vol.26(4), pp.5-12.
 - Nguyen, DH, Weigel, C, Hiebl, MR, (2018), "Beyond budgeting: review and research agenda", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 14 No. 3, pp. 314-337. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2017-0028>.
 - Reed, S A, (1985). "The Impact of Budgetary Roles Upon Perspectives", Public Budgeting and Finance, vol.5(1), pp. 83-96. <https://doi.org/10.1111/1540-5850.00674> Sandalgaard, N, Bukh, PN, (2014), "Beyond budgeting and change: a case study", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 10 No. 3, pp. 409-423
 - Shelby, R. (2013), " Zero-base Budgeting for the 21st Century Public Administrators", (FRC Report No. 260); Fiscal Research Center, Georgia State University. Retrieved from https://cslf.gsu.edu/files/2014/06/zerobase_budgeting_for_the_21st_century_public_administrator.pdf
 - Sherlekar, VS., Dean, B V, (1980). "An Evaluation of the Initial Year of Zero-Base Budgeting in the Federal Government", Management Science, vol. 26(8), pp 750-772. <https://doi.org/10.1287/mnsc.26.8.750>.
 - Sullivan, L.M (2008), Essential of biostatistics in public health, Jones & Bartlett Learning, Canada.
 - Sunny, B, & Kashani, PE, (2019), "Comparative Analysis of Zero-Based Budgeting and Incremental Budgeting Techniques of Government Performance in Nigeria", International Journal of Research and Innovation in Social Science, vol.3(4), pp.238-248.
 - Tyer, C, (1977), "Zero Based Budgeting: A critical Analysis", Southern Review of Public Administration, vol. 1(1), pp. 88-107.
 - Williams, JJ, (1981), "Zero-base budgeting: Prospects for developing a semi-confusing budgeting information system", Accounting Organizations and Society, vol. 6 (2), pp. 153-164, [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(81\)90005-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(81)90005-2).
 - Wetherbe, JC., Montanari, JR. (1981), " Zero Based Budgeting in the Planning Process". Strategic Management Journal, vol.2(1), pp.1-14. <https://doi.org/10.1002/smj.4250020102>