



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق العام (نموذج تطبيقي مقترح في سورية)

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد

إعداد

محمود حسين رجب

إشراف

الدكتور عابد فضلية

الأستاذ في قسم الاقتصاد - جامعة دمشق

2022



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد قسم الاقتصاد
دكتوراه اقتصاد عام

لجنة المناقشة والحكم على أطروحة دكتوراه في قسم الاقتصاد التي أعدها الطالب

محمود حسين رجب

بعنوان:

أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق العام

(نموذج تطبيقي مقترح في سورية)

تم الأخذ بالتعديلات والملاحظات المطلوبة والموافقة عليها

من قبل لجنة المناقشة والحكم المؤلفة من السادة:

عضواً	أ.د. علي كنعان
	الأستاذ في قسم المصارف والتأمين - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً	أ.د. عدنان سليمان
	الأستاذ في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
مشرفاً	أ.د. عابد فضيلة
	الأستاذ في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً	أ.م.د. شادي بيطار
	الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً	أ.م.د. خالد بحبوح
	الأستاذ المساعد في قسم إدارة الأعمال - كلية الاقتصاد - جامعة البعث

دمشق 2022/6/22

شكر وتقدير

أتوجه بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان إلى من كانوا لي عوناً وسنداً
إلى أصحاب الفضل والإحسان، إلى الوالدين الكريمين أطل الله في عمرهما...
إلى من قاسموني الحياة بخلوها ومرها
إلى رفيقة دربي في هذه الحياة
إلى الصديق الصدوق الذي أستمد منه القوة
إلى نور العين وريحانة القلب وعطر الحياة
إلى جامعتي جامعة دمشق التي احتضنتني في كافة مراحل الدراسة الجامعية (إجازة، ماجستير، دكتوراه)
والشكر الكبير أيضاً إلى الهيئة التدريسية بكلية الاقتصاد الذين جادوا علينا بإرثهم العلمي النفيس وعلى رأسهم
الأستاذ الدكتور عابد فضلية، الذي تكرم بالإشراف على هذه الرسالة العلمية، ولم يدخر جهداً أو علماً أو وقتاً في
سبيل إنجازها.
إلى من كان داعماً ومرشداً ومشجعاً في فترة الدراسة، الأستاذ الدكتور عدنان سليمان رئيس قسم الاقتصاد
الشكر الكبير لأعضاء الهيئة التدريسية بكلية الاقتصاد بجامعة البعث وعلى رأسهم الدكتور خالد بحبوح.
كل الشكر للفريق الإداري في وزارة المالية ممثلة بالسيد الوزير والسادة معاونين والسادة المديرين لما قدموه من
دعم ومعلومات.
وأتوجه بالشكر لجميع الأصدقاء والزملاء، وأخص بالذكر الدكتور بسام الحسين والأستاذ وسيم الدروبي.

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
شكر وتقدير	3
فهرس المحتويات	4
فهرس الجداول	8
فهرس الأشكال	8
الملخص	9
الإطار العام للبحث	10
المقدمة	10
مشكلة البحث	11
أهمية البحث	12
أهداف البحث	13
فرضيات البحث	13
منهجية إعداد البحث	14
مسوغات اختيار موضوع البحث	14
حدود البحث	15
الدراسات السابقة	15
الفصل الأول: مراحل تطور الموازنة العامة	20
المبحث الأول: الموازنة العامة للدولة	21
أولاً: نشأة الموازنة العامة للدولة	21
ثانياً: مفهوم الموازنة العامة للدولة وتطورها	24

28	ثالثاً: أهمية الموازنة العامة للدولة
30	رابعاً: أهداف الموازنة العامة للدولة
32	خامساً: خصائص الموازنة العامة للدولة
33	سادساً: أسس إعداد الموازنة العامة للدولة
35	سابعاً: وظائف الموازنة العامة
36	المبحث الثاني: أساليب إعداد الموازنة العامة
37	أولاً: الموازنة التقليدية - موازنة البنود والرقابة
39	ثانياً: موازنة البرامج والأداء
42	ثالثاً: موازنة التخطيط والبرمجة
45	رابعاً: الموازنة الصفرية
47	خامساً: الموازنة التعاقدية
50	سادساً: الموازنة من منظور النوع الاجتماعي
51	سابعاً الموازنة التشاركية
53	المبحث الثالث: موازنة البرامج والأداء
53	أولاً: موازنة البرامج والأداء
62	ثانياً: تبويب موازنة البرامج والأداء
68	ثالثاً: معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء وآلية تجاوزها
69	1- ضرورة إنشاء مقاييس مسبقة الأداء
69	2- أشكال معدلات الأداء
70	3- متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي
73	4- مقارنة بين بطاقة الأداء المتوازن وموازنة البرامج والأداء في عملية التخطيط الاستراتيجي

76	الفصل الثاني: الموازنة العامة للدولة في سورية وآفاق تطورها من موازنة بنود ورقابة إلى موازنة برامج وأداء
77	المبحث الأول: واقع الموازنة العامة للدولة في سورية
77	أولاً: التطور التاريخي للموازنة العامة في سورية
79	ثانياً: آلية تبويب الموازنة العامة في سورية وأوجه القصور فيها
84	ثالثاً: ضرورة إعادة النظر بالموازنة الحالية في سورية
117	المبحث الثاني: آفاق تطوير الموازنة العامة السورية من موازنة البنود والرقابة إلى موازنة البرامج والأداء
117	أولاً: وجود عنصر التخطيط
125	ثانياً: اعتماد التبويب الوظيفي
125	ثالثاً: وجود الإرادة الحكومية لإصلاح المالية العامة في سورية
126	رابعاً: رعاية الدولة للجانب الفكري والفلسفي لموازنة البرامج والأداء
127	خامساً: وجود مراكز للقياس والتقويم ببعض الوزارات والهيئات
128	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية
129	المبحث الأول: تجارب عربية ودولية
129	أولاً: تجربة الإمارات العربية المتحدة في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة
137	ثانياً: تجربة جمهورية مصر العربية في التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء
140	ثالثاً: تجربة ماليزيا في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة
147	المبحث الثاني: مكونات الإطار المقترح
158	المبحث الثالث: الجانب العملي (تحليل البيانات واختبار الفرضيات)
158	أولاً: أداة الدراسة

159	ثانياً: وصف مجتمع الدراسة، وعينتها
160	ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
163	رابعاً: الدراسة الميدانية
168	مناقشة الفرضيات
170	النتائج والتوصيات
170	النتائج
171	التوصيات
174	قائمة المراجع والمصادر
183	الملاحق
184	ملحق 1: آلية الربط بين التبويب الوظيفي والتبويب الإداري في الموازنة العامة في سورية
187	ملحق 2: الموازنة العامة للجمهورية العربية السورية للعام 2021
190	ملحق 3: نموذج عن الخطة المزمع تنفيذها لقطاع الصحة في الخطة الخمسية العاشرة
202	ملحق 4: الاستبانة
206	Abstract

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	المصفوفة التنفيذية لإصلاح المالية العامة	94
2	تطور نسب بعض النفقات والإيرادات من الموازنات العامة للسنوات (2008-2009-2010)	101
3	نموذج للبرامج الرئيسية والفرعية والأهداف الرئيسية لبلدية دبي	135
4	استبيان لتقييم جودة الخدمات الضريبية للممولين في ماليزيا	145
5	مقياس ليكارت الخماسي المتدرج	159
6	معاملات ارتباط العبارات بالمحور الذي تنتمي إليه	161
7	معاملات ارتباط المحاور بالدرجة الكلية للاستبانة	162
8	معامل ثبات ألفا كرونباخ للاستبانة	162
9	توزع عينة الدراسة وفق متغير العمر	163
10	توزع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	163
11	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول	164
12	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني	165
13	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث	167

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	التصنيف الهرمي لموازنة البرامج والأداء	56
2	توضيح المرحلة الثالثة في إعداد الموازنة بدولة الإمارات العربية المتحدة	130

الملخص

يتسم الاقتصاد السوري بمحدودية موارده بسبب ما تعرض له نتيجة الأزمة، وما نتج عن ذلك من زيادة النفقات العامة لا سيما (الإنفاق العسكري) والدعم الاجتماعي مما أدى إلى تضخم العجز والمديونية، فضلاً عن اقتراب بدء مرحلة إعادة الإعمار، الأمر الذي يفرض أهمية التخصيص الأمثل للموارد المتاحة والمحدودة وتوجيهها بكفاءة وفاعلية، وتعدّ الموازنة العامة إحدى الأدوات الرئيسية التي تسهم في تحقيق هذا الهدف.

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في قصور تطبيق موازنة البنود والرقابة التي تركزت على احتياجات الإنفاق العام وليس على هدف الإنفاق العام وعدم قدرتها على الربط بين المدخلات والمخرجات، إضافة لعدم قدرتها على قياس الأداء الفعلي للوحدات الحكومية التي تحول دون جدوى ضبط الأداء المالي وترشيد الإنفاق العام.

هدفت الدراسة إلى تحسين كفاءة وأسلوب وضع الموازنة العامة وفعاليتها للإسهام للمساهمة في ترشيد الإنفاق العام، وتحقيق الأهداف المخططة واستثمار الموارد المتاحة بأفضل الوسائل، حيث اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. واعتمد الباحث في جمع البيانات على استبانة صُممت عن طريق الرجوع إلى الكثير من الدراسات السابقة، فضلاً عن إخضاعها للتحكيم من قبل مجموعة من المختصين، وحُللت البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) بوساطة مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة لتحقيق أهداف البحث، اختُبرت فرضيات البحث بالاعتماد على الأساليب الإحصائية والإحصاءات الوصفية وجرى مناقشتها علمياً. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم قدرة موازنة البنود والرقابة على ربط الإيرادات والنفقات بمراكز المسؤولية بما يحقق الإطار المناسب لتحقيق الرقابة الفعالة على الأداء إضافة لعدم مقدرتها على تحديد أهداف الوحدات الحكومية بوضوح، وبينت النتائج وجود علاقة طردية بين البعد الإداري لموازنة البرامج والأداء وترشيد الإنفاق العام في الوحدات الحكومية، وكذلك وجود علاقة طردية بين قياس كفاءة فعالية الأداء وترشيد الإنفاق العام في الوحدات الحكومية. وأوصت الدراسة بتطبيق موازنة البرامج والأداء في سورية بشكل تدريجي، وربط إصلاح الموازنة العامة بمجموعة من الإصلاحات الإدارية والقانونية، إضافة للاهتمام بمقاييس الأداء في الوحدات الحكومية.

الكلمات المفتاحية: الموازنة العامة، موازنة البنود والرقابة، موازنة البرامج والأداء، الإنفاق العام.

الإطار العام للبحث

المقدمة:

شهد العالم في القرن الماضي تغيرات هائلة في جوانب الحياة المختلفة، اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً وإدارياً، وفي طرق المواصلات ووسائل الاتصال، وفي جوانب الثقافة وطرق التعليم وغير ذلك من مناحي الحياة المتعددة. وقد انعكست هذه التطورات على أجهزة الدولة الحالية، وشملت تغييرات في وظائف تلك الأجهزة وأهدافها وفلسفتها، وقد استلزمت هذه التغييرات تطوير أساليب إدارة المال العام من قبل الأجهزة المختلفة للدولة، مما دعا إلى تحديث قواعد تنظيم الموازنة العامة للدولة. حيث تعدّ الموازنة العامة للدولة من أهم الأدوات الرئيسية في تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية، فهي تتضمن مصادر الإيرادات العامة وأوجه استخداماتها بما يكفل تنظيم الإنفاق العام الحكومي وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد ومختلف عوامل الإنتاج.

وفي هذا الإطار، ما زالت المنهجية المتبعة في إعداد الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية في المرحلة الأولى من تطورها، حيث لا تزال تستند إلى أسس تقليدية، بخاصة فيما يتعلق بأسس استخدام الموازنة كأداة لفرض الرقابة المالية والقانونية على الإنفاق العام الحكومي، وقد تركز الاهتمام لتحقيق هذا الهدف على تبويب الإنفاق العام في موازنة البنود والرقابة وفقاً للأقسام والأبواب والفروع التي يتم تُخصّصُ للإنفاق العام على أغراض معينة، وهذه الطريقة تُقيد الوحدات الإدارية والوزارات في الالتزام بقالب ثابت في تقديم الموازنة على شكل أقسام وفروع وأبواب، ويجعل من الوزارات غير قادرة على تقديم برامج وأنشطة ومشروعات معينة، ومن ثمّ لا توفر هذه الموازنة التقليدية الأدوات اللازمة لتقويم الأداء والمساءلة، لأن تقديم برامج ومشروعات محددة وموصفة من شأنه مطالبة الجهات المنفذة بالنتائج اعتماداً على كمية وحدات الأداء المنفذة والتكلفة المعيارية لوحدات الأداء ومقاييس الإنجاز المسبقة ومقارنتها مع المنفذ فعلاً، ومن ثمّ تحديد الانحرافات بهدف تقويم أداء إدارة الوحدة ومساءلتها وفقاً للنتائج. لقد اتجهت معظم الدول إلى اتباع أساليب تدخلية وإجرائية مختلفة ومتباينة في إطار سياساتها المالية والنقدية والضريبية لمواجهة مشكلة الندرة في الموارد، ومنعكساتها السلبية على الرغم من التفاوت الكبير بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة، سواء كانت نامية أو متقدمة. فالدول النامية

تضع دائماً على رأس أولوياتها مهمة توفير البنية الأساسية وخلق قاعدة صناعية وتجارية وخدمية كبيرة تستوعب أكبر قدر ممكن من العمالة، أما بالنسبة للدول المتقدمة فإن أهداف النمو الاقتصادي وإحداث التراكم الرأسمالي تشغل جانباً كبيراً من الاهتمام لديها، لذلك ولترشيد الإنفاق العام سيدرس البحث من بين المسائل التي سيتناولها مسألة ترشيد الإنفاق العام في الموازنة العامة وذلك عن طريق تعديل أسلوب إعداد الموازنة العامة، بالاعتماد على موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود والرقابة. من جهة أخرى، وفي هذا الإطار تعدُّ الكثير من الدول المتقدمة الموازنة التقليدية أقل ملاءمة لمقابلة احتياجات الاقتصاد القومي وتحقيق أهداف الدولة، لذلك طُوِّرت موازنة البرامج والأداء للتوجه بالموازنة العامة توجهاً وظيفياً، استكمالاً لدورها الرقابي، لكون أن هذا النوع من الموازنات يوجه الاهتمام ويسلط الضوء على ما تقوم به الإدارات الحكومية من أعمال تنفيذاً للأهداف المخططة لها، وليس فقط على نشاطها التقليدي المتمثل معظمه على شراء السلع والخدمات، أي أن استخدام المنهجية المطورة في إعداد بنود الموازنة العامة يُحتمّ الاهتمام بمخرجات الأنشطة المخططة عن طريق الموازنة العامة، حيث يتمُّ ثُبُوب اعتماداتها لتحقيق أهدافها عن طريق تقسيم الوظيفة إلى برامج رئيسة وفرعية، والبرنامج إلى أنشطة ومشروعات وتخصيص الاعتمادات على مستوى النشاط على أساس عدد وحدات الأداء مضروباً بالتكلفة المعيارية للوحدة، مع توفير مقاييس مسبقة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء.

لذلك أصبح موضوع تطوير منهجية الموازنة أمراً يفرضه التطور الاقتصادي والإداري لعلاج نقاط الضعف الكثيرة المتمثلة في الطريقة التقليدية. في هذا الإطار، وانطلاقاً مما سبق سيعمد البحث إلى مقارنة الأبعاد الاقتصادية والمحاسبية والاجتماعية لكل من موازنة البنود والرقابة وموازنة البرامج والأداء، وذلك لرصد مدى تحقيق الموازنة العامة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بهدف الوصول إلى الاستنتاجات الموضوعية التي من شأنها المساعدة بالاستقراء، لوضع المقترحات التي سَيُتَوَصَّلُ إليها في نهاية البحث.

مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة التي يتناولها البحث في قصور تطبيق الموازنة التقليدية (موازنة البنود والرقابة) التي تركز على احتياجات الإنفاق وليس على هدف الإنفاق، ومن ثَمَّ التركيز على الرقابة المالية والقانونية، ومن جهة أخرى

لا تربط موازنة البنود والرقابة بين المدخلات والمخرجات، مما يضعف إمكانية تقويم الأداء وتحديد المسؤولية وفرض الرقابة الإدارية والاقتصادية على كفاءة التنفيذ وقياس كفاءة استغلال الموارد المتاحة، ومن ثمَّ الضعف في إمكانية تكييف الموازنة الحالية مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية للبلد، وبالمقابل أدى قصور الإيرادات في تغطية متطلبات الإنفاق العام إلى حاجة ملحة للتخطيط الاستراتيجي، لترتيب الأولويات وتوظيف الموارد المحدودة بقطاعات أكثر فاعلية (الفاعلية = المخرجات/ المدخلات) وكفاءة (الكفاءة = المخرجات / الهدف) الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى ترشيد الإنفاق العام.

وبذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في أنه لا تستخدم موازنة البنود والرقابة تقويم أداء معمق وموضوعي للإنفاق العام والأنشطة الحكومية. وإن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى تخصيص أكثر كفاءة للأموال العامة، وتطبيق المساءلة والرقابة على الأداء والمحاسبة على النتائج كخطوة تسهم في ترشيد الإنفاق العام.

أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث في الآتي:

1- نظراً للظروف التي تعرض لها الاقتصاد السوري في أثناء الأزمة، وما نتج عن ذلك من زيادة النفقات العامة لاسيما (الإنفاق العسكري) والدعم الاجتماعي أدى إلى تضخم العجز والمديونية، فضلاً عن اقتراب بدء مرحلة إعادة الاعمار، لذلك لابد من عصرنة الموازنة العامة والانتقال إلى موازنة حديثة متطورة تعتمد موازنة البرامج والأداء لتلافي قصور موازنة البنود والرقابة.

2- إن تبويب الموازنة العامة بالشكل التقليدي يقوم على أساس تبويب المصروفات بحسب نوعها والجهات القائمة بالتنفيذ والإشراف عليه، أي إنَّ الاهتمام يتركز في البعد الرقابي على الناحية القانونية الشكلية الورقية، دون التركيز على الأهداف من وراء الإنفاق، ولا على الجدوى الاقتصادية والاجتماعية والقومية للمشروعات الواردة في بنود الموازنة العامة، لذا ومع تزايد المشكلات التي تواجه الجهات الحكومية في أثناء أداء مهامها، أصبح ضرورياً الاهتمام بشكل معمق بتحديد البرامج الواضحة والمحددة للأنشطة والمشروعات عن طريق اتباع

أساليب جديدة توضح بشكل جلي الكيفية التي سيتم بها الاستفادة من مخرجات هذه المشروعات، وكيفية توزيعها بطريقة عادلة، بما في ذلك المنفعة العامة التي تم خُلِقَتْ على أرض الواقع.

3- تتبع أهمية هذه الدراسة كون موازنة البرامج والأداء تربط المدخلات بالمخرجات، كما تعتمد على تقويم الأداء استناداً إلى وحدات أداء ومقاييس وأهداف.

4- تمكن موازنة البرامج والأداء من تحديد الانحرافات بالعمل وتوضيح الخلل بالتنفيذ وصولاً إلى المساءلة، مما يسمح بالاستشراف المستقبلي وتصحيح المسار بالموازنات المقبلة.

أهداف البحث:

وتتمثل في:

- 1- تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية لتحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء.
- 2- تحديد أوجه الضعف والقوة في أسلوب وضع الموازنة المتبع حالياً في سورية للخروج بنتائج يمكن الاستفادة منها من قبل الجهات الحكومية في تحسين كفاءة أسلوب وضع الموازنة العامة وفعاليتها للإسهام بترشيد الإنفاق العام وتحقيق الأهداف المخططة واستثمار الموارد المتاحة بأفضل الوسائل.
- 3- تعميق فاعلية الإنفاق العام للتأكد من تحقيقه للجوى المالية والاقتصادية والاجتماعية، بما يضمن تعظيم آثاره الايجابية في الناتج القومي، وعلى النفع العام الاجتماعي عن طريق اعتماد المشروعات التي تحقق الربط بين المنفعة والكلفة.
- 4- الدفع باتجاه إدخال التحسينات الممكنة على الكفاءة (المخرجات) والفاعلية (النتائج) في العمل الحكومي الاقتصادي والاجتماعي والمالي، عن طريق الارتقاء بالمهارات والمبادرة والقدرة على الابتكار في الوزارات والمؤسسات العامة.

فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: إن إعداد الموازنة وفق أسلوب البنود والرقابة التقليدي يؤدي إلى الهدر والإسراف في الإنفاق العام، كما يركز بشكل أساسي على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وعدم توفيرها للمعلومات التي

تدعم القرارات، حيث إنها تركز على جانب المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات من ناحية الجدوى والناحية النوعية.

الفرضية الثانية: إن اعتماد أسلوب البرامج والأداء في إعداد الموازنة سيعتمد على التخطيط الاستراتيجي وأهداف الوحدات الحكومية، ويقوم بربط المخرجات والمدخلات ويمكن من تقويم الأداء والمساءلة.

الفرضية الثالثة: إن موازنة البرامج والأداء تؤدي إلى إعادة النظر في الهيكل التنظيمي في الدولة من خلال التطوير المؤسسي عن طريق إعادة النظر في تطوير التشريعات والنظام المحاسبي والموارد البشرية من حيث الكفاءة والفاعلية.

منهجية إعداد البحث:

سيعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على المنهج الآتي:

1 - على المنهج الوصفي والأسلوب الكمي بتحليل البيانات عن طريق عرض الدراسات السابقة والأدبيات والنظريات المتعلقة بأسلوب إعداد الموازنة العامة والسياسة المالية، للتمكن من استنباط ما يمكن الاستفادة منه في النتائج.

2- إطار تطبيقي يستخدم التحليل الإحصائي في سورية لموازنة البرامج والأداء سيقترحه الباحث في قطاع الصحة للوصول إلى نتائج ومقترحات محددة.

مسوغات اختيار موضوع البحث:

إن ما دفع الباحث للقيام بدراسة تطبيق منهج البرامج والأداء واستخدامها في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة هو ما يأتي:

1- لا تواكب موازنة البنود والرقابة التطور العالمي حيث إن الكثير من دول العالم بدأت بتطبيق موازنة البرامج والأداء وهذا غير موجود بسورية.

2- إن الموازنة العامة في سورية تعاني من ندرة في الموارد فمن الضروري دراسة أفضل الأساليب في إعداد الموازنة باستخدام وسائل علمية ومبنية على معايير علمية /موازنة البرامج والأداء/ لتطبيقها، ومن ثمّ ترشيد الإنفاق العام والتطوير المؤسسي.

3- تطوير جهاز الموازنة العامة للدولة بوزارة المالية في سورية.

4- تحقيق رسالة جامعة دمشق بربط الجامعة بالمجتمع، حيث حُدّد محور لتطوير الموازنة العامة للدولة وطُرحت عدة مناهج من ضمنها موازنة البرامج والأداء في دليل محاور البحث العلمي الصادر عام (2013).

حدود البحث:

تقتصر هذه الدراسة على دراسة أرقام الموازنة العامة للجمهورية العربية السورية في الفترة الزمنية 2001-2010/، وسيقتصر الجانب التطبيقي (الإطار المقترح) لتطبيق موازنة البرامج والأداء على أحد برامج الخدمات الصحية في سورية، كإطار يحتذى به للتطبيق في كافة الوزارات والمؤسسات العامة. واختير قطاع الخدمات الصحية للارتقاء بمستوى جودة الخدمات الصحية وتعميق الجودة الشاملة في برامج الصحة، ولأنه جوهر عملية التنمية وبوابة التقدم، بل إن الدول المتقدمة تضع الخدمات الصحية في أولوية برامجها السياسية، وفي سورية يعدّ الانفاق على الصحة أحد أهم أوجه الإنفاق الرئيسة في مجال الإنفاق الاجتماعي.

الدراسات السابقة:

1- دراسة عطيرة (2013): واقع الموازنات التخطيطية في مؤسسات التعليم العالي، أطروحة دكتوراه، جامعة تشرين، 2013.

تهدف الدراسة إلى تحليل واقع إعداد تنفيذ الموازنات التخطيطية في مؤسسات التعليم العالي السورية وبخاصة جامعة تشرين، وإلقاء الضوء على خصائصها، واستجلاء مستوى كفايتها في إشباع حاجاتها، وتحقيق جودة التعليم العالي وجودة المخرج التعليمي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه لا تُعدّ الموازنات التخطيطية في مؤسسات التعليم العالي ولا تُنفذ وفق أساليب ومعايير موضوعية وعلمية صحيحة، ووفقاً للاحتياجات الواقعية. وقدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أهمها تأمين قاعدة معلومات شاملة، وتفعيل دور مديرية الإحصاء وتهيئة الكوادر ومن ثم تطبيق موازنة البرامج والأداء على الموازنتين (الحكومية، المستقلة) على أن تكون تدريجية.

2- دراسة حساني (2013): السياسة المالية في ظل الأزمة الراهنة في سورية، مجلة جامعة دمشق، المجلد

29، العدد الثالث، 2013.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر الظروف الراهنة في سورية في السياسة المالية ومدى تأثير عجز الموازنة والتأثير المحتمل في تطوير السوق المالية لتأمين الاحتياجات الكبيرة للتمويل. وتوصل الباحث إلى ضرورة تبني سياسات فعالة تديرها حكومة ذات مصداقية وعقلانية، وإذا كان هناك فوائض مالية مستقبلية متوقعة يمكن أن توازن العجز المالية الحالية، فإن هذا التوقع يحتاج بدوره إلى الإجماع السياسي اللازم لتنفيذ برنامج الموازنة عبر الزمن واحترام تحقيق ذلك.

3- دراسة عثمان (2011): تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء " دراسة

ميدانية" /، أطروحة ماجستير، جامعة القاهرة، 2001.

تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة الانتقال من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للوحدات الحكومية الفلسطينية، وكذلك التحول من الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية، وذلك بهدف تطوير النظام المحاسبي ليحقق تحسين أداء الوحدات الحكومية الفلسطينية.

4- دراسة عثمان (2009): دور السياسة المالية في تعبئة الفائض الاقتصادي لتمويل التنمية الاقتصادية

والاجتماعية: دراسة الاقتصاد السوري، جامعة حلب، 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور السياسة المالية لتعبئة الفائض الاقتصادي عن طريق تتبع ما ورد في الأدبيات الاقتصادية، ومقارنة مصادر الفائض الاقتصادي ودور أدوات السياسة المالية فيما بين الدول العربية بصفتها مثلاً عن الدول النامية.

5- دراسة صندوق (2005): دور السياسة المالية العامة في تحقيق الإصلاح الاقتصادي: مع الإشارة إلى حالة سورية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر الإنفاق والاقتطاع العامين في عملية الإصلاح الاقتصادي في سورية، ومحاولة للكشف عن السياسة المالية العامة المثلى لتحقيق الأهداف الاقتصادية العامة، وتوصل الباحث إلى ضرورة التدخل الأمثل بناءً على مفهوم الكفاءة الاقتصادية وفق معايير طبيعة الحاجة والربحية والتكامل بين القطاعين العام والخاص، وإيقاف الهدر في القطاع العام وتقليص النفقات الإدارية وصولاً إلى تحقيق الإصلاح الاقتصادي.

6- دراسة الخياط (2003): موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة في سورية، أطروحة ماجستير، جامعة دمشق، 2003.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بموازنة البرامج والأداء من حيث المفهوم وشروط التطبيق وصعوبات هذا التطبيق وطرق إعدادها وتنفيذها ورقابتها والعناصر الأساسية المكونة لها. وتوصل الباحث إلى التوصيات اللازمة لتطوير الموازنة العامة في سورية إلى موازنة برامج وأداء عن طريق تقديم مشروع عملي مقترح عن تطبيق موازنة البرامج والأداء في مركز الطب النووي.

7- دراسة محرزي (2003): الرقابة على تنفيذ النفقات العامة: دراسة مقارنة، أطروحة ماجستير، جامعة دمشق، 2003.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أسلوب الرقابة الذي يتضمنه التشريع المقارن (فرنسا ومصر ولبنان) ومحاولة الاستفادة منه في تطوير الأسلوب المتبع في سورية.

وتوصل الباحث إلى ضرورة إنشاء هيئة قضائية مالية مستقلة ملحقة بمجلس الشعب وتمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وقدم تصور لهذه الهيئة وطرائق عملها.

8- دراسة المهاني (2000): الموازنة العامة للدولة في سورية: الواقع والآفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الأول، 2000.

يهدف هذا البحث إلى عرض واقع الموازنة العامة للدولة في سورية إلى آفاق التطوير، وذلك لجهة إعادة النظر بمنهجية التخطيط من تخطيط شامل إلى تخطيط تأشيري، ومقترحات محددة في سياسات الموازنة إيراداً وإنفاقاً بما يساعد على التوجهات في التوازن الاقتصادي المستهدف وتقليص فجوة العجز، وإعادة النظر بارتباط مالية القطاع العام الاقتصادي بالموازنة العامة للدولة والاتجاه إلى منحه الاستقلالية في التخطيط والتنفيذ، وتوصل الباحث إلى مقترحات محددة في تحسين الأساليب الفنية للموازنة تبويباً وإعداداً بما يساعد على تطويرها وتأمين البيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والتحليل المالي وتقويم أداء النشاط الحكومي.

الجديد في الدراسة

وباستعراض الدراسات السابقة نجد أنها اتفقت على نقاط مهمة منها: إنَّ الموازنة العامة هي أداة مهمة للتخطيط والرقابة وتؤدي إلى تحسين أداء الجهاز الإداري والمالي الحكومي ويجب الاهتمام بها وتطويرها بما يتلاءم مع التطور الاقتصادي والاجتماعي، واتفق الكثير منها على الحاجة الماسة إلى التطوير والبحث عن أسلوب جديد لإعداد الموازنة لمعالجة القصور في الموازنة التقليدية (البنود والرقابة)، كما تناول بعضها موضوع التحول إلى أسلوب حديث لإعداد الموازنة العامة يقوم على إعداد موازنة البرامج والأداء وما يتطلبه ذلك من ضرورة توفر الأنظمة المحاسبية اللازمة لذلك.

هذا وتتفق دراسة الباحث مع الدراسات السابقة في ضرورة التطور والتحول نحو موازنة البرامج والأداء، ولكنها تمتاز من تلك الدراسات في أنها تختص بدراسة إمكانية تطبيق هذه الموازنة الحديثة في سورية، كذلك تمتاز بدراسة أثر إعداد الموازنة العامة وفق أسلوب البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق العام. وكذلك تقدم إطاراً نظرياً شاملاً لآليات التطبيق ومتطلباته على مستوى الوظائف والبرامج والأنشطة أو على مستوى رفع كفاءة

العاملين في هذا المجال سواء في وزارة المالية أو الوزارات الأخرى، كما تقدم الدراسة إطاراً تطبيقياً للموازنة المستهدفة على برنامج من برامج وزارة الصحة في الجمهورية العربية السورية مدعمة بأرقام فعلية عن الإنفاق، ونقدم مؤشرات أداء بهذا الخصوص، مما يحقق الاستفادة القصوى من هذه الدراسة وإمكانية تطبيقها من الناحية الفعلية وفقاً للآليات التي تم تناولها في هذا الخصوص.

الفصل الأول: مراحل تطور الموازنة العامة

شهدت الأحداث الاقتصادية تطوراً ملحوظاً لدور الدولة في الحياة الاقتصادية، ومن ثم مفهوم علم المالية العامة ومضمونه. حيث وُضِعَتْ قواعد الموازنة العامة للدولة من قبل علماء وفقهاء المالية العامة التقليديين في القرن التاسع عشر، وتهدف قواعد الموازنة العامة إلى وجوب مراعاة تطبيقاتها عند تحضير الموازنات، إلى جانب أن هذه القواعد وُضِعَتْ من أجل الحفاظ على الأموال العامة وعدم اللجوء إلى تحصيل إيرادات تفوق حاجة الحكومة للإنفاق، ونظراً للتطور الكبير على وظيفة الحكومات وحاجتها للتدخل في إدارة الاقتصاد، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في تطبيقات أسس إعداد الموازنة وإدخال الكثير من الاستثناءات على تطبيقاتها.

وفي نطاق المفهوم الحديث لعلم المالية العامة زاد اهتمام الكثير من المنظرين والخبراء والمهتمين بموضوع الموازنة العامة للدولة بكونها ليست فقط أداة للتعبير المالي عن نشاط الدولة، بل إنها أداة مهمة للتخطيط والرقابة والتنبؤ، كما أن تنفيذها سوف يسهم في تحقيق الأهداف المرجو تحقيقها في المجتمع. إلا أن هذه الأسس بدأت منذ الحرب العالمية الأولى تفقد من أهميتها شيئاً فشيئاً، لأنها وضعت لمالية متواضعة لدولة محايدة غير تدخلية، غير أن تطور الدولة السريع بعد الربع الأول من القرن الماضي سار بخطى واسعة وأحدث آثاراً كبيرة في ماليتها، إلى أن كادت تنقلب على القواعد والأسس القديمة.

المبحث الأول: الموازنة العامة للدولة

(نشأتها، مفهومها، أهميتها، أهدافها، خصائصها، أسس إعدادها، وظائفها)

أولاً: نشأة الموازنة العامة للدولة

إن ظهور الموازنة في العصر القديم هو أول ما يظهره التاريخ والإثباتات القاطعة على وجودها وممارستها في مصر القديمة في الحضارة الفرعونية، والقرآن الكريم يدلنا على ذلك عندما قام نبي الله يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع حصاده في تلك الفترة حيث وضع أول سياسة عامة في الإنفاق مما تحصل عليه الدولة تلك الفترة من إيرادات وقد جاء هذا في قوله تعالى في سورة يوسف الآية /55/ ﴿قَالَ اجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ﴾. أما في زمن الحضارة الرومانية فكان ظهور الموازنة بشكل بدائي وبسيط في عام 56 م حيث كانت نفقات الدولة وإيراداتها مبوبة بشكل سنوي¹.

أما في العراق القديم في الحضارة السومرية والآشورية والبابلية فقد كانت التشريعات على درجة عالية من الرقي في تنظيم التعاملات الإدارية والمالية وكذلك على درجة عالية في تنظيم الشؤون الزراعية والصناعية والحرفية وغير ذلك، وأن الألواح الطينية والكتابات المسمارية ومسلة حمورابي يظهر قوة التشريعات والإدارة العامة في تنظيم شؤون الدولة، حيث أظهرت الألواح تسجيلات محاسبية لموجودات الدولة وأملكها والإيرادات منها ومستوى الدخل والضرائب المفروضة على الأشخاص والحرف والمهن وتصنيفاتها وحتى تحديد الحد الأدنى للأجور في تلك الفترة².

وفيما يتعلق بنشأة الموازنة العامة في العصر الإسلامي، فقد امتازت تلك الفترة بالعدالة المالية في سياسات الإنفاق العام والحرص على تحقيق الإيرادات العامة بعدالة أيضاً، وكانت الدولة في تلك الفترة لا تعرف الدين العام، حيث كانت الإيرادات تأتي إليها وانفاقها كان يتم وفق ذلك، فالشريعة الإسلامية أقرت المبادئ الأساسية للتصرفات المالية الإسلامية، وطريقة فرض الضريبة، وجباية الأموال، وأوضحت طرق الإنفاق من

¹ - حمدي (2015)، ص: 207.

² - الكرخي (1999)، ص: 21.

محاصيلها، وضع الرسول محمد ﷺ ثم خلفاؤه أحكاماً خاصة بتطبيقات الشريعة وطرق ممارسات الإنفاق والجباية، لذلك لم يكن هناك صراع طبقي بين حاكم ومحكوم ولا ظالم ومظلوم، فالشريعة الإسلامية وضعت كل أحوال المسلمين وتناولت حقوقهم سواء كان الحاكم منهم أو المحكوم وذلك على الرغم من غياب تطبيقات وضع الموازنة العامة في تلك العهود³. وكان للخزينة حساب خاص يدون فيه رقم الخارج والداخل، تبعاً للقاعدة التي وضعها الخليفة عمر بن الخطاب، وكانت الأموال تجبى في عهد الخلفاء الراشدين بوساطة العمال الذين كانوا ينفقون منها ما يحتاجون إليه، ثم يرفعون الباقي إلى الخليفة.

ثم أصبحت الجباية في عهد الأمويين تجري بطريقة التقبيل (التلزم)⁴.

وفي العهد العباسي زاد الاهتمام بالدواوين وزاد عددها وتخصيصاتها، وأهم الدواوين المتعلقة بالشؤون المالية، ديوان الجهيزة وهو الديوان الذي أنشئ في عهد الخليفة المأمون، وكان شعبة من بيت المال مهمته تدقيق حسابات الواردات، وتحقيق الصرف، ومن واجبات رئيس الديوان أن يقدم في آخر كل شهر حسابات تدعى " ختمة"، وفي آخر كل سنة يقدم حساباً يسمى "ختمة جامعة" تتضمن الموارد والمصروف يرفعه إلى بيت المال⁵. وعندما سيطر الأتراك على الخلافة في الربع الثاني من القرن السادس عشر وساء تصرفهم بالأموال العامة وأدى ذلك إلى تمييز " بيت مال خاصة " عن " بيت المال".

مما سبق نجد أن المسلمين والعرب قد بلغوا شأناً عالياً في طرح الضرائب، وتفننوا في طرق جبايتها وطرق إنفاقها، غير أنهم لم ينظموا موازنة بالمعنى الذي نفهمه، ولم يعملوا على قواعد وأصول ثابتة، بل وكانت هذه القواعد تتبدل بين سنة وسنة وخليفة وآخر بإلغاء الوظائف وإحداث غيرها وتخصيص الرواتب وإبطال غيرها بلا قيد ولا شرط. أما نشأة الموازنة العامة في العصر الحديث فإن أغلب الفقهاء يذهبون إلى أن فكرة الموازنة العامة للدولة بمفهومها الحديث يعود تاريخ ميلادها إلى ثورة 1688م في انكلترا وثورة 1789م في فرنسا، عندما رغب الشعب في موافقة ممثليه على فرض الضرائب التي ترغب الحكومة في جبايتها. ولما سلمت السلطة بهذا

³ - شكري (2014)، ص: 18.

⁴ - عواضة وقطيش (2013)، ص: 33.

⁵ - شكري (2014)، ص: 20.

المبدأ طلب ممثلو المكلفين أن يراقبوا استعمال المبالغ المحصلة منهم، وأن يناقشوا الحكومة في حاجتها إلى المال، وفي الأسباب التي تسوغ فرض الضرائب، ثم أصرروا على أن تكون موافقتهم على الجباية والإنفاق دورية أي أن تتجدد كل سنة مثلاً، عندها خرجت الموازنة بمفهومها العصري إلى حيز الوجود وأصبحت باقي الدول تتعامل بها في العصر الحديث⁶.

نشأة الموازنة في سورية

كان تطبيق الموازنة العامة قد جرى منذ عام 1923م، وذلك وفقاً للأسس التي أوردها قانون المحاسبة العامة الصادر في ذلك التاريخ. كانت تقتصر الموازنة العامة للدولة في سنوات ما قبل الاستقلال على الموازنات العادية لتغطية أعباء المهام التقليدية للدولة آنذاك، وأحدثت الموازنة الاستثنائية للمرة الأولى في تاريخ سورية المالي عام 1949م، تلاها صدور موازنات استثنائية وإنمائية لحاجات التنمية والدفاع بعد الاستقلال، إضافة إلى الموازنات الملحق والمستمرة، واستمرت عملية تطوير الموازنة تدريجياً حتى مرحلة الإصلاح المالي بصدور القانوني المالي الأساسي للدولة بموجب المرسوم التشريعي رقم (92) لعام 1967م وتعديلاته والذي وضع موضع التنفيذ بدءاً من 1970/1/1م، حيث أعدت أول موازنة موحدة للدولة للعمليات الجارية والاستثمارية إيراداً وإنفاقاً⁷.

الخلاصة

إن نشأة الموازنة بمفهومها العام قديمة ونشأ مع نشوء فكرة الدولة، وفي البداية كانت الحكومات تستقل في كل شيء / الجباية والإنفاق/. ثم أخذت الشعوب تستيقظ شيئاً فشيئاً، فحتمت على الحكومات ألا تفرض أية ضريبة إلا برضى ممثلي الأمة، ثم ذهبتم الشعوب إلى أبعد من ذلك، فأرادت أن تقول كلمتها أيضاً في الإنفاق. وبعد أن كان الإذن بالإنفاق والجباية يعطى لمدد طويلة أصبح لا يعطى إلا لمدة محدودة جداً، لكي يتمكن الشعب من فرض رقابة دائمة على وجوه الإنفاق وعلى سياسة الدولة المالية.

⁶ - صفوت (1988)، ص: 306.

⁷ - المهاني (2000)، ص: 10 - 11.

ثانياً: مفهوم الموازنة العامة للدولة وتطورها

لقد ظهرت الموازنة العامة عملياً بظهور الدولة، وعرفت عدة تطورات قبل أن تأخذ شكلها ومضمونها الحديث، فقد تأثرت فلسفتها في فترات تطورها بالمذاهب السائدة وتطورها لطبيعة الدولة ومدى تدخلها في الحياة العامة، وباختلاف المراحل التاريخية والمذاهب الأيديولوجية، وطبيعة الأنظمة السائدة ومدى تطور التشريع فيها تتعدد المفاهيم والتعريفات التي تحاول توضيح طبيعة الموازنة العامة للدولة.

1- التعريف اللغوي والاصطلاحي للموازنة العامة

الموازنة على صيغة مفاعلة من الفعل وزن، تقول وزنت بين الشيئين موازنة وزناً⁸. ووازنه عادله وقابله وحاذاه، ووازن بين الشيئين، ساوى وعادل، فمعنى الموازنة المعادلة والمساواة أو المقابلة. أما معنى عامة فإنه لفظ مشتق من الفعل عَمَّ، ومعنى عَمَّ شمل، فالعام هو الشامل وخلاف الخاص. فالموازنة العامة تختص بالأموال العامة التي لا تختص بفرد دون آخر، بل هي لعموم الناس⁹. والموازنة في اللغة الفرنسية والانكليزية يطلق عليها اسم BUDGET ويرجع المؤلفون أن هذه الكلمة في الأصل مشتقة من كلمة BOUGETTE، وهي الكيس الذي يضع به الخازن الأموال لينفق منها ويصرف، ثم أخذت هذه الكلمة بريطانيا وحوّرتها إلى BUDGET، ثم نقلتها عنها فرنسا¹⁰.

2- التعريف الاصطلاحي للموازنة العامة

تتعدد تعريفات الموازنة العامة تبعاً لتعدد واختلاف الزاوية التي ينظر الباحث منها، فهناك تعريفات تستهدف تأكيد جانب معين في الموازنة، وتعريفات أخرى تمتاز بالتفصيل بحثاً عن الشمول، في حين يتطرق بعضها لمفهوم الموازنة بنظرة عامة موجزة، الأمر الذي جعل الباحثين لا يتفقون حول تعريف موحد للموازنة، ويمكن توضيح ذلك عن طريق التعرّيج على مجموعة التعريفات الآتية:

الموازنة العامة: "خطة يُعبر عنها باصطلاحات مالية، وتغطي مرحلة زمنية غالباً ما تكون سنة"¹¹.

حيث يركز هذا التعريف على عنصر الزمن، ويؤكد مبدأ سنوية الموازنة العامة.

الموازنة العامة: "وثيقة مهمة مصادق عليها من طرف البرلمان، تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة"¹².

⁸ - ابن منظور (د.ت)، ص: 447.

⁹ - اللحياني (1997)، ص: 46.

¹⁰ - شباط (1997)، ص: 26.

¹¹ - العربي وعساف (1986)، ص: 11.

¹² - محرز (2003)، ص: 383.

ويبين هذا التعريف الجانب القانوني للموازنة بكونها تجاز من قبل السلطة التشريعية، كما يؤكد الصفة التقديرية للموازنة، فهي تقوم على أساس التنبؤ والتوقع للإيرادات العامة والنفقات العامة مدة زمنية، غالباً ما تكون سنة مقبلة.

الموازنة العامة: "تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها في سنة مالية مقبلة تعدده أجهزة الدولة، وتعتمد السلطة التشريعية بإصدار قانون ربط الموازنة، الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ موازنة الدولة بجانبها التحصيلي والإنفاقي، طبقاً للبرنامج التفصيلي الذي تتضمنه"¹³.

وهذا التعريف إشارة إلى عملية إعداد الموازنة والمصادقة عليها وموقع السلطين التشريعية والتنفيذية في ذلك.

الموازنة العامة: "نظرة توقعية لنفقات الدولة وإيراداتها عن مدة مقبلة تخضع لإجازة السلطة المختصة"¹⁴.

الموازنة العامة: "عمل تقني ذو بعد سياسي، يعبر عن توجهات الدولة وخططها في جميع الحقول"¹⁵.

3- مفهوم الموازنة العامة في الفكر المالي

نوضح مفهوم الموازنة العامة في الفكر المالي عن طريق التطرق إلى تطور مفهومها الفكر المالي التقليدي القائم على الحياد واحترام القواعد الحقوقية والمحاسبية، ومفهومها الحديث الذي يصل إلى حدود المصير السياسي للدولة، ويتضح ذلك من أن الفكر المالي مرّ بمرحلتين كان لهما تأثيرهما الخاص في مفهوم الموازنة العامة.

3-1 مفهوم الموازنة في الفكر المالي التقليدي

قامت فكرة الموازنة بالمفهوم التقليدي على مبدأ التوازن الرقمي بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، ووفق هذا عدّ ظهور العجز المالي في الموازنة العامة خطراً حقيقياً، ومعالجته عن طريق الاقتراض تسبب مديونية دائمة، كما أن لجوء الدولة إلى إصدار أوراق نقدية جديدة من شأنه إحداث حالة تضخمية مستمرة، ووفقاً لهذه النظرة فإن للفائض المتحقق في الموازنة بعض المساوئ على المستوى السياسي والاقتصادي، لأن السلطة السياسية تستخدمه عادة لأغراض انتخابية دعائية، أما على المستوى الاقتصادي فإن الفائض عبارة عن مبالغ اقتطعت من الاقتصاد وتؤدي إلى تجميد جزء من القوة الشرائية. والواقع أن النظرة التقليدية المحايدة تبالغ في إظهار الاختلال في الموازنة، وإيجابيات توازنها الرقمي، على الرغم من أن لكل الإجراءات في حالي العجز والفائض نتائج إيجابية يمكن تحقيقها¹⁶. ولقد كان شكل الموازنة العامة وفلسفتها متفقين مع المذهب الحر الذي كان يسود النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية في تلك الفترة، مما جعل دور الدولة ينحصر في المهام الأساسية التقليدية.

¹³ - البطريق (1985)، ص: 692.

¹⁴ - ناشد (2006)، ص: 273.

¹⁵ - نصر الله (2015)، ص: 31.

¹⁶ - السيوفي (1989)، ص: 72.

فلا عجب إن كانت الموازنة في ظل هذا الفكر مجرد بيان حسابي تقديري متوازن، ووسائل تدبير الموارد اللازمة لهذا الإنفاق من خلال فترة مقبلة، دون إعطاء أي اعتبار للمتغيرات الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية

3-2 مفهوم الموازنة في الفكر المالي الحديث:

في هذه المرحلة تجاوز الفكر المالي الحديث مسألة التوازن الرقمي أو الحسابي، إذ لم يعد من الممكن الفصل بين التوازن المالي والتوازن الاقتصادي العام، بل ذهب بعض علماء الاقتصاد والمالية العامة إلى أن التوازن الاقتصادي العام قد يتحقق أحياناً على العجز في الموازنة.

فالموازنة العامة من الناحية الاقتصادية تعدُّ بمثابة خطة للتسيير المالي في ضوء تفضيل اقتصادي يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للسلطة العامة ويحقق تخصيص موارد معينة من أجل استخدامات محددة، لإشباع أكبر قدر ممكن من الحاجات العامة في فترة زمنية معينة¹⁷.

أما على المستوى القومي، فتعدُّ الموازنة العامة للدولة، هي الخطة المالية الأساسية لترجمة الخطوط العريضة للسياسة المالية للدولة، بهدف تحقيق التناسب والتكامل بين الخطط المادية القطاعية والتنظيمية المختلفة وبين التدفقات النقدية في إطار الاقتصاد الوطني، كما تعدُّ إحدى الأدوات الرئيسية في عملية تحقيق التوازن بين الموارد المالية المتاحة للدولة وبين متطلبات النشاط الاقتصادي، وما يعكسه هذا التوازن من نتائج إيجابية في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية¹⁸.

إن النظرة الحديثة لمفهوم الموازنة العامة تعدُّها أحسن أداة لاتخاذ القرارات الحكومية، وفقاً لمبدأ الأولويات، لذلك فإن هذه القرارات التي تمثل في مجموعها السياسة المالية للدولة، تؤدي فيها العوامل المختلفة دوراً رئيساً، ومن ثمَّ فإن الموازنة العامة ليست مجرد إجراءات وأساليب إدارية وفنية، وإنما هي وسيلة رئيسة.

4- مفهوم الموازنة في التشريع الحكومي

أوردت تشريعات بعض الدول تعريفات مختلفة للموازنة نذكر منها¹⁹:

عرف القانون الفرنسي في المرسوم الصادر في 19 حزيران 1956م موازنة الدولة بأنها "الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة ووارداتها، ويؤذن بها. ويقررها البرلمان في قانون الموازنة. الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية".

وتغير هذا التعريف بموجب القانون الصادر في فرنسا بتاريخ 2 كانون الثاني 1959 م والذي استبدل اسم الموازنة بـ " قانون المالية السنوي"، إذ يقدر القانون المالي السنوي ويجيز، لكل سنة مدنية، مجموع واردات الدولة وأعبائها (تقديم الواردات على النفقات).

¹⁷ - السيوفي (1989)، ص: 74.

¹⁸ - المهاني (2012)، ص: 6.

¹⁹ - عواضة وقطيش (2013)، ص: 41-42.

وعرفها القانون الأمريكي بأنها " صك تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراحات الجباية المبسطة فيها".

في مصر عرف قانون الموازنة العامة رقم 53 لسنة 1973 الموازنة العامة للدولة بأنها " هي البرنامج المالي للخطّة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة، وذلك في إطار الخطّة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وطبقاً للسياسة العامة للدولة".

أما في سورية فقد عرف القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006م الموازنة بأنها " الخطّة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطّة الاقتصادية بما يحقق أهدافها ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي".

مما سبق نجد أن مفهوم ومحتوى الموازنة العامة للدولة تطور عبر الزمن فلم تعد الموازنة العامة مجرد تشريع لإضفاء الشرعية على النفقات والإيرادات في بنودها التقليدية التي كانت مرتبطة بالدور التقليدي للحكومة، بل وأصبحت خطّة سنوية تعكس الخطط أو الاستراتيجيات المتوسطة أو بعيدة الأمد. والتي تستهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وتنموية مما غير من شكل ومحتوى الموازنة العامة للدولة بما يحقق توفير الفهم لأهدافها وبرامجها وتوفير عرض واضح يتيح إمكانية المتابعة والتقويم والمحاسبة والمساءلة ويمكن من الربط بين نفقات الموازنة العامة للدولة ومدى إسهام تلك النفقات في تحقيق التقدم والنمو باتجاه الأهداف المنشودة والواردة في تلك الخطط والاستراتيجيات الوطنية في أبعادها الاقتصادية الكلية والقطاعية والمكانية.

الخلاصة

من الصعب إيراد تعريف جامع للموازنة العامة، غير أن هناك اتفاقاً حاصلًا حولها في مضامين بعض التعريفات، مما سبق يمكن للباحث أن يعطي تعريفاً متمثلاً بالنقاط الآتية:

- عقد اجتماعي/علاقة اجتماعية بين الحكومة والمواطن.
- عملية سياسة واقتصادية تنموية تخضع لترتيب أولويات تنموية واجتماعية.
- وثيقة رسمية وتشريعية.
- خطة مالية قصيرة الأجل.
- أداة لتوزيع الإيرادات وتخصيصها بين القطاعات الإنتاجية والاقتصادية المختلفة.
- أداة تسعى لتحقيق أكبر إنتاجية ممكنة باستعمال الموارد المحدودة.
- وسيلة لاستثمار الأموال على أفضل وجه يحقق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- أداة فعالة لتحقيق التوزيع العادل للدخل الوطني.

ثالثاً: أهمية الموازنة العامة للدولة

بعد أن انتظم المجتمع بشكله الحديث في شكل دولة تقوم على رأسها حكومة تسيّر أمورها العادية عن طريق صرف مجموعة من النفقات وفي تحصيل مجموعة من الإيرادات. ومع تطور دور الدولة في المجتمعات الحديثة، لاسيما الدور الاقتصادي فيه، دفع بها إلى إيلاء أهمية بالغة للموازنة العامة، حيث الموازنة هي الأداة الرئيسة لتنفيذ التوجهات العامة للدولة وهي المعيار الحقيقي لسياستها في مختلف الميادين. وتعتبر عن برنامج العمل السياسي والاجتماعي والاقتصادي للحكومة في فترة مالية قادمة، إذ يمكن الكشف عن مختلف أغراض الدولة عن طريق تحليل الإيرادات العامة والنفقات العامة التي تجمعها وثيقة واحدة وهي الموازنة.

1- الأهمية السياسية للموازنة العامة للدولة

لم تعد الموازنة العامة للدولة مجرد وثيقة محاسبية لنفقات الدولة وإيراداتها، بل أصبحت لها أهمية سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية، فهي تدعيم للديمقراطية وتكريس لمبدأ فصل السلطات، ويتجلى ذلك في منح حق إعداد الموازنة وتنفيذها للسلطة التنفيذية، وحق إقرارها ومراقبتها للسلطة التشريعية. فهذا الاعتماد يعد بمنزلة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة وعلى سياساتها المالية والاقتصادية بصفة عامة والموازنة تكون المرآة العاكسة. كما يعكس البرلمان /السلطة التشريعية/ فلسفته السياسية في إدارة دفة الحكم من الناحية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق أهدافه عن طريق الموازنة العامة للدولة. إذ تعدّ الأرقام عن طريق الوحدات وتناقش مع السلطة المركزية وفق الضابط والتعليمات المعدة سلفاً والموجهة لإعداد مشروع الموازنة في ضوء السياسة العامة التي يرغب بها الحزب الحاكم²⁰. هذا وتعدّ الموازنة الأداة الرقابية للسلطة التشريعية لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية عن طريق الالتزام بالاعتمادات المخصصة لها، كما لصرفها لأنواع المحددة وضمن الفترة المخصصة لها للتحقق بأن الوحدات قد قامت بتحقيق الأهداف المطلوبة، وهذا ما تؤكد الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات).

وليس أدل على الوجه السياسي للموازنة العامة من النتائج السياسية التي تنجم عن رفضها، فإذا لم تقرر السلطة التشريعية مشروع الموازنة المقدم من قبل الحكومة، قد تضطر هذه الأخيرة إلى الاستقالة وقد يُحلّ المجلس التشريعي²¹.

مما سبق نجد أن الموازنة العامة تعدّ إحدى أدوات المؤسسات السياسية المؤثرة في أموال المجتمع من حيث تنظيم صرفها من جهة، والمحافظة عليها من جهة أخرى، كما تعني الموازنة أيضاً السلطة السياسية التي ارتضاها المجتمع لنفسه.

²⁰ - سلوم والمهاني (2007)، ص: 96.

²¹ - شباط (1997)، ص: 53.

2- الأهمية الاقتصادية للموازنة العامة

تكمن أهمية الموازنة العامة للدولة في الدور الذي تؤديه في مجمل النشاط الاقتصادي، فهي أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية للدولة، فمنها يمكن التأثير ومعالجة الآثار الناجمة عن التضخم والكساد عن طريق التحكم في الطلب بتخفيضه أو زيادته، ومن ثمّ تقليل الانفاق العام أو زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة²². كما تعد الموازنة العامة للدولة أداة لحماية الصناعات المحلية، فيمكن استخدامها كأداة فعالة لحماية المنتج المحلي من منافسة المنتجات والسلع التي تُستورد من الخارج وذلك عن طريق فرض الضرائب والرسوم الجمركية. لقد أصبحت الموازنة العامة في المالية الحديثة أهم وثيقة تملكها الدولة لكونها توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في استخدام الموارد على مستوى التوظيف والنمو الاقتصادي وتوزيع الموارد داخل الاقتصاد، وتستخدم الموازنة العامة لتحقيق هدف العمالة الكاملة كما تستخدم أيضاً كوسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي²³. وتعتمد استراتيجية الموازنة العامة في التأثير على مستوى الطلب الكلي في الاتجاه المناسب مستخدمة في ذلك الضرائب والنققات. كما نلاحظ أن حجم الموازنة يتفق مع الظروف الاقتصادية للدولة بهدف تحقيق بعض الأهداف المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة، ولهذا أصبحت الموازنة الأداة الرئيسة للتدخل في الحياة الاقتصادية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف التوازن الاقتصادي، كما تعدّ جزءاً من الخطة المالية وأداة لتنفيذها. وأخيراً تعدّ الموازنة العامة للدولة كأداة للتأثير في الحياة الاقتصادية للدولة ومنه أصبحت عاملاً مهماً للحياة الاقتصادية في مختلف الدول، والوسيلة الفعالة والأساسية لمعالجة الأزمات الاقتصادية والمالية التي قد تمر بها الدول.

3- الأهمية الاجتماعية للموازنة العامة للدولة

تستخدم الموازنة كأداة لتحقيق أغراض اجتماعية، فهي تعمل على تحقيق التوازن الاجتماعي والقضاء على التفاوت بين دخول الأفراد، مع ضمان وصول بعض الخدمات العامة دون مقابل للفئة عديمة الدخل أو ذات الدخل المحدود معتمدة في ذلك على الضرائب في المقام الأول ثم تأت مدفوعاتها /الإعانات/ إلى الأفراد في المقام الثاني. فيمكن للدولة مثلاً أن تقوم بفرض ضرائب مباشرة تصاعدية على ذوي الدخل المرتفع ثم تعيد توزيع هذا الإيراد على شكل خدمات تعليم وصحة وثقافة ورياضة ونظافة ومنها يمكن تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل بوساطة السياسات الضريبية المختلفة أو بوساطة الاعتمادات المالية الموجهة كمنح وإعانات للطبقات الفقيرة.

4- الأهمية المحاسبية للموازنة العامة للدولة²⁴

²² - غنام، (2006)، ص: 23.

²³ - شريف (2012)، ص: 13.

²⁴ - شريف (2012)، ص: 22.

إن أهمية الموازنة العامة من الناحية المحاسبية تبدو واضحة فيما يتعلق بتجديد أنواع حسابات الإيرادات والنفقات التي ينبغي على المصالح الحكومية إمساكها لتنظيم معاملاتها المالية، إذ يمكّن لكل نوع من الإيرادات والنفقات حساب خاص وفقاً لطريقة اعتماد الموازنة ومدته، كما يمكن عن طريق النظام المحاسبي استخراج الحساب الختامي للموازنة العامة، وهكذا تظهر أهمية المحاسبة بالنسبة للموازنة العامة في مراحلها المتعددة، لاسيما أنها تساعد في إظهار ودراسة نتائج تنفيذ الموازنة. مما سبق نجد أن الموازنة العامة حتى تحقق رسالتها، ومن ثم تحقيق الأهداف المطلوبة منها يجب رفع مستوى المهارة مع تحسين الانظمة الإدارية والمحاسبية.

الخلاصة

إن الموازنة العامة للدولة هي مرآة الدولة، فالدولة ترى نفسها اعتماداً على موازنتها وترى صورتها أمام المجتمع، فالموازنة تعبير عن قيادة الدولة لمجتمعها وتحقيق آمالها فهي تترجم نواياها فيما يريد تحقيقه من إشباع حاجات المجتمع ومدى اهتمامها بالرعاية الصحية لأفراد المجتمع وفي تخصيصاتها لرفع المستوى التعليمي والثقافي لأفراد المجتمع والقضاء على الفقر والبطالة بوساطة المشروعات الموظفة للأيدي العاملة، ورفع مستوى الدخل، وكذلك للموازنة العامة أهمية سياسية استناداً إلى دورها في توزيع الدخل وعدالة الإنفاق والضرائب، وكذلك استناداً إلى حجم القروض العامة الخارجية التي تعبر عن الموقع المالي القومي للدولة وعدم وجود عجز مالي، وهذا يبعدها عن شبح التدخلات الخارجية السياسية والاقتصادية.

رابعاً: أهداف الموازنة العامة للدولة

كان الاعتقاد السائد في الفكر الاقتصادي الكلاسيكي على أن دور الدولة يقتصر على وظائف الدولة الرئيسية (الدولة الحارسة)، لهذا غلب على الفكر الكلاسيكي نوعٌ من الحيادية المالية، حيث تمثل هذا الحياد في فكرة الموازنة بما تشمله من موارد ونفقات حيادية بالنسبة للاقتصاد، أي أن هدف الموازنة هو تمويلي فقط دون إحداث تغيير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي.

أما في النظرية الاقتصادية الحديثة، بعد تطور الفكر الاقتصادي الكلاسيكي تحت تأثير فكر الاقتصادي الإنكليزي كينز بمؤلفه الشهير الذي ظهر عام 1936م بعنوان (النظرية العامة للعمالة والفائدة والنقود)، فزاد دور الدولة فلم تعد مستهلكة فحسب بل أصبحت موجهة ومنتجة للسلع والخدمات²⁵. ووجدت الدولة نفسها مضطرة للتدخل في الشؤون الاقتصادية، وكان لذلك انعكاساته على المالية العامة عموماً وعلى الموازنة العامة خصوصاً، فقد استبدلت المالية الحيادية بالمالية المتدخلة، واستخدمت الأدوات المالية للتأثير في الحركة الاقتصادية والاجتماعية. فالموازنة تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يأتي:

1- أهداف اقتصادية

لقد أصبحت الموازنة العامة أداة الدولة المعاصرة في تنظيم الحياة الاقتصادية، وأهم ما يمكن أن تحدثه الموازنة في هذا المجال هو²⁶:

أ- تحقيق التوازن الاقتصادي العام، ويبدو ذلك واضحاً في قيام الدولة اعتماداً على الموازنة العامة بتخصيص جزء من النفقات العامة من أجل إنجاز بعض الاستثمارات الأساسية في بعض فروع النشاط الاقتصادي.

ب- مواجهة الأزمات الاقتصادية عن طريق اتباع الحكومة سياسة معاكسة للتيارات السائدة.

ج- إعادة توزيع الدخل الوطني، وذلك عن طريق زيادة النفقات الاجتماعية الموجهة للفئات ذات الدخل المحدود، أو عن طريق إعادة تنظيم سياسة الأجور بما يقلل من التفاوت بين الفئات المختلفة للأجر.

د- رفع مستوى الكفاءة الإدارية للجهاز الحكومي من أجل زيادة مستويات الأداء للجهاز التنفيذي.

هـ- الموازنة أداة رقابية للنشاطات الحكومية، تحقق مبدأ المسؤولية والمحاسبة في النظم الديمقراطية، وتساعد البرلمان على كشف الانحرافات، وتحديد الفروق بين ما حُطِّطَ وما أُنجِزَ في الواقع.

2- أهداف اجتماعية

تتضمن الموازنة العامة برامج لتحقيق أهداف اجتماعية نوجزها بما يأتي:

أ- إعادة توزيع الدخل القومي: بوساطة زيادة تمويل الموازنة من موارد الطبقة الغنية وتوجيه الإنفاق لصالح الطبقات الفقيرة ومن ثمّ تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع لتحقيق العدالة الاجتماعية.

ب- معالجة ظاهرتي الفقر والبطالة: تتضمن الموازنة سياسات تسعى إلى إقامة مشروعات لتنمية المناطق الفقيرة في الدولة، وتشجع إقامة المشروعات الصغيرة المستخدمة للعمالة، وتأهيل قوى العمل، ورفع مستوى الخدمات الاجتماعية والصحية والإسكانية.

ج- تشجيع بعض العادات الحسنة: تتضمن الموازنة برامج تشجع بعض العادات الحسنة لتحقيق أهداف التنمية الاجتماعية، مثل الوعي الصحي أو تنظيم النسل حسب مصلحة المجتمع إلخ.

د- الحدّ من بعض العادات السيئة: تسعى الدولة عن طريق تضمين الموازنة العامة سياسات معينة، للحد من بعض العادات السيئة، مثل التدخين والمسكرات إلخ، وذلك بوساطة فرض ضرائب على الإنتاج والمتاجرة بمثل هذه السلع.

3- أهداف إحصائية

حيث تعد الموازنة مصدراً مهماً من مصادر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على صعيد الاقتصاد الوطني.

²⁶ - عساف (1986)، ص: 236.

4- أهداف صحية وتعليمية

حيث تتضمن الموازنة برامج ترفع من مستوى الخدمات الصحية لتحسين المؤشرات الصحية، وكذلك برامج تشجع البحث العلمي وتحسن المؤشرات التعليمية.

الخلاصة

تعدّ الموازنة العامة للدولة الأداة الرئيسة لسياسة المالية العامة التي تعد أحد أهم السياسات الاقتصادية الكلية في التأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وهي تمثل حجم تدخل الدولة الاقتصادي ونوعه، كما أن السياسات التي تتحكم بالإيرادات والإنفاق تعدّ أداة مهمة جداً في التأثير في النمو الاقتصادي الطويل الأجل، وذلك عن طريق تحقيق الكفاءة في توزيع الموارد والحفاظ على الاستقرار الاقتصادي الإجمالي والعدالة في توزيع الدخل القومي، كما أن للموازنة العامة عادة تأثير واضح وشفاف في النمو والتنمية الاقتصادية على المدى طويل الأجل اعتماداً على الخدمات العامة الضرورية التي تؤديها الدولة.

خامساً: خصائص الموازنة العامة للدولة

يستخلص من المفاهيم التي أوردناها للموازنة العامة للدولة أنها تمتاز بمجموعة من الخصائص منها ما يأتي:

1- الصفة التقديرية

الموازنة عبارة عن خطة مالية لسنة مقبلة حيث تقدر فيها نفقات الدولة وإيراداتها، أي ما ينتظر أن تنفقه السلطة التنفيذية، وما يتوقع أن تحصله من إيرادات في فترة زمنية معينة لاحقة.

2- الموازنة العامة وثيقة تشريعية

لا تتضمن الموازنة جميع خصائص القانون، بل هي سند، أو وثيقة، أو صك، أو برنامج، أو أنها عمل إداري بحت. والحقيقة أن الموازنة تتألف من قانون الموازنة، وبه تقدير لمجموع الإيرادات والنفقات السنوية، ومن جداول إجمالية وتفصيلية ملحقة به، وفيها تفصيل الإيرادات المقدرة والاعتمادات المرصودة للنفقات²⁷.

3- الموازنة العامة خطة مالية شاملة ومرنة لسنة قادمة

أ- الموازنة العامة خطة سنوية، فهي جزء من التخطيط المالي قصير الأجل لعمل الحكومة لمدة زمنية مقبلة تسمى السنة المالية، وقد تتطابق السنة المالية مع السنة الهجرية أو الميلادية، كما قد تبدأ وتنتهي بتاريخ آخر في أثناء السنة.

²⁷ - العمارة (2001)، ص: 115.

ب- تضع الدولة خطة اقتصادية شاملة، تستند إلى مجموعة من التنبؤات والافتراضات والتقديرات التي تتدخل فيها المعطيات المؤكدة مع المعطيات غير المؤكدة، والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسة المالية والإقليمية والدولية.²⁸

ج- كما تعدّ الموازنة العامة خطة شاملة تغطي آثارها جميع النشاطات والمستويات التي تنظم سير المجتمع والدولة في السنة المالية المحددة.

د- الموازنة العامة خطة مرنة إذ يفترض في الموازنة العامة أن تتغير بالمرونة الكافية التي تجعلها قادرة على مواجهة أي تغييرات قد تحدث في أثناء السنة المالية التي تغطيها.

4- الموازنة العامة أداة لتدخل الدولة

لقد أصبحت الموازنة العامة أداة الدولة المعاصرة في تنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبخاصة بعد تطور مفهوم الدولة وتوسع مجال نشاطها، مما أدى إلى مضاعفة احتياجاتها إلى مصادر جديدة وإضافية للدخل نتيجة زيادة نفقاتها، الأمر الذي أدى إلى مضاعفة الآثار المختلفة التي تترتب على عمليتي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وإبراز الموازنة العامة كأداة حاسمة في كثير من الأحيان²⁹.

5- الموازنة العامة عمل إداري ومالي³⁰

تتطلب الموازنة العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية، تتخذها السلطة التنفيذية، حتى تتمكن بواسطتها من تنفيذ السياسة المالية للدولة، فالسلطة التنفيذية هي التي تتولى عملية إعداد الموازنة العامة للدولة، وتتولى تنفيذها بعد اعتمادها من السلطة التشريعية، فالموازنة من الناحية الإدارية والتنظيمية خطة عمل يتم بمقتضاها توزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية التنفيذ على مختلف الأجهزة الإدارية والتنفيذية بما يضمن سلامة التنفيذ، وتحت إشراف السلطة التشريعية الممثلة للشعب.

سادساً: أسس إعداد الموازنة العامة للدولة

وُضِعَتْ قواعد الموازنة العامة للدولة من قبل علماء وفقهاء المالية العامة التقليديين في القرن التاسع عشر، وتهدف قواعد الموازنة العامة إلى وجوب مراعاة تطبيقاتها عند تحضير الموازنات، إلى جانب أن هذه القواعد وُضِعَتْ من أجل الحفاظ على الأموال العامة وعدم اللجوء إلى تحصيل إيرادات تفوق حاجة الحكومة للإنفاق، ونظراً للتطور الكبير على وظيفة الحكومات وحاجتها للتدخل في إدارة الاقتصاد، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في تطبيقات أسس إعداد الموازنة وإدخال الكثير من الاستثناءات على تطبيقاتها.

²⁸ - العربي وعساف (1986)، ص: 12.

²⁹ - عساف (1986)، ص: 236.

³⁰ - المهاني. مباله. والخطيب (2014)، ص: 384.

إلا أن هذه الأسس بدأت منذ الحرب العالمية الأولى تفقد من أهميتها شيئاً فشيئاً، لأنها وضعت لمالية متواضعة لدولة محايدة غير تدخلية، غير أن تطور الدولة السريع بعد الربع الأول من القرن الماضي سار بخطى واسعة وأحدث آثاراً كبيرة في مالياتها، إلى أن كادت تنقلب على القواعد والأسس القديمة³¹.

وسنبحث أسس إعداد الموازنة التي لا ينتقص بالفعل من قيمتها رغم مرور السنين، سندرس هذه الأسس:

1- قاعدة وحدة الموازنة:

يقضي مبدأ وحدة الموازنة بأن تثبت نفقات الدولة وواراداتها في وثيقة واحدة، بحيث يكون للدولة الواحدة موازنة واحدة أيّاً كانت منابع الإيرادات وأيّاً كانت وجوه الانفاق.

2- قاعدة الشمول:

تعني هذه القاعدة أن تدون في حقل النفقات من الموازنة كل النفقات التي تبذلها الدولة أو المؤسسة العامة مهما كانت الغاية من إنفاقها، وأن تدون في حقل الواردات كل المبالغ التي تجبها الدولة أو المؤسسة مهما كان مصدرها أو مقدارها، أي أن تدون جميع النفقات جميع الواردات دون إجراء أي حسم أو اقتطاع بينهما.

3- قاعدة الشيوخ/ عدم التخصيص/:

إن مبدأ عدم الشيوخ أو عدم تخصيص مورد معين لنفقة معينة، هو تنمة لمبدأ الشمول الذي يقضي بإدراج الواردات غير الصافية برمتها في قسم الواردات والنفقات غير الصافية برمتها في قسم النفقات. ونتيجة لذلك تتألف الموازنة من طرفين /جانبيين/: طرف الواردات وطرف النفقات اللتان يتألف كل منهما من عناصر عديدة، ومبدأ الشيوخ يرمي إلى تحقيق الاستقلال بين الطرفين وإلى حظر التداخل بين عناصرهما.

4- قاعدة سنوية الموازنة العامة للدولة:

تنص هذه القاعدة أن تكون المدة التي توضع لها الموازنة العامة للدولة سنة مالية واحدة، توافق السلطة

التشريعية عليها سنوياً.

5- قاعدة توازن الموازنة:

ليس لهذه القاعدة مفهوم واحد، فقد تغير مفهوم المالية العامة ودور الدولة في المجتمع، فقد شكل مبدأ توازن الموازنة مبدأ أساسياً، ويقضي بأن يكون مجموع النفقات العامة مساوياً للإيرادات العامة العادية التي لا يدخل فيها القروض والوسائل النقدية، وأن هناك مخاطر سواء في العجز أو الفائض³².

6- قاعدة المصارحة:

³¹ - نصر الله (2015)، ص: 41.

³² - قطيش (2005)، ص: 112.

هذا المبدأ الجديد في عالم تحضير الموازنات هو إضافة من القضاء الدستوري الفرنسي إلى المبادئ التقليدية المعروفة منذ قرنين من الزمن وهذا المبدأ المفترض التقيد به في أثناء تحضير الموازنة هو مبدأ جديد قائم على الصدق والصراحة والمكاشفة الواجب اعتمادها في أثناء تحضير الموازنة. وقد أخذ به القضاء الدستوري الفرنسي من تسعينات القرن الماضي، ثم أصدر المشرع الفرنسي القانون العضوي الصادر في الأول من آب من العام 2001، والذي طُبّق اعتباراً من العام 2002م، اعتمد مبدأ المصارحة بالمادتين 27/ و 32/ من القانون العضوي، حيث قضت المادة 32/ من القانون العضوي أن القوانين المالية تشكل بشكل صريح مجموعة الواردات والنفقات للدولة تظهر مصداقيتها عبر المعلومات التي توفرها وعبر التوقعات والتقديرات التي تقدمها. لا بد من التمييز بين مبدأ المصارحة ومبدأ الشفافية، حيث إنّ مبدأ الشفافية ترجمة للكلمة الفرنسية / Transparence / وهي لمواجهة الفساد، بينما المصارحة ترجمة للكلمة الفرنسية / Sincerite / وهي مكاشفة المواطنين بصراحة تامة عن حقيقة الوضع المالي دون أي إخفاء³³.

سابعاً: وظائف الموازنة العامة

الموازنة العامة هي خطة عمل الحكومة، يتحقق منها مجموعة من الوظائف:

- 1- تعدّ الموازنة العامة أداة مثلى لقياس كفاءة العمل لمختلف المستويات الإدارية.
- 2- تعدّ الموازنة العامة وسيلة اتصال بين كافة المستويات الإدارية، حيث إنّ الموازنة العامة تعني سياسات مكتوبة وبرامج معلنة يتطلب تنفيذها إعداد تقارير دورية بصورة متواصلة لمتابعتها³⁴.
- 3- تعدّ الموازنة العامة حافزاً للموظفين في الجهاز الحكومي وبخاصة إذا ما تم صيانة أهداف طموحة ومعايير أعلى قليلاً أعلى من المتوقعة، واستخدمت الحوافز التشجيعية لحث العاملين على تحقيق الأداء المطلوب.
- 4- الرقابة التنفيذية: هي رقابة المشروعية ورقابة قانونية ومالية ومحاسبية، وذلك عن طريق إخضاع الموظفين للسياسات والخطط المرسومة من قبل السلطتين التنفيذية والتشريعية³⁵.
- 5- الرقابة الإدارية: هي الرقابة التي بموجبها تتأكد الإدارة العليا بأن الأموال العامة قد حُصِلَتْ وأُنْفَقَتْ بصورة فعالة ذات كفاءة في سبيل تحقيق الأهداف التي تسعى الحكومة لإنجازها من أنشطتها وأعمالها المختلفة.
- 6- التخطيط: هي تحديد أهداف الوحدات الإدارية والبرامج والسياسات الواجب إتباعها لإحراز تحصيل المصادر المالية واستخدامها وتوزيعها.
- 7- التحليل والتقييم: يتضمن التقييم عملية تحديد ما إذا حقق البرنامج أهدافه أم لا، ويتضمن التحليل تقدير فعالية البدائل من بين البرامج المختلفة للوصول إلى الأهداف نفسها.

³³ - نصر الله (2015)، ص: 68.

³⁴ - شبانة (2015)، ص: 21-22.

³⁵ المهنايني (2012)، ص: 24.

المبحث الثاني: أساليب إعداد الموازنة العامة

إن استمرار زيادة الحاجة للأموال التي يحتاجها الإنفاق الحكومي، واستمرار تزايد الإنفاق وتنوعه جعل الحكومة تفكر في أن تعيد النظر في حجم النفقات بدلاً من زيادة الإيرادات، وهي حالة تدخل المخطط المالي الحكومي في مشكلة تحديد أولويات الإنفاق على البرامج الأكثر إلحاحاً، ومن هنا بدأ أمر ترشيد الإنفاق الحكومي، وبعبارة أخرى زادت الحاجة إلى تحقيق أعلى مردود من الإنفاق الحكومي أو تخفيض الإنفاق إلى المستوى الذي عنده تتحقق أهداف البرامج الحكومية.

في العقود السبع الماضية تطورت الموازنة العامة بصورة طبيعية وتلقائية أكثر منها بطريقة مخططة وإلى حد ما فإن تطورها تجريبي أكثر منه نظري، وأنها تأثرت بصورة شديدة بالأنظمة السياسية والنظريات الاقتصادية والمداخل الإدارية ومبادئ المحاسبة وسلوك الإدارة العامة³⁶.

حيث مرت الموازنات بعدة مراحل أثرت بمضمونها وشكلها، نتيجة لاستخدام الأساليب الفنية المتقدمة، من أسلوب الموازنة التقليدية أو موازنة البنود والذي يمثل الاتجاه الرقابي، إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء الذي يمثل الاتجاه الإداري، ومع ظهور التخطيط طويل الأجل تركز الاهتمام حول ربط الموازنة العامة للدولة بالتخطيط والاهتمام باحتياجات الإدارة الحكومية من بيانات لازمة لإدارة المشروعات ظهر نظام موازنة التخطيط والبرمجة، وهذا النظام يعالج وظائف الرقابة المالية والإدارة والتخطيط على أنها وظائف متكاملة وليست متنافسة، ثم ظهر أسلوب الموازنة الصفريّة وهو امتداد لأسلوب الموازنة السابق، وأخيراً ظهر أسلوب جديد هو الموازنة التعاقدية.

سنبحث مراحل التطور السابقة للموازنة مع التركيز على أسلوب موازنة البرامج والأداء:

- الموازنة التقليدية (Traditional Budget).
- موازنة البرامج والأداء (Performance Programming Budget).
- موازنة التخطيط والبرمجة (Planning Programming Budget).
- الموازنة الصفريّة (Zero – Base Budget).
- الموازنة التعاقدية (Contract Budget).

³⁶ - سلوم والمهاني (2007)، ص: 104.

أولاً- الموازنة التقليدية – موازنة البنود والرقابة (Traditional Budget)

تسمى موازنة البنود أو موازنة الاعتمادات، ويمكن عدّ هذه الموازنة من أقدم أنواع الموازنات، ولا زالت مسيطرة على معظم موازنات دول العالم ومنها سورية. وهي الموازنة التي تأخذ تقسيم النفقات على أساس الوحدات الإدارية للدولة، ثم تُوزَّع النفقات إلى فصول وأبواب وبنود، وتُوزَّع الاعتمادات على الأغراض المرصودة من أجلها، وتُصَرَّف وفقاً لأنظمة الموازنة وتعليماتها لمنع المخالفات. وهي من أقدم أنواع الموازنات، ولا زالت الكثير من دول العالم تطبق هذا النوع من الموازنات، ويطلق عليها عدة مسميات:

– موازنة البنود Line _ Item Budget:

بسبب تركيزها على بنود الموازنة، وما يُرصد لها من اعتمادات، وأهمية التقيد ببنود الإنفاق المجازة.

– موازنة الرقابة Control Budget:

بسبب تركيزها واهتمامها بأحكام الرقابة المالية على النفقات العامة، وعدم الصرف في غير الأوجه المحددة مسبقاً وعدم تجاوز الاعتمادات.

– الموازنة الجزئية أو المتزايدة جزئياً Incremental Budget:

وهي الموازنة التي تعتمد على موازنات سابقة كأساس لتقدير نفقات السنوات المالية اللاحقة على زيادة أو إنقاص حجم الإنفاق بنسبة مئوية لا تتجاوز 10-15 %.

ترتكز الموازنة التقليدية على نوعين من تصنيف النفقات:

أ- التصنيف الإداري:

تقسم النفقات على أساس الوزارات والمؤسسات والوحدات الحكومية التي تقوم بالإنفاق، حيث يُخصص فصل لكل منها في وثيقة الموازنة ويقسم إلى فروع وتدرج به النفقات.

ب- التصنيف النوعي:

تقسم فيه النفقات العامة إلى أبواب وبنود حسب طبيعة النفقة والغرض منها.

إن الاتجاه التقليدي للموازنة في أولى مراحل تطورها في العصر الحديث هو الاتجاه الذي عرف باسم الاتجاه الرقابي، والذي يقتصر الهدف منه على إقامة نظام مترابط للرقابة على الإنفاق العام بهدف التأكد من أن الإنفاق يتم وفقاً لأغراض محددة في الموازنة دون تجاوز أو تقصير، وقد فرض هذا الاتجاه الاهتمام بإحكام القيود التي تستخدم للرقابة على صحة الصرف من الأموال العامة في حدود اللوائح والتعليمات. والسبب الرئيس في ظهور موازنة الرقابة يرجع إلى أنه في أوائل تطبيق فكرة الموازنة العامة لم تكن أساليب الرقابة الداخلية على مستوى الوحدة الإدارية قد وصلت إلى درجة يعتمد عليها، فقد كانت أنظمة متأخرة. ثم وجد الباحثون أن إمكانية استخدام الموازنة العامة بعد تطويرها كأداة للتغلب على الكثير من العيوب الناتجة عن ضعف الرقابة الداخلية وبذلك تستخدم في منع إتمام الصرف دون وجه حق في حماية المال العام من التلاعب والاختلاس.

إن الفكرة القائمة عليها الموازنة التقليدية هي قيامها بتمويل السلع والخدمات المطلوبة للوحدة الحكومية من أجل أداء عملها لتحقيق أهدافها، وعلى هذه الوحدات الالتزام بحدود الاعتماد وعدم تجاوزه، ولا تهتم هذه الموازنة بالعائد الذي حققته الوحدة من هذا الإنفاق، أي أن هذه الموازنة تهتم بالمدخلات فقط وتتجاهل ما تقدمه تلك الوحدات من سلع أو ما تقدمه من خدمات والكيفية التي يتم بها ذلك. وتظهر الاعتمادات على أساس بنود أو مجموعات، بحيث تسهل عملية مراقبة التجاوز على الاعتمادات التي تصدرها الحكومة لذلك يسميها بعضهم الرقابية.

بدأ تطبيق موازنة البنود عام 1921 م في الولايات المتحدة الأمريكية لتكون موازنة تنفيذية شاملة، وبتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية، إذ تصنف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس للغرض منها، أي تحصر النفقات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسة وفرعية.

1- خصائص الموازنة التقليدية:

- أ- تعدُّ مرحلة تنفيذ الموازنة أهم مراحل الموازنة من وجهة نظر الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- ب- تهتم الموازنة التقليدية على بنود الصرف وعناصر الإنفاق وليس الهدف من الإنفاق والتركيز على مدى التزام كل وحدة حكومية بما جاء في موازنتها من بنود الإنفاق والموارد.
- ج- تُقسم النفقات إلى عدة بنود وحسب الغرض من النفقة، لذلك يقسم الإنفاق العام لكل وحدة حكومية إلى الأنواع المختلفة من النفقات اللازمة للوحدة الحكومية.
- د- تقدر الموازنة بشكل تجميعي من أسفل إلى أعلى.

هـ- تتسم الموازنة التقليدية بتحديد الاعتمادات لكل وحدة حكومية، بحيث تمثل بنود الموازنة قيداً على الإنفاق ولا تستطيع الوحدة الحكومية استحداث بند لم يرد بالموازنة.

2- مزايا الموازنة التقليدية:

- أ- سهولة وبساطة إعدادها، وسهولة إجراء المقارنة بين الإيرادات والنفقات للأعوام السابقة.
- ب- إحكام الرقابة على النفقات العامة، ويتم ذلك عن طريق التأكد من أن الاعتمادات المخصصة للبنود المعتمدة تتم وفقاً للأنظمة المحددة لها وعدم تجاوز الاعتمادات.
- ج- سهولة تحديد المسؤولية عن الإنفاق.
- د- وجود قواعد تنظيم شؤونها: التزامها بتطبيق القواعد العامة للموازنة مثل سنوية الموازنة وشمولها ووحدتها.. الخ.

3- أوجه القصور في الموازنة التقليدية:

- أ- ضعف المتابعة: إن المتابعة الجيدة تقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف، لكن الأهداف غير واضحة ومحددة.
- ب- ضعف المرونة عند التنفيذ: عند المناقشة بين الأبواب والبنود مما يحد من حرية تصرف الأجهزة الحكومية ويعيق تنفيذ المشروعات.
- ج- لا تساعد على إدخال برامج أساسية جديدة في الموازنة: لأن الأولوية في توزيع الاعتمادات تكون للبرامج والمشروعات تحت التنفيذ، ومن ثم يكون ما يزيد على حاجة هذه المشروعات والبرامج من نصيب المشروعات والبرامج الجديدة التي قد تكون أكثر فائدة من تلك القديمة.
- د- الاعتماد على أسلوب المساومة في تحديد النفقات، وعدم الاعتماد على منهج علمي في تحديدها.
- هـ- عدم وجود البدائل والدراسات التحليلية: ومن ثم عدم وجود ترشيد في اتخاذ القرارات.
- و- نقص التخطيط: الاعتمادات المرصودة في باب المشروعات غير مرتبطة بخطة التنمية الاقتصادية، وعدم توفيرها معلومات وبيانات في دعم القرارات وبخاصة وظيفة التخطيط.
- ز- التركيز على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة، وغالباً تقتصر على الناحية الحسابية للتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة دون الأخذ بالحسبان الأهداف التي أنفق من أجلها ولا مدى الإنجازات التي تحققت.

ثانياً- موازنة البرامج والأداء (Performance Programming Budget):

في هذا الجزء من المبحث نوضح مفهوم تطبيق موازنة البرامج والأداء، ومزاياه، ومساوئه، لأنه خصص المبحث الثالث في الفصل الأول للمبحث بشكل تفصيلي أكثر عن موازنة البرامج والأداء وتطورها وطرق تبويبها وأساليب تقديرها ... إلخ.

ويمكن تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها مجموعة الأسس العلمية والفنية التي يُعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها، وهي خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدات الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي في شكل برامج ومشروعات محددة³⁷.

وتتضمن موازنة البرامج والأداء شقين:

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

أ- تبويب الاعتمادات بالموازنة وفقاً للوظائف الأساسية للجهاز الإداري للحكومة، كالتعليم، والصحة، والأمن، والعدالة.

ب- تحديد البرامج التي تدرج تحت كل وظيفة أساسية: فتنقسم وظيفة الخدمات التعليمية مثلاً إلى برامج للتعليم الأساسي والثانوي والمهني والجامعي.

وبذلك يمكن تحديد الأنشطة والمشروعات التي يتكون منها كل برنامج على حدة، ومن ثم يمكن إعداد التقارير المالية طبقاً لهذا التوزيع متضمنة التكاليف الفعلية والتقديرية.

2- الأداء: أي تركيز الاهتمام على ما يُحقق وليس على الوسائل المستخدمة، وفيه يحدد وحدات لقياس العمل بكل قسم من الأقسام التي تتكون منها الوحدة الإدارية وتطبيق المبادئ العامة للتكاليف ومن ثم إمكانية تحديد تكلفة الوحدة الخدمية المؤداة ووضع المعدلات لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الخدمية.

وتحتاج عملية تطبيق موازنة البرامج الأداء لاتخاذ الخطوات الآتية:

أ- تحديد الأهداف المراد تحقيقها، تصميم البرامج لتحقيق الأهداف المطلوبة.

ب- تقدير ما تحتاجه البرامج من تكاليف للسنة المالية لتنفيذ تلك البرامج.

ج- تقدير النتائج من البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية ومن المشروعات.

د- وضع نظام وإجراءات للمتابعة وتحليل نتائج تنفيذ البرامج والمشروعات.

هـ- وضع نظام وإجراءات للحصول على المعلومات بشكل منتظم ودائم.

و- تحديد المسؤولية الإدارية عند تنفيذ البرامج.

ز- تطوير مقاييس الكفاءة والفاعلية.

مزايا تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء:

³⁷ - فهمي (2004)، ص: 41.

- أ- إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي عن طريق تحديد مسبق بكلفة ما سيُنفذ من أعمال.
- ب- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية.
- ج- إنشاء قاعدة بيانات موثقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي وزيادة الاعتمادات على معدلات أداء ومقاييس إنجاز نموذجية للأعمال المتشابهة.
- د- إمكانية تخصيص الموارد المالية بكفاءة وفاعلية على البرامج والأنشطة وضمن الاحتياج الفعلي وارتباط ذلك بالقدرة على تحقيق الأهداف.
- هـ- قدرة فاعلة وكفؤة في قياس كفاءة أداء كل وحدة إدارية وبرنامج ونشاط وتحديد مجالات الانحراف والخلل في الأداء.
- و- تحديد أهداف الوزارات والدوائر والأقسام والبرامج والأنشطة وحسب الفترة الزمنية للموازنة.
- ز- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشكلات الأساسية في صورة واضحة ومبسطة.
- ح- تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها.
- ط- توسيع صلاحيات مديري الوحدات في مجال التخطيط والرقابة الذاتية، وبالمقابل تؤدي إلى تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل بالأداء.
- ي- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- ك- تضمن هذه الموازنات إمكانية تحقيق التكامل بين المشروعات والبرامج والأنشطة وبما يحقق جدولة زمنية محددة للإنجاز وتحقيق المرونة في إمكانية المبادلة (Trade Off) بين الكلفة والزمن³⁸.

أوجه القصور في موازنة البرامج والأداء

- لقد صادف تطبيق موازنة البرامج والأداء مشكلات كثيرة ظهرت نتيجة للتطبيق العملي لهذا النظام في الولايات المتحدة وإنكلترا وغيرها من الدول، وفيما يأتي أهم العقبات وأوجه القصور في موازنة البرامج والأداء:
- أ- صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري، حيث تفقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز، فبعض الخدمات مثل الأمن والعدالة والدفاع، يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها، وترجع هذه الصعوبة إلى طبيعة تلك الخدمات وكونها غير ملموسة وغير متكررة³⁹.

³⁸ - الحسيني (2004)، ص: 109.

³⁹ - آل علي (2002)، ص: 348.

ب- إن موازنة البرامج والأداء تهتم فقط بالأنشطة التي تقع داخل الإطار التنظيمي للوحدة الحكومية، مما يؤدي إلى محدودية دورها بالنسبة لأغراض التخطيط والتي تتطلب قياس فعالية البرامج والأنشطة بالنسبة للأهداف المحددة وذلك دون التقيد بالحواجر التنظيمية للوحدات الحكومية.

ج- إن موازنة البرامج والأداء هدفها الأساسي هو تحقيق أقصى كفاية ممكنة دون إعطاء وزن يذكر لما هو أهم من ذلك وهو مدى فاعلية الأعمال المنفذة في تحقيق الأهداف القومية.

د- أدى استخدام موازنة البرامج والأداء إلى تطبيق أسس ومبادئ محاسبة التكاليف والإدارة العلمية لإعداد معايير الأداء والإنتاجية، وهذا ما أفاد الإدارة التنفيذية ومراقبي الأعمال، إلا أن هذا لم يفد كثيراً المخططين واضعي السياسات الحكومية خاصة في تحديد أهداف الحكومة والوحدات التنفيذية.

هـ- ارتفاع تكلفة التطبيق لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد البرامج والأنشطة، وتنفيذها، ومتابعتها، وتقييمها.

و- تقتصر هذه الطريقة إلى عدم قدرتها على دراسة مدى إسهامها في تحقيق أهداف الحكومة ومدى أداء الأنشطة بطريقة مثلى كونها تقيس تكلفة الأنشطة بالتفصيل⁴⁰.

ز- قصور النظم المحاسبية ونظم المعلومات الموجودة في الجهاز الإداري للدولة عن الوفاء بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.

ح- عدم ملائمة الهياكل الإدارية للدولة لتطبيق هذه الموازنة حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات الإدارية، وقد ترتب على ذلك غياب النظرة الشاملة للبرامج وصعوبة التقييم وتحديد المسؤولية.

ط- ضعف خبرة العاملين في الجهاز الإداري للدولة وكفاءتهم، حيث يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء خبرات فنية مدربة ذات كفاءة عالية يندر وجودها في الوحدات الإدارية.

يتبين مما سبق أن تطبيق موازنة البرامج والأداء أظهرت عيوباً، هذه العيوب قد استُثِجَتْ عند التطبيق، لذا يتوجب تلافيها.

ثالثاً - موازنة التخطيط والبرمجة (Planning Programming Budget)

نشأ هذا النظام من الموازنات بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة عندما قامت مجموعة من المحللين في مؤسسة (RAND) الأمريكية بطرح هذا النظام واستخدامه، واضعةً بذلك الوسيلة اللازمة للمساعدة في فهم المشكلات المتعلقة بالدفاع الوطني، وفي عام 1962 م تبنت وزارة الدفاع الأمريكية هذا النظام لتطوير نشاطات التخطيط⁴¹.

⁴⁰ - الهور (1998)، ص: 40.

⁴¹ - سلوم والمهايني (2007)، ص: 110.

وأمر الرئيس الأمريكي جونسون في صيف عام 1965م لتطبيقه في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي عام 1966م بدأت الولايات المتحدة الأمريكية بتطبيقه على موازنة السنة المذكورة. إنَّ ظهور هذا النظام كان لمعالجة القصور في موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصار موازنات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط وعدم المفاضلة بين البرامج لاختيار الأفضل منها. ويمكن أن يعرف هذا النظام بأنه " منهج علمي لاتخاذ القرارات يُمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات". وتُحدّد نوعية البرامج على أساس من الربط بينها وبين الخطة الاستراتيجية العامة للدولة، ويتم تحديد البرامج البديلة لتحقيق هذه الأهداف وتقييمها والمفاضلة بينها على أساس من التكلفة والعائد بجانب الاعتبارات الأخرى الاقتصادية والاجتماعية والأمنية، وقد يستغرق تنفيذ البرنامج فترة طويلة الأجل، فيتم إعداد جدول زمني للتنفيذ ثم تتم الترجمة الرقمية لهذا الجدول الزمني في صورة موازنة سنوية. ويتضح من ذلك أن هذا المنهج ما هو إلا تطبيق للأسس والمبادئ الاقتصادية والتجارية والأسس العلمية لاتخاذ القرارات في مجال النشاط الحكومي، وما يتفق والاتجاه الحديث في تطوير المحاسبة في هذا النشاط. ويمكن أن يُعرف هذا النظام بأنه "منهج علمي لاتخاذ القرارات يُمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة".

ومن الممكن تعريفها بأنها طريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري وأنَّ هدفها الرئيس هو ترشيد عملية صناعة السياسة عن طريق توفير معلومات وبيانات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لأغراض تحقيق الأهداف المتوخاة وقياس المخرجات لتسهيل عملية تحقيق هذه الأهداف بشكل أكثر فاعلية.

كما تم تعريف منهج التخطيط والبرمجة بأنها الموازنة التي تهتم بالتخطيط الشامل، وتكاليف المهام أو الأنشطة ومدخل موازنة البرامج كاملة، ويستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة، المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي تستخدم لتنفيذ البرامج⁴².

أما لجنة التنمية الاقتصادية الأمريكية فقد عرّفت موازنة التخطيط والبرمجة بأنها: أسلوب لصياغة أهداف محددة بشكل كمي وتحقيقها، ويركز تصميم هذا النظام على الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف التي تسمح باستمرار مقارنة النتائج بالتكاليف⁴³.

من التعريفات السابقة يتبين أن إعداد موازنة التخطيط والبرمجة يعتمد على مجموعة من المقومات الأساسية نلخصها فيما يأتي:

1- صياغة الأهداف

⁴² - الهور (1998)، ص: 41.

⁴³ - آل علي (2002)، ص: 349.

صياغة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة وتحديد الأهداف الفرعية، ثم تحديد البرامج الرئيسية والفرعية لتحقيق هذه الأهداف ثم تحليل البرامج والأنشطة.

2- تحديد البرامج وتقييمها

من أهم المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة، تعرّف الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تتمثل في البرامج التي تخطط الوحدات الإدارية لإنجازها.

3- تحديد المسؤوليات

وذلك عن طريق تقسيم الجهاز الإداري إلى وحدات إدارية مسؤولة أو مراكز مسؤولة، وتحديد البرامج أو الأنشطة التي تدخل في نطاق رقابة كل مركز واختصاصاته، مما يبرر مشكلة التعارض بين متطلبات التخطيط، من تبويب البرامج حسب الأهداف المخططة وبين متطلبات التنظيم من حيث الوحدات المسؤولة عن تنفيذ برنامج معين، فقد يتم تنفيذ برنامج معين في وحدات إدارية متعددة.

4- وضع معدلات الأداء ومؤشراته

يقتضي تطبيق هذا النظام صياغة، ووضع معدلات ومؤشرات تُستخدَم كأساس لتقييم أداء الوحدات الإدارية أو مراكز المسؤولية.

5- توفير الكفاءات والخبرات

يعتمد تطبيق هذا النظام على توافر الطاقة البشرية ذات الكفاءة والخبرة المالية في مجال التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء في مجال النشاط الحكومي، وهذا يتطلب تدريب العاملين وتأهيلهم وتنمية قدراتهم بما يتفق ومتطلبات هذا النظام.

6- نظام فعال للمعلومات:

حتى يطبق هذا النظام لابد من توفير البيانات والمعلومات الملائمة، وبطريقة فورية، عن الماضي والحاضر والمستقبل سواء أكانت تتعلق بالسياسات العامة الاقتصادية أو الاجتماعية أو الموارد والاستخدامات والامكانيات المتاحة لكل وحدة إدارية أو لكل برنامج أو نشاط.

7- تهيئة الظروف والبيئة الملائمة

يعتمد تطبيق هذا النظام على خلق الظروف والبيئة المناسبة لتوفير عناصر النجاح من حيث رفع الروح المعنوية لدى العاملين ووعيهم لأهمية الصالح والمال العام، ومشاركة العاملين في المراحل المختلفة لهذا النظام وتوفير الأدوات والمعدات الحديثة.

مزايا موازنة التخطيط والبرمجة

أ- تُعدُّ أداة فعالة في تحقيق الانسجام والترابط والتنسيق بين الموازنة العامة للدولة والخطط (قصيرة الأجل، ومتوسطة الأجل، وطويلة الأجل) التي تتبناها الدولة.

ب- تُعدُّ أسلوباً فعالاً في ترشيد الانفاق العام حيث يتم ربط أوجه الانفاق العام على المشروعات والبرامج بالنتائج والفوائد المتوقعة.

ج- يُمكن متخذي القرار في الدولة من تقييم البرامج والأنشطة الممنوعة بكل وحدة إدارية وفق معايير موضوعية / التكاليف والعائد، التكاليف والفاعلية /.

د-تظهر البرامج المتكررة والمتعارضة من وجهة نظر تحقيق الأغراض التي حددت لها.

هـ- تُعدُّ أسلوباً علمياً يقوم على خطوات موضوعية ابتداءً من تحديد الأهداف العامة تحديداً دقيقاً ثم ترتيبها حسب سلم الأولويات ثم ترجمتها في شكل برامج ونشاطات قابلة للتنفيذ.

عيوب موازنة التخطيط والبرمجة

أ- يعاب على هذا النظام كونه أداة تخطيطية تهتم بالدرجة الأولى بالمستوى القومي، وقد ترتب على ذلك الاهتمام باتخاذ القرارات المتعلقة باختيار البرامج، وتحديد حجم المخرجات دون الدخول في تفاصيل التخطيط والتنفيذ ومواجهة المشاكل اليومية لعمليات التنفيذ.

ب- اتسم التطبيق العملي بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة، واعتبار الموازنة المرحلة الأخيرة وهذا يتناقض مع الواقع العملي الذي يشير إلى أن الكثير من القرارات والسياسات الرئيسية يتم اتخاذها وبلورتها من خلال الموازنة ذاتها.

ج- تُعدُّ الموازنة في ظل هذا النظام عملية حساب للنفقات على أساس القرارات التي تتخذ أثناء عملية التخطيط والبرمجة/ أي مرحلة التخطيط طويل الأجل/ بينما يوجد في الواقع عدد من القرارات المتعلقة بالسياسات العامة التي يجب تقييمها أثناء عملية الإعداد الفعلي للموازنة.

هـ- صعوبة توفير المعايير والمؤشرات الاقتصادية والمالية اللازمة لتحديد كلف البدائل وتقييم كفايتها لاختيار البديل الأفضل.

و- لا يوفر هذا النظام الوسيلة اللازمة لتقييم آثار المستويات المختلفة للموارد المالية على كل برنامج أو عنصر من عناصر البرنامج، كما لا يحدد الأولويات بين هذه البرامج.

ز- عدم إتاحة الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا في التعبير عن آرائهم في مراحل الموازنة المختلفة.

رابعاً- الموازنة الصفريّة (Zero – Base Budget)

وضعت هذه الموازنة عام 1970م على يد Peter Pyher الذي كان يعمل مديراً مالياً لشركة Texas Instruments ونظراً لنجاح هذه الموازنة تم تطبيقها في ولاية جورجيا الأمريكية عام 1973م ثم طبقت بعد ذلك على مستوى الحكومة الفيدرالية للعام المالي 1979م. وعرفها الرائد الأول لهذا النوع من الموازنة Peter Pyher

أن الموازنة الصفريّة تتطلب من كل منظمة أن تقوم بمراجعة برامجها ومشروعاتها /القائمة والجديدة/ وتقييمها بطريقة منتظمة، وأن تتم مراجعة البرامج والمشروعات على أساس (التكلفة /العائد، التكلفة / الفاعلية). وعرفها مكتب تنفيذ الموازنة الرئاسية بالولايات المتحدة بأنها (مرحلة إدارية تعمل على تقديم الاعتبارات المنظمة للبرامج والأنشطة التي تربط بمتطلبات إعداد الموازنة وتخطيط البرامج). وعرف مؤتمر الأمم المتحدة المنعقد في الدانمارك عام 1972م الموازنة الصفريّة على أنها نظام يفترض عدم وجود أي خدمة، أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار أكثر الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة⁴⁴.

ومن الممكن أن نعرف الموازنة الصفريّة بأنها: أسلوب يعد بموجب مشروع الموازنة العامة، في صيغته النهائية على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها، سواء أكانت هذه الموازنة تشتمل على برامج ومشروعات ونشاطات جديدة أو على مشروعات وبرامج وأنشطة قائمة فعلاً، ومن ثم يتعين أخذ القرار حول ما إذا كان من الضروري الاستمرار في القيام بنشاط معين أو أن هذا النشاط لا ضرورة له، لتحديد الحد الأدنى من الموارد المالية اللازمة للإنفاق على هذا النشاط.

خطوات إعداد الموازنة الصفريّة

نستطيع أن نجمل مراحل إعداد الموازنة الصفريّة بما يلي:

1- تحديد وحدات القرار

هي مجموعة متكاملة من الأنشطة التي يركز حولها التحليل حيث تقوم الإدارة العليا في المنظمة بتحديد الوحدات الإدارية التي سوف يتم إعداد موازنات لها، وكل وحدة إدارية تقوم بتقدير النفقات والإيرادات المتوقعة للبرامج والأنشطة الخاصة بها القائمة أو الجديدة.

2- تحليل وحدات القرار إلى مجموعات قرارية

تقوم كل وحدة من الوحدات الإدارية بإعداد مجموعة من القرارات / البدائل/ التي تتضمن البرامج والأنشطة الحالية والجديدة وكل بديل يحتوي على المعلومات كافة (الأهداف، التكاليف، العوائد المتوقعة، معايير الأداء).

3- ترتيب وتقييم مجموعات القرارات

يتم إجراء تحليل التكلفة والعائد لجميع الوحدات القرارية، ووضعها ضمن مجموعات قرارية متجانسة. وبعد ذلك تقوم الإدارة العليا بتقييم مجموعات القرارات لكل وحدة / البدائل/ وتقوم باتخاذ القرار المناسب في تحديد أي البرامج يجب تنفيذها وأي منها يجب إيقافه وإبعاده، وكذلك معرفة ما إذا كان أي من الأنشطة الجارية يتم بكفاءة ومدى إمكانية الاستمرار بها أو تخفيضها.

⁴⁴ - داوود (1987)، ص: 19.

4- إعداد مشروع الموازنة

يتم حصر البرامج والنشاطات اللازمة التي تمت الموافقة عليها من قبل الإدارة العليا وتخصيص الاعتمادات اللازمة لكل برنامج أو نشاط.

مزايا الموازنة الصفرية

أ- أن أسلوب الموازنة الصفرية باختيار البديل الأفضل يقدم فرصاً مهمة لتحسين أسلوب التخطيط والتنفيذ بين البدائل المتاحة التي تحقق الأهداف المخطط لها.

ب- تخصيص الموارد بطريقة أفضل من خلال استخدامها الاستخدام الأمثل.

ج- تقويم الأجهزة سنوياً وإخضاع جميع البرامج لتحليل التكلفة والعائد وبالتالي استبعاد البرامج والأنشطة ذات الكفاءة والفاعلية المتدنية.

د- مشاركة أكبر عدد من المسؤولين وفي جميع المستويات في اتخاذ القرارات وهذا يعكس الاحتياج الفعلي من الاعتمادات اللازمة لتلك البرامج والأنشطة.

عيوب الموازنة الصفرية

أ- بعض البرامج والأنشطة لا يمكن إخضاعها لمعايير كمية (التكلفة والعائد، التكلفة والفاعلية) وذلك عند تقييم القرارات الخاصة بكل وحدة.

ب- التخوف من كلمة الصفرية وعلى أنها تقويم للمشكلات السابقة.

ج- تقييم البرامج القائمة والجديدة من قاعدة الصفر.

د- صعوبة الحصول على المعلومات الكافية بالشكل المطلوب.

ل- ضخامة أوراق العمل المستخدمة لإعداد الموازنة ومن ثم نجد صعوبات عند مراجعتها.

م- إن عملية إعداد الموازنة الصفرية تتطلب عاملين ذوي كفاءات ومهارات خاصة للقيام بتحديد مجموعة من القرارات بكل وحدة وفقاً لمعايير موضوعية ولذلك نجد صعوبة في توفير هذا الكادر في جميع الوحدات الإدارية.

خامساً- الموازنة التعاقدية (Contract Budget)

برز هذا الأسلوب تبعاً لتغير دور الدولة الحديثة، باعتبارها نظاماً لعقد الصفقات بين الحكومة المركزية ومكونات القطاعين العام والخاص، حيث يمثل نظام الموازنة التعاقدية محاولة لإعادة تشكيل الموازنة العامة كونها نظاماً لعقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة المركزية، وفي هذا النظام تقوم الحكومة بطرح مشروعاتها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع عام وخاص) لتحديد الأطراف والتعاقد مع تلك الجهات التي يمكنها ان

تتخذ المشروعات والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب، شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشروعات الأهداف المخطط لها بدقة⁴⁵.

تعد الموازنة التعاقدية من الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة حيث ظهرت أول محاولة لتطبيقها في وزارة المالية النيوزلندية عام 1996م، حيث عدت على أنها نظام لعقد الصفقات بين جهات منفذة والحكومة⁴⁶، وتطبق الموازنة التعاقدية في الكثير من البلدان مثل كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، الصين، اليابان.

وعرفت الموازنة التعاقدية على أنها محاولة لإيجاد المنافع العامة والأصول طويلة الأجل، مثل مشروعات البنية التحتية كالمستشفيات ومؤسسات التعليم وغيرها، أي إنها تقدم تفاصيل الاحتياجات للتنمية طويلة الأجل وتنشئ عملية موحدة بصدد وضع الخطة لسنوات عدة وتحويلها إلى برامج ثم إلى مشروعات⁴⁷.

كما عرفت على أنها مجموعة من الأسس العلمية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ورقابة تنفيذها، فما هي إلا خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدة الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي لتكوين برامج ومشروعات متضمنة أربعة أبعاد وهي:

- العمل والمواصفات.
- التكلفة التخمينية.
- الوقت اللازم للإنجاز.
- التمويل.

يجري تحديد تخصيصات الموازنة العامة وإيراداتها لتنفيذ الموازنة العامة ورقابتها ومتابعتها بما يحقق الكفاية في الأداء، لأنها تربط بين الاعتمادات المرصودة والأهداف المنشودة. وتأخذ الموازنة التعاقدية أشكالاً وصيغاً مختلفة نوضحها فيما يلي:

مشروعات تنفيذ الموازنة التعاقدية:

بالرغم من تنوع الصيغ إلا أنها اشتركت بمجملها باعتمادها على القطاع الخاص بأشكال ودرجات متفاوتة، ومن أهم هذه الصيغ:

أ- مشروعات المشاركة (p3s)

تعد عقود المشاركة أحد أشكال التعاون بين القطاعين العام والخاص، يجري بموجبها وضع ترتيبات يستطيع بمقتضاها القطاع العام توفير السلع والخدمات العامة والاجتماعية من خلال السماح للقطاع الخاص بتقديمها بصورة غير مباشرة، وهذه المشروعات تأخذ أشكالاً مختلفة.

⁴⁵ - أندراوس (2009)، ص: 616.

⁴⁶ - إسماعيل وعديس (2010)، ص: 221 - 224.

ب- عقود البوت (BOT)

وهي المشروعات التي تعهد بها الحكومة إلى إحدى الشركات الوطنية أو الأجنبية لإنشاء مرفق عام وتحمل كافة تكاليف إنشائه وبموجب عقود مع الحكومة، مقابل إدارة المشروع وتشغيله والاستفادة منه وتحت رقابة الجهة المتعاقدة معها، وبعد انتهاء مدة العقد تنتقل ملكية المشروع إلى الدولة وبحالة جيدة⁴⁸.

مقومات تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية

حتى يتسنى تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية لأبد من تهيئة البيئة والقاعدة المناسبة لهذا الأسلوب، ومن المقومات الضرورية لتطبيق هذا الأسلوب:

- أ- توفر الجوانب التشريعية والتنظيمية والتنفيذية المناسبة.
- ب- توفر معايير لتقييم بدائل المشروعات وبدائل تنفيذها، وتحديد معايير خاصة لقياس الأداء الفني والمالي والزمني (وقت - تكلفة - جودة).
- ج- توفر نظام لمحاسبة التكاليف عند إعداد المشروعات وتقييمها.
- د- توفر نظام لمحاسبة المسؤولية لتحديد الانحرافات في الجودة والوقت والتكلفة.
- هـ- توفر نظام متطور للمعلومات قادر على ربط الجهات المعنية، بعضها مع البعض الآخر.

مزايا تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية

- يمتاز تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية بمجموعة من الميزات أهمها:
- أ- الشمول: وهي تعني متى تستخدم إيرادات الدولة، وكيف، وأين؟ وتوضح ذلك، كما أنها تهتم بمقدار العجز للسنة السابقة وتبينه، وفيما إذا جرت معالجته أم لا.
 - ب- تقديم حلول جذرية للكثير من المشكلات التي كانت تواجه الإدارات الحكومية، ومن المشكلات التي كانت تواجه الإدارات الحكومية التوسع الكبير في مسؤولياتها، ومطالبتها بتقديم الخدمات. ولأن موارد الدولة أصبحت نادرة من جهة، لم تعد مصادر التمويل الاعتيادية للموازنة العامة كافية، لذلك اعتمدت الموازنة التعاقدية أسلوب المشاركة بين القطاعين العام والخاص لتقديم السلع والخدمات العامة التي تتبنى الدولة تقديمها.
 - ج- ربط الموازنة العامة بالخطط التنموية طويلة الأجل: تقدم الموازنة التعاقدية تفاصيل احتياجات التنمية طويلة الأجل للحكومات وتنشئ عملية موحدة بصدد وضع الخطة لسنوات محددة وتحويلها إلى برامج، وتقدم تفاصيل عن المشروعات التي تعتمز تنفيذها⁴⁹.

⁴⁸ البكري (2013)، ص: 14-19.

د- تنفيذ العديد من المشروعات الحكومية وبكفاءة وفاعلية: حيث تقوم الحكومة بتوفير البيئة الملائمة للقطاع الخاص، لتسهيل تقديم الخدمات من خلال إصدار التشريعات المنظمة لهذه العلاقة وضمان خضوع السلع والخدمات المقدمة للمعايير والمواصفات المطلوبة⁵⁰.

هـ- ترشيد الانفاق الحكومي وضبطه: عمدت الحكومات إلى دراسة البرامج والمشروعات وتقييمها قبل تنفيذها وحتى بعد المباشرة بتنفيذها، وذلك بغية ترشيد إنفاقها، ومحاولة السيطرة على العجز وجعله في حدوده الدنيا، وتقلل الحكومة الخطورة من خلال تقاسمها مع القطاع الخاص، والاستفادة من الموارد المالية والبشرية الموجودة لدى القطاع الخاص⁵¹.

و- تغيير العلاقة ما بين الحكومة وأجهزتها التنفيذية من علاقة تمويل إلى علاقة تجارية: حيث وفرت الموازنة التعاقدية فرصة للقطاع العام في التطور دون اعتماده على تمويل الحكومة فقط، وإنما الدخول في مناقصات للتنافس مع القطاع الخاص للفوز بتنفيذ المشروعات المطروحة من قبل الحكومة.

مُعَوَّقات تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية

إنَّ تطبيق أي أسلوب من أساليب إعداد الموازنة العامة يواجه صعوباتٍ عدَّة تقف في طريق تطبيق هذا الأسلوب، منها ما هو تشريعي، أو تنظيمي، أو مالي، ومن أهم معوقات تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية:

أ- ضعف أداء الإدارات المالية الحكومية الحالية: يحتاج تطبيق الموازنة التعاقدية إدارة مالية متطورة تستخدم أساليب حديثة في إدارة الإيرادات العامة والنفقات العامة.

ب- ارتفاع تكاليف تطبيقها في بعض الأجهزة الحكومية.

ج- تحتاج إلى معلومات ضخمة عن البرامج والمشروعات.

د- عدم توفر كوادر بشرية مدربة ومؤهلة قادرة على تطبيق هذا الأسلوب.

سادساً- الموازنة من منظور النوع الاجتماعي

تتمثل هذه الموازنة في ضمان الحقوق المدنية والاجتماعية لجميع الفئات في المجتمع والتزامها بمبادئ الحكم الرشيد، بعد انعقاد مؤتمر الأمم المتحدة الدولي الرابع حول قضايا المرأة في بكين عام 1995، بدأ اهتمام الكثير من المنظمات الدولية والاقليمية وحكومات العالم ينصب على بعد جديد في العلاقة بين الموازنة والتنمية، ألا وهو إدماج النوع الاجتماعي في عملية التنمية من خلال نقطة البداية وهي الموازنات، وقد شكلت تجربة أستراليا الأولى في منتصف الثمانينات من القرن المنصرم على هذا الصعيد، أساساً لانطلاق المزيد من المبادرات الدولية والاقليمية والوطنية التي تستهدف إحداث تغيير جوهري في منهج إعداد الموازنات الحالي، هذا المنهج المستند إلى التفكير الاقتصادي التقليدي لصالح منهج يعطي عامل النوع الاجتماعي وزناً أكبر في الإدارة المالية

⁵⁰ - عبد المجيد (2008)، ص: 47.

⁵¹ - النجار (2002)، ص: 112.

الحكومية، وعليه فإن هذا المنهج يظهر وكأنه محايد تجاه النوع الاجتماعي، وقد أكسبه ذلك خاصية باقي النماذج الاقتصادية التي تفترض تماثلاً في احتياجات جميع أفراد المجتمع بغض النظر عن مواقعهم الاقتصادية والاجتماعية.

وجاءت الموازنة من المنظور الاجتماعي لكي تحلل القرارات والإجراءات التي تعتمد عليها الموازنة العامة على كل من الرجال والنساء في مراحل العمر المختلفة، والفئات الاجتماعية المختلفة، والتوزيع الجغرافي في مناطق الدولة المختلفة، ولكي تعيد بناء الموازنة العامة آخذة بالاعتبار احتياجات النوع الاجتماعي، والهدف الرئيس من هذه الموازنة هو تشخيص الفجوة بين السياسات المعلنة والموارد التي يتم تخصيصها لتنفيذ المشروعات والخطط التنموية، وضمان أن الإيرادات العامة التي يتم إنفاقها تراعي العدالة الاجتماعية والمساواة حسب النوع الاجتماعي.

سابعاً - الموازنة التشاركية⁵²

يُعدُّ أحد أهم المجالات التي تدعمه استراتيجية برنامج الأمم المتحدة للمستوطنات البشرية (UN-habitat) وبرنامج الأمم المتحدة للتنمية (UNDP)، وهو دعم المدن لتبني التكامل الاجتماعي، والشمولية، وحرية الوصول للخدمات، والشفافية، والمشاركة الشعبية، وقابلية مساءلة الإدارة الحضرية مع نظرة لتأكيد استدامة التنمية الحضرية، وتشجيع المدن لتطبيق ممارسة الحاكمية الحضرية الرشيدة، بغرض تحقيق النمو الاقتصادي والتنمية الاجتماعية ومكافحة الفقر. حيث جاءت الموازنة التشاركية كممارسة ابتكارية للإدارة الحضرية مع إمكانيات متميزة لتحفيز مبادئ الحكم الحضري الرشيد فهي تعمل على:

- أ- تحسين مستوى الشفافية في نفقات البلديات.
 - ب- تحفز المواطنين على الانخراط في صناعة قرارات الموارد العامة.
 - ج- تساعد في زيادة إيرادات البلديات.
 - د- تعمل على توجيه استثمارات البلديات بغرض توفير البنية التحتية الأساسية للتجمعات الفقيرة
 - هـ- تعزيز الشبكات الاجتماعية وتقريب الاختلافات بين القادة المنتخبين والمجتمع المدني.
- ويجب الإشارة إلى أنه لا يوجد نموذج واحد للموازنة التشاركية بسبب اختلاف خصائص المجتمعات مما يجعل من الصعوبة تطبيق نموذج واحد.

حيث توجد ثلاثة أبعاد للموازنات التشاركية وهي:

- البعد التشاركي.
- البعد المالي (الإيرادات والنفقات).
- البعد المحلي (المكاني).

⁵² - مركز الشركاء (2008)، ص: 61-68.

لقد جاء مشروع الموازنة التشاركية في ظل ظهور أسلوب إدارة حديثة أطلق عليها الحكم الرشيد، وتبنته عدد من المنظمات الدولية وعلى رأسها برنامج الأمم المتحدة للتنمية، وبرنامج الإدارة الحضرية، وكان أول ظهور للموازنة التشاركية في البرازيل حيث مرت عملية تطبيق هذه الموازنة بثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى: من عام 1989م إلى عام 1996م
- المرحلة الثانية: من عام 1997م إلى عام 2000 م
- المرحلة الثالثة: من عام 2001م إلى عام 2004 م

وكانت مدينة بورتو ليجري البرازيلية أول مدينة في العالم طبقت الموازنة التشاركية، حيث عدد سكانها (1,3) مليون نسمة، ويتبع لها مدن صغيرة عدّة، حيث طُبّق النموذج في إحدى المدن التابعة للمدينة الأم في مدينة جريفيتاي وعدد سكانها (230000) نسمة، ثم طبق أيضاً نموذج موازنة إسكان تشاركية في مدينة بيلوهوريزونت حيث عدد سكانها (2,1) مليون نسمة، ثم طبقت في أكثر من (180) بلدية في البرازيل.

خلاصة المبحث الثاني

في حقيقة الأمر، لكلّ منهج من مناهج إعداد الموازنات الحديثة سلبياته وإيجابياته، وقد يكون صالحاً للتطبيق في دولة ما ولا يصلح في أخرى. وقد تكون التجربة في البلد نفسه في وقت معين ناجحة وفي وقت آخر غير ناجحة، وكل نظام يعتمد على عدة عوامل تساعد على تنفيذه، وبعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية طبقت معظم المناهج في إعداد الموازنات وعادت إلى اتباع منهج موازنة البرامج والأداء ابتداء من عام 1992م إذ سعت لكي تحول الموازنة العامة إلى موازنة أداء حقيقية، وفق قانون الأداء والنتائج الحكومية الصادر في العام نفسه والذي يهدف إلى البدء بمشروعات ريادية لقياس الأداء بشكل منتظم.

المبحث الثالث: موازنة البرامج والأداء

في إطار التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدها العالم، ويشهدها بشكل عام، وتماشياً مع التحولات الجارية على المستوى الدولي بدأ التفكير والتوجه نحو تعزيز الحرية الاقتصادية وتنوع مشاركة القطاعات في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية. هذا التوجه الجديد يتطلب بالضرورة إعادة النظر في دور الحكومة عن طريق التخطيط بالحياة الاقتصادية، من خلال إعادة النظر في الخطط والهيكل والأجهزة والسياسات والإجراءات والقواعد والبرامج الاقتصادية.

وبناء على ذلك تحوّل دور الحكومات في الحياة الاقتصادية من الدور الأبوي إلى الدور التوجيهي التصميمي واستخدام التراث الفكري للتخطيط كأداة لتسيير الفعاليات الاقتصادية وتوجيهها⁵³.

لقد بات اليوم للدول التي تعمل بتخطيط نموذجي. في عالم اليوم يجب أن تمتلك مفاتيح التقدم لفتح أبواب التنمية الاقتصادية للوصول إلى الحضارة، فمستوى تقدم المجتمع ومستوى معيشة أفرادها متوقف على (فاعلية وكفاءة) الإدارات التي تخطط والتي تقوم وتنفذ ما تخططه.

فالتقدم اليوم ليس بالحصول على التقنيات الحديثة فقط، وإنما بكيفية استخدامها وإدارتها ضمن وضع الخطط وتنفيذها وهذا أصبح تحدياً يواجه الحكومات في عالم اليوم⁵⁴.

هذه المتغيرات الإدارية في التخطيط كان لها دور مهم في تطور مفهوم الموازنة كأداة رئيسة لخدمة أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. حيث تطورت الموازنة العامة للدولة من موازنة البنود والرقابة إلى موازنة البرامج والأداء في نهاية العشرينات وبداية الثلاثينيات من القرن العشرين، إذ ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية من ينادي بضرورة الإدارة العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يوكل لها من أعمال بكفاءة وفاعلية. وبناءً على ذلك أصبح تطوير الموازنة العامة للدولة يحظى بالاهتمام من معظم الدول ومن ثمّ الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.

سنبحث في هذا المبحث كلاً مما يأتي:

أولاً: موازنة البرامج والأداء (نشأتها، مفهومها، مبادئها، خصائصها، مراحل إعدادها، أهدافها)

ثانياً: تبويب موازنة البرامج والأداء

ثالثاً: معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء

أولاً: موازنة البرامج والأداء (نشأتها، مفهومها، مبادئها، خصائصها، مراحل إعدادها، أهدافها)

1- نشأة موازنة البرامج والأداء

⁵³ - محي الدين (1992)، ص: 12.

⁵⁴ - المرواني (2005)، ص: 80.

لقد ساهمت عوامل عدّة في تعميق جوانب القصور التي أفرزتها وسائل التطبيق العملي للموازنة التقليدية وإبراز ضرورة استحداث نظم مطورة للموازنة العامة للدولة، ومن أهم العوامل التي ساعدت على ذلك ما ترتب على الكساد العالمي الكبير في عام 1929م، من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتبني الفلسفة الكينزية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد الموارد الاقتصادية المحدودة واستخدامها، وتخصيصها على مجالات الإنتاج المختلفة، والتأثير على مستويات الادخار والاستثمار والعمالة وقد تمثل هذا الاتجاه في الولايات المتحدة الأمريكية، فيما طبقه الرئيس الأمريكي روزفلت في برامج عرفت باسم New Deal.

إضافة إلى ذلك كان للتقدم في العلوم الإدارية والسلوكية والكمية المتعلقة باتخاذ القرارات، وللتقدم في الأساليب الرياضية والإحصائية الأثر الكبير في إفراح المجال لتطبيق أساليب ووسائل أكثر تقدماً في مجال الموازنة العامة بصفة خاصة وفي مجال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية بصفة عامة⁵⁵.

برز مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة تطور ملحوظ في إعداد الموازنة العامة لعدة أسباب، في مقدمتها زيادة الدور التدخلية للدولة، مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى الأموال التي تستطيع الدولة من خلالها مواجهة أوجه الإنفاق المتزايدة، وقد كان لتطور الفكر الاقتصادي أثر بارز على تطور إعداد الموازنة العامة، وذلك في الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء. ونتيجة لهذا التطور تحول اهتمام المسؤولين عن موازنة البنود والرقابة إلى التركيز على مشكلة إدارة البرنامج وأداء الأنشطة الحكومية على أسس علمية سليمة، وقياس الأعمال التي يتم تنفيذها وكفاءة هذا التنفيذ، ولكي يتمكن من تحقيق هذه الأهداف الجديدة للحكومة، بدأ تطوير الموازنة العامة للدولة بحيث اتخذ شكلاً جديداً عرف باسم موازنة البرامج والأداء. بدأت فكرة موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1907م عندما نشر مكتب الأبحاث الإدارية لمدينة نيويورك مجموعة من الأبحاث عن موازنة الإدارة المحلية لهذه المدينة على أساس الوظائف، حيث تضمنت الموازنة ثلاث وظائف رئيسية هي (الشوارع، صيانة الشوارع، المجاري)، وبعد ذلك قسمت كل وظيفة إلى عشرة وظائف فرعية، ووضعت معدلات في كل وظيفة، وتكاليف كل وحدة، والتكاليف الاجمالية.

في عام 1912م تشكلت لجنة (تافت) للاقتصاد والكفاية، حيث هدفت إلى دراسة التنظيم الإداري والإجراءات المالية الحكومية، وقد أشار تقرير لجنة (تافت) إلى أهمية تبويب الموازنة العامة وفقاً لهدف النشاط⁵⁶. وقد توصلت هذه اللجنة إلى ثلاثة مقترحات أساسية:

- أ- انتقاد التقسيم الإداري للنفقات المطبق في الولايات المتحدة الأمريكية.
- ب- اعتماد الموازنة على أساس الوظائف والبرامج.
- ج- ضرورة مراعاة الاقتصاد والكفاءة في إنجاز البرامج والمشروعات الحكومية.

⁵⁵ - بحيري والحجر (2000)، ص: 184.

⁵⁶ - الخياط (2003)، ص: 30.

على الرغم من أنه لا يوجد تاريخ محدد أو عمل معين يمكن القول بأنه يحدد نقطة تحول في أهداف الموازنة العامة من موازنة رقابة مالية إلى موازنة إدارة، إلا أنه يمكن القول بأنه مع بداية الثلاثينيات من القرن العشرين ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية حركة تنادي بضرورة تطبيق الأساليب العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية. حيث وضعت موازنة وزارة الزراعة في الحكومة الفيدرالية الأمريكية عام 1934م على أساس البرامج والأداء، ثم سارت الجهات الإدارية الأخرى على النهج نفسه خلال الحرب العالمية الثانية، وبعدها عملت على إصلاح موازنتها على أساس البرامج والأداء. في عام 1949م قامت لجنة هوفر الأولى بدراسة لبرلمان الولايات المتحدة الأمريكية تقترح أن موازنة الحكومة الفيدرالية تحتاج لتعديل يقضي الأخذ بنظام قوامه الوظائف والمشروعات والأنشطة. في عام 1954م قدم (ديفيد نوفيكي) شرحاً تفصيلياً يبين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية وشرح مضمونها وكان ذلك في تقريره المسمى الاقتصاد والفاعلية في الحكومة بوساطة الإجراءات الجديدة للموازنة.

والحدث الأهم والمؤسس لموازنة البرامج والأداء كان في عام 1955م عندما قامت لجنة (هوفر الثانية) بدراسة اقتراح (ديفيد نوفيكي) وكذلك بدراسة التقدم الذي تحقق في مجال تطبيق موازنة الأداء في أجهزة الحكومة الفيدرالية مما أدى إلى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء الذي جذب اهتمام الكثير من دول العالم وكذلك الأمم المتحدة التي أصدرت كتيباً بعنوان موازنة البرامج سنة 1965م⁵⁷.

على صعيد المنطقة العربية تحاول جامعة الدول العربية عن طريق المنظمة العربية للعلوم الإدارية منذ بداية السبعينات في القرن العشرين نشر مفهوم موازنة البرامج والأداء، وإقامة دورات ومنتديات وورشات عمل لدعم تطبيق هذه الموازنة في الدول العربية.

عقدت الولايات المتحدة الأمريكية مؤتمراً تحت عنوان (المؤتمر الوطني لمشروع الولاية) عام 1993م لتقييم تجربة الولايات المتحدة الأمريكية بتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ودراسة المعوقات والمزايا في كل ولاية وكذلك للاستفادة من التجارب الناجحة في بعض الولايات وتطبيقها في بعض الولايات الأخرى وفقاً لظروف كل ولاية ومتطلباتها⁵⁸.

وعقدت ندوة في باريس عام 2001م لبحث ربط نظام موازنة البرامج والأداء بطرق التخطيط الاستراتيجي لتصبح أداة قوية ومميزة لصانع القرار، شاركت فيها البرازيل وشيلي والكيان الإسرائيلي والصين وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية والبنك الأمريكي وأوصت الندوة بضرورة استخدام أدوات التحليل الحديثة للوقوف على كيفية تأثير الموازنة على كافة قطاعات الدولة⁵⁹.

57 - سلوم ودرويش (2008)، ص: 13.

58 - فهمي (2004)، ص: 62.

59 - فهمي (2004)، ص: 64.

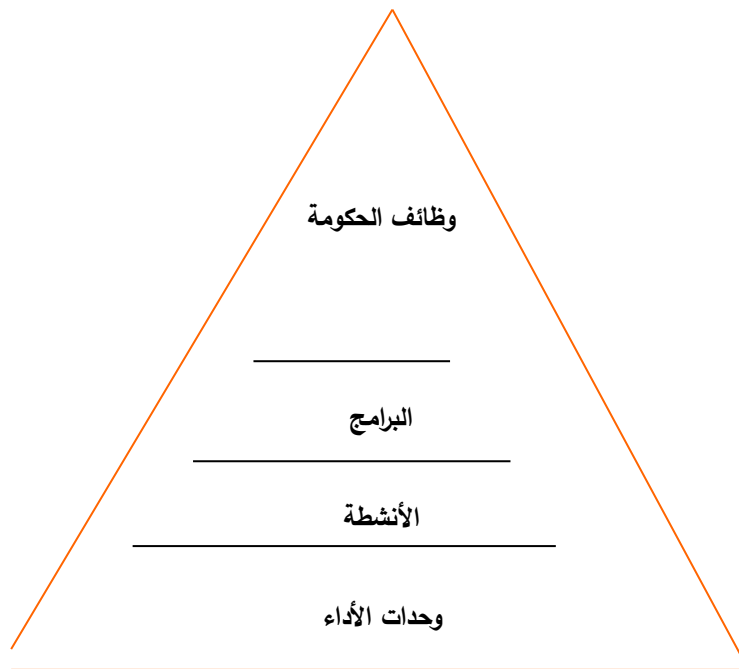
وحتى يومنا هذا تضاف تحديثات وتطويرات على موازنة البرامج والأداء من قبل الباحثين والمنظمات والجامعات والحكومات للاستفادة من التطورات العلمية والعملية.

ويتلخص التطور الذي حدث في هذا النوع من الموازنة في المجالات الآتية:

أ- انصب الاهتمام على المخرجات بدلاً من المدخلات، بحيث يتوجب ربط الاعتمادات بالبرامج والأنشطة المطلوب إنجازها بواسطة التنظيمات الحكومية خلال فترة الموازنة.

ب- تحول الاهتمام من مجرد فرض الرقابة على الأموال العامة إلى الرقابة على الأداء.

ج- الانتقال من تصنيف الموازنة الإداري والنوعي والاقتصادي إلى تصنيف جديد يعتمد على هرم متدرج يبدأ بالوظائف ثم البرامج ثم الأنشطة ووحدات الأداء ويوضح الشكل (1) هذا التسلسل الهرمي.



الشكل 1: التصنيف الهرمي لموازنة البرامج والأداء

2- مفهوم موازنة البرامج والأداء

دفعت الحاجة إلى أن تضطلع الموازنة بدور أكبر من مجرد ضبط الحسابات المالية، فطرحنا طريقة أخرى لتصنيف النفقات، هي الطريقة الثلاثية التي تتضمن: الوحدات الإدارية، والوظائف، والبنود، وبعدها ظهرت الحاجة إلى ربط الموازنة بأداء الحكومة وبأوجه الانفاق، فظهرت الموازنة كأداة لتنسيق إدارة الحكومة، وبذلك انصب الاهتمام على تنمية مقاييس أداء العمل، فسميت موازنة الأداء، موازنة البرامج، الموازنة الوظيفية، موازنة النشاط، وقد غطت موازنة البرامج والأداء أنشطة إدارية أكثر مما غطته موازنة البنود التقليدية، فهي غطت المخرجات وفي الوقت نفسه غطت المدخلات⁶⁰.

وترتبط موازنة البرامج والأداء بين جميع عناصر المدخلات (المالية والبشرية والمادية) والمخرجات المراد الوصول إليها (المردودات المطلوب تحقيقها وأثرها على المجتمع).

البرامج: ترجمة العمليات إلى برامج محددة قابلة للتطبيق.

الأداء: وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات وحسن التنفيذ.

إذاً تستند فلسفة موازنة البرامج والأداء على تحقيق التكامل والتفاعل بين المخرجات المستهدفة من كل برنامج وبين مدخلاته الأساسية وانعكاس ذلك على تطوير الأداء.

وتتمثل أبعاد هذه الفلسفة ومضامينها من خلال⁶¹:

أ- فاعلية النفقة: هي قياس لمعدل تحقيق الأهداف.

ب- الرقابة: هي متابعة استخدام المدخلات بصفة عامة وكفاءة استخدام النفقات أو المدخلات في علاقتها بالمخرجات في تحقيق الناتج المستهدف.

ج- التعظيم: أي تعظيم حجم الخدمات المقدمة وجودتها.

د- الترشيح: أي ترشيح تكاليف إنجاز النشاط الجاري وتكاليف المشروعات الاستثمارية، واختيار أفضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية، بما يضمن المحافظة على المال العام.

هـ- التحليل: استقصاء أسباب الانحرافات في تنفيذ برامج النشاط وفي معدلات الأداء، وتحليلها.

تعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم أنها تركز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية وليس على وسائل تنفيذ الأعمال أو الأنشطة كما هو الحال في الموازنة التقليدية. وكذلك فإن موازنة البرامج والأداء تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة وخاصة في الدول التي تأخذ بمفهوم الاقتصاد المخطط أو الموجه، ويتم ذلك بتقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات ثم إلى برامج رئيسة وبرامج فرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف بتنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج، وفي النهاية يتم تقسيم البرنامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات الأداء.

وعلى ذلك فإنه يتم بناء موازنة البرامج والأداء على أساس تبويب الموازنة وفقاً للبرامج ووحدات الأداء أو المسؤولية على اعتبار أن التبويب الرئيس يستخدم تبويات فرعية أخرى كالتبويب النوعي

لقد ظهرت عدة تعريفات لتوضيح مفهوم موازنة البرامج والأداء، وجميعها ينصب في المضمون نفسه نذكر منها: موازنة البرامج والأداء: تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية وما تقوم به الحكومة من أعمال، وليس على ما تشتريه من سلع وخدمات، أي أنها تركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيق هذا الهدف.

⁶¹ - الحسيني (2004)، ص: 107.

عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء كما يلي⁶²: هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها يمكن لمدراء البرامج التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب (الوقت - المبالغ - ساعات العمل والمواد). إن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات.

أما الأمم المتحدة فقد عرفت موازنة البرامج والأداء في دليلها الصادر في عام 1965م بما يأتي⁶³: هي الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب من أجلها الاعتمادات وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف والبيانات الكمية لقياس الإنجاز (العمل المؤدى تحت البرامج).

أما الدكتور محمد خالد المهاني وزير المالية السوري السابق يعرفها بأنها⁶⁴: الموازنة التي تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية والأهداف العامة للدولة، ويتم ذلك بتقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات والهيئات، ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف بتنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج، وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء.

وقد عرفها الدكتور قحطان السيوفي وزير المالية السوري السابق بأنها⁶⁵: تمثل أسلوباً أكثر تقدماً من موازنة البنود لأنها تعتمد أساليب التصنيف حسب الإنجازات دون الاهتمام بأساليب تحقيقها.

أما رئيس الحكومة اللبناني السابق رفيق الحريري فقد عرفها بأنها⁶⁶: أسلوب يتلزم فيه النظر إلى النفقة مع العائد منها أو مع النتائج المحققة من إنفاقها، وهو نمط يؤمن سهولة مقارنة النتائج بالأهداف المتوخاة، كما يؤدي هذا الأسلوب الجديد إلى توفير إطار يسمح بتحويل البرامج إلى موازنات، ويسهم في التمويل اللازم بحسب برامج العمل المحددة.

مما سبق يمكن للباحث أن يقدم تعريفاً لموازنة البرامج والأداء متمثلاً بالنقاط الآتية:

- أسلوب حديث لتبويب حسابات الموازنة، ويعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية.
- خطة توضح أهداف الحكومة ووحداتها، وتركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيقه.
- تقسيم النشاط الحكومي إلى نشاطات رئيسة /وظائف/، والوظائف إلى برامج، والبرامج إلى مشروعات.
- أداة لإعادة تنظيم الجهاز الإداري الحكومي، وتحديد وظائف الإدارة ومسؤولياتها.

⁶³ - سيد أحمد وإبراهيم (1978)، ص: 17.

⁶⁴ - المهاني (2012)، ص: 38.

⁶⁵ - السيوفي (2008)، ص: 50.

⁶⁶ - شريف (2010)، ص: 26.

- إعادة توزيع المسؤوليات والاختصاصات في كل من السلطة التشريعية والتنفيذية⁶⁷.
- تهدف إلى تحسين كفاءة الحكومة وفعاليتها.
- تركز على ما تقوم به الحكومة من أعمال، وليس ما تشتريه من سلع وخدمات.
- تعمل على تحديد الرؤية والأولويات، وتوزيع التكاليف، ووضع مقاييس للأداء.

الفرق بين موازنة البرامج وموازنة الأداء :

ينظر لموازنتي البرامج والأداء على أنهما موازنة واحدة، وقد ينظر لهما على أنهما موازنتان "موازنة البرامج" و "موازنة الأداء" بكونهما مرحلتين منفصلتين من مراحل الموازنة. وتعرف موازنة الأداء بأنها: موازنة أصغر وحدة إدارية. أما موازنة البرامج: تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة والتي تكون فيما بينها البرامج. وذهب فريق آخر للتفريق بين موازنتي البرامج والأداء على أساس أن موازنة البرامج تعد أداة تخطيطية، بينما موازنة الأداء تعد أداة رقابية، وترتبط كل منهما بالأخرى على أساس أن التخطيط يعدّ عنصراً لازماً للرقابة وأن الرقابة الإيجابية تتطلب بالضرورة تخطيطاً مسبقاً. ويمكن التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء بما يأتي:

- أ- الارتباط بالمستويات الإدارية: حيث ترتبط موازنة البرامج عادة بمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي ترتبط به موازنات الأداء التي ترتبط عادة بالمستويات التنفيذية.
- ب- الارتباط بعنصر الزمن: حيث ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما ترتبط موازنة الأداء بقياس وتقييم ما يتم من إنجازات.

ج- أولوية الإعداد: إن إعداد موازنة البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء.

مما تقدم نجد أن موازنة البرامج وموازنة الأداء مرحلتان متصلتان ومتابعتان حيث:

المرحلة الأولى: هي موازنة البرامج وتقوم على أساس تصنيف الأنشطة التي ستباشرها الوحدات الإدارية في برامج وترجمة هذه البرامج في مبالغ، لتقوم كل جهة بتنفيذ هذه البرامج. المرحلة الثانية: هي موازنة الأداء وتتعلق بوضع نظام لقياس الأداء الفعلي وتوفير البيانات الإحصائية اللازمة لهذا القياس.

3- مبادئ موازنة البرامج والأداء

لقد كان لتطور أساليب الموازنة العامة، والاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء سبباً في استحداث مجموعة من المبادئ التي يجب اتباعها ضماناً لموضوعية التطبيق، ومن أهم هذه المبادئ:

⁶⁷ - عثمان (2008)، ص: 680.

أ- مبدأ تحديد الأهداف وتحقيق الإمكانيات:

يقصد بهذا المبدأ وجوب قيام كل وحدة بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها، مع دراسة توفر الإمكانيات الفنية والاقتصادية وتحليل الظروف والإمكانيات المتاحة للوحدة الداخلية والخارجية.

ب- مبدأ المرونة:

وجوب مراعاة مبدأ المرونة عن طريق تضمين الموازنة العامة قدرًا كبيرًا من المرونة يسمح لها بمقابلة الظروف المستجدة والتي لم يتوقع حدوثها وقت الإعداد، حتى لا تكون الموازنة العامة هدفًا بحد ذاتها، أو تكون عقبة في سبيل المواجهة الحكيمة لتغيير الظروف والأوضاع.

ج- مبدأ المشاركة:

وهو الاستفادة من خبرة ودراية كافة المستويات المسؤولة في الإدارات عند إعداد الموازنة، وعند تقدير الاحتياجات اللازمة لتنفيذها في فترة الموازنة.

د- مبدأ الواقعية:

يقصد به أن تكون التقديرات ممثلة للواقع، ولا تكون صعبة المنال.

هـ- مبدأ الشمول:

يقصد به أن تغطي نفقات الموازنة العامة كافة أوجه نشاط الوحدة، وكافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية فيها، وأن تمثل كافة الموارد والاستخدامات والأنشطة.

و- مبدأ التوزيع الزمني:

أن تُربط توقيت تنفيذ العمليات وتوزيعها زمنياً خلال فترة الموازنة.

ز- مبدأ الربط بين الموازنة والهيكل التنظيمي:

يقصد به أن يتم ربط التقديرات عند إعدادها وتنفيذها بمراكز المسؤولية في الوحدة.

ح- مبدأ تقويم الأداء:

حيث تصبح الموازنة خطة عمل محددة ومعدة على أسس علمية وتستخدم كمعيار للرقابة والأداء ومتابعة التنفيذ.

ط - عدم تخصيص الإيرادات:

أي ألا يخصص إيراد معين لتمويل برنامج معين، ولكن تحدد تكاليف كل برنامج وإيراداته وتقيد كافة الإيرادات في الموازنة.

ي- مبدأ الإفصاح:

يقصد به أن تفصح الموازنة عن حالة النفقات والإيرادات في صورة واضحة وبطريقة تمكن من فهم محتوياتها.

4- خصائص موازنة البرامج والأداء

تمتاز موازنة البرامج والأداء بمجموعة من الخصائص وأهمها:

- أ- تحديد الهدف أو مجموعة الأهداف ومن أجل تحقيق هذه الأهداف تُوزَّع الأموال اللازمة عليها.
- ب- تهتم موازنة البرامج والأداء بالأعمال المنجزة فعلاً بدلاً من وسائل تحقيق الإنجاز، فبدلاً من التركيز على بنود الإنفاق من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية وغيرها.
- ج- قياس تكاليف الوظائف والأنشطة والمشروعات، فهي تعد على أساس تكاليفي، وليس مجرد مبالغ معتمدة⁶⁸.
- د- إن نظام موازنة البرامج والأداء يعطي الفرصة لتقييم البرامج الخاصة والعادية مما يحقق لصانع القرار أو مديري البرامج توافر معلومات مستقبلية وقابلة للتحقق في الموازنة.
- هـ- الربط بين تكاليف البرامج والوحدات التنفيذية المسؤولة عن التنفيذ، بما يمكن من تحديد المسؤولية عن الإنفاق والمحاسبة عن الأداء.
- و- تتدفق قرارات موازنة البرامج والأداء تجميعياً من قاعدة الهيكل الإداري ولأعلى.
- ز- بيان الجهة المسؤولة عن أداء العمل، وتحديد المسؤولية ومنح الصلاحية لتنفيذ العمل المقرر⁶⁹.

5- أهداف موازنة البرامج والأداء

تهدف موازنة البرامج والأداء إلى:

- أ- ربط الإنفاق العام بأهداف كمية مطلوب تحقيقها وتحديد ذلك في أسس التقدير بصورة واضحة⁷⁰.
- ب- زيادة الدقة في تقديرات الموازنة العامة عن طريق تفصيل عناصر الإنفاق وتقديرات الاحتياجات لكل برنامج بدلاً من تقدير إجمالي للبنود مما يجعلها أقل أو أكثر من الاحتياجات الحقيقية⁷¹.
- ج- رفع مستوى جودة الخدمات الحكومية وتحسين الأداء للخدمات المقدمة.
- د- تعظيم الموارد العامة للدولة، وتوجيهها أفضل توجيه يكفل تلبية المتطلبات اللازمة للإنفاق العام وفقاً لأولوياته المجتمعية والاقتصادية.
- هـ- تنمية الشعور لدى المستويات الإدارية المختلفة بمسؤولية الإنفاق العام وحسن استخدام الموارد المخصصة وتأكيد أهمية متابعة الإنفاق العام وتقييم الإنجاز.
- و- اتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

6- أسس إعداد موازنة البرامج والأداء:

⁶⁸ - الأزرق والزنداح (2010)، ص: 8.

⁶⁹ - شكري (2014)، ص: 202.

⁷⁰ - وزارة المالية المصرية (2009)، ص: 9.

⁷¹ - شريف (2010)، ص: 26.

- تشير أدبيات إعداد موازنة البرامج والأداء أن هناك مجموعة من القواعد والأسس المرتبطة بإعدادها وتطبيقها والتي أصبحت ملزمة، وأهم الأسس والقواعد لإعداد موازنة البرامج والأداء:
- أ- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشكلات الأساسية بصورة مبسطة.
- ب- تنظيم الهيكل الإداري والتنظيمي للدولة بما يتماشى مع تبويب موازنة البرامج والأداء.
- ج- وضع مؤشرات لقياس الفاعلية والكفاءة.
- د- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد⁷².

هـ- الربط بين مدخلات الموازنة ومخرجاتها بما يسهم في ضبط التكاليف وترشيد الإنفاق.

ثانياً: تبويب موازنة البرامج والأداء

يمثل تبويب موازنة البرامج والأداء واحداً من المقومات الأساسية للإدارة الحكومية الحديثة، ذلك لأن التبويب في هذا النظام يوفر القاعدة التي تُتخذ على أساسها القرارات في إطار عملية الموازنة وإعدادها، كما يعمل هذا التبويب على الربط بين الموازنة وبين الأهداف الأساسية التي تتولى الحكومة القيام بها، ويوفر سبل الرقابة الإدارية على مدى تحقيق الموازنة لأهدافها. كما يسعى هذا التبويب أيضاً إلى توجيه الاهتمام بتوثيق العلاقة بين الخطط الاقتصادية الطويلة والقصيرة الأمد وذلك في أثناء خطط عمليات الموازنات السنوية.

1- أسس تبويب موازنة البرامج والأداء

يمكن إيجاز الأسس التي يركز عليها أسلوب موازنة البرامج والأداء فيما يأتي:

أ- تحديد البرامج والأنشطة وتحديد أهداف كل منها وتصنيفها وفقاً لذلك.

ب- ربط نظام الحسابات بتصنيف البرامج والأنشطة.

ج- تجزئة البرامج إلى وحدات أصغر كلما كان ذلك ممكناً.

د- استخدام وسائل القياس للبرامج والأعمال وتقييم الأداء.

2- هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء

تؤدي عملية تبويب الموازنة أهمية خاصة في إعداد الموازنة العامة، إذ يعدُّ هيكل التبويب الإطار الذي يتم عن طريقه القرارات الخاصة بالموازنة، مما يستدعي أن يسهل التبويب المستخدم عملية إعداد الموازنة وربطها بأهداف الإدارة الحكومية. وأن هيكل التبويب يعكس ما تعتزم الحكومة تنفيذه بوساطة الموارد المتاحة، وأن يقدم هيكلًا للرقابة الإدارية التي تحدد مدى تنفيذ خطة العمل المقررة في حدود الموازنة المعتمدة من السلطة التشريعية.

⁷² حسين، إسماعيل (2004)، ص: 7.

إذا تعدّ الموازنة العامة حجر الزاوية أو المحور الأساسي للمحاسبة عن الأموال وتنعكس هذه الأهمية في تحقق الأهداف المرغوبة من الموازنة، فكلما تعددت الأهداف المرغوبة من الموازنة تهيأت الفرص لتجميع البيانات وتحليلها بطرق مختلفة، ولأغراض متباينة⁷³.

بناء على ما سبق يحتوي هيكل موازنة البرامج والأداء على المستويات التبويبية الآتية:

أ- التبويب الوظيفي

يستند هيكل موازنة البرامج والأداء في أولى تبويباته على أساس الوظائف الرئيسة التي تتولى الحكومة القيام بها، حيث يشير هذا التبويب إلى الخدمات التي تقوم بها الحكومة عن طريق تنفيذ موازنتها السنوية، ويوضح هذا التبويب ما ينفق على كل نوع من الخدمات العامة، مثل: خدمات التعليم، والصحة، والزراعة، بصرف النظر عن الوزارات أو الهيئات التي تتولى الإنفاق، وهو يرتبط بالأهداف المباشرة قصيرة الأجل أكثر من ارتباطه بأهداف السياسة العامة طويلة الأجل التي تقوم الحكومة بتنفيذها، كما يهتم هذا التبويب على نوع الوظيفة بصرف النظر عن التنظيم الحكومي القائم على أدائها، فعادة تتم الوظيفة أو الخدمة الواحدة بوساطة عدة وزارات. ويختلف هذا الأسلوب في تبويب الموازنة عن منهج تبويب موازنة البنود في كونه يعتمد على أساس المشروعات والأعمال المطلوبة من الوحدات الإدارية للدولة وليس تبويماً نوعياً للنفقات أي الأشياء المطلوب شراؤها. ونظراً لأهمية هذا الأسلوب من أساليب تبويب الموازنة نجد أن لجنة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية التابعة للأمم المتحدة قد تبنت الأسلوب المذكور، ووُضِعَتْ قائمة نموذجي لهذا التبويب كما يأتي⁷⁴:

- الخدمات العامة:

- إدارة الجهاز الحكومي.
- الدفاع.
- الأمن.

- الخدمات المحلية:

- الطرق والخطوط المائية.
- الحريق والمياه والنظافة.
- خدمات أخرى.

- الخدمات الاجتماعية:

- التعليم.
- الصحة.

⁷³ - فهمي (2004)، ص: 43.

- التأمين الاجتماعي وخدمات الرفاهية.

- خدمات أخرى.

- الخدمات الاقتصادية:

- الزراعة والموارد الطبيعية.

- الصناعة والإنشاءات.

- الطاقة والكهرباء.

- النقل والمواصلات والتخزين.

- نفقات غير مبنوية:

- الفائدة على الدين العام.

- الإعانات التي لم تدرج في قسم آخر

- التمويلات للحكم المحلي.

- إعانات وتمويلات خارجية.

مما سبق نجد أن أوجه الاختلاف بين التبويب الوظيفي القائم على نوع الوظيفة التي تؤديها الحكومة مثل الصحة والتعليم والأمن والصناعة..... إلخ، والتبويب القائم حسب الوحدة الإدارية.

ويعدُّ هذا التبويب مفيداً في الدول النامية التي لم يستقر بعد الهيكل التنظيمي لحكوماتها، حيث إنَّ هذا التبويب يفيد في الوقوف على تكلفة الوظيفة بغض النظر عن التغيرات في الهياكل التنظيمية للوحدات الإدارية، كما يعدُّ مفيداً أيضاً في إجراء عملية المقارنة الزمنية وتحليل أنشطة الحكومة على مر الزمن.

وعلى الرغم من أن موازنات أغلب الدول العربية لم تأخذ بعد بنظام موازنة البرامج والأداء، إلا أنها طبقت أسلوب الجدولة الوظيفية للموازنة على أساس بيانات إحصائية لمضامين الموازنات العامة التي اتبعت في تبويباتها الأساسية، أي التبويب وفقاً للبنود والتوزيع الإداري للاعتمادات.

ب-التبويب الاقتصادي:

يقوم هذا التبويب على أساس تبويب عمليات الدولة حسب طبيعتها إلى جارية ورأسمالية، ويفيد هذا التبويب الاقتصادي المستويات التي تتولى رسم السياسات العليا عند تخطيط البرامج دون المستويات التنفيذية التي تهتم عادة بإعداد البرامج وتنفيذها.

ج-تبويب البرامج:

تحتوي كل وظيفة من الوظائف الرئيسة للدولة على مجموعة من البرامج التي يتوفر كل منها لتحقيق غاية من الإنتاج ذات ناتج نهائي، ويعدُّ البرنامج أعلى مستوى في موازنة البرامج والأداء.

ويعرف البرنامج بأنه "جزء جوهري من الوظيفة ويرتبط بمنتج نهائي أو خدمة نهائية"⁷⁵.

كما يعرف البرنامج أيضاً "بأنه ذلك الجزء من العمل الذي يؤدي إلى إنتاج منتج نهائي أو خدمة حسب طبيعة نشاط الوحدة أو الغرض من إنشائها"⁷⁶.

ويعدُّ هذا التبويب بمنزلة حلقة اتصال بين الوظائف العامة التي تقوم بها الحكومة وبين الأنشطة التي تعكس خطة العمل بالنسبة للجهات القائمة على التنفيذ، أما بالنسبة للبرامج المعقدة التي يصعب قياس عائدها النهائي فإنها تقسم إلى عدة برامج فرعية بما قد يمكن من تحديد عائد نهائي لكل برنامج فرعي على حدة.

يعد البرنامج نقطة ارتكاز رئيسة في موازنة البرامج والأداء، إذ يمثل البرنامج أعلى مستويات تقسيم العمل الذي تؤديه وحدة حكومية، كما يعدُّ في الوقت نفسه تقسيماً فرعياً مهماً للوظيفة بمعنى آخر.

كما يعدُّ البرنامج جزءاً جوهرياً من خطة العمل السنوية في أي مجال وظيفي معين، ويعد الوحدة المنطقية التي تتخذ أساساً لتخصيص الإنفاق لدى إعداد الموازنة، فالموازنة خطة عمل، والبرنامج هو ذلك العمل الذي سوف تؤديه الحكومة من أجل إنتاج منتج نهائي محدد يساهم في تحقيق هدف معين عن طريق تحويل سلطة تنفيذ البرنامج إلى وحدة إدارة محددة في الهيكل التنظيمي للحكومة.

وبعكس الوظيفة يرتبط البرنامج بالهيكل التنظيمي، إذ إنَّ نفقات الوظيفة هي كل النفقات التي تُنفق من أجل تحقيق هذه الوظيفة بغض النظر عن موقعها بالهيكل التنظيمي، لذلك فإن موازنة البرامج والأداء لا تستغني عن التبويب الإداري الذي يكون بحسب الوزارات والدوائر المكونة للهيكل التنظيمي للحكومة.

كما يراعى عند تبويب البرامج، تصنيف النفقات إلى برامج جارية وأخرى رأسمالية، بحيث تعامل النفقات الرأسمالية بكونها برامج مستقلة في حد ذاتها. لذلك فإن تبويب البرامج وفقاً لما ذُكر، يعدُّ مهماً جداً إذ إنه يربط بين الاحتياجات المالية وبين النتائج أو العمل النهائي الذي يُنجَز، مما يجعل عملية إعداد الموازنة أكثر سهولة في ضوء الأهداف القصيرة وطويلة الأجل، ويجعل عملية الرقابة عليها أكثر دقة.

ويعد تبويب البرامج أشمل من تبويب الأداء، إذ يتم على مستوى إداري أعلى من ذلك الذي يتم عليه تبويب الأداء، لأن تبويب البرامج يشمل عدداً من وحدات الأداء، كما أن التنظيم المسؤول عن الأداء يعدُّ تبويب البرامج أعلى مستوى من التبويب على مستوى الجهاز الحكومي الذي يقدم خدمة عامة أو إنتاج سلعة.

ونظراً للتفاوت بين مختلف الأجهزة، سواء في الهيكل التنظيمي أو طبيعة النشاط، فهناك تفاوت مماثل في تبويب البرامج وفي جميع الأحوال تمثل دراسة الصلاحية والمسؤولية الخاصة بكل جهاز وهيكله الإداري أساساً سليماً لعمل تبويب البرامج بما يتفق وإطار الوظائف، وعندما تُبَوَّب البرامج على مستوى الجهاز الواحد يصبح من الممكن تحديد الجهة المسؤولة عن تنفيذ برنامج معين، ويعد تبويب البرامج أكثر ملاءمة للتنفيذ الفعال للخطط.

90- U.N. (1965), p:5.

⁷⁶ - البصري. وعثمان (1396) هـ، ص: 47.

يتضمن هيكل تبويب البرامج كلاً من الوظائف والبرامج والمشروعات أو النشاطات:

الوظيفة: الأمن - الصحة - التعليم - الزراعة - ... الخ.

البرنامج: التعليم الابتدائي - التعليم الثانوي - التعليم المهني - ... الخ.

الأداء (النشاط): الامتحانات - الكتب المدرسية - تطوير المناهج - ... الخ.

ومن مزايا البرنامج أنه ينتج ناتجاً نهائياً، وقد يكون هذا أكثر وضوحاً في برامج دون برامج أخرى، ولا يعني بالضرورة أن تبويب البرامج يكون ناجحاً مالم يكن في كل برنامج منتج نهائي قابل للقياس، قد يكون العمل الذي يقوم به جهاز حكومي معين متشابكاً بحيث يصعب تقسيمه إلى برنامجين أو أكثر، ونظراً لقابلية بعض البرامج دون غيرها للتقسيم إلى وحدات أصغر منها فإن تكوين البرامج يتطلب دراسة عاملين رئيسيين⁷⁷:

- تحديد الحجم الملائم للبرنامج.

- حساب المصروفات الخاصة بكل برنامج حسب حجمه.

د-تبويب البرامج الفرعية

قد يُفَرِّغ البرنامج الواحد إلى برامج فرعية عند الضرورة، وذلك عندما يكون حجم البرنامج وطبيعته، وطريقة إدارته تتطلب تفصيلاً واضحاً وأن كل فرع من البرنامج ممكن أن يكون في مستوى التبويب المستقل، وفي بعض تطبيقات هذا التبويب قد يعدُّ المشروع الواحد فرعاً من برنامج عندما يكون هذا المشروع أحد مكونات البرنامج ويسهم في تحقيق الناتج النهائي له، ويقرر مخطط الموازنة أهمية مثل هذا التفرع في إطار معطيات أداء إنتاجية العمل وتحديده.

هـ- تبويب الأداء (النشاط):

هو التبويب الذي لا يُبنى بصورة أساسية على الأشياء التي تُشتري، ولكن على أساس النشاط، إذ يجب أن تدخل الأشياء التي تُشتري كمكونات تخدم تحقيق أهداف النشاط.

كما هو تبويب يربط بين تلك الأشياء التي تُشتري في جانب والأشياء التي تُنجز في الجانب الآخر.

ويعدُّ النشاط جزءاً رئيساً من البرامج، كما أن البرامج جزءاً رئيساً في الوظيفة.

ويعرف النشاط بأنه تجميع للأعمال المتجانسة التي تقوم بها التنظيمات التنفيذية للإسهام في إنجاز برنامج رئيس

أو فرعي والغرض من النشاط هو إنجاز المنتج النهائي للبرنامج، ويمثل نقطة التركيز بالنسبة للإدارة.

ويفضل أن يكون النشاط قابلاً للقياس الإحصائي مثل (كمية العمل - تكاليف الوحدة - .. الخ).

⁷⁷ - البطريق. وعثمان (1396) هـ، ص: 49.

ويعدُّ تبويب أي برنامج إلى مجموعة من الأنشطة من القضايا الفنية التي تحتاج إلى مزيد من الوقت والجهد فضلاً عن الخبرة المتخصصة في كل مجال. وفي ظل هذا التبويب تُقاس تكلفة الأنشطة التفصيلية والإنجازات المحققة بما يحقق النهوض بعملية التنفيذ، حيث تُقسم البرامج إلى نوعين من البرامج:

- برامج جارية: تمتد على الإنتاج، والخدمات الجارية ويحتاج في تنفيذها إلى مجموعة من الأنشطة.
 - برامج رأسمالية: تمتد إلى الإنتاج والخدمات الرأسمالية وتحتاج في تنفيذها إلى مجموعة من المشروعات.
- ويُفرق بعضهم بين النشاط والمشروع: حيث إنّ النشاط هو جزء من البرنامج الجاري، بينما المشروع هو جزء من البرنامج الاستثماري. ويجب التمييز بين النشاط والنتائج النهائي، فهناك من الأعمال الحكومية ما يمكن قياس نتائجها، وهناك أعمال حكومية ليس لها ناتج نهائي.

كما تظهر الحاجة في تبويب الأنشطة التي تتوافق مع الهيكل التنظيمي للإدارة العامة، وفي حال تعذر توافر الأنشطة مع النسق التنظيمي القائم، يمكن إعادة تبويب الأنشطة وتطويرها مع هذا التنظيم، وإذا تعذر ذلك فإن الأمر يتطلب تطوير الهيكل التنظيمي للإدارة ليفي بأغراض استيعاب توزيع الأنشطة المحددة على الوحدات الإدارية في الهيكل التنظيمي المتطور.

و-التبويب طبقاً للغرض من الإنفاق

هو تبويب ثانوي يساعد فقط على عرض محتويات البرنامج والنشاط، أي يوضح أنواع السلع والخدمات التي تشتريها الحكومة لتحقيق أغراضها، فهو يؤدي إلى تجميع المصروفات المتشابهة من حيث الغرض الذي تخصص من أجله في عدد محدد من الأبواب بحيث يكون لمجموع النفقات التي يشملها كل من هذه الأبواب طبيعة اقتصادية واحدة، ثم تقسيم كل من هذه الأبواب إلى بنود تبين تفاصيل الإنفاق بشرط أن يكون مرناً ليساير كافة المتغيرات التي تحدث⁷⁸.

ز- التبويب حسب بنود الصرف (أوجه الإنفاق)

يمكن هذا التبويب من تحديد جملة ما أنفقته الحكومة أو مختلف الوحدات الإدارية على كل من القوى العاملة /الرواتب والأجور وغيرها/ والنفقات الجارية /مستلزمات سلعية وخدمية/، وهذا التبويب يساعد على إعداد تقديرات الموازنة من عناصر الإنفاق المختلفة ثم الرقابة عليها عند الإنفاق، ومن ثمّ فإنه يركز الاهتمام على أشياء تم اشترئ أو أجور سُددت، مما يساعد على وضع نظام موحد للحسابات يشمل في تطبيقه جميع الأجهزة الحكومية. بالرغم من اختلاف وظائفها وأنشطتها وأهدافها، يعدُّ هذا التبويب بمنزلة الحلقة الأخيرة في سلسلة تبويات موازنة البرامج والأداء للاستفادة مما يحققه من الرقابة على مختلف بنود الإنفاق الحكومي.

⁷⁸ فهمي (2004)، ص: 46.

ثالثاً: معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء وآلية تجاوزها:

يعترض تطبيق هذه الموازنة صعوبات ومعوقات تتمثل بالمخرجات، وبتوفير المعلومات المطلوبة، وأخيراً بأسس التطبيق وآلياته، وتكلفته، وفيما يأتي أهم هذه المعوقات:

أ- صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري، حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز، هناك بعض الأنشطة والأعمال الحكومية لا تخضع لعملية القياس كون هذه الأنشطة لا تتوفر فيها أشياء مادية محسوسة يمكن عدها أو قياس كميتها⁷⁹.

فبعض الخدمات مثل /الأمن، العدالة، الدفاع/ يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تحديد الوحدات الخاصة بها وقياسها، وترجع هذه الصعوبة إلى طبيعة تلك الخدمات وكونها غير ملموسة، وغير متكررة أو نمطية لغياب مثل هذه الخدمات عن السوق، ويقتصر تقديمها على الأجهزة الحكومية.

ب- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها⁸⁰.

ج- عدم ملائمة الهياكل الإدارية للدولة لتطبيق هذه الموازنة حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات⁸¹.

د- ارتفاع كلفة التطبيق لهذه الموازنة وبخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة⁸².

هـ- تحتاج إلى موظفين مؤهلين علمياً وعملياً لإدارة هذا النوع من الموازنات وتنفيذها، وهذا ما تعانيه معظم الحكومات وبالأخص في البلدان النامية⁸³.

مما سبق نجد أن تطبيق موازنة البرامج والأداء أظهر عيوباً، هذه العيوب قد تم استنتاجها عند التطبيق، لذا يتوجب تلافيها، وإن من أهم مستلزمات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

- 1- ضرورة إنشاء مقاييس مسبقة للأداء.
- 2- أشكال معدلات الأداء.
- 3- متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي وإعادة الهيكلة الإدارية للوحدات الحكومية وتطوير التشريعات.
- 5- مقارنة بين بطاقة الأداء المتوازن وموازنة البرامج والأداء في عملية التخطيط الاستراتيجي وتقويم الأداء.

⁷⁹ - آل علي (2002)، ص: 348.

⁸⁰ - سلوم ودرويش (2008)، ص: 14.

⁸¹ - سلوم ودرويش (2008)، ص: 15.

⁸² - شريف (2010)، ص: 33.

⁸³ - الهور (1998)، ص: 39.

1- ضرورة إنشاء مقاييس مسبقة للأداء

تعدُّ مقاييس الأداء من مستلزمات موازنة البرامج والأداء، ويمكن بواسطتها قياس الأداء المقدر للبرامج وكشف الانحراف للوقوف على أسبابه، مما يمكن من اتخاذ القرارات على ضوء الحقائق التي يظهرها هذا التحليل. وتكون هذه المقاييس مؤشرات للعمل المنتج أو تلك التي لم تصل إلى الهدف المطلوب، وبذلك تبرز القيادات القادرة على تحمل المسؤولية، كما أنه، عن طريق مقاييس الأداء، يمكن المقارنة بين القطاعات ذات النشاط المتماثل، سواء على مستوى الوحدة أو مستوى الدولة ككل. فالعمل الحكومي ليس واحداً، فهناك أعمال يسهل قياسها وأخرى يصعب فيها القياس، فالأولى تكون عادة نمطية، بينما تكون الثانية عادة ذهنية كالتجارب أو البحوث أو الأعمال التي تنفذ لمرة واحدة ولمدة قصيرة كأعمال اللجان فيتعدَّر قياس الأداء لهذه الاعمال. يمكن اللجوء إلى أقرب الأسس للحصول على توضيح لكمية العمل المبذول وحالة الأداء.

أنواع مقاييس الأداء:

توجد عدة مقاييس لقياس أداء البرامج وهي:

أ- وحدة قياس عبء العمل.

ب- وحدة قياس المنتج النهائي.

ج- وحدة قياس الأداء أو الإنجاز.

ويجب أن ترتبط هذه الوحدات بالغرض الذي أنشئت من أجله وتعبّر عن المجهود الكلي المبذول في العمل، وتكون واضحة ومحددة تحديداً دقيقاً، بحيث تكون واضحة وليست محل خلاف لدى الإدارة العليا، ومن يقوم بتخطيط العمل ورقابته ومتابعة تنفيذه. وأن تكون قابلة للعد وللمقارنة حتى يمكن حصر وحدات العمل المنجزة ومقارنة العمل المنجز في فترة من السنة بالفترات السابقة من السنة نفسها، أو مقارنة العمل المنجز في سنة معينة بالعمل المنتج في سنة أخرى، أو مقارنة العمل المنجز في نشاط تابع لوحدة معينة، مع نشاط مماثل لوحدة أخرى. ويجب أن تكون وحدات القياس اقتصادية في استخدامها بحيث لا تتجاوز تكاليفها الفوائد والمزايا التي تستمد من مطبقها.

2- أشكال معدلات الأداء

توجد مجموعة أشكال لمعدلات الأداء نوضحها فيما يأتي⁸⁴:

أ- معدل زمني:

هو عبارة عن وحدات الزمن اللازم لإنجاز وحدة باستخدام جهد معين.

ب- معدل كمي:

⁸⁴ - الشمراني (2010)، ص: 22.

هو عبارة عن كمية معينة من وحدات عمل تنتج في وقت معين مثل كتابة صفحة على برنامج WORD لا يزيد فيها عدد الأخطاء عن عدد معين.

ج-معدل كمي نوعي:

يمثل عدد وحدات عمل يمكن إنتاجها بمستوى معين من حيث الجودة في وقت معين، مثل كتابة صفحة على برنامج WORD لا يزيد عدد الأخطاء فيها عن عدد معين في وقت معين.

د-معدل معياري:

هو المعدل الذي يشير إلى الأهداف (كمية ونوعية) المفروض أن يحققها العمل، ويقارن به الأداء الفعلي.

العوامل الواجب مراعاتها عند قياس الأداء

عند قياس الأداء لا بد من معرفة مقاييس الأداء ونسبة كفاءتها، كما لا بد من مراعاة الظروف السائدة في العمل. فعند مقارنة وحدات أداء وحدة بأخرى تزاوّل النشاط نفسه، ينبغي مراعاة حجم العمل، فهم ليسوا دائماً متماثلين، ودرجة التنظيم السائد أيضاً لها تأثير فمن الطبيعي أن تزيد وحدات الأداء المؤداة في عمل على مكّنة عن عمل يدوي، كما أنّ الموقع الجغرافي له أثره في إنتاجية العمال بسبب الظروف الجوية المحيطة بالعمل. ودرجة تدفق العمالة كذلك من العوامل التي ينبغي مراعاتها عند المقارنة بين معدلات الأداء المنفذة بين وحدة وأخرى.

3- متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي وإعادة الهيكلة الإدارية للوحدات الحكومية وتطوير التشريعات:

مما لا شك فيه بأن النظام المحاسبي الحكومي يعدّ الأداة الرئيسة لتنفيذ الموازنة العامة، والركيزة التي تستند عليها الموازنة العامة في مراحلها المختلفة / التحضير للإعداد والتنفيذ والمراقبة/. وعليه يصعب تصور وجود نظام محاسبي حكومي من دون أن يشمل على الموازنة العامة من الناحية العملية⁸⁵. وتتصف العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة بأنها علاقة متداخلة ومتزامنة، فالموازنة العامة بكونها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات للإيرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج في الفترة المالية القادمة، تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي، حيث إنّ البرامج والأنشطة المنفردة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية.

أ- خصائص النظام المحاسبي الحكومي

إن النظام المحاسبي الحكومي الجيد كنظام لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتحليل والتقويم، وكأداة لخدمة أغراض الإدارة الأخرى⁸⁶.

⁸⁵ - السلطان وأبو المكارم (1990)، ص: 98.

⁸⁶ - المبيضين (1999)، ص: 34.

ب- الأسس المحاسبية عند القياس في المحاسبة الحكومية

ترتكز الأنظمة المحاسبية على أسس وقواعد لتسجيل العمليات المالية وقياس النتائج الخاصة بالفترة المالية، وتتمثل أهم الأسس فيما يأتي:

- الأساس النقدي:

يعتمد مفهوم الأساس النقدي على أن النفقات يعترف بها في تاريخ صرفها أي عند دفع قيمة السلعة أو الخدمة وأن الإيرادات تسجل في تاريخ تحصيلها الفعلي، أي أن العبرة بالصرف أو الإيراد النقدي دون الاهتمام فيما إذا كانت تلك النفقات أو الإيرادات تخص فترة سابقة أو لاحقة.

حيث تعتمد معظم الدول العربية ومنها سورية على الأساس النقدي في إظهار النتائج المالية، وبذلك يكون قياس النتيجة والحساب الختامي للدولة في نهاية السنة المالية عبارة عن حركة الإيرادات والنفقات النقدية التي حصلت في صندوق الخزينة العامة في السنة المالية ولا يظهر ما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من التزامات⁸⁷.

- أساس الاستحقاق:

تعتمد المحاسبة المالية على أساس الاستحقاق والذي يتم بموجبه تسجيل الإيرادات بقيود في السجلات المحاسبية عند تحققها بصرف النظر عن واقعة التحصيل، ومن أهم مزايا هذا الأساس إظهار السنة المالية بصورتها الحقيقية.

ويُعمل بأساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في نيوزيلندا منذ عام 1992، وفي أستراليا عام 1997، وفي الولايات المتحدة الأمريكية وفنلندا عام 1998، وفي إنكلترا عام 2000، وفي كندا عام 2002⁸⁸.

ويعاب على هذا الأساس في التطبيق المحاسبي بما يأتي:

- صعوبة التطبيق في الوحدات الحكومية وتأخير في إصدار الحسابات الختامية لحين إجراء كافة التسويات اللازمة بالمستحقات مما يسبب تأخيراً في البيانات لإعداد تقديرات الموازنة.
- توسع في الإنفاق الحكومي لاستغلال المتبقي من الاعتمادات المخصصة وغير المصروفة في نهاية السنة وقد يتم ذلك بالدخول بالتزامات وإجراء تسويات شكلية.
- يعطي فرصة في التلاعب والتأثير في الناتج، وإن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكمية ولا يتفق مع النظم الضريبية في معظم دول العالم⁸⁹.

⁸⁷ - سلوم ودرويش (2008)، ص: 26.

105- Athukorala & Reid, (2005), pag1116.

⁸⁹ - سلوم (2001)، ص: 358.

أ - أساس الالتزام (المعدل)

يجمع هذا الأساس بين الأساسين السابقين ويهدف إلى تطبيق أساس الاستحقاق لبعض العناصر، وتطبيق الأساس النقدي فيما يتعلق بالعناصر الأخرى. ووفقاً لهذا الأساس يطبق الأساس النقدي على معظم عناصر الإيرادات والنفقات باستثناء بعض عناصر الإيرادات التي يمكن التنبؤ بمقدراتها والتأكد من إمكانية تحصيلها مثل الضرائب مثل الضرائب العقارية، كذلك بعض النفقات التي يترتب عنها التزام فعلي مثل الرواتب والأجور، وفي الحالتين يطبق عليهما أساس الاستحقاق⁹⁰.

مما سبق نجد أن السمة الأساسية لنظم المحاسبة الحكومية لمعظم دول العالم هو الأساس النقدي، وقد يكون هذا من مبدأ المحافظة على توازن الموازنة، ومع التطور الذي حصل على الموازنات العامة بمرور السنين وما تتطلبه من عناصر الرقابة على الموارد واستخداماتها لتنفيذ الخطط المقررة من قبل السلطة التشريعية المعبر عنها بتكاليفها المالية، تم التوسع باستخدام أساس الاستحقاق وأساس الالتزام في التنظيم المحاسبي الحكومي. ويتوقف اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق عدة معايير منها أنواع البيانات المطلوبة وطبيعتها ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية وإدارة الأموال العامة وكذلك تطور الموازنة العامة وأسلوب استخدام الحاسبات الالكترونية في إثبات حركة الأموال⁹¹.

كما أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب وفرة في البيانات التي تمكن من التحليل وتخصيص النفقات على وحدات الأداء، كما أن فهم موازنة البرامج والأداء يتطلب وجود نظام تكاليف حكومية بجانب الحسابات المالية. ويرى الباحث أنه في المراحل الأولى لتطبيق منهج البرامج والأداء يجب الإبقاء على النظام المحاسبي المطبق سواء أكان يقوم على الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، مع مسك دفاتر تحليلية بجانب دفاتر النظام المحاسبي المطبق، تُحلل فيه البيانات بحيث يمكن تخصيص الإنفاق على وحدات الأداء، ذلك أن تغيير النظام المحاسبي القائم دفعة واحدة إلى نظام جديد يؤدي إلى ارتباك في الأعمال المالية فضلاً عن ضرورة وجود موظفين ذوي خبرة مالية بنظم التكاليف والاستحقاق.

ج - متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي

حتى نستطيع تطبيق منهج موازنة البرامج والأداء يتعين الاهتمام بمجموعة من الأعمال نوجزها بما يأتي:

أ - إعداد البرامج وتحديد المسؤوليات التنظيمية على أن يكون تبويب الموازنة مرتبطاً بالمشروعات التي تتضمنها الخطة القومية، الأمر الذي تكون له فائدة كبيرة عند اتخاذ القرارات.

⁹⁰ - حسين (2011)، ص: 133.

⁹¹ - المهابني وميالة والخطيب (2006)، ص: 109.

- ربط نظام الحسابات بالموازنة قدر الإمكان، مع التركيز على التخطيط، وعلى إمكانية تقديم معلومات مالية فورية وكذلك المعلومات الأخرى ذات الصلة بالأداء على نحو يسمح بالمقارنة بين النتائج الفعلية وبين النتائج المستهدفة في الخطة وإذا تم ذلك فمن الممكن تطبيق أساس الاستحقاق والاعتماد على محاسبة التكاليف على جميع البرامج الحكومية أو على البرامج ذات الطابع التجاري.
- وضع نظام لقياس الأداء، وهذا يعتمد على مدى توافر المعلومات الإحصائية وإمكانات إيجادها وقد يكون لكل برنامج وضع خاص فيما يتعلق بتحديد وحدة القياس الأنسب والمؤشرات الملائمة للأداء.
- تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.
- وضع نظم متكاملة للمعلومات وذلك بما يكفل إعداد تقارير دورية تحدد حجم النفقات العامة المؤداة بالمقارنة بما كان مستهدفاً لها ببرامج النشاط، والتكاليف الفعلية للخدمات العامة المؤداة بالمقارنة بالتكلفة المتخذة أساساً لتقديرات برامج النشاط والموازنة.
- وضع تشريعات للمحاسبة والمساءلة.
- تطبيق الأنظمة الإلكترونية والأتمتة الشاملة لكافة مراحل العمل.
- إعادة تنظيم الهيكل الإداري والتنظيمي للحكومة (الوحدات الحكومية) بما يتماشى مع الوظائف العامة المطلوب إنجازها وبما يتماشى مع التبويب وفقاً للوظائف والبرامج⁹².

4- مقارنة بين بطاقة الأداء المتوازن وموازنة البرامج والأداء في عملية التخطيط الاستراتيجي وتقييم الأداء

إن القياس المتوازن للأداء يزود المديرين بالأدوات اللازمة لقيادة منظماتهم نحو المستقبل ويقدم لهم أداة دقيقة لفهم الأهداف وطريق تحقيقها، وهو ما يتم عن طريق ترجمة الاستراتيجية إلى مجموعة من مقاييس الأداء ويركز القياس المتوازن للأداء على تحقيق الأهداف المالية والأهداف غير المالية، كما يضمن العناصر التي تقوم بتحفيز هذا الأداء حتى تتحقق كل الأهداف، حيث تقوم فكرة القياس المتوازن للأداء عن طريق ربطه بطريقة تحويل أو ترجمة للاستراتيجية إلى عمل فعال.

أ- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

ترجع بداية الاهتمام باستخدام أسلوب التقييم المتوازن للأداء في قياس أداء الوحدة الإدارية إلى بداية عام 1992م، حيث وضع كل من روبرت كابلان من جامعة هارفرد ودفيد نورتون دراسة لتقييم طرق جديدة لقياس الأداء، وفهمها.

⁹² - عثمان (2008)، ص: 680.

تعرف بطاقة الأداء المتوازن "بأنها طريقة يمكن عن طريقها تحويل رسائل المنظمة واستراتيجيتها إلى مقاييس أداء، وإن أساس بطاقة الأداء المتوازن يقوم على وضع مقاييس لكل بُعد من أبعادها، وإجراء عملية القياسات لمقارنة الأداء المخطط"⁹³.

ويمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "نظام لتقييم أنشطة وأداء الشركة في ضوء رؤيتها واستراتيجيتها، يوازن ما بين المنظور المالي ومنظور العملاء، العمليات الداخلية، والنمو والتعلم"⁹⁴.
ف بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن⁹⁵:

- إطار عمل: يصف الاستراتيجية عن طريق أربعة أبعاد (مالية، عملاء، عمليات، تطوير)
- نظام اتصالات: يربط الفجوة ما بين الأهداف التي يضعها المديرون وما بين التنفيذ.
- نظام قياس: يعتمد على الأخذ بالتقارير الماضية للأداء وربطها بما سيكون عليه الأداء في المستقبل.
- عملية تغيير: تهدف إلى مساعدة المنظمة على التحول من الاقتصاد القديم إلى الاقتصاد الحديث.

ب- أبعاد (محاور) بطاقة الأداء المتوازن:

تستند بطاقة الأداء المتوازن على خمسة محاور أساسية:

- الجانب المالي: يصف النتائج المالية التي تقيس ربحية المنظمة.
- جانب العملاء: يتكون من عدة عناصر توازن بين القدرات التنظيمية المتاحة والحصة السوقية المستهدفة، ويعكس أجزاء الأسواق والزبائن الذين تعول عليهم وحدات الأعمال في المنافسة.
- جانب العمليات الداخلية: يحدد المديرون التنفيذيون العمليات الداخلية المطلوب تنفيذها والتي تمكن من الوصول للأهداف المطلوب تحقيقها، فالقياسات التقليدية تراقب وتساعد على تطوير العمليات الحالية ولكن القياس المتوازن للأداء يحدد عمليات جديدة تُبَنِّكُ لخدمة وإرضاء العملاء.
- النمو والتعلم: إن مقابلة الأهداف بعيدة المدى والمنافسة العالمية تقتضي تطوير الأداء والمهارات بشكل دائم ويأتي النمو والتطوير في الأفراد، النظم، الإجراءات.
- جانب المسؤولية الاجتماعية: الذي يصف التزام منشآت الأعمال بتطبيق المسؤولية الاجتماعية تجاه أصحاب المصلحة (المجتمع المحلي، الموظفين، الزبائن، الموردين، البيئة، المساهمين)، والبيئة التي تعمل فيها للحفاظ على بقائها وشرعيتها⁹⁶.

ج- خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

⁹³ - جودة (2014)، ص: 78.

⁹⁴ - المهاني (2008)، ص: 8.

⁹⁵ - المهاني (2008)، ص: 8.

⁹⁶ - توفيق، عمر (2014)، ص: 195.

- تستخدم بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب ينسجم مع النظم الرقابية وبذلك يمكن أن نعرض خصائص رئيسة⁹⁷
- تفسير رؤية المنظمة واستراتيجيتها وذلك عن طريق تقديم إظهار شامل لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء استراتيجي.
 - تتضمن بطاقة الأداء المتوازن الكثير من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية.
 - تقدم نظرة شاملة للوحدة الإدارية وذلك عن طريق الربط بين مقاييس الأداء المختلفة.
 - تعزيز التعلم والتغذية العكسية، حيث تمكن المديرين من فحص الأداء وإجراء التعديلات في أثناء التنفيذ
 - ربط الأهداف الاستراتيجية بالمقاييس وذلك عن طريق فهم العاملين لأهداف المستويات الإدارية العليا.
- هـ- المقاربة بين موازنة البرامج والأداء وبطاقة الأداء المتوازن:**

امتدت وظيفة بطاقة الأداء المتوازن التي لم تكن مجرد نظاماً شاملاً لتقييم الأداء بل إلى تحويل الأهداف الاستراتيجية إلى مقاييس مالية وغير مالية متماسكة، وحالياً أصبحت نظاماً إدارياً متكاملًا يسعى إلى بناء معارف تنظيمية تساعد العاملين في تحسين مهاراتهم في مختلف المجالات وتساعدهم في التركيز على ما يجب عمله لزيادة تقدم الأداء لبرامج المنظمة.

بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة تساعد في تطبيق منهج موازنة البرامج والأداء عن طريق:

- بطاقة الأداء المتوازن هي أداة لترجمة رؤية واستراتيجية تجريدية إلى مقاييس وأهداف محددة.
- بطاقة الأداء المتوازن تمكن من تتبع النتائج المالية وفي الوقت نفسه تراقب التطوير في بناء الأصول غير الملموسة المطلوبة لتحقيق النمو المستقبلي للوحدة الإدارية⁹⁸.
- تربط بطاقة الأداء المتوازن بين السبب والنتيجة المفترضة عن طريق أكثر الاستخدامات أهمية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وما الوقت المتضمن وما الشكل المحدد للمناقشة الخارجية والتغيير⁹⁹.
- تحفيز الإدارات في المستويات الدنيا بما فيها (المديرون والعاملون) للنظر في تحسين فاعلية المنظمة.
- تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى أهم أدوات تقييم الاستراتيجية، حيث تقود المؤسسة إلى تحليل أدائها على أساس أهدافها الاستراتيجية، وتتجح في توجيهها إلى اتجاه جديد يدعم الأداء العام للمؤسسة¹⁰⁰.
- تقدم بطاقة الأداء المتوازن حلاً كاملاً للضعف والنمو في التوجهات القديمة للنظم الإدارية.

114- Kaplan and Norton (2001), P-P. 87-104.

⁹⁸ - نبيل (2011)، ص: 12.

⁹⁹ - المهاني (2008)، ص: 23.

¹⁰⁰ - العاشق (2016)، ص: 27.

الفصل الثاني: الموازنة العامة للدولة في سورية وآفاق تطورها من موازنة بنود ورقابة

إلى موازنة برامج وأداء

تعد موازنة البنود والرقابة في هذا العصر الاقتصادي المتطور أقل كفاءة وأقل ملائمة لمقابلة احتياجات الاقتصاد القومي وتحقيق أهداف الدولة، ففي معظم دول العالم المتقدمة نتيجة هذا القصور في الموازنة التقليدية ظهرت موازنة البرامج والأداء للتوجه بالموازنة توجهاً إدارياً استكمالاً لدورها الرقابي، وهذا النوع من الموازنات يوجه الاهتمام لما تقوم به الإدارات الحكومية من أعمال وليس بما تشتريه من سلع وخدمات فقط، أي الاهتمام بمخرجات الأنشطة المخططة عن طريق الموازنة، حيث تُبَوَّب الموازنة طبقاً للمشروعات والبرامج المقرر تنفيذها من قبل الوحدات الإدارية المختلفة وليس فقط وفق طبيعة النفقة.

في هذا الفصل يحاول الباحث تحليل الموازنة العامة في سورية وتحليل دورها في الحياة الاقتصادية، وبخاصة في مجال فلسفة توجهات الحكومة، من خلال مقارنة هذا الواقع مع المحددات التي وضعتها الخطة الخمسية العاشرة (2006-2010).

ثم تقديم مقترح لتطوير الموازنة في سورية إلى موازنة البرامج والأداء، حيث يركز على مجموعة من المقومات يمكن العمل على تطويرها وجعلها الركائز الأساسية للانتقال لموازنة البرامج والأداء.

المبحث الأول: واقع الموازنة العامة للدولة في سورية

أولاً: التطور التاريخي للموازنة العامة في سورية

اقتصرت الموازنة العامة في سورية في سنوات ما قبل الاستقلال على الموازنات العادية لتغطية أعباء المهام التقليدية للدولة آنذاك.

حيث مرت الموازنة العامة في سورية بالمرحل التاريخية الآتية:

1- عهد الانتداب الفرنسي وحتى الاستقلال عام 1946م

كانت مبادئ السياسة المالية التقليدية هي السائدة، فالإنفاق العام محدود يقتصر على الحد الأدنى اللازم لسير الجهاز الإداري، والمبادئ التقليدية التي تقوم عليها الموازنة من حيث الشمول ووحدتها وسنويتها وتوازنها، والنظام الضريبي ضعيف الوطأة لا أثر مباشر له في الإنتاج. وتحقق لدى الخزينة العامة نتيجة ظروف الحرب وفر كبير حوله إلى احتياطي¹⁰¹.

2- فترة الاستقلال عام 1946م وحتى عام 1955م

مع جلاء الجيوش الأجنبية عن أرض الوطن ولدت حاجات متنوعة وكثيرة ألقت على عاتق الدولة أعباءً ومهامً متزايدة، كبناء الجيش الوطني والجهاز السياسي والإداري، والنهوض بالخدمات التعليمية والصحية. ولم يعد من الممكن الاحتفاظ بالمبادئ التقليدية للموازنة، ف لوحظ في هذه المرحلة تزايد الموازنات المستقلة والملحقة، وأحدثت موازنات استثنائية مدة تتجاوز السنة الواحدة، وقيام القطاع العام بتنفيذ بعض المشروعات العمرانية التي تحتاجها البلاد في بناء البنية التحتية كمرفأ اللاذقية ومشروع الغاب والهاتف الآلي كما لوحظ وقوع عجز متتالٍ في الموازنات يسد من احتياطي الخزينة العامة¹⁰².

3- الفترة من عام 1956م وحتى عام 1963م:

بدءاً من عام 1956م تسارع معدل نمو الإنفاق العام بنسبة تتجاوز بكثير معدل نمو الإيرادات العامة، وفي عام 1958م أقر برنامج الإنماء الاقتصادي لعشر سنوات، ويقوم على أساس تنفيذ المشروعات الاقتصادية

¹⁰¹ - الغالي (1964)، ص: 397.

¹⁰² - الغالي (1957)، ص: 5.

حسب أولوية المردود لتسهم إيرادات المشروع المنفذ في تنفيذ باقي المشروعات، وسد الفجوة التي لا بد أن تحدث عن طريق التمويل بالعجز.

وفي عام 1960م وضعت خطة مضاعفة الدخل القومي في عشر سنوات، وعُدَّت الموازنة العامة للمرة الأولى في تاريخ سورية أداة لتعجيل النمو الاقتصادي¹⁰³.

وتمتاز هذه الفترة إلى جانب الأهمية الممنوحة للتنمية الاقتصادية، بفرض الضريبة العامة على الإيراد وتهدف إلى التخفيف من حدة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية ومعالجة الآثار الرجعية للنظام الضريبي الذي تغلب عليه الضرائب غير المباشرة، ولكن وقوع الانفصال حال دون تنفيذها.

4- الفترة من عام 1963م وحتى عام 1995م:

في عام 1963م بدأت مرحلة التحول الاشتراكي، واستمرت عملية تطوير الموازنة العامة تدريجياً حتى مرحلة الإصلاح المالي بصدور القانون المالي الأساسي للدولة بموجب المرسوم التشريعي رقم 92/ لعام 1967م وتعديلاته، الذي وضع موضع التنفيذ بدءاً من بداية عام 1970م، حيث أعدت أول موازنة عامة موحدة للدولة للعمليات الجارية والاستثمارية إيراداً وإنفاقاً، وعكست هذه الموازنة برامج الحكومة في خدمات الشعب وأعباء الدفاع الوطني وطموحات التنمية عن طريق أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية الخمسية المتتابة ومؤشراتها، لبناء قاعدة اقتصادية متينة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بالاعتماد على الذات، وبتعددية اقتصادية يكون فيها القطاع العام الاقتصادي هو القطاع الرائد إلى جانب القطاعات الأخرى الخاص والمشارك والتعاوني¹⁰⁴.

وفي العام 1991م صدر القانون رقم 10/ الذي أعطى مزايا وإعفاءات عدّة للقطاع الخاص، واستخدمت أدوات السياسة المالية لخدمة هذا التوجيه، وازداد حجم الإنفاق العام الممول من الضرائب وإيرادات النفط وفوائض القطاع العام الاقتصادي ومن الإصدار النقدي، كما استمر دعم السلع الأساسية الضرورية لحياة المواطنين، وتقديم الخدمات المجانية وشبه المجانية في الصحة والتعليم والرعاية الاجتماعية.

¹⁰³ - الغالي (1964)، ص: 402.

¹⁰⁴ - المهاني وميالة والخطيب (2006)، ص: 404.

5- الفترة من عام 1996م وحتى عام 2005م:

في النصف الثاني من تسعينيات القرن الماضي ظهرت حالات الركود في الاقتصاد السوري وتراجعت نسبة الانفاق العام إلى الناتج المحلي الإجمالي، ومن ثمَّ كانت سياسة الانفاق العام من السنوات الخمس الأخيرة من عقد التسعينات غير إيجابية وأسهمت في تعميق حالة الركود الاقتصادي رغم زيادة الاحتياطات¹⁰⁵. في حزيران عام 2000م أقر المؤتمر القطري التاسع لحزب البعث العربي الاشتراكي التوجهات العامة لعملية الإصلاح الاقتصادي والتحديث الاقتصادي لزيادة الإنتاجية في القطاعين العام والخاص وإعطاء هذا الأخير مساحات أوسع في عملية التنمية المستدامة.

6- الفترة من عام 2006م وحتى عام 2010م:

في عام 2006م تحوّل إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، وصدر المرسوم التشريعي رقم 54/ لعام 2006م المتضمن القانون المالي الأساسي الجديد للدولة، وانعكس ذلك على أدوات السياسة المالية وعن طريقها على المتغيرات المالية باتجاه إيجاد مكونات ضريبية ذات بعد مالي واقتصادي تؤمن وفرة في الحصيلة المالية وعدالة في توزيع الدخل القومي، وشكلت حافزاً جذاباً للاستثمار إضافة إلى إيجاد مكونات سياسة إنفاق عام أسهمت في زيادة حجم الطلب الكلي وزيادة الإنتاجية.

7- الفترة من عام 2011م وحتى عام 2020م:

اتسمت المالية العامة في فترة الحرب الإرهابية على سورية بضآلة الإيرادات وتوجيه الإنفاق لحفظ الأمن والدفاع وإعادة بناء المرافق العامة الأساسية والبنية التحتية التي دمرها الإرهاب في فترة الحرب.

ثانياً: آلية تبويب الموازنة العامة (البنود والرقابة) في سورية وأوجه القصور فيها:

عرفت سورية منذ فجر الاستقلال وحتى عام 1970م عدة أنواع من الموازنات (المستقلة والملحقة والحسابات الخاصة وموازنة المشاريع....)، لكن صدور القانون المالي الأساسي للدولة رقم 92 لعام 1967م قد ألغى بعض الانحرافات المالية ووجد الموازنة العامة للدولة في وثيقة موحدة تتضمن جميع الإيرادات والنفقات دون استثناء¹⁰⁶.

¹⁰⁵ - السيوفي (2009)، ص: 143.

¹⁰⁶ - كنعان (2003)، ص: 98.

وعقب ذلك القانون تطويراً في تبويب الموازنة العامة وهو إضافة التبويب القطاعي الإداري والتبويب النوعي لنفقات الموازنة العامة للدولة وإيراداتها الصادرة بقرار وزير المالية رقم 1215/و لعام 1984 م المعدل بالقرار رقم 1170/و لعام 1986 م، ويقوم هذا التبويب بعرض الموازنة العامة للدولة بطريقة تحليلية على مستوى وزارات الدولة وإداراتها ومؤسساتها وهيئاتها العامة. والتبويب الحالي المعتمد في تبويب النفقات العامة والإيرادات العامة في الموازنة العامة، ويفيد هذا التبويب عند إقرار الموازنة العامة والتصويت عليها من قبل مجلس الشعب على مستوى كل وزارة وهيئة أو مؤسسة تابعة للوزارة، وكذلك على مستوى الأبواب لكل قسم أو فرع على حدة، وفقاً لأحكام الدستور ولا يقدم هذا التبويب أي خدمة لأغراض التحليل والتخطيط. ونظراً لأهمية تبويب الموازنة العامة للدولة بكونها من أهم أدوات التخطيط المالي، فقد تم أُدْخِلَ تطور جزئي في تبويبها باستخدام أسلوب التبويب الإداري/ القطاعي لاعتمادات الموازنة العامة للدولة وذلك منذ عام 1984م، وطُبِقَ هذا التبويب على الحاسب الإلكتروني في وزارة المالية بدءاً من موازنة عام 1985 م، ويقوم هذا التبويب على تقسيم اعتمادات الجهات العامة في الدولة وفقاً للقطاعات المكونة للاقتصاد الوطني. ويهدف هذا التبويب إلى ربط تدفقات بيانات الشركات والمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي ببيانات الموازنة العامة للدولة وقطع الحساب الختامي لها، وكذلك ربط هذه البيانات ببيانات الخطة الخمسية للدولة والمقارنات وتقييم الأداء من جهة أخرى. والتبويب الحالي المعتمد في تبويب النفقات والإيرادات العامة في الموازنة العامة للجمهورية العربية السورية وفق المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 م، وحدد في المادة رقم 8 تبويب النفقات العامة كالآتي:

1- التبويب الوظيفي

وهو يظهر نفقات الموازنة العامة على أساس وظائف الدولة حيث يرتبط تبويب النفقات العامة هذه بالوظائف العامة للدولة أكثر من ارتباطه بقطاعات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تبويب النفقات العامة حسب القطاعات الوظيفية الآتية:

- الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية.
- الزراعة والغابات والأسماك.

- الصناعة الاستخراجية.
- الصناعة التحويلية.
- الكهرباء والغاز والماء.
- البناء والتشييد.
- التجارة.
- النقل والمواصلات والتخزين.
- المال والتأمين والعقارات.
- اعتمادات غير موزعة.

2- التبويب الإداري:

وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على حده من وزارة أو إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها، تُصنّف الحسابات من جهات القطاع العام الإداري وفقاً لدليل الحسابات المحدد في النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري، ونلاحظ اعتماد النفقات الجارية لوحدات الإدارة المحلية ولمديريات الأوقاف ولجهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في موازنتها المستقلة عن الموازنة العامة، حيث تضمنت أحكام القانون المالي الأساسي أن ترتبط موازنتها مع الموازنة العامة للدولة على أساس مبدأ الصوفي. والملحق (1) يوضح آلية الربط بين التبويب الوظيفي والتبويب الإداري بما ينسجم مع القوانين النافذة.

3- التبويب النوعي:

يظهر هذا التبويب نفقات كل جهة عامة على أساس طبيعة النفقة بحيث يظهر هذا التبويب النفقات الاستثمارية وعناصر النفقات الجارية (الأجور والنفقات الإدارية والنفقات التحويلية) حيث يخصص باباً مستقلاً لكل نوع من أنواع هذه النفقات وتقسّم النفقات التفصيلية إلى بنود محددة وكل بند إلى فقرات:

- الرواتب والأجور والتعويضات (الباب الأول).
- النفقات الإدارية العامة (الباب الثاني).

- النفقات الاستثمارية (الباب الثالث).
- النفقات التحويلية (الباب الرابع).
- الديون والالتزامات واجبة الأداء (الباب الخامس).

4- التبويب الإقليمي:

وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية العربية السورية. فقد كان الهدف منه أن تُبَوَّب النفقات مباشرة في الموازنة العامة للدولة بين الإدارة المركزية والمحافظات، إلا أن هذا الإجراء لم يتم حتى الآن، وإنما يجري توزيع الاعتمادات لكل وزارة أو جهة عامة ذات طابع إداري بين الإدارة المركزية والمحافظات من قبل وزارة المالية بموجب جداول توزيع اعتمادات تعد بناء على اقتراح أمر التصفية والصرف المختص.

5- التبويب الاقتصادي:

وهو التبويب الذي يظهر الطبيعة الاقتصادية للنفقة ويحدد تطبيقه بقرار من وزير المالية. وحدد القانون بأنه يجوز بقرار من وزير المالية وضع النماذج اللازمة لوضع أنواع تبويب النفقات والإيرادات العامة الواردة في المادتين 8-9/ من القانون رقم 54 لعام 2006م موضع التطبيق وبيان تفصيلات كل تبويب وكذلك البنود التي يجب توزيعها إلى فقرات. والملحق (2) عبارة عن الموازنة العامة للجمهورية العربية السورية لعام 2021م، يوضح التبويب الوظيفي والإداري والنوعي لكل وزارة أو إدارة أو مؤسسة في كل قطاع مما يسمح بإجراء دراسات تحليلية للنفقات من النواحي الاقتصادية والاجتماعية.

أوجه القصور في تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية:

إن تبويب الموازنة العامة في الجمهورية العربية السورية لا يزال يمارس ضمن إطار من التقليدية، فما زالت الموازنة العامة بواقعها الحالي لا تلبي طموح التخطيط المالي في الجمهورية العربية السورية. ويمكن أن نجمل مجموعة السلبات الموجودة في الموازنة الحالية بما يأتي:

أ- التركيز على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة.

- ب- المعلومات التي تقدمها غير كافية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات.
- ج- تركيز على المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما وبذلك لا يمكن التعرف على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.
- د- عدم إمكانية متابعة أداء البرامج والأنشطة الحكومية وتقييمها نظراً لتوزيع الاستخدام والموارد على الإدارات الحكومية أو على أنواع الحسابات وليس على البرامج والأنشطة.
- هـ- غياب التخطيط المالي المستقبلي.
- و- قلة المرونة عند التنفيذ، لأن الاعتمادات مرصودة لبنود محددة فقط.
- ز- قصور التبويب النوعي للموازنة العامة، فهو يقسم نفقات الموازنة العامة للدولة إلى خمسة أبواب، نظراً لعدم قدرته على إعطاء صورة واضحة عن الحسابات المكونة لها. فمثلاً النفقات الإدارية (الباب الثاني) تتضمن حسابات هذا الباب خليطاً غير متجانس، حيث نجد فيه:
- النفقات السلعية موزعة على بنود مختلفة: محروقات، أدوية، قرطاسية،...الخ.
 - النفقات الخدمية موزعة على بنود مختلفة: نفقات النقل والانتقال، نفقات البريد والهاتف، نفقات الكهرباء والماء، نفقات الصيانة، نفقات الدعاية، ... الخ.
 - النفقات الاستثمارية موزعة على بنود مختلفة: تشكل مكونات البند 244 لوازم الإدارة الثابتة (أثاث، آلات حاسبة، مقاسم هاتف، دراجات، أجهزة لاسلكية)، وهي نفقات استثمارية صغيرة لا تدرج ضمن الباب الثالث (المشاريع الاستثمارية في الموازنة العامة للدولة).
- كما تشكل مكونات البند 222 نفقات إدارية متنوعة (نفقات سلعية، نفقات خدمية، مصروفات تحويلية جارية، نفقات بحوث للبذار والخضار) وهي عبارة عن خليط غير متجانس من الحسابات.
- فيما يخص النفقات التحويلية (الباب الرابع): يتضمن هذا الباب إسهامات الدولة في النشاط الاقتصادي والثقافي والاجتماعي، والإسهامات لصالح وحدات الإدارة المحلية، وتعد هذه النفقات بمنزلة تحويلات

جارية تخصصية، كما يتضمن هذا الباب بدل الاشتراكات في المؤسسات العربية والدولية، وهي تعد بمنزلة مستلزمات خدمية من الأنسب تصنيفها ضمن مجموعة المستلزمات الخدمية.

- فيما يخص الديون والالتزامات (الباب الخامس): يتضمن هذا الباب بنوداً تحتوي على حسابات غير متجانسة، حيث يشمل البند 51 مثلاً على التزامات الخزينة العامة تجاه مؤسستي التأمينات الاجتماعية والتأمين والمعاشات (حصة رب العمل على العاملين في الوزارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري)، وتعد هذه النفقات من متممات الأجر، ومن الأنسب تبويبها ضمن حسابات الباب الأول (الرواتب والأجور والتعويضات).

- عدم إظهار البيانات المتعلقة بالاستخدامات والإيرادات لكل من جهات القطاع العام الاقتصادي ووحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف وصندوق الدين العام والصندوق المعدل للأسعار.

ثالثاً: ضرورة إعادة النظر بالموازنة الحالية (منهج: التخطيط، الإعداد، الأداء، الرقابة)

إن فكرة الموازنة الحكومية لم تعد تقتصر على عملية التوازن بين موارد الدولة وطرق إنفاقها في فترة زمنية محددة، إنما تعدت ذلك فأصبحت أداة من أهم الأدوات التي تعكس السياسات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، إذ تعدّ الموازنة الحكومية جزء من خطة قومية تكون في العادة، متوسطة الأمد لأكثر من سنة أو طويلة من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات.

وفي هذه الفقرة سندرس ما إذا كان أسلوب الموازنة المعتمد في الجمهورية العربية السورية يساعد على ربط الموازنة العامة بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة ودراسة مدى نجاح أسلوب الرقابة الحالي المعتمد، وفي نهاية الفقرة نقدم مقترحات لبدائل جديدة للموازنة الحالية لتحسين الدور التوزيعي للموازنة.

1- تطور هيكلية الموازنة العامة للدولة في ضوء الأهداف والاستراتيجيات الجديدة:

تعدّ الموازنة العامة إحدى الوسائل الرئيسية التي تستخدمها الحكومة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، بكونها أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء، فالموازنة العامة هي ترجمة عملية لأهداف الحكومة الاقتصادية وسياساتها وخططها في شكل أرقام، لذلك فإن الموازنة تعتبر أداة مهمة من أدوات التنسيق، وقد تطور

هيكل الموازنة في الدولة حسب الفكر الاقتصادي والعلاقات الاقتصادية السائدة، وسندرس عن طريق هذه الفقرة مدى توافق التشريعات الضريبية مع الأهداف الاقتصادية التي تترجمها الموازنة وكذلك مدى توافق الأهداف المالية مع الاستراتيجية الاقتصادية الموضوعة في الجمهورية العربية السورية.

1-1- مدى توافق التشريعات والإجراءات الضريبية للموازنة مع الأهداف الاقتصادية:

إن أهمية السياسة المالية العامة لا تتوقف على توليد الموارد للدولة، بل إنها تشكل أدوات مهمة للتأثير في المتغيرات الكلية كمعدلات الادخار والاستثمار ومستوى الأسعار والتكاليف وكذلك توظيف الموارد، وتعد الموازنة العامة للدولة الأداة الرئيسة لسياسة المالية العامة التي تعد أحد أهم السياسات الاقتصادية الكلية في التأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وهي تمثل حجم تدخل الدولة الاقتصادي ونوعه، كما أن السياسات التي تتحكم بالإيرادات والإنفاق تعتبر أداة مهمة جداً في التأثير على النمو الاقتصادي الطويل الأجل عن طريق تحقيق الكفاءة في توزيع الموارد والحفاظ على الاستقرار الاقتصادي الإجمالي والعدالة في توزيع الدخل القومي. حيث اتسمت سياسة المالية العامة في سورياً باعتمادها الكبير والمستمر على مصدر أحادي محدود للحصول على الجزء الأكبر من الإيرادات وهو قطاع النفط، الأمر الذي كان يعرض الاقتصاد للصدمات المتأتية من تذبذب الأسعار، ومن المؤكد أنه على الدولة أن تنهض أكثر مما مضى بالكثير من القطاعات التنموية من أجل النهوض بعملية التنمية وبالتنمية البشرية وتقديم الخدمات الاجتماعية وتوفير البنية التحتية الأساسية ورفع مستوى الرفاه الاجتماعي والحد من الفقر وتحقيق التنمية الإقليمية المتوازنة والاستعداد للتحولات المستقبلية عن طريق الإصلاح المؤسساتي.

إن جدوى السياسات الإصلاحية تقاس بقدر نجاح الإدارة في تسيير السياسات والبرامج وتنفيذها وتجاوز العقبات التي قد تبرز أمامها، ومن هنا نجد أن المهم هو أن تكون السياسات مبادرة وليست رد فعل على المشكلات أو الأزمات التي تطرأ، ونظراً لاحتمية تصحيح الاختلال بين الموارد والاحتياجات من أجل تحقيق التوازن المالي المستدام ضمن توازن اقتصادي كلي سليم يتسم بالنمو والعدالة الاجتماعية، فلا بد من مراجعة الموازنة العامة وتعديلها، بشقيها: شق الإيرادات وشق الإنفاق، ومن ثمّ مراجعة التشريعات والإدارة الضريبية، ودون هذه المراجعة

وحدوث تحول في السياسات الاقتصادية فإننا لا نستطيع حل مشكلة البطالة والفقر والتوازن الاقتصادي الكلي، فذلك هو السبيل نحو تحقيق نمو الدخل الفردي والحد من الفقر والبطالة وإرساء مناخ اقتصادي كلي. سنقوم بتقسيم مرحلة الدراسة لمعرفة مدى توافق التشريعات والإجراءات الضريبية للموازنة مع الأهداف الاقتصادية إلى مرحلتين، المرحلة الأولى هي مرحلة الخطة الخمسية التاسعة، والمرحلة الثانية هي مرحلة الخطة الخمسية العاشرة.

1-1-1- تقييم أداء المالية العامة في الخطة الخمسية التاسعة (2001-2005):

يمكن تقييم أداء الخطة الخمسية التاسعة في تعديل البنى الهيكلية وأهم المزايا والعوائق التي تتصف بها المالية العامة /أي الإيرادات العامة والإنفاق العام/ والتي تتيح تحديد الاستراتيجيات والسياسات المستقبلية وتوضيح الأهداف.

1-1-1-1 مزايا السياسة المالية في فترة الخطة الخمسية التاسعة:

حققت السياسة المالية نجاحاً على صعيد الاستقرار الكلي تجلى في تخفيض التضخم والحفاظ على مستويات مقبولة من الدين العام (الداخلي والخارجي)، وعجز الموازنة العامة - على مستويات مرتفعة - من احتياطي العملات الأجنبية.

أ- أرجحية الفكر الاقتصادي المنفتح على الفكر المالي الجبائي المجرد في ثقافة وزارة المالية.

ب- انفتاح وزارة المالية على الفكر الدولي المالي المعاصر، عن طريق توقيعه على عدة مشاريع للتطوير في القطاع المالي.

ج- حوار فعال لوزارة المالية مع القطاع الخاص بدأ، وفيه مصلحة الطرفين.

د- قطاع ضريبي أكثر حداثة وتطوراً مما كان سابقاً، قاعدته الأساسية تشريعات ضريبية معاصرة وأساليب تحقق وتحصيل وجباية أفضل وأكثر شفافية.

هـ- اختصار الكثير من الضرائب والرسوم التي كانت سائدة بعد أن نفذت المرحلة الأولى من إعادة هيكلة الضرائب والرسوم.

و- صدور تشريعات خاصة بمكافحة التهرب الضريبي، تتضمن عقوبات رادعة على المتهربين قصداً من دفع الضرائب والرسوم.

ز- قطاع جمركي أفضل مما كان سابقاً، سواء من حيث تشريعاته الجديدة التي أسهمت بدرجة كبيرة في خفض الرسوم الجمركية بما يتناسب مع رسوم الدول المجاورة، أو من حيث آليات عمله وتحسين كفاءة مؤسساته وكوادره.

ح- زيادة موارد الخزينة في السنتين الأخيرتين على الرغم من تخفيض معدلات الضرائب والرسوم وتكريس ثقافة أن الموارد المحلية الجارية تزداد مع تخفيض معدلات الضرائب والرسوم وليس العكس... فالضرائب والرسوم المرتفعة تؤدي حتماً إلى التهرب الضريبي.

ط- انتشار مالي أفقي، بعد قرار الوزارة إحداث دوائر مالية وضريبية في التجمعات السكنية الكبيرة والتي لم يكن يتواجد فيها مثل هذه الدوائر.

ي- حل مسألة الديون الخارجية على الدولة، بشروط ميسرة، وبذلك أصبحت سورية من أقل دول المنطقة مديونية تجاه الخارج.

1-1-2- عوائق السياسة المالية خلال فترة الخطة الخمسية التاسعة:

أ- ضعف التنسيق بين السياسات الاقتصادية والسياسة النقدية.

ب- غموض في الدور الاقتصادي للسياسة المالية والتي تعدها وتنفذها وزارة المالية،

وتداخل عمل وزارة المالية مع الوزارات الأخرى.

ج- تشابك مسألة الدين العام، سواء بين وزارة المالية وبين المصرف المركزي والمصرف التجاري

السوري والمؤسسات الاقتصادية والجهات العامة الأخرى.

د- توزيع الدعم لغير مستحقه واستنزاف الموارد دون الوصول للهدف المنشود.

هـ- تمويل خسائر المؤسسات والشركات الاقتصادية العامة.

و- ضعف مهارات القوى العاملة في القطاع المالي.

ز - هيكلية تقليدية للموازنة العامة للدولة.

1-1-3- تحديات السياسة المالية في فترة الخطة الخمسية التاسعة:

أ- هناك ضرورة لتأمين إيرادات جديدة تعوض عن تراجع الإيرادات النفطية، وبدون ذلك سيتفاقم العجز ويفقد الاقتصاد السوري توازنه واستقراره الكلي وتدهور قدرته الإنتاجية.

ب- تمتلك سورية طاقات بديلة حقيقية ومهمة تعتمد على زيادة الإيرادات الضريبية غير النفطية بكامل فروعها، مباشرة وغير مباشرة، حيث يمكن أن يحصل من هذه الموارد البديلة في الأجل الطويل ثلاثة أضعاف ما يُحصل حالياً، أي ما يقارب 25% من الناتج المحلي الإجمالي بعد أن كانت هذه النسبة تتأهز / 8%، ولا يمكن طبعاً الوصول إلى هذا المستوى إلا عبر الإصلاح المؤسساتي وإصلاح حزمة السياسات المتبعة.

ج- هذا التطور لا يتحقق دون تحول عميق في النظام الضريبي في الاتجاهات الآتية:

* يجب استبدال النظام الحالي المعقد والمكبّل، بنظام يستجيب للمقاييس الحديثة من حيث أثره في التنمية وعلى العدالة الاجتماعية والتكلفة الإدارية، فمن المتفق عليه في هذا الميدان أنه من الأجدر التركيز على عدد قليل من الضرائب ذات المردود المرتفع مثل الضريبة على مجمل الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

* يجب إصلاح الإدارة الضريبية وتحديثها لزيادة كفاءة الإدارة الضريبية ولا بد من الإسراع في ذلك، فالإدارة الضريبية تقتصر حالياً إلى المهارات والكفاءات البشرية كمّاً ونوعاً وإلى وسائل وتقنيات الإدارة الحديثة.

د- إن إصلاح الإدارة الضريبية وتطوير مناهج وآليات الإنفاق العام جزء من إصلاح القطاع العام بصفة أشمل، وأن ترشيد وتحسين أداء القطاع العام مشروع كبير وطموح وطويل المدى وهو ينطوي على فوائد وطاقات شاسعة ولكنه يتطلب عملاً تخطيطياً معمقاً ومشاركة واسعة في كل مراحله وكذلك الاستعداد لمجابهة ردود الفعل السلبية المرتبطة بالمصالح المكتسبة.

هـ- ستزداد في المرحلة القادمة أهمية توزيع الأدوار والتشارك بين القوى الفاعلة في الاقتصاد الوطني لأن تنمية القطاع الخاص وتدعيم آليات السوق والتحفيز على إقامة المشروعات المنتجة وعلى المبادرة الإيجابية يتطلب ترسيخ دور الدولة بوظائفها الإشرافية على إدارة وتسيير الاقتصاد الوطني وتطوير البنية والخدمات الأساسية.

1-1-2- تقييم أداء المالية العامة في الخطة الخمسية العاشرة (2006-2010):

يمكن تقييم أداء المالية العامة في سنوات الخطة الخمسية العاشرة من خلال مقارنة الأهداف المخططة بالسياسات المنفذة في هذه الفترة.

1-1-2-1- أهداف الخطة الخمسية العاشرة:

أ- العمل على زيادة مرونة الإيرادات عن طريق توسيع القاعدة الضريبية والتعبئة المثلى للموارد.

ب- تحسين المستوى المعيشي وإعادة توزيع الدعم لمستحقيه.

ج- العمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

د- العمل على إعادة توزيع الدخل القومي بشكل أكثر عدالة وفاعلية.

هـ- إعطاء الأولوية للمشاريع والقطاعات التي تحقق نمواً أفضل وتواكب توجهات التنمية.

و- دراسة جدوى الإنفاق الاستثماري دراسة علمية ومتكاملة.

ز- إرساء رقابة أكثر فاعلية وأكثر استقلالية.

ح- إعادة هيكلة مؤسسات القطاع العام الإنتاجي وإصلاحها.

1-2-2-1-1 السياسات وخطة العمل لتنفيذ الأهداف المالية للخطة الخمسية العاشرة¹⁰⁷

أ- تعديل القانون المالي الأساسي للدولة والأنظمة المحاسبية المنبثقة عنه لكل من القطاع الاقتصادي والإداري

والمصرفي، وجواز اعتماد مبدأ إعداد الموازنة على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي.

ب- إمكانية وضع موازنة عامة للدولة تغطي أكثر من سنة واحدة.

ج- الاستمرار في ضبط الإنفاق العام بشقيه بخاصة الجاري منه والتشدد في مكافحة الهدر.

د- إعداد هيكل جديد للموازنة العامة للدولة وإدخال القيد المزدوج لحسابات الموازنة.

هـ- ضم الحقول المولدة للدخل والتي لم تُضمّن في القاعدة الضريبية سابقاً، إلى الوعاء الضريبي مما يؤدي

تدريجياً إلى تخفيف عبء ضريبة الدخل.

و- إصلاح النظام الضريبي وبحيث يصبح أكثر شفافية وعملية عن طريق إزالة العوائق في التعرف الجمركية

وضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة.

ز- تعميم وتطبيق مؤشرات للأداء تُطبّق على وحدات معينة وعلى الموظفين صعوداً إلى مستوى المديرين.

ح- إيجاد نظام يربط الإنتاجية بالحوافز يحدد على أساسه زيادات الرواتب والأجور.

ط- إعادة تقييم للإنفاق العام لجعله أكثر كفاءة.

ي- إعادة النظر بأوجه الدعم والتخطيط لوضع آليات لتقديمه للفئات الاجتماعية الأكثر ضعفاً، وتوجيه الدعم

للقطاعات عالية التقنية، وذات الكفاءة وإلى حاضنات الأعمال والبحث والتطوير.

1-2-3-1 السياسات المالية المنفذة في سنوات الخطة الخمسية العاشرة:

أصدرت الدولة في سنوات الخطة حزمة من القوانين والتشريعات لتحديث آليات السياسة المالية التي تخص جمع

الضرائب والإنفاق الحكومي وتطويرها.

¹⁰⁷ - هيئة تخطيط الدولة (2005)، ص: 25-30.

ففيما يتعلق بالتحصيل الضريبي توخت القوانين والتشريعات الجديدة تحقيق هدفين، هما زيادة الحصيلة الضريبية وتفعيل وظيفة الضرائب كوسيلة من وسائل إعادة توزيع الدخل تحقيقاً لمعايير العدالة الاجتماعية، ومن أجل تحقيق هذين الهدفين ارتأت الحكومة أن يتركز النظام الضريبي في ضريبتين فقط وهما ضريبة الدخل الموحدة وضريبة القيمة المضافة. كما أُحدثت الهيئة العامة للضرائب والرسوم كي تشرف على رسم الاستراتيجيات والسياسات والإجراءات الضريبية ومتابعتها، ومن ناحية ثانية عدّل قانون ضريبة الدخل حيث خُفّضت ضريبة الأرباح إلى 28% والضريبة على الشركات المساهمة إلى 14%، وتم مؤخراً اعتماد حوافز ضريبية للمشاريع التي تتصف باستخدام كثيف للعمالة أو تقام في المناطق التنموية البعيدة عن المركز.

يمكن القول إن ما تحقق في فترة السنوات الثلاث الأولى من الخطة على طريق الإصلاح الضريبي حقق هدف زيادة الحصيلة الضريبية نسبياً، بينما لم يتحقق هدف العدالة الاجتماعية بعد، ويتضح ذلك من ملاحظة النقاط الثلاث الآتية:

أ- ازدادت الإيرادات الضريبية غير النفطية بشكل مطرد، فبينما كانت تشكل 36,2% من إجمالي الإيرادات عام 2000م، أصبحت تشكل 48,3% عام 2007م و52,6% عام 2008م وفي عام 2009م استقرت عند 48,3%، وبذلك بلغت نسبة الإيرادات الضريبية (14,2% و15,2% و14,4%) من الناتج المحلي الإجمالي للأعوام 2007م و2008م و2009م على التوالي، وهذه الزيادة مازالت أقل بكثير من طموح الخطة الخمسية العاشرة، حيث كان من المتوقع أن تشكل الحصيلة الضريبية 18% من الناتج المحلي الإجمالي.

ب- تحققت الزيادة في الحصيلة الضريبية بسبب تزايد الضرائب غير المباشرة، أما الضرائب المباشرة فقد تراجعَت من نسبة 53,1% من إجمالي الضرائب عام 2005م إلى 48,2% عام 2007م ثم إلى 42,5% عام 2008م وبلغت 51,5% في عام 2009م.

ج- تراجعَت نسبة ضريبة الدخل من 30,8% من إجمالي الضرائب عام 2000م إلى 25,4% عام 2008م، لترتفع إلى 34,8% عام 2009م، بسبب التحسن النسبي في معدل نمو الضرائب على

أرباح الشركات، كما أن نسبة مساهمة القطاع العام في ضريبة الدخل تزيد كثيراً على إسهام القطاع الخاص، مما يشير إلى كثرة الإعفاءات وتقشي التهرب والتجنب الضريبي.

أما بالنسبة للإنفاق الحكومي، فقد صدرت حزمة من القوانين التي تهدف إلى تطوير أداء المالية العامة وتحسينها وتوحيد الإشراف على الموازنتين الجارية والاستثمارية وإدارة الدين العام والسماح لمؤسسات القطاع العام بالاحتفاظ بجزء من أرباحها بعد دفع الضرائب المتوجبة عليها، وفي هذا المجال نلاحظ التطورات الآتية:

1- وصل متوسط حجم الإنفاق الحكومي (الجاري والاستثماري) في السنوات 2006م-2009م إلى 26,2% من الناتج المحلي الإجمالي وكان من المفروض أن يصل إلى 34% وفق الخطة الخمسية العاشرة، ويعود هذا القصور إلى عدم توفر الإيرادات، فبينما كان متوسط الإيرادات وفق توقعات الخطة يساوي 27,2% من الناتج المحلي الإجمالي فإن ما تحقق في الواقع كان 23,4% فقط خلال الفترة 2006م-2009م، ذلك أن حجم زيادة الحصيللة الضريبية كانت أقل من حجم التراجع في الإيرادات النفطية.

2- بلغ متوسط نسبة الإنفاق الاستثماري إلى الناتج المحلي 9% في الفترة 2006م-2009م، وحصل ازدياد في الإنفاق الجاري في جانب الرواتب والأجور على حساب النفقات الإدارية ويعد ذلك تطوراً إيجابياً في سياق تطوير نظام الحوافز في المؤسسات الحكومية.

3- تركزت أولويات الإنفاق الاستثماري على الخدمات الاجتماعية بالدرجة الأولى ثم قطاع النفط والكهرباء والغاز أما القطاعات الإنتاجية (الزراعة والصناعة التحويلية) فكان نصيبها ضئيلاً.

مما سبق نجد أن ما شُرّع من قوانين وقرارات لم تحقق إلا نسبة ضئيلة من الأهداف المالية والاقتصادية المزمع تحقيقها، فلم تخدم هذه القوانين الخطط الموضوعية وكانت تتصف بالمعالجة الجزئية لبعض المشكلات ولم تجد حلاً جذرياً للتشابكات المالية الموجودة، حيث أسهمت التشريعات بزيادات بسيطة في الضرائب لكن لم تسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وإيصال الدعم لمستحقيه، ولم تحل مشكلات الفساد المالي، ومن ثم لا بد من إعادة النظر في التشريعات الجديدة لتحقيق الأهداف المتوخاة.

1-2- مدى توافق الأهداف الاقتصادية مع الاستراتيجيات

تتطلب الحكومة من المجتمع براءة سياسية وفكرية وثقافية وأخلاقية عميقة يؤمن الفهم الصحيح لها المدخل الأساس لأي تغيير في الأداء الاقتصادي والمالي دون أن يمس بالأمن الاجتماعي، وإن مجرد عدم تكريسه وتقويته سيتطلب إعادة النظر بذلك الأداء. يمكننا تعريف السياسات بشكل عام بأنها خطط تنفيذية أو إجراءات محددة قائمة على ركيزة استراتيجية أو مرتكزات استراتيجية معينة بحيث يُحلل الواقع ومعطياته والتعامل معه في ضوء هذه الاستراتيجية. إذاً لكي نقول إن هناك سياسات اقتصادية لابد أن يكون هناك وبشكل مسبق استراتيجية واضحة بعيدة الأمد وتكون بمنزلة الهادي في وضع وتنفيذ الخطة الخمسية والسياسات الاقتصادية. ونعتقد أن استراتيجية سورية الاقتصادية الموضوعة في فترة الدراسة هي نقل الاقتصاد الوطني إلى اقتصاد السوق الاجتماعي بحسب ما أقرته القيادة السياسية، وهذا التوجه عليه إجماع سياسي واقتصادي واجتماعي، لذلك فهذه الاستراتيجية الاقتصادية تتفرع عنها الاستراتيجية المالية. لقد تناولت الخطة الخمسية العاشرة المالية العامة أولاً من زاوية السياسات الاقتصادية الكلية واعتبرت أن وجود مالية قوية سيسهم في زيادة معدلات النمو والتنمية والرفاه الاجتماعي، وهذا يتطلب إصلاحاً على مستوى الموازنة العامة للدولة، وبشقيها الإيرادات والنفقات، ولكن ما الاستراتيجية التي تبنى عليها فلسفة إصلاح المالية العامة؟ إدراكاً لخطورة التحديات التي تواجه الاقتصاد السوري، فإن الخطة الخمسية العاشرة التي اعتمدتها السلطات في بداية عام 2006م تسعى إلى معالجة الضغوطات المستقبلية على المالية العامة وميزان المدفوعات، إذ تبنت استراتيجية شاملة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والإصلاح الهيكلي تتفق بوجه عام مع توصيات صندوق النقد الدولي في مشاورات المادة الرابعة لعام 2005م¹⁰⁸. وعن طريق الجدول رقم (1) الذي يحدد الاستراتيجيات والأهداف المنبثقة عنها ندرس مدى توافق هذه الأهداف مع الاستراتيجيات.

¹⁰⁸ - صندوق النقد الدولي (2006)، ص 128.

الجدول 1: المصفوفة التنفيذية لإصلاح المالية العامة

الأهداف الاستراتيجية	أهداف الخطة العاشرة
1- استكمال إصلاح قطاع المالية العامة لضبط الإنفاق وإزالة التشوهات	- تحسين رواتب العاملين في الدولة والمتقاعدين.
	- تنظيم الدين العام.
	- التحول إلى أسلوب جديد في الدعم وتوجيهه للفئات والقطاعات التي تستحقه.
	- تعديل القانون المالي الأساسي للدولة والأنظمة المحاسبية المنبثقة عنه لكل من القطاع الاقتصادي والإداري والمصرفي.
	- حل مسألة الخسائر المتراكمة للمؤسسات الاقتصادية العامة
	- توحيد جهة الإشراف على الإنفاق العام بوزارة المالية.
	- تعزيز أساليب مكافحة التهرب الضريبي.
2- استكمال قطاع الضرائب والرسوم بهدف زيادة الموارد الضريبية للتعويض عن الموارد النفطية المتراجعة	- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة VAT.
	- تعزيز العلاقة المباشرة والشفافة بين الدوائر المالية والمكلفين وإلغاء التقدير الشخصي تدريجياً.
	- استكمال أتمتة قطاع الضرائب والرسوم.
	- إعادة تأهيل وتدريب الكوادر في قطاع الضرائب والرسوم لرفع الإنتاجية وتحسين الكفاءة
	- توسيع أسلوب النافذة الواحدة لقطاع الضرائب والرسوم وتعميمه على المحافظات وتفعيله.
3- استكمال إصلاح قطاع الجمارك العامة لزيادة كفاءته وموارده.	- إصلاح وترشيد التعرفة الجمركية.
	- الإصلاح الإداري في الجمارك العامة.
4- تعميق وتوسيع الثقافة والتوعية الضريبية وتحقيق الشفافية في العمل الضريبي.	- التوسع في التوعية الضريبية.
	- إضفاء الشفافية على عمل القطاع المالي وبخاصة الضرائب والرسوم خدمة للمواطنين والمكلفين.

المصدر: هيئة تخطيط الدولة، الخطة الخمسية العاشرة، ص 87-88.

- الهدف الاستراتيجي الأول:

نلاحظ أن الأهداف المنبثقة عن الاستراتيجية الأولى تتوافق عموماً مع هذا الهدف الاستراتيجي، لكن هذه الأهداف عامة وغير دقيقة وغير شاملة لأن إصلاح قطاع المالية العامة وضبط النفقات وإزالة التشوهات تحدث عن زيادة رواتب القطاع العام وماذا عن رواتب القطاع الخاص، وحدد آلية للإلغاء التدريجي للمشتقات

النفطية بدلاً من ايجاد آلية لترشيد الدعم، وكذلك لم تحدد آلية لترشيد الإنفاق الإداري الذي يثقل كاهل الموازنة، أما بالنسبة لإصلاح التشابكات المالية للقطاع العام، فإن الإصلاح يحتاج لإصلاح شامل يتجاوز وزارة المالية لنقله من قطاع ضعيف إلى قطاع قوي، والمشكلة الرئيسية ليست بالتشابكات المالية وإنما بالجهات الإشرافية المتعددة ونمط الإدارة المتبع في إدارة هذا القطاع.

- الهدف الاستراتيجي الثاني:

نجد أن الأهداف المنبثقة عن الهدف الاستراتيجي الثاني تتوافق معه لكن يوجد قصور ببعض الأهداف، فهل مشكلة التهرب الضريبي تحل بتشكيل جهاز الشرطة الضريبية أم تحتاج إلى إعادة النظر بالقوانين المالية للتوصل إلى قوانين أكثر ملاءمة وأكثر صرامة؟ وهذا الهدف الاستراتيجي لم ينبثق عنه هدف يخص إدخال المنظمات والشركات التي تعمل في اقتصاد الظل إلى الاقتصاد الحقيقي لكسب مزيد من الموارد الضريبية، أما عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة (VAT) فلها الأولوية الأولى لأنها أكثر عدالة من جميع الضرائب المطبقة، لكن على الرغم من ذلك لم نلاحظ وجود هدف يسعى لإصلاح العلاقة النسبية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة لتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق تخفيض نسبة الضرائب غير المباشرة.

- الهدف الاستراتيجي الثالث:

هذا الهدف الاستراتيجي يخص قطاع الجمارك فقد كانت الأهداف المنبثقة عن هذا الهدف الاستراتيجي عامة وغير واضحة بدقة وبشكل كمي.

- الهدف الاستراتيجي الرابع:

هذا الهدف الاستراتيجي يهتم بنشر التوعية الضريبية والشفافية في العمل، حيث كانت الأهداف المنبثقة عنه غير دقيقة لتحقيق الاستراتيجية المناط تحقيقها عبر الأهداف المنبثقة عنها.

1-3- مدى توافق الواقع الاقتصادي الراهن مع الأهداف والاستراتيجيات:

لقد اتسمت سياسة المالية العامة في سورية باعتمادها الكبير على مصدر أحادي محدد للحصول على الجزء الأكبر من الإيرادات وهو قطاع النفط، الأمر الذي كان يعرض الاقتصاد للصدمات المتتالية من تذبذب الأسعار

العالمية، ومن المحتمل في المرحلة القادمة أن تتقلص عائدات النفط نتيجة لتراجع المخزون والإنتاج وهذا سيدخل الاقتصاد السوري بمرحلة حاسمة، لذلك سوف تحتاج الدولة لتحقيق معدلات نمو عالية الأمر الذي يدعوها لتعبئة المزيد من الموارد كون الموارد الحالية لا تفي بكل هذه الاحتياجات.

لذلك انطلق منطق الإصلاح في الخطة الخمسية العاشرة من مبدأ تراجع عائدات النفط وزيادة الإيرادات غير النفطية، ولزيادة حجم دور الدولة والموازنة العامة في تحقيق معدلات نمو مرتفعة من أجل المزيد من الموارد لتصحيح الاختلال بين الموارد والاحتياجات من أجل تحقيق التوازن المالي السليم ضمن توازن اقتصادي سليم يتسم بالنمو والعدالة الاجتماعية، لذلك لابد من مراجعة وتعديل الموازنة العامة بشقيها الإيرادات والنفقات، ومراجعة التشريعات والإدارة الضريبية، ودون هذه المراجعة وحدث تحول في السياسات الاقتصادية فإننا لا نستطيع حل مشكلة البطالة والفقر والتوازن الاقتصادي الكلي، لذلك تركزت خطة عمل الحكومة في فترة الخطة

الخمسية العاشرة على:

أ- دعم تطبيق اقتصاد السوق الاجتماعي والسياسات الاقتصادية الكلية، بزيادة حجم دور الدولة، وليس تقليصه لتحقيق معدلات النمو الواردة في الخطة، عن طريق ضخ استثمارات عامة وتحفيز الطلب الكلي والاستمرار في تقديم الدعم مع محاولة ترشيده ليصل لمستحقه، في الوقت الذي تعمل فيه على تحسين الموارد غير النفطية وفي حدود متطلبات الانفاق اللازم لعملية التنمية وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية.

ب- إصلاح الأسلوب المعتمد في إعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها، بتطبيق موازنة البرامج والأداء بدلاً من الشكل التقليدي أي موازنة البنود.

ج- إصلاح النظام الضريبي القائم على مستوى التشريع والتطبيق بهدف الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، وتمكين هذه الإدارة من التدخل في الحياة الاقتصادية عن طريق عمليات التحفيز، وفي الحياة الاجتماعية بتوزيع وإعادة توزيع الدخل والثروة للحد من البطالة والفقر.

د- تحسين إدارة عملية الانفاق بشقيه الجاري والاستثماري بما يستلزم إصلاحاً إدارياً ومالياً للقطاع العام بشقيه الاقتصادي والإداري.

لكن عن طريق تحليل الواقع العملي في فترة تنفيذ الخطة نجد أن المشكلة دائماً تكمن بالدرجة الأولى في الأداء وليس في المنهج، لقد شاب تطبيق نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الكثير من نواحي القصور، فالكفاءة الاقتصادية لم تتحقق على مستويات عدة، والبطالة لاتزال قائمة، ومتوسط الأجر دون المطلوب، وهذا يدل على خلل مهم في سوق العمالة، كما تركزت معظم الاستثمارات الخاصة في القطاع المالي والسياحي العقاري، ساهمت في تحقيق معدلات نمو وصلت إلى 5% / بالمتوسط حيث تركزت المكاسب في أيدي قليلة، بكون أن الكثير من هذه الاستثمارات ذات طبيعة ريعية، وعملت الحكومة أيضاً على تخفيض العبء الضريبي على أصحاب الدخل والثروات وتخفيض غير عادل للدعم مع تخفيض الإنفاق العام بدلاً من ترشيده في محاولة لتنمية رأس المال الخاص على حساب توزيع الدخل والثروات بشكل عادل.

وعن طريق مراقبة تنفيذ الخطة الخمسية العاشرة نجد أن السياسة المالية لم ترتق بأهدافها المتعددة إلى ما هو مقترح ضمن الخطة، كما لم تدعم بشكل فاعل نظام اقتصاد السوق الاجتماعي والسياسات الاقتصادية الكلية المخططة ونوضح ذلك عن طريق ما يأتي:

أ- إن تخفيض معدلات الضرائب على الدخل (دخل الأرباح - مهن وعقارات) إلى حدود دنيا، وهو ما يصب في إطار التخفيف من العبء الضريبي المترتب على المؤسسات والشركات دون أن تؤدي إلى زيادة معدل الالتزام والإيرادات الضريبية بشكل فاعل والحد من التهرب الضريبي، مع الاعتماد أكثر على الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبؤها المستهلك النهائي وتنعكس سلباً على أصحاب الدخل الأقل.

ب- محاولة التعويض عن نقص الضرائب من جراء هذه السياسات وعجز الموازنة المفترضة، عن طريق تخفيض الدعم الحكومي، وتقليص الإنفاق العام في ظل إهمال واضح للإصلاح المتوقع على مستوى إعداد وتنفيذ الموازنة وللإصلاحات الإدارية على مستوى إدارة الإنفاق العام مما ينعكس سلباً على مؤشرات الاقتصاد الكلي.

ج- إن هناك خطراً حقيقياً يهدد استمرار السياسة المالية في سورية المتمثلة بتزايد أرقام العجز في الموازنة نتيجة تراجع الإيرادات النفطية إضافة لمشكلة التهرب الضريبي، حيث انخفض ترتيب فعالية السياسة الضريبية في الاقتصاد السوري من 42/ لعام 2007م إلى 67/ عام 2010م، وكذلك انخفض المعدل الإجمالي للضرائب من 30/ لعام 2007م إلى 76/ عام 2010م، أما مستوى عجز الموازنة فقد كان من نقاط

الضعف الشديدة جداً/118/ عام 2007م حيث تحسن إلى /99/ عام 2010م، أما بالنسبة لهدر الأموال العامة وشفافية السياسات الحكومية وقوة أنظمة المحاسبة والرقابة فقد سجلت ترتيباً متأخراً جداً، تليها الفساد في قرارات الموظفين والإنفاق الحكومي.

د- إن التعديلات التي تمت على النظام الضريبي لم تخرج من كونها تعديلات تركزت على التبسيط الذي كان على حساب مستوى الأداء والفعالية.

هـ- التوزيع غير العادل للدخل والذي ينطلق أساساً من افتقار النظام الضريبي للعدالة الضريبية، سواء لجهة توزيع العبء الضريبي المذكور أو لجهة فرض الضريبة على أساس المقدرة التكليفية، وهو ما يفسر على حد سواء التراجع المهم في مستوى الحصيلة الضريبية منسوباً إلى كل من تطور مؤشري الناتج المحلي والتضخم والتراجع المهم على المستوى الاجتماعي (مؤشر الخدمات).

و- بما أن وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية تعدّ من أهم صفات الضريبة الجيدة ومن المحركات المهمة لأي سياسة ضريبية فأين يقع التحسن الضريبي المذكور؟

ز- إن تخفيض المعدلات الضريبية إلى هذا الحد أفقد السياسة الضريبية جانباً من المرونة الضرورية في استخدام هذا المعدل كأداة للتدخل والتحفيز سيما في ضوء الأزمة الاقتصادية والمالية العالمية، في الوقت الذي تسجل فيه الجدوى الاقتصادية من عملية التخفيض الحاد المذكور مقابل الزيادة المتوقعة في حجم الاستثمار اللازم النتيجة المطلوبة ونوعه¹⁰⁹.

ح- إن الارتفاع النسبي للضرائب والرسوم غير المباشرة إلى ضرائب الدخل وتحديد الأرباح يعدّ مؤشراً في تفسير تباين الدخول ويلقي الضوء على عملية توزيع العبء الضريبي بين أصحاب الدخل الأعلى والأقل، بكون أن ضرائب دخل أرباح منخفضة، مع ازدياد رقعة التهرب الضريبي وهذا ما جعل الكثير من الدخول في منأى عن الضريبة، في حين أن الضرائب والرسوم غير المباشرة تقع على عاتق المستهلك النهائي.

ط- إن النفقات الجارية قد نمت بالقيم الاسمية بمعدلات سنوية طفيفة في الوقت الذي انخفضت فيه كنسبة من الناتج المحلي حيث بلغت في عام 2005م معدلاً قدره /18,1%/ وانخفضت إلى /16,4/ عام 2010م، وهو ما كان على حساب الدعم والتوسع في عمليات التوظيف وتحسين الأجور أكثر منه على حساب الحد من الهدر.

ي- إن النفقات الاستثمارية قد نمت بالقيم الاسمية لكنها سجلت انخفاضاً كنسبة من الناتج المحلي.

ك- إن الموازنات المعمول بها في فترة الخطة الخمسية العاشرة لم تحدد أولويات الإنفاق وفقاً للبرامج والمشاريع.

ل- رغم الجهود المبذولة في تحقيق إصلاح مالي واقتصادي في القطاع العام، إلا أن هذه الجهود - حتى الآن - لم ترتق إلى تحقيق إصلاح حقيقي وفق برنامج متكامل يعيد إليها الفعالية والكفاءة المرجوتين.

م- انخفاض كفاءة الموارد البشرية التي تعمل في مجال القطاع المالي، وتراجع مستوى التدريب والتأهيل النوعي والمستمر للعاملين في وزارة المالية.

2- دراسة آلية إعداد الموازنة الحالية بناءً على الموازنات السابقة:

تتضح طبيعة الموازنة العامة عن طريق عدة مداخل، فهي وثيقة سياسية تبرز فلسفة الدولة في شتى الميادين، وأداة فعالة لتنفيذ سياستها الاقتصادية وهي مجموعة جداول لأرقام حسابية، تتعلق بالاعتمادات المخصصة والإيرادات المتوقعة الحصول عليها وتتطلب إجازة برلمانية دورية تفرضها قواعد دستورية وهي أداة لتوزيع المسؤوليات على السلطات العامة التنفيذية والتشريعية في ظل الحكم السائد.

وتطور إعداد الموازنة العامة في الجمهورية العربية السورية بدءاً من عهد الاستقلال، حيث ساد مبدأ تعدد الموازنات في سورية منذ فترة الاستقلال وحتى ثورة آذار 1963م حيث عرفت سورية الموازنة العادية والموازنة الإنمائية والموازنات الملحق والموازنات المستقلة.

وبعد مرحلة الثورة أصبح هناك تغيرات انعكست إيجاباً على المالية العامة حيث أصبحت الحاجة ملحة لتوحيد الموازنات وتوحيد الرقابة المالية عليها، فقد صدر القانون المالي الأساسي رقم 92/ لعام 1967 الذي عُدَّ بداية لإصلاحات مالية دفترية ومحاسبية ورقابية، وبذلك جُمِعَت الموازنات المتعددة في موازنة عامة موحدة للدولة بدءاً من عام 1970م، لكن مع تبدل الظروف وظهور عصر اقتصادي جديد جعل من الموازنة السورية بشكلها وأهدافها وطرق تنفيذها أداة مالية مختلفة تحتاج من جديد للإصلاح.

ونقوم بدراسة آلية تشكيل الموازنة العامة للدولة في سورية عن طريق دراسة الفقرات الآتية:

- دراسة إعداد موازنة 2010م اعتماداً على موازنة الأعوام السابقة
- دراسة هل سنة الأساس للموازنة مدروسة بدقة
- دراسة لماذا الوزارات تقدم بنود إنفاق وإيرادات وليس مشروعات مدروسة

2-1 دراسة إعداد موازنة 2010 اعتمادًا على موازنة الأعوام السابقة

تعدُّ وزارة المالية المسؤول الرئيس عن السياسة المالية والتي تتمثل بمديرية الخزينة العامة (وهي المسؤولة عن الاتفاق الجاري)، ومديرية الدين العام المسماة بصندوق الدين العام، وفي كل عام تُدرُس الموازنات الفرعية من مؤسسات وجهات العمل في مختلف القطاعات الاقتصادية والخدمية في الدولة التي أعدت موازناتها السنوية بما ينسجم مع توجهات وزارة المالية. وتقوم وزارة المالية بكونها المخول بالرقابة على المال العام بدراسة الموازنة القطاعية والتقدير بينها وبعد الانتهاء من ذلك تقوم برفعها لمجلس الوزراء، حيث تقوم السلطات المختصة بتقدير واقعيٍّ عن الإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها في العام القادم، ويكون أن النفقة العامة هي (تضحية اجتماعية) لذلك فقد خولت وزارة المالية بالتأكد من واقعية النفقات وعدم المبالغة فيها، ولهذا تُعتمد النفقات لسنة ماضية أو سنتين أو لعدة سنوات ويؤخذ المتوسط الحسابي لها مع إعطاء الاهتمام للأموال المستجدة والطارئة، كما تُقدَّر الإيرادات بالطريقة نفسها أي إيرادات العام الماضي أو الأعوام السابقة ويؤخذ المتوسط و تُحسبُ التغيرات التي يمكن أن تحصل في المستقبل أي في العام القادم¹¹⁰.

وبعد أن تنتهي الحكومة من مشروع الموازنة تقدمه لمجلس الشعب، ويناقش المجلس الموازنة ويحيلها إلى لجنة الموازنة والحسابات التي تعد تقريرها وتقدمه إلى مجلس الشعب ثم يناقش المجلس التقرير والموازنة ويقدم الملاحظات والتساؤلات على الموازنة، ثم يقرُّ المجلس الموازنة دون أن يعدل عليها أي شيء، وهذا السيناريو يتكرر كل عام دون تغيير.

وهذه الطريقة الحالية المعتمدة في إعداد الموازنة تطرح عدة تساؤلات خطيرة، لماذا تعرض الموازنة على مجلس الشعب طالما أنه لا يتغير شيء بها؟ طالما أنه تُعدُّ الموازنة بالطريقة نفسها وبآلية نفسها فهي تتكرر كل عام بالاعتماد على العام الذي قبله مع زيادة نسبة معينة، وندرس تطور نسب بعض النفقات والإيرادات في الموازنات

العامة للسنوات (2008 - 2009 - 2010) من الجدول 2:

الجدول 2: تطور نسب بعض النفقات والإيرادات في الموازنات العامة للسنوات (2008-2009-2010)

البيان	2008	2009	2010
مجموع الإنفاق / الناتج المحلي الإجمالي %	24,5	27,2	27,8
الرواتب والأجور / مجموع الإنفاق %	19	21,2	20,5
النفقات الإدارية / مجموع الإنفاق %	4,4	4,5	4,4
الإنفاق على التعليم / النفقات الجارية %	22,9	25,1	25,1
الضرائب والرسوم المباشرة / إيرادات الضرائب والرسوم %	80,5	81,4	80,3
الضرائب على الدخل / إجمالي الإيرادات العامة %	21,5	21	20,8
ضريبة دخل الرواتب والأجور / إجمالي الإيرادات العامة %	1,2	1,2	1,2
ضريبة دخل المهن والحرف / إجمالي الإيرادات العامة %	19,9	19,5	19,2
إجمالي القروض / الناتج المحلي الإجمالي	0,4	0,5	0,4

المصدر: أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

من الجدول 2 نجد أن معظم النسب المختلفة للنفقات والإيرادات متقاربة بين السنوات المذكورة فمثلاً نجد أن نسبة الرواتب والأجور إلى مجموع الإنفاق بلغت 20,5% / عام 2010 و 21,2% / عام 2009 و 19% / عام 2008.

وكذلك بلغت نسبة ضريبة دخل الرواتب والأجور من إجمالي الإيرادات العامة 1,2% / عام 2010 وهي النسبة نفسها في العامين 2009 و 2008.

بالتدقيق في الجدول 2 نجد أن معظم النسب متقاربة جداً بين هذه الأعوام، ومن هنا نستنتج أن إعداد الموازنة في عام 2010 يعتمد على أرقام موازنة 2009، وكذلك الأمر بالنسبة لإعداد موازنة عام 2009 يعتمد على أرقام موازنة 2008 حيث لا جديد بكل موازنة عن سابقتها.

نجد أن الحكومة (وزارة المالية) لجأت إلى استخدام أساليب وتدابير محاسبية غير مقنعة لتحقيق توازن مصطنع بين الإيرادات والنفقات، لذلك من الملاحظ تزايد المشكلات الاقتصادية عاماً بعد عام لأن السياسة المالية اختزلت بالحصول على توازنات شكلية أي توازن محاسبي دفثري.

فالموازنة العامة للدولة في سورية مجرد أرقام متعلقة بالإيرادات والنفقات، وهي بذلك تبتعد عن الهدف الرئيس لها كونها مرآة للسياسة المالية، لأنه ليس المهم تحقيق التوازنات المالية الشكلية.

2-2 دراسة هل سنة الأساس للموازنة مدروسة بدقة

إن الموازنة العامة للدولة بمنهجيتها الحالية تعاني قصوراً كبيراً، وعندما تكون المنهجية خاطئة فالسياسة المالية ستكون خاطئة أو تعاني من القصور ولا تقوم على أساس علمي دقيق، وبالنظر إلى بعض مبادئ إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية نلاحظ:

• الموازنة العامة للدولة تخالف مبدأ وحدة الموازنة:

فهذا المبدأ يقتضي أمرين أساسيين غير محققين وهما:

أ- أن يكون للموازنة العامة للدولة موازنة واحدة فقط لا غير تتضمن مختلف أوجه نفقاتها وإيراداتها، وهذا غير محقق لدينا بسبب تعدد الموازنات الملحق والاستثنائية والحسابات خارج الموازنة والتي لا رقيب عليها إلا السلطة التنفيذية ذاتها ومن ثم فإن هناك جانباً مهماً من نشاط الدولة غير معلن، والأهم من ذلك بعيد عن عين الرقابة، ويقصد هنا رقابة مجلس الشعب الذي يجب أن يقر موازنة واحدة للدولة بكل نشاطاتها.

ب- يجب الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة، وهذا لا يمكن القيام به إلا بتطبيق مبدأ وحدة الموازنة، فالخطأ يجر الخطأ، فعدم تحقيق هذا المبدأ يعني بكل بساطة أن جميع التحليلات الاقتصادية مضللة ولا تقوم على معلومات حقيقية، والغريب أن القانون المالي الأساسي للدولة أقر هذا المبدأ وألغاه بالنص نفسه، عندما ذكر استثناءات على هذا القانون، فالوحدة كل لا يتجزأ.

• الموازنة العامة تخالف مبدأ شمول الموازنة

القانون المالي الأساسي ينص على ضرورة دخول الإدارات والهيئات العامة في الموازنة بكامل نفقاتها وإيراداتها ودون تقاص بينهما، والغريب أن القانون نفسه ألغى المبدأ الذي أقره بذكر الاستثناءات على هذا

المبدأ، إذ استثنى من هذا المبدأ المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف.

إن مخالفة هذين المبدأين ساعد القائمين على السياسة المالية في تجميل صورة الوضع المالي للدولة وذلك عن طريق إدراج الكثير من الموازنات أو الحسابات خارج الموازنة والتي معظمها في حالة عجز مزمن، مما يعني أموراً كثيرة نذكر منها:

أ- أن العجز الوارد في الموازنة هو أقل من الواقع الحقيقي بسبب وجود الكثير من العجز خارج الموازنة¹¹¹.

ب- أن هناك تمويل بالعجز وبخاصة مع تفاقم العجز خارج الموازنة، والتي تصدر قوانين استثنائية لإطفائها بقروض من المصرف المركزي وبالإصدار النقدي، مما يعد سبباً أساسياً وراء تأجيج التضخم في النصف الثاني من الخطة الخمسية العاشرة.

ت- تشذيب نسبة العجز إلى الموازنة ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي.

إذاً فهذا المنهج الخاطئ في إعداد الموازنة يعطي نتائج مالية غير صحيحة ويصور نتائج غير دقيقة عن الوضع الاقتصادي العام والمالي خصوصاً وهذا يسهم بشكل أو بآخر إلى زيادة المشكلات الاقتصادية وصعوبة وضع الحلول الاقتصادية إن لم يكن هذا المنهج صحيحاً.

2-3 دراسة لماذا الوزارات تقدم بنود إنفاق وإيرادات وليس مشروعات مدروسة

تقوم وزارة المالية بإعداد الموازنة وفقاً لآلية موازنة البنود أو ما يسمى موازنة الاعتمادات، وهي من أقدم الموازنات ولا زالت مسيطرة على معظم موازنات دول العالم، حيث يستند مبدأ إعداد الموازنة على أساس تقدير النفقات وفقاً لبنود يمثل كل منها نوعاً من أنواع الصرف لذلك فإن المدخلات لهذه الموازنة تعبر عن أنواع النفقات، وتوزع هذه النفقات على مستوى الوحدات المنفذة، ويجري تقسيم النفقات إلى فترات أكثر تفصيلاً كالأجور والسلع والخدمات وغيرها.....

كما ويطلق على هذه الموازنة بـ (موازنة الرقابة) لأنها تهدف إلى فرض رقابة مركزية على الإنفاق، حيث تعدّ الموازنة الأداة الرقابية للسلطة التشريعية لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية عن طريق الالتزام بالاعتمادات المخصصة كماً لصرفها لأنواع المحددة وضمن الفترة المخصصة لها للتحقق من أن الوحدات قد قامت بتحقيق الأهداف المطلوبة، وهذا ما تؤكدته الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات).

إذاً فالمفهوم الرقابي بإعداد الموازنة لا يهتم بالتخطيط وإعداد البرامج كأساس يحكم هيكل الموازنة¹¹². وهذا النوع من الموازنات يوجه له مجموعة من الانتقادات والمساوئ وهي¹¹³:

- أ- قصور التبويب النوعي لهذه الموازنة.
- ب- تركيزها على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة.
- ج- عدم توفيرها معلومات وبيانات في دعم القرارات وبخاصة وظيفة التخطيط.
- د- تركيزها على جانب المدخلات فقط دون الاهتمام بجانب المخرجات وبذلك يتعذر التوقف على كفاءة استخدام الموارد.
- هـ- عدم تحديد الأهداف سواء على مستوى المشروع أو على مستوى الاقتصاد الوطني.
- و- عدم إمكانية متابعة أداء البرامج والأنشطة الحكومية وتقييمها نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة.
- ز - لا يُظهر هذا التبويب المستخدم حالياً الهدف من الإنفاق الذي تقوم به الحكومة وذلك بإظهار البرامج والأنشطة التي ترمع الحكومة القيام بها، وإنما يهتم التبويب الحالي ما تنفقه الدولة على شراء السلع والخدمات مما يضعف إمكانية تحديد المسؤولية وفرض الرقابة الإدارية والاقتصادية على كفاءة التنفيذ وقياس كفاءة استغلال الموارد المتاحة.
- ح- عدم إمكانية انسجامها مع الظروف الاقتصادية الحالية التي يمتاز بها هذا العصر وبخاصة الظروف غير المستقرة لاقتصادات الدول.

¹¹² - محمد (1996)، ص: 112.

¹¹³ - سلوم والمهايني (2007)، ص: 106.

إذاً مازالت الموازنة العامة للدولة في المرحلة الأولى من تطورها، فهي لاتزال تمارس في ظل من التقليدية، فهي أداة لفرض الرقابة المالية والقانونية على الإنفاق الحكومي، ولتحقيق هذا الهدف فتركز الاهتمام على تقسيم الإنفاق العام تبعاً للاعتمادات والبنود، التي تُحدّد للإنفاق على أغراض معينة، وهذه الطريقة تقيد الوحدات الإدارية والوزارات في الالتزام بقالب معين في تقديم الموازنة على شكل بنود واعتمادات، ويجعل من الوزارات غير قادرة على تقديم برامج ومشروعات معينة، ومن ثمّ يبعد الوزارات والوحدات الإدارية وحتى الحكومة عن المساءلة لأن تقديم البرامج والمشروعات يطالب الجهة المنفذة بالنتائج.

لذلك تعدّ موازنة البنود في هذا العصر الاقتصادي المتطور أقل كفاءة وأقل ملاءمة لمقابلة احتياجات الاقتصاد القومي وتحقيق أهداف الدولة، ففي معظم دول العالم المتقدمة نتيجة هذا القصور في الموازنة التقليدية ظهرت موازنة البرامج والأداء للتوجه بالموازنة توجهاً إدارياً استكمالاً لدورها الرقابي، وهذا النوع من الموازنات يوجه الاهتمام لما تقوم به الإدارات الحكومية من أعمال وليس بما تشتريه من سلع وخدمات فقط، أي الاهتمام بمخرجات الأنشطة المخططة عن طريق الموازنة، حيث تُبَوَّب الموازنة طبقاً للمشروعات والبرامج المقرر تنفيذها من قبل الوحدات الإدارية المختلفة وليس فقط وفق طبيعة النفقة.

3-دراسة أثر مراقبة تنفيذ الموازنة العامة عن طريق إحياء دور الجهاز المركزي للرقابة المالية وفصله عن السلطة التنفيذية:

شهد العالم في نصف القرن الماضي تطورات هائلة في جوانب الحياة المختلفة سياسياً وإدارياً واقتصادياً، وقد انعكست هذه التطورات على أجهزة الرقابة المالية، وشملت تغيرات في وظائف تلك الأجهزة وأهدافها، وأنواع الرقابة التي تمارسها وأساليب العمل لديها، وحتى مفاهيم الرقابة وفلسفتها، وقد استلزمت هذه التغيرات تطوير قواعد الرقابة على المال العام مع تطور الحاجة لهذه الرقابة وأهدافها، هذه التغيرات فرضت على أجهزة الرقابة مواكبة التطورات في المجتمع، فعلى مستوى وظائف أجهزة الرقابة كانت في مراحلها الأولى مقتصرة على مراجعة الأجهزة المركزية للدولة لاستهداف كشف الأخطاء المحاسبية التي قد توجد في سجلات تلك الأجهزة ودفاترها، وفي وقت لاحق استهدفت الرقابة المالية التحقق من الالتزام بالقوانين والتشريعات المختلفة، مما نتج

عنه ما يعرف برقابة الالتزام أو رقابة المشروعات والبرامج وفعاليتها في تحقيق أهداف الخطط الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

وعرفت الرقابة المالية على الوحدات الحكومية بأنها "عملية فحص الأعمال التي يقوم بها الغير لإعطاء وجهة نظر مستقلة وموضوعية عما إذا كانت أموال الحكومة تُصَرَفُ فيها بصورة سليمة طبقاً للقوانين القائمة، وما إذا كانت البرامج الحكومية تُنفَّذُ بكفاءة وفعالية"¹¹⁴.

وعرفها آخرون بأنها "رقابة مالية أو رقابة أداء في الوحدات الحكومية أو في وحدة اقتصادية تُدار من قبل الحكومة ويتضمن التدقيق الحكومي ست مهام هي: الرقابة المالية، رقابة الاقتصاد، رقابة الكفاءة، رقابة الفعالية، الرقابة الداخلية، رقابة الإذعان، وتركز تلك الأخيرة على مدى التوافق مع القوانين واللوائح المنظمة للعمل داخل الوحدة الحكومية".

أما المفهوم الحديث للرقابة المالية فهو "منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية"¹¹⁵.

فالرقابة والتدقيق ليست هدفاً بحد ذاته وإنما إحدى الوسائل الفعالة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة وبخاصة عندما تؤدي نتائج الأعمال إلى تعزيز الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية وتحد من هدر المال العام وتكافح الفساد وتعزز الشفافية والمساءلة في إدارة موارد الدولة، وتعدُّ الأجهزة العليا للرقابة من المؤسسات الأساسية في الدولة التي تسهم في تعزيز التنمية المستدامة، وهذا يحتم عليها تطوير حلول إبداعية في أعمال الرقابة والتدقيق والارتقاء بخدمة الرقابة من التدقيق على الوثائق والمستندات إلى رقابة الأداء.

3-1 جهات الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية:

تُراقب في سورية عن طريق عدة جهات رقابية بمستويات إدارية مختلفة فهناك الرقابة الإدارية والرقابة قبل الصرف وبعده والرقابة القضائية، ويمارس مجلس الشعب على تنفيذ الموازنة عن طريق اللجان البرلمانية التي يشكلها، وكذلك تقوم وزارة المالية بمراقبة تنفيذ الموازنة العامة والتأكد من تقيد أجهزة الدولة المختلفة بالأنظمة

¹¹⁴ - رضوان وشهاب الدين (1998)، ص: 103.

¹¹⁵ - الباروني (2008)، ص: 12.

والتعليمات المالية وبالأحكام الأساسية الواردة في قانون الموازنة ما يحقق نوعاً من الرقابة الاقتصادية والمالية الدائمة، وذلك عن طريق عمل مديريات الإدارة المركزية وبخاصة مديرية الموازنة العامة، كما يقوم محاسب الإدارة الذي يتبع لوزارة المالية بإجراء رقابة سابقة.

كذلك يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية الذي يتبع رئاسة مجلس الوزراء بإجراء رقابة على أداء الأجهزة التنفيذية والاقتصادية ومدى قيامها بمسؤولياتها المالية ومراقبة كفاية إدارة الأموال وهذه الرقابة تأخذ طابعاً مالياً ومحاسبياً واقتصادياً، حيث تقوم الإدارة المتخصصة في الجهاز المركزي للرقابة المالية بتدقيق مراجعة حسابات القطاع العام الإداري والقطاع الاقتصادي، وتشمل عملية المراجعة الإيرادات والنفقات تحققاً وتحصيلاً وصرفاً للتأكد من أن تنفيذ هذه العمليات تم بشكل متوافق ومنسجم مع القواعد والأحكام الأساسية للموازنة والقوانين والأنظمة النافذة، كما تدخل في مهام الجهاز المركزي للرقابة المالية تدقيق جميع الحسابات خارج الموازنة العامة بما في ذلك حسابات حركة النقود وحسابات السلف والأمانات، إضافة إلى الإسهام في تدقيق وإعداد قطع الحساب العام للدولة¹¹⁶.

أما عن دور الهيئة العامة للرقابة والتفتيش التي تتبع أيضاً لرئاسة مجلس الوزراء فإن مهامها تحقيق الرقابة على مختلف الأجهزة التنفيذية في الدولة بما في ذلك الرقابة على بعض النواحي التنفيذية للموازنة العامة، ومن مهامها مراقبة تنفيذ الخطط والبرامج وتقييم الأداء الاقتصادي.

3-2 الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

حدد المرسوم التشريعي رقم 64/ لعام 2003م قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ووضح المرسوم كل ما يتعلق بعمل هذا الجهاز من تعاريف وصلاحيات ومهام والنظام الداخلي.....الخ.

3-2-1 تعريف الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

ورد في المادة 2/ من المرسوم التشريعي رقم 64/ تعريف الجهاز المركزي للرقابة المالية بأنه "هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء

الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في هذا المرسوم التشريعي، ويتألف الجهاز من إدارة مركزية وفروع في المحافظات تنظم اختصاصاتها وتحدد في النظام الداخلي للجهاز.

3-2-2 الجهات التي تخضع لممارسة عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية

وفقاً للمادة/3/ من المرسوم التشريعي رقم/64/ يمارس الجهاز اختصاصاته على الجهات الآتية:

- أ- الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والوحدات الحسابية المستقلة.
- ب- المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها.
- ج- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.
- د- المؤسسات والشركات التي تسهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن 25% / كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها.
- هـ- الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز.

3-2-3 المهام الموكلة للجهاز المركزي للرقابة المالية:

- حددت المادة /4/ من المرسوم /64/ أنه يباشر الجهاز في مجال الرقابة الاختصاصات الآتية:
- أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية ووفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة العامة.
- ب- الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها.

ج- الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة المشار إليها في المادة /3/ فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنقل والإعادة للعمل وما في حكمها والتثبت من مطابقتها للموازنة العامة وللقوانين والأنظمة وذلك في فترة شهر من تاريخ صدورها وبالشكل الذي تعد فيه رقابة الجهاز قاطعة لمدة الحصانة الإدارية للمرسوم أو القرار.

د- مراقبة صكوك الترفيعات الدورية للعاملين في الدولة وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها.

هـ- مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات.

و- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة وما يقتضيه ذلك التأكد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الإقراض وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض.

ز- مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس بها.

ح- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها.

ط- مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف إلى حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة على أن يبدي ملاحظاته بشأنها إلى هذه الجهات كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في الوقت نفسه إلى الوزير المختص وعلى الجهة المعنية إبلاغ الجهاز عن الإجراءات التي اتخذتها لتصحيح الخل، وذلك خلال شهر من تاريخ ورود الملاحظات.

ي- تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.

ف- رقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع.

ق- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها.

ك- يمارس الجهاز أعماله بطريق التدقيق والمراجعة وبطريق التفتيش وفقا للأحكام المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي ويقوم الجهاز بأعمال التفتيش من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات العامة أو على إخبار صريح مقدم من قبل المخبر.

3-2-4 المخالفات المالية التي تستوجب التحقيق والمساءلة:

حددت المادة /28/ المخالفات المالية التي تستوجب التحقيق والمساءلة وهي:

أ- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخر في الرد عليها بغير عذر مقبول ويعد في حكم عدم الرد أن تجيب الجهة العامة إجابة الغرض منها المماثلة.

ب- التأخير دون مسوغ في إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد بما تتخذه الجهة الإدارية المختصة بشأن المخالفة المالية التي يبلغها إليها الجهاز.

ج- عدم موافاة الجهاز بغير عذر مقبول بالحسابات الختامية بالمواعيد المقررة وكذلك التأخير في تقديم المستندات المؤيدة لها أو بما يطلبه الجهاز من أوراق أو بيانات أو قرارات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها ومراجعتها أو الاطلاع عليها طبقا لأحكام هذا المرسوم.

د- مخالفة القوانين والأنظمة المالية وتجاوز الاعتماد وعدم قانونية الصرف بالنسبة للموازنة العامة والموازنات العائدة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

هـ- كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أو إلحاق الضرر بالأموال العامة.

و- السرقة والاختلاس وإساءة الائتمان وكل أسباب وتبذير في إدارة الأموال العامة واستخدامها.

ز-التقصير في تحقيق الشروط المناسبة لشراء أو بيع المواد اللازمة والمنتجات أو عقد نفقات ليست ضرورية ولا تقتضيها المصلحة العامة.

ح- عدم إرسال الصكوك الخاضعة للتأشير ضمن المهل المنصوص عليها في هذا المرسوم.

3-2-5 الجهات التي يعد لها الجهاز التقارير:

حددت المادة /30/ الجهات التي يعد لها الجهاز التقارير ونوع هذه التقارير وهي:

أ-يعد الجهاز تقريراً سنوياً عن نتائج إشراف يقدمه إلى رئيس مجلس الوزراء.

ب- يعد الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات والسجلات ونتائج الأعمال ومعايير الأداء ومعدلاته ويبلغها إلى الوزراء ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه.

ج-يبلغ الجهاز نتائج تفتيشه وتدقيقه إلى الجهات المختصة بصورة تقارير تصدر عنه.

د- على الجهة العامة أن تجيب عن تقارير الجهاز وملاحظاته وأن تلبية طلباته وأن تتخذ أعماله اللازمة لتحصيل المبالغ الضائعة والتي صرفت بغير وجه حق أو التي أهمل في تحصيلها أو بُذّر في استعمالها وذلك خلال شهر من تاريخ تبلغها.

هـ-يعد الجهاز تقريراً عاماً عن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة ويرفعه إلى رئيس مجلس الوزراء مع مشروع الحساب العام.

و-يعد الجهاز تقريراً بشأن الحسابات الختامية والميزانية الختامية لكل جهة عامة ذات طابع اقتصادي أو جمعية تعاونية أو هيئة معانة على حدة، ويبلغه إلى الجهة المختصة بتصديق تلك الحسابات والميزانية ولا يمكن لهذه الجهة أن تصدق الحسابات والميزانية الختامية إلا بعد أن يقدم إليها تقرير الجهاز وتطلع عليه وعلى الجهات المذكورة أن تقدم حساباتها وميزانياتها الختامية إلى الجهاز خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.

نجد أن المرسوم /64/ لعام 2003م الأنف الذكر لم يتطرق إلى المنهج أو الاستراتيجية التي يجب اتباعها لتحقيق الأهداف المطلوبة، ولم يتطرق إلى الرقابة الداخلية بشكل صريح إلا أنه أشار إلى أنظمة العمل والبواعث

التي أدت إلى حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، ومع ذلك بقي الجهاز قريباً من الممارسة التقليدية للمراقبة والمراجعة المستندية¹¹⁷.

حيث ما يزال الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية يعتمد على السجلات والمستندات في إنجاز مهامه الرقابية، وهو لا يولي تقييم الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي¹¹⁸.

فما زال عمل الجهاز قاصراً عن أداء الرقابة المالية وتحقيق الأهداف المالية وتحقيق الأهداف كما يجب، حتى لا توجد له أي تقارير مالية تنشر للجمهور لتقييم أداء عمله وحتى له غياب بالأبحاث العلمية لمنظمة الأربوساي والأنتوساي رغم عضويته بهاتين المنظميتين.

3-2-6 مجموعة من الاقتراحات والآليات لتطوير العمل الرقابي للجهاز المركزي للرقابة المالية على الموازنة وتطوير الرقابة

من الضرورة بمكان تطوير منهج عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية وذلك من خلال الأخذ بمجموعة من المقترحات:

أ- توحيد الجهات الرقابية بجسم واحد وتحديد دمج الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة العامة للرقابة والتفتيش بهيئة واحدة.

ب- ضرورة تحقيق الاستقلال للجهاز المركزي للرقابة المالية:

إن مبدأ الاستقلال يمثل مفهوماً أساسياً في عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية، حيث إن إغفال هذا المفهوم سيؤدي إلى إعاقة سير العمل في تلك الأجهزة، والاستقلال لا يعني أن يكون الجهاز الرقابي منعزلاً عن السلطتين التشريعية والتنفيذية للدولة وإنما المطلوب هو العمل بشكل منسق مع أجهزة الدولة الأخرى، فهي مطالبة بتزويد السلطة التشريعية بالمعلومات والتقارير عن أي قصور أو ملاحظات في أداء المشاريع والبرامج، كما يتعين على الرقابة التعاون مع السلطة التنفيذية عن طريق تقديم المشورة الفنية وتقويم الأداء واقتراح أفضل الحلول لتوظيف المال العام.

¹¹⁷ - القاضي (2010)، ص: 220.

¹¹⁸ - القاضي (2010)، ص: 441.

وقد حدد ديوان المحاسبة الأمريكي القاعدة العامة المتعلقة بالاستقلال بأنها "في جميع الأمور المتعلقة بالعمل الرقابي المالي يجب أن تكون هيئة الرقابة المالية والمراقب المالي سواء أكانا حكوميين أو عاميين، متمتعاً بالحرية من حيث الواقع والمظهر تجاه أي مساس شخصي وخارجي وتنظيمي باستقلالها، وعلى المراقبين الماليين وهيئات الرقابة مسؤولية الحفاظ على استقلالهما لكي تكون آراءهما والنتائج التي يتوصلون لها محايدة"¹¹⁹.

وقد صدر عن ندوة الأمم المتحدة / أنتوساي / استقلال الأجهزة العليا للرقابة والمنعقدة في فيينا بتاريخ 29 نيسان 2004م ميثاق استقلال الجهاز المركزي للرقابة والذي تضمن عدة مبادئ أهمها¹²⁰:

- ❖ وجود إطار دستوري، قانوني ملائم وفعال، ووجود أحكام تطبيق واقعية في هذا الإطار.
- ❖ استقلال رؤساء الأجهزة الرقابية من حيث التعيين وإنهاء الخدمة والحصانة القانونية.
- ❖ صلاحيات تفويض واسعة وحرية التصرف التامة لتنفيذ مهام الجهاز الأعلى للرقابة.
- ❖ التوصل للمعلومات دون قيود.
- ❖ الحق والالتزام بإعداد تقارير عن أعمالها.
- ❖ الحرية في اتخاذ القرار بشأن مضمون وتوقيت إعداد تقارير الأجهزة الرقابية ونشر.
- ❖ وجود آليات متابعة فعالة لتوصيات الجهاز الرقابي.
- ❖ الاستقلال المالي والإداري.

ج- إقامة علاقة داعمة بين السلطة التشريعية والجهاز المركزي للرقابة المالية:

تعدُّ الرقابة المالية خير عون للدولة في متابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لكي تحقق الخطط أهدافها والوصول إلى المستوى المناسب عن طريق استخدام إمكانياتها المتاحة.

¹¹⁹ - ديوان المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (2003)، ص: 17.

¹²⁰ - الكافي. وآخرون. (2004)، ص: 3.

ومعظم الدول أصدرت لهذه الأجهزة التشريعات التي تضمن استقلالها وعدم تبعيتها وزودتها بالحصانات اللازمة للقيام بالمهمة وهيأت لها الإمكانيات اللازمة، وتعرض هذه الأجهزة الرقابية النتائج التي تتوصل إليها عن طريق هذه الرقابة على السلطة التشريعية في تقرير خاص يتضمن ملاحظات ونتائج التدقيق والتوصيات التي يجب اتخاذها¹²¹.

د- تعزيز دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في مكافحة الفساد عن طريق تعزيز الشفافية والمساءلة العامة: إن انتشار الفساد يعدُّ من أكبر التحديات التي تسهم في تأخير عملية التنمية والعمل المؤسسي في الدولة لذا تغدو محاربته مسألة اجتماعية وشاملة، وهذا يتطلب من أجهزة الرقابة مواكبة هذه التحديات وذلك عن طريق إعادة النظر بفلسفتها الرقابية ومنهج عملها لقد أوصت منظمة الانتوساي بمؤتمرها الدولي المنعقد في مونتيفيديو عام 1988 حول "الفساد الإداري وتحسين الإدارة المالية" على ضرورة قيام الأجهزة الرقابية بخلق بيئة مضادة للفساد اعتماداً على¹²²:

- ❖ السعي لتوفير مستوى ملائم من الاستقلالية المالية والإدارية للأجهزة الرقابية.
- ❖ معالجة الخلل بأنظمة الضبط والرقابة الداخلية في الجهات الحكومية.
- ❖ التركيز على رقابة الأداء.
- ❖ إنشاء وسائل ملائمة لنشر التقارير الرقابية بين عامة الناس وإقامة علاقات جيدة مع وسائل الإعلام.
- ❖ إرساء تعاون وثيق وتبادل المعلومات والخبرات مع أجهزة الرقابة الأخرى والمنظمات الرقابية المهنية الاقليمية والدولية.
- ❖ تبني أخلاقيات مهنة الرقابة والتزام المدققين بالمعايير الأخلاقية التي توجبها مهنة التدقيق والرقابة المالية.

¹²¹ - إبراهيم (2008)، ص: 20.

¹²² - البراري (2007)، ص: 10.

فأجهزة الرقابة تمثل العمود الفقري لنظام النزاهة ومكافحة الفساد في أية دولة، فالجهاز الرقابي هو الذي يدقق الأموال التي قام البرلمان بتخصيصها لكل جهة، وهو المراقب العام على أعمال الدولة ولهذا فإنه يمثل إحدى الأدوات الرئيسة لمكافحة الفساد عن طريق تطوير الإجراءات المالية والرقابية بما يضمن الاستخدام الأمثل للمال العام وتعزيز أسس المساءلة العامة.

هـ - ضرورة الالتزام بوثيقة الأنتوساي حول أخلاقيات المهنة (ميثاق الشرف المهني)¹²³:

تأتي أهمية وثيقة الأنتوساي المصادق عليها في المؤتمر التاسع للأنتوساي المنعقد بالأرجواي عام 1998 بكونها بياناً شاملاً بالمبادئ والقيم الأخلاقية التي يتوجب أن يلتزم بها مدققو القطاع العام بالأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في منظمة الأنتوساي الذين يقدمون خدماتهم المهنية للحكومة والبرلمان والأطراف ذات العلاقة، وقد شملت وثيقة الأنتوساي جملة من المبادئ المهنية ينبغي الالتزام بها من قبل الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في الأنتوساي وتطويرها بما يتلاءم مع البيئة الخاصة وهي:

❖ الثقة والأمانة والمصادقية.

❖ النزاهة.

❖ الاستقلالية والموضوعية والتجرد.

❖ الحياد السياسي.

❖ تضارب المصالح.

❖ السرية المهنية.

❖ الكفاءة.

❖ التطوير المهني.

حيث تشكل هذه الأخلاقيات مجموعة متكاملة ومتراصة تمكن الجهاز من أداء مهامه.

¹²³ - السنفي (2005)، ص: 11.

و- الرقابة على جودة العمل الرقابي:

إن الرقابة على جودة العمل الرقابي تعدُّ من أهم الأمور الواجب إتباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال الرقابة المالية، فقد أولت معايير الرقابة الصادرة من منظمات مهنية ودولية ومحلية اهتماماً خاصاً لموضوع الرقابة على جودة أعمال المراجعة في جميع مراحلها (التخطيط، التنفيذ، التقرير) إضافة إلى التقييم اللاحق لعملية المراجعة، لذلك يجب على أجهزة الرقابة والمحاسبة العليا أن تتبنى مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن جودة عملها وفقاً لمعايير الرقابة المشار إليها، للتأكد من أن جميع المراجعين ملتزمون بمبادئ الاستقلال والنزاهة والموضوعية وآداب السلوك المهني المتعارف عليها، وعدم تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على أعمال المراجعة يترتب عليه نتائج خطيرة ومضلة للمطلعين على تقارير المراجعة وبالأخص متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين.

ز- تبني العمل بالرقابة الوقائية:

إن دور الجهاز المركزي للرقابة المالية لا يقتصر على القيام بإجراءات الرقابة اللاحقة بل يمتد دوره ليصل إلى القيام بما يسمى بالرقابة الدائمة والمتزامنة لبعض المشروعات التي يتطلب تنفيذها مراحل مختلفة، لأن هذه المشروعات تستغرق فترات زمنية طويلة لتنفيذها مما يستتبع معه تكاليف مادية باهظة لتحقيق هذه المشروعات بالصورة المثلى.

ح- تفعيل دور الجهاز المركزي للرقابة المالية مع المجتمع:

وذلك عن طريق القيام بأبحاث علمية ونشرها للجمهور، وطرح مجموعة من التقارير الدورية التي توضح نتائج الأعمال التي يتوصل لها الجهاز بشكل دوري، وكذلك لابد من تفعيل دور الجهاز عن طريق المشاركة بالمؤتمرات والأبحاث في المنظمات الإقليمية والدولية، وأخيراً لابد من إعداد موقع إلكتروني للجهاز المركزي للرقابة المالية يوضح كل ما يتعلق بالجهاز من مفهوم وأعمال ونشاطات، والتواصل من خلاله مع كافة أوساط المجتمع.

المبحث الثاني: آفاق تطوير الموازنة العامة السورية من موازنة البنود والرقابة إلى

موازنة البرامج والأداء

إن إصلاح الموازنة في سورية إلى موازنة البرامج والأداء يركز على مجموعة من المقومات يمكن العمل على تطويرها وجعلها الركائز الأساسية للانتقال لموازنة البرامج والأداء.

أولاً- وجود عنصر التخطيط

تهتم هيئة تخطيط الدولة بإعداد الخطط والبرامج التي تتمثل بالتنبؤات والتقديرات عن التطور السابق والواقع الراهن، واستنباط الاتجاهات التي تؤثر في: سير الإنتاج، التبدلات التقنية، الموارد من المواد الأولية والطاقة، معدلات النمو السكاني،.... الخ.

ووفقاً للبرامج المبنية على التنبؤات والتقديرات تعد هيئة تخطيط الدولة الخطط ذات الأجل المتوسط "خمس سنوات" وتجسد الخطط الخمسية هذه البرامج في فترة زمنية أقل، وتكون المهمة الرئيسة لكل من الخطط الخمسية أن تقدم للمؤسسات والوحدات الاقتصادية الصورة الضرورية عن التطور الاقتصادي الإجمالي في سورية كما هو متوقع في فترة الخطة الخمسية المعنية، حيث تمكن الخطة الخمسية الموضوعية على أساس البنين الإجمالي للاقتصاد الوطني كلاً من المؤسسات والوحدات من أخذ فكرة عن الاتجاهات الأساسية الحاصلة في إطار التطور العام، ومن ثم أن تحدد علاقاتها الإنتاجية والاستهلاكية ببقية القطاعات المرتبطة بها، مع إتاحة المجال لكل مؤسسة أو وحدة أو مجموعة مؤسسات أو وحدات أن تضع خطة خمسية فرعية خاصة بها في نطاق الخطة الخمسية العامة.

وقد شكلت الخطة الخمسية التاسعة (2001-2005) أساساً للإصلاح الاقتصادي حيث شهدت تلك الفترة، والتي توثق لعهد تولي السيد الرئيس بشار الأسد لمهامه الدستورية رئيساً للجمهورية العربية السورية في تموز عام 2000م ولرؤيته الإصلاحية التي ترجمها إلى تحولات مهمة في الحياة العامة للمجتمع السوري¹²⁴.

¹²⁴ - هيئة تخطيط الدولة (2005)، ص: 3.

وكانت الخطة الخمسية التاسعة، قد شرعت باعتماد التخطيط التأشيري وبإعادة هيكلة الاقتصاد الوطني من أجل تهيئته وتحفيزه لمرحلة جديدة من مراحل التطور، تمتاز بالكفاءة العالية والإنتاجية المرتفعة والتنافسية التي تعزز مكانة الاقتصاد الوطني بين اقتصادات المنطقة والعالم، وقد عمل ذلك المناخ الاقتصادي الجديد على تحسين معدلات النمو الاقتصادي الذي كان سالباً في السنوات الأخيرة من عقد التسعينات حتى وصل عام 2005م إلى نحو 4%. أما الخطة الخمسية العاشرة (2006-2010) فقد أظرت التوظيف الأمثل للموارد عن طريق تأكيد جوانب العقد الاجتماعي بوساطة تنمية إقليمية متوازنة وتوجيه الدعم لمستحقه والاهتمام بالشرائح الاجتماعية الأضعف، ويعد ذلك بمنزلة الأرضية الصلبة للعملية التخطيطية برؤيتها الجديدة، وتمتاز الخطة الخمسية العاشرة عن سابقتها بنواحٍ عديدة يمكن تحديدها بالآتي:

1- تبني توجه التخطيط التأشيري في إطار السوق الاجتماعي:

يقوم التخطيط التأشيري، على مبدأ توجيه الدولة للنشاط الاستثماري ونشاط السوق، دون الهيمنة أو الاستحواذ عليه، فهي تعمل على توسيع مساحة العمل الحر والتعريف بفرصه، وتتدخل في النشاط الاقتصادي عن طريق إدارة دفة الاقتصاد الوطني، والاستثمار في المشاريع الحيوية التي يحجم القطاع الخاص عن الاستثمار فيها، وتفعيل القوانين اللازمة لتسيير المعاملات وتوفير حالة اليقين وتنظيم القواعد المطلوبة للتنافس وضمان البيئة التمكينية للأعمال والاستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية، والحد من مظاهر الاحتكار والاستغلال، والتأكد بأن الفاعلين في السوق يتصرفون في إطار من المسؤولية الاجتماعية.

إن انتقاء الأسلوب الإلزامي في الخطة واعتمادها المنحى التأشيري يجعل الدولة بجانب الفاعلين الأساسيين في السوق معتمدة على حالة العرض والطلب سواء ما يتعلق منه بالإنتاج أو الاستثمار أو غير ذلك من عناصر ومكونات الخطة.

ومن جانب آخر، يؤكد التوجه التأشيري للخطة ضرورة رسم السياسات البديلة التي تضمن التوظيف الأمثل للموارد وعلى عملية إعادة الهيكلة الاقتصادية، حيث إن الاقتصاد السوري قد وصل إلى مرحلة لا يمكن له معها أن يشهد نمواً مرتفعاً وأن يصبح قادراً على تحقيق تنمية مستدامة، ما لم يجر تعريضه لعملية مراجعة شاملة

على مستوى السياسات وعلى مستوى الإصلاح المؤسسي وإزالة العوائق الإجرائية والقانونية أمام نمو القوى المنتجة وإسهام القطاع الخاص، حيث لذلك نتائج اقتصادية واجتماعية في آن.

2- النهج التشاركي في صياغة الأهداف:

يتيح التخطيط التأشيري تنوع الآراء التنموية وتعددتها، ولكنه يحتاج أيضاً إلى توافق وطني حول الأهداف العامة والغايات بعيدة المدى، ومن هنا جاء الالتزام بالنهج التشاركي في الخطة الحالية، إذ إنّ أهدافها التحولية تتطلب الحوار وتحقيق الإجماع الوطني حولها. وفي هذا السياق فقد شهدت المراحل التحضيرية لإعدادها مناقشات موسعة للتنظيمات الشعبية المختلفة ولأجهزة الدولة التنفيذية والسلطة التشريعية وممثلي القطاع الخاص وشرائح المثقفين. وقد نبع ذلك من القناعة بأن إنجاز أولويات التحول قد تتحقق في الخطة الحالية والخطط القادمة بمعدلات عالية إذا ما شاركت في صياغتها فئات المجتمع وشرائحه، فقد أصبح واضحاً في الوقت الحاضر أن التخطيط من أعلى وعدم إخضاع سياسات التنمية الوطنية إلى حوار شعبي مفتوح، يولد كماً هائلاً من القيود والكوابح على الدافعية لتحقيق إنتاجية عالية، وبأن عملية الحوار والتشارك تساعد على خلق وعي شعبي بالقضايا والاحتياجات الإنمائية سواء داخل أجهزة الدولة أو بين الأخيرة والرأي العام، وبالنتيجة يصبح بالإمكان جرد الآراء ووجهات النظر التي تطرحها شرائح المجتمع بمستوياتها المختلفة وإدخالها في الخطة، الأمر الذي يوفر الدعم المجتمعي.

3- اعتماد الاستشراف المستقبلي كإطار مرجعي:

تتطلب طبيعة التحديات الحالية والمستقبلية التي تواجه المجتمعات النامية والمتقدمة على حد سواء، وطبيعة الإيقاع السريع للتغيرات في الاقتصاد العالمي وفي الأوضاع الإقليمية والدولية أن تتم مواجهة تلك التحديات ومعالجتها في إطار زمني بعيد المدى، وأن تهتم الخطط الخمسية متوسطة المدى بالتطبيق المرحلي وبالتنقيح والرصد والمتابعة والتقييم. ومن هنا فقد حصلت القناعة بأن إعداد الخطة الحالية والخطط القادمة يجب أن يجري في إطار رؤية كلية وشاملة لمستقبل المجتمع والاقتصاد السوري في العقدين القادمين، وكما هو الحال

مع صياغة أهداف الخطة، فقد تبلورت الرؤية الأولى المستقبلية (2025) وحُدِّدَت أبعاد التفكير الاستراتيجي بعيد المدى الذي تبنته الخطة عن طريق تفاعل تشاركي ثري لجميع أطراف المجتمع تضمن اجتماعات موسعة مركزية وإقليمية. في السياق ذاته ولأن الخطة الخمسية العاشرة تختلف عن سابقتها بكونها خطة تحول أكثر من كونها خطة تخصيص موارد لتمويل نشاطات القطاع العام فهي:

أ- تتجاوز المنظور الاقتصادي الضيق لعملية التنمية والذي يخفق عادة في العمل ضمن تصورات مجتمعية بعيدة المدى، وتتبنى رؤية كلية تشمل التغيرات الاجتماعية والتقنية، إضافة إلى التغيرات الاقتصادية التي تبقى العصب الأساسي لعملية التحول المجتمعي.

ب- تؤمن بأن التخطيط الاستراتيجي بعيد المدى هو أمر حتمي وضروري لها، حيث إنَّ غالبية المشكلات التنموية والأهداف المرسومة لحلها تتجاوز عمر السنوات الخمس المحددة للخطة لتتمكن تلك الأهداف من تحقيق عوائدها المرجوة.

ج- تعتقد بأن الاستغناء عن التخطيط بعيد المدى أو عدم بذل المجهود الكافي لرسم أبعاده يؤدي بالخطة إلى أن تصبح مجموعة متناثرة من المشروعات لا يربطها رابط يضمن بناء اقتصاد وطني مستدام، مما قد ينتج حالة من الاضطراب في السياسات الاقتصادية الكلية التي تشل عملية تحقيق النمو والتنمية.

وتدلل التجارب الحديثة أن وضع الخطط الإنمائية في إطار من الوضوح والطموح لما يمكن أن يكون عليه الاقتصاد والمجتمع على المدى البعيد هو الذي كان وراء التجارب الناجحة لبلدان العالم النامي (الآسيوية بالذات) التي استطاعت أن تحقق قفزة نوعية في التقدم والتطور. ودون شك، فإن الإصرار والحزم في التخطيط وفي التنفيذ المرحلي الاستراتيجي هو الضمان الوحيد لترجمة أبعاد الرؤية الوطنية بعيدة المدى ومضامينها إلى واقع عملي، وتسعى الخطة الإنمائية العاشرة الحالية أن تكون خطوة على هذا النهج التحولي الجاد.

4- تطوير وإتباع نظام وطني للأولويات في اختيار المشروعات:

يتطلب المنظور المعياري الذي تبنته الخطة وجود مقاييس وطنية معتمدة في عملية اختيار المشروعات

التي يجري تضمينها دون غيرها. وقد تُوصَل إلى مقياس موضوعي عن طريق عقد اجتماعات متعددة مع الفرق القطاعية، خرجت باعتماد المعايير التسعة الآتية:

1	إسهام المشروع المعين في تحقيق عوائد لشرائح اجتماعية واسعة.
2	إسهام مباشرة في التخفيف من حدة الفقر.
3	يتمتع بأولوية قطاعية وله تشابكات أمامية وخلفية واضحة.
4	يسهم في تحقيق توازن إقليمي بين المحافظات ويؤدي إلى تنمية إقليمية عادلة.
5	يحتاج بشكل مؤكد دخول الحكومة في عملية تمويل المشروع.
6	يرتكز على مشاركة شعبية واسعة.
7	يعتمد على التنفيذ المحلي في إطار اللا مركزية.
8	يسهم إلى حد كبير في انخراط القطاع الخاص ويعزز من التنافسية.
9	تقييم الأداء للمشروع في السابق في حالة كونه من المشروعات المستمرة.

وقد صُنِفَت المشروعات المختارة إلى ثلاثة مجاميع وفق موقعها في سلم الأولويات وعلى أساس ما حصل عليه كل مشروع من علامات، وفي حالة وجود محدودية في الموارد لتضمين جميع المشروعات المختارة في المجاميع الثلاثة وتنفيذها، يجري الاحتفاظ بالمجموعة الأولى ذات الأولوية القصوى وتُكَيَّفُ عملية الاختيار والحذف بدءاً من المجموعة الثالثة وبالتصاعد.

5- الربط بين مرحلتي الإعداد والتنفيذ

تتبنى الخطة الخمسية العاشرة مفهوم التسيير الاستراتيجي أو الإدارة الاستراتيجية وآلياتها، بمعنى النظر إلى مرحلة التخطيط (صياغة الخطة) ومرحلة التنفيذ كمنشطين مكملين لبعضهما بعضاً، وذلك عن طريق تطوير مصفوفة جدولة لمتابعة تنفيذ السياسات والبرامج في نهاية كل فصل، فضلاً عن ذلك تخصص الخطة فصلاً

لتوضيح آليات نظام المتابعة والتقييم وقياس الأداء والأثر. من أجل تقوية وتعزيز الجوانب التنفيذية للمشاريع والبرامج التي يجري اعتمادها والتحقق من مدى تطبيق الأهداف والغايات بأجلها الزمنية المقررة. وتتناول مصفوفة الجدولة جميع القطاعات، وتتوزع المشاريع والبرامج المنوي تنفيذها ومتابعتها من خلالها على مدى السنوات الخمس للخطة. وتنقسم كل مصفوفة قطاعية إلى قسمين أساسيين:

أ- خلاصة على المستوى الوطني

ب- ملاحظات تفصيلية عن المشروعات والبرامج

ويتضمن العمود الأول من المصفوفة الأهداف الكلية، والسياسات والبرامج الرئيسية، في حين أن الأعمدة التي تليه تبين السياسات والبرامج التفصيلية المصممة للوصول إلى النتائج التي يحتويها العمود الأول. وهناك ست تقسيمات تحتويها المصفوفة في أعمدها:

1	الاستراتيجيات
2	البرامج والمشروعات
3	العوائد المتوقعة
4	المؤشرات
5	جهة التنفيذ
6	الإطار الزمني

ومن المؤمل أن يؤدي إدخال هذه الآلية الجديدة في الخطة الحالية إلى تكريس نهج الوضوح والشفافية في تنفيذ المشاريع وإلى إرساء قواعد جديدة لمعايير المتابعة والتقييم. وستُحَقِّق مصفوفة عامة في نهاية كل فصل من فصول الخطة توضح الملخص على المستوى الوطني، في حين تأخذ المصفوفات التي تهتم بتفصيل المشاريع والبرامج مكانها في نظام الرصد والتقييم لمتابعة تنفيذ الخطة. في الملحق (3) نموذج عن الخطة المزمع تنفيذها لقطاع الصحة في الخطة الخمسية العاشرة.

6- استخدام النمذجة لتحليل معدلات النمو والاستثمارات:

اعتمدت الخطة على النمذجة الرياضية والقيام بإسقاطات للمؤشرات الرئيسية (معدل النمو، الاستثمار، التشغيل والمؤشرات الأخرى ذات العلاقة) وذلك عن طريق النمذجة الكلية، كما أن النمو والاستثمار القطاعي ومؤشراته الأخرى قد جرى إسقاطها على أساس من تلك التحليلات، وقد تم لهذا الغرض تصميم ثلاثة مشاهد أساسية لمستقبل النمو وتوقعاته: (1) المشهد الخطي وبفرضية استمرار الأوضاع والوتائر الحالية وعدم التدخل القسدي لإعادة هيكلة وإصلاح الاقتصاد الوطني، (2) المشهدان الآخران المرتبطان بجملة متغيرات نوعية وكمية وبطبيعة الأمن والاستقرار في المنطقة وبتقلبات أسعار النفط على المستوى الدولي، حيث يتوقع المشهد التفاضلي نمواً اقتصادياً بمعدل 7 % سنوياً، في حين يتوقع المشهد الآخر الأقل تفاؤلاً نمواً بنحو 5 %.

7- الوضوح في توزيع الأدوار لتنفيذ الخطة

يتطلب اقتصاد السوق الاجتماعي ألا تنحصر مسؤولية التنمية بالحكومة المركزية وتحملها مهام تنفيذ الخطة، بل يتوجب تعدد المسؤوليات لتشمل القطاع الخاص والإدارات المحلية (المحافظات) والمنظمات غير الحكومية وتشكيلات المجتمع الأهلي، وعليه فإن الخطة الحالية توضح، وبجلاء، دور كل فاعل رئيس، وتحاول أن تخلق بيئة تنسيقية ملائمة وفقاً لذلك.

8- خطة وطنية يقابلها خطط إقليمية ومحلية

إضافة إلى الخطة الإنمائية الوطنية سيكون لكل محافظة خطة اقتصادية خاصة بها، تتسجم مع الخطة الوطنية في أهدافها وأولوياتها العامة، فالمحافظة التي لا يتوفر فيها إمكانيات التطوير الزراعي، على سبيل المثال، لا تضع خطة لتطوير ذلك القطاع، حيث إنّ الخطة المحلية هي بالأساس خطة لتنمية الموارد للرقعة الجغرافية التي تتحدد بها وهي بطبيعتها ذات خصوصية وإمكانات مستقبلية مختلفة عن بقية المناطق. وما يجمع الخطط المحلية للمحافظات كلها هو الالتزام بالقواعد الوطنية لنظم وأساليب صياغة الخطة ومعايير اختيار المشروعات ونظم النقيّم والمتابعة، وسيصدر بذلك تشريع يتضمن عملية التخطيط ويحدد كيفية صياغة الخطط ومتابعتها

وتقييم المشروعات واختيارها، تلتزم به الوزارات والمحافظات بالتنسيق مع هيئة تخطيط الدولة، وبحيث يصبح ذلك بمثابة قانون إجرائي لإعداد الخطط الاقتصادية والاجتماعية. ومن أجل استكمال التسلسل التخطيطي (وطني، إقليمي، محلي) سيكون من بين أهداف الخطة الخمسية العاشرة وضع مخطط إقليمي اقتصادي اجتماعي طويل الأمد يحول سورية إلى مناطق وأقطاب للنمو، حيث سيشكل ذلك الأساس لعملية التنوع الاقتصادي ولخلق فرص العمل والنهوض بالفئات الأقل دخلاً. والغرض من التخطيط الإقليمي التكاملي هو تقوية التعاون والتنسيق بين الوحدات الإدارية (المحافظات) والاستفادة من اقتصاديات الحجم، ومثل هذا التخطيط إلزامي بطبعه وليس تأشيرياً أو توقعياً، بل يعكس التزام الدولة للقيام بذلك النشاط الموسع وبعيد المدى، بالتنسيق مع القطاع الخاص الوطني، ومع الدول المجاورة بالنسبة للأقاليم الحدودية.

9- اعتماد خريطة لمستويات المعيشة:

استندت هذه الخطة إلى مسح وخريطة لمستويات المعيشة وتحديد للفئات الاجتماعية والمناطق الأقل نمواً التي تحتاج إلى كثافة استثمارية لتحسين أوضاعها، فقد تزامن إعداد الخطة الخمسية العاشرة من ناحية الوقت والصياغة والمحتوى مع إعداد مماثل لإستراتيجية تحسين المستوى المعيشي وبالاعتماد على نتائج المسح الوطني لاستهلاك الأسر المعيشية (2004) الحساب لخطي الفقر الأعلى والأدنى. ووفق ذلك فإن الخطة قد وضعت في حسابها لإعادة الهيكلة الاقتصادية وإحداث التغييرات في السياسات الاقتصادية الكلية وتحقيق معدلات النمو المرسومة، هدف تحسين مستوى المعيشة وفق بيانات حديثة وتصور واضح لما يمكن عمله لتقليص عدد الأسر المعيشية التي تقع تحت خط الفقر. ومن أجل ضمان التطبيق الفاعل لبرامج تحسين مستوى المعيشة، فإن الخطة ستعمل على تأسيس مرصد وطني لمستوى المعيشة، يشترك في إدارة نشاطاته ممثلون عن القطاع الخاص والمنظمات غير الحكومية وهيئات المجتمع الأهلي والتنظيمات التي تهتم بمكافحة الفقر والنهوض بجوانب العدل الاجتماعي.

ثانياً - اعتماد التبويب الوظيفي:

حددت المادة رقم 8/ من المرسوم التشريعي رقم 54/ لعام 2006 م اعتماد التبويب الوظيفي في تبويب النفقات والإيرادات إضافة للتبويبات الأخرى في الجمهورية العربية السورية. ويوضح هذا التبويب ما ينفق على كل نوع من الخدمات بصرف النظر عن الهيئات والمؤسسات التي تتولى الإنفاق وهو يرتبط بالأهداف المباشرة قصيرة الأجل أكثر من ارتباطه بأهداف السياسة العامة طويلة الأجل التي تقوم الحكومة بتنفيذها، كما يهتم هذا التبويب على نوع الوظيفة بصرف النظر عن التنظيم الحكومي القائم على أدائها فعادة تتم الوظيفة أو الخدمة الواحدة بواسطة عدة وزارات¹²⁵.

حيث يسهل التبويب المستخدم في موازنة البرامج والأداء عملية إعداد الموازنة وربطها بأهداف الإدارة الحكومية، ويوضح ما تعتمده الحكومة تنفيذه من الموارد المتاحة، كما يوفر هيكلاً للرقابة الإدارية لتحديد مدى تنفيذ خطة العمل المقررة ضمن اعتمادات الموازنة العامة التي أقرتها السلطة التشريعية. حيث تبويب النفقات العامة في موازنة البرامج والأداء على الأساس الوظيفي أي تجميع البرامج في مجموعات رئيسية تبعاً للأهداف العامة الحكومية، وللوظائف الرئيسية التي تقوم بها الدولة، ثم تقسم البرامج إلى أنشطة يعهد بمسؤولية تنفيذها والقيام بها إلى الوحدات الإدارية. إذاً يعد اعتماد التبويب الوظيفي الخطوة الأولى في تطبيق موازنة البرامج والأداء، ووضح ذلك دليل هيئة الأمم المتحدة بأن موازنة البرامج والأداء تبويب وفق المراحل الآتية:

- أ- الوظائف: تمثل أعمالاً مميزة موجهة نحو تحقيق أحد الأغراض أو الأهداف الرئيسية للدولة.
- ب- البرامج: هي تفرعات كبيرة لوظيفة معينة تسمح بمعرفة الإنجازات للإدارات الرئيسية.
- ج- الأنشطة: هي أجزاء من برنامج تبين أنواعاً متوافقة من الأعمال التي تقوم بها جهات متفرعة عن الإدارات الرئيسية لأجل تحقيق النتائج النهائية للبرنامج.

ثالثاً - وجود الإرادة الحكومية لإصلاح المالية العامة في سورية:

لقد كانت هناك استراتيجية لدى الحكومة كما ورد في الخطة الخمسية العاشرة مجموعة من الخطط فيما يخص المالية العامة منها¹²⁶:

- أ- اعتماد نظام جديد للموازنة العامة وجعل جهة القيادة والإشراف على الإنفاق منوطة بوزارة المالية فقط.
 - ب- تعديل القانون المالي الأساسي للدولة والأنظمة المحاسبية المنبثقة عنه لكل من القطاع الاقتصادي والإداري والمصرفي، وجواز اعتماد مبدأ الموازنة على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي.
 - ج- إمكانية وضع موازنة عامة للدولة تغطي أكثر من سنة واحدة.
 - د- إعداد هيكل جديد للموازنة العامة وإدخال القيد المزدوج لحسابات الموازنة العامة.
 - هـ- أن تتبع إدارة الإنفاق الحكومي نهج الشفافية وتخضع للمساءلة وأن تبني قرارات توظيف الموارد والإنفاق العام ووضع الموازنة على أسس علمية وموضوعية.
 - و- اتباع نظام جديد لوضع وتنفيذ الموازنة العامة، وبحيث يسهم في توظيف الموارد الوطنية وفق نسق أولويات قطاعية وبشكل يتماشى مع أهداف الخطة الخمسية العاشرة، ويحقق الإنفاق العام عائداً اقتصادياً واجتماعياً يسهم في تسريع عملية التنمية.
- مما سبق نجد أن إرادة التغيير موجودة وهذه الخطوات تعدُّ اللبنة الأساسية لمنهج البرامج والأداء في الموازنة العامة.

رابعاً- رعاية الدولة للجانب الفكري والفلسفي لموازنة البرامج والأداء :

لقد شاركت الحكومة السورية بمجموعة من المؤتمرات وورش العمل العربية والإقليمية حول موضوع موازنة البرامج والأداء، وأهمها المؤتمرات التي أقامتها ورعتها المنظمة العربية للتنمية الإدارية التابعة لجامعة الدول العربية، وقد أقيم بالعاصمة دمشق ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية بتاريخ /25-27/ تموز عام 2004م، حيث طُرِحَتْ مجموعة من المحاور العلمية والفلسفية والتاريخية والتنفيذية لموازنة البرامج والأداء، وأهم العقبات التي وجدت في أثناء التطبيق للاستفادة من التجارب السابقة لبعض الدول العربية والإقليمية.

كما ورد في دليل عناوين الأبحاث المطروح من قبل جامعة دمشق لطلاب الدراسات العليا في العام 2012م وذلك لربط الجامعة بالمجتمع والتواصل مع كافة الوزارات والهيئات الحكومية لمعرفة المحاور العلمية المطلوب بحثها، حيث كانت موازنة البرامج والأداء أحد العناوين المطلوب البحث فيها. وهذا التوجه العلمي للبحث في موازنة البرامج والأداء من قبل الحكومة ومؤسساتها ما هو إلا خطوة أولية وإثارة فكر التطبيق لاحقاً.

خامساً- وجود مراكز للقياس والتقييم ببعض الوزارات والهيئات

إن تقييم أداء العاملين بالمؤسسات والهيئات وكذلك تقييم أداء العمليات والأنشطة والمؤسسة ككل للتأكد من أن ما حُطَّط له قد تحقق بالفعل سواء بالنسبة للأهداف أو بالنسبة لبرامج العمل المخططة، لذلك فإن وجود مراكز قياس للنتائج والأعمال يعد ضرورة لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء.

تمتلك بعض المؤسسات والوزارات أقساماً أو مراكز لضبط جودة العمل ومخرجاته ومثال ذلك مركز القياس والتقييم في وزارة التعليم العالي المحدث عام 2012م، ويهدف المركز كما ورد في المادة 3/ من مرسوم إحداثه:

أ- تطوير اختبارات القبول في المؤسسات التعليمية، واختبارات التعادل للشهادات العلمية غير السورية.

ب- تطوير اختبار الانتقاء للعاملين في الجهات العامة.

ج- قياس مخرجات المؤسسات التعليمية السورية ودراساتها بهدف تطوير مدى تحقيقها لأهدافها وتلبيتها لمتطلبات المستفيدين.

د- تزويد الجهات المعنية بالدراسات والمعطيات المتعلقة بالتعليم العالي التي تسهم في وضع الاستراتيجيات والخطط التنفيذية وصناعة القرارات.

هـ- تعميم ثقافة القياس والتقييم واختبارات الكفاءة والقبول على الصعيدين الأكاديمي والمجتمعي ونشر الممارسات الجيدة، وتعزيز ثقة الرأي العام بالنشاطات المنفذة في هذه الميادين.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

بعد التأصيل النظري الخاص بتطوير فروض البحث وصياغتها، سيتناول الباحث في هذا الفصل دراسة عملية لتجارب ثلاثة دول ذات تطور اقتصادي مختلف للاستفادة من هذه التجارب عند تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجمهورية العربية السورية لاحقاً. ثم يقدم الباحث إطاراً مقترحاً لتطبيق موازنة البرامج والأداء في سورية معتمداً على تقنيات الموازنة الحديثة القائمة على الإدارة الناجحة المعتمدة على تقييم الأداء والنتائج. وسيعرض الباحث المنهجية التي اعتمدَ عليها في الدراسة التجريبية والمتعلقة بمجتمع البحث وآلية جمع البيانات المطلوبة عن طريق استبانة صممت لذلك. ثم القيام بتحديد الأسلوب الإحصائي المناسب لاختبار فروض البحث تمهيداً للوصول إلى النتائج وتقديم التوصيات المناسبة.

المبحث الأول: تجارب عربية ودولية

نقتصر بهذا المبحث على دراسة تجارب ثلاث دول ذات تطور اقتصادي مختلف للتوصل إلى دروس يمكن الاستفادة منها في التجربة السورية لاحقاً.

أولاً: تجربة الإمارات العربية المتحدة في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة:

كانت مراحل تطور الموازنة العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة مثل باقي الدول، حيث اعتمدت الحكومة الإماراتية مجموعة من أساليب إعداد الموازنة العامة.

1- مراحل تطور الموازنة العامة في الإمارات العربية المتحدة:

من الممكن أن نوجز المراحل التي مرت الموازنة العامة في دولة الإمارات بثلاث مراحل:

أ- المرحلة الأولى:

كانت البداية عام 1972م بتطبيق موازنة البنود، حيث تُحدّد اعتمادات لكل بند من بنود الموازنة دون ربطها بالأهداف المطلوب تحقيقها¹²⁷.

ب- المرحلة الثانية:

صدر قرار رئيس مجلس الوزراء الإماراتي رقم (1/631) بتاريخ 2001/11/12 م المتضمن الموافقة على خطة تطوير النظام المالي للدولة وتطبيق موازنة البرامج والأداء، حيث تشكل موازنة البرامج والأداء تغييراً كبيراً لبيئة العمل من التركيز على المدخلات فقط إلى الربط بين المدخلات والمخرجات، حيث تساعد موازنة الأداء على تحسين اتخاذ القرارات وإعطاء معلومات أفضل عن مدى ملاءمة الخدمات الحكومية لحاجات المجتمع¹²⁸.
بُدى بالمرحلة الثانية التجريبية في السنة المالية 2002م للوزارات التالية (المالية والصناعة، التربية والتعليم، الصحة، الزراعة والثروة السمكية)، ثم استكملت التجربة في باقي الوزارات والجهات الاتحادية الأخرى.

ج- المرحلة الثالثة:

144- <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/FederalBudgetPreparation/Pages/BudgetDevelop.aspx>

بدأت في عام 2011 م حيث أُنشِئ نظام الموازنة متوسطة المدى /ثلاثة سنوات/ وفقاً لمبادئ الموازنة الصغرية التي تحدد الأنشطة والخدمات مقابل تكلفة كل منها، ما يعني أفضل توظيف للموارد والنفقات وصولاً لتحقيق أفضل النتائج. كما تم بدءاً من العام 2014 م التصنيف الوظيفي الدولي للنفقات الحكومية وتطبيق النظام الآلي في إعداد الموازنة. حيث اعتمد مجلس الوزراء الإماراتي في تشرين الأول 2016 م مشروع الموازنة العامة للاتحاد متوسطة المدى عن السنوات /2017-2019/ م التي تقوم بإعداد نفقات وإيرادات قدرها ثلاث سنوات¹²⁹. وجاء إعداد هذه الموازنة بتوجيهات نائب رئيس دولة الإمارات رئيس مجلس الوزراء حاكم دبي محمد بن راشد آل مكتوم، وذلك بإعداد الموازنة على شكل خطط دورية كل خمس سنوات بهدف تطوير مستوى الخدمات الاجتماعية والتركيز على رفع مستوى الخدمات الحكومية الذكية ورفع رضا المتعاملين تجاه جهود الحكومة في توفير الرفاهية والرخاء والسعادة والأمن لأفراد المجتمع. والشكل رقم 2 يوضح هذه المرحلة.

الشكل 2: توضيح للمرحلة الثالثة في إعداد الموازنة بدولة الإمارات العربية المتحدة



المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية لدولة الإمارات العربية المتحدة

2- أهداف التجربة:

تهدف تجربة دولة الإمارات في تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى:

أ- تطوير النظام المالي بدولة الإمارات وذلك حسب توصيات صندوق النقد الدولي، وليواكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة.

ب- تطبيق موازنة البرامج والأداء في الحكومة الاتحادية حيث يعتمد نظام الإدارة المالية الحالي على موازنة البنود والتي تركز على المدخلات فقط.

ج- تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية.

د- تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية وذلك عن طريق توفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة للحكومة لمساعدتها في تحديد أولوياتها.

هـ- رفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية والسرعة في الإنجاز.

3- المحاور الاستراتيجية لتجربة إمارة دبي

ركزت تجربة إمارة دبي في تطبيق موازنة البرامج والأداء على مجموعة من المحاور الأساسية:

أ- تعزيز النظرة المستقبلية والتفكير الاستراتيجي: وذلك عن طريق وضع القواعد العامة لتحديد المهارات والقدرات المطلوب بناؤها في الدوائر الحكومية، وتطوير عمليات التقييم وإدارة المخاطر.

ب- تطوير الهيكلية الإدارية والمساءلة: عن طريق تعزيز المهام المتعلقة بوضع السياسات في الدوائر والجهات الحكومية، وتطبيق مؤشرات الأداء.

ج- تطوير الكفاءة المالية: عن طريق إدارة الأنظمة المالية بأساليب متقدمة تركز على تحقيق أفضل النتائج عن طريق تطبيق موازنة البرامج والأداء وربط الموازنة العامة للدولة بالخططة الاستراتيجية، وتحويل الأساس المحاسبي في الدوائر الحكومية من النظام النقدي إلى نظام الاستحقاق، وتحديث السياسات المحاسبية وتجميع الحسابات وإدخال التقنيات والأنظمة الحديثة كافة لتحسين كفاءة تشغيل العمليات الداخلية وخدمة العملاء.

د-تعزيز الاستجابة وخدمة المتعاملين: عن طريق إدخال الوسائل التكنولوجية بهدف تقديم الخدمة المتميزة للمتعاملين.

ه-تنمية الموارد البشرية الحكومية وتحفيزها: عن طريق إدخال نظام تقييم الأداء على مستوى الجهات الحكومية المختلفة.

4- التخطيط المالي في إمارة دبي:

للتحول إلى موازنة البرامج والأداء وترشيد الإنفاق العام، اتبعت حكومة دبي برنامجاً شاملاً وموسعاً، طورت بموجبه عمليات التخطيط المالي وإعداد الموازنة والتحول إلى موازنة الأداء¹³⁰.

خُذَّت دورة موازنة 2016 م، مرحلة أولى لتطبيق برنامج (التخطيط المالي الذكي) على أن يُتحوَّل مرحلياً إلى موازنة الأداء وفقاً لخطة تحول شاملة، إذ سيُنَفَّذ البرنامج على مراحل متتابعة.

حيث تشمل المرحلة الأولى: دراسة بيوت الخبرة للوضع الحالي وتقييمه، وتصميم الوضع المستقبلي لعمليات التخطيط المالي والاستراتيجي وإعداد الموازنات وتصميم النماذج والهياكل والبيانات والإجراءات لمراحل تطبيق النظام الجديد ومراحل التحول إلى موازنة الأداء ومتطلباته.

أما المرحلة الثانية: فتشمل على أتمتة مرحلية لعمليات إعداد الموازنة وإدارتها باستخدام أنظمة (هابيرون)* .

آليات وأهداف تطبيق برنامج التخطيط الذكي:

أ- تحقيق وفورات مالية: تتوقع دائرة المالية في دبي أن يحقق البرنامج وفورات كبيرة نتيجة دقة التقديرات وربطها بالخطة الاستراتيجية للدوائر والهيئات، ومن ثم بأولويات الخطة الاستراتيجية الشاملة لإمارة دبي، إضافة إلى توفير قدر كبيراً من الوقت والجهد في مراحل التخطيط المالي جميعها، وإعداد الخطط المالية والموازنات الحكومية وتنفيذها.

ب-تشكيل لجنة عليا لتطبيق البرنامج: سيعزز البرنامج من الشفافية المالية في العمليات والإجراءات، وتفعيل دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على المال العام، وتشرف على تنفيذ البرنامج لجنة عليا ترأسها

147- <https://www.emaratalyoum.com/business/local/2013-12-09-1>

*هابيرون: تطبيقات متخصصة في التخطيط الاستراتيجي والمالي، وفي مجال هيكلة السياسات المالية الحكومية والتخطيط المالي.

دائرة المالية، وتشارك فيها الأمانة العامة للمجلس التنفيذي، بلدية دبي، والحكومة الذكية، وشرطة دبي، ومؤسسة مطارات دبي، وهيئة الصحة، وهيئة الطرق والمواصلات.

ج-أهداف البرنامج: يهدف البرنامج إلى معالجة أوجه القصور في النظم والإجراءات المتبعة في المؤسسات الحكومية، عند إعداد خططها وموازناتها، كما يهدف إلى ربط عمليات التخطيط الاستراتيجي بالتخطيط المالي، وتمهيد المؤسسات للتحويل المرحلي إلى موازنة البرامج والأداء، مع تطبيق برامج (هايريون) للقطاع الحكومي، المتخصصة في التخطيط الاستراتيجي والمالي.

د-بيوت الخبرة: تعاقدت دائرة المالية التي بدأت للتخطيط للبرنامج منذ مطلع عام 2011 م، مع شركتي (كيه بي إم جي) و(بي وي بي أوراكل) الخبيرتين لتنفيذ تطبيقات (هايريون) في مجال هيكله السياسات المالية الحكومية والتخطيط المالي.

هـ-تبسيط التخطيط: إن الرؤية الهادفة لتحويل حكومة دبي إلى حكومة ذكية، بُلّورت في خطة واضحة يشتمل أساسها على أرضية خصبة للنجاح تؤسس لتبسيط عمليات التخطيط المالي وإعداد الموازنات لمؤسسات حكومة دبي.

5- تجربة موازنة البرامج والأداء في بلدية دبي

أسهمت مجموعة من الأسباب لدى بلدية دبي للانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء منها غياب معيار ملموس لقياس الكفاءة وكذلك لمواكبة العديد من التغييرات العالمية والتي أثرت في عائدات النفط وحجم الاستثمارات الخارجية المتدفقة إلى إمارة دبي مما أدى إلى لانخفاض في الإيرادات العامة.

أ- أهداف تطبيق موازنة البرامج والأداء في بلدية دبي:

يمكن أن نحصر أهداف تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في بلدية دبي بما يأتي¹³²:

- تطوير النظام المالي بالبلدية وذلك حسب توصيات حكومة دبي ليواكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة.

- إنهاء العمل بموازنة البنود والتي تركز على المدخلات فقط، وهذه الطريقة لا تساعد صانعي القرار بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الانفاق، ومن ثمّ فهي لا تحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة.

- اتجاه الصرف من الصرف على البنود إلى الصرف على أهداف الإدارات ليكون هناك نتائج محققة لقياس الهدف.

- تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية.

- تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية وذلك عن طريق توفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة للحكومة لمساعدتها في تحديد أولوياتها.

- رفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية والسرعة في الإنجاز.

- تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية.

- قياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج.

- اتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

ب- طريقة عمل البرامج (هيكل البرامج) لبلدية دبي:

كان القرار عند تطبيق موازنة الأداء والبرامج في بلدية دبي أنه لا داعي لإعادة بناء هيكل الهيكل التنظيمي للدوائر حسب البرامج ولكن من الممكن تعديله فيما يخص تطبيق الأسلوب الجديد عن طريق استخدام الأنظمة الحديثة، وقُسمت الموازنة إلى:

- برنامج أساسي.

- برنامج فرعي.

- أهداف رئيسية.

ولتحقيق الأهداف الرئيسية للبرامج الفرعية يجب توفر أهداف أخرى لهذه البرامج لقياس الهدف الرئيس، والجدول

رقم (3) يوضح نموذج للبرامج الرئيسية والفرعية والأهداف الرئيسية لبلدية دبي.

الجدول 3: نموذج للبرامج الرئيسية والفرعية والأهداف الرئيسية لبلدية دبي

متسلسل	البرامج الأساسية	متسلسل	البرامج الفرعية	الأهداف الرئيسية
أولاً: البرامج الرئيسية				
1	برنامج الرعاية الصحية والبيئية	1-1	برنامج الصحة العامة	
		1-2	برنامج البيئة والسلامة	زيادة نسبة تدوير النفايات سنوياً إلى 40%
		1-3	برنامج رقابة وسلامة المباني	
		1-4	برنامج الفحوصات والمختبرات	
2	برنامج بناء وتعزيز البنية التحتية والمحافظة على التراث العمراني	2-1	برنامج الصرف الصحي والري	رفع نسبة المناطق الموصلة بشبكات الصرف الصحي بدبي إلى 90% مع نهاية 2011
		2-2	برنامج التخطيط والمساحة	زيادة عدد الأراضي الممنوحة للمواطنين إلى 9000 أرض سكنية بنهاية 2011
		2-3	برنامج المشروعات العامة	
3	برنامج الخدمات المجتمعية	3-1	برنامج الأسواق والأماك	
		3-2	برنامج الحدائق العامة والزراعة	
		3-3	برنامج الإسكان الحكومي	إنجاز 3000 مسكن نهاية 2011
		3-4	برنامج خدمة العملاء	
		3-5	برنامج نشر الثقافة والمعرفة	
ثانياً: البرامج الداعمة				
1	برنامج الدعم الإداري والمالي	1-1	برنامج إدارة الموارد البشرية	زيادة مستوى رضا العاملين إلى 90% مع نهاية 2011
		1-2	برنامج إدارة الخدمات	
		1-3	برنامج إدارة الممتلكات	
		1-4	برنامج التطوير والجودة	
		1-5	برنامج إدارة الموارد المالية	نمو إيرادات البلدية بنسبة 5% سنوياً
2	برنامج الدعم التقني والتكنولوجي	2-1	برنامج المعلوماتية والتكنولوجيا	اكتمال الخدمات الإلكترونية إلى 100%
		2-2	برنامج نظم المعلومات الجغرافية	

المصدر: شريف (2010)، ص: 60-61.

6- مشكلات تطبيق موازنة البرامج والأداء في بلدية دبي

من المشكلات التي واجهت بلدية دبي في تطبيق موازنة البرامج والأداء بشكلها الفعلي التي عن طريقها تستطيع الوصول إلى تحقيق أهدافها الموضوعية:

أ- حكومة دبي تطبق موازنة البنود على دوائرها الحكومية هذا الأمر أدى إلى صعوبة الانسجام ما بين حكومة دبي وبلدية دبي التي تطبق موازنة البرامج والأداء.

ب- وجود برامج مشتركة بين بلدية دبي وبين دوائر حكومية أخرى مثل دائرة الصحة في (برنامج الرعاية الصحية والبيئية).

ج- تم تجاهل تحديد المسؤولية الإدارية عند تنفيذ البرنامج فالإدارة التي سوف تلتزم بالبرنامج لن ترصد لها مكافأة والإدارة التي لم تلتزم بالبرنامج لم ترصد لها عقوبات.

د- نُفذ البرنامج في الوقت غير المناسب.

هـ- صعوبة توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع التي تسعى إليها الحكومة.

و- صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج والمشروعات بشكل مادي ملموس.

ز- صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الإنجازات لكل وحدة إدارية حكومية، فهناك بعض النشاطات والأعمال الحكومية التي يصعب تحديد معايير لقياس أدائها.

ح- صعوبة توفير المعلومات التفصيلية عن نشاطات الإدارات المختلفة، لعدم وجود أنظمة دقيقة للمعلومات لديها.

ط- وُضِعَتْ أهداف الخطة الاستراتيجية لبلدية دبي لتتلاءم مع أهداف موازنة البرامج والأداء، ومن ثمّ واجهت بلدية دبي صعوبة في تغيير الأهداف مرة أخرى للوحدات التنظيمية.

ي- عدم التنسيق بين إدارة التطوير الإداري والجودة والإدارة المالية، وذلك لربط أهداف الخطة الاستراتيجية بأهداف الأداء كمرحلة أولى للتطبيق.

ثانياً: تجربة جمهورية مصر العربية في التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء

في أعقاب موازنة عام 1890 م كانت مصر تحت النفوذ الأجنبي وذلك في عهد الخديوي توفيق، وكان الهدف الحقيقي للموازنة هو توفير موارد لسداد الديون الخارجية الأجنبية وفوائدها. وكان التحول الحقيقي في الموازنة العامة مع صدور دستور عام 1923م، يعد أول حدث يتعلق بالموازنة العامة وكيفية إقرارها، حيث يتضمن على مواد تشمل إيرادات ونفقات الدولة وحق البرلمان في الاطلاع وإقرار الموازنة العامة للدولة¹³³.

ومع بداية ستينات القرن الماضي جاء الكثير من الآراء والدراسات المطالبة بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء وذلك لتخفيض الإنفاق العام، ومن ثم تخفيض عجز الموازنة العامة وإحكام الرقابة على المال العام. حيث قامت الحكومة المصرية بعدة محاولات تستهدف التحول إلى موازنة البرامج والأداء، حيث تضمن بيان وزارة الخزانة (المالية) عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 1965/1966م.

بهذا المعنى تصبح موازنة الدولة موازنة أداء وتتوفر معايير للرقابة على الإنفاق قبل البدء ومن ثم تضمن الدولة الترابط الكامل بين أهداف المؤسسات والوزارات وبين أهداف الخطة القومية وتحارب الإسراف الذي هو أحد مشكلات الإدارة الحكومية، والذي يخشى أن يؤثر في أجهزة القطاع العام في مجالات الإنتاج، وكما جاء بتقرير لجنة الموازنة والحسابات الختامية في مجلس الأمة عن السياسات المالية والاقتصادية لمشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 1965/1966 م.

(لا سبيل إلى تنفيذ ما جاء في القرار الجمهوري رقم 1329 لعام 1960م إلا بالأخذ بمبادئ وأساليب موازنة الأداء فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الكفاية الإنتاجية وضغط النفقات في مجال النفقات العامة، ولاسيما أن التقسيم المالي للموازنة يهتم بالخدمات التي تهدف الدولة إلى أدائها للمواطنين، بينما الاهتمام يجب أن ينصب على مقدار الأهداف التي تحققت بسبب هذا الإنفاق أكثر من الاهتمام بمقدار ما أنفق على خدمة معينة)¹³⁴.

إذاً نجد الإدراك المبكر من قبل الحكومة المصرية لقصور موازنة البنود، وتؤكد ضرورة التحول إلى نظام موازنة البرامج والأداء بهدف المحافظة وترشيد المال العام. حاولت الحكومة المصرية مرة أخرى للتحول إلى موازنة

¹³³ - عبد الوهاب (2018)، ص: 19.

¹³⁴ - رضوان (2009)، ص: 266.

البرامج والأداء عام 1973م وذلك بإصدار القانون رقم 53/ القاضي بإعداد الموازنة على أساس البرامج والمشروعات والأعمال.

وفي البيان المالي والاقتصادي لمشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 1975/1976 م وضع وزير المالية المصري أنه بالنسبة لتطبيق مبادئ الإدارة العلمية في الوحدات الحكومية وفقاً لنظام موازنة البرامج والأداء، فقد تبين أن الجهد الذي بذل من قبل قد اقتصر على تحليل الاعتمادات في الموازنة بعد اعتمادها، فلم يكن لهذا النظام دور أساسي في إعداد تقديرات الموازنة ومن ثم لم يُعد له النظام المحاسبي أو نظام المتابعة المناسب، وأضاف أنه لقد كانت لجنة الخطة والموازنة على علم بما يلقيه نظام البرامج والأداء من تبعات في كافة المجالات¹³⁵. بعد هذه الإعلانات السياسية والاقتصادية حول ضرورة التحول إلى موازنة البرامج والأداء، بدأت الحكومة المصرية تحولاً اقتصادياً جذرياً بتبني سياسات السوق الحرة فيها عرف وقتها بسياسة "الباب المفتوح"، هذا التحول الاقتصادي كان يقتضي تحولاً على مستوى الإدارة المالية العامة للدولة، إلا أن شيئاً لم يحدث من هذا القبيل وتوقفت كل محاولات الحكومة المصرية نحو تغيير نظام الموازنة العامة حتى نهاية تسعينات القرن الماضي. عادت الحكومة المصرية عام 2002م بعد جلسة مشاورات مع خبراء البنك الدولي للإنشاء والتعمير لتعلن على لسان وزير المالية والتخطيط عن عزمها على التحول إلى نظام موازنة البرامج والأداء.

وأضاف وزير المالية المصري الدكتور محمد حسانين أن الاتجاه إلى موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود الحالية لا تعني إطلاقاً تخفيض الإنفاق ولكن التأكد من العائد منه، مؤكداً أن الانتقال إلى هذا الأسلوب الجديد من إعداد الموازنة ليس أمراً سهلاً ويحتاج إلى دراسات متأنية ليس فقط في الموازنات التي لديها خطط استثمارية ولكن أيضاً في الجهات التي تتعامل مع الجمهور حتى يتأكد المواطن المصري من أن الضرائب التي يسددها تعود عليه بالنفع في شكل خدمات أفضل.

1- المرحلة الأولى للتحول إلى موازنة البرامج والأداء

يمكن أن نرجع أولى خطوات الإصلاح في مصر إلى عام 2005م، حيث أُقرَّ قانون رقم 87 والمعدل للقانون رقم 53 لعام 1973م بشأن الموازنة العامة للدولة الذي نص على ضرورة تطبيق العمل بموازنة البرامج

¹³⁵ - رضوان (2009)، ص: 279.

والأداء في مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ سريان القانون، وفقاً لذلك القانون كان المقرر أن تتحول الموازنة إلى موازنة البرامج والأداء عام 2010م، ولكن نتيجة للأحداث السياسية التي مرت بها مصر نهاية عام 2010م أُوقِفَ التنفيذ والتحول الحقيقي جاء عندما أعلن وزير المالية عن بدء التحول التدريجي إلى موازنة البرامج والأداء في موازنة عام 2015/2016 م وذلك كمرحلة جديدة استكمالاً للجهود التي تمت في هذا الشأن في السنوات السابقة ولذا دعت وزارة المالية ثمانية وزارات والجهات التابعة لها بتقديم مشروع موازنتها للعام المالي 2015/2016م على أساس البرامج والأداء، والوزارات هي " الصحة والسكان، التربية والتعليم، العليم العالي، البحث العلمي، التضامن الاجتماعي، النقل، الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، التطوير الحضري والعشوائيات". واختيرت هذه الوزارات في المرحلة الأولى نتيجة وجود برامج فعلية وخطط استراتيجية على المدى المتوسط تقوم بتنفيذها الوزارات المعنية مما يسهل القيام بإعداد موازنتها على أساس البرامج والأداء وذلك للوصول إلى التطبيق السليم لموازنة البرامج تمهيداً لتعميم هذه التجربة على باقي الوزارات في مشروعات الموازنات اللاحقة. وطلبت وزارة المالية من هذه الوزارات أن تقدم موازنتها كما يأتي¹³⁶:

- أ- تقديم مشروع موازنة هذه الوزارات والجهات التابعة لها على أساس البرامج بحيث تشمل النفقات بحسب التقسيم الاقتصادي موزعة على البرامج المختلفة.
- ب- عرض هيكل برامج الوزارة والجهات التابعة لها حيث يشمل أسماء البرامج وأهدافها وملخص لأهم مخرجات كل برنامج على حدة.
- ج- عرض توضيحي للبرامج والتحديات التي ستواجهها في أثناء تنفيذها وكيفية التغلب عليها.
- د- وضع استراتيجية الوزارة على المدى المتوسط (3-5) سنوات وتشمل كل من البرامج الحالية والمستقبلية وأهدافها وتكلفتها والوقت المقترح للتنفيذ ومخرجاتها ومصادر التمويل.
- هـ- وضع مؤشرات لقياس الأداء، بحيث يمكن لوزارة المالية عن طريقه قياس مدى تحقيق أهداف كل برنامج.

2- المرحلة الثانية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء :

أعلنت وزارة المالية المصرية في البيان المالي لموازنة عام 2019/2018 عن مجموعة جديدة من الوزارات التي ستتحول إلى موازنة البرامج والأداء وهي: "المالية، القوى العاملة، البيئة، التنمية المحلية، التخطيط، التجارة والصناعة، التموين والتجارة الداخلية، الشباب والرياضة، الآثار".

واختيرت هذه المجموعة من الوزارات كمرحلة ثانية من التحول إلى موازنة البرامج والأداء لأن هذه الوزارات تمتلك خطط متوسطة الأجل، وهذا التحول الجزئي كان لتجاوز أي عوارض أو مشكلات قد تنشأ.

3- التحديات التي واجهت عملية التحول إلى موازنة البرامج والأداء في مصر

- أ- صعوبة ترجمة الأهداف والاستراتيجيات العامة إلى أهداف محددة وسنوية.
- ب- صعوبة الربط بين عمليات البرنامج ونتائجه ومخرجاته.
- ج- صعوبة وضع مؤشرات للأداء قابلة للقياس.
- د- صعوبة التحقق من دقة بيانات الأداء ونوعيتها.
- هـ- صعوبة فصل التأثيرات الناتجة عن البرنامج عن التأثيرات الناتجة عن عوامل ومؤثرات خارجية.

4- تقييم التجربة المصرية في التحول إلى موازنة البرامج والأداء

على الرغم من صعوبة المرحلة السياسية التي تمر فيها مصر إلا أنها استطاعت أن تتخذ قرار إصلاح الموازنة والتحول إلى موازنة البرامج والأداء، لكن هذا التطبيق لم يكن مصحوباً بخطة اقتصادية وسياسية واجتماعية وطنية، ولم تتخذ الحكومة خطوات مسبقة لتدريب العاملين وتأهيلهم في الوزارات على نظام عمل موازنة البرامج والأداء، وكذلك لم يتحول النظام المحاسبي إلى نظام المراقبة والتقييم بعد، لكن تعد مصر بالمرحلة الأولى للتطبيق ولا يمكن التقييم الدقيق إلا بعد مرور بعض الوقت على التجربة لمشاهدة آثار التطبيق.

ثالثاً: تجربة ماليزيا في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة

في القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين كانت ماليزيا عبارة عن ممالك منفصلة ومستقلة تتمتع بالحكم الذاتي وفق قوانين وأنظمة خاصة بكل منها. والإدارة المالية لتلك الممالك كانت مستقلة بكل مملكة، حيث تخضع لرقابة حاكم المملكة وموافقة، ثم موافقة مكتب التاج الملكي البريطاني في الهند، ومع نقل مكتب التاج الملكي

البريطاني إلى لندن عام 1867م أصبحت موازنة الممالك تأخذ موافقتها من البرلمان البريطاني حتى نهاية القرن التاسع عشر. مع مطلع القرن العشرين اتحدت أربع ممالك مالايو تحت مسمى ولايات الملايو المتحدة مع وجود جزء آخر من الممالك المستقلة والتي تتبع بالعموم لوزارة المستعمرات البريطانية. وفي عام 1950م أنشئت وزارة للخزانة تتولى إدارة المال العام /الإيرادات والنفقات/. مع استقلال الممالك والمستعمرات البريطانية واتحادها في 31 آب 1963 م أُعلنت دولة ماليزية كدولة ملكية انتخابية دستورية فيدرالية، بدأت مرحلة جديدة بوضع حجر الأساس وخطوات واضحة للتنمية الاقتصادية حيث شهدت ماليزيا وقتها تطوراً صناعياً واهتمام كبير بالبنية التحتية من إنشاء الطرقات والمطارات والسدود ومحطات الكهرباء، ورافق ذلك تطوراً في هيكل وزارة الخزانة وأسلوب إعداد الموازنة العامة فيها، حيث جرى تطوير لموازنة البرامج والأداء وتعميق ذلك، لتواكب التحديات التي يواجهها الاقتصاد الماليزي. وفي ضوء هذه الأهداف الجديدة بدأ تطوير الموازنة العامة بشكل يعكس هذا التحول الاقتصادي بدءاً من عام 1990م على نطاق تجريبي لعلاج نقاط الضعف العديدة التي واجهتها الحكومة عندما أدخلت نظام موازنات البرامج والأداء بدءاً من عام 1968م وحتى عام 1989م، وذلك تقادياً لنقاط الضعف الموجودة عند تطبيق موازنة البنود. وقدمت الحكومة الماليزية مبادرة بارزة لتحديث نظام الموازنة مع التحول من الاعتماد بصفة أساسية على المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على الأداء، مع الاستناد إلى اتفاقيات تعاقدية مع جهات التنفيذ امتداداً للخبرات السابقة في تطبيق موازنات البرامج والأداء وكذلك التركيز على المخرجات وتقييم الآثار المترتبة على تنفيذ برامج النشاط وعلى الأداء، وهذا الأسلوب من الموازنة أطلق عليه أسلوب الموازنة المعدلة (MBS) اختصاراً لـ Modified Budgeting System. ويستهدف نظام الموازنة المعدلة (MBS) أساساً التخصيص الأمثل للموارد وزيادة كفاءة وفعالية البرامج والنشاطات وتدعيم آليات الرقابة والمسؤولية. ويتحقق ذلك عن طريق تحديد أهداف الاتفاق وإعداد الاتفاقات المتعلقة ببرامج النشاط مع الجهات المختصة بالتنفيذ، وتدعيم الرقابة لتحديد الانحرافات لتقييم النتائج والآثار ومدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مستهدف منها. وقد عمم نظام الموازنة العامة المعدلة بدءاً من عام 1995م على جميع الوزارات،

وقد أسس هذا النظام بالاستناد إلى نظام البرامج والأداء مع تركيز الاهتمام على علاقة المدخلات بالمخرجات والآثار المترتبة على ذلك.

1- مبادئ موازنة البرامج والأداء المعدلة (MBS):

أ- عقد اتفاق لكل برنامج نشاط مساند للموازنة، حيث وُقِعَ اتفاق لتنفيذ كل برامج النشاط فيما بين الوزارات التنفيذية وبين وزارة المالية، تحدد فيه الأهداف المطلوب تحقيقها وتوزيعها الزمني والتكاليف اللازمة ومستوى الأداء ونوعية المخرجات.

ب- تحرير الإدارة: أي ترك المديرين يتحررون في الإدارة محاكاة للواقع وللمخرجات مما يتطلب منهم مزيداً من المرونة والسلطات لتحقيق الأهداف.

ج- المرونة في المناقشة بين بنود الإنفاق على مستوى برامج النشاط.

د- تعميق المسؤولية لتتوافق مع الصلاحيات المعطاة، وتعميق دور المحاسبة عن الأداء.

هـ- التقييم الدوري لبرامج النشاط لآثارها: حيث يطلب إعداد تقارير متخصصة بتقييم برامج النشاط بصفة دورية، وتكون نتائج هذا التقييم أساساً لمقترحات السياسات الجديدة.

و- تطوير مفهوم الرقابة، وذلك بتشديد الرقابة على الأساسيات وترشيد الرقابة على التفصيلات بهدف الاقتصاد في الوقت والتكاليف مع توفير الحوافز للمديرين لتبني الحلول المثلى التي ترتقي بالأداء ولاستخدام المزيج الأمثل من الموارد المتاحة.

2- مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء المعدلة (MBS):

حقق تطبيق نظام الموازنة المعدلة مجموعة من المزايا للإدارة المالية والجهات الرقابية والجهات المنفذة للموازنة وكذلك للمواطن المستفيد النهائي من نتائج الموازنة.

أ- على المستوى المركزي¹³⁷:

- سهولة التعرف إلى أولويات الإنفاق في تقديرات الموازنة.

- تحويل التركيز في مراجعة تقديرات الموازنة من التوجه نحو تخفيض الإنفاق إلى التوجه نحو تحقيق أفضل مزيج من الموارد.
- تقليل الأعمال الورقية في إعدادات تقديرات الموازنة وفي مراجعتها.
- توجيه وقت أطول لمناقشة مقترحات السياسات الاقتصادية الجديدة.
- توفير المعلومات اللازمة على مستوى أداء البرامج، وتدعيم فاعلية المحاسبة عن الأداء.
- مساعدة الجهات المسؤولة عن التقييم والمراجعة على أداء مهامها بكفاءة.
- زيادة فرص استخدام التخطيط الاستراتيجي كأساس في وضع الموازنة وما تستند إليه من برامج ونشاط.
- مساعدة مسؤولي الرقابة من أن يحققوا أدواراً أكثر فاعلية في استخدام الموازنة كأداة للإدارة.

ب- على مستوى الإدارات التنفيذية:

- إعطاء مضمون موضوعي للموازنة.
- استخدام الخطط المالية بما يخص المدخلات والمخرجات والآثار المترتبة على برامج النشاط كأدوات للإدارة.

- تعميق تحفيز المديرين لتحسين الأداء بإتاحة مزيد من المرونة لتعبئة الموارد.

ج- على مستوى المواطن¹³⁸:

- تقديم خدمات أفضل للمواطن.
- تفهم مشكلات واحتياجات المواطن بشكل أسهل.
- تحقيق الشفافية في أداء الإدارات التنفيذية نتيجة لارتباط المخرجات بأهداف الأداء السنوي للموظفين.

3- صعوبات تنفيذ موازنة البرامج والأداء المعدلة في ماليزيا¹³⁹:

- أ- رُكِّزَ على الأساليب الفنية والتقنية ولم يعط الاهتمام الكافي للجوانب البشرية.
- ب- عدم الفهم الكافي من جانب العاملين على مستوى الإدارات التنفيذية مما أثر في قيمة المخرجات.

¹³⁸ - غالي (2007)، ص: 9.
¹³⁹ - الشمراني (2010)، ص: 40.

ج- عملية التدريب على تقنيات تنفيذ موازنة البرامج والأداء لم تكن بالقدر الكافي.

د- ظهور بعض المشكلات في أثناء التنفيذ نتيجة نقص في المعلومات الرئيسة الواجب توافرها.

4- أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء في مجال تحقيق الجودة الشاملة في ماليزيا:

تبنت الحكومة الماليزية سياسة عاملة للإصلاح وتحديث الإدارة في الخدمة المدنية وأصدرت بدءاً من عام 1991 م منشورات عامة للإصلاح الإداري بهدف الارتقاء بكفاءة الإدارة في مختلف مجالات العمل، مع تعريف العاملين وتدريبهم على أفضل أساليب الإنجاز وتحفيزهم على الأداء الأمثل، وشمل ذلك بصفة أساسية الجوانب الآتية:

أ- في مجال تحفيز الموظفين على الارتقاء بمستوى أدائهم:

أصدرت الحكومة الماليزية نظاماً بتقرير حوافز للتمييز في أداء العاملين في الخدمة المدنية بالتحديث والابتكار وتطبيق التكنولوجيا للارتقاء بمستوى الخدمات مما يؤدي إلى الاقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية وإرضاء العملاء¹⁴⁰.

ب- في مجال خدمة المواطنين (العملاء):

وقد شمل ذلك:

- ميثاق المواطنين (العملاء): ويستهدف هذا الميثاق الارتقاء بمستوى الجودة والإنتاجية في خدمات العملاء وتعريفهم بحقوقهم وتمكينهم من تقييم جودة الخدمات المؤداة وإزالة الغموض في المعاملات مع تيسير مقارنة الأداء فيما بين وحدات الخدمة المدنية المختلفة.
- إقرار نظام التعامل مع شكاوى المواطنين.
- إصدار دليل تحسين مستوى الخدمات في نوافذ التعامل مع المواطنين شاملاً الارتقاء بمستويات التجهيزات والنظام والنظافة وسلوكيات التعامل مع الالتزام بتخصيص نظام لشكاوى واقتراحات المواطنين وبعقد اجتماعات معهم لدراسة مقترحاتهم.

5- نموذج عن تقييم جودة الخدمات في ماليزيا:

من الأمثلة المطبقة في ماليزيا لتقييم جودة أداء الخدمات الضريبية للممولين تلك التي تتم بوساطة استمارات للاستقصاء تشمل أساساً الجوانب الموضحة في الجدول 4.

الجدول 4: استبيان لتقييم جودة الخدمات الضريبية للممولين في ماليزيا

مدى ملاءمة الاستقبال	جيد جداً	جيد	مُرَضٍ	غير مرضٍ
مدى ملاءمة آداب التعامل	جيد جداً	مehذب	مُرَضٍ	غير مرضٍ
التقييم الموضوعي للأداء الضريبي	جيد جداً	جيد	ضعيف	
مدى وضوح التعليمات والمعلومات الضريبية	واضحة	مرضية	غير دقيقة	غامضة
مدى ملاءمة موقع الإدارة الضريبية	مناسب	غير مناسب		
مدى ملاءمة بيئة العمل	مناسب	غير مناسب		
مدى سرعة إنجاز الخدمة المطلوبة	سريع	متوسط	بطيء	
مدى الدراية بقواعد الخضوع للضريبة	كاملة	متوسطة	محدودة	
مدى العلم بالإيرادات الخاضعة للضريبة	جيد	متوسط	محدود	
مدى القدرة على حساب الضريبة	جيد	متوسط	محدودة	

المصدر: العشماوي (2006)، ص 43.

ويوضح الاستبيان المقدم مدى اعتماد الحكومة الماليزية بالمكلفين ضريبياً من مواطنيها ومدى اهتمامها بالتوفيق بين الاعتبارات المالية وبين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسلوكية والزمنية والمكانية.

6- نموذج عن بعض أهداف الإنفاق الصحي في موازنة 2020 في ماليزيا:

- تعزيز مكانة ماليزيا كوجهة للسياحة الصحية في المنطقة، في معالجة الأورام وأمراض القلب وعلاج الخصوبة¹⁴¹.

- خُصصَ مبلغ /30.6/ مليار رينجيت ماليزي عام 2020 م مقارنة مع /28.7/ رينجيت ماليزي عام 2019 م لرعاية الخدمات الصحية العامة¹⁴².

¹⁴¹ - وزارة المالية الماليزية (2020)، ص: 22.

- توفير الفحص والتدخل المبكر للأمراض غير المعدية مثل الصحة النفسية والسرطان للأعمار بين 50-60 سنة ما يقدر عددهم بـ /100.000/ شخص.
- تخصيص مبلغ /8.000/ رينجيت ماليزي لكل كتعويض نقدي لكل شخص مصاب بمرض خطير.
- تخصيص مبلغ /5/ مليون رينجيت ماليزي لتوفير عيادات متنقلة في المناطق الريفية تماشياً مع التنمية المستدامة لتحقيق الصحة الشاملة.

الدروس المستفادة من التجارب الدولية في التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء :

بعد دراسة تجارب مجموعة من الدول التي قامت بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، يقترح الباحث في نهاية المبحث التركيز على النقاط التالية:

أ- مدة عملية الإصلاح المالي:

ينبغي إعطاء الوقت الكافي لإعداد هذه الإصلاحات في الموازنة العامة من أجل تنفيذ مسار يحتاج إلى وقت، فهي عملية تعلم معقدة لجميع المعنيين، حيث تحتاج إلى وقت كافٍ لمواجهة العقبات التي تواجه التطبيق.

ب- قيادة عملية الإصلاح المالي:

يتوجب توفير الدعم السياسي وتوافق الآراء ضروري للحفاظ على إصلاح الموازنة العامة.

ج- زيادة الوعي المجتمعي:

يحتاج الإصلاح إلى دعم واسع يستند إلى فهم أن الإصلاح جزء أساسي من تحديث الاقتصاد الوطني ورفع معدلات التنمية ومن ثمّ النتائج تعود على الجميع.

د- الخبرة:

لابد من إعداد فريق يؤهل تأهيل عالي يتبع للجهاز الحكومي أو خارجه، مهمته التدريب على طرق وآليات التحول إلى موازنة البرامج والأداء ليدعم مساعي صناع القرار في دفع آليات التغيير في الجهات الحكومية المختلفة.

المبحث الثاني: مكونات الإطار المقترح

إن إعداد إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية يحتاج إلى نظام إداري جديد للقطاع الحكومي، لأن أنظمة القطاع الحكومي التقليدية في سورية، لا تتفق مع خصائص موازنة البرامج والأداء ولا توفر المتطلبات الأساسية التي تحتاجها موازنة البرامج والأداء للعمل مثل معلومات عن الأهداف ومعلومات عن سير العمل ومعلومات عن نتائج الانفاق الحكومي. واعتمدَ الإطار المقترح بالاعتماد على تقنيات الموازنة الحديثة التي لا تعمل لوحدها بشكل ناجح وإنما هي جزء من مجموعة أوسع من الإصلاحات غالباً ما يشار إليها باسم الإدارة القائمة على النتائج التي تركز على النتائج المسلمة وبدرجة أقل على العملية الإدارية الداخلية للوحدة الإدارية.

أولاً- الانتقال إلى منهج الإدارة الحديثة القائمة على النتائج:

لما كان من الصعب تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في القطاع العام في البلدان النامية في السنوات الماضية، فهذه الموازنة من الممكن أن تفشل للكثير من الأسباب. لكن لا بد أن تتجح عندما تنظم الشروط الإدارية لها على وجه التحديد، فالحكومات لا تتمكن من وضع موازنة البرامج والأداء ما لم تسطع إدارة موازنة البرامج والأداء للتوصل إلى النتائج.

الموازنة العامة تتضمن معايير وثقافة وممارسات وعلاقات الإدارة في الوحدات الإدارية الحكومية، وطريقة إدارة الموازنة العامة هي السبب في تحديث ممارسات الإدارة لإصلاح الموازنة العامة. فالموازنة التقليدية دامت لقرون في الحقيقة إن نظام الإدارة العامة هو نظام تقليدي يدير المدخلات، ومن ثم فإن موازنة البنود تخصص الموارد للمدخلات وتبعاً لذلك مادام يوجد نظام تقليدي فموازنة البنود تكون أكثر ملاءمة. ومن ثم فإن التغيير من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يتطلب تغييراً موازياً في نظام الإدارة العامة، بما أن الموازنة العامة ستعتمد على الإدارة من أجل النتائج والتي تنطلق من التركيز على النتائج وتحقيق مراقبة المدخلات المركزية. فالتركيز على النتائج يعني باختصار التركيز على الأداء، حيث الكفاءة والفاعلية بدل من الامتثال للقواعد واللوائح والربط بين الموارد والنتائج صممت من أجل النتائج، للتركيز على النتائج المسلمة بدرجة أقل على العملية الداخلية.

إضافة لذلك تتطلب الإدارة القائمة على النتائج تغيير نظام المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية لمحاسبة المدراء عما يفعلون وليس كيف تفعل ذلك، أي التركيز على النتائج عن طريق تقليل الرقابة الداخلية على المدخلات، كما يركز نظام الإدارة على النتائج على مبدأ بسيط هو أن المديرين لا يمكن أن يكونوا مسؤولين على النتائج إلا إذا كان لديهم حرية التصرف، أي الإنفاق أو التوظيف ضمن الموازنة لتمكين المديرين للعمل في وحداتهم بأقصى فاعلية ممكنة.

ثانياً - اعتماد معلومات الأداء في إعداد الموازنة:

إن إدخال معلومات الأداء عملية أساسية في الموازنة، وذلك من أجل تحسين الرقابة على الإنفاق وفعالية الوحدات الإدارية الحكومية وترجمة الأهداف الاستراتيجية، والأولويات للمخرجات أو النتائج في موازنة البرامج والأداء، وقد أثبتت تجارب الدول التي تفتقر لمعلومات الأداء أن تكون قادرة على تخصيص النتائج. في الواقع إدخال معلومات الأداء يسهل اتخاذ القرارات الأفضل حول الاستخدام الفعال للموارد وإدارة البرامج الحكومية وتخصيص الموارد وقرارات تحديد أولويات الإنفاق. إضافة لذلك تستخدم معلومات الأداء لاستخدامها للحوار مع أعضاء السلطة التشريعية والمواطنين بالشأن العام اتجاه الحكومة.

ثالثاً - تعديل شكل الموازنة العامة وهيكلها نحو المنهج القائم على الأداء :

إن معلومات الأداء وحدها لا تكفي لتحسين الأداء بل يجب أن تستخدم في اتخاذ القرارات، ومن أجل استخدام معلومات الأداء في صنع قرارات الموازنة فإنه لا بد من دمجها في عملية الموازنة بطريقة واحدة لدمج معلومات الأداء في إعداد الموازنة، وذلك بتغيير شكل الموازنة وهيكلها نحو منهج موجه للأداء. في الحقيقة شكل موازنة البنود يتضمن بنود منفصلة وذلك لأنها تستهدف تسهيل التدقيق وهذا يجعل من الصعب إدراج أي نوع من معلومات الأداء المتعلقة بالأداء ومن ثم فإن تنفيذ موازنة البرامج والأداء يتطلب تغيير التصنيفات التي تركز على وحدات التنظيم الإداري إلى تصنيفات جديدة الهيكل والشكل تميل إلى التركيز على النتائج والأهداف.

رابعاً - الانتقال إلى إطار الموازنة متعددة السنوات (إطار الإنفاق متوسط الأجل):

إن أسلوب الموازنة التقليدية لا يساعد في مراقبة مستوى عالٍ من الأهداف المالية، إضافة إلى ذلك فإن إطار الموازنة لعدة سنوات يمكن مديري الوحدات ليكونوا في مركز أفضل للتخطيط لعملياتهم وبشكل منطقي واستراتيجي حيث يكون لديهم مستوى معين يدل على التمويل إلى بعد سنة مالية. إن المجال الزمني التقليدي للموازنة العامة سنة واحدة لا يناسب موازنة البرامج والأداء لأن النتائج غالباً ما تستغرق سنوات لتحقيق، خاصة عندما تشمل التدخل الاجتماعي من جانب الحكومة. لذلك اعتمدت بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي طبقت موازنة البرامج والأداء إطار الموازنة متعددة السنوات، وفي الواقع شكل إطار الموازنة متوسطة الأجل هي الأساس لتحقيق الاندماج المالي وضبط النفقات.

خامساً - تحديث النظام المحاسبي الحكومي:

إن عدم وجود نظام محاسبي حكومي مناسب ربما يعوق تطبيق موازنة البرامج والأداء، لذا يجب أن يكون نظام الموازنة متكامل مع نظام المحاسبة الذي يستخدم لتنفيذ الموازنة، ومن ثم ينبغي أن يكون الأساس الذي بموجبه يتم إعداد الموازنة يتفق مع أساس المحاسبة المستخدم ومن ثم إصلاح الموازنة العامة يجعل إصلاح المحاسبة لا مفر منه، فالانتقال من الموازنة القائمة على المدخلات إلى الموازنة القائمة على المخرجات يتطلب تحديد المخرجات التي ستستخدم بوصفها أساس لتخصيص الاعتمادات، ويعدُّ أحد الأبعاد الرئيسة لموازنة البرامج والأداء قياس تكلفة المخرجات المقدمة في محاولة لربط الموارد المتاحة بالمخرجات (النتائج) فمن المهم قياس التكلفة الكاملة للموارد المرتبطة بالإنتاج أو المخرجات المقدمة، وفي الحقيقة المحاسبة على الأساس النقدي لا تمكن من قياس تكلفة الإنتاج أو المخرجات. فتطوير الموازنة يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي لتهيئة تعدد حقيقية وأكثر شفافية للحكومة، فضلاً عن ذلك اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في كل من الإيرادات والنفقات في الوحدات الحكومية يؤدي إلى الحصول على المعلومات الصحيحة المطلوبة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء وبناءً على ذلك اعتماد أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الحكومية يتيح للحكومة فرصة لتطوير نظام الموازنة العامة ويقدم معلومات مفيدة يمكن أن تلبى احتياجات أو وظائف الموازنة العامة.

سادساً- تطوير نظام مناسب لقياس الأداء :

حتى يتسنى النجاح لتطبيق موازنة البرامج والأداء تحتاج إلى اعتماد نظام قياس للأداء مصمم جيداً، حيث يعدُّ تطوير نظام قياس الأداء ضروري لتحصيل وتحليل والإبلاغ عن البيانات التي تتعقب الموارد المستخدمة في عملية الإنتاج وما إذا كانت تحقق النتائج المتوقعة فيما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية ومع ذلك قياس أداء الوحدات الحكومية يعدُّ قضية معقدة، فالحكومة تؤدي نشاطات مختلفة مثل التعليم والرعاية والدفاع والصحة، حيث أن نتائج تلك الأعمال تكون مختلفة لذلك فإن تقدير القيمة التي أنشئت يستلزم خبرة تقنية متخصصة، فمخرجات كل وحدة حكومية تتطلب نظام قياس أداء مناسب مع مقاييس مناسبة. وفيما يأتي أهم الأسس لاختيار مقاييس الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية:

أ- يجب أن يكون مستنداً للهدف أو القاعدة التي تعكس إنجاز أهداف طويلة الأجل.

ب- يجب أن يكون مستند إلى القيمة المضافة، فالتركيز على المفهوم النسبي للقيمة المضافة إلى الوحدات الإدارية الحكومية التي يجري تنظيمها وتدار وفقاً لخطة استراتيجية وصفت بشكل جيد مع تعريف النتائج القابلة للقياس.

ج- مقاييس الأداء لا تنتج بحد ذاتها مستويات أعلى من الكفاءة والجودة والفعالية ويُحقق ذلك عن طريق قرارات إعادة تعيين الموارد وتحسين طرق العمل ومع ذلك يستطيع نظام قياس الأداء توفير بعض البيانات لتسهيل إعادة توظيف الموارد.

د- ربط المكافأة بالأداء، يجب أن تكون المقاييس مختارة بعناية لربط عملية إنجاز أهداف الحكومة.

سابعاً- تحديد الأهداف العامة للحكومة (طويل الأجل - متوسطة الأمد):

تُحدَّد الأهداف الاستراتيجية للحكومة كخطوة أولى، ثم تُحدَّد الأهداف المتوسطة المدى وبناء على هذه

الأهداف توضع البرامج اللازمة للوصول إلى الأهداف المنظورة.

ثامناً- تنظيم الهيكل الإداري للحكومة وفقاً لمتطلبات البرامج:

إن الأهداف المطلوب إنجازها من الحكومة تفرض توزيع هذه الأهداف على البرامج وتحديد من هي الوحدات الإدارية المنفذة ومن الممكن دمج بعض الوحدات الإدارية مع بعضها أو إضافة وحدات إدارية جديدة أو إلغاء بعض الوحدات الإدارية ومن ثم إعادة هيكلة إدارية كاملة للجهاز الحكومي بما يتناسب مع الأهداف المتوقع تحقيقها. ثم توزيع البرامج على الوزارات والوحدات الإدارية مع ضرورة الانسجام التام مع الهياكل الإدارية للوزارات والدوائر الحكومية.

تاسعاً- فيما يخص القطاع الصحي في سورية

إن القطاع الصحي في سورية يشهد تبعية لمجموعة من الإدارات ولمجموعة جهات ممولة، مما يترك أثراً إدارياً بعدم وجود جهة واحدة مشرفة على عمل هذا القطاع، فمثلاً تتعدد الجهات التي تقدم الخدمات الصحية (وزارة الصحة، وزارة التعليم العالي عن طريق مشافي الجامعات، وزارة الدفاع عن طريق إدارة الخدمات الطبية، وزارة الداخلية عن طريق المشافي الشرطة، المنظمات الأممية والجمعيات الخيرية،... إلخ)، إذاً يوجد تشابك إداري كبير في القطاع الصحي إضافة لتشابك التمويلات، لذلك حتى تتحقق رؤية الحكومة المتمثلة في الخطة الاستراتيجية لآبد من العمل تحت مظلة واحدة تشمل كافة المؤسسات والوحدات الإدارية الصحية.

ولإعداد موازنة البرامج والأداء في القطاع الصحي في سورية يقترح الباحث الإطار الآتي:

- 1- إنشاء لجنة عليا تتبع لمجلس الوزراء مسؤولة عن متابعة عمل وحدات الصحة والتنسيق بينها وتوزيع الخطط والمسؤوليات والواجبات فيما بينها للوصول للأهداف المطلوبة.
- 2- إنشاء مركز للقياس والتقييم أسوة بمركز القياس والتقييم في وزارة التعليم العالي، لقياس مخرجات الوحدات الصحية من حيث العدد والجودة.
- 3- اعتماد معايير دولية في تقييم أداء النظام الصحي، مثل الدليل المركب (هيرامس) أحد مشاريع منظمة الصحة العالمية الذي يجمع عدداً من المؤشرات الفرعية المرتبطة بأداء المنشآت الصحية، وهو يلخص قدرة النظام الصحي على الاستجابة. يعدُّ هذا الدليل أداة لصناع السياسات والمتخصصين وغيرهم من الجهات الأساسية في النظام الصحي، حيث يوفر صورة غنية وموجزة عن وضع النظام الصحي من أجل دعم السياسات، إضافة إلى تحديد مكامن القوة والضعف والتحديات والاتجاهات في أداء المنشآت

والمرافق الصحية على المستوى الكلي، ويغطي الدليل المركب الكثير من الجوانب المختلفة للأنظمة الصحية مثل الكفاءة والعدالة والاستجابة والجودة والمخرجات الصحية والنفاز¹⁴³.

4- دراسة الخطة الاستراتيجية للقطاع الصحي المعتمدة والمحددة من قبل هيئة تخطيط الدولة، وتحديد الأهداف الاستراتيجية للخطة والنتائج المتوخاة من تنفيذ الخطة.

5- تقسيم عمل القطاع الصحي إلى برامج رئيسة وبرامج ثانوية نستطيع عن طريقها تحقيق أهداف الخطة الاستراتيجية لقطاع الصحة.

6- تقسيم كل برنامج إلى أنشطة رئيسة وفرعية وتحديد أهدافها ثم حساب كلفة كل نشاط على أساس كمية وحدات الأداء وتكلفتها المعيارية.

7- تحديد النسب المئوية للأداء الفعلي ثم تحديد مؤشرات الأداء المستهدفة والتي سيتم في ضوءها إعداد تقديرات الموازنة المقترحة.

8- تحديد المسؤول عن كل برنامج وإعطائه الصلاحية اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة.

9- بناء على ما سبق يتم وضع تصور لموازنة البرامج والأداء الخاصة بالقطاع الصحي.

عاشراً- الإطار المقترح:

لاستكمال الدراسة التطبيقية تم اقتراح إطار جديد للاسترشاد به في تطبيق الموازنة المقترحة يأخذ في الاعتبار ما تم مناقشته وتحليله في الجانب النظري من هذا البحث وما أسفرت عنه آراء المبحوثين حول أهمية وضرورة تطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة فعالة لترشيد الإنفاق العام وتفعيل الإنفاق العام بشكل أكثر فاعلية من موازنة البنود والرقابة. وقد اختار الباحث القطاع الصحي كإطار عملي لهذا التطبيق، لما لهذا القطاع من أهمية اقتصادية واجتماعية ومساهمة كبيرة في التنمية البشرية ليكون إطاراً شاملاً وواقعياً يحتذى به في تطبيق موازنة البرامج والأداء، لذلك يقدم الباحث فيما يأتي الإطار المقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع الصحي.

خطوات بناء الإطار:

الخطوة الأولى: تحديد الأهداف الرئيسية للقطاع الصحي كما وردت بالخطة الخمسية العاشرة (فترة الدراسة).

الخطوة الثانية: تحديد الأهداف الفرعية لك هدف رئيس.

¹⁴³ - منظمة الصحة العالمية (2017)، ص: 12.

الخطوة الثالثة: تحديد البرامج الرئيسية للقطاع الصحي لتحقيق الأهداف الرئيسية.

الخطوة الرابعة: تحديد البرامج الفرعية لكل برنامج رئيس.

الخطوة الخامسة: تحديد مؤشرات أداء لاستخدامها كأساس لقياس النتائج والمخرجات.

الخطوة السادسة: توزيع المهام بين الهيئات والإدارات الصحية بغض النظر عن التبعية الإدارية.

1- الهدف الأول: تعزيز الصحة العامة للسكان.

الأهداف الفرعية:

- برنامج تخفيض نسبة الوفيات عند الأطفال.
- برنامج تخفيض نسبة وفيات الأمهات.
- تعزيز أنماط الحياة الصحية للسكان.
- الوقاية والاكتشاف المبكر للأمراض المزمنة.
- تعزيز الصحة النفسية للسكان.
- برنامج الوقاية من الحوادث.

البرنامج الرئيس: برنامج تعزيز الصحة بالمشاركة المجتمعية.

البرامج الفرعية:

- برنامج الرعاية الصحية ما حول الولادة.
- برنامج الرعاية الصحية للأمهات.
- برنامج الحياة الصحية للسكان.
- برنامج الوقاية من الأمراض المزمنة.
- برنامج تعزيز الصحة النفسية للسكان.
- برنامج الوقاية من الحوادث.

مؤشرات قياس الأداء:

- معدل وفيات الأطفال.
- نسب التغطية باللقاحات.
- معدلات حدوث وانتشار أمراض الأطفال.

- معدل وفيات الأمهات.
- معدلات الحدوث والوفاة من الأمراض المزمنة.
- معدلات الوفاة والإعاقة من جراء الحوادث.
- معدلات التغطية بخدمات الإسعاف والطوارئ.
- نسب الأخطاء المهنية.
- معدلات حدوث الأمراض النفسية.
- الوعي المجتمعي تجاه الأمراض النفسية.
- مقدار الطلب على خدمات الصحة النفسية.
- نسب تغطية الخدمات الصحية.
- نسب استهلاك الخدمات الصحية.
- رضى متلقي الخدمات الصحية.

2- الهدف الثاني: تحسين مستوى الخدمات الصحية.

الأهداف الفرعية:

- المحافظة على مستويات التغطية الصحية الأساسية ورفعها لتصل إلى 100% في جميع المحافظات.
- التوسع في توفير الخدمات الاستشفائية.
- تحسين زمن استجابة منظومة الإسعاف والطوارئ.
- رفع مستوى استثمارات القطاع الخاص في الخدمات الداعمة للمؤسسات الصحية إلى أربعة أضعاف مستوياتها الحالية.
- رفع متوسط الإنتاجية الاقتصادية للعامل الصحي إلى حوالي 1500 دولار سنوياً وفق أسعار السوق للخدمات الصحية.

البرنامج الرئيس: برنامج تطوير جودة الخدمات الصحية.

البرامج الفرعية:

- برنامج تطوير الرعاية الصحية غير الاستشفائية وإعادة هيكلتها.
- برنامج تطوير الرعاية الصحية الاستشفائية وإعادة هيكلتها.

- برنامج تطوير منظومة الإسعاف والطوارئ.
- برنامج دعم مشاركة القطاع الخاص في الخدمات الداعمة.
- برنامج تنمية الموارد البشرية في القطاع الصحي.

مؤشرات قياس الأداء:

- معدلات المراجعة واستهلاك الخدمات.
 - الكفاءة الاقتصادية.
 - جودة الخدمات المقدمة على أسس تعاقدية.
 - عدد المشافي المستقلة.
 - نمو الاستثمار الخاص.
 - إنتاجية العامل الصحي.
 - معدل الوفيات والعجز.
 - زمن الاستجابة.
 - نسب حدوث الأخطاء الطبية.
 - معدل نمو الاستثمار الخاص.
- 3- الهدف الثالث: تطوير الإدارة والتخطيط والاشراف على النظام الصحي.

الأهداف الفرعية:

- توحيد المرجعية القانونية للقطاع الصحي في وزارة الصحة والتخلص من النظم البيروقراطية.
- التوسع في تطبيق اللامركزية الإدارية لتحقيق 75% من المرامي الوطنية لمؤشرات اللامركزية المالية والإدارية.
- تفعيل دور المعلومات في صناعة القرار بزيادة الاستثمارات في مجال المعلومات والبحوث لتصل إلى ثلاثة أضعاف مستوياتها الحالية.
- زيادة القدرة الوطنية للاستجابة للكوارث لتصل الى قدرة استيعابية قدرها 250 ألف مواطن.

البرنامج الرئيس: برنامج تطوير إدارة النظام الصحي.

البرامج الفرعية:

- برنامج إعادة هيكلة وزارة الصحة.

- برنامج دعم اللامركزية الإدارية.
- برنامج التطوير المعلوماتي في القطاع الصحي.
- برنامج تنمية البحث العلمي.
- برنامج دعم مشاركة المجتمع الأهلي في التنمية الصحية.

مؤشرات قياس الأداء:

- الكفاءة والفاعلية المؤسسية.
- مراقبة الأداء والإنتاجية.
- جودة التخطيط والرقابة.
- حزمة مؤشرات اللامركزية المالية.
- حزمة مؤشرات اللامركزية الإدارية.
- نسبة الإدارات المؤتمتة.
- نسبة العاملين المدربين على تكنولوجيا المعلومات.
- جودة ودورية وشمولية المعلومات والبيانات.
- معدل نمو الاستثمارات في البحث العلمي الصحي.
- عدد الأبحاث الصحية المنشورة دولياً.
- أعداد الكوادر المدربة على البحث العلمي الصحي.
- عدد الجمعيات الأهلية في القطاع الصحي.
- نسبة مشاركة السيدات في إدارة هذه الجمعيات.
- المبادرات المجتمعية في القطاع الصحي.

4- الهدف الرابع: تحديث القطاع الدوائي.

الأهداف الفرعية:

- زيادة الاستثمارات في قطاع الإنتاج الدوائي للأصناف غير المصنعة محلياً (الأنسولين - أدوية السرطان) ورفع نسبة التغطية من 90% إلى 92%.
- خفض العجز في الميزان التجاري الدوائي إلى أقل من 10%.
- زيادة نسبة الصادرات من الأدوية الوطنية إلى الخارج بنسبة 20%.
- خفض نسبة إنفاق الفرد على الدواء وإجمالي الإنفاق على الصحة بمقدار 25%.

البرنامج الرئيس: تحديث القطاع الدوائي.**البرامج الفرعية:**

- برنامج الهيئة الوطنية للغذاء والأدوية.
- برنامج مركز الدراسات والأبحاث الدوائية.
- برنامج التسويق الدوائي.
- برنامج دعم الاستثمار الدوائي.
- برنامج ترشيد وصف واستخدام الدواء.
- برنامج تطوير إدارة الدواء في المؤسسات الصحية.

مؤشرات قياس الأداء:

- الأداء والكفاءة المؤسسية.
- جودة وسلامة الغذاء والدواء.
- معدل نمو الاستثمار الخاص في البحوث الدوائية.
- عدد الزمر الدوائية المنتجة محلياً.
- إنتاجية القطاع الدوائي.
- معدل نمو الصادرات من المنتجات الدوائية.
- عدد الأسواق المستوردة للدواء السوري.
- كفاءة وفاعلية التسويق.
- معدل نمو الاستثمار في القطاع الدوائي.
- الميزان التجاري الدوائي.
- فرص العمل الجديدة.
- الزمر الدوائية الجديدة.
- أنماط وصف الدواء في المؤسسات الصحية.
- أنماط استخدام الدواء في المجتمع.
- فاعلية وكفاءة الرقابة الدوائية.
- معدلات انتشار الإدمان.
- جودة وكفاءة إدارة الدواء في المؤسسات الصحية.
- توفر الدواء في المؤسسات الصحية.

المبحث الثالث: الجانب العملي (تحليل البيانات واختبار الفرضيات)

تناول الباحث إجراءات الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبانة الدراسة الميدانية وواصفاً لمجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو الآتي:

أولاً- أداة الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة صُممت الاستبانة لدراسة /أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق العام - نموذج مقترح في سورية/، تعد الاستبانة من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع البيانات من مفردات متعددة من عينة الدراسة وتُحلل للوصول للنتائج المحددة.

واتبع الباحث في عملية بناء أداة الدراسة على الخطوات الآتية:

- 1- الرجوع إلى الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة والاطلاع على ما كتب عن موازنة البرامج والأداء.
- 2- قام الباحث بعرض أداة الدراسة بصورتها الأولية على المشرف العلمي على الدراسة، كما تم استئيد من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم وإصدار أحكامهم على الأداء من حيث مدى اتساق فقرات الاستبانة مع فروض البحث، وفي ضوء ملاحظاتهم أُجريت بعض التعديلات، وقد حاول الباحث صياغة عبارات الاستبانة بحيادية والابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يلتبس معناها.

وبناء على ذلك صُممت استمارة الاستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة، وأُعدت الاستبانة بصورتها النهائية واشتملت على قسمين:

- القسم الأول: تضمن البيانات الأولية لأفراد العينة وهي المؤهل العلمي والمؤهل المهني والمسمى الوظيفي.
- القسم الثاني: يحتوي على ثلاثة محاور، وقد طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكارت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا

أوافق، لا أوافق بشدة) ووُزعت هذه الاستبانة على فرضيات الدراسة، كما رُمزت إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها على جهاز الحاسب للتحليل الإحصائي وذلك كما هو موضح بالجدول 5:

جدول 5: مقياس ليكارت الخماسي المتدرج

الرقم	مستوى الموافقة
5	أوافق بشدة
4	أوافق
3	محايد
2	لا أوافق
1	لا أوافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

الوسط الفرضي = مجموع الأوزان / عددها

$$\text{الوسط الفرضي} = 5/1+2+3+4+5 = 3$$

والهدف من الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا زاد الوسط الفعلي عن الوسط الفرضي ذلك يدل على موافقة المبحوثين على العبارة، أما إذا قل الوسط الفعلي عن الوسط الحسابي فإن ذلك يدل على عدم موافقة المبحوثين على العبارة.

ثانياً- وصف مجتمع الدراسة وعينتها:

1- مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة حيث يتمثل مجتمع الدراسة في (مديري التخطيط في الوزارات والوحدات، محاسبي الإدارات، الأساتذة الجامعيون المتخصصون، المحاسبون القانونيون، مراقبو الجهاز المركزي للرقابة المالية) ويقدر عدد مجتمع الدراسة من 300-400 شخص.

2- عينة الدراسة وخصائصها

تم اختيار عينة البحث بطريقة العينة العشوائية، حيث وُزعت الاستبانة على عينة مكونة من 50/ شخصاً وتشكل ما يعادل 12%-17% من مجتمع البحث أي بمعدل متوسط 14% واستُرْجِعَتْ 50/ استبانة أي بمعامل ردود 100%.

ثالثاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبانة ومن ثم تفريغ البيانات التي جمعها عن طريق الاستبانة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومن ثم تحليلها بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، بدأ الباحث بالتحقق من الخصائص السيكومترية للاستبانة عن طريق تطبيقه على عينة عشوائية بلغت (25) مبحوثاً كما هو موضح فيما يأتي:

1- الصدق:

جرى التحقق من صدق الاستبانة بطريقتين وهي (صدق المحتوى، الصدق البنوي)

أ- صدق المحتوى:

عُرِضَت الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين المتخصصين، بهدف التأكد من صلاحيتها علمياً وتمثيلها للغرض الذي وضعت من أجله، والاستفادة من ملاحظاتهم ومقترحاتهم، وقد اقتصر ملاحظاتهم على إعادة تعديل صياغة بعض العبارات لتصبح أكثر وضوحاً وإعادة ترتيب العبارات بشكل منطقي، وبناء على ملاحظات السادة المحكمين تُؤصل إلى الاستبانة بصورتها النهائية موضحة في الملحق (3) المؤلفة من (37) عبارة، موزعة على ثلاثة محاور وهي: موازنة البنود والرقابة (10) عبارات، والتخطيط الاستراتيجي والرقابة في موازنة البرامج والأداء (13) عبارة، والبعد الإداري لموازنة البرامج والأداء (14) عبارة.

ب- الصدق البنوي:

تمّ التأكد من صدق البناء الخاص بالاستبانة، وذلك عن طريق حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط بيرسون) بين درجة كل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه، ومن ثم حساب معامل الارتباط لكل محور بالدرجة الكلية للاستبانة، وكانت النتائج وفق الجدولين 6 و 7 الآتيين:

الجدول 6: معاملات ارتباط العبارات بالمحور الذي تنتمي إليه

المحور الأول	العبارة	معامل الارتباط	المحور الثاني	العبارة	معامل الارتباط	المحور الثالث	العبارة	معامل الارتباط
	1	0.890**		1	0.737**		1	0.930**
	2	0.875**		2	0.940**		2	0.814**
	3	0.741**		3	0.825**		3	0.705**
	4	0.720**		4	0.835**		4	0.800**
	5	0.881**		5	0.499*		5	0.919**
	6	0.663**		6	0.699**		6	0.560**
	7	0.927**		7	0.908**		7	0.702**
	8	0.791**		8	0.911**		8	0.847**
	9	0.726**		9	0.819**		9	0.897**
	10	0.716**		10	0.587**		10	0.505*
				11	0.577**		11	0.715**
				12	0.482*		12	0.758**
				13	0.624**		13	0.826**
							14	0.667**

* دال عند 0.05

** دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحث.

من الجدول 6 نجد:

- إنَّ معاملات ارتباط العبارات مع الدرجة الكلية للمحور الأول كانت جميعها جيدة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، وقد تراوحت قيمة هذه المعاملات بين (0.663 - 0.927).
- إنَّ معاملات ارتباط العبارات مع الدرجة الكلية للمحور الثاني كانت جميعها جيدة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، وقد تراوحت قيمة هذه المعاملات بين (0.482 - 0.940).
- إنَّ معاملات ارتباط العبارات مع الدرجة الكلية للمحور الثالث كانت جميعها جيدة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، وقد تراوحت قيمة هذه المعاملات بين (0.505 - 0.930).

الجدول 7: معاملات ارتباط المحاور بالدرجة الكلية للاستبانة

المحاور	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية
موازنة البنود والرقابة	0.520**	0.000
التخطيط الاستراتيجي والرقابة في موازنة البرامج والأداء	0.527**	0.000
البعد الإداري لموازنة البرامج والأداء	0.810**	0.000

المصدر: من إعداد الباحث.

من الجدول 7 نجد أن معاملات ارتباط المحاور بالدرجة الكلية للاستبانة جيدة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، وبناء على ما تقدّم يمكن عدّ محاور الاستبانة صادقة لقياس ما وضعت لأجله.

2- الثبات

قام الباحث بالتأكد من ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ.

الجدول 8: معامل ثبات ألفا كرونباخ للاستبانة

المحاور	عدد العبارات	معامل ثبات ألفا كرونباخ
موازنة البنود والرقابة	10	0.938
التخطيط الاستراتيجي والرقابة في موازنة البرامج والأداء	13	0.926
البعد الإداري لموازنة البرامج والأداء	14	0.940
جميع المحاور	37	0.930

المصدر: من إعداد الباحث.

من الجدول 8 نجد أن قيمة معامل ثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة مرتفعة، وقد تراوحت بين (0.926 - 0.940) وهي دالة إحصائياً.

وبذلك يمكن القول: إن الاستبانة تتمتع بمؤشرات صدق وثبات جيدة، وصلاحياتها للتطبيق الميداني كأداة للدراسة.

رابعاً - الدراسة الميدانية

طُبِّقَت الاستبانة على عينة عشوائية بلغت (50) مبحوثاً، وهي غير العينة السيكو مترية والجدولين الآتيين

يوضحان توزيع عينة الدراسة وفق متغيري العمر والمؤهل العلمي:

الجدول 9: توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
40- 30	10	%20
50 - 41	13	%26
60 - 51	15	%30
70 - 61	12	%24

المصدر: من إعداد الباحث.

يتبين من الجدول 9 أن غالبية أفراد العينة أعمارهم فوق 40 سنة مما يدل على أن افراد العينة لديهم الخبرة الكافية للإجابة

عن أسئلة الاستبيان.

الجدول 10: توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
إجازة	22	%44
دبلوم	5	%10
ماجستير	7	%14
دكتوراه	16	%32

المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح من الجدول 10 أن غالبية أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية تخصصية عالية، الأمر الذي يسهم في فهم

أسئلة الاستبانة.

تحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات

المحور الأول: موازنة البنود والرقابة

الجدول 11: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1	إن تطبيق أسلوب موازنة البنود والرقابة يؤدي إلى الهدر والإسراف في النفقات العامة	3.72	0.91	موافق
2	تركز موازنة البنود والرقابة على النواحي المالية والرقابية	3.84	0.82	موافق
3	ليس هناك تحديد دقيق للأهداف المطلوبة من الإنفاق العام	3.94	0.75	موافق
4	لا تقوم بربط الاعتمادات المالية بأهداف الوحدة	3.82	0.83	موافق
5	لا توفر تقديرات دقيقة للنفقات العامة	3.94	0.75	موافق
6	لا يسهم النظام المحاسبي المطبق في متابعة تنفيذ بنود الموازنة بفاعلية	3.96	0.74	موافق
7	لا تظهر التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة	3.98	0.72	موافق
8	لا توفر التكلفة الحقيقية للبرامج والأعمال نتيجة الاعتماد على الأساس النقدي للمحاسبة	3.88	0.79	موافق
9	لا تظهر حقيقة المركز المالي بسبب الاعتماد على الأساس النقدي	3.94	0.75	موافق
10	لا تستخدم لأغراض التخطيط للأنشطة والأعمال في السنوات القادمة	3.96	0.74	موافق

المصدر: من إعداد الباحث.

بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (3.90) وهو أكبر من المتوسط الفرضي البالغ 3 وبانحراف معياري (0.78)، وهذا يشير إلى أن اتجاه العينة موافق، الأمر الذي يؤكد أن تطبيق موازنة البنود والرقابة يؤدي إلى الهدر والإسراف في النفقات العامة، وأنه لا يوجد تحديد دقيق للأهداف المطلوبة من الإنفاق العام، إضافة إلى أن النظام المحاسبي المطبق المبني على الأساس النقدي لا يحقق فاعلية في تنفيذ الموازنة العامة، وهذا يؤكد عجز

موازنة البنود والرقابة عن أداء رؤية وخطة الحكومة المالية وعدم قدرتها على تقديم المعلومات الدقيقة عن الواقع الاقتصادي، وبالتالي ضعف كفاءة وفعالية النفقات العامة، وبذلك أُثبِتَت الفرضية الأولى (إن إعداد الموازنة وفق أسلوب البنود والرقابة التقليدي يؤدي إلى الهدر والإسراف في الإنفاق العام، كما يركز بشكل أساسي على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وعدم توفيرها للمعلومات التي تدعم القرارات، حيث إنها تركز على جانب المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات من ناحية الجدوى والناحية النوعية).

المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي والرقابة في موازنة البرامج والأداء

الجدول 12: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1	موازنة البرامج والأداء أداة فعالة لتحقيق أهداف الموازنة	4.34	0.47	موافق بشدة
2	موازنة البرامج والأداء أكثر كفاءة لضبط الأداء المالي والإداري	4.42	0.41	موافق بشدة
3	تحقيق الرقابة على مدى تحقيق الأهداف وملاءمتها	4.24	0.54	موافق بشدة
4	موازنة البرامج والأداء توفر قاعدة بيانات تفصيلية ودقيقة عن أنشطة الوحدات الحكومية	4.08	0.65	موافق بشدة
5	بلورة معايير وأنماط تخطيطية ورقابية تعمل على إعداد ومتابعة تقديرات تنفيذ البرامج على مستوى كل وحدة إدارية	4.30	0.49	موافق بشدة
6	تطبيق موازنة البرامج والأداء يوضح الأهداف والمهام الأساسية في الوحدات الحكومية	4.22	0.55	موافق بشدة
7	تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب اعتماد خطط استراتيجية ومستقبلية في الوحدات الحكومية	4.32	0.48	موافق بشدة
8	توفر بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات في كل الوحدات الحكومية	3.98	0.72	موافق بشدة
9	تشجيع العاملين على فهم استراتيجية الحكومة والمهام الموكلة إليهم	4.06	0.66	موافق بشدة
10	إشراك العاملين في الوحدات الحكومية	4.02	0.69	موافق بشدة
11	تحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة	4.14	0.61	موافق بشدة
12	اتخاذ قرارات رشيدة في الإنجاز في الوحدات الحكومية	4.20	0.57	موافق بشدة
13	إنجاز البرامج الواردة في الموازنة العامة وبالتالي الربط بين النفقات والنتائج	4.24	0.54	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (4.20) وهو أكبر من المتوسط الفرضي البالغ 3 وبانحراف معياري (0.57)، وهذا يشير إلى أن اتجاه العينة موافق بشدة، الأمر الذي يؤكد أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في ضبط النفقات العامة وترشيدها، وأظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي للفقرة الثانية بالمحور الثاني من الاستبانة بلغ /4.38/ مرتفع جداً وهذا يدل على المرونة العالية في التفاعل مع البنود والبرامج في موازنة البرامج والأداء، إضافة لدلالة النتائج أن موازنة البرامج والأداء تقوم على تحليل الانحرافات في تنفيذ الموازنة العامة واستخدامها كوسيلة لتقويم الأداء والتحسين من عملية تنفيذ البرامج الحكومية، وأكدت النتائج أن موازنة البرامج والأداء توفر أنظمة محاسبية دقيقة تمكن من تطبيقها في الوحدات الحكومية، وتعمل هذه الموازنة على تشجيع الموظفين على فهم استراتيجية الحكومة والمهام الموكلة إليهم إضافة لإشراكهم في إعداد الموازنة العامة مما يؤدي لاتخاذ قرارات رشيدة في الإنجاز، وبذلك أثبتت الفرضية الثانية (إن اعتماد أسلوب البرامج والأداء في إعداد الموازنة سيعتمد على التخطيط الاستراتيجي وأهداف الوحدات الحكومية، ويقوم بربط المخرجات والمدخلات ويمكن من تقويم الأداء والمساءلة).

المحور الثالث: البعد الإداري لموازنة البرامج والأداء:

الجدول 13: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1	تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في ضبط النفقات وترشيدها	4.12	0.62	موافق بشدة
2	المرونة في التعامل مع البنود والبرامج في الموازنة	4.38	0.44	موافق بشدة
3	تحليل الانحرافات واستخدامها كوسيلة لتقويم الأداء	4.12	0.62	موافق بشدة
4	ربط الانفاق بالمسؤوليات الإدارية المختلفة عن طريق البرامج	4.24	0.54	موافق بشدة
5	تعمل على تقييم البرامج الحكومية	4.18	0.58	موافق بشدة
6	تحسن عملية تنفيذ البرامج الحكومية	4.16	0.59	موافق بشدة
7	تعمل على ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات وعدم تداخل البرامج والأنشطة في الوحدات الحكومية	4.14	0.61	موافق بشدة
8	توفر أعداد كبيرة من الموظفين ذوي الخبرة	4.12	0.62	موافق بشدة
9	تعمل على كفاية التنظيم الإداري في الوحدات الحكومية	4.10	0.64	موافق بشدة
10	توفر أنظمة محاسبية دقيقة تمكن من تطبيقها في الوحدات الحكومية	4.06	0.66	موافق بشدة
11	العمل بأساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية	4.12	0.62	موافق بشدة
12	ترفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية الحكومية	4.26	0.52	موافق بشدة
13	توجد تشريعات مالية خاصة بإصلاحات الموازنة العامة للدولة	4.20	0.57	موافق بشدة
14	توجد مسوغات منطقية للإنفاق الحكومي بشكله الحالي والمستقبلي	4.16	0.59	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (4.17) وهو أكبر من المتوسط الفرضي البالغ 3 وبانحراف معياري (0.59)، وهذا يشير إلى أن اتجاه العينة موافق بشدة، ومن ثمَّ إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في ضبط النفقات العامة وترشيدها، ومقدرة هذه الموازنة على تقييم عمل البرامج الحكومية ومتابعة تنفيذها، كما أنها ترفع من كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية الحكومية، إضافة لمقدرتها على تطوير البنية القانونية للموازنة العامة عن طريق تقديم مقترحات تطوير دائمة، فموازنة البرامج والأداء ذات بعد إداري واستراتيجي، وبذلك تمَّ أُثْبِتَت الفرضية الثالثة (إن موازنة البرامج والأداء تؤدي إلى إعادة النظر في الهيكل التنظيمي في الدولة مما يؤدي إلى التطوير المؤسسي عن طريق إعادة النظر في تطوير التشريعات والنظام المحاسبي والموارد البشرية من حيث الكفاءة والفاعلية).

مناقشة الفرضيات

في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث سنناقش فيما يأتي الفرضيات:

1- إن إعداد الموازنة وفق أسلوب البنود والرقابة التقليدي يؤدي إلى الهدر والإسراف في الإنفاق العام، كما يركز بشكل أساسي على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وعدم توفيرها للمعلومات التي تدعم القرارات، حيث إنها تركز على جانب المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات من ناحية الجدوى والناحية النوعية.

مناقشة الفرضية: هذه الفرضية صحيحة مع تطور أساليب إعداد الموازنة، حيث أُثْبِتَت موازنة البنود والرقابة ضعفها وعدم مواكبتها للتطورات الاقتصادية، حتى أن معظم الدول تخلت عن هذا الأسلوب وانتقلت إلى أساليب متقدمة في إعداد الموازنة العامة، بسبب عجز موازنة البنود والرقابة في دعم القرارات الإدارية وتحقيق النتائج المرجوة من النفقات العامة.

2- إن اعتماد أسلوب البرامج والأداء في إعداد الموازنة سيعتمد على التخطيط الاستراتيجي وأهداف الوحدات الحكومية، ويقوم بربط المخرجات والمدخلات ويمكن من تقييم الأداء والمساءلة.

مناقشة الفرضية: هذه الفرضية صحيحة لأن هذه الموازنة متعددة السنوات تقدم فهم إذ تتيح إطار متعدد السنوات للحكومة، وتحدد مغزى أهدافها مع أطر زمنية واقعية لاستكمالها، إضافة لأن هذه الموازنة تدعم صحة التزامات الحكومة طويلة الأجل عن طريق النظر إلى ما بعد فترة سنة واحدة، إضافة إلى استخدامها لمعلومات الأداء وهذا يمكن من صنع قرارات تسهم في تحقيق أهداف الموازنة العامة وتحسين كفاءة الإنتاج وكفاءة الانضباط المالي الكلي.

3- إن موازنة البرامج والأداء تؤدي إلى إعادة النظر في الهيكل التنظيمي في الدولة مما يؤدي إلى التطوير المؤسسي عن طريق إعادة النظر في تطوير التشريعات والنظام المحاسبي والموارد البشرية من حيث الكفاءة والفاعلية.

مناقشة الفرضية: هذه الفرضية صحيحة لأن إعداد خطة إستراتيجية لعمل الحكومة وإسقاطها عبر برامج ومشروعات سيؤدي إلى توزيع المهام على الوزارات والهيئات والوحدات الحكومية ومن ثم ستظهر مسؤولية كل وحدة حكومية، وستتوضح رؤية عمل هذه الوحدات ومنه يتم تصحيح كامل للهيكل الإداري للحكومة وفقاً لتلك المهام الموزعة حيث تؤسس وحدات إدارية جديدة وتلغى وحدات إدارية لا عمل لها ومن الممكن دمج بعض الوحدات الإدارية لتنفيذ كافة البرامج.

وهذا التطوير المؤسسي يحتم تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في كافة الوحدات الإدارية ووضع نظم معلومات متكاملة تحدد حجم الخدمات العامة المؤداة بما يتبع ذلك رفع فاعلية وجدوى الانفاق العام مع الاستثمار الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة.

النتائج والتوصيات

النتائج:

عن طريق تحليل ومناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة توصل الباحث لمجموعة من النتائج نوردتها كما يأتي:

1- أثبتت الدراسة أن استخدام أسلوب موازنة البنود والرقابة يؤدي إلى:

- عدم تحديد أهداف الوحدات الحكومية بوضوح.
- عدم القدرة على ربط الإيرادات والنفقات بمراكز المسؤولية.
- عدم الاعتماد على التخطيط (متوسط وطويل الأجل).

2- أثبتت الدراسة أن تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء يؤدي:

- التخصيص الأمثل للموارد، وزيادة الكفاءة والفاعلية للبرامج والأنشطة.
- تخصيص الأموال العامة بين الوظائف والبرامج والأنشطة بحيث تكون أكثر فائدة ومنفعة اقتصادية.
- التحول الجذري من التركيز على الهدف من الإنفاق إلى التركيز على أداء يمكن قياسه للأنشطة والبرامج والتركيز على الكفاءة والفاعلية في تنفيذ الأنشطة.
- المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التركيز على عملية التخطيط.

3- أظهرت نتائج الدراسة الإحصائية وجود علاقة ذات دلالة بين ترشيد الإنفاق العام و:

- التخطيط الاستراتيجي لموازنة البرامج والأداء.
- قياس كفاءة فعالية الأداء.
- البعد الإداري والرقابي لموازنة البرامج والأداء.

4- إن تحديات التنمية، ولا سيما في الدول النامية، وفي ظل ندرة الموارد المالية يستدعي الضرورة الملحة

للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء المرتكزة على التخطيط بدلاً من الموازنة التقليدية المرتكزة على الإنفاق إذ إنَّ

هناك قصوراً واضحاً في الموازنة التقليدية التي لا زالت مطبقة في الكثير من الدول العربية.

5- يؤدي تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى ربط المدخلات والمخرجات، وتوفير البيانات التي يمكن استخدامها لتقييم تلك المخرجات.

6- عدم إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء دون إصلاح إداري شامل يتناسب مع آليات إعداد هذه الموازنة وتنفيذها، وتقييمها.

7- إن التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء يواجه الكثير من الصعوبات تتجلى في صعوبة قياس نتائج بعض الخدمات الحكومية

التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات السابقة يوصي الباحث بما يأتي:

1- لتحقيق الوظيفة الأهم من ووظائف الموازنة وهي التخطيط، يمكن التحول من موازنة البنود والرقابة إلى موازنة البرامج والأداء عن طريق تضاول دور موازنة البنود والرقابة في متابعة الأداء وضبط الكفاءة وترشيد الإنفاق العام والتركيز على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وتقديم معلومات غير كافية للتخطيط، كما أنها تركز على المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما وبذلك لا يمكن تعرّف على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية، وعدم ارتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية وعدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات.

2- إن إعادة النظر في التنظيم الإداري في الوحدات الحكومية، لإعادة هيكلة البنية الإدارية للحكومة بما ينسجم مع أهدافها وذلك عن طريق: تحديد دقيق لأهداف الخطة الاستراتيجية وتحديد الوحدات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ تلك الخطة، عن طريق ذلك يتبين ماهي الوحدات الإدارية الجديدة المطلوب تجهيزها أو الوحدات الإدارية التي لا دور لها في تنفيذ الخطة فمن الممكن إلغاؤها، ومن ثم إعادة هيكلة كاملة للجهاز الإداري الحكومي بما يتناسب مع الخطط والبرامج.

3- الانتقال من تقدير الموازنة العامة القائم على المساومة بين الوحدات الحكومية ووزارة المالية، إلى التقدير القائم على الأساس العلمي لتحقيق أهداف الحكومة وخططها في الوحدات الإدارية وذلك عن طريق تحديث

إجراءات العمل في مديرية الموازنة في وزارة المالية من حيث إدارة مناقشات الموازنة العامة مع الوحدات الحكومية المختلفة، والاعتماد على الأساس العلمي لربط احتياجات تلك الوحدات من الاعتمادات المالية بالمنجزات التي يتم إنجازها وما يستهدف إنجازها.

4- يمكن البدء في تطبيق موازنة البرامج والأداء على أساس متدرج، بحيث تُتلافى أخطاء التطبيق، واكتساب الخبرات العملية للتطبيق وتهيئة البيئة الملائمة لنجاح التجربة، وذلك عبر مراحل كالبدء باختيار قطاعين مثلاً كمرحلة أولى مثل التعليم والصحة وتجاوز عقبات التطبيق، ثم توسعة القطاعات المشمولة بالتطبيق وإضافة قطاع النقل والمواصلات متجاوزين بهذه المرحلة عقبات المرحلة الأولى، ويمكن هنا الاستفادة من التجربة المصرية التي طبقت موازنة البرامج والأداء على مراحل وصولاً إلى التطبيق الكامل على كافة الوحدات الحكومية.

5- ربط إصلاح الموازنة العامة بمجموعة من الإصلاحات الإدارية والقانونية، حيث أصبحت الوحدات الإدارية الحكومية تؤدي إلى عرقلة سير العمل وبطئه وجموده، لذلك لابد من تطوير قانون إدارة الوحدات الحكومية للانتقال إلى الإدارة الحديثة، وانتهاءً بتحديث قانون الموازنة العامة والنظم المالية وأسس التبويب المستخدمة لتناسب روح العصر ومتطلبات الإدارة القائمة على الأهداف.

6- ربط أداء مديري الوحدات الحكومية مع الصلاحيات الممنوحة لهم، حيث يمكن ذلك من زيادة الأداء في الوحدات الحكومية والمرونة في العمل وتفعيل عمل تلك الوحدات بالشكل الأمثل الذي يركز على النتائج، يعني التركيز على الأداء حيث الكفاءة والفاعلية بدل من الامتثال للقواعد واللوائح والربط بين الموارد والنتائج مما يؤدي لبناء القاعدة المثلى لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

7- بدء الاهتمام والعمل بمقاييس الأداء التي يتم عن طريقها التعرف إلى مدى الفاعلية والكفاءة والجودة في أداء كافة الوحدات الحكومية، لأن مقاييس الأداء ضرورة لتحصيل وتحليل والإبلاغ عن البيانات التي تتعقب الموارد المستخدمة في عملية الإنتاج وما إذا كانت تحققت النتائج المحددة من قبل الحكومة، ومقاييس الأداء مطلوبة

للتقييم ما إذا كانت الوحدات الحكومية حققت النتائج المتوقعة فيما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية، فهي توفر معلومات لتسهيل المحاسبة وتحديد المجالات التي تحتاج إلى مراجعة ووسيلة لرقابة سياسة التنفيذ ونجاحها.

8- عن طريق العمل على توفير أنظمة ذكاء اصطناعي ذات كفاءة عالية لوضع التصورات حول التكاليف والعوائد المتوقعة حسب المخطط لها، والعمل على أتمتة كافة مراحل عمل الموازنة، لأن ذلك يسهم في إنشاء قاعدة معلوماتية متقدمة خاصة بالأمور الإدارية والاقتصادية والمالية والمحاسبية تتلاءم مع احتياجات مديرية الموازنة العامة في وزارة المالية من بيانات وتقارير وذلك لاتخاذ قرارات سليمة مبنية على أسس علمية.

9- الاستفادة من تجارب الدول العربية والأجنبية التي طبقت موازنة البرامج والأداء وذلك لمواكبة التطورات المستقبلية ومحاولة الاستفادة من هذه التجارب، والتي تمكنت من تحقيق نتائج مهمة في زيادة الكفاءة الإنتاجية وترشيد الإنفاق العام وتحقيق الشفافية في أداء الإدارات التنفيذية نتيجة لارتباط المخرجات بأهداف الأداء السنوي للوحدات الحكومية.

10- إعداد فريق من الخبراء في مجال أنظمة الموازنة الحديثة لتدريب الفريق المسؤول عن إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية وفي وزارة المالية، لكي يكون هناك فهم واسع لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وذلك عن طريق تشكيل فرق عمل ميدانية تختص بإجراء عملية التدريب وفق اختصاصات مختلفة لبناء القاعدة المثلى لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

11- يمكن تعزيز ثقافة تطوير الموازنة العامة عن طريق إقامة مؤتمرات دولية ومحلية للاستفادة من تجارب الدول الأخرى، إضافة لإقامة الندوات العلمية والثقافية وتعزيز فكر تطوير الموازنة عن طريق الإعلام، لأن هذه البرامج والدورات تمكن الفريق المسؤول عن إعداد الموازنة من اكتساب خبرة تساعدهم في تدريب وتأهيل العاملين في وزارة المالية والوزارات الأخرى على أسلوب إعداد موازنة البرامج والأداء وتنفيذها.

قائمة المراجع والمصادر

أولاً- الكتب العربية:

- 1- ابن منظور. (د.ت). لسان العرب. ج:13. بيروت: لبنان. دار صادر.
- 2- آل علي، رضا صاحب أحمد. (2002). المالية العامة. ط:1. الكوفة: العراق. جامعة الكوفة.
- 3- إسماعيل، إسماعيل. وعدس، نائل. (2010). المحاسبة الحكومية. ط:1، عمان: الأردن. دار اليازوري
- 4- الخصاونة، محمد. (2014). المالية العامة بين النظرية والتطبيق. عمان: الأردن. دار المنهل.
- 5- الباروني، عيسى أيوب. (2008). الرقابة المالية في عهد الرسول والخلفاء الراشدين. ط:2. طرابلس: لبنان. منشورات جمعية الدعوة الإسلامية العالمية.
- 6- البطريق، يونس أحمد. (1985). اقتصاديات المالية العامة. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية للنشر.
- 7- البطريق، يونس أحمد. وعثمان، أسامة عبد الرحمن. (1396 هـ). ميزانية الدولة في المملكة العربية السعودية. القاهرة: مصر. المكتب المصري الحديث.
- 8- اللحاني، سعد بن حمدان. (1997). الموازنة العامة في الاقتصاد الإسلامي. جدة: السعودية. البنك الإسلامي للتنمية.
- 9- السلطان، محمد السلطان. وأبو المكارم، وصفي. (1990). المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى. الرياض: السعودية. دار المريخ.
- 10- السيوفي، قحطان. (2008). السياسة المالية في سورية. دمشق: سورية. وزارة الثقافة. الهيئة السورية للكتاب.
- 11- السيوفي، قحطان. (1989). اقتصاديات المالية العامة. دمشق: سورية. دار طلاس.
- 12- الشمراني، سوسن. (2010). موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق. الرياض: السعودية، جامعة الملك سعود.

- 13- شكري، فهمي محمود. (2014). المالية العامة في الموازنة العامة والسياسة المالية. ط:1. لندن: بريطانيا. دار الحكمة.
- 14- الغالي، كمال. (1964). مبادئ الاقتصاد المالي. ط:3. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- 15- العربي، علي. وغسان، عبد المعطي. (1986). دور الموازنة ومشكلاتها في الدول النامية. عمان: الأردن. المنظمة العربية للعلوم الإدارية.
- 16- الكرخي، مجيد عبد جعفر. (1999). الموازنة العامة للدولة. بغداد: العراق. دار الكتب للطباعة والنشر.
- 17- المبيضين، عقلة محمد يوسف. (1999). النظام المحاسبي الحكومي وإدارته. عمان: الأردن. دار وائل.
- 18- المرواني، عبد الله علي. (2005). التخطيط النموذجي الإطار النظري. الرياض: السعودية. مركز بحوث الإدارة العامة.
- 19- المهاني، محمد خالد. (2012). الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة. القاهرة: مصر. منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- 20- المهاني، محمد خالد. ميالة، بطرس. والخطيب، خالد شحادة. (2014). المحاسبة الحكومية. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- 21- النجار، يحيى. (2002). دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم كفاءة الأداء. بغداد: العراق. دار المستقبل للطباعة والنشر.
- 22- أندراوس، عاطف. (2009). الاقتصاد المالي العام. ط:1. الإسكندرية: مصر. دار الفكر الجامعي.
- 23- الهور، محمد. (1998). أساسيات في المحاسبة الحكومية. ط:1. عمان: الأردن. دار وائل للنشر والتوزيع.

- 24- بحيري، أحمد هاني. والحجر، حصة محمد أحمد. (2000). أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت. ط:4. الكويت: الكويت. دار السلاسل.
- 25- حمدي، سمير صلاح الدين. (2015). المالية العامة. بيروت: لبنان. منشورات زين الحقوقية.
- 26- رضوان، محمد عوض. (2009). الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة الحكومية. ط:2. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.
- 27- رضوان، عباس الأحمد. وشهاب الدين، جمعة. (1998). دراسات متقدمة في المراجعة. المنصورة: العراق. مكتبة الجلاء.
- 28- سلوم، حسن. (2001). الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية. بغداد: العراق. دار الكتب للطباعة والنشر.
- 29- سيد أحمد، محمد. وإبراهيم، محمد حامد. (1978). دليل موازنة البرامج والأداء. القاهرة: مصر. المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- 30- شباط، يوسف. (1997). المالية العامة. ط:2. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق.
- 31- صفوت، هشام محمد. (1988). اقتصاديات المالية العامة. ط:2. بغداد: العراق. منشورات جامعة بغداد.
- 32- عبد المجيد، هاشم. (2008). الإشكاليات القانونية التي تواجه البوت. ط:1. حائل: السعودية. دار الأندلس للنشر والتوزيع.
- 33- عبد الوهاب، أحمد. (2018). موازنة البرامج والأداء تجارب دولية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء. القاهرة: مصر. المركز المصري للدراسات والسياسات العامة.
- 34- عثمان، سعيد عبد العزيز. (2008). المالية العامة مدخل تحليلي معاصر. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية.
- 35- قطيش، عبد اللطيف. (2005). الموازنة العامة للدولة. بيروت: لبنان. مطبعة الحلبي.

36- كنعان، علي. (2003). المالية العامة والإصلاح المالي في سورية. دمشق: سورية. دار الرضا للنشر.

37- محرزي، محمد عباس. (2003). اقتصاديات المالية العامة. الجزائر: الجزائر. ديوان المطبوعات الجامعية.

38- محي الدين، عمرو. (1992). التنمية والتخطيط الاقتصادي. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.

39- ناشد، سوزي عدلي. (2006). المالية العامة. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية.

40- نصر الله، عباس. (2015). المالية العامة والموازنة العامة. بيروت: لبنان. زين الحقوقية.

ثانياً - المراجع الأجنبية:

1- Athukorala, S. Lakshmana & Reid, Barry (Accrual Budgeting in Government and its Relevance for Developing Member Countries) Journal of Economic Literature. Nashville: Dec2005 vol.43,1ss4.

2-Committee for Economic Development. (1966). Budgeting for National Objectives N.Y. Ced Publishing.

3-Drucker, p. Management, tasks, Responsibilities. (1973). Practices, NY: Harper&Rou.

4-Ireland, Lewies. & Cleland, David. (2006). Project Management Strategy Design and Implementation. 5th Edition. New York: USA. Graw – Hill.

5- Kaplan, Robert and Norton, David. (2001). “Transforming the Balanced Score Card From Performance Measurement to Strategic Management” part I, American Accounting Association, March.

6- Meyers, Roy, (2006). Strategic Budgeting, (3) Edition, Michigan, USA, University of Michigan, p72.

7- U.N.(1965). A manual for program and performance Budgeting.

ثالثاً - المجلات والصحف:

1- إبراهيم، هشام زغلول. (2008، حزيران). نحو علاقة داعمة بين السلطة التشريعية والأجهزة العليا

للرقابة. مجلة الرقابة المالية. العدد: 52.

2- البراري، مصطفى. (2007، حزيران). دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة العامة. مجلة الرقابة المالية. العدد: 50.

3- البكري، رياض عباس. (2013). الموازنة التعاقدية الأسلوب الأمثل في تخطيط وتنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية. مجلة دراسات محاسبية ومالية. العدد: 24. بغداد: العراق. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

4- السنفي، عبد الله. (2005). أهمية الالتزام بوثيقة الانتوساي حول أخلاقيات المهنة. مجلة الرقابة المالية. العدد: 47.

5- العاشق، وسيلة عبد العزيز. (2016). التخطيط الاستراتيجي "بطاقة الأداء المتوازن". المجلة الدولية للعلوم الهندسية وتقنية المعلومات. مج: 2. عدد: 2. طرابلس: ليبيا.

6- القاضي، حسين. (2010). مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مج: 26. عدد: 2. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

7- العمارة، جمال. (2001، تشرين الثاني). تطور فكرة مفهوم الموازنة العامة للدولة. مجلة العلوم الإنسانية. عدد: 1. الجزائر: الجزائر. جامعة محمد خضير مسكرة.

8- الغالي، كمال. (16 نيسان 1957). السياسة الجمركية في سورية. جريدة البعث. دمشق: سورية.

9- الكافي، فائزة. وآخرون. (2004، كانون الأول). أهمية الاستقلال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية. مجلة الرقابة المالية. العدد: 45.

10- المهاني، محمد خالد. (2000). الموازنة العامة للدولة في سورية " الواقع والآفاق". مجلة جامعة دمشق. مج: 16. عدد: 1. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

- 11- توفيق، عمر إقبال. (2014). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الحكومية" دراسة ميدانية في وزارة المالية الأردنية". مجلة الإدارة والاقتصاد. مج:3. عدد:10. عمان: الأردن.
- 12- حساني، عبد الرزاق. (2013). السياسة المالية في ظل الأزمة الراهنة في سورية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مج:29. عدد:3. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- 13- حسين، خماسي. (2011). تطوير وملاءمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. عدد:5. عنابة: الجزائر.
- 14- جودة، محفوظ. (2014). تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم. الأردنية. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية. مج: 11. عدد: 2. عمان: الأردن. جامعة العلوم التطبيقية الخاصة.
- 15- سلمان، حيان. (2009). قراءة اقتصادية في جوهر وآلية إعداد الموازنة وعجزها في سورية. صحيفة الاقتصادية. عدد: 423. دمشق: سورية.
- 16- سلوم، حسن عبد الكريم. ودرويش، حيدر محمد. (2008). الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ" دراسة تحليلية للموازنة العراقية /2005-2007/. مجلة الجامعة المستنصرية. العدد:2. بغداد: العراق. الجامعة المستنصرية.
- 17- سلوم، حسن عبد الكريم. والمهاني، محمد خالد. (2007). الموازنة العامة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة /دراسة ميدانية للموازنة العراقية/. مجلة الإدارة والاقتصاد. عدد:64. بغداد: العراق.
- 18- عساف، عبد المعطي. (1986). المحددات الأساسية لدورة الميزانية العامة. مجلة العلوم الاجتماعية. مج: 14. عدد: 2. الكويت: الكويت. جامعة الكويت.
- 19- غالي، نرمين طلعت. (2007). التجربة الماليزية في تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في تحقيق الجودة الشاملة. مجلة البحوث المالية. القاهرة: مصر. وزارة المالية المصرية.

رابعاً - المؤتمرات والندوات:

- 1- الحسيني، فلاح حسن. (2004). التطبيقات الالكترونية لموازنة البرامج والأداء. ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية. دمشق: سورية.
- 2- الأزرق، أسامة إبراهيم. والزنداح، عادل رجب. (2010). تقييم نظام الميزانية العامة للدولة بالتطبيق على ليبيا. ورشة عمل موازنة الأداء من أجل التحسين والتطوير المؤسسي. بيروت: لبنان.
- 3- السيوفي، قحطان. (2009). أدوات السياسة المالية في سورية / قراءة في الموازنة العامة للدولة 2009. ندوة الثلاثاء الاقتصادية 22. جمعية العلوم الاقتصادية. دمشق: سورية.
- 4- العشماوي، محمد عبد الفتاح. (2006). تجارب دولية في حماية المال العام / التجربة الماليزية. الملتقى العربي الأول: آليات حماية المال العام والحد من الفساد المالي والإداري. شرم الشيخ: مصر.
- 5- المهاني، محمد خالد. (2008). بطاقة قياس الأداء المتوازن واستراتيجيات تحسين الأداء المؤسسي. الملتقى العربي الثالث: ورشة عمل بطاقة قياس الأداء المتوازن واستراتيجيات تحسين الأداء المتوازن. دمشق: سورية.
- 6- حسين، إسماعيل. (2004). موازنة البرامج والأداء " المفهوم، الفلسفة، الأهداف ". ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية. دمشق: سورية.
- 7- شريف، رجاء. (18-21 تشرين الثاني 2012). إدارة الموازنة العامة في ظل الأزمات وأدوار المؤسسات والهيئات الحكومية. ورشة عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية. إستنبول: تركيا.
- 8- شريف، رجاء. (2010). أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء. ورشة عمل من أجل التحسين المؤسسي. بيروت: لبنان.
- 9- فهمي، ليلي عبد الحميد. (2004). النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات. ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية. دمشق: سورية.

10- مركز الشركاء الأردني. (2008). المشاركة الشعبية في إعداد الموازنة العامة للدولة. مؤتمر

المشاركة الشعبية في التخطيط وإعداد الموازنات. صنعاء: اليمن.

11- نبيل، حاتم. (2011). بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث لمتابعة وتقييم الأداء في الدوائر

الحكومية. ورشة متابعة وتقييم مؤشرات الأداء في الوزارات والدوائر الحكومية. استنبول: تركيا.

خامساً- رسائل الدكتوراه والماجستير:

1- الخياط، أسامة. (2003). موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة

السورية. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية.

2- داؤود، فاتن إيليا. (1987). دور النظام المحاسبي الحكومي في تخطيط وبرمجة موازنة الدولة. رسالة

ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة بغداد. بغداد: العراق.

3- شبانة، عبد الهادي محمد. (2015). دور الموازنة كأداة تخطيط في ترشيد القرارات بالسلطة

الفلسطينية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة الأقصى. القدس: فلسطين.

4- صندوق، عفيف عبد الكريم. (2005). دور السياسة المالية في تحقيق الإصلاح الاقتصادي مع

الإشارة إلى حالة سورية. رسالة دكتوراه. قسم الاقتصاد. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية.

5- عثمان، حسن زكي أحمد. (2001). تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة

البرامج والأداء. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة القاهرة. القاهرة: مصر.

6- عثمان، منال مروان. (2009). دور السياسة المالية في تعبئة الفائض الاقتصادي لتمويل التنمية

الاقتصادية والاجتماعية" دراسة الاقتصاد السوري". رسالة ماجستير. قسم الاقتصاد. كلية الاقتصاد.

جامعة حلب. حلب: سورية.

7- عطيرة، عبير. (2013). واقع الموازنات التخطيطية في مؤسسات التعليم العالي. رسالة دكتوراه. قسم

الاقتصاد. كلية الاقتصاد. جامعة تشرين. اللاذقية: سورية.

8- غنام، فريد احمد عبد الحافظ. (2006). إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في

فلسطين. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. الجامعة الإسلامية. غزة: فلسطين.

9- كاظم، حيدر علوان. (1994). النظام المحاسبي الحكومي. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة

بغداد. بغداد: العراق.

10- محرزي، مي عبد المطلب. (2003). الرقابة على تنفيذ النفقات العامة دراسة مقارنة".

رسالة ماجستير. قسم الاقتصاد. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية.

11- محمد، منير شاكر. (1996). مضامين استخدام موازنة الأساس الصفري في الإدارات

الخدمية العامة في العراق. رسالة دكتوراه. كلية الاقتصاد. الجامعة المستنصرية. بغداد: العراق.

سادساً- الدوريات والتقارير الإحصائية:

1- ديوان المحاسبة الأمريكي. (2003). قواعد الرقابة المالية الحكومية لديوان المحاسبة في الولايات

المتحدة الأمريكية. ترجمة: طارق الساطي. أبو ظبي: الإمارات العربية المتحدة.

2- صندوق النقد الدولي. (2006). تقرير خبراء الصندوق في مشاورات المادة الرابعة في الجمهورية

العربية السورية. دمشق: سورية.

3- منظمة الصحة العالمية. (2017). تطوير مؤشرات مركبة للمراكز الصحية والمشافي في سورية.

دمشق: سورية.

4- هيئة تخطيط الدولة. (2005). الخطة الخمسية العاشرة. دمشق: سورية.

5- وزارة المالية الماليزية. (2020). الموازنة العامة للدولة في ماليزية.

6- وزارة المالية المصرية. (2010). منشور إعداد الموازنة العامة للدولة في مصر.

سابعاً- مواقع الانترنت:

1- <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/FedralBudgetPreparation/Pages/BudgetDevelop>.

2- <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/Five-yearBudget2017-2021.aspx>

3- <https://www.emaratalyoum.com/business/local/2013-12-09-1>

الملاحق

الملحق 1: آلية الربط بين التبويب الوظيفي والتبويب الإداري في الموازنة العامة في سورية

القطاع	الأساس	القسم	الفرع	العنوان
1				الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية
	11			إدارة الخدمات
		111		رئاسة الجمهورية
			11102	المحكمة الدستورية العليا
		113		رئاسة مجلس الوزراء
			11308	المكتب المركزي للإحصاء
	12			الإدارة والقضاء
		122		وزارة الإدارة المحلية
			12202	المجالس المحلية
2				الزراعة والغابات والأسماك
	21			إدارة الخدمات
		212		وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي
			21203	المديرية العامة للمصالح العقارية
3				الصناعة الاستخراجية
	31			إدارات الخدمات
		311		وزارة النفط
			31102	معهد المهن النفطية
4				الصناعات التحويلية
	41			إدارة الخدمات
		411		وزارة الصناعة
	42			المؤسسات والشركات الاقتصادية

المؤسسة العامة للصناعات الغذائية	42101			
الكهرباء والماء والغاز				5
إدارة الخدمات			51	
وزارة الكهرباء		511		
الهيئة العامة للاستثمار عن بعد	51102			
البناء والتشييد				6
إدارة الخدمات			61	
وزارة الانشاء والتعمير		611		
المعاهد المتوسطة للمراقبين الفنيين	61102			
التجارة				7
إدارة الخدمات			71	
وزارة التموين والتجارة الداخلية		711		
وزارة السياحة	712			
المؤسسات والشركات الاقتصادية			72	
الشركة العامة للخضار والفواكه	71203			
النقل والمواصلات والتخزين				8
إدارة الخدمات			81	
وزارة المواصلات		811		
وزارة النقل		812		
المديرية العامة للطيران المدني	81202			
المؤسسات والشركات الاقتصادية			82	
المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية	82105			

مؤسسة الطيران السورية	82107			
المال والتأمين والعقارات				9
المؤسسات والشركات الاقتصادية			91	
مصرف سورية المركزي	91101			
المصرف الصناعي	91102			
المؤسسة العامة السورية للتأمين	91108			
المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية	91111			
اعتمادات غير موزعة			01	
اعتمادات احتياطية		011		
مساهمة الدولة في تثبيت الأسعار		012		

المصدر: السيوفي (2008)، ص: 98-100.

المبلغ بملايين الليرات السورية

الملحق 2: الموازنة العامة للجمهورية العربية السورية لعام 2021

القطاع	الأساس	القسم	الفرع	العنوان
3463374940				الخدمات الاجتماعية والشخصية
	40852540			إدارة الخدمات
		4250000		مجلس الشعب
			110210	المحكمة الدستورية العليا
			17467890	رئاسة مجلس الوزراء
			691350	المكتب المركزي للإحصاء
	503611720			الإدارة والقضاء
			46729510	وزارة الإدارة المحلية والبيئة
			324133035	المجالس المحلية
156606765				الزراعة والغابات والاسماك
	131703065			إدارة الخدمات
			59152440	وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي
37677890				الصناعة الاستخراجية
	756890			إدارة الخدمات
			266685	وزارة النفط والثروة المعدنية
			183800	المعهد التقني للنفط والغاز / معهد المهن النفطية
55974575				الصناعة التحويلية
	3840530			إدارات الخدمات
			1656800	وزارة الصناعة
	52134045			المؤسسات والشركات الاقتصادية
			6373000	المؤسسة العامة للصناعات الغذائية (تمويل ذاتي)
187635930				الكهرباء والغاز والماء

إدارة الخدمات			1415930	
وزارة الكهرباء	136620			
البناء والتشييد				15046110
إدارة الخدمات			13369784	
وزارة الأشغال العامة والتعمير	12168629			
التجارة				28847175
إدارة الخدمات			15569175	
وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك	2876250			
وزارة السياحة	8251300			
المؤسسات والشركات الاقتصادية			13278000	
الهيئة العامة لتنفيذ المشاريع السياحية	1530000			
النقل والمواصلات والتخزين				83855275
إدارة الخدمات			18739975	
وزارة الاتصالات والتقانة/ وزارة المواصلات	2147100			
وزارة النقل	2171200			
المديرية العامة للطيران المدني				
المؤسسات والشركات الاقتصادية		65115300		
المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية	20500000			
المؤسسة العامة للخطوط الجوية السورية	600000			
المال والتأمين والعقارات				38261200
المؤسسات والشركات الاقتصادية			38261200	
مصرف سورية المركزي (تمويل ذاتي)	3382000			
المصرف الصناعي (تمويل ذاتي)	500000			
المؤسسة العامة السورية للتأمين (تمويل ذاتي)	275000			
المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية (تمويل ذاتي)	574700			

اعتمادات غير موزعة				
اعتمادات احتياطية للمشاريع الاستثمارية		587149140		
مساهمة الدولة في تثبيت الأسعار (الدعم الاجتماعي)		3500000000		

المصدر: وزارة المالية السورية، موازنة عام 2021.

الملحق 3: نموذج عن الخطة المزمع تنفيذها لقطاع الصحة في الخطة الخمسية العاشرة

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006 - 2010	وزارة الصحة والقطاع الخاص والأهلي	- معدل النمو السكاني - معدل الإخصاب - العام للسيدات - معدل وفيات الأمهات - نسب استخدام وسائل تنظيم الأسرة - نسبة الحاجة غير الملباة لتنظيم الأسرة	- رفع معدلات استخدام الوسائل الحديثة لتنظيم الأسرة إلى 60%. - الحد من معدلات الإنجاب تحت سن العشرين. - زيادة الفترة الزمنية بين الحملات المتكررة. - تقليل معدلات التوقف عن استخدام وسائل تنظيم الأسرة - خفض نسبة الاحتياجات غير الملباة من 32% إلى أقل من 15%. - خلق ثقافة مجتمعية تجاه قضايا النمو السكاني وتنظيم الأسرة. - دعم السيدات اللاتي يعانين من صعوبة أو عدم قدرة على الإنجاب.	مشروع تنظيم الأسرة من أجل التنمية	تعزيز الصحة العامة للسكان
2006 - 2010	وزارة الصحة والقطاع الخاص والأهلي	- معدل وفيات الأطفال - نسب التغطية باللقاحات - معدلات حدوث وانتشار أمراض الطفولة - فاعلية التدابير الصحية	- تغطية كاملة باللقاحات لأمراض الطفولة في جميع مناطق القطر - خفض معدلات الإنجابات الوليدية في كافة المؤسسات الصحية - تفعيل الوقاية من عوامل الخطورة وتحسين جودة وفاعلية الخدمات للأطفال الخدج - خفض معدل الإصابات الولادية في المؤسسات الصحية - تفعيل الوقاية من عوامل الخطورة والاكتشاف المبكر وعلاج التشوهات الخلقية - الوقاية من وخفض معدلات أمراض سوء التغذية بين الأطفال - تعزيز قدرة النظام الصحي على التدبير المتكامل لأمراض الطفولة.	مشروع تعزيز صحة الطفل	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006 - 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والقطاع الأهلي	- معدل وفيات الأمهات، - نسب تغطية الخدمات، - نسب استهلاك الخدمات - رضى متلقي الخدمة	- رفع نسبة التغطية وتحسين نوعية خدمات رعاية الحمل. - رفع نسبة الولادة في المؤسسات الصحية إلى 75% وتحسين جودتها. - توفير وتحسين جودة التدخلات الجراحية الإسعافية للأمهات. - رفع نسبة التغطية برعاية ما بعد الولادة إلى 75% وتحسين جودتها. - تحسين الأنشطة الوقائية والتثقيفية أثناء فترة الحمل والولادة والنفاس.	مشروع تحسين خدمات صحة الأم	
2006 - 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والقطاع الأهلي	- معدلات الحدوث والوفاة من أمراض القلب. - نسبة التغطية بالخدمات. - رضا متلقي الخدمات	- الحد من معدلات حدوث أمراض القلب والأوعية. - زيادة معدل الاكتشاف المبكر لأمراض القلب والأوعية الدموية. - رفع وتحسين نوعية الخدمات العلاجية. - تطوير الرعاية المجتمعية والمنزلية لمرضى القلب. - رضا المواطنين عن الخدمات وضمان حصول الفقراء عليها.	مشروع تعزيز صحة القلب والأوعية الدموية	
2006 - 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والأهلي	- معدلات حدوث أمراض السرطان - معدلات الوفاة من أمراض الأورام - نسبة التغطية بالخدمات - رضا متلقي الخدمات. - فاعلية التدابير الصحية	- وعي أعلى بطرق الوقاية من السرطانات والتزام سلوكي بأنماط الحياة الصحية. - اكتشاف مبكر للسرطانات في كل مناطق القطر ولكل الشرائح الاجتماعية. - خدمات صحية متميزة في معالجة السرطانات موزعة جغرافيا بشكل عادل. - معايير موحدة لتشخيص وعلاج وتأهيل المصابين بالسرطانات. - قوى بشرية مؤهلة على تشخيص وعلاج وتأهيل المرضى المصابين بالسرطانات. - عبء اجتماعي واقتصادي أقل للسرطانات.	مشروع مكافحة الشاملة للسرطان	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والقطاع الأهلي	- معدلات الحوادث. - معدلات الوفاة والإعاقة من جراء الحوادث. - معدلات التغطية بخدمات الإسعاف والطوارئ. - نسب الأخطاء المهنية	- وعي أعلى بالمشكلة والتزام سلوكي بإجراءات الوقاية منها. - تحالفات قطاعية من أجل الوقاية والحد من الإصابات نتيجة الحوادث. - عمل برامجي ومؤسسي للحد من حوادث الطرق وتخفيف عبئها. - نظام وطني فاعل للحد من والرقابة على الأخطاء الطبية في المؤسسات الصحية. - برامج سلامة مهنية أكثر فاعلية في المؤسسات الإنتاجية والخدمية على حد سواء. - نظم رقابية فاعلة على إجراءات السلامة المهنية في المؤسسات المختلفة. - استخدام أفضل لخدمات الإسعاف والطوارئ عند وقوع الحوادث.	مشروع الوقاية من الحوادث	
2006-2010	وزارة الصحة والقطاع الخاص والمجتمع	- معدلات حدوث الأمراض النفسية. - الوعي المجتمعي لهذه الأمراض. - الطلب على خدمات الصحة النفسية - نسبة التغطية بالخدمات.	- مستويات أعلى من الصحة النفسية وعبء مرضي واجتماعي واقتصادي أقل. - وعي مجتمعي مقبول تجاه المرضى النفسيين. - خدمات صحة نفسية متميزة على كافة المستويات لكافة أفراد المجتمع. - نسب تغطية أعلى بخدمات الصحة النفسية. - اعداد كافية من أخصائي الطب النفسي وموزعة بشكل عادل على مناطق القطر. - كوادر طبية مؤهلة على اكتشاف وإحالة المرضى النفسيين في المستوى الأول. - وفر في موارد النظام الصحي. - زيادة الإنتاجية الاقتصادية.	مشروع دعم خدمات الصحة النفسية	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2007-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية	- الكفاءة الاقتصادية - نسب التغطية بالخدمات. - نسبة الخدمات المقدمة على أسس تعاقدية	- نظام تمويل مستقل وكفاء يؤمن الخدمات الصحية الأساسية لجميع المواطنين. - علاقات تعاقدية مع مقدمي الخدمات تتفصل فيها المصالح وتحدد فيها المسؤوليات. - خدمات صحية أكثر جودة وتنافسية أعلى بين مقدمي الخدمات. - هدر أقل ونظم رقابية أكفء على مقدمي الخدمات. - قوى بشرية ذات قدرات عالية على الإدارة الاقتصادية للقطاع الصحي.	مشروع الصندوق الوطني لتمويل الخدمات الصحية	تطوير نظام التمويل الصحي
2006-2010	وزارة الصحة ووزارة الشؤون الاجتماعية والعمل والقطاع الأهلي	-نسب الفقراء المشمولين بالشبكات. -مساهمة المجتمع الأهلي في الموارد المالية. -الكفاءة الاقتصادية.	- مستوى صحي أعلى للفقراء ومعدلات وفاة أقل. - حماية صحية للفقراء وأثار اجتماعية واقتصادية أقل عليهم جراء المرض. - خدمات صحية لا تميز بين الفقراء وتحترم كرامتهم واحتياجاتهم. - مشاركة مجتمعية أقوى وتكافل اجتماعي أعلى من أجل دعم وحماية الفقراء. - نظام أكثر دقة وكفاءة في تحديد الفقراء ودعمهم عصى على الاختراق والفساد.	مشروع شبكات الأمان وحماية الفقراء	
2006-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الأهلي	-نسب المشمولين بالضمان الصحي. -الكفاءة الاقتصادية. -نسبة الخدمات المقدمة على أسس تعاقدية	- مستوى صحي أعلى وأعباء اقتصادية واجتماعية أقل على المواطن والدولة. - تغطية أكبر للمواطنين بالضمان الصحي وتأمين أكبر للخدمات الصحية. - زيادة في تمويل الخدمات الصحية وتحسن في جودة وتغطية الخدمات. - أطر قانونية عادلة وشفافة وتنافسية أعلى بين مقدمي الخدمات. - قوى بشرية مؤهلة في الإدارة الاقتصادية والمالية للقطاع الصحي.	مشروع تطوير الضمان الصحي	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006 - 2010	وزارة الصحة والقطاع الخاص والأهلي	-معدلات المراجعة واستهلاك الخدمات، -نسبة التغطية بالخدمات. -الكفاءة الاقتصادية. -جودة الخدمات المقدمة. -نسبة الخدمات المقدمة على أسس تعاقدية.	- شبكة من المراكز الصحية المعتمدة على مدخل طب الأسرة تستجيب لاحتياجات السكان الصحية وتضمن إتاحة الخدمات الصحية الأساسية لكامل المجتمع السوري. - شبكة من العيادات التخصصية الشاملة تقدم الخدمات الطبية التخصصية الداعمة لمراكز طب الأسرة وتخفف الضغط على الخدمات الإستشفائية في المستويين الثاني والثالث. - كادر صحي مؤهل قادر على تقديم الخدمات الصحية بما يتوافق مع معايير الجودة والكفاءة المتعارف عليها عالمياً. - أسس ونظم تعاقدية يرتبط فيها دخل مقدم الخدمة بأدائه ومستوى جودة خدماته. - آليات إشراف ورقابة ومساءلة على الخدمات الصحية. - نظام إحالة فاعل ومرتبطة بتمويل الخدمة. - نظم حديثة لإدارة خدمات طب الأسرة. - إنتاجية أعلى للعاملين في القطاع الصحي الحكومي. - نظام معلومات كفء يمكن من دعم القرار الصحي و إدارة الخدمات.	مشروع تطوير الرعاية الصحية غير الإستشفائية وإعادة هيكلتها	تحسين أداء وسوية الخدمات الصحية

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2007 - 2010	وزارة الصحة والقطاع الخاص والأهلي	- نسب التغطية للخدمات، - جودة الخدمات - الكفاءة الاقتصادية	- شبكة من مراكز الرعاية الصحية المنزلية تلبي الاحتياجات التمريضية للفئات المقعدة والعاجزة وذات الاحتياجات الخاصة نتيجة المرض أو الإعاقة الناجمة عنه وتلعب دورا أساسيا في تقديم الرعاية الصحية المنزلية للأطفال الرضع والأمهات قبل وبعد الولادة. - كادر صحي مؤهل قادر على تقديم الخدمات الصحية المنزلية بما يتوافق مع معايير الجودة والكفاءة المتعارف عليها عالميا. - أسس ونظم تعاقدية جديدة يرتبط فيها دخل مقدمي الخدمات المنزلية بمعدلات أداءهم ومستوى جودة خدماتهم. - نظم حديثة لإدارة خدمات الرعاية الصحية المنزلية.	مشروع تطوير الرعاية الصحية المنزلية	
2006 - 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والأهلي	- عدد المشافي المستقلة. - نمو الاستثمار الخاص. - جودة الخدمات، - الكفاءة الاقتصادية. - رضا متلقي الخدمة - إنتاجية العامل الصحي	- هيئات استشفائية مستقلة إداريا وماليا تقدم خدمات مرتفعة الجودة بكفاءة اقتصادية. - استثمار أعلى في الخدمات الإستشفائية لتلبية احتياجات السكان دون عبء مالي أو إداري على كاهل الدولة. - هدر أقل للموارد العامة عن طريق التخطيط الجيد والشفافية والشراكة والتنافسية. - كادر صحي مؤهل قادر على تقديم الخدمات الإستشفائية بما يتوافق مع معايير الجودة والكفاءة المتعارف عليها عالميا. - أسس ونظم تعاقدية جديدة يرتبط فيها دخل مقدم الخدمة الإستشفائية بمعدلات أداءه ومستوى جودة خدماته. - آليات إشراف ورقابة مساءلة على الخدمات الإستشفائية. - نظام إحالة فاعل ومرتببط بتمويل الخدمة.	مشروع تطوير الرعاية الصحية الإستشفائية وإعادة هيكلتها	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006- 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والأهلي	- معدل الوفيات - والعجز، - نسبة التغطية - بالخدمات، - زمن الاستجابة - جودة وفاعلية - الخدمات	- معدلات وفاة وعجز أقل نتيجة الإصابات والأمراض التي تحتاج إلى رعاية طارئة. - تغطية شاملة كافية لجميع مناطق بمنظومة نقل إسعافي ذات جودة وكفاءة عالية. - زمن استجابة لمنظومة الإسعاف والطوارئ، في حدود 15 دقيقة في جميع المناطق. - كواادر مؤهلة على التدخل السريع والنقل الإسعافي الكفاء. - فاعلية أكبر لخدمات الطوارئ والرعاية الحادة في المشافي ومعدلات شفاء أعلى.	مشروع تطوير منظومة الإسعاف والطوارئ	
2006- 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والأهلي	- جودة الخدمات الصحية - إنتاجية القوى البشرية - إمداد وتوزيع القوى البشرية	- أطباء وممرضات ذوي قدرات ومهارات مهنية تمكنهم من تقديم خدمات أكثر جودة. - كواادر إدارية قادرة على ادارة المؤسسات الصحية بكفاءة وفاعلية. - فنيون ذو قدرات ومهارات مهنية تمكنهم من تحسين الجودة الفاعلية وتقليل الهدر. - عجز أقل في القوى البشرية كما وكيفا على جميع المستويات.	مشروع تنمية الموارد البشرية في القطاع الصحي الحكومي	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2007 - 2010	رئاسة مجلس الوزراء والوزارات المعنية	- جودة الخدمات - نسب المؤسسات الصحية المعتمدة. - نسب المؤسسات الصحية المستخدمة للبروتوكولات العلاجية، - نسب حدوث الأخطاء الطبية	- هيئة مستقلة لمراقبة وإدارة جودة الخدمات الصحية في كافة مؤسسات القطاع الصحي. - معايير وطنية لجودة الخدمات الصحية ونظم وآليات لمراقبتها ورصدها. - نظم لاعتمادية المؤسسات الصحية على كافة مستويات القطاع الصحي. - نظام وآليات جديدة لترخيص وإعادة ترخيص العاملين الصحيين بكافة تخصصاتهم. - بروتوكولات سريرية لتدبير المشكلات الصحية وأدلة للإجراءات الصحية المختلفة. - نظم متابعة ورصد الأخطاء المهنية الطبية وتعزيز سلامة المرضى والعاملين. - كادر بشري مؤهل على إدارة الجودة.	مشروع الهيئة الوطنية لإدارة الجودة في الخدمات الصحية	
2006 - 2010	القطاع الخاص	- نمو الاستثمار الخاص - الكفاءة الاقتصادية - نسب الخدمات على أسس تعاقدية - نسبة المخلفات الطبية المدارة بشكل آمن	- استثمارات أكبر في الخدمات الداعمة بأقل عبء إضافي ممكن على ميزانية الدولة. - خدمات داعمة أكثر جودة وكفاءة اقتصادية يديرها القطاع الخاص. - علاقات تعاقدية بين المؤسسات الصحية والقطاع الخاص المقدم للخدمات الداعمة. - حالة أفضل وعمر أطول للبنى التحتية ب نظم صيانة أجود للمباني والتجهيزات. - إدارة آمنة للمخلفات الطبية تتوافق مع المعايير العالمية في هذا الصدد. - نظم إمداد أكثر فاعلية وكفاءة وهدر اقتصادي أقل في إدارة هذه النظم.	مشروع دعم مشاركة القطاع الخاص في الخدمات الداعمة	
2006 - 2007	وزارة الصحة والوزارات المعنية	- الكفاءة والفاعلية المؤسسية - مراقبة الأداء والإنتاجية - جودة التخطيط والرقابة	- وزارة صحة قادرة على قيادة القطاع الصحي بكفاءة وفاعلية. - قوى بشرية مؤهلة وذات إنتاجية أعلى. - نظم إدارية ومالية أكثر كفاءة وفاعلية. - تحديث إداري وفني شامل في هياكل وكوادر وزارة الصحة.	مشروع إعادة هيكلة وزارة الصحة	مشروعات تطوير إدارة النظام الصحي

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006 - 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية	- حزمة مؤشرات اللامركزية المالية، - حزمة مؤشرات اللامركزية الإدارية - رضا متلقي الخدمات	- مديريات صحة قادرة على ادارة منظومة الخدمات الصحية في المحافظات. - إطار قانوني وإداري ومالي يفعل اللامركزية والإدارة المحيطة للخدمات الصحية. - صلاحيات إدارية وموارد مالية للإدارات المحيطة تتناسب والمسئوليات والمهام. - كوادر إدارية ومالية قادرة على الإدارة اللامركزية بكفاءة وفاعلية. - إنتاجية مرتفعة وهدر أقل للموارد واستجابة للاحتياجات الصحية للسكان.	مشروع دعم اللامركزية الإدارية	
2006 - 2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والأهلي	- نسبة الإدارات المؤتمتة - نسبة العاملين المدربين على تكنولوجيا المعلومات - جودة ودورية وشمولية المعلومات والبيانات	- نظام معلومات وطني مؤتمت يردف التخطيط الصحي على جميع المستويات. - مؤشرات صحية ذات جودة عالية تصدر بشكل دوري. - تقييم حقيقي لمستويات أداء القطاع الصحي على جميع المستويات. - قاعدة معلوماتية ممكنة للاستثمارات الخاصة والخارجية في القطاع الصحي. - فاعلية وكفاءة إدارية على جميع المستويات. - كوادر بشرية قادرة على استيعاب واستخدام تكنولوجيا المعلومات.	مشروع التطوير المعلوماتي في القطاع الصحي	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الخاص والأهلي	- نمو الاستثمارات في البحث العلمي الصحي - عدد الأبحاث الصحية المنشورة دولياً - أعداد الكوادر المدربة على البحث العلمي	- خطة وطنية للبحث العلمي في القطاع الصحي. - كوادر بشرية مؤهلة في مجالات البحث العلمي الصحي. - فهم أعمق للمشكلات الصحية ومحدداتها في المجتمع السوري. - تخطيط صحي وممارسة طبية مستندتان إلى البرهان العلمي. - تدخلات صحية أكثر كفاءة وفاعلية في تعزيز صحة السكان. - وفر في الهدر وزيادة في إنتاجية القطاع الصحي.	مشروع تنمية البحث العلمي الصحي	
2006-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الأهلي	- عدد الجمعيات الأهلية في القطاع الصحي - نسبة مشاركة السيدات في إدارة هذه الجمعيات - المبادرات المجتمعية في القطاع الصحي	- وعي أفضل والتزام سلوكي أعلى بالمحددات الإيجابية للصحة. - مشاركة مجتمعية فاعلة في تطوير الخدمات الصحية. - رقابة مجتمعية أقوى على مقدمي الخدمات الصحية. - مبادرات مجتمعية لحل المشكلات الصحية وتحسين استجابة الخدمات الصحية لها. - دور أقوى للمرأة في التنمية الصحية والبيئية.	مشروع دعم مشاركة المجتمع الأهلي في التنمية الصحية	
2006-2010	رئاسة مجلس الوزراء والوزارات المعنية	- الأداء والكفاءة المؤسسية - جودة وسلامة الغذاء والدواء - عدد وجودة التراخيص	- رقابة فاعلة وشاملة وموحدة على الغذاء والدواء في سوريا. - نظم تراخيص حديثة للأدوية والمنتجات الغذائية أكثر فاعلية وكفاءة. - تحسين جودة وفاعلية وسلامة المنتجات الدوائية والغذائية المحلية والمستوردة. - بيروقراطية أقل وكفاءة وفاعلية في الإدارة وتشجيع للاستثمار. - مستوى صحي أعلى للمواطن السوري وخفض في كلفة الرعاية الصحية.	مشروع الهيئة الوطنية للغذاء والأدوية	تحديث القطاع الدوائي

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006 - 2010	رئاسة مجلس الوزراء والقطاع الإنتاجي الدوائي	- نمو الاستثمار الخاص في البحوث الدوائية - عدد الزمر الدوائية المنتجة محليا - إنتاجية القطاع الدوائي	- قدرة بحثية وطنية على أعلى مستوى تدعم صناعة الدواء الوطنية. - زمر دوائية ذات جودة أعلى وكلفة إنتاجية أقل. - تعاون أكبر بين منتجي الدواء في المجالات البحثية والإنتاجية. - كوادر بحثية وطنية على أعلى مستوى في مجال البحوث الدوائية. - تراجع في استيراد الدواء وزيادة في الإنتاجية المحلية.	مشروع مركز الدراسات والأبحاث الدوائية	
2006 - 2010	رئاسة مجلس الوزراء والقطاع الإنتاجي الدوائي	- نمو الصادرات من المنتجات الدوائية - عدد الأسواق المستوردة للدواء السوري - كفاءة وفاعلية التسويق	- آليات ومداخل تسويقية أكثر كفاءة وفاعلية في الأسواق الإقليمية والعالمية. - معدلات تصدير أعلى من المنتجات الدوائية الوطنية. - إنتاجية أعلى للقطاع الدوائي الإنتاجي وفرص عمل أكثر. - جودة أعلى للمنتجات الدوائية الوطنية تستوفي معايير التصدير	مشروع التسويق الدوائي	
2006 - 2010	رئاسة مجلس الوزراء والقطاع الإنتاجي الدوائي	- نمو الاستثمارات في القطاع الدوائي - الميزان التجاري الدوائي - فرص العمل الجديدة - الزمر الدوائية الجديدة	- استثمارات خاصة ودولية أكبر في قطاع الإنتاج الدوائي - بيئة اقتصادية ممكنة و محفزة للاستثمار في القطاع الإنتاجي الدوائي. - إنتاجية أعلى للقطاع الدوائي الإنتاجي وفرص عمل أكثر. - جودة أعلى للمنتجات الدوائية الوطنية مستندة على التكنولوجيا المتقدمة - معدلات استيراد أقل للمنتجات الدوائية	مشروع دعم الإستثمار الدوائي	

الإطار الزمني	جهة التنفيذ	المؤشرات	العوائد المتوقعة	البرامج والمشروعات	الإستراتيجية
2006-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الأهلي	- أنماط وصف الدواء في المؤسسات الصحية - أنماط استخدام الدواء في المجتمع - فاعلية وكفاءة الرقابة - معدلات انتشار الإدمان	- سلوكيات أفضل وممارسات أكثر رشدا في وصف واستخدام الدواء. - معدلات مرضاة أقل نتيجة المضاعفات المرتبطة بسوء استخدام الدواء. - وفر في الإنفاق على الاستخدام غير الرشيد على الدواء. - رقابة أكثر كفاءة وفاعلية على نوافذ بيع الدواء. - معدلات إدمان أقل على الأدوية المؤثرة على الجهاز العصبي.	مشروع ترشيد وصف واستخدام الدواء	
2006-2010	وزارة الصحة والوزارات المعنية والقطاع الأهلي	- جودة وكفاءة إدارة الدواء في المؤسسات الصحية. - توفر الدواء في المؤسسات الصحية. - التوزيع الجغرافي للصيديات	- نظم إدارية أكثر فاعلية في شراء وتخزين وإمداد واستخدام الدواء - هدر أقل وكفاءة اقتصادية أعلى في إدارة الدواء في المؤسسات الصحية - توزع مناسب للصيديات يرتبط بالاحتياجات السكانية. - بيروقراطية أقل في إدارة الدواء في المؤسسات الصحية الحكومية. - كوادر بشرية مؤهلة ومدربة على إدارة الدواء في المؤسسات الصحية.	مشروع تطوير إدارة الدواء في المؤسسات الصحية	

المصدر: هيئة تخطيط الدولة (2005)، ص 733-740.

الملحق رقم 4 : الاستبانة



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

السيد/ة: _____ المحترم/ة

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد بعنوان (أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق

العام - نموذج تطبيقي مقترح في سورية)

ولإتمام الجانب العلمي للدراسة، توجب البحث إعداد هذه الاستبانة للحصول على آراءكم بحكم خبرتكم بهذا

المجال، راجياً تقديم رأيكم بكل شفافية ووضوح، مع التعهد بالتعامل مع هذه البيانات بسرية تامة وتستخدم

لأغراض هذا البحث العلمي فقط.

الباحث

محمود حسين رجب

القسم الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (√) أما ما تراه مناسباً:

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐2- العمر بالسنوات:

3- المؤهل العلمي:

إجازة ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

4- التخصص العلمي:

اقتصاد ☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐
تأمين ومصارف ☐ إحصاء ☐

5- المسمى الوظيفي:

مدير تخطيط/استثمار ☐ محاسب إدارة ☐ محاسب قانوني ☐
أستاذ جامعي ☐ أخرى ☐

القسم الثاني: متغيرات الدراسة

الرجاء وضع علامة (√) تحت مستوى الموافقة المناسب:

م	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
المحور الأول: موازنة البنود والرقابة					
1					إن تطبيق أسلوب موازنة البنود والرقابة يؤدي إلى الهدر والإسراف في النفقات العامة
2					تركز موازنة البنود والرقابة على النواحي المالية والرقابية
3					ليس هناك تحديد دقيق للأهداف المطلوبة من الإنفاق العام
4					لا تقوم بربط الاعتمادات المالية بأهداف الوحدة
5					لا توفر تقديرات دقيقة للنفقات العامة
6					لا يساهم النظام المحاسبي المطبق في متابعة تنفيذ بنود الموازنة بفاعلية
7					لا تظهر التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة
8					لا توفر التكلفة الحقيقية للبرامج والأعمال نتيجة الاعتماد على الأساس النقدي للمحاسبة
9					لا تظهر حقيقة المركز المالي بسبب الاعتماد على الأساس النقدي
10					لا تستخدم لأغراض التخطيط للأنشطة والأعمال في السنوات القادمة
المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي والرقابة في موازنة البرامج والأداء					
1					موازنة البرامج والأداء أداة فعالة لتحقيق أهداف الموازنة
2					موازنة البرامج والأداء أكثر كفاءة لضبط الأداء المالي والإداري
3					تحقيق الرقابة على مدى تحقيق الأهداف وملاءمتها
4					موازنة البرامج والأداء توفر قاعدة بيانات تفصيلية ودقيقة عن أنشطة الوحدات الحكومية
5					بلورة معايير وأنماط تخطيطية ورقابية تعمل على إعداد ومتابعة تقديرات تنفيذ البرامج على مستوى كل وحدة إدارية
6					تطبيق موازنة البرامج والأداء يوضح الأهداف والمهام الأساسية في الوحدات الحكومية

7	تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب اعتماد خطط استراتيجية ومستقبلية في الوحدات الحكومية				
8	توفر بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات في كل الوحدات الحكومية				
9	تشجيع العاملين على فهم استراتيجية الحكومة والمهام الموكلة إليهم				
10	إشراك العاملين في الوحدات الحكومية				
11	تحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة				
12	اتخاذ قرارات رشيدة في الإنجاز في الوحدات الحكومية				
13	إنجاز البرامج الواردة في الموازنة العامة وبالتالي الربط بين النفقات والنتائج				
المحور الثالث: البعد الإداري لموازنة البرامج والأداء					
1	تطبيق موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في ضبط النفقات وترشيدها				
2	المرونة في التعامل مع البنود والبرامج في الموازنة				
3	تحليل الانحرافات واستخدامها كوسيلة لتقويم الأداء				
4	ربط الانفاق بالمسؤوليات الإدارية المختلفة من خلال البرامج				
5	تعمل على تقييم البرامج الحكومية				
6	تحسن عملية تنفيذ البرامج الحكومية				
7	تعمل على ملائمة الهياكل الإدارية للوحدات وعدم تداخل البرامج والأنشطة في الوحدات الحكومية				
8	توفر أعداد كبيرة من الموظفين ذوي الخبرة				
9	تعمل على كفاية التنظيم الإداري في الوحدات الحكومية				
10	توفر أنظمة محاسبية دقيقة تمكن من تطبيقها في الوحدات الحكومية				
11	العمل بأساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية				
12	ترفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية الحكومية				
13	توجد تشريعات مالية خاصة بإصلاحات الموازنة العامة للدولة				
14	توجد مبررات منطقية للإنفاق الحكومي بشكله الحالي والمستقبلي				

Abstract

The Syrian economy is characterized by its limited resources because of what it was exposed to as a result of the crisis, so that the public expenditures increase, especially the military expenditures and social support, which led to the inflation of deficit and indebtedness, and the approaching start of the reconstruction phase, which imposes the importance of optimal allocation of the limited available resources and directs them efficiently and effectively. The General budget is one of the main tools that contribute to achieving this goal.

The problem of the study was represented in the lack of implementation of the items budget that focused on the needs of public expenditures and not on its goal, and in its inability to link between inputs and outputs, and to measure the actual performance of government units, which prevents the feasibility of financial performance controlling and rationalizing public expenditures.

The study aims at improving the efficiency and effectiveness of the method of setting the general budget to contribute to the rationalization of public expenditures, achieve the planned goals, and invest the available resources by the best means. The study adopted the descriptive analytical approach. In data collection, the researcher relied on a questionnaire designed by referring to many previous studies, as well as subjecting it to arbitration by a group of specialists. The data was analyzed using the Statistical Package for Social Sciences program (SPSS) through a set of statistical methods appropriate to the nature of the data and the type of study variables. To achieve the goals of this research, the research hypotheses were tested based on statistical methods and descriptive statistics, which were scientifically discussed. The study reached a set of results, the most important one is the inability of items budget to link revenues and expenditures to responsibility centers in order to achieve the appropriate framework for achieving effective performance control, in addition to its inability to clearly define the goals of government units. The results showed a direct relationship between the administrative dimension of program and performance budgets and the rationalization of public expenditures in government units, as well as a direct relationship between measuring the efficiency of performance effectiveness and the rationalization of public expenditures in government units. The study recommended a gradual implementation of the program and performance budgets in Syria, and linking the general budget reform to a set of administrative and legal reforms, in addition to paying attention to performance measures in government units.

Keywords: General Budget, Items Budget, Program and Performance Budget, Public Expenditures.

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Economics**



**The Impact of Implementing Program and Performance
Budgets on The Rationalization of Public Expenditures
(A Suggested Implementation Form in Syria)**

A Dissertation submitted for Obtaining a PhD Degree in Economics

Prepared by: MAHMOUD HOSEEN RAJAB

Supervising Professor:

Prof. ABED FADLIEH

**A Professor in the Department of
Economics - Damascus University**

2022