



بحث حول موضوع

دور الاجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) الى موازنة البرامج

من إعداد: ذ. عماد الدين أغبال

قاضي بالمجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية

المسابقة الثالثة عشرة للبحث العلمي في مجال الرقابة

- ماي 2021 -

المحتويات

4	ملخص
5	مقدمة
7	مشكلة البحث
8	هدف البحث
8	منهج البحث
8	أهمية البحث
9	خطة البحث
10	المبحث الأول: موازنة البرامج والأداء: الإطار النظري وتجارب الدول العربية
10	أولاً: موازنة البرامج والأداء: الإطار النظري
10	1. نشأة وتطور موازنة البرامج والأداء
12	2. تعريف موازنة البرامج والأداء
13	3. خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء
15	4. متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء
16	5. مزايا تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء
17	6. الصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء
18	ثانياً: تجارب الدول العربية في التحول لموازنة البرامج والأداء
25	ثالثاً: موازنة البرامج والأداء في المملكة المغربية
30	المبحث الثاني: دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء
32	أولاً: التحسيس بأهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء
35	ثانياً: تتبع تنزيل الإصلاح المالي المتعلق بالموازنة العامة للدولة
39	ثالثاً: الرقابة على موازنة البرامج والأداء
39	1. الرقابة على الإطار العام للموازنة

41.....	2. الرقابة على نجاعة الأداء
46.....	3. الرقابة على أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة المعلوماتية.....
46.....	4. تجارب بعض الدول المتعلقة بالرقابة على موازنة البرامج والأداء
49	رابعاً: تقييم تجربة التحول لموازنة البرامج والأداء
51	خاتمة
51.....	أولاً: الاستنتاجات الرئيسية.....
52.....	ثانياً: التوصيات الأساسية
54	المراجع

ملخص

شهدت العقود الأخيرة تغيرات متسارعة في الاقتصاد العالمي، ترتب عنها انهيار الحواجز بين الدول، وعولمة الأنشطة والمعاملات الاقتصادية، واحتدام المنافسة الاقتصادية بين مختلف البلدان. وقد أسفر ذلك عن توجه إصلاح عالمي واسع شمل شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وقد جاء إصلاح شؤون المالية العامة في قلب مبادرات الإصلاح التي تبنتها الدول المختلفة.

وكجزء من هذا الإصلاح فقد شرعت عدد من البلدان في العالم، خلال العقود الأخيرة، في إحداث تغييرات عميقة في المؤسسات وكذا في إجراءات التسيير المالي العام، بهدف تحسين حوكمة المالية العامة ورفع درجة الشفافية والمساءلة المرتبطتين بإعداد وتنفيذ الموازنة العامة. ولعل أحد أهم التطورات التي شهدتها أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في السنوات الأخيرة تلك المتعلقة بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء كجزء من ترشيد النفقات وتوجيهها نحو نظام يتأسس على تحقيق النتائج لا على استهلاك المخصصات المالية. وقد أعطت الأزمة الصحية الحالية، المرتبطة بجائحة "كوفيد 19"، هذا التوجه الإصلاحى زخماً كبيراً لما أنتجته من تداعيات وارتدادات امتدت لتطول معظم اقتصادات دول العالم.

هذا التحول الجذري في النظام المعتمد في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة يستلزم انخراط الأجهزة العليا للرقابة كفاعل أساسي لضمان الانتقال السلس للدولة نحو هذا النظام، بما يتلاءم مع خصوصيات كل بلد على حدة، وكذا مدى انخراطه أو نضج تجربة التحول به.

ويقترح هذا البحث في شقه التطبيقي نظام تدخل متدرج للأجهزة العليا للرقابة، ينبني على نضج تجربة التحول في كل بلد عربي. حيث تتوزع هذه الدول على أربعة تصنيفات، تهم، تبعاً، الدول التي لازالت تعتمد كلياً على موازنة البنود، الدول التي تستعد للتحول إلى موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء، والدول التي تحولت نحو موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء، والدول المتقدمة من حيث اعتماد موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء. وبناء على ذلك، تتعدد أدوار الأجهزة العليا للرقابة بتعدد هذه التصنيفات: من تحسيس بأهمية الإصلاح، إلى تتبع لتنزيهه، إلى تجديد للرقابة لتتلاءم مع هذا النوع من الموازنات، وانتهاءً بتقييم تجربة التحول برمتها.

وقبل تفصيل وتبيان مضمون مختلف أنواع التدخل هاته في الجزء التطبيقي من البحث، تم التطرق إلى الإطار النظري لموازنة البرامج والأداء ولتجارب الدول العربية فيما يخص التحول إليها.

مقدمة

تعد الموازنة العامة للدولة البرنامج المالي الذي يعكس سياسات الحكومة والإطار الذي يحدد الأهداف التي ترغب في تحقيقها، والوسائل التي ترصدها لذلك، والبرامج التي تبتغي من خلالها تحقيق الأهداف المسطرة. لذلك فإن الموازنة العامة تحتل مركزاً محورياً في الحياة الاقتصادية لكل بلد، لما يمكن أن تتيحه من تنمية وإعادة توزيع للدخل وللنتاج القومي على الأنشطة التي تستهدف الدولة تشجيعها، أو المناطق التي تريد إنمائها. لكل هذا فإن عملية إعداد الموازنة العامة ليست عملية إدارية أو فنية فحسب، بل هي أساس الحركة السياسية في المجتمع وفي صلب قضايا المعيشية والاقتصادية.

ويمكن تعريف الموازنة العامة للدولة، بشكل عام، من خلال توافر عنصرين أساسيين بها هما، تقدير حجم النفقات والإيرادات للسنة المالية المقبلة من جهة، واعتمادها من طرف السلطة التشريعية من جهة أخرى. فالحكومة تقوم بتقدير النفقات في مجالات النشاط العام، كالتعليم والصحة العامة والزراعة والصناعة والعدل وغيرها من أوجه الإنفاق العام بتقدير الإيرادات التي تتوقع الحصول عليها من الضرائب أو الرسوم أو الملك الخاص، وغيرها من أشكال وعناصر الإيرادات العامة للدولة، ثم تقوم بعرض كل ذلك، في مشروع الموازنة العامة للدولة، على السلطة التشريعية التي تقوم بفحصه ودراسته ومناقشته بغرض الاطمئنان لسلامة الأسس التي بنيت عليها التقديرات قبل الموافقة عليها واعتماد برنامج الحكومة المزمع تنفيذه للعام المقبل.

وتستخدم معظم دول العالم موازنة تعرف باسم "موازنة البنود" أو "موازنة الرقابة"، وهي موازنة يتم فيها تحديد المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة، حسب الإدارة أو الجهة الحكومية، بصرف النظر عن البرامج التي تصرف في إطارها. والهدف الأساسي لهذه الموازنة التقليدية هو تحقيق غرض الرقابة على إنفاق المال العام، لا الاهتمام بالخدمات نفسها. وهي بذلك تهتم بالتكلفة أكثر من الناتج عن هذه التكلفة. ودوناً عن ذلك، لازم تطبيق هذا الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة مجالات قصور كثيرة دعت المسؤولين إلى التفكير في تطبيق أساليب أفضل تمكن من تحقيق الأهداف الاقتصادية بأكثر فعالية. ومن أهم مجالات القصور التي تم الوقوف عليها نذكر ما يلي:

– صعوبة التعرف على برامج العمل والمشروعات التي تنوي الحكومة القيام بها أو تطويرها، وكذلك صعوبة قياس كفاءة الوحدات الحكومية المختلفة، حيث تقتصر موازنة الرقابة على توزيع الاعتمادات المالية على مختلف الأجهزة الحكومية، ثم تقوم بالرقابة عليها لتحديد مسؤوليتها عن أي انحراف أو تجاوز في تنفيذ الأعمال، دون الاهتمام بالأعمال التي تنجزها الحكومة، وكأن تنفيذ الموازنة يستهدف صرف كميات مالية على بنود محددة في قطاعات الدولة المختلفة بغض النظر عن

مخرجات أو منجزات ذلك الإنفاق، وهو ما يؤدي إلى إهدار الأموال العامة دون تحقيق إنجازات ملموسة.

- إعداد تقديرات الموازنة على أساس متوسط تقديرات عدد من السنوات المالية وفي ضوء الإنفاق الفعلي للسنة المالية السابقة، فلا تعبر هذه التقديرات عن الاحتياجات الفعلية أو الإنتاجية المرجوة من الإنفاق أو الإطار الزمني لهذه الإنتاجية. وبذلك تمثل اعتمادات المصروفات العامة قيوداً على حرية الجهات من أجل احترام المدرج في الموازنة تفادياً للمساءلة.
- تقتصر الرقابة في ظل هذا النوع من الموازنات على الرقابة الحسابية التي تهدف إلى التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات مقارنة بتلك الواردة في الموازنة دون الاهتمام بالأهداف والغايات من تلك الاعتمادات، الأمر الذي يعطي مساحة واسعة لنمو الفساد من خلال تأمين مستندات قانونية للنفقات دون أن يقابلها إنجازات متحققة.
- تفترق هذه الموازنة إلى وسائل لمتابعة تنفيذ الأعمال والمشروعات وتكلفتها ومدى تحقيق أهداف الإنفاق، إذ أن الموازنة غالباً ما تنفصل عن خطة التنمية، حيث لا توجد آلية لضمان ربط أجهزة الموازنة بأهداف التخطيط، مع وجود معايير لقياس الأداء وتحليل التكاليف والعوائد عند توزيع الاعتمادات بين أوجه الإنفاق الحكومي. فلا يتكامل الجهاز الحكومي للدولة، وتعمل الأجهزة بمعزل عن بعضها البعض، فلا تتحقق التنمية التي استهدفتها خطة التنمية الاقتصادية الاجتماعية.
- إن أسلوب موازنة الرقابة يعيق تقدير الإنفاق الكلي لأغلب وظائف وخدمات قطاعات الدولة، حيث لا يمكن معرفة حجم الإنفاق الكلي على مشروع واحد تشترك في تنفيذه جهات متعددة لكل منها اعتماداتها الخاصة. وهو ما ينتج عنه تزايد تقديرات الإنفاق العام من سنة لأخرى ويمثل إهداراً مستمراً لموارد الدولة.

وإزاء هذه المشكلات التي يعاني منها نظام موازنة البنود، والتي يمكن إجمالها في كونها تفترق إلى التركيز على النتائج وتكتفي بالتركيز على الرقابة دون الاهتمام بما تم إنجازه، كان لابد من التفكير في التحول إلى نظام آخر يكفل الاستخدام الأمثل لموارد المجتمع المتاحة بما يحقق فعالية الإنفاق العام وبلوغ أهدافه، وهو ما أدى إلى ظهور نوع جديد من الموازنات يسمى "موازنة البرامج" وهي شكل جديد من الموازنة يحاول أن يتلافى أوجه القصور في النوع التقليدي لموازنات البنود، ويقوم باستخدام موارد الدولة المتاحة بفعالية.

وغالباً ما تفتقر موازنة البرامج في الأدبيات ذات الصلة أو في التجارب الدولية بالأداء، رغم أن هذا النوع من الموازنة جاء مقتصرًا على البرامج في بعض الدول العربية. وربما يكون ذلك بهدف تيسير عملية التحول من خلال التجزئة والتدرج في تنفيذ عملية التحول. فموازنة البرامج هي أحد المحطات الضرورية في تطور

منهج الموازنة للانتقال الى نمط موازنة البرامج والاداء، لأنه من الصعب تقييم الاداء بشكل منهجي وفعال وإلا لكانت مدخلات موازنة البرامج من مخصصات للأنشطة واهداف ومؤشرات قياس كمية قد تمت بشكل ملائم.

وتلعب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوراً محورياً في الرقابة على المال العام وعلى الموازنة باعتبارها أهم تمثيل للمال العام في الدولة. وأمام التحولات التي تعرفها النظم والطرق التي تتأسس عليها الموازنة، فقد أصبح لزاماً على هذه الأجهزة أن تواكب مجهودات الدولة للتحويل من موازنة البنود إلى نظام أكثر ملاءمة لحاجيات المجتمع، وأن تطور آلياتها الرقابية لمسايرة الخصوصيات المتجددة والمتطورة لموازنة البرامج والأداء. فالرقابة تتطور بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة.

ويتطرق هذا البحث لدور الأجهزة العليا في الرقابة على التحويل من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في الدول العربية. ولعل أهم تحدٍ يواجه تناول هذا الموضوع هو تعدد الخصوصيات التي تميز كل جهاز على حدة. ومن أهم مصادر الاختلاف، التشريعات والقوانين السارية في الدول العربية، والتي تنطوي على العديد من الاختلافات والتباينات الشكلية والجوهرية بالنظر خاصة لاختلاف الأنظمة السياسية والاجتماعية والإدارية وغيرها، فضلاً عما تمليه أحيانا الاعتبارات الجغرافية والتاريخية للدول المعنية. وعليه، فإن هذا البحث، ولكي يكون نفعياً، سوف يتمحور بالأساس، سواء على مستوى التشخيص أو الاستنتاجات، حول الجوانب المؤسسية والمهنية التي يمكن اعتبارها قاسماً مشتركاً ومشغلاً موحداً بين جميع الأجهزة بصرف النظر عن الإطار السياسي لكل مؤسسة وعن النظام الذي تعتمده. وهي مسائل تبقى على العموم نسبية لارتباطها باعتبارات متغيرة حسب المحيط.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في انحصار معظم تدخلات وتجارب الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية، في مجال الموازنة، على الموازنات التقليدية التي تتأسس على البنود، وذلك في ضل تسارع حركة التحويل من هذا النوع من الموازنة نحو موازنات البرامج والأداء. لذا وجب على هذه الأجهزة أن تطور رقاباتها وتنوع مساهماتها في هذا المجال لتتلاءم والتغييرات البنوية التي بدأت تطراً بفعل هذا التحويل في ميدان المالية العامة.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى إبراز الدور الذي يمكن أن تقوم به الأجهزة العليا للرقابة في سياق يتميز بتحول معظم الدول العربية من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء. كما يطمح إلى تقديم مقترحات وإضافات تساهم في تدعيم وإثراء تدخلات الأجهزة العليا للرقابة لتحسين وتطوير نظام موازنة البرامج والأداء. كما يهدف هذا البحث بشكل فرعي إلى رصد الوضعية الراهنة لانتقال الدول العربية نحو هذا النمط والتعريف بأهمية الانتقال إليه كمنهاج للوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

منهج البحث:

لتحقيق الأهداف المنشودة للبحث، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي والذي يناسب هذا النوع من البحوث. وفي هذا السياق، تم تنفيذ عدد من الإجراءات المتكاملة نوجزها على النحو التالي:

- مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع. وقد شملت هذه المراجعة الدراسات والتقارير الدولية والمحلية وخصوصاً تلك الصادرة عن وزارات المالية بالدول العربية بشأن جهود التحول إلى موازنة البرامج والأداء، والمؤسسات الدولية التي تهتم بمتابعة التطورات على الإدارة المالية العامة في هذه الدول. وكانت هذه المراجعات مهمة لرصد مسار عملية التحول حتى الآن؛
- مراجعة تجارب بعض الدول في التحول إلى موازنة البرامج، وكذلك المعايير والمتطلبات النموذجية لإنجاز عملية التحول المنشودة. وهذه المراجعات كانت مفيدة في تحديد متطلبات ومؤشرات قياس التقدم في عملية التحول؛
- مراجعة تدخلات الأجهزة العليا للرقابة في الدول الرائدة في هذا المجال من أجل استخلاص التجارب الناجحة في مجال الرقابة على التحول إلى موازنة البرامج والأداء.

أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من المكانة المهمة والرئيسية التي تحتلها الموازنة كأداة رئيسة لتنفيذ أولويات الاقتصاد والوصول إلى ما يهدف له التخصيص المالي والحفاظ على المال العام. ونظراً لهذه الأهمية، فإن انتقالاً جوهرياً كالذي تعرفه معظم الدول العربية بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يفرض انخراط جميع الفاعلين في إنجاحه بما في ذلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يتناسب والدور المنوط بها وبحدود تدخلاتها في مجال الرقابة.

خطة البحث:

حرصا على تنفيذ الهدف المرجو من هذا البحث فقد تم تقسيمه إلى مبحثين اثنين بالإضافة إلى المقدمة والنتائج والتوصيات وذلك على النحو التالي:

- المبحث الأول، والذي نعرض فيه الإطار النظري لموازنة البرامج والأداء بالإضافة لتجارب الدول العربية فيما يخص التحول إليها. ويؤسس هذا المبحث للذي يليه، إذ لا يمكن التطرق للأدوار التي يمكن أن تلعبها الأجهزة العليا للرقابة دون معرفة الأسس النظرية لهذا الأسلوب ومستوى تطبيقه بمختلف الدول العربية، ومن بينها المملكة المغربية.
- أما المبحث الثاني، فنجد فيه أوجه الرقابة على التحول من موازنة البرامج والأداء، والتي يمكن للأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية أن تضطلع بها وذلك على أساس مستوى نضج تجربة التحول بها.

المبحث الأول: موازنة البرامج والأداء: الإطار النظري وتجارب الدول العربية

تتعدد أشكال الموازنات العامة وتختلف تسمياتها في الأدبيات ذات الصلة، وذلك باختلاف الباحثين وبتنوع مرجعياتهم اللغوية وما لذلك من تأثير في ربط مصطلحات مختلفة بالمفاهيم ذاتها، غير أنه إجمالاً، ودون الخوض في جزئيات كهاته، يمكن أن نفرق بين أربع أنواع للموازنة العامة، ألا وهي موازنة البنود، وموازنة البرامج والأداء، والموازنة الصفرية والموازنة التعاقدية.

ويبقى النوعان الأخيران متطوران بشكل لم يسمح بعد لعدد من الدول في التفكير في تبنيهما، بالنظر للطبيعة التدريجية لإصلاح الموازنة العامة. وعليه، فإن معظم تجارب إصلاح الموازنة العامة همت التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء. ونستعرض فيما يلي الإطار النظري لهذا النوع من الموازنة، وكذا تجارب الدول العربية المتعلقة بإصلاح الموازنة مع استعراض أدق للتجربة المغربية في هذا المجال.

أولاً: موازنة البرامج والأداء: الإطار النظري

نتطرق في هذا الإطار لمقاربة نظرية لموازنة البرامج والأداء تتأسس على استعراض نشأة وتطور هذا النوع من الموازنة، والتعريف به وبخطوات إعداد وتنفيذ الموازنة العامة على أساسه، كما نعرض متطلبات التحول من الموازنة التقليدية إلى هذا النوع من الموازنة، وكذا مزاياه والصعوبات التي يمكنها أن تواجه الانتقال إليه.

1. نشأة وتطور موازنة البرامج والأداء

إن تطور أساليب إعداد الموازنة عبر التاريخ كان نتيجة لمختلف نواحي القصور التي كانت تبرز في الموازنة التقليدية. فموازنة البنود كانت هي أول شكل من أشكال إعداد الموازنة العامة للدولة أو الجيل الأول من شكل إعداد الموازنة العامة للدولة، وظهرت هذه الموازنة التقليدية في بدايات القرن الثامن عشر فكانت هي الوسيلة الوحيدة لضبط عمل الجهاز الحكومي، بصورته القائمة في البلدان ذات التنظيم الحديث، ولمنع وقوع الاختلاسات أو الصرف بدون وجه حق. وتهتم هذه الموازنة التقليدية، أساساً، بالنواحي الشكلية والاجرائية للتطبيق والصرف. وحتى تقارير الرقابة عليها تهتم بالأساس بتقييم أداء جهات العمل الحكومي على أساس عدد المخالفات لما هو مخطط من بنود صرف، وليس على أساس حجم الإنجاز. ولقد كان الهدف من شكل الموازنة التقليدي هو فرض رقابة السلطة المركزية على صرف النفقات وتحصيل الإيرادات (رضوان، 2009، ص.أ).

وفي عام 1912 تم تشكيل لجنة في الولايات المتحدة الأمريكية عرفت باسم لجنة تافت (the taft commission on economy and efficiency) لتقييم أوضاع الموازنة العامة وتبين لها أن الإجراءات المطبقة في إعداد الموازنة في حاجة إلى تغييرات هامة. وقد أوصت هذه اللجنة في تقريرها بضرورة إعداد

موازنة إدارية شاملة، وتبويبها في صورة برامج ووظائف، مع مراعاة التبويب أيضا على أساس التمييز بين البنود الرأسمالية والجارية (الاستثمارية والتسييرية)، مقترحة عدة نماذج للتقييم الوظيفي للموازنة العامة للولايات المتحدة الأمريكية.

وفي عام 1921 أي بعد الحرب العالمية الأولى، ظهرت الحاجة إلى الاقتصاد والكفاءة في استخدام الأموال العامة، مما دعا إلى إصدار لائحة للموازنة والمحاسبة تمكن من إجراء المقارنة بين البدائل في الوحدات التنفيذية. (السيد، 2005)

ومع التطور ظهر تيار جديد نادى بإدخال أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية بهدف تنفيذ ما يعهد إليها به من تكاليف بأقصى كفاءة ورشادة ممكنة ووفقا لخطة عامة للدولة. وكانت أحد آثار هذا التفكير الحديث ظهور موازنه البرامج والأداء (Program & performance Budget / P.P.B) والتي يمكن استخلاص تعريفها من توصية لجنة هوفر الأولى Commission Hoover والتي صدرت عام 1949، وهي من المرات الأولى لظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء كمفهوم للموازنة العامة على المستوى الحكومي للولايات المتحدة الأمريكية، حيث جاء في تلك التوصية "... ينبغي تعديل موازنة الحكومة الفيدرالية الأمريكية بأكملها، وذلك بالأخذ بتبويب الموازنة وفقا للوظائف والمشروعات والأنشطة، وهذا هو المقصود بموازنة الأداء، ذلك الأسلوب الذي يركز الاهتمام على العمل الواجب أداءه أو الخدمة المؤداة، وما سيتكلفه هذا العمل أو الخدمة." ومن هذا التعريف يمكن النظر إلى موازنة البرامج والأداء باعتبارها الجيل الثاني من أشكال الموازنات العامة، والذي ينتقل من هدف الرقابة على الإنفاق العام إلى الرقابة والرفع من كفاءة الإدارة الحكومية والقياس الدقيق للأعمال المنجزة. ولقد صممت موازنة البرامج والأداء لتحسين عملية صنع القرار وذلك من خلال توفير المعلومات حول مدى تلبية الخدمات الحكومية لاحتياجات المجتمع (بيومي، 1983، ص. 15).

وفي عهد الرئيس الأمريكي الأسبق جونسون تم تطبيق موازنة البرامج في كافة دوائر الحكومة الأمريكية الفدرالية. وخلال الفترة ما بين (1960-1970)، ازدادت شهرة موازنة البرامج بين الحكومات، حيث تم استخدامها أو تجربتها في كثير من الوحدات المحلية في القطاع العام سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو بريطانيا (جمال، 2004).

أما في الدول العربية، فقد بدأ تنفيذ موازنة البرامج والأداء في الأردن أثناء فترة إعداد مشاريع الموازنة العامة للعام المالي 1996، أي في منتصف العام المالي 1995، حيث تضمن البلاغ السنوي للموازنة الأسس الواجب إتباعها أثناء تطبيق هذا المنهج على عدد قليل من الأجهزة الحكومية كوزارة التربية والتعليم ووزارة

الصحة، ومؤسسة الإسكان وسكة حديد العقبة... الخ، وكانت بذلك الأردن من أوائل الدول العربية التي انخرطت في ذلك.

2. تعريف موازنة البرامج والأداء:

تعتبر موازنة البرامج والأداء تبويماً حديثاً لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز للبرامج الحكومية وما تقوم به من أعمال وليس ما تشتريه من سلع وخدمات، أي أنها تركز على الهدف ذاته وليس على وسائل تحقيق الهدف، لأن التبويب التقليدي للموازنة يظهر ما تشتريه الحكومة ولكن لا يظهر البرامج التي من أجلها تم الشراء، ولا مدى الانجاز الذي يتحقق من هذه البرامج (الشمراي 2010).

وقد عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء بأنها "مجموعة الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد، إذ أن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، حيث يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات.

وبالتالي فموازنة البرامج والأداء هي وسيلة لتبويب بيانات الموازنة العامة للدولة للتركيز على البرامج الحكومية وليس على ما تشتريه الحكومة من سلع وخدمات، أي أنها تعمل على إبراز وظيفة جديدة للدولة وهي وظيفة الرقابة الإدارية بدلا من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية أي أنها أداة في خدمة الإدارة الحكومية.

كما أورد المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة تعريفا شاملا لموازنة البرامج والأداء على النحو التالي (مرصد، 2015): "موازنة البرامج والأداء هي التي تقرر:

- الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها طلبت الأموال؛
- اقتراح البرامج التي تناسب كل اختصاص مع تحديد المشروعات والأنشطة تحت كل برنامج بهدف تحقيق الأهداف في نطاق الاختصاصات المختلف؛
- تكاليف البرامج والمشروعات والأنشطة المختلفة؛
- البيانات الكمية والنوعية عن البرامج والأنشطة والمشروعات المقترحة؛
- الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج؛

– مصادر وكمية كافة الاموال المحصلة وكافة النفقات."

3. خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء

إن من متطلبات استخدام موازنة البرامج والأداء تصنيف أو تبويب العمليات تبعاً للهدف الذي ترغب الحكومة في تحقيقه. وتبدأ عملية تصنيف موازنة البرامج والأداء أولاً من خلال حصر تدخلات الدولة وتقسيمها إلى وظائف ثم تقسيم الوظائف الحكومية إلى عدد من البرامج تعبر عن أهداف الوظائف الحكومية.

ويأتي تحديد استراتيجية كل وظيفة في مرحلة أولية تسبق مرحلة تحديد أهداف البرامج والمعايير والمؤشرات العائدة لها، لأن غياب الرؤية الاستراتيجية يؤدي إلى فقدان الترابط والانسجام بين الأهداف وتضعف أوصالها. ويأخذ تحديد الاستراتيجية بعين الاعتبار محتوى الوظائف وكذا البرامج التي تنتمي إليها والنشاطات المنقرعة عنها، ويتم ذلك في مرحلة إعداد الموازنة العامة. وتجدر الإشارة إلى أن تحديد الاستراتيجيات ليس بالأمر السهل بتاتاً، فهو يحتاج إلى ورشة عمل وطنية تنخرط فيها جميع الوزارات والإدارات العامة، وهو يتطلب تضافر جهود عدد كبير من الموظفين والاختصاصيين وتقييماً عميقاً للسياسات العامة ومقارنات مع تجارب الدول الأخرى. ولهذا السبب، فإن وضع الاستراتيجيات يمتد ليشمل سنوات عدة، من ثلاث إلى خمس سنوات، وهو لا يتكرر كل عام، ومردُّ ذلك إلى أن تطبيق هذه الاستراتيجيات يضيق بسنة مالية واحدة.

ويمر التطبيق الفعلي لموازنة البرامج والأداء بالمراحل الآتية (غنام، 2006):

أ. مرحلة التخطيط: بعد الانتهاء من وضع الاستراتيجيات، يأتي الدور على تحديد أهداف البرامج والأنشطة المختلفة بما يتناسب مع خصائص كل منها. وتعنى هذه المرحلة بتحديد الأهداف التي تتوقع الوحدة الإدارية تحقيقها خلال السنة المالية سواء كانت هذه الأهداف متعلقة بتأدية خدمات أو بإنجاز مشروعات وذلك في حدود إطار الخدمة العامة للدولة. وينبغي أن تكون هذه الأهداف:

- دقيقة وواضحة، وتجسد استراتيجية البرنامج وتعكس مضمونه الأساسي، وشاملة للأنشطة الأكثر أهمية واستهلاكاً للاعتمادات ولتلك التي تلعب دوراً أساسياً في تحقيق السياسة العامة للحكومة.
- قليلة العدد ومحصورة، إذ لا يجوز إغراق البرامج بعدد كبير من الأهداف التي تعقد الموازنة وتجعلها صعبة الفهم، مما يعرض البرامج للفشل ويحول دون تحقيق الأهداف المرسومة لها.
- أهداف قابلة للقياس، تستند إلى معايير علمية وموضوعية ومؤشرات رقمية وحسابية.

وتقاس كل هذه الأهداف باستخدام وحدات قياس مناسبة لطبيعة الخدمة أو المشروع. ويحدد لكل هدف معيار واحد أو أكثر، يتيح التحقق من إنجاز ذلك الهدف، ضمن مسار لقياس أداء الإدارة. ولا يكفي لقياس أداء إدارة ما، تحديد هدف للبرنامج وإنما يقتضي وضع المعايير الضرورية وتحديد المؤشرات اللازمة لكل هدف بمفرده.

والمعيار كناية عن نظام قياس، يتضمن القواعد التي يجري على أساسها تقييم أداء كل برنامج من برامج الموازنة وكل نشاط من الأنشطة المرتبطة به، وفقا لطبيعة ونوع كل منها. أما المؤشر فهو الوسيلة التي يستخدمها المعيار لقياس النتائج المحققة وتحديد مقدارها، بدقة ووضوح، والمعيار سابق للمؤشر كوسيلة، وإن كانا مرتبطين عضويا مع بعضهما بعضا كونهما يعملان سويا لتحقيق غاية واحدة هي قياس الأداء. وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة فعليا مع النتائج المحددة نظريا، ثم تقييم أداء المسؤول عن البرنامج ومعرفة مدى نجاحه في تحقيق الأهداف المرسومة له، تمهيدا لتحديد مكامن الخلل والقصور وتصحيح الأخطاء والعثرات في المستقبل.

ويتمتع كل معيار من المعايير بمجموعة من الخصائص أهمها:

- أن يكون متجانسا مع الهدف دالا بوضوح على تحققة.
- أن يعكس بصدق، مضمون النتيجة المنتظرة من البرنامج. ويقتضي ذلك تجنب المعايير والمؤشرات المبهمة، التي توصل إلى نتائج هامشية لا تمت بصلة إلى الأهداف الموضوعية لقياس الأداء، أو تلك التي يكون لها نتائج معاكسة تسهم في تضليل الإدارة والجهات الرقابية.
- أن يسمح المعيار والمؤشر، المنبثق عنه، للإدارة بتكوين رأي واضح وصحيح حول مدى إنجاز الأهداف المحددة لكل برنامج من البرامج.

ب. مرحلة تقدير تكاليف الإنجاز: وفي هذه المرحلة يتم تحديد تكلفة كل من البرامج التي يتعين على الوحدة الإدارية إنجازها خلال سنة الموازنة، وربط عناصر التكلفة بالعمليات المتعددة التي يتكون منها كل برنامج، ثم تبويب هذه التكاليف وفقا للبنود التي تتكون منها اعتمادات الموازنة.

ج. مرحلة المراجعة: تهدف عملية المراجعة إلى دراسة النتائج التي تم التوصل إليها في المرحلتين السابقتين، حيث تعرض النتائج على الهيئات المختصة بإعداد الموازنة للتحقق من أن الأهداف الموضوعية لكل وحدة إدارية تتماشى مع الأهداف العامة المقررة في الخطة العامة للدولة، وفي حدود الموارد المالية المتاحة خلال السنة المالية التي تعد عنها الموازنة.

د. مرحلة متابعة التنفيذ: تصبح الموازنة بعد اعتمادها على ضوء الدراسات التي أجريت في المراحل الثلاث السابقة بمثابة برنامج عمل يحدد أهداف كل من الوحدات التي يتكون منها الجهاز الإداري، وقياس كلا من هذه الأهداف قياساً كمياً، كما يحدد مسؤولية كل من وحدات النشاط لتحقيق هذه الأهداف وما يقابلها من عناصر التكلفة، ومن ثم تعتبر البيانات التي تتضمنها الموازنة العامة وسيلة للرقابة على إنجاز الأهداف المحددة في ضوء التكاليف المقدرة لكل منها.

4. متطلبات التحول إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء

إن أهم متطلبات الانتقال من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء هو تطبيق أساس الاستحقاق، كنظام محاسبي بدلا من الأساس النقدي، باعتباره أحد أهم متطلبات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء التي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- اقتناع السلطة التشريعية بأهمية ذلك التحول والتطوير، لأن موازنة البرامج والأداء سوف تصبح في حقيقة الأمر وسيلة هامة من وسائل الاتصال والتفاهم بين كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية،
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي تطويراً يتلاءم مع احتياجات موازنة البرامج والأداء عن طريق إتباع أساس الاستحقاق في قياس الموارد والاستخدامات، مع الاهتمام بضرورة حساب إهلاك الأصول الثابتة ليعكس الحالة التي أصبحت عليها، والتي تعبر عن الإمكانيات المتاحة لأداء الخدمات العامة؛
- تطبيق المحاسبة الإدارية واستخدام محاسبة التكاليف في القطاع؛
- وضع نظم متكاملة للمعلومات تكفل إعداد تقارير دورية تحدد حجوم الخدمات العامة المؤداة بواسطة الجهة الحكومية بالمقارنة بما كان مستهدفاً لها ببرامج النشاط، والتكاليف الفعلية للخدمات العامة المؤداة بالمقارنة بتقديرات برامج النشاط والموازنة مع تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة ترتبط بحجوم النشاط وتكاليف ثابتة لا ترتبط بهذه الأخيرة، وتبعاً لذلك تحدد الانحرافات في التكاليف المتغيرة نتيجة للمتغيرات السعرية أو نتيجة لعدم الترشيح في الاستخدام أو نتيجة لتغير حجم النشاط عن المخطط وكذلك الانحرافات في التكاليف الثابتة نتيجة لعدم الترشيح في المصروفات.

وبناء على ما سبق، يبقى أهم ما يجب تضمينه لتطبيق موازنة البرامج والأداء رفع كفاءة النظام المحاسبي، بإدخال أسس محاسبية مناسبة، منها: استخدام أساس الاستحقاق الكامل، وإدخال أسس محاسبة التكاليف على الأنشطة الخدمية التي تقدمها الوحدات، تمكن من الحصول على تكاليف أداء الوحدات لأنشطتها، وعلى توزيع التكاليف بين الإدارات وعلى البرامج والأنشطة، لذا فإن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل يشكل عاملاً رئيسياً في تطبيق موازنة البرامج والأداء، كما أنه يعمل على:

- تسهيل إيجاد علاقات رقمية بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها مما يساعد على ضبط رقابة التكلفة وخفضها من جهة وزيادة حجم الإنجاز ورفع مستواه، من جهة أخرى؛
- توفير البيانات التحليلية عن برامج الوزارات وتكاليفها التقديرية والفعالية؛
- جعل التقارير المالية الحكومية التي تعد نهاية كل سنة مالية شاملة وأكثر دقة ومصداقية وافصاحاً، وأكثر قابلية للفهم، ومتماشية مع مبادئ المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الأرباح.

5. مزايا تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء

مما لا شك فيه أن أسلوب موازنة البرامج والأداء يحقق مزايا لا تتوفر عند تطبيق أسلوب موازنة البنود، والتي أثبتت، كما أسلفنا الذكر، عن العديد من نواحي القصور التي يمكن تلافيها بالتحول إلى موازنة البرامج والأداء. وفيما يلي نعرض أبرز مزايا أسلوب موازنة البرامج والأداء والتي تتحقق حال تطبيقها (نصر 2016):

- إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق لتكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال؛
- توسيع صلاحيات المدراء في مجال التخطيط والرقابة الذاتية، وبالمقابل تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل في الأداء؛
- رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة.
- تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها؛
- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد؛
- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية؛
- إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل وطويلة الأجل؛
- إنشاء قاعدة بيانات موثوقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي، وزيادة الاعتماد على معدلات أداءٍ ومقاييس إنجازٍ نموذجية للأعمال المتشابهة؛
- رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية؛
- إيجاد مبررات منطقية للإنفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلي؛

- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية وذلك في صورة واضحة وبمبسطة تساعد في توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الاعتماد بين الوزارات والمصالح. وهي بذلك تدعم طلبات الجهات الحكومية في الحصول على الاعتماد وتضعف أسلوب المساومة السائد في الموازنة التقليدية، وتقلل من فرض تخفيض الاعتمادات بشكل عشوائي أحيانا؛
- تساهم في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع للأجهزة الحكومية لأنها تبين مسبقا وحدات الأداء التي ستتحقق نتيجة تنفيذ البرامج، كما أنها تسهل عملية الرقابة على التنفيذ نظرا لوجود معايير للأداء محددة سلفا يمكن بواسطتها مقارنة ما أنجز من أعمال بما هو مخطط تحقيقه، ومعرفة أسباب الانحرافات؛
- تمتاز باللامركزية والمرونة في التطبيق حيث تمنح المسؤولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج المكلفين بتنفيذها وبالتكاليف المحددة لكل برنامج.

6. الصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء

- يعتبر نظام موازنة البرامج والأداء نمطا متطورا مقارنة بالموازنات التقليدية، وعليه، فمن الطبيعي أن تواجه تطبيقه مجموعة من الصعوبات يمكن إجمالها أساساً فيما يلي (العبادي، والمشهداني، 2011):
- نقص الموظفين المؤهلين عمليا وفنيا لتنفيذ نظام موازنة البرامج والأداء؛
 - صعوبة ربط الأداء بالهدف وصعوبة قياس الفاعلية؛
 - ارتفاع تكلفة التطبيق، لما يتطلبه من جهود وأعباء؛
 - اهتمام هذا الأساس بالمشاريع قصيرة الأجل نسبيا؛
 - عدم شموله بعض الأنشطة مثل الأمن الداخلي والدفاع الخارجي؛
 - صعوبة تقبل الجهاز الإداري والمالي للتغيير ومقاومته له؛
 - صعوبة تغيير الأنظمة المحاسبية لتتوافق والعمل على وفق هذا الأساس؛
 - عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق هذا الأساس.

ثانياً: تجارب الدول العربية في التحول لموازنة البرامج والأداء

بعد التطرق للمفاهيم وللجوانب النظرية لموازنة البرامج والأداء، نستعرض فيما يلي مدى تطبيق هذا النظام في الدول العربية وكذا أهم التحديات التي واجهت الدول التي تحولت إليه، والمراحل التي مرت منها. وقد اعتمدنا في تجميع المعلومات والاطلاع على التجارب على مجموعة من الدراسات والتقارير الإدارية التي ترصد تجارب كل دولة عربية على حدة، وعلى المعطيات المتاحة للعموم من طرف وزارات المالية لمختلف هذه الدول.

وقد أفضى تحليل كل ما سبق إلى تصنيف تجارب الدول العربية إلى أربع مجموعات وهي: مجموعة الدول المتقدمة من حيث تطبيق موازنة البرامج والأداء، مجموعة الدول التي تحولت نحو موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء، مجموعة الدول التي تستعد للتحول إلى موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء ومجموعة الدول التي لازالت تعتمد كلياً على موازنة البنود. وفيما يلي تفصيل الدول حسب تصنيفها:



ونقدم، تبعاً، عرضاً مختصراً لتجارب بعض الدول العربية، سواء التي تحولت من أسلوب موازنة البنود إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء، أو تلك التي لم تتحول بعد، وذلك اعتماداً على التصنيفات المقدمة أعلاه:

- دول متقدمة من حيث اعتماد موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء

تعتبر الإمارات العربية المتحدة الدولة العربية الأكثر تطوراً من حيث تطبيق موازنة البرامج والأداء. وقد بدأ التفكير في العمل بموازنة البرامج والأداء بدولة الإمارات العربية المتحدة عندما صدر قرار مجلس الوزراء رقم (1/631) نهاية عام 2001 بالموافقة على خطة تطوير النظام المالي للدولة، وتطبيق موازنة البرامج والأداء، وقد تم البدء بالمرحلة الأولى (التجريبية) بدءاً من السنة المالية 2002/2003 لبعض الوزارات مثل المالية والصناعة ووزارة التربية والتعليم والصحة ووزارة الزراعة والثروة السمكية، بالإضافة إلى جامعة الإمارات قبل أن يعمم تطبيقها بعد ذلك على كافة الوزارات والجهات الإدارية في الدولة (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2010).

وقد حددت دولة الإمارات عدداً من الأهداف عند الإعلان عن تطبيق موازنة البرامج والأداء وقتها، ولعل أهمها؛ تطوير النظام المالي بالدولة، وذلك حسب توصيات صندوق النقد الدولي، ليوكب التطورات العالمية في مجال الأنظمة المالية الحديثة، بعد أن كان نظام الإدارة المالية يعتمد على موازنة البنود التقليدية والتي تركز على المدخلات فقط مما لا يمكن صانعي القرار من الإلمام بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من تحديد أولويات الإنفاق، وبالتالي لا يتحقق الاستخدام الأمثل للأموال العامة، بالإضافة إلى بعض الأهداف الأخرى المكملة مثل: تطوير السياسات المالية والإجراءات المحاسبية، وتطوير عملية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية، وتوفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة للحكومة لمساعدتها في تحديد أولوياتها، ورفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية والسرعة في الإنجاز، وأخيراً الاستخدام الأمثل للموارد المالية (الشمرواني، 2010).

ولتطبيق موازنة البرامج والأداء يتم تحديد الأولويات في الميزانية الاتحادية للدولة، ثم يتم التفاوض على الموازنة على أساس البرامج الفرعية (المخرجات)، ومقاييس الأداء (مؤشرات الكفاءة) وذلك لتحديد المدخلات وبالتالي تحديد مخصصات الموازنة.

وقد وضعت وزارة المالية الإماراتية عدداً من الخطوات للجهات الإدارية يجب تحديدها عند إعداد وتطبيق موازنة الأداء ويتم تطبيقها على الأنشطة المختارة في إمارات الدولة السبع؛ أبو ظبي، وعجمان، ودبي، والفجيرة، والشارقة، ورأس الخيمة، وأم القيوين، وتتعلق هذه الخطوات بالمهمة والغاية والبرنامج والهدف والتمويل والمخرج والتقييم.

وعلى إثر تطبيق موازنة البرامج والأداء حصلت الإمارات على المرتبة الأولى عالمياً في مجال كفاءة السياسة المالية الحكومية، إلى جانب المرتبة السابعة في كفاءة الإدارة المالية في القطاع الحكومي من أصل 59 دولة تضمنها تقرير التنافسية العالمي لسنة 2012 الصادر عن المعهد الدولي للتنمية الإدارية بسويسرا،

وقد لفت التقرير الانتباه إلى أن الإمارات سعت إلى تطبيق سلسلة من المبادرات والتشريعات في تعزيز السياسة المالية الحكومية التي من شأنها تحسين أداء كفاءة الموازنة من حيث إدارة الإنفاق والفوائض وتطوير النظم والإجراءات المالية، ما حدا بالإمارات أن تتقدم على قوى اقتصادية كبرى مثل المملكة المتحدة واليابان وفرنسا والصين.

وبدءاً من العام 2012/2013 تم اتباع نظام الميزانية متوسطة المدى (ثلاث سنوات) وفقاً لمبادئ "الميزانية الصفرية" التي تحدد الأنشطة والخدمات مقابل تكلفة كل منها، ما يعني توظيف أفضل للموارد والنفقات للوصول لتحقيق أفضل النتائج. كما تم بدءاً من العام 2014 التصنيف الوظيفي الدولي للنفقات الحكومية وتطبيق النظام الآلي في إعداد الموازنة.

• دول تحولت نحو موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء

بالإضافة لدولة الإمارات العربية المتحدة فإن دولاً عربية أخرى قد حدث حودها وتبنت موازنات عامة تتأسس على البرامج والأداء. هذه التجارب، وإن لم تصل بعد لمستوى النضج الذي صارت إليه التجربة الإماراتية، إلا أنها مكنت من تحقيق بعض المكاسب التي وجب تحصينها وتعزيزها للمضي قدماً بالمالية العامة بهذه الدول. ولعل أقدم هذه التجارب تلك التي شهدتها المملكة الأردنية الهاشمية، ففي عام 1996 تبنى الأردن موازنة البرامج والأداء وتم تطبيقها على بعض الوزارات والدوائر الحكومية كخطوة تجريبية، وسبق ذلك دراسة استكشافية لمعرفة مدى إمكانية التطبيق، وفي عام 2000 تم إعداد الموازنة لكل الدولة حسب أسلوب البرامج والأداء.

ولقد عرفت هذه الموازنة تطوراً في السنوات التي لحقت، أدى لتبني ما يعرف بالأردن بالموازنة الموجهة بالنتائج والتي تهدف إلى ربط الموازنة بالتخطيط الاستراتيجي (مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوزارة/الدائرة وترابطها مع تحقيق الأهداف والأولويات الوطنية)، وربط الإنفاق العام بالنتائج وكذا قياس كفاءة الإنفاق على البرامج والمشاريع من خلال منظومة مؤشرات الأداء لتحقيق الشفافية وتطبيق المساءلة وفق أسس موضوعية. وقد تم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج من قبل الحكومة الأردنية في عام 2011، وهو ما مثل نقلة نوعية في إدارة الإنفاق العام وتفعيل الرقابة عليه من قبل مجلس الأمة. ويتم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في الأردن من خلال وضع كل مؤسسة أو وزارة أو دائرة حكومية ضمن موازنتها السنوية أهدافاً استراتيجية ورئيسية تمثل الأهداف المنشود تحقيقها من خلال إنفاقها في تلك السنة. ولقياس مدى تحقيق هذه الأهداف، تضع المؤسسة أو الوزارة أو الدائرة مؤشرات أداء ترتبط بتلك الأهداف التي يتم قياسها دورياً من أجل تحديد مدى فعالية إنفاقها ومدى نجاحها في تحقيقها أهدافها. وتتبع المؤسسة أو الوزارة أو

الدائرة المنهجية ذاتها لبرامجها الرئيسية من خلال سرد أهداف البرنامج ومؤشرات الأداء التي تقيس فاعلية الإنفاق في البرنامج المذكور.

ولا تزال المملكة الأردنية الهاشمية في حاجة لتطوير الموازنة الموجهة بنتائج الأداء لما لذلك من أثر مباشر على الربط بين كفاءة وكمية الإنفاق الحكومي والذي يؤدي بدوره الى حكومة مميزة في الاداء.

بدورها، فالمملكة العربية السعودية استبدلت نظام موازنتها الذي عملت به منذ أكثر من 50 سنة في موازنة 2017، لتنتقل إلى أنظمة موازنة مواكبة لدول العالم المتقدم وأكثر ملاءمة لوضعها، حيث قامت بالتحول من نظام موازنة البنود المطبق طيلة الفترة الماضية إلى نظام موازنة البرامج والأداء الأكثر ملاءمة لحجم الاقتصاد السعودي.

التحول ذاته قامت به المملكة المغربية عن طريق إصلاحات أطلقتها منذ سنة 2001 ورسمتها بالمصادقة على القانون التنظيمي لقانون المالية في سنة 2015 والذي أقر قواعد جديدة لإعداد وتنفيذ موازنة الدولة، واعتماد مقاربة شمولية ومندمجة لتدبير المالية العمومية المرتكزة على النتائج. وتهدف هذه الأخيرة إلى تعزيز الفعالية والنجاعة وانسجام السياسات العمومية، وتحسين جودة الخدمة العمومية المقدمة للمواطنين وكذلك تعزيز مسؤولية المديرين. وينص نفس القانون التنظيمي لقانون المالية على إعداد قانون المالية لسنة استنادا إلى برمجة "ميزانية" لثلاث سنوات ويعتبر تحديد استراتيجية الوزارة خطوة مسبقة لتحديد البرامج وصياغة الأولويات والأهداف المتوخى تحقيقها. وتوفر الاستراتيجية التوجيهات الرئيسية والبرامج والأهداف الضرورية لتنفيذها خلال السنوات المقبلة. ويتولى مسؤول البرنامج، بالتنسيق مع مدير الشؤون المالية والهيئات التنفيذية، مهمة وضع برنامجه وكذلك المساهمة الفعلية في إعداد مشاريع وتقارير نجاعة الأداء.

ويعتبر تكريس التدبير المرتكز على النتائج من خلال القانون التنظيمي لقانون المالية تغييرا شاملا لآليات العمل العمومي. وهكذا، فالمنهجية القائمة على النتائج، رغم النقائص التي تعترضها، ستحل تدريجياً محل التدبير القائم على الوسائل وستمكن الانتقال من مقاربة قانونية وتقنية للتدبير الإداري إلى مقاربة قائمة على ثقافة تدبيرية في خدمة المواطنين.

أما تجربة الجمهورية التونسية التي انخرطت الدولة فيها منذ سنة 2004، عن طريق منظومة "التصرف في الميزانية حسب الأهداف"، فإنها تتميز بكونها مبادرة من طرف السلطة التنفيذية، وبالتحديد من قبل الإدارة، وقد تم منذ انطلاقتها اعتماد مرحلة تجريبية وقع خلالها تحديد المفاهيم العامة الخاصة بهذه المنظومة.

وتتمثل خصوصية منظومة التصرف في الميزانية حسب الاهداف التي اعتمدها تونس في ثلاث قواعد هي التمشي التدريجي، المقاربة التشاركية والمرحلة التجريبية.

وتعتبر المرحلة التجريبية مهمة في منظومة "التصرف في الميزانية حسب الأهداف"، إذ وقع على إثرها تركيز مكونات "التصرف في الميزانية حسب الأهداف" وذلك قبل المصادقة على القانون الاساسي الجديد للميزانية لسنة 2019 الذي جاء ليضع الإطار القانوني والترتيبي الخاص بالتصرف في الميزانية حسب الأهداف. وهو ما يؤكد عزم الادارة التونسية في التقدم نحو اصلاح التصرف في المالية العمومية حتى تتلاءم مع المعايير الدولية. وقد مكنت المرحلة التجريبية من تطوير المكتسبات لدى مختلف المتدخلين في منظومة "التصرف في الميزانية حسب الأهداف" والذي سيمكن من الانطلاق في تنفيذ مقتضيات "القانون الاساسي للميزانية" بمرونة أكثر وقبول للتغيير.

أما دولة قطر فقد بدأت اعداد الموازنة وفقا لمفهوم قياس الاداء بحيث تلزم الوزارات والاجهزة الحكومية بوضع اولويات برامجها وتحديد اهدافها التي تلزم بإنجازها على مدار ثلاث سنوات وحساب تكلفة البرامج والمردود منها ومتابعة تنفيذها مع مراعاة ان تكون اهداف البرامج مبنية على معايير قابلة للقياس. وترتكز هذه الموازنة العامة الجديدة على البرامج ذات النتائج التي يمكن قياسها بتكاليف محددة مع وضع ضوابط صارمة للمحاسبة على النتائج نهاية العام وحسن توظيف الموارد وايرادات الدولة.

• دول تستعد للتحويل إلى موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء

يبرز تحليل نُظُم الموازنة العامة في الدول التي لم تنتقل بعد كلياً إلى نظام موازنة البرامج والأداء، أن عدداً منها قد انخرط إما في تنزيل هذا النظام بشكل تدريجي أو اعتمد إطاراً قانونياً وتنظيماً متكاملاً من أجل البدء في ذلك.

ففي جمهورية مصر العربية، مازالت الجهود مستمرة من أجل تطبيق موازنة البرامج والأداء جنباً إلى جنب مع موازنة «الأبواب والبنود»، بما يساعد في رفع كفاءة الإنفاق العام، ومراقبة فاعلية الأداء، وضمان الوصول إلى أكبر استفادة ممكنة من موارد الدولة، وتحقيق النتائج المرجوة من الاعتمادات المالية، على النحو الذي يسهم في تطوير الخدمات العامة المقدمة للمواطنين. وقد تم الانتهاء من إعداد نسخة أولية لمشروع «المصنوفة الموحدة» لموازنة البرامج والأداء للعام المالي 2020-2021، وبلغ عدد الجهات "الموازنية" التي سلمت موازنتها وفق البرامج والأداء، جنباً إلى جنب مع موازنة «الأبواب والبنود» 575 من أصل 614 جهة أي بنسبة 87٪، إضافة إلى 45 جهة من موازنة الهيئات الاقتصادية من أصل 50 جهة أي بنسبة 90٪.

وقد تم تطبيق موازنة البرامج والأداء بالفعل في 22 وزارة حتى الآن وسيتم استكمالها على باقي الوزارات. حيث أن خطة التحويل لتطبيق موازنة البرامج والأداء اعتمدت ثلاث مراحل. تم تنزيل المرحلة الأولى منذ

العام المالي 2018/2017 حتى 2020/2019 (التوسع الأفقي)، ثم المرحلة الثانية من العام المالي 2020/2019 حتى 2021/2020 (التوسع الرأسي)، والمرحلة الأخيرة والتي تخص التطبيق الشامل بدءاً من العام المالي 2022/2021.

كما شرعت الجزائر في عملية إصلاح تسيير المالية العامة بداية من سنة 2001 والتي فرضتها معطيات داخلية وأملتها أخرى خارجية، أدت إلى مجموعة من الإصلاحات الإدارية والمالية والاقتصادية. وشكل التوجه نحو تبني مفهوم الحكامة الجيدة أحد أولوياتها، وكانت الورشات المتعلقة بتكثيف طرق تسيير المالية العامة مع المعايير الدولية إحداها وذلك من خلال مشروع "تحديث أنظمة الميزانية" الهادف إلى إحداث نقلة نوعية في أداء الموازنة العامة للدولة وفعاليتها بغية الوصول إلى ترشيد الإنفاق العام. وقد عرف هذا المسار بعض التباطؤ، لكنه شهد مؤخراً تبني القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية ودخوله حيز التجربة بداية من سنة 2019 على أن يتم تطبيقه بداية من السنة المالية 2023.

والعراق شأنه في ذلك شأن الكثير من دول العالم، كان وما يزال يسعى لتطوير أسس تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة بالشكل الذي يجعله مواكباً للتحديات الاقتصادية والاجتماعية كافة. وقد قام على هذا الأساس بتحويل موازنة 2020 من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء. وقد تأخر هذا التحول على الرغم من أن العراق كان من الدول الأولى التي دشنت مسلسل التحول، ففي سنة 1991 شكلت وزارة المالية لجنة عليا لدراسة إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في خمس دوائر مختارة.

أما فلسطين فقد أعادت هيكلة موازنتها على أساس البرامج، فيما لا تزال وزارة المالية بصدد اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء خلال الفترة القليلة المقبلة بدلاً من أسلوب البنود المطبقة حالياً، وفي هذا الإطار عقدت هذه الوزارة عدة ورشات عمل سابقة للنقاش وبلورة خطة التحول، وسيعقبها ورش عمل أخرى مع الوزارات والمؤسسات الحكومية ذات الصلة.

أما جمهورية السودان فقد شرعت في التحول من نظام البنود إلى موازنة البرامج والأداء بدءاً من موازنة 2019 مع إدراج موازنات الولايات في الموازنة الشاملة للدولة. هذا التحول إلى نظام البرامج والأداء بدلاً من نظام البنود والذي كان سائداً حتى العام 2018، سيكون مهماً ومفيداً جداً إذا ما تم تطبيقه بالفعل لأنه سيهتم بالصرف على المشاريع وليس على البنود كما هو الآن. نفس الأمر بالنسبة لسلطنة عمان التي هي في طور استكمال التحول لتطبيق موازنة البرامج والأداء من خلال التوسع في الوحدات الحكومية المطبقة لها.

أما الجمهورية الإسلامية الموريتانية فقد تبنت في 2018 القانون النظامي لقانون المالية الذي أدخل إصلاحات لتسهيل قراءة الموازنة ومتابعتها، ومن بينها، تعزيز شمولية الميزانية، ومراجعة طريقة تبويب الموازنة واعتماد موازنة البرامج، واعتماد المقاربة المتعددة السنوات من أجل الربط بشكل أفضل بين الاستراتيجيات الوطنية للتنمية.

نفس الأمر بالنسبة لدولة الكويت التي تم بها اعداد المسودة الأولى للمرسوم بقانون الجديد الخاص بالتحول إلى موازنة البرامج والأداء، وهي الآن بصدد إرسالها إلى الفتوى والتشريع والجهات الرقابية، ولجنة الميزانيات والحساب الختامي في مجلس الأمة، وكذلك الأمانة العامة للمجلس الأعلى للتخطيط، بهدف استطلاع رأيهم كمعنيين قبل وضع المرسوم بقانون في صورته النهائية، ورفعها إلى مجلس الوزراء.

• دول لازالت تعتمد كلياً على موازنة البنود

لا زالت الإدارة المالية العامة لبعض الدول حالياً تنتهج ميزانية البنود، التي تعتبر نوعاً من أنواع الموازنات التقليدية، دون أفق تحول على المدى القريب. وقد يكون هذا النوع من الموازنة قد حقق أهدافه في الوقت الذي تم تبنيه وذلك نظراً لسهولة وساطته، لكن في ظل التطور المتسارع في عالم الاقتصاد والمالية العامة، وفي ظل استخدام الخطط متوسطة وبعيدة المدى، فلم تعد موازنة البنود وسيلة فعالة للتخطيط والتقييم والمساءلة، بل أصبحت عائقاً لعمليات الإصلاح المالي والاقتصادي، لذلك أصبح التوجه إلى موازنة البرامج والأداء ضرورة ملحة، خاصة في ظل الأوضاع الحالية والتي تعاني فيها الموازنة العامة للدول من عجز مستمر قد يؤثر على مستوى مديونية بعض الدول، أو ينهك الاحتياطات السيادية لدول أخرى، بل ومن المتوقع أن يستنفذها على المدى المتوسط في حال الاستمرار في هذا النهج في إدارة المالية العامة، مما يجعل إعادة النظر بتبني موازنة البرامج والأداء وسيلة فعالة وبوابة للإصلاحات المالية بالإضافة إلى أنها ضرورة ملحة.

ويعتمد لبنان مثلاً "موازنة بنود"، وهي تستند على مبدأ توزيع النفقات سنوياً على أساس الوحدات الحكومية من إدارات ومؤسسات. ولا تستخدم هذه الموازنة مقاييس وقواعد لتقييم الأداء وفق برامج ترد على أهداف السياسات العامة. ويجدر الذكر أن في لبنان لا يزال قانون المحاسبة العمومية هو الذي يرقى الموازنة.

أما في ليبيا فالموازنة العامة للدولة، التي تدار وفق أسلوب موازنة البنود والاعتمادات، وجهت لها انتقادات كثيرة بينها أنها كانت مسبباً في إهدار الموارد المالية، وتضييع فرص التنمية الاقتصادية والاجتماعية، نتيجة لطبيعة هذا الأسلوب الذي لا يتبنى الأهداف كوسيلة لإعداد الموازنة العامة ومتابعتها. وقد أشار ديوان المحاسبة في سنة 2013 أن استمرار إعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي وفق البنود والاعتمادات، دون

تطويرها إلى برامج ومستهدفات، مع عدم توفر الدراسات المتكاملة، التي تعرض أهداف الموازنة والبيانات الداعمة لتقديرات الموارد والاستخدامات الواردة فيها، يجعلها ضعيفة في التطبيق وتشوبها بعض التشوهات.

ثالثاً: موازنة البرامج والأداء في المملكة المغربية

حاولت معظم الدول تصحيح وضعها المالي من خلال نهج أساليب جديدة في تدبير الموازنة العامة تتبنى منطق النتائج وتقوية الرقابة على المال العام، وهو النهج الذي حاولت المملكة المغربية الاقتداء به عبر إصلاحات أطلقتها بداية من سنة 2001 وتوجتها بإصدار قانون إصلاحي للقانون التنظيمي المالي في سنة 2015، وذلك لتحقيق مطلبين أساسيين، ترشيد النفقة العامة من جهة والفعالية الإنتاجية من جهة أخرى، وذلك من خلال اتخاذ جملة من الإجراءات همت بالأساس:

- اعتماد برمجة متعددة السنوات؛
- وضع هيكل جديدة للموازنة تخضع لمنطق النتائج؛
- الاستناد إلى التعاقد بين الدولة والقطاعات العامة لتحقيق الأهداف.

وقد جاء القانون التنظيمي لقانون المالية المغربي لمعالجة جملة من الاختلالات التي طبعته الموازنة التقليدية. وقد قام المغرب باعتماد رزنامة طويلة المدى لإرساء مختلف عناصر الإصلاح بشكل تدريجي، إذ تم تطبيق مقتضيات هذا القانون بكيفية تدريجية، لتتمكن كل من الإدارة والمسيرين من التأقلم وحسن تطبيق هذه المحاور بما يخدم استراتيجية الإصلاح. وقد تم تنزيل مقتضيات هذا القانون على مدى أربع سنوات لأن تطبيق الإصلاح دفعة واحدة قد يؤدي إلى فشله، كون الانتقال نحو واقع معين يرتبط دائماً بتهيئة الظروف والمناخ الملائم، وكذا الأخذ بعين الاعتبار القدرات التدييرية للإدارة العمومية، وتوفير الشروط اللازمة لمواكبة تنزيله بشكل ناجح. ونعرض فيما يلي أهم مكونات الإصلاح المتعلقة بالموازنة:

اعتماد البرمجة المالية المتعددة السنوات لتحديث الآليات التدييرية للمالية العامة

نصت المادة 5 من القانون التنظيمي للمالية على إلزامية إعداد قانون المالية على أساس برمجة متعددة السنوات (ثلاث سنوات) يتم تحيينها سنوياً، من خلال إعداد إطار للنفقات متعدد السنوات خاص بكل وزارة، والذي يُعتمد كإطار عام لتحديد الحاجيات وتبرير اقتراحات توزيع الموارد. وتساهم البرمجة المتعددة السنوات في تحديد الأهداف العامة للموازنة على مدى يفوق السنة، كما أنها تزيد من شفافية الموازنة، بالإضافة إلى إتاحتها لإمكانية تكييف البرامج مع الظروف المالية والاقتصادية.

علاوة على ذلك، فإن التوقعات ترد في الإطار متعدد السنوات للاسترشاد بها، وهذا ما يسمح بإعطاء نظرة أوسع حول التأثير المستقبلي للقرارات الحكومية المتخذة في الميزانية السنوية، بالإضافة إلى تعزيز الشفافية في اختيارات الحكومة مع الحفاظ على مزايا التسيير الفعال للموارد العامة.

كما يشكل الإطار العام للنفقات على المدى المتوسط للموازنة العامة، والذي ينتج عن تركيب مختلف الأطارات الوزارية للنفقات على المدى المتوسط، إطاراً عاماً للتحكم المالي أثناء إعداد مشروع قانون المالية، للتأكد من مدى ملاءمتها مع التوازنات المالية الكبرى للدولة.

وقد أصبحت الحكومة المغربية ملزمة بأن تقدم للبرلمان تقريراً سنوياً يتناول في أحد محاوره البرمجة العامة للدولة لمدة ثلاث سنوات، ويكون موضوع مناقشة برلمانية، الأمر الذي يساهم في تفعيل مبدأ المسؤولية المشتركة للحكومة والبرلمان في الحفاظ على التوازن المالي للدولة، ويعزز دور قانون المالية كأداة أساسية لتنزيل السياسات العمومية والاستراتيجيات القطاعية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، والتوزيع العادل لثمار النمو مع الحفاظ على التوازنات المالية للدولة.

وقد ساهم فعلياً تطبيق إطار النفقات على المدى المتوسط لثلاث سنوات، في تدعيم وسائل البرمجة والتحكم بين القطاعات مع ضمان استمرارية التوازنات الماكرو اقتصادية. كما ساهم في تطبيق عملية التعاقد حول الأهداف والوسائل وكذا تدعيم مسلسل لا تركز الاعتمادات.

ترشيد الإنفاق العام عبر ربط النفقة العمومية بتحقيق النتائج

تبنى القانون التنظيمي الجديد منطق الأهداف والنتائج، وقد استلزم اعتماد هذه المقاربة إعادة هيكلة توبيقات الميزانية من أجل الانتقال من مقاربة مرتكزة على الوسائل إلى مقاربة مرتكزة على النتائج يتم تقديمها على أساس البرامج، وتقدم نفقات الميزانية داخل الأبواب في فصول منقسمة إلى برامج وجهات ومشاريع أو عمليات. وفيما يلي رسم يعرض هيكلية الموازنة العامة بالمغرب:



المصدر: وزارة المالية المغربية

وتقترن بكل برنامج أهداف محددة وفق غايات ذات منفعة عامة، وكذا مؤشرات مرقمة لقياس النتائج المحصل عليها والتي تخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية والنجاعة والجودة المرتبطة بالإنجازات.

ويعين بكل قطاع وزاري أو مؤسسة مسؤول عن كل برنامج يعهد له بتحديد هذه أهداف وكذا المؤشرات المرتبطة بمتبع تنفيذها. وتُضمَّن أهداف كل برنامج والمؤشرات المتعلقة به في مشروع نجاعة الأداء المعد من طرف القطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية. ويقدم هذا المشروع إلى اللجنة البرلمانية المعنية رفقة مشروع موازنة القطاع الوزاري أو المؤسسة المذكورة.

وقد مكن هذا، من الانتقال من منطق تقديم الاعتمادات حسب التصنيف الإداري إلى منطق جديد، تركز فيه الموازنة على البرامج كإطار لترخيص الموارد وتنفيذ النفقات العمومية وكذا تسهيل قراءة ميزانية الدولة. ويتجلى ذلك من خلال تحويل الميزانيات القطاعية من ميزانيات وزارية محضة، إلى ميزانيات برنامجية تتوخى تحقيق أهداف مرتبطة ببرنامج أو مخطط معين، هذا دون إغفال ضرورة الأخذ بعين الاعتبار المدى المتوسط والبعيد في تدبير موازنة الدولة، وبالتالي تمكين نواب الأمة من كل المعطيات التي تمكنهم من متابعة تقدم المشاريع والمخططات القطاعية الممتدة على أكثر من سنة مالية.

إن هذا المنظور الجديد الذي أتى به القانون التنظيمي للمالية يعتمد على توسيع صلاحية المدبرين مقرونة بالمساءلة والمحاسبة لإضفاء مزيد من الفعالية. وينص القانون التنظيمي الجديد للمالية على توسيع صلاحية المدبرين في استعمال الاعتمادات الموضوعة رهن إشاراتهم، بحيث يتم منح الأمرين بالصرف الحرة التامة في توزيع الاعتمادات داخل نفس المشروع وبين المشاريع داخل نفس البرنامج وببنفس الجهة.

كما أنه بإمكان المدبرين إعادة توزيع الاعتمادات بين جهات نفس البرنامج، لكن بعد الموافقة المسبقة للوزير المكلف بالمالية وذلك نظرا لأن هذه العمليات تؤثر على التوازن في توزيع الاعتمادات بين الجهات. وللمدبرين إمكانية إعادة التوزيع بين البرامج بعد الموافقة المسبقة للوزير المكلف بالمالية وفي حدود سقف معين. وعليه يخصص لكل برنامج غلاف مالي محدد بأهداف ومؤشرات واضحة، ويترك للمدبرين نوع من الليونة في تحويل هذه الاعتمادات بين المشاريع من أجل تحقيق الأهداف.

ومن الإلزام على كل قطاع وزاري إدراج الأهداف والمؤشرات المرتبطة به في تقرير قبلي يدعى "المشروع السنوي لنجاعة أداء الوزارة" يصحب الموازنة الوزارية المقدمة للنقاش في البرلمان، ويفصل هذا التقرير الإستراتيجية الوزارية المتبعة ومحتوى البرامج والمشاريع المكونة لها وتنزيلها الجهوي، والبرمجة المتعددة السنوات للبرامج والأهداف المتوخاة بالنسبة لكل برنامج ومؤشرات النجاعة والفعالية الخاصة بالسنة المالية. كما تخضع كل الوزارات لافتحاص نجاعة أدائها وتقدم بشأن ذلك تقارير للبرلمان، وذلك في إطار تفعيل

المحاسبة وتقييم المنجزات على ضوء أهداف النجاعة والفعالية. وفيما يلي رسم يعرض الصلاحيات الجديدة للمدبرين والمسؤولية المقرونة بها:



المصدر: وزارة المالية المغربية

التعاقد والشراكة مع مختلف الفاعلين

من أجل تنزيل ملئ لمنطق تدبير الموازنة على أساس النتائج، يتم إبرام عقود الأهداف بين الوزراء والمدبرين المركزيين، كما أن المصالح المركزية للوزارات أصبحت مطالبة بإبرام "عقود حول النتائج" مع مصالحها الخارجية، وتحدد هذه العقود مسؤولية كل طرف والأهداف المسطرة والنتائج المنتظرة ومؤشرات قياسها. وتكون المصالح الخارجية للوزارات ملزمة بإعداد تقرير سنوي حول النتائج المحققة لفائدة المصالح المركزية.

إن الحرية والشمولية الممنوحة للمدبرين تعطي لهم مرونة في تسيير الاعتمادات دون الدخول في التعقيدات والإجراءات اللازمة لطلب الموافقة البرلمانية والتي من شأنها أن تعيق البرامج والمشاريع، كما تساهم في تقوية روح المسؤولية لدى المدبرين، ما يدفعهم للالتزام والانضباط في مجال تسيير برامجهم. ويترجم أداء أي برنامج، أداء المدبر المسؤول عنه، وهو ما يمكن من تقييم نشاطات الحكومة أمام البرلمان والمواطنين. وهكذا، فمسؤولية الأمر بالصرف ترتبط بالاختيارات الاستراتيجية عند اقتراح البرامج، والتي تترجمها الأهداف المحددة لكل برنامج وكذا مؤشرات انجاز البرنامج، وبذلك يتم الانتقال من مسؤولية تقوم على أساس احترام القواعد والمساطر القانونية إلى مسؤولية تقوم على جودة التدبير العمومي.

ويسمح هذا النوع من المسؤولية بتطوير علاقات التعاقد بين الوزراء والمصالح التابعة لهم المكلفة بانجاز البرامج، ويمكن أن تقود هذه المسؤولية في المستقبل إلى الاستماع إلى المسؤولين عن البرامج، من طرف لجنتي المالية بالبرلمان وبذلك يتم ربط التواصل ما بين البرلمان ومسؤولين إداريين دون الاقتصار على

التواصل مع الوزراء فقط، وبذلك يصبح الإداريون المسؤولون عن البرامج، مسؤولين أمام البرلمان بدل الوزراء فقط.

كما أن تطبيق موازنة البرامج سيساهم في تفعيل منهجية التعاقد ما بين الدولة والجهات لتنفيذ السياسات العمومية، حيث تعتبر هذه المنهجية أحد أهم آليات التدبير الحديث والملائم للحاجيات التنموية المجالية، لكون العقد يمكن من تعبئة تمويلات إضافية ووضع سياسات أقرب إلى الواقع المعاش على المستوى الترابي، موازنة مع تحقيق التنسيق الأمثل بين كافة المتدخلين وبين مختلف العمليات المقترحة.

المبحث الثاني: دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء

شهدت العقود الأخيرة تغيرات متسارعة في الاقتصاد العالمي، ترتب عنها انهيار الحواجز بين الدول، وعولمة الأنشطة والمعاملات الاقتصادية، وتزايد المنافسة بين الدول وتعدد أنماطها. وقد أسفر ذلك عن توجه إصلاحي عالمي واسع شمل شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وجاء إصلاح شؤون المالية العامة في قلب مبادرات الإصلاح التي تبنتها الدول المختلفة، لما لهذا الإصلاح من أهمية قصوى في تحقيق استقرار بيئة الأعمال وزيادة القدرة التنافسية للدولة، والقضاء على التشوهات الناتجة عن عمل آلية السوق، هذا بالإضافة إلى الدور الهام للمالية العامة في تخفيض الفقر ورفع مستوى التنمية الاجتماعية.

وكجزء من هذا الإصلاح فقد شرعت عدد من البلدان في العالم، خلال العقود الأخيرة، في إحداث تغييرات عميقة في المؤسسات وكذا في إجراءات التسيير المالي العام، من خلال إجراءات إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة العامة التي تشكل عقداً يربط بين الدولة والمواطن. وعليه فقد خضع القانون المالي العام إلى تحولات عميقة، سواء في مبادئه أو قواعده وإجراءاته، بهدف تحسين حوكمة المالية العامة ورفع درجة الشفافية والمساءلة المرتبطتين بإعداد وتبويب وتنفيذ الموازنة العامة.

وتساهم الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة، من خلال التأكد من حسن إدارة المال العام والمساهمة في الحفاظ عليه. فقد اهتمت الدول منذ أقدم العصور بتنظيم الرقابة على المالية العمومية، جباية وانفاقاً، الأمر الذي دفعها بدرجات متفاوتة منذ تلك العصور إلى التفكير في إيجاد الآليات والوسائل العلمية والعملية التي تمكن من تحقيق هذه الغاية المتمثلة في الرقابة على كيفية تحصيل الضرائب و كيفية إنفاقها، وقد تجسد ذلك في إنشاء وتكوين أجهزة رقابية مختصة تسهر على المحافظة على المال العام وصيانتها من العبث والضياع، وضمان صرفه في الأوجه المحددة له قانوناً، وكذا التأكد من أن التنفيذ تم على الوجه الذي يجب أن يتم عليه فعالية ونجاعة وملاءمة وقانوناً.

وقد تنوعت أشكال الرقابة العليا على المال العام، وبضمنها الموازنة كأهم تمثيل للمال العام في الدولة، وأخذت لها صوراً مختلفة تتناسب مع النظام السياسي، في كل دولة وكل زمان. ولعل أهم أشكالها الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية وتقارير مساعدة مجالس النواب. وغالباً ما تستند السلطة التشريعية إلى هذه التقارير للمصادقة على قطع الحساب.

ويتطلب تطور طرق إعداد وتنفيذ الموازنة مراجعة رقابة وتدخلات الأجهزة العليا للرقابة من خلال استخدام الأساليب المناسبة، رقابية كانت أو غيرها، التي تواكب هذه المتغيرات والتطورات، مما يسهم في إنجاح

التغييرات الهيكلية وإنجاز العمل الإداري بكفاءة عالية وفي وقت أسرع وبأيسر الطرق، وتقديم المساعدة للمجالس النيابية وفقاً للتغييرات التي طرأت، من أجل تمكينها من التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفقاً لما كان مقرراً، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عما يجري على أرض الواقع لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير.

ولعل أحد أهم التطورات التي شهدتها أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في السنوات الأخيرة لتلك المتعلقة بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء كجزء من ترشيد النفقات وتوجيهها نحو نظام يتأسس على تحقيق النتائج لا على استهلاك المخصصات المالية. هذا التحول الجذري يستلزم انخراط الأجهزة العليا للرقابة كفاعل أساسي لضمان الانتقال السلس للدولة نحو هذا النظام، بما يتلاءم مع خصوصيات كل بلد على حدة، وكذا مدى انخراطه أو نضج تجربة التحول به. وتأسيساً على ما سبق فيما يتعلق بتجربة الدول العربية من حيث التحول نحو موازنة البرامج والأداء، والتي صنفتها فيها الدول العربية إلى أربعة أقسام، فإن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يمكن أن يتلخص من خلال الشكل التالي:



ونعرض فيما يلي ماهية ومضمون كل دور من الأدوار التي يمكن أن تلعبها الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.

أولاً: التحسيس بأهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء

من المعلوم أن أي تغيير يهيم نمطاً من أنماط التدبير بالقطاع العام يعتبر عملية معقدة لما تستلزمه من مجهودات كبيرة لتدليل العقبات وإدارة التحول. ويرجع هذا التعقيد بالأساس لحجم الإدارة، كأهم مكون من مكونات المجتمع، مع ما ينتج عن ذلك من تعقيد تنظيمي وثقافة إدارية وتأثيرات وتفاعلات متبادلة مع النظام السياسي وكذا من تعقيد في وضع أنظمة مرنة ووظيفية للرقابة والمعلومات.

وإن من أهم أنظمة إدارة القطاع العام ذلك المتعلق بتدبير موازنة الدولة، لما له من ارتباط مباشر بالمواطن والاقتصاد، ولارتباطه بالعديد من الهياكل والمكونات الإدارية والتدبيرية الأخرى، والتي تتأثر بشكل مباشر بأي تغيير يهيمه. ولعل أحد أهم التحولات في هذا المجال، التحول من النظام التقليدي لإعداد موازنة الدولة، الذي يركز على البنود، إلى نظام البرامج والأداء. وهو التحول الذي انخرطت فيه العديد من البلدان بشكل مكن من استنباط الطابع التدريجي الذي اتسمت به جميع التجارب. وعليه، فلا يتحقق لنا أن نتصور تطوراً بشكل فجائي من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء هكذا دفعة واحدة، بل يجب أن يمر ذلك من خلال مراحل من النضج، عدا عن مراحل التطبيق الفعلي.

فمن هذا المنطلق، لا يمكن إغفال الطبيعة المتشابكة أو المعقدة التي يتطلبها التطبيق الكامل لأسلوب موازنة البرامج والأداء، وخاصة في وحدة أو بيئة أو دولة نامية، تمر بظروف أو أحوال معقدة وتتوفر على قدرات وإمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية محدودة. وعلى الرغم من كل هذه التحديات، فإن ذلك يبقى متاحاً إذا ما انخرطت في ذلك جميع مكونات الدولة والقوى الحية بالمجتمع، كل من موقعه، من أجل إحداث نقلة نوعية نحو تقبل جدوى الإصلاح من طرف السلطتين التشريعية والتنفيذية، واللذان تملكان القدرة الفعلية على إحداث هذا التغيير. ولعل أحد أهم مكونات الدولة هاته، الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

هذه الأجهزة تشكل، في الشق المؤسساتي، أهم فاعل للدفع نحو الإصلاح بالدول التي لم تعتمد بعد في مجال الموازنة العامة، لما لديها من مسافة لازمة ومن اطلاق على اختلالات المنظومة التقليدية للموازنة العامة. وأهم ما يمكن أن تقوم به هذه الأجهزة في الدول التي لم تتخرب بعد في مسلسل إصلاحي هو التحسيس بأهمية التحديث، لإحياء ديناميكية الإصلاح والسير قُدماً في ذلك. فمجرد التفكير في التحديث يعد خطوة نحو الإصلاح، يستلزم تجسيدها خطوات أخرى لعل أولها تشكيل فرق إدارية بمبادرة من البرلمان أو من الإدارة نفسها من أجل التفكير في إمكانية التحول وسبل تحقيق ذلك.

وللأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة آليات عديدة تتمثل في المخرجات التي يمكنها من خلالها دفع السلطتين التشريعية والتنفيذية للتفكير في الإصلاح، وتختلف هذه المخرجات باختلاف أنظمة الأجهزة العليا

للرقابة واختصاصاتها وتقاليدها وعلاقتها بمختلف المتدخلين في المالية العامة. ومن أهم هذه المخرجات التقارير السنوية، والتقارير الخاصة بتنفيذ الموازنة، وبعض التقارير المتعلقة برقابة الأداء، والمذكرات الاستعجالية المتعلقة بالموضوع والموجهة للسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وغيرها. أما مضمونها فيمكن أن يذهب إلى بيان ما يلي:

- **النقص والعيوب والاختلالات الوظيفية لنظام موازنة البنود** (من قبيل عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات، عدم ارتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة، عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي للأجهزة الحكومية، قلة المرونة عند التنفيذ لأن الاعتمادات مرصودة لبنود محددة فقط (...)

- **الميزات التي يوفرها الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء** (من قبيل أنها تساعد على توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية، فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح على البرامج والمشاريع المراد تنفيذها. كما تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع للأجهزة الحكومية وتسهل عملية الرقابة على التنفيذ، نظراً لوجود معايير للأداء. وبالإضافة لذلك، فإنها توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم، من خلال وصف البرامج والمشاريع الحكومية التي ستقوم الدولة بتنفيذها، والأهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع ... إلخ)؛

- **التجارب الناجحة للدول المشابهة، وما أفضت إليه تجاربها من إيجابيات؛**

- **التوصيات التي من شأنها تحسين أسلوب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة؛**

وإذا ما أمكن إعمال هذا التحسيس من أجل تحقيق المنتظر، وتوفرت تلك الرغبة الحقيقية والجادة في الإصلاح لدى السلطات المعنية، فالتوصيات التي قد يكون من شأنها أن توفر البيئة والمناخ المناسب لتطبيق موازنة البرامج والأداء، يمكن إيجازها فيما يلي:

- العمل على إصدار تشريعات قانونية جديدة توفر إطاراً قانونياً مناسباً لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وتعديل القانون المالي للدولة ولائحته التنفيذية بما يتماشى مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء، وضرورة تهيئة المناخ الاقتصادي والسياسي لابتلاءم مع متطلبات موازنة البرامج والأداء؛
- خلق كفاءات وطنية متميزة وقادرة على تطبيق موازنة البرامج والأداء بكفاءة وفعالية عالية، وذلك عن طريق إقامة الدورات والبرامج التدريبية وورش العمل والندوات العلمية للعاملين في المجال

الإداري والمالي وفي مجال الموازنات الحكومية بصفة عامة وفي مجال موازنة البرامج والأداء بصفة خاصة؛

- إنشاء قاعدة بيانات عامة تشمل كل المعلومات والبيانات المالية وغير المالية لجميع الوزارات والوحدات الإدارية العامة بالدولة، بحيث تسهل عمليات الحصول على المعلومات وتدفعها بشكل سليم وسريع ودقيق بين وزارة المالية ووزارة التخطيط، إن وُجِدَت، والجهاز الأعلى للرقابة وكل الوحدات الإدارية الأخرى ذات العلاقة؛
- توعية صانعي القرار والمسؤولين والإداريين بأهمية تبني الدولة لنظام موازنة البرامج والأداء وتوضيح الدور الهام الذي تلعبه هذه الموازنة في تحقيق عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بشكل أفضل من موازنة البنود والاعتمادات؛
- دعم البرامج العلمية والإلكترونية وأنظمة الاتصالات الحديثة وإدخال التكنولوجيا في الوزارات الحكومية والوحدات الإدارية العامة واستخدام الأساليب المحاسبية الحديثة والمتطورة خاصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وذلك لتسهيل تنفيذ موازنة البرامج والأداء في الوحدات العامة بالدولة وتطبيقها بكفاءة وفاعلية.

ولقد حاولت بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فيما مضى، لعب هذا الدور، خاصة في الدول التي تحولت إلى نظام موازنة البرامج والأداء، في حين لم يُمكن البحث الذي قمنا به من إبراز تجارب عديدة في هذا المجال بالدول التي لم تتخرط بعد في مسلسل إصلاحٍ والتي لا زالت تعتمد موازنة البنود والاعتمادات، ما عدا فيما يخص دولة ليبيا، كما أتينا على ذكر ذلك آنفاً، التي صدر عن ديوان المحاسبة فيها في 2013 ما يلي: " إن استمرار إعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي وفق البنود والاعتمادات، دون تطويرها إلى برامج ومستهدفات، مع عدم توفر الدراسات المتكاملة، التي تعرض أهداف الموازنة والبيانات الداعمة لتقديرات الموارد والاستخدامات الواردة فيها، يجعلها ضعيفة في التطبيق وتشوبها بعض التشوهات".

ثانياً: تتبع تنزيل الإصلاح المالي المتعلق بالموازنة العامة للدولة

منذ بداية الموجة الإصلاحية والتحديثية للمالية العامة، المذكورة أعلاه بمجموعة من الدول، برز توجهان رئيسيان من حيث ريادة هذه المشاريع الإصلاحية وتنزيلها، ارتباطاً بخصوصيات كل بلد وبتقاليد الديمقراطية. شمل التوجه الأول دولاً اتخذ فيها الإصلاح طابعاً تقنياً، حيث جاءت به الحكومة ممثلة بوزارة المالية وعكفت على تنفيذه كأى إصلاح فني آخر، أما التوجه الثاني فلدول كان فيها الإصلاح مشروعاً مشتركاً، لعب فيه المجلس النيابي دور الريادة ورسم تفصيلاته بمعية الحكومة وبالانفتاح على مختلف الشركاء المؤسسيين المعنيين به، ولا سيما الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (راجع في هذا الصدد تجربة بعض البلدان ذات التقاليد الأنجلو سكسونية، خاصة تلك المتعلقة بمحكمة الحسابات للمملكة الهولندية، NCA).

وفي كلا التوجهين، غالباً ما تم التأسيس للإصلاح من خلال القوانين العليا أو التنظيمية لقوانين المالية، تجسيدا لما له من أهمية في الحفاظ على المال العام، ولما يكتسيه، في شقه المتعلق بالموازنة العامة، من أهمية للمجتمع برمته.

وعلى ضوء كل هذه التوجهات برز الدور المهم الذي يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تلعبه بالنظر للدور المؤسسي المنوط بها، وللاستقلالية التي تتمتع بها وللمعرفة التقنية الدقيقة بالمالية العامة التي تميزها عن غيرها. وقد تمحور هذا الدور بشكل رئيسي حول رصد وتتبع تنزيل الإصلاح، لا سيما ذلك المتعلق بالانتقال بموازنة الدولة من منطلق الوسائل إلى منطلق النتائج عن طريق التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء. وقد تجسد هذا الدور فعلياً في تجارب دول عديدة من خلال لفت انتباه مختلف الفاعلين إلى المعوقات التي من شأنها أن تقوض تنفيذ الإصلاح أو التعديلات التي قد تؤدي إلى تحسين تنزيله، وكذا من خلال مراقبة الامتثال لتواريخ وأجال التطبيق التي حددتها سلفاً القوانين التنظيمية المعتمدة.

حيث أن اثنين من أهم خصوصيات الإصلاح المتعلق بالمالية العامة تكمن في كونه متعدد الأبعاد، من جهة، (الانتقال من موازنة الاعتمادات والبنود إلى موازنة البرامج والأداء، والانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الاستحقاق... إلخ) وتدرجي من حيث التطبيق، من جهة أخرى، (مراحل متعددة للتنزيل، بحيث لا تنزل جميع مكونات الإصلاح دفعة واحدة، والتنزيل الجزئي على مستوى بعض الوزارات، حيث يتم التعميم على باقي مكونات الحكومة).

وقد أجمعت معظم الأدبيات المتعلقة بالتحول من الموازونات التقليدية إلى استخدام نظام موازنة البرامج والأداء على ضرورة قيام الحكومة بعدد من الإجراءات التحويلية نحو هذا النوع من الموازونات، نسردها فيما يلي بعضاً

منها بغرض ربطها فيما سيلي بتحديد مخرجات أجهزة الرقابة العليا في الدول العربية التي هي في طور التحول إلى موازنة البرامج والأداء:

- التخطيط الاستراتيجي وهذا الأمر يتطلب ان يتم تحديث وملاءمة اللوائح والقوانين ويتطلب كذلك من كل وزارة ان تصمم رؤية ومهمة وأهداف استراتيجية (فهمي، 2004) (Robinson 2013) (Mullen, P. 2006)؛
- تطبيق موازنة البرامج والأداء في عدد محدد من الوحدات الحكومية ممن توفر لهم الإمكانيات البشرية والمادية كتجربة للانتقال الى تطبيقها في باقي الوحدات؛
- العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية والتدقيقية بما يتلاءم ويتناسب مع تطبيقات استخدام موازنة البرامج والأداء؛
- توافر الكوادر المحاسبية والتدقيقية وبأعداد مناسبة وبكفاءات ومؤهلات علمية وعملية في الوقت ذاته لتطبيق هذا النظام؛
- إعادة هيكلة الموازنة العامة من خلال إعادة تبويب حساباتها من جديد، اذ يتعين ان تكون هذه التبويبات متناسقة ومتراصة بالبرامج المحددة وبما يتوافق مع استخدام موازنة البرامج والأداء؛
- ضرورة الاعتماد على الآلات والأجهزة الإلكترونية الحديثة وتطبيق نظام المحاسبة الإلكترونية في إعداد الحسابات الشهرية او الختامية؛
- الاعتماد على التطبيقات الجديدة عند تطبيق موازنة البرامج والأداء من خلال تطبيق محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق؛
- تحديد الأسس المهمة في توزيع النفقات او المصاريف في كل مركز من المراكز الرئيسية التي تقدم الخدمات والمراكز المساندة، وكذلك الأسس المعتمدة في تحميل هذه النفقات بالنسبة للمراكز المساندة على المراكز الرئيسية.

وبناء عليه يلخص الجدول التالي الأدوار التي يمكن أن تضطلع بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول العربية المعنية بهذه المرحلة من الإصلاح:

المخرجات



- التقارير السنوية للرقابة المالية
- التقارير السنوية المتعلقة بتنفيذ قوانين المالية (بالنسبة للأنظمة التي تتبع نظاماً قضائياً في إطار مساعدة البرلمان)
- تقارير خاصة بتنفيذ الموازنة (أداء + مشروعية)
- ورقات خاصة بإصلاح موجهة لمختلف الفاعلين بما في ذلك البرلمان
- مذكرات استعجالية تهم الموضوع (بالنسبة للأجهزة التي تملك سلطة إصدارها).

دور الأجهزة العليا للرقابة

المالية والمحاسبة



- التأكد من وجود وملاءمة نظام حوكمة وتتبع لمشروع الإصلاح، خاصة فيما يتعلق بنظام القيادة: القيادة الاستراتيجية، القيادة على المستوى الوزري، القيادة العملية
- التأكد من وجود وملاءمة وشمولية وجودة الإجراءات المرافقة، خاصة ما يخص:
 - * التكوين و التواصل
 - * قيادة التحول
 - * الأنظمة المعلوماتية
 - * إعداد الدلائل
- رصد وتتبع العملية الإصلاحية بغرض:
 - * التحديد المبكر للمعيقات التي من شأنها أن تقوض تنفيذ الإصلاح
 - * اقتراح التعديلات الكفيلة بضمان التنزيل الأمثل للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء
 - تنزيل الإصلاحات في الآجال المحددة سلفاً في القوانين التنظيمية لقوانين المالية أو في غيرها من المخططات التوقعية
 - احترام مبدأ التدرج في التطبيق بمختلف الإدارات الحكومية، والتأكد من موافقة التنزيل التدريجي للمراحل المبرمجة سلفاً

الإصلاح



- إصلاح الموازنة العامة للدولة عبر التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء
- +
- الإصلاحات ذات الصلة:
 - المحاسبة على أساس الاستحقاق
 - إصلاح الدعامات الموازناتية
 - ...

ولعل تجربة المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية خير مثال على ما يمكن أن يقوم به جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة في دولة عربية خلال مرحلة بدء تنزيل إصلاحات المالية العامة، وبضمنها التحول

إلى موازنة البرامج والأداء. فقد قام المجلس بالموازاة مع بداية هذه الإصلاحات بتوقيع اتفاقيتين للتعاون مع دول أوروبية رائدة للاستفادة من تجاربها في هذا المجال، تتعلق أولاً ببرنامج تعاون وشراكة مع محكمة الحسابات بالمملكة الهولندية على مدى خمس سنوات ضمن ما سمي ببرنامج "شراكة"، أما ثانياً فقد همّ مشروع توأمة امتدّ لسنتين وأخذ شكل تعاون بين المجلس الأعلى للحسابات والمجلس الأعلى للحسابات بالجمهورية الفرنسية والمكتب الوطني للمحاسبين في المملكة المتحدة.

وقد هدف برنامج التعاون "شراكة" إلى تكريس مبادئ الشفافية والمحاسبة والحكامة الجيدة في تدبير المالية العمومية وفقاً للمعايير المهنية الدولية المعتمدة في مجال الرقابة المالية. وتم القيام في إطاره بزيارات متبادلة لقضاة ومدققين ما بين المؤسستين. وشمل برنامج التعاون مجالات متعددة، وخاصة ما يتعلق بالإصلاحات المتعلقة بالمالية العامة. أما مشروع التوأمة فقد تمت من خلاله تعبئة خبراء فرنسيين وبريطانيين لمساعدة الجهاز الأعلى للرقابة بالمملكة المغربية، أساساً، في مجال الأشهاد بمطابقة الحسابات الحكومية ومراقبة تنفيذ قوانين المالية.

وأدت هذه المشاريع، بالإضافة لمبادرات أخرى للمجلس الأعلى للحسابات، لعقد مجموعة من الاجتماعات وورشات العمل مع مجموعة من المتدخلين، من برلمان ووزارات ومفتشيات وزارية ومديريات تقنية لوزارة المالية، أرفقها المجلس بالاطلاع، عن كثب، على بعض المعلومات والوثائق التي تهم مكونات الإصلاح، وهو ما أسفر عن إمام مستفيض بما تم إنجازه في مجال الإصلاح، وأساساً ما يتعلق بنظام حوكمته وبالإجراءات المرافقة له والمعيقات التي من شأنها أن تقوض تنفيذه واحترام الآجال المتعلقة به، وكذا موافقة التنزيل التدريجي للمراحل المبرمجة له سلفاً.

وقد توج المجلس كل إجراءات التتبع والرصد هاته من خلال مجموعة من الملاحظات الخاصة بتنزيل الإصلاح والتي ضمّنها في تقريره حول تنفيذ ميزانية الدولة برسم سنة 2018 (RBE 2018) وأرفقها بمجموعة من التوصيات التي من شأنها تجويد التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء. كما قام المجلس بتتبع شامل ونهائي لمختلف مكونات الإصلاح، وبضنها الإصلاحات المتعلقة بالموازنة العامة، عقب استيفاء مختلف الآجال المحددة لتنفيذها بالقانون التنظيمي لقانون المالية، من خلال التقرير حول تنفيذ قانون المالية برسم سنة 2019 (RELF 2019) وهو تقرير تستند إليه السلطة التشريعية للمصادقة على قطع الحساب، ويعدّه المجلس في إطار المساعدة المقدمة للبرلمان طبقاً للمادتين 92 و93 من القانون 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

ثالثاً: الرقابة على موازنة البرامج والأداء

إن الرقابة على التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ترتبط، كما ذكرنا آنفاً، ارتباطاً وثيقاً بمدى انخراط كل بلد في هذا التحول أو بنضج تجربة الانتقال بالموازنة العامة به من منطلق الوسائل إلى منطق النتائج. وفي هذا السياق، فإن مرحلة التطبيق الأولي لموازنة البرامج والأداء لا تقل أهمية عن مرحلة إنضاج القناعة أو عن مرحلة التطبيق التدريجي لإصلاح الموازنة العامة. فهي مرحلة تمكن من الوقوف عن كثب عما أسفر عنه التطبيق الفعلي لموازنة البرامج والأداء من نقائص ومكامن الخلل، بغرض تصحيحها في أنها وتقويم مسار التحول إليها من أي انحراف قد يطاله.

وعليه، فالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ملزمة بأن تولي أقصى الاهتمام لهذه المرحلة من مراحل التحول، لما تكتسبه من أهمية في ضمان انتقال سلس وفعلي نحو هذا الأسلوب الجديد للموازنة العامة وللتأكد من تملك المنطق الذي يتأسس عليه هذا الأسلوب من طرف المدبرين والمسؤولين عن البرامج، دون التخلي عن شتى أشكال الرقابة المالية الأخرى على الموازنة، من رقابة قانونية ومحاسبية وإدارية.

ويتأسس دور الأجهزة العليا للرقابة في هذا المجال على التأكد من وجود إطار عام يتلاءم والتطبيق المناسب لموازنة البرامج والأداء، وعلى تقييم مختلف المراحل والتقارير التي تهم نهج الأداء، من مشاريع وتقارير سنوية للأداء وتقارير إدارية للرقابة عليها. كما يتأسس على التأكد من وجود أنظمة للرقابة والمحاسبة وأنظمة معلوماتية كفيلة بضمان شروط التنفيذ الأمثل لهذا النوع من الموازنة.

1. الرقابة على الإطار العام للموازنة

إن تبني منطق النتائج في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة يخرج بها من إطارها السنوي الاعتيادي ليربطها بأهداف استراتيجية ذات أفق زمني أوسع، ويمنح المدبرين رؤية أفضل على المدى المتوسط والطويل. وإن نجاح هذه النقلة نحو منطق النتائج رهين بالابتعاد عن إعداد الموازنة العامة في غياب استراتيجيات عامة طويلة المدى وكذا إطار للنفقات على المدى المتوسط. ومن هنا يبرز دور الأجهزة العليا للرقابة للتأكد من تناغم الموازنة العامة مع الإطار الاستراتيجي القطاعي أو الوطني الذي تندرج فيه ومن وجود توقعات للنفقات على المدى المتوسط للاسترشاد بها ولتوفير نظرة استشرافية وافية عن الإمكانيات المادية المتوقع رصدها.

• الإطار الاستراتيجي العام أو القطاعي:

يساعد التخطيط الاستراتيجي على وضع أهداف واضحة ومحددة وقابلة للقياس، تتم ترجمتها إلى خطط عمل متكاملة ومترابطة. ويوفر التخطيط الاستراتيجي المادة الأساسية لعملية المتابعة والتقييم، ويقدم فرصة

جيدة لاستخلاص الدروس المستفادة من البرامج والمشاريع المختلفة، كما يحسن قدرة الوزارات المختلفة على التعامل مع التغيير، من خلال القراءة المستمرة للبيئة المحيطة بها وترجمة نتائج هذه القراءة إلى أهداف وبرامج وآليات عمل مستقبلية تتيح للدولة مواكبة كل ما هو جديد والتفاعل بكفاءة مع الفرص والتحديات الطارئة.

ونظراً لأهمية هذا التخطيط يمكن للأجهزة العليا للرقابة لعب دور مزدوج من خلال التأكد من وجوده ووضوحه وترجمته لخطط عمل مفصلة من جهة، ومن خلال التأكد من أن البرامج التي تم تحديدها في إطار موازنة البرامج والأداء تُترجم أهدافه الاستراتيجية، من جهة أخرى.

ولكي تستطيع الوزارات أن تقوم بإعداد خطة استراتيجية ناجحة، فيجب عليها أن تراعي مجموعة من المعايير، من أهمها القدرة على خلق التوازن بين المدى البعيد والمدى القصير، والتركيز المستمر على الغايات الأساسية المطلوب الوصول إليها، وعدم الانجراف وراء تحقيق مكاسب سريعة دون التركيز على الهدف من ورائها، كما تتميز الخطط الاستراتيجية الجيدة بالمرونة، وهو ما يمكن واضعيها من تطويرها وتحديثها بما يتواءم مع التغيرات المتلاحقة التي يتميز بها عالمنا المعاصر.

• إطار النفقات على المدى المتوسط

إن إطار النفقات متوسط المدى هو أداة تخصيص للموارد، يتم إعدادها سنوياً. وتكون السنة الأولى من تقديرات إطار النفقات متوسط المدى مطابقة للموازنة، أما السنتين التاليتين فلهما صبغة تقديرية ويمكن مراجعتها عند إعداد إطار النفقات متوسط المدى للسنة التالية. ويوفر إطار النفقات هذا نظرة لاتجاه السياسات المالية والتأثير المالي المستقبلي للسياسات الحالية، ويمكن من خلال ذلك:

- دعم استدامة السياسات العامة، من خلال ضمان توافق تأثيرها المستقبلي في الموازنة مع الإمكانيات المالية المتاحة للدولة وإطار الاقتصاد الكلي، ومن ثم الصلة المباشرة بتعزيز الانضباط في الموازنة.
- تعزيز جدوى التخصيص بين القطاعات لموارد الموازنة من خلال تعزيز الصلة بين الاستراتيجيات القطاعية والموازنة السنوية.
- تحسين الأداء من خلال منح رؤية أفضل للمدبرين لقيادة برامجهم من خلال توفير أداة متوسطة المدى لمتابعة أداء السياسات العامة.

ونظراً لكل ما يوفره هذا الإطار، فعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تتأكد من وجوده ومطابقة توقعات السنة الأولى فيه لتلك التي تتضمنها الموازنة العامة، ومن صدقية الأسس التي بنيت عليها توقعات السنوات التالية فيه، لما تتيحه من نظرة استرشادية قد تتأسس عليها بعض القرارات التسييرية.

2. الرقابة على نجاعة الأداء

إن منهجية الأداء تتبني على الإطار الاستراتيجي العام الذي تطرقنا إليه أعلاه. ويبقى الغرض منها هو تحقيق الأهداف الاستراتيجية المسطرة، من خلال تجزئتها إلى أهداف وزارية فرعية، يتم صياغة برامج متكاملة ومتناسقة من أجل بلوغها. ويُحدّد لكل برنامج من هذه البرامج أهداف جزئية تُرصد لها الاعتمادات اللازمة لبلوغ النتائج المرجوة منها، مع وضع مؤشرات أداء موضوعية لقياس الأداء الفعلي في تحقيق النتائج.

ويتم تجسيد هذه المنهجية، عامة، من خلال أربع تقارير تهم التوقعات الخاصة بالأداء، والإنجازات الوزارية المتعلقة بنجاعته، والإنجازات الحكومية المتعلقة بنجاعة الأداء (من خلال تجميع معطيات التقارير الوزارية لنجاعة الأداء)، والرقابة الإدارية على كل هذه التقارير. ويبين الرسم التالي مختلف التقارير والمتدخلين في إعدادها:



ونعرض فيما يلي بعضاً من أوجه الرقابة العليا على كل مكون من مكونات منهجية الأداء المرتبطة بموازنة البرامج والأداء:

• الرقابة على المشاريع السنوية للأداء:

تعتبر المشاريع السنوية للأداء بمثابة خارطة طريق سنوية تحدد البرامج التي سيستند عليها كل قطاع وزاري لبلوغ أهدافه الاستراتيجية. وكما أسلفنا، يرتبط كل برنامج من البرامج تلك بأهداف فرعية من شأن تحقيقها الإسهام في الوصول للغايات المسطرة. وإن رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على المشاريع السنوية للأداء يمكن أن تهم كل مكون من مكونات هذه التقارير التوقعية والتأطيرية للأداء، ولا سيما البرامج والأهداف والمؤشرات. ونعرض فيما يلي بعضاً من أوجه الرقابة على هذه المكونات:

○ البرامج الوزارية:

تعتبر البرامج مجموعة متناسقة من المشاريع أو العمليات التي تنسب للقطاعات الوزارية أو المؤسسات التابعة لها أو تلك التي توجد تحت وصايتها. وتقترن بكل برنامج أهداف محددة وفق غايات ذات منفعة عامة، وكذا مؤشرات مرقمة لقياس النتائج المتوخاة والتي ستخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية والنجاعة والجودة المرتبطة بالإنجازات. وفي ظل موازنة تتأسس على البرامج والأداء فإن كل برنامج يجب أن يوفق بين ثلاثة أبعاد، ألا وهي البعد الموازاتي، حيث يرتبط كل برنامج باعتمادات مخصصة لسياسة عمومية محددة، والبعد التدبيري، حيث يحدد كل مسؤول برنامج الإجراءات التدبيرية المزمع اتباعها لتحقيق الأهداف المرتبطة ببرنامج، والبعد المرتبط بنجاعة أداء العمل العمومي، حيث تمثل البرامج إطار تقديم وقيادة منهجية الأداء.

ويكتسي الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يتعلق بالبرامج، أهمية قصوى في ترسيخ الثقافة الموازانية التي تتأسس على البرامج والأداء. ويتلخص هذا الدور في تحليل هيكله البرامج، خصوصاً ما يتعلق بمدى انسجامها مع السياسات العمومية والاستراتيجيات القطاعية وكذا بمحتواها ونطاقها وهيكلتها، بالإضافة إلى علاقتها مع وظيفة الدعم. وفيما يلي جرد لأهم أشكال هذه الرقابة:

- فيما يخص إعداد الاستراتيجيات على مستوى القطاعات الوزارية والمؤسسات: يجب التأكد من توفر القطاعات الوزارية والمؤسسات على استراتيجيات محددة، وعلى تضمينها في وثائق رسمية.
- فيما يخص مدى انسجام البرامج مع السياسات العمومية واستراتيجيات الوزارات والمؤسسات: يجب دراسة العلاقة التي تضمن التنسيق والانسجام بين البرامج والاستراتيجيات القطاعية.

- فيما يخص محتوى البرامج ونطاقها: يجب دراسة المشاريع والعمليات المكونة لها والمعايير المعتمدة في اختيارها، وكذا كيفية تدبير تلك التي يتطلب تنفيذها تدخل عدة جهات في إطار التعاقد مع المصالح الخارجية للقطاع أو مع الشركاء.
- فيما يخص هيكله البرامج: يجب تحليل الهيكلية الإدارية لتدبير البرامج ومدى ملاءمتها مع تقسيم هذه البرامج إضافة إلى توضيح مهام المتدخلين والمسؤولين عن تنفيذ البرامج وتعيينهم بصفة رسمية.
- فيما يخص علاقة البرامج مع وظيفة الدعم: يجب التحقق من توثيق معايير رصد وتوزيع الموارد بين المشاريع ومن شمولية موارد تنفيذ البرامج لجميع التمويلات، بالإضافة إلى تعبئة الموارد البشرية والمالية اللازمة لتنفيذها.

○ أهداف نجاعة الأداء

تعتبر الأهداف الغاية المرجو بلوغها خلال فترة زمنية محددة، وتشير إلى الأولويات التي تمكن من تحقيق غايات البرامج. ويجب أن يستجيب اختيار أهداف البرنامج لبعض القواعد لعل أبرزها:

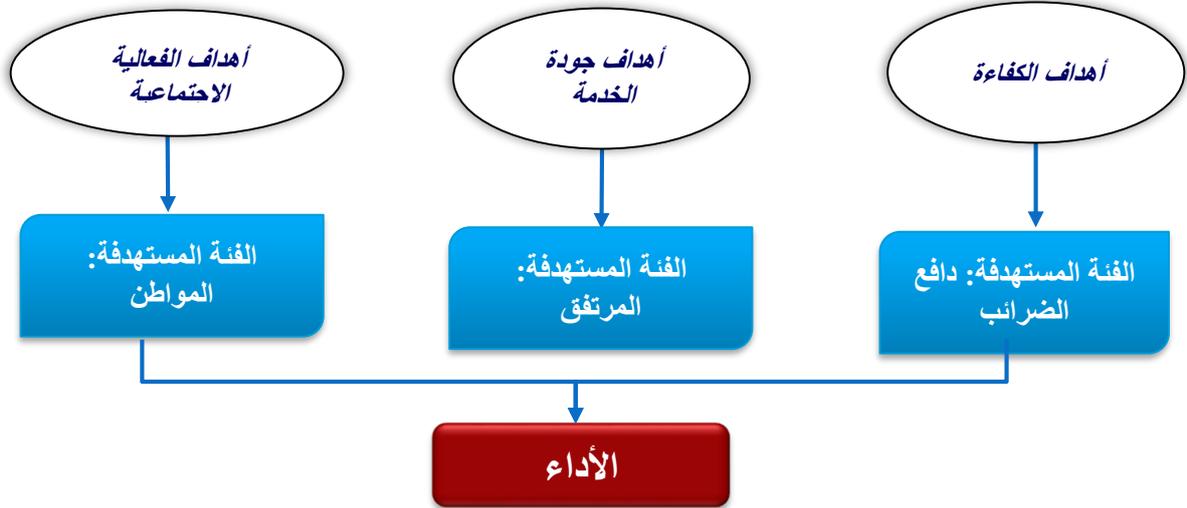
- أن يكون عددها محدودا؛
- أن تمثل الجوانب الأساسية للبرنامج؛
- أن تصاغ بشكل واضح، بسيط، دقيق وعملي؛
- أن تمكن من تحسين فعالية النفقة العمومية .
- أن تكون قابلة للقياس بواسطة مؤشرات الأداء.

وتنقسم الأهداف التي تتبني عليها موازنة البرامج والأداء إلى ثلاثة أقسام أساسية وهي، أهداف الفعالية الاجتماعية والاقتصادية وأهداف النجاعة وأهداف جودة الخدمة، ويمكن تعريف كل نوع منها كما يلي:

- أهداف الفعالية الاجتماعية والاقتصادية: تعكس البحث عن الصالح العام، وتركز على الآثار المنتظرة للسياسات العمومية. كما تعبر عن النفع المرتقب من عمل الدولة للمواطن من حيث تغيير الواقع الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والثقافي والصحي...الذي يعيش فيه؛
- أهداف النجاعة: أهداف تمكن من ترشيد استعمال الوسائل المتاحة، من خلال ربط الانتاج المحصل عليه بالموارد المستهلكة وتمكن هذه الأهداف من إبراز، بالنسبة لمستوى معين من استهلاك الموارد، مدى التحسن الذي عرفته إنتاجية الإدارة ومدى تقليص الوسائل المستعملة بالنسبة لمستوى معين من الانتاج.

– أهداف جودة الخدمة: تعكس معايير الجودة المستهدفة من العمل العمومي في المجال المرتبط بالبرنامج وتعتبر عن الجودة المرتقبة للخدمة المقدمة للمستخدم أو، بمعنى آخر، قدرة الخدمة على إرضاء المستفيد.

ويبين الشكل التالي الفئة المستهدفة من كل نوع من هذه الأهداف:



وتعتبر هذه الأهداف، باختلاف طبيعتها، جزءاً من تدخلات الأجهزة العليا للرقابة من أجل الإسهام في تحول ناجح نحو موازنة البرامج والأداء وبيروم تقدير الأهداف المحددة من طرف هذه الأجهزة، التأكد بصفة عامة من انتقائيتها وقابليتها للقياس، ومن كونها تعكس السياسة العمومية المرتبطة بالبرامج من جهة، وأنها تلتقي مع أهداف البرنامج المعني ومع أهداف باقي برامج القطاع الوزاري أو المؤسسة من جهة أخرى. ويمكن إيجاز أشكال الرقابة هذه كما يلي:

- انتقائية الأهداف: وذلك من خلال التأكد من مدى ترجمة الأهداف للرهانات الأساسية للاستراتيجية أو لاختصاصات القطاعات الوزارية والمؤسسات المفتوحة، إضافة إلى إمكانية قياس الأهداف وقابلية تحقيقها وتأثر بلوغها بعوامل خارجية.
- التقائية الأهداف: التقائية أهداف البرامج فيما بينها ومع أهداف البرامج الأخرى للقطاع الوزاري أو المؤسسة.

○ مؤشرات الأداء:

يقرن بكل هدف مؤشر أو مؤشرات رقمية تمكن من تقييم نتائج البرنامج. ويمكن تعريف المؤشر بأنه كل قيمة تقيس تحقيق الهدف بشكل موضوعي. وعلى غرار التصنيف المرتبط بالأهداف تتبع المؤشرات نفس التصنيف: مؤشرات الفعالية الاجتماعية والاقتصادية ومؤشرات النجاعة ومؤشرات جودة الخدمة.

وهنا أيضاً يمكن أن يبرز الدور الذي يمكن أن تلعبه الأجهزة العليا للرقابة وذلك أساساً من خلال التحقق من وجهة هذه المؤشرات مقارنة مع الأهداف ومن ملاءمتها لقياس الأداء وكذا من مصداقية المعلومات المتعلقة بها. وفيما يلي بعض أشكال هذه الرقابة:

- **وجهة المؤشرات:** التأكد من ربط الأهداف بالمؤشرات، ومن وجاهتها مقارنة مع الأهداف المحددة، ومن جهة أخرى، التحقق من استشارة المعنيين قبل تحديد المؤشرات ومن إعداد البطائق التعريفية المتعلقة بها.
- **ملاءمة المؤشرات مع قياس نجاعة الأداء:** التحقق من قدرة المؤشرات على قياس النجاعة ومدى تأثير نتائجها بعوامل خارجية.

• **الرقابة على التقارير السنوية للأداء**

إن الهدف الأسمى لأي تحول من موازنة الوسائل (البنود) إلى موازنة البرامج والأداء يبقى هو الاستجابة الفعلية لتطلعات المواطنين من خلال تحقيق الأهداف المرجوة من مختلف البرامج الحكومية المسطرة في الموازنة. لذا فإن التقارير السنوية للأداء (المعدة في إطار تتبع تنفيذ موازنة البرامج والأداء) تبقى عماد هذا الأسلوب الموازناتي. وتُعنى هذه التقارير بعرض الإنجازات الوزارية ومقارنتها مع التوقعات الأولية وتبرير كل الانحرافات المسجلة في هذا الصدد.

وينبغي دور الأجهزة العليا للرقابة فيما يخص تقارير النتائج هذه، على التأكد من جودة محتوى الوثائق المقدمة لهذه النتائج وأهميتها، وكذا تحليل هذه النتائج على ضوء المعطيات الواردة في تقارير نجاعة الأداء مقارنة بالأهداف المحددة في مشاريع نجاعة الأداء. ويمكن إجمال أهم أوجه تدخل الأجهزة العليا للرقابة في هذا المجال فيما يلي:

- **جودة محتوى الوثائق المقدمة للنتائج:** من خلال التحقق من شمولية النتائج لجميع المؤشرات ومن إدراج تحليل الفروق بين التوقعات والإنجازات، بالإضافة إلى تضمين تقارير نجاعة الأداء المعدة من طرف القطاعات الوزارية والمؤسسات المفتوحة للإجراءات التصحيحية لاسيما في حالة عدم بلوغ النتائج المنتظرة.
- **مقارنة النتائج مع الأهداف المحددة:** من خلال التأكد من تطابق محتوى تقارير نجاعة الأداء مع مشاريع نجاعة الأداء ومن مدى تحقيق النتائج المتوخاة من تنزيل برامج القطاعات الوزارية والمؤسسات المعنية.

• الرقابة على التقارير الإدارية للرقابة على الأداء

إن أحد مكونات منهجية الأداء التي تتأسس عليها موازنة البرامج والأداء، في بعض الدول، هي التقارير الإدارية للرقابة على الأداء، وهي تقارير غالباً ما تصدرها مديريات التدقيق الداخلي التابعة للحكومة. ويمكن أن تشكل هذه التقارير قاعدة تبني عليها الأجهزة العليا للرقابة تدخلاتها في ضل احترام معيار ISSAI 1610. كما يمكن لتقارير الرقابة الإدارية هاته أن تشكل بدورها موضوعاً لرقابة الأجهزة العليا للرقابة، وذلك أساساً من خلال تقييم:

- مضمونها ومدى استجابته للغرض منه فيما يخص تتبع النتائج وتحليل الفوارق؛
- شموليتها لمختلف المكونات الأساسية لتقارير الأداء؛
- تضمين توصيات بشأن خلاصاتها، وتتبع هذه التوصيات.

3. الرقابة على أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة المعلوماتية

يهدف تقييم قيادة البرامج الى دراسة الأنظمة والآليات المعتمدة في هذا الشأن، ويتعلق الأمر على الخصوص بأنظمة المعلومات ومراقبة التسيير والمراقبة الداخلية وكذا تقدير جودة وفعالية حوار التدبير بين الفاعلين والشركاء المعنيين بالبرامج. وإن من أهم أشكال الرقابة التي يمكن أن تُعملها الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:

- بخصوص أنظمة المعلومات: التأكد من استعمال النظم أو التطبيقات المعلوماتية في تدبير نجاعة الأداء وكذا من مدى سلامة المعلومات التي توفرها ووجود ضمانات لجودة المعطيات الواردة من الفاعلين الخارجيين.
- بخصوص المراقبة الداخلية: التحقق من وجود تصور للمخاطر المحتملة لعدم بلوغ أهداف البرامج وكذا التدابير المتخذة لتجاوزها، ومن تحكم نظام المراقبة الداخلية في المخاطر المرتبطة بتدبير البرامج بالإضافة إلى خضوع نظام المراقبة الداخلية للافتحاص الداخلي أو الخارجي.
- بخصوص مراقبة التسيير: التأكد من وجود وحدة لمراقبة التسيير على مستوى القطاع الوزاري أو المؤسسة المفتوحة، وكذا من تدخلها في تدبير نجاعة الأداء أو على الأقل إخضاع البرامج لمراقبة التسيير.

4. تجارب بعض الدول المتعلقة بالرقابة على موازنة البرامج والأداء

إن أهم جرد للأدوار التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة، في مراقبة موازنات البرامج هو ذلك الذي قامت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE من خلال تقريرها *Government at a glance 2015* والذي أكدت فيه على دور هذه الأجهزة في المساهمة في تجويد تصميم واستخدام الموازنات القائمة على النتائج وفي تعزيز مسؤولية الفاعلين العموميين بالدول التي تنتهج هذا الأسلوب. وقد تأسس هذا الجرد على

تجارب 26 دولة عضوا بالمنظمة وهو ما مكن من إبراز مساهمة الأجهزة العليا بها في الرقابة على موازنات البرامج والأداء من خلال ستة تدخلات أساسية، ألا وهي:

- الرقابة على المعلومات المالية الصادرة عن الأجهزة العمومية (دولة 26)؛
- الرقابة على تحقيق الأهداف المتعلقة بالأداء (دولة 15)؛
- الرقابة على جودة بيانات الأداء (دولة 17)؛
- الرقابة على جودة النماذج المنطقية المستخدمة للبرامج (دولة 14)؛
- الرقابة على الأداء (دولة 22)؛
- تقييم نظام موازنة البرامج والأداء وإصدار توصيات بشأن إصلاحها (دولة 14).

وقد أبرز هذا التقرير أن الأجهزة العليا للرقابة في الدول الأعضاء بالمنظمة قد انخرطت بالفعل في القيام بأغلب أوجه الرقابة المذكورة، باستثناء الرقابة على جودة النماذج المنطقية المستخدمة للبرامج والتقييم الشامل لنظام موازنة البرامج والأداء وإصدار توصيات بشأن إصلاحها، حيث لم ينخرط فيهما إلا نصف الدول موضوع الدراسة. وفيما يلي ملخص لنتائج هذه التدخلات:

تقييم نظام الموازنة على أساس الأداء والتوصيات الممكنة للإصلاحات	تقييم جودة النماذج المنطقية المستخدمة للبرامج	تقييم جودة بيانات الأداء	مراجعة تحقيق أهداف الأداء	تدقيقات الأداء أو عمليات تدقيق القيمة مقابل المال	تدقيق المعلومات المالية للهيئات العامة	بشكل منهجي في بعض الأحيان في كثير من الأحيان نادرا أبدا
▲	◐	◐	▲	●	●	أستراليا
◆	◆	◆	◆	●	●	النمسا
■	◆	◆	▲	▲	▲	بلجيكا
■	■	■	■	■	◆	جمهورية سلوفاكيا
■	■	■	■	■	●	تشيلي
●	●	◆	◆	◆	▲	إستونيا
◆	◆	◆	●	◆	●	فنلندا
▲	▲	●	■	◆	●	فرنسا
▲	■	◆	■	◆	●	هنغاريا
■	■	■	■	▲	◆	أيسلندا
■	■	■	■	▲	●	أيرلندا
■	■	■	◐	◐	●	إيطاليا
▲	▲	◆	◆	●	●	اليابان

تدقيق المعلومات المالية للهيئات العامة	تدقيقات الأداء أو عمليات تدقيق القيمة مقابل المال	مراجعة تحقيق أهداف الأداء	تقييم جودة بيانات الأداء	تقييم جودة النماذج المنطقية المستخدمة للبرامج	تقييم نظام الموازنة على أساس الأداء والتوصيات الممكنة للإصلاحات	
●	◆	●	●	●	◆	كوريا
●	●	●	●	●	◆	المكسيك
●	◆	◆	◆	■	◐	زيلاندا الجديدة
●	●	●	◆	▲	▲	النرويج
●	▲	◐	▲	▲	▲	بولندا
●	◆	▲	▲	▲	◐	سلوفينيا
●	■	■	■	■	■	إسبانيا
●	◆	▲	◆	◆	◐	السويد
◆	▲	◐	■	◐	■	سويسرا
●	◆	◆	◆	▲	▲	هولندا
●	▲	◆	◆	■	▲	تركيا
◆	▲	◐	◐	◐	◐	الولايات المتحدة
●	●	●	●	▲	●	المملكة المتحدة

مجموع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية						
20	6	5	3	4	2	● بشكل منهجي
2	7	5	3	6	8	▲ في بعض الأحيان
4	9	5	11	4	4	◆ في كثير من الأحيان
0	1	4	2	3	4	◐ نادرا
0	3	7	7	9	8	■ أبدا

رابعاً: تقييم تجربة التحول لموازنة البرامج والأداء

إن تدخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال الرقابة على التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، لا يتوقف عند التحسيس بضرورة هذا التحول، أو تتبع تنزيله، أو الرقابة على مختلف مكونات ومراحل منهجية الأداء الخاصة به، بل يتعدى ذلك ليبلغ منتهاه، من خلال تقييم تجربة التحول برمتها إذا ما توفرت الظروف الملائمة لذلك والإمكانات الكافية وتضافرت جهود كل المتدخلين في مجال المالية العامة.

فمع توالي السنوات المالية الخاضعة لأسلوب البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، وتراكم التجارب المتعلقة بهذا النظام الموزناتي، وتوضيح معالم الاقتناع به كنمط مالي أنجح، خاصة على مستوى القطاعات الحكومية الحيوية اقتصادياً واجتماعياً، وكذا تعدد واختلاف أشكال الرقابة عليه، سواء الإدارية منها أو تلك التي تسهر عليها الأجهزة العليا للرقابة (الاعتيادية والمستجدة في إطار الموازنة العامة وفق أسلوب البرامج والأداء)، تصبح ظروف إنجاز تقييم كهذا ملائمة والبيئة المؤسسية والإدارية ناضجة لتفعيل هذا النوع من التدخل.

وإن استيفاء الشروط التي ذكرناها وموافقتها للصلاحيات والمهام الدستورية والقانونية للأجهزة العليا للرقابة، وكذا لرغبة هذه الأجهزة وتقديرها للوضع الراهن، بالإضافة لانسجام كل هذا مع توفر الإمكانيات، خاصة البشرية منها، للقيام بتقييم تعبئ له الكفاءات اللازمة، لا يرتبط إلزاماً بعمر تجربة التحول، حيث يمكن تصور أعماله سنواتٍ قليلةٍ بعد تبني نظام موازنة البرامج والأداء. وتستجيب تجارب المهام التقييمية لمجموعة من الأهداف الأساسية والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

- تقدير مختلف مكونات الإصلاح المتعلقة بموازنة البرامج والأداء والدرجة التي بلغها التطبيق الأمثل لهذه المكونات وكذا الانخراط الكلي للفاعلين العموميين المعنيين بالسهر على ذلك؛
- تحديد ما إذا كانت مختلف الأجهزة العمومية على المسار الصحيح نحو تحقيق الغايات السامية المرجوة من التحول نحو موازنة البرامج والأداء؛
- تحديد أهم المصاعب التي ما زالت تواجه هذا الأسلوب الجديد للموازنة العامة وما يتطلبه مواجهتها من مجهود وتدليلها من إمكانيات.

أما عن كيفية إنجاز هذا التقييم، فإنها تختلف باختلاف خصوصيات كل بلد، وطبيعة العلاقات المؤسسية والإدارية به، وكذا الدور الذي يلعبه الجهاز الأعلى للرقابة في المنظومة التنظيمية والإدارية للدولة، غير أن السمات الرئيسية لكيفية أدائه يمكن أن تتأسس على ما يلي:

- التحقق من الكفاءة في تحقيق الأهداف المسطرة للإصلاح والتحقق من نيل المكاسب المرجوة منها، سواء الأهداف الرئيسية، والمرتبطة بشكل مباشر بإعداد وتنفيذ الموازنة العامة، أو الفرعية، والمرتبطة بالمتطلبات التي يتأسس عليها هذا الإصلاح، خاصة منها تلك التي ترتبط بالتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق، وبالأنظمة المعلوماتية وبالأنظمة البشرية؛
- تقدير درجة النجاح التي اتسم بها تحقيق الأهداف، رئيسية كانت أم فرعية، في احترام تام للتوازن اللازم بين تكلفة المكون وتحقيق الغاية المرجوة منه، مع ضمان شروط الجودة المطلوبة في تنزيل كل مكون على حدة؛
- تحديد مدى تأثير إصلاح نظام الموازنة العامة على منطوق اشتغال الإدارة وتوجيهه نحو الإنجاز والنتائج، وكذا مدى مساهمة الإصلاح في الإسراع بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وفي تجويد الخدمات المقدمة من طرف الجهات العمومية؛
- التأكد من استدامة الإصلاح وقدرته مستقبلاً على تشكيل رافعة لترشيد استعمال المال العام وتيسير تحقيق الأهداف المجتمعية؛
- إصدار التوصيات التي تتلاءم والتشخيص الذي تم القيام به والتي تغطي مكامن الخلل وكذا المخاطر والتحديات والفرص التي أفرزها التقييم الذي أقدم عليه الجهاز الأعلى للرقابة.

وغالبا ما ينطبق، كما أسلفنا الذكر، هذا النوع من التدخلات على الدول التي أتمت تنزيل الإصلاحات وراكمت عقب ذلك تجربة مهمة في تطبيقه، بل وتستعد، أو بدأت الانخراط فعلياً، في الانتقال نحو نمط موازنتي أكثر تطوراً. ولعل الدولة العربية الوحيدة التي تستجيب لذلك هي الإمارات العربية المتحدة والتي راکمت تجربة محترمة في التحول نحو موازنة البرامج والأداء واسترسلت فيه من خلال بدء مسلسل التحول نحو الموازنة الصفرية. وقد أجمعت مختلف الدراسات التي همت الموضوع على نجاح هذه الدولة في تحقيق المبتغى، وإن شابت ذلك بعض المعوقات، كما يؤشر على ذلك تصنيف الإمارات العربية المتحدة في مختلف مؤشرات التطور الإداري على المستوى العالمي.

ويبقى أن نؤكد أن بعض الدول المتقدمة في مجال الموازنة الموجهة بالنتائج قد قامت، بالإضافة إلى تقييم تجربة التحول نحو موازنة البرامج والأداء، إلى تقييم تجربة الاستجابة لبعض من متطلباتها، وينطبق ذلك على محكمة المحاسبات للجمهورية الفرنسية، والتي قامت بتقييم تجربة الانتقال نحو نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وذلك من خلال تقريرها حول تجربة التحول نحو هذه المحاسبة الصادر في سنة 2016 «La comptabilité Générale de l'Etat: 10 ans après, une nouvelle étape à engager».

خاتمة

لقد تناولنا خلال هذا البحث " دور الاجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) الى موازنة البرامج "، وذلك من خلال تقسيمه إلى مبحثين، وقد خصص المبحث الأول للإطار النظري وتجارب الدول العربية المتعلقة بموازنة البرامج والأداء، في حين تناول المبحث الثاني دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وقد اختتم البحث بعدد من النتائج والتوصيات، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: الاستنتاجات الرئيسية

لقد توصل هذا البحث لعدد من الاستنتاجات تتمثل فيما يلي:

- إن النقائص التي يعاني منها نظام موازنة البنود، والتي يمكن إجمالها في كونها تفتقر إلى التركيز على النتائج وتكتفي بالتركيز على الرقابة دون الاهتمام بما تم إنجازه، دفعت للتفكير في التحول إلى نظام آخر يكفل الاستخدام الأمثل لموارد المجتمع المتاحة بما يحقق فعالية الإنفاق العام وبلوغ أهدافه، وهو ما أدى إلى ظهور نوع جديد من الموازنات يسمى "موازنة البرامج".
- أمام التحولات التي تعرفها النظم والطرق التي تتأسس عليها الموازنة، أصبح لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة أن تواكب مجهودات الدولة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وأن تطور آلياتها الرقابية لمسايرة الخصوصيات المتجددة والمتطورة لهذا النوع من الموازنة.
- أفضى تحليل المعلومات المتاحة في مجال التحول إلى موازنة البرامج والأداء إلى تصنيف تجارب الدول العربية إلى أربع مجموعات وهي: مجموعة الدول المتقدمة من حيث تطبيق موازنة البرامج والأداء، مجموعة الدول التي تحولت نحو موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء، مجموعة الدول التي تستعد للتحول إلى موازنة عامة تتأسس على البرامج والأداء ومجموعة الدول التي لازالت تعتمد كلياً على موازنة البنود.
- التحول نحو موازنة البرامج والأداء بالدول العربية يستلزم انخراط الأجهزة العليا للرقابة كفاعل أساسي لضمان الانتقال السلس للدولة نحو هذا النظام، بما يتلاءم مع خصوصيات كل بلد على حدة، وكذا مدى انخراطه أو نضج تجربة التحول به.

- من أهم ما يمكن أن تقوم به الأجهزة العليا للرقابة في الدول التي لم تتخرط بعد في مسلسل إصلاح هو التحسيس بأهمية التحديث، لإحياء ديناميكية الإصلاح والسير قُدماً في ذلك. فمجرد التفكير في التحديث يعد خطوة نحو الإصلاح.
- دور الأجهزة العليا للرقابة في مجال تتبع تنزيل الإصلاح المتعلق بالتحول نحو موازنة البرامج والأداء يمكن أن يتجسد من خلال لفت انتباه مختلف الفاعلين إلى المعوقات التي من شأنها أن تقوض تنفيذ الإصلاح أو التعديلات التي قد تؤدي إلى تحسين تنزيله، وكذا من خلال مراقبة الامتثال لتواريخ وأجال التطبيق التي حددتها سلفا القوانين التنظيمية المعتمدة.
- يتأسس دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال الرقابة على المراحل الأولية لتطبيق موازنة البرامج والأداء، على التأكد من وجود إطار عام يتواءم والتطبيق المناسب لهذه الموازنة، وعلى تقييم مختلف المراحل والتقارير التي تهم نهج الأداء، من مشاريع وتقارير سنوية للأداء وتقارير إدارية للرقابة عليها.
- تدخّل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يبلغ منتهاه من خلال تقييم تجربة التحول برمتها (بعد سنوات من التحول إليها) إذا ما توفرت الظروف الملائمة لذلك والإمكانات الكافية وتضافرت جهود كل المتدخلين في مجال المالية العامة.

ثانياً: التوصيات الأساسية

- استناداً إلى نتائج هذا البحث، نورد التوصيات التالية التي من شأنها أن تسهم في تدعيم الدور الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل إنجاز عملية التحول إلى موازنة البرامج والأداء بشكل ينسجم مع الممارسات الفضلى على هذا الصعيد:
- وضع إطار تحليلي على مستوى الأجهزة العليا للرقابة لتقييم نضج الأنظمة الإدارية والمؤسسية لكل دولة على حدة والتأكد من استيفائها للشروط اللازمة للتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
 - تفعيل دور التحسيس القبلي المنوط بالأجهزة العليا للرقابة بالدول التي لم تتخرط بعد في مسلسل إصلاح الموازنة العامة والتشجيع على تشكيل فرق إدارية بمبادرة من البرلمان أو من الإدارة نفسها من أجل التفكير في إمكانية التحول إلى موازنة البرامج والأداء وسبل تحقيق ذلك.

- تأسيس دور التحسيس الموكل للأجهزة العليا للرقابة على بيان النقائص والعيوب والاختلالات الوظيفية لنظام موازنة البنود، والميزات التي يوفرها الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء، والتجارب الناجحة للدول المشابهة، وما أفضت إليه تجاربها من إيجابيات.
- وضع آليات لرصد وتتبع تنزيل الإصلاح المتعلق بالتحول بموازنة الدولة من منطلق الوسائل إلى منطلق النتائج، من خلال لفت انتباه مختلف الفاعلين إلى المعوقات التي من شأنها أن تقوض تنفيذ الإصلاح أو التعديلات التي قد تؤدي إلى تحسين تنزيهه، وكذا من خلال مراقبة الامتثال للتواريخ والأجال المتعلقة بالتطبيق.
- تأسيس دور التتبع على التأكد من وجود وملاءمة نظام حوكمة وتتبع الإصلاح، خاصة فيما يتعلق بنظام القيادة، وكذا من وجود وملاءمة وشمولية وجودة الإجراءات المرافقة، واحترام مبدأ التدرج في التطبيق بمختلف الإدارات الحكومية، والتأكد من موافقة التنزيل التدريجي للمراحل المبرمجة سلفاً.
- تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة على الموازنة لتتلاءم مع خصوصيات موازنة البرامج والأداء وتأسيس ذلك على التأكد من وجود إطار عام يتواءم والتطبيق المناسب لموازنة البرامج والأداء، وعلى تقييم مختلف المراحل والتقارير التي تهم نهج الأداء، من مشاريع وتقارير سنوية للأداء وتقارير إدارية للرقابة عليها.
- تقييم تجربة التحول برمتها إذا ما توفرت الظروف الملائمة لذلك والإمكانيات الكافية وتضافرت جهود كل المتدخلين في مجال المالية العامة.
- تعزيز كفاءات الأجهزة العليا للرقابة لتكون قادرة على مساندة الرقابة على موازنة البرامج والأداء بكفاءة وفعالية عالية، وذلك عن طريق إقامة الدورات والبرامج التدريبية وأورش العمل والندوات العلمية للعاملين في هذه الأجهزة.

المراجع

- (1) محمود عوض رضوان: الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة، دار النهضة العربية-طبعة 2009، ص: أ.
- (2) هشام عبد الحي السيد، الأداء المتوازن للتدريب، دبي، 2005.
- (3) زكريا محمد بيومي: الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة ومدى الأخذ بها في مصر، مجلة القانون والاقتصاد، مطبعة جامعة القاهرة-1983، ص 15.
- (4) فريد أحمد عبد الحافظ غنام، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، 2006، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة. ص 66 و67.
- (5) جمال البدور، 25 و26 تموز 2004، ملتقى موازنات البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق.
- (6) سوسن الشمراني، (2010)، موازنة البرامج والأداء، برنامج الماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة الملك سعود.
- (7) مرصد الموازنة العامة وحقوق الإنسان، الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول، أوراق السياسات 12 مارس 2015، ص. 10.
- (8) العبادي إبراهيم، والمشهداني عمر، (2011)، تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية، المجلة الدولية للاقتصاد والدراسات المالية، المجلد 1، العدد 1، ص 70.
- (9) نصر عبد الكريم، (2016)، تقييم جهود السلطة الوطنية الفلسطينية للتحول إلى موازنة البرامج، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، ص. 22.
- (10) المنظمة العربية للتنمية الإدارية، إدارة المال العام التخصيص والاستخدام، 2010، ص 291-292.
- (11) سوسن الشمراني، موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، 2010، ص 40.
- (12) ليلي عبد الحميد فهمي: "النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات"، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، سوريا، 2004.

Robinson (2013): "program classification for performance –Based Budget How to structure budget to enable the use of evidence ", World Bank publication, Washington.

Mullen, P. (2006): "performance based budgeting; the contribution of the program assessment rating tool", public budgeting &finance winter.