



مركز بحوث كلية العلوم الإدارية

٢٠

توير الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية

إعداد

د. صالح بن راشد العمازي
قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية
جامعة الملك سعود

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي
جامعة الملك سعود
عمادة البحث العلمي
مركز بحوث كلية العلوم الإدارية

تطوير الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية

إعداد

د/ صالح بن راشد العماري

قسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية

١٤٢٥هـ - ٢٠٠٤م

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر

العماري، صالح راشد

تطوير الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية /....

صالح راشد العماري. - الرياض، ١٤٢٦هـ

ص، ١٧ × ٢٤ سم

ردمك: ٢-٨١٥-٣٧-٩٩٦٠

١- الميزانية - السعودية أ. العنوان

١٤٢٦/٧١٥

ديوي ٣٥٠,٧٢٢٢

رقم الإيداع: ١٤٢٦/٧١٥

ردمك: ٢-٨١٥-٣٧-٩٩٦٠



تطوير الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية

ملخص البحث: في عالم متغير سريع التطور في شتى المجالات، تسعى دول العالم إلى الأخذ بأسباب التقدم عن طريق الاستفادة من إمكانياتها ومواردها المتاحة. وتعد الموازنة العامة للدولة بمثابة الأداة التي تعكس إستراتيجياتها في الاستفادة من هذه الموارد المحدودة واستخدامها الاستخدام الأمثل. كما تمر الدول بمراحل من التطوير في أنظمتها الاقتصادية والإدارية والمالية، مما ينعكس آثارها على هيكل موازنتها العامة. وبالتالي فإنه يمكن اعتبار أن هيكل الموازنة، الأداة أو المؤشر الذي يعكس خيارات الدولة ومراحل تطورها. من هنا ظهرت أهمية التنسيق والتوافق بين تطور أنشطة الدولة في مجالاتها الاقتصادية والإدارية المختلفة وبين وسائل التخطيط لها وتنفيذها والرقابة عليها من خلال الموازنة العامة. والمملكة العربية السعودية شأنها في ذلك شأن باقي الدول تمر بمراحل تطور في شتى المجالات، مما يستدعي عمليات تخطيط على درجة عالية من الكفاءة تمكنها من الاستفادة من مواردها واستخدامها الاستخدام الأمثل. من هذا المنطلق تأتي أهمية الموازنة وضرورة مواكبتها للتطورات في المجالات الأخرى. وبهذا فإن الهدف من هذا البحث هو دراسة أساليب ومفاهيم الموازنة العامة ومراحل تطورها من النواحي العلمية والنظرية ومدى إمكانية

الاستفادة من ذلك في تطوير الموازنة العامة في المملكة بما يخدم أغراض التخطيط والرقابة على الموارد العامة في ظل الظروف والمتغيرات المعاصرة. وقد حددت هذه الدراسة مجالات التطوير المنشودة في الموازنة العامة للمملكة في أربعة مجالات أساسية الأول يتعلق بالمفهوم حيث تشير هذه الدراسة إلى ضرورة التحول من مفهوم موازنة البنود إلى مفهوم موازنة الأداء والبرامج حيث يعتبر هذا المفهوم أنسب المفاهيم التي تلائم ظروف المملكة، والثاني يتعلق بتطوير أساليب تقديرات الموازنة حيث تشير هذه الدراسة إلى ضرورة استحداث أنماط جديدة للتبويب تحقق أهداف قياس كفاءة وفاعلية الأداء الحكومي، و الثالث يرتبط بالأخذ ببعض المفاهيم الخاصة بنظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وأخيراً الأخذ بتقنيات الحاسب الآلي لدعم مقدره الأجهزة الحكومية في اتخاذ القرارات السليمة.

المقدمة وطبيعة مشكلة البحث

١-١ مشكلة البحث

إن الظروف الحالية السائدة في البيئة الاقتصادية العالمية، بمتغيراتها، تشير إلى مدى الحاجة إلى إعادة النظر في الإطار الفكري والتطبيق العملي لنظم الموازنة العامة، ومدى ملاءمتها لهذه الظروف المتغيرات، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المنشودة من إعدادها. فالبيئة العالمية والمحلية تشهد تغيرات وتطورات سريعة ومتتابعة في شتى أنشطة الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذا يجب أن يستجيب الموازنة لهذه التغيرات، حيث أنها الأداة التي تستخدم في رسم الخطوط العريضة لأنشطة للدولة من أجل تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وفي نفس الوقت، هي الأداة التي تمكن من حكام الرقابة والمتابعة على الأداء الفعلي. وهكذا فإن هذه الظروف أدت إلى تطورات في أساليب إعداد الموازنات وفلسفتها وطرق تبويبها واستخدامها. مما يساعد الأجهزة الحكومية في عملية التخطيط والتنفيذ والرقابة على مواردها العامة وتوجيه سياساتها الاقتصادية والاجتماعية. لذا تم وضع العديد من القواعد التي تحكم أساليب التبويب والتقدير وإعداد وتنفيذ الموازنة. إلا أن لسؤال المطروح في هذا البحث يتعلق بمدى ملاءمة هذه القواعد والأساليب للاستجابة لهذه الظروف والمتغيرات. كما أن ظهور نماذج خاصة للموازنات، مثل موازنة البنود وموازنة الأداء والبرامج وموازنة التخطيط والبرمجة وموازنة الأساس الصفري، أدت إلى تبني العديد من الدول بعض من هذه النماذج، غير أنها عدلت عنها بعد أن أثبتت التجربة فشلها نتيجة لعدم ملاءمتها لمراحل تطورها اقتصادياً واجتماعياً.

موضوع هذا البحث هو، القراءة التاريخية لتطور استخدام الموازنة في المملكة، منذ تأسيسها وحتى وقتنا الحاضر، مع التركيز على دورها الهام في التطور الذي شهدته المملكة خلال هذه الفترة وإمكانية تطويرها لتواكب احتياجات المستقبل. وهكذا فإن

هذه الدراسة تهدف إلى إرساء وتقديم منهجية واضحة لتطوير الموازنة العامة في المملكة بما يخدم أهداف التخطيط والرقابة على الموارد العامة في الوقت الحاضر وذلك من خلال القراءة التاريخية ومن خلال العرض والتحليل للمستجدات في هذا المجال وذلك من أجل تحقيق الأهداف المحددة في هذا البحث.

٢-١ أهمية البحث

تمثل أهمية هذا البحث في مجموعة من الاعتبارات الآتية:

- (١) التطورات في أساليب وطرق إعداد الموازنات، والرغبة في الوقوف على أحدث المستجدات في هذا الشأن.
- (٢) التطورات السريعة في الأنشطة الاقتصادية وما صاحبه من تزايد في حجم النفقات العامة وتعدد أوجه الإنفاق، مما يستدعي ضرورة الرقابة عليها وترشيدها.
- (٣) الظروف الاقتصادية المحيطة عالمياً وإقليمياً وما لها من انعكاسات على موارد المملكة ونفقاتها وبالتالي موازنتها.
- (٤) الاتجاه لتطوير الإمكانيات الاقتصادية في المملكة وتوسيع نطاقها في مجالات إنتاجية جديدة تدعم من قدراتها في ظل المتغيرات الاقتصادية الراهنة.

٣-١ أهداف البحث

الأهداف الرئيسية التي يسعى لتحقيقها هذا البحث تتمثل في الآتي:

- (١) إلقاء الضوء على العوامل والمتغيرات البيئية الحديثة التي تشهدها المملكة والتي تعتبر أساساً لأي عملية تطوير أو تعديل مطلوبة مستقبلاً.

- (٢) تتبع مراحل التطور التاريخي للموازنة العامة في المملكة والجهود التي بذلت في هذا الصدد بهدف اتخاذها كأساس لمقترحات التطوير المستقبلية حتى تتم عملية التطوير في سياق متجانس ومتكامل وبالتسلسل الزمني والمنطقي.
- (٣) تقييم الوضع الحالي للوقوف على نواحي القصور التي تتطلب تطوير أو تعديل في ضوء المتغيرات البيئية الحديثة التي تشهدها المملكة.
- (٤) وضع تصور لإطار متكامل من المقترحات بأساليب التطوير أو التعديل التي تلبى احتياجات المملكة وأهدافها.

٤-١ منهج البحث

يعتمد هذا البحث على دراسة التطورات التاريخية لإعداد الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية وما طرأ عليها من تغييرات في أساليب تبويبها وتقديراتها وإعدادها وتنفيذها وكل ما يرتبط بها من قوانين ولوائح تنفيذية منظمة، ومن خلال هذا الواقع أو النموذج السائد في الحقل ومن خلال نماذج الأدب المحاسبي المطروحة سوف يتم تقديم نموذج مقترح للتطبيق في المملكة وذلك من أجل تحسين كفاءة وفاعلية الموازنة في تحقيق الأهداف المنشودة منها في المستقبل.

٥-١ حدود البحث

هذا البحث يمثل دراسة تاريخية وصفية تحليلية لمرحلة وخطوات تطور الموازنة العامة في المملكة بهدف تقديم مقترحات للتطوير من الناحية النظرية، إلا أنه يجب التنبيه إلى أن هناك بعض المقترحات والأفكار الحديثة في هذا المجال والتي بدأ الأخذ بها في بعض الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، لم يتم التعرض لها لأن الواقع العملي والتطبيقي لهذه المقترحات قد لا يكون ملائماً للمملكة في الوقت الحاضر، وذلك نتيجة

لعدم توافر الإمكانيات التقنية والبشرية لتطبيقها. فعلى سبيل المثال ظهر في الأدب أو الفكر المحاسبي تطورات حديثة مثل الموازنة الرباعية العالمية وأثرها على دقة تقييم الأداء وعلى دقة وصحة التقديرات المستقبلية وكذلك التويب المقترح للموازنة في شكل وظائف وبرامج وأنشطة الذي قد يسهل عملية الربط بين المدخلات والمخرجات لقياس كفاءة الأداء. لم يتم التركيز عليها في هذه الدراسة نتيجة لعدم إمكانية تطبيقها من الناحية العملية في الوقت الحاضر، كما أن إفتقار الأجهزة الحكومية في المملكة وموظفيها إلى الخلفية العلمية المرتبطة بتلك المفاهيم المستحدثة، يجعل من الصعب إجراء دراسة ميدانية قائمة على بيانات دقيقة يمكن تحليلها وإجراء الاختبارات عليها للوصول إلى نتائج موضوعية. وأخيراً فإن التركيز في هذا البحث ينصب على الموازنة ودورها الهام في عملية الرقابة والمتابعة من خلال تويبها وأسس تقديرها وليس على النظام المحاسبي الحكومي من خلال سجلاته وتقاريره.

٦-١ خطة البحث

تحقيقاً لأهداف البحث ومنهجه المتبع تم تقسيم هذا البحث إلى خمسة أجزاء رئيسية. ففي الجزء الأول تم عرض المقدمة وطبيعة مشكلة البحث، أما الجزء الثاني فقد خصص لمناقشة واقع الموازنة العامة في المملكة، وخصص الجزء الثالث لمناقشة النماذج الأساسية لإعداد الموازنة العامة باتجاهاتها القديمة والحديثة، والجزء الرابع خصص لمناقشة النموذج المقترح لتطوير الموازنة العامة في المملكة، وأخيراً خصص الجزء الخامس للخاتمة وتوصيات الدراسة.

واقع الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية

٢-١ مفهوم الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة للدولة بمثابة البرنامج المالي الذي يعكس برامج وأنشطة الحكومة المختلفة، والإطار الذي يتضمن كافة القرارات الخاصة باختيار السياسات والأهداف التي ترغب الحكومة في تحقيقها، والوسائل التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف، وبالتالي توفر معلومات هامة عن القرارات التي تتخذها الحكومة لتوزيع موارد الدولة على لاستخدامات المتنافسة لإشباع الحاجات العامة (Lee & Johnson 1977). ولقد تم تقديم عدة تعريفات لتحديد مفهوم الموازنة العامة، كل تعريف يعتمد على توجه أو نقطة معينة يرغب صاحب التعريف تأكيدها. فعلى سبيل المثال هناك من يؤكد على أهمية الدور الذي تؤديه الموازنة. كما أن هناك من يؤكد على أهمية النواحي القانونية والتشريعية للموازنة، وهناك من يؤكد على النواحي الاقتصادية والاجتماعية للموازنة، وأيضاً هناك من يؤكد على دورها في التنمية للدولة بشكل عام. فعلى سبيل المثال عرفها البعض على أنها "تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة، تعده أجهزة الحكومة وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يعرف بنظام (أو مرسوم) الموازنة، الذي يميز لهذه لأجهزة تنفيذ الموازنة بجانبها التحصيلي والإنفاقي" (عبد الرحمن والبطريق ١٣٩٦ هـ). عرفها البعض الآخر على أنها "نظام موحد يمثل البرنامج المالي للدولة لسنة مالية مقبلة يعكس الخطة المالية التي هي جزء من الخطة الاجتماعية والاقتصادية للدولة" (البيومي ١٩٧٨ م). كما عرفها آخرون على أنها "خطة مالية للدولة تتضمن تقديرات لنفقات والإيرادات العامة لسنة مالية مقبلة وتجاز بواسطة السلطة التشريعية قبل تنفيذها تعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تبناها الدولة" (عصفور ١٤٠٨ هـ) —

١٩٨٨ م). وعلى اختلاف هذه التعاريف فإنه من الواضح وبشكل عام إتفاق الجميع في

المعنى على أن الموازنة العامة تمثل خطط الدولة التي تعكس إستراتيجياتها وتوجهاتها في سبيل تحقيق النمو والإزدهار الإداري والاقتصادي.

٢-٢ أدوار الموازنة العامة

تؤدي الموازنة العامة أدواراً هامة لا يمكن الاستغناء عنها، سواء في مرحلة التخطيط أو مرحلة التنفيذ أو فيما يتعلق بالرقابة والمساءلة. وفيما يلي عرض مختصر لهذه الأدوار.

- دور الموازنة العامة في مجال التخطيط: تواجه كثير من الدول تحدياً كبيراً في تحقيق المستوى الاقتصادي والاجتماعي الذي يليق بها بين دول العالم، لذلك فإن الأخذ بمفهوم التخطيط هو السبيل الوحيد أو الاستعداد الأمثل لتحقيق هذا المستوى. وتعد الموازنة العامة للدولة الأداة التي تعكس خطط الدولة الإستراتيجية والمتوسطة وقصيرة المدى. فهي تشمل على البرامج والمشاريع والخدمات العامة التي تعتمزم الحكومة القيام بها مستقبلاً، وكذلك النفقات المرتبطة بهذه البرامج والمشاريع والخدمات وطرق تمويلها.
- دور الموازنة العامة في مجال التنفيذ: لتنفيذ الموازنة أو تطبيق ما جاء بوثيقة الموازنة سواء في مرحلة صرف النفقات المعتمدة أو تحصيل الإيرادات، يجب مراعاة الحدود المالية في النفقات وتحقيق المرونة الكافية في الأداء والتنسيق بين أداء أجهزة الدولة المختلفة. فالموازنة العامة توضح الخدمات والمشاريع التي تعتمزم الدولة تقديمها للمواطنين وكذلك النفقات اللازمة لتنفيذ هذه الخدمات والمشاريع. وحتى يتم تنفيذ ذلك، فإن الموازنة هي أيضاً الأداة الرئيسية لسير خطوات التنفيذ في الاتجاه الصحيح وتحقيق الرشد والكفاءة والفعالية، ومن دونها فإن التخطيط هو مصير عملية التنفيذ.

دور الموازنة العامة في مجال الرقابة وتقويم الأداء: تمثل الموازنة العامة وسيلة لإحكام الرقابة على أعمال الأجهزة الإدارية من قبل السلطات العليا، سواء في مرحلة ما قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ. ففي مرحلة ما قبل التنفيذ يعتبر التقدير السليم لعناصر الموازنة سواء كان ذلك في تقدير النفقات أو الإيرادات عاملاً هاماً في عملية الرقابة والمتابعة، أما مرحلة التنفيذ فيتم التأكد من أن النفقات تم صرفها في الأغراض المخصصة لها، وكذلك الإيرادات تم تحصيلها من مصادرها، أما مرحلة ما بعد التنفيذ فتأتي عملية تقييم الأداء من خلال مقارنة ما خطط له بما تم بالفعل، كل ذلك لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الموازنة.

دور الموازنة العامة في مجال التأثير الاقتصادي: تلعب الموازنة العامة دوراً هاماً في توجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية. فالموازنات العامة السنوية للدولة أصبحت الأداة الرئيسية التي من خلالها استطاعت الدولة التحكم في كثير من العوامل الاقتصادية، فعلى سبيل المثال استطاعت الدولة التحكم في الأسعار خلال فترات التضخم وكذلك في إنعاش الاقتصاد في حالة الكساد، أو في خلق الوظائف عند ارتفاع معدل البطالة. كل هذه العوامل تم التحكم فيها من خلال الموازنة، حتى أنه في مرحلة من مراحل تطور الموازنة أصبح يطلق عليها National Planning Budget.

٣- أهمية الموازنة العامة

تؤدي الموازنة العامة للدولة أدواراً عديدة، وبالتالي تنبع أهميتها من هذه الأدوار. على سبيل المثال تمثل الموازنة خطة عمل مالية للوزارات والمصالح الحكومية للسنة المالية القادمة، كما تعد بمثابة خطة عمل لتوفير الأموال اللازمة لتمويل الأجهزة الحكومية، وأيضاً تعتبر الموازنة خطة عمل لتحديد الجهات المسؤولة عن تنفيذ المشاريع

المختلفة، وتمثل أيضا أداة لتوجيه السياسة الاقتصادية نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للدولة. كما تعد أداة لمعالجة المشاكل الاقتصادية التي قد تواجه الدولة، وأخيراً تمثل أداة لتحقيق الرقابة من قبل السلطة التشريعية على أعمال الأجهزة الحكومية سواء في مرحلة الإعداد أو مرحلة التنفيذ أو بعد إنتهاء التنفيذ.

٢-٤ التطور التاريخي للموازنة العامة في المملكة

ارتبط تطور الموازنة العامة ارتباطاً وثيقاً بتطور الدولة وتطور نظامها الاقتصادي والإداري. والموازنة في المملكة شأنها في ذلك شأن بقية الدول، فلقد تأثرت الموازنة العامة في المملكة تأثراً كبيراً بالتطورات والتغيرات التي مرت بها المملكة منذ بدأ تأسيسها على يد المغفور له إن شاء الله الملك عبد العزيز بن عبد الرحمن آل سعود. فخلال فترة توحيد هذه المملكة كان الاهتمام منصباً على توفير نواحي الأمن والعدل وكان الاقتصاد في ذلك الوقت قائماً على أنشطة بسيطة في المجالات الزراعية والتجارية وتربية المواشي، ولم تظهر الحاجة لإعداد مثل هذه الموازنة إلا أن التطورات التي تلت التوحيد أدت إلى ظهور الحاجة إلى إعداد الموازنة. وقد ظهرت أول موازنة للملكة للسنة المالية ١٣٥٠/١٣٥١هـ. والتي بدأت في أول شعبان ١٣٥٠هـ وانتهت في رجب ١٣٥١هـ.^١ وكانت هذه الموازنة متواضعة جداً وذلك نتيجة لتواضع الموارد المتاحة والنفقات المحدودة. إلا أنه بعد ذلك مر إعداد الموازنة بعدة مراحل تمت خلالها العديد من الإضافات والتعديلات لتواكب التطورات في المجالات الاقتصادية والإدارية التي شهدتها المملكة. وأهم هذه المراحل أو الأحداث التاريخية ما يلي:

- في عام ١٣٤٤هـ تم إنشاء إدارة المالية العامة، والتي تحولت إلى مديرية المالية العامة عام ١٣٤٦هـ، وكان أهم إنجازاتها في تلك الفترة صدور نظام النقد

^١ تم الإعتماد في ذلك على المنشورات الرسمية وخاصة جريدة أم القرى، العدد ٣٧٠، المجلد الرابع، السنة الثامنة، بتاريخ السابع من رمضان ١٣٥٠هـ.

المعروف باسم النقد العربي السعودي. ثم أصبحت مديرية المالية العامة ووكالة للمالية العامة اعتباراً من عام ١٣٤٧هـ وصدر حينئذ نظام وكالة المالية العامة، وأخيراً تحولت إلى وزارة المالية في عام ١٣٥١هـ بصدر نظام وزارة المالية، وفي خلال هذه الفترة لم يقدم أي مشروع للموازنة.

في عام ١٣٥٠هـ ظهرت أول موازنة للملكة وقد كانت الموازنة في ذلك الوقت جدولاً للنفقات فقط. وقد مثلت الديون المستحقة نسبة كبيرة من هذه النفقات. وقد تم إبداء الملاحظات التالية حول تلك الموازنة (عصفور ١٤٠٨هـ):

(أ) أن الأرقام لتلك الموازنة كانت صغيرة نسبياً. فقد قدرت الاعتمادات المخصصة للإدارات الحكومية للعام المالي ١٣٥٠ / ١٣٥١هـ بمبلغ يعادل عشرة ملايين ريال.

(ب) لم يرد في تلك الموازنة جدول إجمالي الإيرادات العامة.

(ج) تضمنت تلك الموازنة أقساط الدين العام المستحقة على الدولة وكانت تمثل ١٥,٥% من مجموع النفقات العامة في الموازنة العامة.

(د) عرضت تلك الموازنة نفقات الدولة بأسلوب بسيط وبدائي، فلم تقسم محتوياتها إلى فصول أو أبواب أو بنود أو غيره من تقسيمات الموازنة العامة المعروفة.

(هـ) يتضح من هذه الموازنة أن الأجهزة الحكومية في ذلك الوقت كانت صغيرة الحجم نسبياً، وعدد موظفيها قليل جداً، وأن الخدمات التي تقدم للمواطنين كانت محدودة وتمثل الخدمات الأساسية التي لا يمكن للأفراد القيام بها.

(و) أن الصرف في تلك الفترة كان مركزياً عن طريق وزارة المالية، حيث تقوم كل وزارة بالرجوع إلى وزارة المالية في كل نواحي الصرف الخاصة بها.

- في عام ١٣٧٣هـ وبعد تأسيس مجلس الوزراء في المملكة تم إعداد أول موازنة عامة بالمعنى الصحيح، كما تم تعديل بداية السنة المالية، حيث أصبحت تبدأ ببداية شهر محرم وتنتهي بنهاية شهر ذي الحجة، وأصبحت كل وزارة مسؤولة عن عمليات الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة في ميزانيتها.

- في عام ١٣٧٦هـ صدرت التعليمات المالية للموازنة والحسابات والتي حددت بعض الأمور الواجب مراعاتها عند إعداد مشروع الموازنة العامة. كما تم تبويب الموازنة فيما يتعلق بجانب النفقات العامة إلى ثلاثة أبواب رئيسية هي الباب الأول وخصص للمرتبات وما في حكمها، والباب الثاني وخصص للمصروفات العامة، وأخيراً الباب الثالث وخصص للمشروعات والإنشاءات الجديدة. كما بوبت إيرادات الدولة إلى عدة أبواب ومن ثم إلى مواد وذلك طبقاً لأنواع الإيرادات لكل وزارة أو مصلحة.

- في عام ١٣٧٧هـ تم إنشاء مديرية الموازنة العامة بموجب قرار من وزير المالية والاقتصاد الوطني وحددت اختصاصاتها فيما يلي:^٢

(أ) تنحصر مسئوليات المديرية في إعداد ومناقشة موازنة البابين الأول والثاني وهما مصروفات الرواتب والنفقات العامة أما الباب الثالث والخاص بموازنة المشاريع العامة فهو من اختصاص قسم المشاريع بالمجلس الأعلى للتخطيط (وزارة التخطيط حالياً).

(ب) إعداد تعميم تحضير الموازنة العامة، وتوزيعه على الوزارات والمصالح الحكومية (يتضمن التعميم تعليمات ونماذج إعداد الموازنة العامة).

(ج) إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ووضعها في صيغتها النهائية تمهيداً لرفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها، وذلك بعد استيفاء دراسة مشروعات الموازنات المستقلة لكل وزارة أو مصلحة، وتشفع بالمشروع الموازنات الخاصة بكل وزارة أو مصلحة.

(د) ترفق بالمشروع العام مذكرة تفصيلية تشرح فيها مطالعتها وتوصياتها.

(هـ) تتولى تسجيل بنود الموازنة بعد التصديق عليها، ومتابعة إجراء المناقلات بين اعتمادات بنود الموازنة المختلفة وفقاً لرسوم الموازنة العامة.

(و) إجراء الدراسات حول سبل تطوير وتحسين أسلوب ونماذج إعداد الموازنة العامة.

- في عام ١٣٧٨هـ صدر قرار من مجلس الوزراء يقضي بتغيير السنة المالية للدولة حيث أصبحت تبدأ في أول رجب وتنتهي بنهاية جمادى الثانية حتى تتواءم مع متطلبات البيئة السعودية حيث تكون معظم الوزارات مشغولة بتقديم الخدمات للحجاج في شهر محرم. كما حدد القرار مواعيد تحضير الموازنة من قبل الوزارات وتسليمها إلى مديرية الموازنة العامة ومواعيد مناقشتها من قبل مديرية الموازنة العامة، وإقرارها من قبل مجلس الوزراء.

- في عام ١٣٨٣هـ تم عقد اتفاقية بين المملكة ومؤسسة فورد الأمريكية لتنفيذ برنامج الإصلاح الإداري بالمملكة. وقد تمخض عن هذه الاتفاقية عقد مؤتمر في بداية عام ١٣٨٤هـ والذي يعد بمثابة البداية الحقيقية لمحاولة تطوير الموازنة العامة في المملكة، حيث تم تحديد عملية إعداد الموازنة وأصبحت من مسؤوليات مديرية الموازنة العامة بكافة أبنائها.

- في عام ١٣٨٥هـ وبناءً على توصية من مؤسسة فورد تم توزيع النفقات العامة من الأبواب الثلاثة التي كان متعارفاً عليها وهي مصروفات الرواتب والنفقات العامة والمشاريع العامة إلى أربعة أبواب وهي الباب الأول: الرواتب والعلاوات، الباب الثاني: المصروفات العامة، الباب الثالث: الإعتمادات الخاصة (الإعانات)، الباب الرابع: المشاريع العامة. كما تضمنت توصيات المؤسسة إجراءات وتعليمات لكيفية إعداد تقديرات الموازنة. وكذلك التوصية بضرورة الأخذ بنظام موازنة البرامج.

- في عام ١٤٠٣هـ تم إجراء تعديلات وتحسينات على الموازنة العامة شكلاً ومضموناً. فقد تم تقليل عدد بنود النفقات، وتم تصميم نماذج موحدة للموازنة في شكل جداول، كما تم تعديل أبواب الموازنة من حيث التسميات لتصبح كالآتي: الباب الأول للرواتب والبدلات والأجور، الباب الثاني للنفقات التشغيلية، الباب الثالث للتشغيل والصيانة، الباب الرابع للمشاريع (مشاريع وبرامج تنمية).

- في عام ١٤٠٦هـ تم تعديل توقيت إعداد الموازنة لكي توافق تقريباً السنة الميلادية نتيجة للأخذ ببعض المعطيات والمتغيرات العالمية، من ذلك على سبيل المثال ترتيب دفعات واردات البترول. وفي هذه السنة وللمرة الثالثة تم الاستثناء من قاعدة السنة. فقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم ١٤٤ في ١٤٠٦/٦/٢٩هـ بتأجيل إصدار الموازنة العامة لمدة خمسة أشهر قادمة يتبعه تعديل في تاريخ الموازنة.

٢-٥ قواعد ومبادئ إعداد الموازنة ومدى الأخذ بها في المملكة

بدأ ظهور الموازنة في مجال العمل الحكومي ومنه إمتد إلى قطاع الأعمال. ومنذ لأخذ بمفهوم الموازنة العامة وتطبيقه في القطاع الحكومي، خضع للعديد من مراحل لتطور سواء في مرحلة الإعداد أو مرحلة التنفيذ أو مرحلة الرقابة على التنفيذ وتقييم الأداء. وقد قدم علم المالية العامة بعض القواعد التي يجب مراعاتها عند إعداد الموازنة في مراحلها المختلفة. وفي المملكة وبشكل عام، تم الأخذ بتلك المبادئ والقواعد عند إعداد الموازنة العامة في فتراتها المختلفة، ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

ولاً: قاعدة سنوية الموازنة

وتقضي هذه القاعدة بأن تكون المدة التي تغطيها الموازنة هي سنة كاملة، وأن تتم موافقة السلطة التشريعية عليها سنوياً. إلا إن تحديد بداية ونهاية السنة المالية للموازنة، يتروك لكل دولة حسب طبيعة نشاطها الاقتصادي والظروف السياسية والاجتماعية فيها. مع ذلك هناك توجه عام في كثير من الدول على أن تكون مع بداية السنة الميلادية. ومع ذلك يرى البعض أن هذه القاعدة لا توضح مدى أهمية النفقات، حيث أن معظم النفقات الحكومية قد تمتد إلى أكثر من سنة واحدة، كما أن النفقات قد ينتج عنها نفقات أخرى وهكذا (Novack 1969). وعلى الرغم من أن هذه القاعدة لاقت قبولاً عاماً، إلا أن هناك خروج عن هذه القاعدة مثل تلك الموازانات الإثنا عشرية التي تغطي شهر واحد فقط. كما أن الموازنة قد تغطي عدة أشهر لمواجهة ظروف إقتصادية أو سياسية معينة والتي تستدعي موازنة خاصة لمواجهةها. وهناك الإعتمادات الإضافية أو التكميلية والاستثنائية، وذلك في حالة عدم كفاية تقديرات الموازنة الرئيسية لأي سبب من لأسباب. كما أن هناك موازنة الاعتمادات والبرامج والمشاريع الإنمائية الكبيرة التي تحتاج فترات تتعدى فترة السنة. وأخيراً فإن هناك الاعتمادات الثابتة التي تجيزها السلطة لعدد

من السنوات. هذا وقد أخذت المملكة بهذه القاعدة، حيث أن موازنة المملكة تغطي سنة مالية كاملة، إلا أنه تم الخروج عن هذه القاعدة وعلى سبيل المثال في عام ١٤٠٦هـ — حيث تم العمل بموازنة العام السابق على أساس الإثني عشر أو بمعنى آخر موازنة شهرية. كما تنص المادة (٣٧) من نظام مجلس الوزراء بأنه إذا حالت ظروف دون إعداد الموازنة عن عام كامل فإنه يمكن العمل بموازنة العام السابق على أساس شهري.

ثانياً: قاعدة الشمولية (عمومية الموازنة)

وتقضي هذه القاعدة بضرورة الإفصاح في الموازنة العامة للدولة عن جميع النفقات وجميع الإيرادات دون إجراء المقاصة بينها وذلك على مستوى الوزارات والمصالح (Howard 1973). والأهداف المحققة من هذه القاعدة تتمثل في تسهيل إجراء عمليات الرقابة والمتابعة من قبل السلطة التشريعية، والمساعدة على تفادي نواحي الإسراف في النفقات، والإفصاح عن الأوضاع المالية الحقيقية لكل نوع من الإيرادات وكل نوع من أنواع النفقات. ويرى البعض أن مبدأ الشمول يعتبر الأسلوب الأمثل لتقرير السياسات الاقتصادية السليمة واتخاذ القرارات الملائمة حيث يمثل مطلباً حيوياً لتحديد جوانب العلاقة المتبادلة بين الأموال العامة والاقتصاد الوطني، لأن عدم الشمول يؤدي إلى تجزئة صنع القرارات الاقتصادية والمالية بطريقة عشوائية وجامدة لا تحقق الاحتياجات العامة (فيصل مرار ١٩٧٧م). ومع ذلك هناك بعض التنظيمات الحكومية نتيجة لطبيعتها أو طبيعة أنشطتها، تتطلب قدرأ من الاستقلالية المالية حتى تتمكن من القيام بأعمالها بالمرونة الكافية مثل مؤسسة النقد العربي السعودي. كما أن هناك أيضاً الموازنات الملحقمة والخاصة ببعض المؤسسات العامة، ولكنها تظهر مع الموازنة العامة للدولة كأجزاء ملحقة بها، مثل تلك الموازنات الملحقمة الخاصة بالجامعات السعودية، معهد الإدارة العامة،

لمؤسسة العامة للخطوط الجوية السعودية وغيرها، والتي قد لا تنطبق عليها هذه القاعدة نتيجة لاستقلالها المالي.

ثالثاً: قاعدة وحدة الموازنة

تقضي هذه القاعدة بضرورة الإفصاح عن جميع إيرادات ومصروفات الدولة في موازنة واحدة وعدم تعدد الموازنات وذلك تسهيلاً لعملية الرقابة والمتابعة، ومعرفة المركز المالي للدولة، وكذلك لبيان العجز أو الفائض في موازنة الدولة ككل (Howard 1973). هناك أيضاً استثناءات لهذه القاعدة، كما تم ذكره أعلاه فيما يتعلق بالموازنات المستقلة والملحقة المتعلقة بالمؤسسات الحكومية ذات الطابع الإقتصادي. كما أن هناك لموازنات غير العادية التي تتضمن نفقات وإيرادات غير عادية أو طارئة حيث جرى معرف على عدم إضافة أرقام هذه الموازنة غير العادية إلى أرقام الموازنة العامة العادية للدولة حيث تصدر في وثائق منفصلة عن الموازنة العامة العادية للدولة.

أبعاً: قاعدة الشيوخ (عدم التخصيص)

تقضي هذه القاعدة بعدم تخصيص إيراد معين لمقابلة نفقات معينة. فالأساس هو تصيل الإيرادات العامة بوجه عام لتغطية النفقات العامة دون تخصيصه لنوع معين من نفقات وقصره على وجه محدد من النفقات. ومع ذلك فإن هناك حالات إستثناء من هذه القاعدة مثل التخصيص لأغراض إقتصادية معينة، أو التخصيص لمشاريع معينة طبقاً لتفاقات قروض معينة، وكذلك تخصيص بعض الإيرادات لمؤسسات عامة ذات شخصية عنوية. إلا أنه وبشكل عام يمكن القول بأن المملكة تطبق هذه القاعدة حيث أن جميع إيرادات الدوائر الحكومية يتم إيداعها في مؤسسة النقد لصالح وزارة المالية ويتم توزيع

هذه الإيرادات على الدوائر الحكومية في شكل اعتمادات سنوية وفقاً للأولويات وليس وفقاً لمصدر الإيراد.

خامساً: قاعدة توازن الموازنة

وتقضي هذه القاعدة بضرورة تحقيق التوازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة للدولة من دون أن يكون هناك فائض أو عجز في الموازنة، وحتى لا يكون هناك أي مشاكل اقتصادية مترتبة (Bahtia 1987). ففي حالة وجود عجز بالموازنة فإن ذلك قد يؤدي إلى الاقتراض سواء الداخلي أو الخارجي أو الإصدار النقدي مما ينتج عنه آثار سلبية على الأداء الاقتصادي والاجتماعي. كذلك فإن وجود الفائض له آثاره السلبية أيضاً. وعلى الرغم من أن التوازن يعتبر الحل الأمثل، إلا أن الاتجاهات الحديثة في الفكر المالي أدت إلى تجاوز مبدأ التوازن في الموازنة وعدم التقييد به، كما هو الحال عند الإقتراض كأحد مصادر التمويل في الموازنة العامة، وبالتالي فإن الهدف وفقاً لهذه التوجهات الحديثة هو تحقيق التوازن الاقتصادي بديلاً عن التوازن الحسابي.

سادساً: قاعدة مرونة الموازنة

تقضي هذه القاعدة بأن تعطي الإدارة الحكومية الصلاحية أو المرونة في المناقلة بين البنود. ويقول من يدافع عن هذه القاعدة بأنها تؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال. إلا أن خصومها يقولون أن هذه القاعدة سلاح ذو حدين فبقدر ما تؤدي إليه من سرعة إنجاز الأعمال فإنها قد تسهل عمليات الإختلاس والتلاعب بالموازنة العامة. وبشكل عام يمكن القول أن المملكة العربية السعودية اختارت الحفاظ على الموارد العامة على حساب المرونة، وقد أكدت تعليمات وزارة المالية على ذلك بعدم السماح بالمناقلات.

٢-٦ طرق التقدير لعناصر الموازنة بالمملكة

تعتبر الموازنة العامة بمثابة تقديرات للإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال سنة مالية قادمة. ومن المتعارف عليه في إعداد الموازنة العامة للدولة أن يتم تقدير المصروفات لمنتظرة أولاً، ثم بعد ذلك يتم تقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة هذه المصروفات بغرض تحقيق الموازنة بينهما. فإذا لم تكف الإيرادات فإنه يتم إتخاذ مجموعة من التدابير والقرارات اللازمة لتدبير مصادر إيرادات جديدة أو ضغط المصروفات حتى تكون في حدود الموارد المتاحة. وعادة ما يتم تقسيم مصروفات وإيرادات الدولة وتبويبها في حسابات رئيسية وفرعية تحقق أغراضاً عديدة منها على سبيل المثال توفير أساس لعمليات لتقدير والتنبؤ لفترة أو فترات مالية قادمة، بما يساعد في الرقابة على توزيع الإعتمادات المالية من ناحية ومقارنة ما يتم تحصيله من الإيرادات مع ما هو مقرر على مستوى كل نوع، والمساعدة في إعداد الموازنة العامة والتقارير المالية والحسابات الختامية للدولة. كما يساعد في إعداد الإحصاءات المالية المختلفة التي تمكن من المقارنة بين السنوات المختلفة. إجراء التحليلات الاقتصادية السليمة. بالإضافة إلى أنها تساعد على التحقق من أن لأموال التي تم تحصيلها يتم إنفاقها في الأوجه المخصصة لها وبطريقة إقتصادية. هذا يخضع تقدير كل من الإيرادات والنفقات لطرق خاصة نعرض لها بإيجاز في الجزء التالي.

٢-٦-١ تقدير عناصر النفقات العامة في المملكة

تقوم وزارة المالية المالية والإقتصاد الوطني من خلال الإدارة العامة للموازنة بالوزارة لجأها الفنية بوضع التعليمات العامة بشأن إعداد مشروع موازنة الدولة والأسس التي تم بمقتضاها تقدير الإعتمادات المتعلقة ببندوها. كما يرفق بهذه التعليمات نماذج للموازنة تقوم الوزارات والمصالح الحكومية بإعداد مشاريع موازنتها بمقتضاها. هذا ويتم تقدير الاعتمادات لكل باب وفقاً لما يلي:

الباب الأول: يتم تقدير نفقات الباب الأول الخاص بالرواتب والأجور وما في حكمها وفقاً للتشكيلة الوظيفية لموظفي الدولة حيث يتم حصر الوظائف والمراتب الموجودة في كل إدارة أو قسم داخل المصلحة، ومن ثم حصر الوظائف المطلوب رفع مراتبها أو تخفيضها أو إلغاؤها نهائياً وكذلك الوظائف الشاغرة. كما يتم تقدير حاجة الإدارات والأقسام من وظائف جديدة للسنة المالية المقبلة. كما تقدر حاجة المصلحة من الوظائف المقطوعة والوظائف المؤقتة ووظائف العمال المطلوب اعتمادها في الموازنة المقبلة. وأخيراً تقدير الاعتمادات المطلوبة لكل بند من بنود هذا الباب للوصول إلى تقديرات الباب الأول. وبالتالي فإن الأسلوب المستخدم في تقدير نفقات الباب الأول هو الأسلوب أو الدراسة المباشرة.

الباب الثاني: ويتضمن النفقات اللازمة لسير العمل في الوزارات والمصالح الحكومية مثال المكافآت ومصاريف السفر، اللوازم الإستهلاكية، النفقات التشغيلية، الأثاث والمعدات والأجهزة، النفقات المخصصة، الإعانات، النفقات المختلفة. وهذه تستخدم في تقديرها طريقة التقدير التقليدية المبنية على الخبرة السابقة مع مراعاة أن تعكس التقديرات الاحتياجات الحقيقية للوزارات والمصالح، كما يتم الأخذ في الحسبان النفقات الفعلية في السنوات السابقة والمناقشات التي تمت بين البنود بالزيادة أو النقصان.

الباب الثالث: ويشمل نفقات برامج التشغيل والصيانة والنظافة في الوزارات والمصالح. ومعظم هذه البنود يتم الارتباط بها في ضوء عقود بين الجهات الحكومية والشركات الخاصة. وبالتالي تؤخذ قيم هذه العقود المتفق عليها كأساس لتقديرات السنة المقبلة. وفي حالة إمكانية طرح مثل هذه الخدمات في شكل مناقصات- (ولكن في وقت لاحق من السنة)- فإنه يتم تقدير قيمة للنفقات اللازمة حتى يتم طرحها في المناقصات الخاصة بها. وأخيراً في حالة قيام

المصلحة بأعمال التشغيل والنظافة والصيانة بنفسها، فإنه يتم تقدير المبالغ المطلوبة للقيام بذلك وفقاً للخبرة السابقة، ويتم الوصول إلى إتفاق بشأنها مع المسؤولين في إدارة الموازنة.

الباب الرابع: ويتضمن هذا الباب قسمين هما المشاريع الجديدة والمشاريع تحت التنفيذ. وفيما يتعلق بالمشاريع الجديدة، فإنه يؤخذ كل مشروع على حده وتقدر تكاليفه اعتماداً على العناصر المكونة له، وفي ضوء الدراسات التي تقدمها الإدارات الهندسية في كل وزارة ذات العلاقة. وفي حالة المشروعات التي تمتد فترات تنفيذها لسنوات فإنه يتم تقدير الاعتماد الخاص بالسنة الأولى ويدخل في موازنة السنة المالية الحالية، أما باقي المشروعات، فيتم إعتمادها في موازنات الفترات المالية المقبلة كل سنة حسب احتياجاتها. أما المشروعات تحت التنفيذ، وهي المشروعات التي تمت الموافقة عليها في سنوات سابقة، فإنه يتم تقدير الاعتمادات المالية لاستكمال هذه المشروعات في ضوء احتياجاتها خلال السنة المالية المقبلة، حيث تقدم الوزارات والمصالح بيان بالتكاليف الكلية للمشروع والمنصرف حتى تاريخه والواجب صرفه خلال السنة المالية المقبلة، وكذلك بيان باقي التكاليف اللازمة لإتمام المشروع خلال الفترات المقبلة، ويتم إعتماذ ما يخص السنة المالية المقبلة فقط.

٢-٦-٢ تقدير عناصر الإيرادات العامة في المملكة

بشكل عام يمكن التمييز بين أسلوبين لتقدير الإيرادات العامة وهما أسلوب التقدير المباشر وأسلوب التقدير المباشر. في ظل الأسلوب الأول يتم تقدير الإيرادات المتوقعة من الموازنة على ضوء ما تم فعلاً خلال السنة المالية قبل الأخيرة أو متوسط ما تم خلال موعة من السنوات الماضية، مع بعض التعديل لهذه البيانات لتعكس الظروف المتوقعة

خلال سنة الموازنة، وهذا ما يعرف بالأسلوب التقليدي المبني على الخبرة السابقة. أما في ظل الأسلوب الثاني فإنه يتم التقدير المباشر للإيراد الخاص بكل نوع على حده في ظل الظروف المتوقع أن تسود خلال سنة الموازنة وذلك عن طريق الدراسة المباشرة لعناصر الإيرادات وهو ما يعرف بالأسلوب العلمي أو المباشر في تقدير الإيرادات.

ووفقاً للتعليمات الصادرة من وزارة المالية في هذا الشأن، يمكن القول بأن المملكة تتبع الأسلوب غير المباشر وذلك بالاسترشاد عند تقدير الإيرادات بمتوسط المحصل من هذه الإيرادات خلال السنوات الثلاث السابقة للسنة الجاري العمل بها، على أن توضح مبررات الزيادة أو العجز عما هو مقدر في مشروع الموازنة الأخيرة. (تعميم وزارة المالية والإقتصاد الوطني رقم ٩٨١ لسنة ١٤١٦هـ). كما تخضع عملية تقدير الإيرادات للقواعد التالية: (الشفيف والإمام ١٤٢٢هـ - ٢٠٠١م).

- إعداد تقديرات الإيرادات في موعد أقصاه نهاية الشهر الثامن من السنة المالية السابقة للسنة المعنية، وإرسالها لوزارة المالية مع مذكرة توضح أسباب الزيادة أو النقص فيها.
- يجب أن تشمل التقديرات على جداول إحصائية لعناصر ومصادر الإيرادات لتعكس النشاط الرئيسي للجهة، ومكونات الإيراد المقدر وفقاً لبيانات مالية ترفق بالمذكرة التوضيحية للتقديرات مدعمة بالتقارير الدورية التي تصدرها الجهة المختصة التي توضح نشاط ومكونات هذه العناصر.
- توزع التقديرات على أساس شهري.
- التزام الدقة عند إعداد تقديرات الإيرادات، مع مراعاة ما صدر من قرارات أو أوامر سامية تؤثر على حجم الإيراد المقدر.
- تقوم وزارة المالية والإقتصاد الوطني بمناقشة تقديرات الإيرادات لكل جهة حكومية مع المسؤولين والمختصين فيها للوصول إلى التقديرات النهائية من واقع المعلومات والأرقام التي توفرها الجهة التي ستناقش إيراداتها.

٢-٧ مراحل إعداد الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية

تمر عملية إعداد الموازنة في المملكة بأربعة مراحل رئيسية وهي: مرحلة الإعداد التحضيري، مرحلة الإقرار والاعتماد، مرحلة التنفيذ، وأخيراً مرحلة الرقابة. ويمكن اختصار هذه المراحل إلى مرحلتين أساسيتين هما: مرحلة الإعداد والتحضير والإقرار والاعتماد، ثم مرحلة التنفيذ والرقابة، كما يلي.

٢-٧-١ مرحلة الإعداد والتحضير والإقرار والاعتماد

تشمل هذه المرحلة من مراحل إعداد الموازنة العامة مجموعة من المراحل الفرعية كالاتي:

(أ) مرحلة التمهيد للإعداد والتحضير

تمثل هذه المرحلة في مجموعة من الإجراءات بهدف إعداد دراسة تمهيدية أولية لتحديد الخطوط العريضة والاتجاهات العامة للموازنة. حيث يتم إعداد تقرير أو تعميم بواسطة الإدارة العامة للموازنة بالتعاون والتنسيق مع إدارة الإيرادات بوزارة المالية ووزارة التخطيط ويشمل هذا التقرير الحالة الاقتصادية العامة للبلاد والعوامل التي يجب مراعاتها عن إعداد الموازنة، خاصة ضرورة تحقيق التناسق بين الخطة الخمسية للدولة من جهة وما سوف يرد في الموازنة من جهة أخرى. كما يتناول التقرير أوجه الإنفاق المطلوبة لتنفيذ المشاريع المقررة في خطة التنمية. كما يتناول التقرير التنبؤات والتوقعات الخاصة بتطور الوضع الاقتصادي بصفة عامة. وبعد إكمال هذا التقرير أو التعميم يتم رفعه إلى المسؤولين بوزارة المالية ووزارة التخطيط بهدف مناقشته وإدخال التعديلات عليه إن وجدت، حيث يتم إقراره بعد ذلك.

(ب) مرحلة المنشور الدوري

بناءً على ما جاء في التقرير أو التعميم السابق تقوم وزارة المالية بإعداد المنشور الدوري لأعداد الموازنة، الذي يتضمن الخطوط الإرشادية للوحدات الحكومية في إعداد موازاتها. ويحدد هذا المنشور عدد من الأمور الأساسية الخاصة بعملية الإعداد ومنها التعليمات والإرشادات الواجب الالتزام بها عند إعداد تقديرات الموازنة للإيرادات والنفقات، وفترات الإعداد وتواريخ تقديم الإدارات الحكومية لمشاريع موازاتها إلى إدارة الموازنة، والكيفية التي يتم بها إعداد المعلومات الخاصة بالاعتمادات للأبواب الأربعة في الموازنة، والنماذج الموحدة لتحضير الموازنة والتي تقوم الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية بتعميمها على الإدارات والأقسام التابعة لها.

(ج) مرحلة الإعداد على مستوى الوزارات والمصالح

عند تسلم الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية للمنشور الدوري للموازنة، تقوم كل جهة بإعداد موازاتها الخاصة في ضوء التعليمات الواردة بالمنشور، حيث تشكل لجنة للموازنة بكل وزارة لوضع الخطوط العريضة للموازنة الخاصة بها، كما تشكل لجان مماثلة على مستوى الدوائر الحكومية والفروع. وتشكل هذه اللجان من عضوية كل من مدير الشؤون الإدارية، رئيس وحدة التخطيط والموازنة، مدير الإدارة المالية، ومدير شؤون الموظفين ومندوب وزارة المالية أو الممثل المالي، كما ينضم إليهم مدير الإدارة الهندسية عند تحضير موازنة المشاريع.

أما لجنة الموازنة على مستوى الوزارة، فتكون من عضوية مدير عام الإدارة بالوزارة، ورؤساء أقسام التخطيط والموازنة والإدارة المالية. وتمثل أهم اختصاصات هذه اللجنة على مستوى الوزارة في تدقيق التقديرات التي تقدمها الإدارات، طلب البيانات والمستندات التي تثبت صحة تلك المطالب، التأكد من التقيد بما جاء في المنشور

لدوري، مناقشة مشاريع ميزانيات الوحدات الإدارية التابعة للوزارة أو المصلحة، صياغة موازنة الوحدات التابعة بشكل موحد بحيث تظهر بشكل موازنة موحدة للوزارة، تعبئة الجداول والإستثمارات الرئيسية المطلوبة، وضع مذكرة تفسيرية نهائية للوزارة بشكل عام بين الفروق عن العام المنصرم مع تحليل تلك الفروق وأسبابها، كما توضح الخطوط العريضة للموازنة.

وبصفة عامة فإن مشاريع الموازنة التي ترفع من الأجهزة الحكومية بشأن موازنتها لسنة المالية التالية، يجب أن تشمل على بيانات محددة طبقاً للدليل الداخلي لإجراءات تحضير للموازنة العامة للدولة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٣١٨٨) بتاريخ ١٤١٣/١٢/١٤هـ وأهم ما في هذه البيانات هو المقترحات باعتماد وظائف وتشكيلات إدارية جديدة، المقترحات بإلغاء أو رفع أو خفض أو تحويل وظائف قائمة، المقترحات بزيادة اعتمادات بنود النفقات المباشرة (الباب الأول والثاني)، المقترحات باعتمادات امج تشغيلية جديدة (عقود تشغيل وصيانة جديدة)، المقترحات بزيادة اعتمادات نفود التشغيل والصيانة القائمة، المقترحات باعتماد مشاريع جديدة، وأخيراً المقترحات بزيادة اعتمادات المشاريع القائمة.

(٤) مرحلة الإعداد على مستوى الدولة

عند تلقي الإدارة العامة للموازنة مشاريع الموازنات الخاصة بكل وزارة يتم عقد لقاء بين وزير المالية والإقتصاد الوطني وكل من رؤساء القطاعات المختلفة في إدارة الموازنة ووكيل الوزارة ومساعدته لشئون الموازنة حيث يتم الإتفاق على التوجهات العامة التي تمثل الخطوط العريضة التي يجب مراعاتها في إعداد الموازنة العامة للدولة ككل قبل بدء في مناقشة هذه الموازنات. وتتم عملية المناقشة في ضوء تقسيم موازنة المملكة وفقاً لقرار الوزاري رقم ٣١٨٨ بتاريخ ١٤١٣/١٢/٤هـ إلى قطاعات حسب الوزارات

والمصالح والإدارات، وتتم مناقشة موازنة الجهات التابعة لكل قطاع بواسطة لجان مختصة مع الموظفين المختصين في الجهات الحكومية. وتتم عملية المناقشة لكل باب على حده بالشكل التالي:

الباب الأول: تكون لجنة من مندوبين عن إدارة الموازنة العامة، الإدارة المركزية للتنظيم والإدارة، ديوان الخدمة المدنية، وأخيراً الجهة الحكومية ذات الصلة. حيث تتم مناقشة الباب الأول لكل جهة داخل القطاع خاصة ما يتعلق بإحداث الوظائف الجديدة. ويتم إجراء التعديلات اللازمة بواسطة محلل الموازنة في ضوء هذه المناقشات وصولاً إلى التقديرات النهائية الخاصة بهذا الباب لكل جهة وللقطاع ككل.

الباب الثاني: تكون لجنة من مندوبين عن إدارة الموازنة العامة والجهة الحكومية ذات الصلة. حيث تتم المناقشة لعناصر هذا الباب لكل جهة داخل القطاع في ضوء أرقام الموازنة الحالية والمناقشات التي تمت خلال السنة المالية، وملاحظات الزيادة المسموح بها، وأيضاً المستندات التي يقدمها مندوب كل وزارة أو جهة ذات صلة. وفي نهاية المداولات والمناقشات يتم إجراء التعديلات اللازمة بواسطة محلل الموازنة وصولاً إلى التقديرات النهائية الخاصة بهذا الباب لكل جهة وللقطاع ككل.

الباب الثالث: تكون لجنة من مندوبين عن إدارة الموازنة العامة والجهة الحكومية ذات الصلة لمناقشة برامج الصيانة والتشغيل سواء تمت بواسطة الجهة نفسها (نظام عهدة بموجب أمر دفع) أو عن طريق الغير بموجب عقود برامج قديمة أو جديدة يتم الصرف لها بموجب مستندات أو مستخلصات. حيث تتم مناقشة عناصر هذا الباب لكل جهة داخل القطاع في ضوء أرقام الموازنة الحالية والمناقشات التي تمت خلال السنة المالية، وملاحظات الزيادة المسموح بها،

وأيضاً المستندات التي يقدمها مندوب كل وزارة أو جهة ذات صلة. وفي نهاية المداولات والمناقشات يتم إجراء التعديلات اللازمة بواسطة محلل الموازنة وصولاً إلى التقديرات النهائية الخاصة بهذا الباب لكل جهة وللقطاع ككل.

الباب الرابع: تكون لجنة من مندوبين عن إدارة الموازنة العامة، الجهة الحكومية ذات الصلة، مهندسون من وزارة الأشغال ووزارة المواصلات أو غيرهم من الوزارات بناءً على طلب مديرية الموازنة العامة، لمناقشة المشاريع تحت التنفيذ والمشاريع الجديدة. حيث تتم مناقشة المشاريع تحت التنفيذ وذلك فيما يتعلق بتحديد العمل المنجز والعمل المتبقي والإنفاق حتى تاريخه والإنفاق المتوقع لكل جهة داخل القطاع في ضوء أرقام الموازنة الحالية والمناقشات التي تمت خلال السنة المالية، وملاحظات الزيادة المسموح بها، وكذلك المستندات التي يقدمها مندوب كل وزارة أو جهة ذات صلة. أما بخصوص المشاريع الجديدة فإن المناقشات تتم مع الجهات ذات الصلة في ضوء المستندات المقدمة التي تثبت ضرورة وحتمية هذه المشروعات والجدوى الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لها. وفي نهاية المداولات والمناقشات يتم إجراء التعديلات اللازمة بواسطة محلل الموازنة وصولاً إلى التقديرات النهائية الخاصة بهذا الباب لكل جهة وللقطاع ككل.

وبصورة عامة يمكن القول أن معالجة مشاريع الموازنات المقدمة في مشروع الموازنة العامة على مستوى الأبواب الأربعة يتم معالجتها وفقاً للأسلوب الذي حدده الدليل لداخلي لإجراءات التحضير للموازنة العامة للدولة وتنظيم المعلومات والوثائق الخاصة بها الصادر بالقرار الوزاري رقم (٣١٨٨) بتاريخ ٤/١٢/١٤١٣ هـ والذي يمكن إلقاء الضوء عليه فيما يلي:

- يتلقى رئيس قطاع الموازنة المختص مشروع موازنة الجهاز الحكومي من مدير عام الموازنة العامة ويحيله إلى أخصائي الموازنة المختص.
- يراجع أخصائي الموازنة المشروع للتأكد من إكمال بياناته وفي حالة وجود نقص يطلب إستكماله من الجهاز الحكومي.
- يدخل أخصائي الموازنة في نظام معلومات الموازنة المحسب الاعتمادات المالية المطلوبة للبنود والمعلومات التفصيلية للعقود والبرامج والمشاريع.
- يدخل أخصائي الموازنة المختص الاعتمادات المالية للباب الأول بعد تحديدها من رئيس القطاع ويستخرج التقارير التي تمثل المقارنات للتحضير لأبواب الموازنة وتقارير الوظائف ويودعها في فواصلها.
- يجتمع رئيس قطاع الموازنة المختص مع مندوب الجهاز الحكومي لمناقشة طلبات إعتمادات الأبواب الثاني والثالث والرابع للسنة المالية التالية بحضور أخصائي الموازنة.
- يدعو وكيل الوزارة أو الوكيل المساعد المختص وكيل الوزارة المختص في الجهاز الحكومي ذو العلاقة أو من يمثله مرتبة في الأجهزة الأخرى ووكيل وزارة التخطيط لمراجعة النتائج التي توصل إليها المندوبون فيما يتعلق بإعتمادات الباب الرابع (المشاريع القائمة أو المشاريع الجديدة) ذات العلاقة بمشاريع التنمية المدرجة في الخطة الخمسية ويتم إعداد محضر وفقاً لنموذج محدد يوقع عليه الأطراف المشتركة في النقاش.
- يدخل أخصائي الموازنة نتائج مناقشة إعتمادات الأبواب الثاني والثالث والرابع في نظام محاضر المناقشة المحسب وفقاً للنماذج المعدة لذلك.
- يستخرج أخصائي الموازنة محاضر المناقشة ويوقعها رئيس القطاع مع مندوب الجهاز الحكومي.

- يستخرج أخصائي الموازنة تقارير المقترح الأول لمشروع الموازنة مشتملة على الاعتمادات المالية للأبواب الأربعة ويودعها في فواصلها في الحافظة.
- يعد رئيس القطاع تقريراً عن نتائج المناقشات وفقاً لما هو محدد في إجراءات إعداد حافظة مشروع الموازنة ويحيله إلى أخصائي الموازنة ليضعه في الفاصل السادس من الحافظة.
- يرفع رئيس القطاع حافظة مشروع الموازنة بعد إستكمال الفاصلين الخامس والسادس إلى الوكيل أو الوكيل المساعد المختص للإطلاع وتسجيل ملاحظاته ويرفعها بعد ذلك للنائب والوزير.
- يعيد الوزير والنائب الحافظة بملاحظاتها وتوجيهاتها الخطية المكتوبة إلى الوكيل أو الوكيل المساعد المختص الذي يحيلها بدوره إلى رئيس القطاع المختص.
- يحيل رئيس القطاع الحافظة إلى أخصائي الموازنة المعنى متضمنة الملاحظات والتوجيهات.
- يبقى أخصائي الموازنة تقارير الفاصل السادس متضمنة ملاحظات وتوجيهات الوزير والنائب والوكيل والوكيل المساعد في نفس الفاصل من الحافظة.
- يعدل أخصائي الموازنة بيانات اعتمادات أبواب الموازنة في نظام معلومات الموازنة المحسب وفقاً لتلك التوجيهات والملاحظات.
- يستخرج أخصائي الموازنة التقارير الواردة في الفاصل السابع من الحافظة والتي تمثل المقترح الثاني لخلاصة مشروع الموازنة للأبواب الأربعة.
- إستكمال خطوات تحضير وإعداد ومناقشة مشاريع الموازنة قبل نهاية الشهر العاشر من السنة المالية القائمة.
- يستخرج رئيس كل قطاع خلاصات مشاريع ميزانيات الأجهزة الحكومية التابعة لقطاعه ويرفعها للوكيل المساعد المختص.

- يطلب الوكيل من وحدة تحليل المعلومات استخراج خلاصات مشاريع ميزانيات الأجهزة الحكومية على مستوى القطاعات والدولة.
- يجتمع الوزير والنائب والوكيل والوكلاء المساعدون لمراجعة خلاصات مشاريع ميزانيات الأجهزة الحكومية وخلاصة النتائج المالية لمشروع الموازنة على مستوى القطاعات وعلى مستوى الدولة.
- تعاد خلاصات مشاريع ميزانيات الأجهزة الحكومية إلى رؤساء القطاعات متضمنة توجيهات الوزير والنائب بناء على نتائج الاجتماع، ويحيلونها إلى أخصائيي الموازنة.
- يعدل أخصائيو الموازنة بيانات إتمادات أبواب الموازنة في نظام معلومات الموازنة المحسب وفقاً لتوجيهات وملاحظات الوزير والنائب.
- يستخرج أخصائي الموازنة من نظام معلومات الموازنة المحسب التقارير الواردة في الفاصل الثامن من الحافظة وتمثل (المقترح الثاني المعدل) لخلاصة مشروع الموازنة للأبواب الأربعة ويضعها في الفاصل الثامن من الحافظة.
- بعد إتمام المناقشات على مستوى الأبواب الأربعة لكل الجهات والوزارات والمصالح تقوم إدارة الموازنة بوضع صورة أولية هيكل الموازنة العامة للسنة المقبلة ثم تقوم بعرضها على وزير المالية لإبداء ملاحظاته عليها والتحقق من إتباع التعليمات والتوجيهات المحددة سلفاً وإعتماده النهائي لها تمهيدا لدخولها المراحل التالية من المناقشات والاعتماد من السلطات التشريعية.
- بعد صدور مرسوم الموازنة العامة وإعتمادها يقارن أخصائي الموازنة معلومات موازنة الجهاز الحكومي المرسلة له مع المعلومات المتوفرة في الحاسب الآلي عن موازنة هذا الجهاز تمهيدا لإستخراج بيانات الطلبات التي لم تعتمد ويجب ترحيلها للسنة المالية التالية كطلبات مؤجلة. ويدخل أخصائي الموازنة بيانات هذه الطلبات في نظام متابعة الطلبات المحسب، وتحفظ وثائق هذه الطلبات في

الفصل الثاني من حافظة إعداد مشروع موازنة الجهاز الحكومي للسنة المالية التالية.

- بالنسبة للطلبات التي يتقرر اعتمادها أثناء السنة المالية القائمة فإن أخصائي الموازنة يبقي الطلبات التي تخص البابين الأول والثاني في ملفات المتابعة الخاصة بهذين البابين. كما يرسل الطلبات التي تخص البرامج والمشاريع من ملفات متابعة هذين البابين إلى الملفات الأساسية للبرامج والمشاريع التي تخصها أو يستحدث ملفات أساسية إذا كانت الطلبات لمشاريع أو برامج جديدة. ثم يقوم بتعديل معلومات موازنة السنة المالية القائمة في نظام معلومات الموازنة المحسب.
- الطلبات التي يتقرر اعتمادها يبقى أخصائي الموازنة وثائق هذه الطلبات في ملف متابعة الباب الذي يخص كل منها.

أما فيما يتعلق بعملية تنفيذ الموازنة فإن هناك تعليمات لكل من تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات وتمثل هذه التعليمات الضوابط التي يجب التقيد بها في تنفيذ الموازنة. ومن أهمها الصرف من النفقات طبقاً للاعتمادات المدرجة في الموازنة والتعليمات المرتبطة بذلك، عدم جواز الصرف أو الارتباط بمصروف إلا في حدود الاعتمادات المدرجة بالموازنة، عدم جواز الصرف من اعتماد ما في غير ما خصص له في الموازنة أو تجاوز لاعتماد ذاته، في حالات الضرورة تتم عمليات المناقلات بين البنود أو بين أبواب الموازنة بناءً على ما يقضي به مرسوم الموازنة وبقرار من وزير المالية والاقتصاد الوطني وبناءً على تقرير من الوزير المختص أو رئيس الجهاز الحكومي ذات الموازنة المستقلة، لحرص الكامل على تحصيل الإيرادات طبقاً للنظم واللوائح الموضوعة لتحصيل وجباية كل نوع من أنواع الإيرادات مع الالتزام بإيداعها لدى مؤسسة النقد العربي السعودي وفروعها في المواعيد المحددة وبناءً على ما تنص عليه تعليمات جباية وإيداع الإيرادات،

مراعاة الدقة في تحديد وتسجيل أنواع الإيرادات وفقاً لحساباتها الرئيسية والفرعية وطبقاً للتعليمات الجاري العمل بها بكل وزارة أو مصلحة.

٢-٧-٢ مرحلة المتابعة والمراقبة

تسند مهمة التدقيق والفحص والتفتيش في المملكة إلى الأجهزة المختصة، وذلك بهدف التأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات تمت وفقاً للخطة، وكذلك المحاسبة عن نتائج التنفيذ في ضوء الموازنة المعتمدة وفي حدود اللوائح والإجراءات والنظم المعمول بها في هذا الشأن. وتمثل هذه الأجهزة في الآتي:

أولاً: وزارة المالية والاقتصاد الوطني

تقوم وزارة المالية والاقتصاد الوطني بمهمة تدبير الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات على مستوى جميع قطاعات الاقتصاد الوطني. كما تتولى هذه الوزارة مهام الرقابة على الإيرادات والنفقات من خلال إدارة مختصة تابعة لها هي الإدارة العامة للرقابة المالية والتي يكون لها ممثلين لدى الوزارات والمصالح والهيئات المختلفة. حيث تقوم هذه الإدارة بمهام أساسية أهمها المساعدة في مناقشة بنود الموازنة الجديدة خلال فترة إعتمادها، التحقق من تنفيذ الموازنة العامة وفقاً لأحكام المرسوم الملكي التي اعتمدت بناءً عليه، التحقق من عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة على مستوى كل باب من أبواب الموازنة إلا بعد الحصول على قرار بذلك من جهات الاختصاص، التحقق من عدم الارتباط بأي مصروف غير وارد بالموازنة، التحقق من مراعاة أي قيود قد تتعلق بالصرف من بعض الاعتمادات، المساعدة في دراسة ومناقشة طلبات إجراء المناقلات بين البنود المختلفة للموازنة.

ثانياً: ديوان المراقبة العامة

تخضع لرقابة الديوان جميع الوزارات والمصالح والإدارات الحكومية والمؤسسات العامة ذات الموازنات المستقلة والمؤسسات الخاصة التي تساهم فيها الدولة أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح أو أي هيئة أخرى يكلف الديوان بمراقبة حساباتها بقرار من مجلس الوزراء أو أمر من رئيس الوزراء. ومن أهم مهام هذا الديوان ما يلي:

١. التحقق من تحصيل الإيرادات وفقاً للأنظمة والتعليمات المالية المعمول بها في هذا الصدد، وإثباتها وإيداعها في مؤسسة النقد العربي السعودي.
٢. التحقق من دقة وسلامة تقديرات الإيرادات المدرجة بالموازنة ضماناً لعدم المغالاة وذلك بإجراء المقارنات بين ما هو مقدر بالموازنة وما تم تحصيله فعلاً في الحساب الختامي.
٣. التحقق من الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة في الموازنة بالإضافة إلى صحة عملية الصرف وإستيفاء الشروط والتعليمات الخاصة في هذا الشأن.
٤. التحقق من مطابقة المصروفات المدرجة بالموازنة مع المصروفات الفعلية الواردة في الحساب الختامي وفحص التعديلات أو التجاوزات التي أدخلت عليها إن وجدت والتأكد من الترخيص بهذه التعديلات أو التجاوزات من ذوي الشأن ووفقاً للأنظمة واللوائح المتعلقة بذلك.
٥. تحليل نتائج تنفيذ الموازنة العامة والتقارير بذلك للجهات المختصة.

النماذج الأساسية للموازنة

لقد تطور مفهوم الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية نتيجة للتطورات المتلاحقة في شتى مجالات الحياة بشكل عام وفي الحياة الاقتصادية بشكل خاص، وقد كان من أولويات الدولة الأخذ بكل ما هو مستحدث في هذا المجال. في هذا الجزء من الدراسة سنتعرض لبعض المفاهيم المتعلقة بالموازنة العامة وما طرأ عليها من تطورات بهدف بيان أنسب هذه النماذج ملائمة للأخذ به في المملكة العربية السعودية.

٣-١ موازنة البنود

يتم إعداد موازنة البنود Budget Line-items وفقاً للأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة والذي مازال متبعاً في كثير من الدول. وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تقدير عناصر النفقات من دون أي تفاصيل عن الأنشطة والبرامج المزمع القيام بها خلال الفترة التي تعد عنها الموازنة (Wildaveskey 1978). وتكون التقديرات المستقبلية لبنود الإنفاق مماثلة لتلك التقديرات في الأعوام السابقة أو قد تكون معدلة (غالباً بنسبة مئوية) لتناسب التغيرات المتوقعة في النشاط الذي يتعلق به عنصر النفقة.

ويقوم هذا الأسلوب في إعداد الموازنة على إمكانية أو مدى مشروعية عمليات الصرف دون الربط بين المدخلات والمخرجات وبالتالي يصعب الحكم على كفاءة الأداء. أي أن هذا الأسلوب يحقق الرقابة المالية التشريعية دون الرقابة على كفاءة الأداء. وهكذا فإن التقارير المحاسبية المقدمة عن أنشطة الوحدة تهدف إلى عدم تجاوز مستويات الإنفاق المعتمدة مسبقاً، وهي تهتم بالدرجة الأولى بمدخلات النشاط دون المخرجات، وبالتالي فإن الرقابة وفقاً لموازنة البنود هي رقابة تشريعية بحتة للتأكد من أن ما خطط لإنفاقه أو تم إعماله تم إنفاقه بالفعل دون أي تجاوزات (Lee & Johnson 1977).

٣-١-١ مزايا وعيوب موازنة البنود

تتمتع موازنة البنود بمزايا عديدة أدت إلى إنتشار إستخدامها خاصة في كثير من الدول النامية، إلا أن التطبيق العملي أيضا أوضح العديد من العيوب المرتبطة بهذا الأسلوب. من المزايا التي يحققها هذا الأسلوب على سبيل المثال تخفيض عبئ الحسابات والجهد المحاسبي بما يوفر الوقت والجهد المبذول في إعداد وتحضير ومتابعة تنفيذ والرقابة على الموازنة (السهولة)، إتساع نطاق المعلومات المالية من أجل تحقيق متطلبات الرقابة والمساءلة عن النفقات، المساعدة على تخفيض المخصصات والإ اعتمادات لكي تتفق مع الموارد المتاحة والمتوقعة، المساعدة على تفعيل وزيادة قدرة السلطة التشريعية على رقابة أعمال السلطة التنفيذية، تحقيق درجة عالية من الإنفاق وتخفيض حدة المنافسة بين المشاركين في عملية إعداد وتحضير الموازنة، تحقيق الدقة والشمول والتجانس في عمليات الرقابة على النفقات، حيث تكون الرقابة طبقاً لقواعد ومعايير محددة وشاملة لكل البنود ودقيقة تحقق إمكانية المقارنة بين البنود المتماثلة عبر السنوات، وأخيراً فإن تبويب وتصنيف الموازنة حسب الغرض من الإنفاق يساعد على إمكانية التركيز على المساءلة المحاسبية والرقابة على مجالات الإنفاق.

وعلى الرغم من هذه المزايا التي يحققها مفهوم موازنة البنود وشيوع إستخدامها في الممارسة العملية، إلا أنها تنطوي على كثير من المشاكل التي جعلتها عرضة للإتقاد (Kenneth 1978 - Lee & Johanson 1977-Wildaveskey 1978)، على سبيل المثال ضعف الجانب التخطيطي في الموازنة (الفصل الواضح بين الموازنة من جهة والسياسات والبرامج من جهة أخرى)، والتركيز على الكثير من التفاصيل غير الملائمة والتي لا تلائم المستويات الإدارية العليا في الدولة، وكذلك عدم وضوح الأهداف وأولويات البرامج الحكومية، يجعل إعتداد ورقابة السلطة التشريعية على الموازنة متركزاً على مدى إمكانية تحقيق خفض أو ترشيد الإنفاق دون الأخذ بالنتائج أو تحقيق الأهداف، كما أن التركيز في

الموازنة على المدخلات وفاعلية المناقشات والمساومات السياسية يؤدي إلى إهمال النتائج، إضافة إلى أن هذه الموازنة تجعل عملية إتخاذ القرارات عملية مبنية على أسس ومتغيرات غير موضوعية، وأخيراً فإن من أهم العيوب والانتقادات التي وجهت لهذا الأسلوب صعوبة الربط بين المدخلات والمخرجات وبالتالي صعوبة قياس كفاءة الأداء للإنفاق الحكومي.

٣-٢ موازنة الأداء والبرامج

مصطلح موازنة الأداء والبرامج Performance-Based Program Budget يستخدم للإشارة إلى مفهوم الأداء والبرامج معاً. وفي حين أن موازنة البرامج تتعلق بالتكاليف الإجمالية للبرنامج أو النشاط فإن موازنة الأداء تتعلق بمقاييس غير مالية للأنشطة إضافة إلى تكلفتها الإجمالية، كما أن موازنة الأداء لا تقتصر على تقدير تكلفة الأنشطة والبرامج المستقبلية فحسب وإنما يمتد إهتمامها لتقويم الماضي (United Nations 1965). وتقوم موازنة الأداء والبرامج على أساس ربط الإنفاق بالأهداف المطلوب تحقيقها، هذه الأهداف تنعكس في شكل وظائف وبرامج وأنشطة والتي تعتبر أساس للموازنة. فهذه الموازنة تبين الأهداف التي تخصص لها إتمادات لتحقيقها، وتبين كلفة البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، وتبرز المعطيات الكمية الخاصة بالإنجازات المتعلقة بكل برنامج Pattison & Samuels 2002.

ويعتبر التركيز في موازنة الأداء والبرامج على الأنشطة التي تقوم بها الوزارات أو الوحدات الحكومية بوجه عام وما تتطلبه هذه الأنشطة من نفقات خلال العام المقبل والتأكيد على ما سيتم إنجازه وليس على ما يتم شراؤه من سلع أو خدمات أو عدد الموظفين أو الأقلام أو الورق الذي سيستخدم لإنجاز هذا العمل (جريسات ١٩٩٥). وبالتالي فإن التركيز في موازنة الأداء والبرامج على الأهداف التي تطلب من أجلها

للاعمادات، وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، وما يفيد بمدى تقدم العمل بالنسبة لكل برنامج في تحقيق هذه الأهداف. كما يعتبر التركيز في موازنة الأداء البرامج على الأنشطة والبرامج التي يتم تحقيقها على حساب الاهتمام بالنفقات هو في الواقع تركيز على المخرجات دون المدخلات. إلا أن موازنة الأداء والبرامج تولى أهمية مستوى الأداء الذي تم به إنجاز الأنشطة، وبالتالي فإن هناك إهتمام في الرقابة على البرامج من طريق الربط بين المدخلات والمخرجات (Joseph et al 1995).

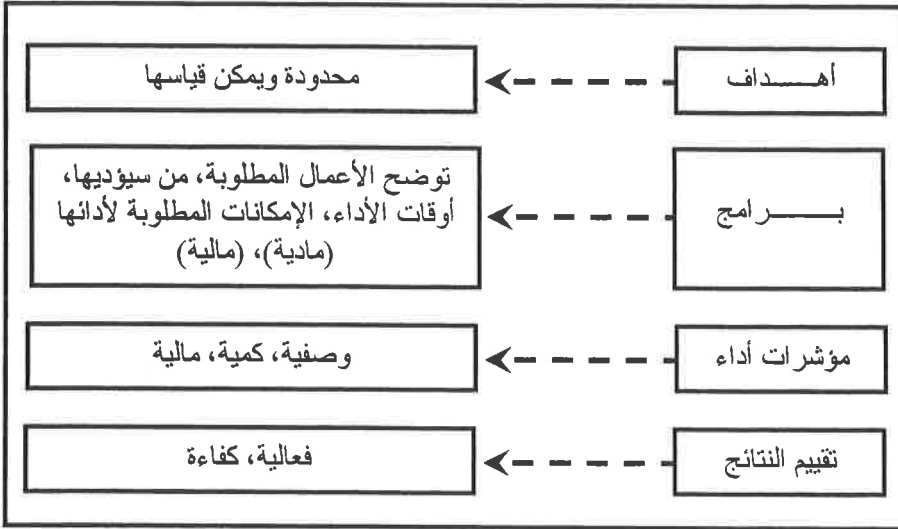
وحيث أن مفهوم موازنة الأداء والبرامج يركز الاهتمام على قياس المخرجات لتأكد من كفاءة الأداء من خلال الربط بين المخرجات والمدخلات أو النفقات المالية، فإنه بالإمكان الحصول على معلومات أو مؤشرات غير مالية لقياس المخرجات وبالتالي الحكم على كفاءة الأداء في استخدام الموارد. إلا أن الصعوبة أو عدم الدقة في قياس المخرجات من خلال المؤشرات، يجعل مسألة الربط غير واضحة أو غير دقيقة وبالتالي فإن الحكم على كفاءة الأداء مسألة غير دقيقة أو ليست بالدقة التي يمكن الحكم عليها كما هو بالنسبة لمؤشر الربحية في قطاع الأعمال.

كما تسعى موازنة الأداء والبرامج إلى تحقيق أهداف عديدة من بينها على سبيل مثال ربط تقديرات الإنفاق بأهداف الوحدة (الوزارة) عن طريق البرامج المخططة لتحقيق هذه الأهداف، وربط الإنفاق الفعلي بالمستويات الإدارية المختلفة المسؤولة عن هذه البرامج بحيث يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مراكز الإنفاق المختلفة وطبقاً لصلاحيات المقررة، وزيادة الدقة في تقديرات الموازنة عن طريق تفصيل عناصر الإنفاق تقدير الاحتياجات لكل برنامج بدلاً من تقدير إجمالي للبنود مما يجعلها أقل أو أكثر من احتياجات الحقيقية، وتنمية الشعور لدى المستويات الإدارية المختلفة بمسؤولية "الإنفاق" نام " وحسن استخدام الموارد المخصصة وتأكيد أهمية متابعة الإنفاق وتقييم الإنجاز، توفير مقاييس أداء تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء مما يتطلب توفير معلومات ضرورية لحساب هذه المقاييس للحكم على المردود الاقتصادي للإنفاق.

هذا ويتطلب الإعداد والتطبيق السليم لموازنة الأداء والبرامج مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها، ومن هذه المبادئ على سبيل المثال تحديد الأهداف التي يراد تحقيقها خلال فترة زمنية معينة (فترة الموازنة) حيث يجب أن تؤخذ في الاعتبار كل من الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية والتعبير عنها في صورة برامج رئيسية وبرامج فرعية وأنشطة ثم توزيعها على وحدات إدارية معينة لتنفيذها، وذلك لتحديد المسؤولية عن كل برنامج أو نشاط. كذلك يجب التحقق من أن الأهداف المرسومة أهداف عملية وواقعية. بمعنى التحقق من توافر الإمكانيات المادية والبشرية لإنجاز الأهداف، والبحث عن وسائل تعديل الإمكانيات المتاحة متى تطلب الأمر ذلك حتى يمكن إنجاز الأهداف المحددة، كما يجب أن تحدد عناصر التكلفة التي يستلزمها تنفيذ البرنامج الموضوع وتقدير قيمة كل برنامج قبل بدء السنة المالية واتخاذ هذه التكاليف أساساً لتحديد الاعتمادات التي ينبغي تحقيقها لكل وحدة إدارية، كذلك يجب الأخذ في الحسبان أن كمية الخدمات المحددة ومستوى أداؤها وتكلفة إنجازها بمثابة أهداف ينبغي أن تعمل الوحدة الإدارية على تحقيقها خلال فترة الموازنة. كما يجب أن تكون عملية متابعة تنفيذ الموازنة خلال السنة المالية مبنية على أساس الربط بين ما أجزته الوحدة الإدارية من خدمات وبين التكلفة لهذه الخدمات، بالإضافة إلى ما سبق فإنه يجب توفير معايير لقياس كفاءة العمل بالنسبة لكل برنامج رئيسي وفروعه أثناء التنفيذ لكي يتم تقييم الأداء، وأخيراً فإنه يجب التفرقة بين الإنفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي الذي قد لا يؤخذ في الاعتبار في ظل مفهوم موازنة البنود.

مما سبق يتضح أن موازنة الأداء والبرامج تهتم بتحديد الأهداف أولاً ثم تحديد البرامج التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف، كما تهتم بتحديد المؤشرات التي يمكن أن تستخدم في تقويم الأداء سواء كانت هذه المؤشرات مالية أو غير مالية. ويوضح الشكل رقم (١) العناصر الأساسية لموازنة الأداء والبرامج.

شكل رقم (١): عناصر موازنة الأداء والبرامج



- هذا ويتطلب تطبيق مفهوم موازنة الأداء والبرامج عدد من الشروط والمتطلبات الضرورية حتى تحقق فعاليتها، من هذه الشروط والمتطلبات ما يلي:
- تنظيم الهيكل الإداري للإدارات الحكومية المختصة بالموازنة (الإدارة العامة للموازنة) حتى تتواءم مع أسلوب ومفهوم الموازنة، حيث تحدد الإختصاصات في ضوء البرامج والأنشطة وعلى مستوى القطاعات.
 - ضرورة تفهم المسؤولين على مختلف المستويات لمفهوم الموازنة على أساس الأداء والبرامج وتدريبهم على هذا النوع من الموازنات فضلاً عن وجوب توفر الرغبة لديهم لتطبيقها.
 - إعادة تبويب عناصر النظام المحاسبي الحكومي حتى تتلاءم مع متطلبات العرض والإفصاح في ظل مفهوم موازنة الأداء والبرامج.

- وضع الأسس العامة والخطوط العريضة لتحديد تفاصيل البرامج الفرعية، مع وجود إطار واضح لتجميع الأعمال المتجانسة في نشاطات واحدة.
- ضرورة توافر نظام فعال لمحاسبة التكاليف وذلك حتى يمكن تحديد تكاليف الأنشطة وربطها بنتائج الأداء.

٣-٢-١ مزايا وعيوب موازنة الأداء والبرامج

يعد مفهوم موازنة الأداء والبرامج من مفاهيم الموازنة التي لاقت قبولاً نسبياً في التطبيق العملي على أنه تطوير لموازنة البنود وذلك نظراً لما يحققه هذا المفهوم من مزايا. من أهم هذه المزايا أن موازنة الأداء والبرامج تساعد على دعم اللامركزية في أداء العمل الحكومي حيث تترك تفصيلات الأداء للمستويات الإدارية الأدنى في الهيكل الوظيفي، كما أنها تؤدي إلى الفصل بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية وإعداد موازنة مستقلة لكل منهما داخل كل قطاع حكومي أو وزارة، كما تحقق الترابط بين الخطط السنوية (موازنة السنة) والخطط المتوسطة والطويلة الأجل للدولة، كذلك فإن هذا المفهوم للموازنة يؤدي إلى تحقيق الكفاءة في أداء العمل الحكومي حيث يتم الربط بين الإنفاق الحكومي على البرامج والمشاريع وبين المنافع المترتبة على هذا الإنفاق، وتحديد جهات المسئولية عن الأداء ودرجة المسئولية بصورة واضحة مما يؤثر إيجابياً على مستوى الأداء في الأجهزة الحكومية. أيضاً فإن هذا المفهوم يؤدي إلى توفير قدر عال من الشفافية والإفصاح في الموازنة العامة للدولة حيث توضح الأعمال التي طلبت الاعتمادات من أجلها على مستوى قطاعات الدولة المختلفة، كما أن هذه الموازنة توجه الاهتمام إلى النظم المحاسبية ومنها محاسبة التكاليف ودراسات الجدوى، مما يترتب عليه عدم إدراج أي اعتمادات مالية إلا بعد تبرير جدواها الاقتصادية والاجتماعية، وتوضيح الأعمال

والخدمات التي تمت خلال السنة المالية المنصرمة وتكلفة كل مشروع أو نشاط على حده.

وعلى الرغم من هذه المزايا فإن تطبيق مفهوم موازنة الأداء والبرامج قد ينطوي على بعض السلبيات أو العيوب (Grizzle & Pettijohn 2002) والتي من ضمنها على سبيل المثال كثرة التفاصيل في موازنة الأداء والبرامج قد تشغل عمل المستويات الإدارية العليا. أيضا تكاليف المرتفعة نسبياً لتطبيقها لأنها تحتاج إلى قدرات بشرية وتكنولوجية قد لا تتوفر لدى كثير من الأجهزة الحكومية، أيضاً يؤخذ على موازنة الأداء والبرامج اهتمامها بالمشاريع قصيرة الأجل (سنة واحدة) وهذا قد لا يناسب المشاريع طويلة الأجل التي تمتد لمدة سنوات وعند تمويل البرامج قد تبقى للبنود والتفاصيل أهمية كبيرة في إعداد الموازنة كما يؤثر بعض الآثار السلبية الموجودة في موازنة البنود. أخيراً فإن تقسيم البرامج إلى أنشطة ينتج عنه تفاصيل وتقييم دقيق لأداء كل برنامج على حده، مما يثير مخاوف الإداريين وبالتالي معارضتهم لتطبيق هذا الأسلوب ومحاولة وضع العوائق وخلق المشاكل، سبيل التطبيق.

٣- موازنة التخطيط والبرمجة

تعتبر موازنة التخطيط والبرمجة مرحلة هامة من مراحل التطور في استخدام الموازنة العامة للدولة حيث تهدف هذه المرحلة إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. فهي أسلوب جديد لإعداد الموازنة العامة بما يحقق إمكانية قياس المخرجات من النشاط مقارنة بتكلفة أو الطاقة المستخدمة. فهذا الأسلوب مبني على فكرة تحديد الأهداف العامة التي يراد تحقيقها على مستوى الأجهزة الحكومية أولاً، ثم تحديد البرامج التي يمكن أن تحقق هذه الأهداف والمفاضلة بينها باستخدام معايير التكلفة بالمنفعة، ثم تحديد أو إختيار بديل الأمثل لتحقيق هذه الأهداف، وأخيراً صياغة إحتياجات هذه البدائل التي تم إختيارها في شكل خطة أو موازنة. وعلى هذا فإن مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة هو

خطة لإنجاز الأعمال الحكومية من خلال البرامج والمشاريع المستقبلية (Ron Kluvers 2001) . وتهدف الموازنة بشكل أساسي إلى تحسين عملية اتخاذ القرار وتحديد أفضل الطرق والوسائل والأساليب الخاصة بتوزيع واستخدام الموارد والإمكانات المتوافرة للدولة. ويختلف هذا الأسلوب لإعداد الموازنة عن الأساليب السابقة فيما يتعلق بمجال إعداد التقديرات فهو يأخذ الشكل التدريجي من أعلى إلى أسفل، حيث يبدأ بأهداف ثم بدائل تحقيق هذه الأهداف ثم البرامج الخاصة بكل بديل مع الأخذ في الحسبان عامل التكلفة والعائد من كل بديل أو برنامج ليس على مستوى سنة واحدة فحسب بل على مستوى عدد من السنوات تغطي الفترة الزمنية لتحقيق الأهداف المحددة. ومن أهم الأسباب التي أدت إلى إستخدام هذا الأسلوب أو المفهوم للموازنة هو تزايد أهمية التحليل الإقتصادي سواء على المستوى الكلي أو على مستوى الوحدات الحكومية، والإتجاه نحو دمج الموازنة العامة بالخطط القومية ، كما أن ظهور الوسائل والأدوات الحديثة لجمع وتحليل وتبويب البيانات ساعد على قبول هذا المفهوم أو الأسلوب الجديد. كما أن استخدام هذا الأسلوب أو المفهوم يتطلب مراعاة التحديد الدقيق للأهداف على مستوى الدولة وترتيب أولوياتها بدقة، وتحليل وتطوير بدائل تحقيق الأهداف بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة، وتوافر معلومات دقيقة عن التكاليف المحتملة للبرامج والنتائج المتوقع تحقيقها من هذه البرامج على مدار فترة تنفيذها، وأخيراً مراعاة الجدوى الاقتصادية من تطبيقها عن طريق رفع مستوى كفاءة الأجهزة الإدارية المسؤولة عن التطبيق وذلك ضماناً للحصول على نتائج ومنافع توازي إن لم تفوق نفقات التطبيق.

وتختلف موازنة التخطيط والبرمجة عن موازنة الأداء والبرامج في عدد من الأساسيات منها سبيل المثال أن موازنة الأداء والبرامج تنظر إلى الأعمال والخدمات المطلوب تنفيذها على أنها غايات أو أهداف في حد ذاتها، وتعتمد في تحقيقها لتلك الأهداف والغايات على الأخذ بالأدوات والوسائل والأساليب الفنية المتعارف عليها في مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومبادئ الإدارة العلمية، أما موازنة التخطيط

والبرمجة فتقوم فلسفتها على المفاضلة بين مجموعة بدائل متنافسة. بما يؤدي في النهاية إلى تحديد بدائل التنفيذ لكافة أوجه النشاط في شكل سياسة عامة مع تحديد التكاليف المصاحبة لذلك. أيضا فإن موازنة الأداء والبرامج توجهها الأساسي خدمة المستويات التنفيذية في حين أن موازنة التخطيط والبرمجة توجهها الأساسي خدمة المستويات الإدارية العليا، فالأولى تهتم بالإفصاح عن البيانات الخاصة بالإتفاق وكفاءة الأداء على مستوى وحدات الأداء التنفيذية، أما الثانية فتهتم بالإفصاح عن أهداف وسياسات الحكومة المطلوب تحقيقها. كذلك فإن موازنة الأداء والبرامج تهدف إلى وضع معايير ومقاييس لتكلفة الأنشطة والأعمال كأدوات لقياس وتقييم كفاءة أداء العمل أو النشاط في الوحدات التنفيذية، في حين أن موازنة التخطيط والبرمجة تهدف إلى تبرير القرارات المستويات العليا المخططة بتوفير البيانات المرتبطة بتكلفة ومنافع بدائل تحقيق الأهداف العامة. كما أن التقسيم أو التوزيع الملائم لوثيقة الموازنة في ظل موازنة الأداء والبرامج هو التقسيم أو التوزيع الوظيفي، في حين أن التقسيم أو التوزيع الملائم في ظل موازنة التخطيط والبرمجة هو التقسيم في شكل إجماليات تمكن من إجراء المقارنات بين البرامج المختلفة أو على مستوى نفس البرامج لسنوات متتالية. أخيراً فإن محور التركيز في موازنة الأداء والبرامج هو خدمة الإدارة الحكومية في تحقيق الكفاءة في الأداء، في حين أن محور التركيز في موازنة التخطيط والبرمجة هو خدمة الإدارة الحكومية خلال مرحلة التخطيط في إتخاذ القرار الإقتصادي السليم.

٣-٣-١ مزايا وعيوب موازنة التخطيط والبرمجة

لقد ارتبط تطبيق مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة بتحقيق عدد من المزايا التي يمكن ذكر أهمها في أنها ترفع كفاءة استخدام الموارد عن طريق الإستخدام الأمثل لها، حيث أن استخدام هذه الموارد يتم في ضوء أهداف محددة وخطط مرسومة لتحقيق هذه الأهداف

وبرامج تحدد بدائل التنفيذ في ضوء اعتبارات التكلفة والعائد، كما أن استخدامها يؤدي إلى تركيز السلطة في المستويات العليا مما يقضي على مصادر التعارض بين المستويات الإدارية الدنيا ويمنع الازدواجية في الأنشطة الحكومية، كذلك فإنها تحقق التناسق والتوافق والترابط بين الموازنة والخطة العامة للدولة وتوفر إطار موضوعي للموازنة والخطة العامة للدولة حيث يعتمد تطبيق هذا النوع من الموازنات على توافر خبرات وكفاءات ذات مستوى متقدم، مع استخدام مفاهيم متقدمة في مجال المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات.

وعلى الرغم من هذه المزايا فإنها لا تخلو من بعض العيوب منها على سبيل المثال عدم المرونة في اتخاذ القرارات بواسطة المستويات الإدارية الدنيا نتيجة لتركيز السلطة في المستويات العليا، والحاجة إلى الخبرات الخاصة المؤهلة في مجالات التخطيط والتحليل واتخاذ القرارات طبقاً للأساليب المتقدمة، مما يعني أن أي نقص في هذه الخبرات الخاصة سيضعف من فرص نجاح وفعالية هذا المفهوم من الموازنات، كذلك صعوبة الإتفاق على الأهداف الرئيسية في بعض الأحيان نتيجة لظروف ومتغيرات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، والتي تمثل نقطة الانطلاق الأساسية في بناء هذه الموازنة، فضلاً عن حدوث خلط بين الأهداف ووسائل تحقيق هذه الأهداف في أحيان كثيرة. كما أن تطبيق هذا المفهوم للموازنة يؤدي إلى خفض روح المبادرة والإبداع لدى المستويات الإدارية الدنيا نتيجة لتركيز معظم الصلاحيات والسلطات في يد المستويات العليا وصعوبة القياس على مستوى الكثير من البرامج وبدائل التنفيذ نتيجة لوجود عوامل من الصعوبة بمكان قياسها كميًا نتيجة لارتباطها بنواحي اجتماعية وإنسانية.

٣-٤ موازنة الأساس الصفري

تقوم موازنة الأساس الصفري على فكرة المراجعة والتقييم لجميع البرامج بكل مراحلها وأنشطتها وتبرير الإستمرار فيها بدءاً من نقطة الصفر وذلك بصورة مستمرة مع

كل موازنة جديدة. حيث يتم في ضوء الوثائق والمستندات تحديد مدى أهمية كل برنامج ومدى استمرارية الحاجة إليه والتكاليف الحالية ومستوى الإنفاق والعوائد والمنافع المتوقعة، وبالتالي اتخاذ القرار المناسب بشأنه من حيث الإستمرار فيه كما هو وبالتالي اعتماد مخصصات له في الموازنة الجديدة أو تعديله إذا استوجبت الظروف لذلك أو إلغائه وعدم تخصيص اعتمادات له في حالة ظهور مستجدات تؤدي إلى عدم تبرير الاستمرار فيه أو وجود برامج بديلة تؤدي إلى تحسين الوضع الحالي (Goeff & Pyhr 1977 - Barbara 2000). وبالتالي فإن موازنة الأساس الصفري تتطلب الإجابة على تساؤلين: ما من الأول هل تعتبر الأنشطة الحالية على مستوى مقبول من حيث الكفاءة والفعالية؟ والثاني هل من الضروري إلغاء أو تخفيض مستوى بعض الأنشطة الحالية لتحقيق بعض الوفورات التي تخفض من مستوى الموازنة أو توجيه هذه الوفورات نحو برامج وأنشطة جديدة أكثر كفاءة وفعالية وأولوية؟ (Scott 1977). وهكذا فإن الإجابة على هذه الأسئلة تؤدي إلى تقييم البرامج ابتداء من الصفر حيث توضع البرامج الحالية والبرامج الجديدة على قدم المساواة في المفاضلة لاختيار البديل الأمثل.

فمفهوم الأساس الصفري هو أسلوب يتم بموجبه إعداد مشروع الموازنة العامة في سبغته النهائية على أساس التقييم المستمر لجميع البرامج والمشاريع والأنشطة الواردة فيها سواء كانت هذه الموازنة تشتمل على برامج مشاريع وأنشطة جديدة أم مشاريع وأنشطة قائمة فعلاً (دهمش ١٩٨١م). ويتلخص نظام الموازنة العامة في ضوء الأساس الصفري أن تقوم كل وحدة تنظيمية بوضع إجراءات يتم بموجبها تقييم البرامج والمشاريع الجديدة وإعادة تقييم البرامج والمشاريع القائمة في ضوء اعتبارات التكلفة والعائد، وفي ضوء نتائج التقييم يتم تحديد أولويات البرامج، ثم تحلل البرامج المرشحة في الأولوية إلى مجموعة من المشاريع والأنشطة، وأخيراً إعداد الموازنات التشغيلية التفصيلية التي تعكس مجموعة المشاريع والأنشطة التي تم تحديدها. ويمكن تحديد إجراءات ومراحل تطبيق موازنة الأساس الصفري في مجموعة من المراحل المتتالية كما يلي:

- مرحلة تحديد وحدات إتخاذ القرارات Decision units (تحديد الأهداف).
- مرحلة تحليل وحدات القرارات وتصنيفها في مجموعات قرارية أو ما يطلق عليه رزم قرارية Decision package (تحديد البدائل).
- مرحلة تقييم وترتيب مجموعات القرارات أو رزم القرارات من أجل الوصول إلى تحديد مشروعات المخصصات والإعتمادات المطلوبة (المفاضلة بين البدائل).
- وضع الموازنة التفصيلية لمجموعات القرارات في ضوء المخصصات التي تم إعتمادها (إتخاذ القرار).

٣-٤-١ مزايا وعيوب موازنة الأساس الصفري

منذ أن بدأ تطبيق مفهوم موازنة الأساس الصفري ظهر له عدد من المزايا ومنها على سبيل المثال أن هذا النوع من الموازنات يساعد على تحقيق الفعالية في إستخدام الموارد العامة وتخفيض نطاق الإنفاق العام، كما أنه يحقق المرونة العالية في توزيع وإعادة توزيع الموارد العامة في ضوء بدائل إنحاز الأنشطة المتاحة وحاجة كل بديل من الموارد، كما يساعد على زيادة درجة المشاركة في إتخاذ القرارات على المستويات الإدارية المختلفة وما لذلك من آثار إيجابية عند التنفيذ، وأيضاً فهو يساعد على التركيز على الأنشطة والبرامج المضيفة للقيمة وذات الكفاءة والفعالية المرتفعة وإمكانية استبعاد الأنشطة والبرامج غير المضيفة للقيمة وذات الكفاءة والفعالية المنخفضة، كما يترتب على هذا الأسلوب للموازنة المساعدة في الكشف عن الازدواجية في الأعمال والأنشطة ومحاولة تلافي ذلك في مراحل العمل المبكرة، وتحسين وترشيد عملية إتخاذ القرارات من خلال التحليل المستمر للبرامج القائمة بهدف تبريرها والبرامج الجديدة بهدف البدء في تنفيذها، وأخيراً فإن هذا الأسلوب يؤدي إلى رفع مستوى الكفاءة والفعالية في الأجهزة

الحكومية والقضاء على مصادر الإسراف في الموارد العامة والاستفادة منها بأقصى قدر ممكن.

وعلى الرغم من هذه المزايا فقد وجهت لهذا الأسلوب عدة إنتقادات يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية كالآتي:

أولاً: المشاكل الإدارية:

وتتمثل تلك المشاكل في تخوف المستويات الإدارية الدنيا من تطبيق هذا المفهوم لما يترتب عليه من توفير قدر عالٍ من الإفصاح عن وظائفهم ودورهم وقدراتهم في عملية إتخاذ القرار، وتجاهل المدراء في كثير من الأحيان لبدائل التنفيذ المختلفة نتيجة لتخوفهم من فقدان مراكزهم أو مسؤولياتهم في حالة إجراء تغيير جذري لبدائل العمل الحالية، وأخيراً الحاجة إلى وقت وجهد كبير في عملية إعداد الموازنة وفقاً لهذا الأسلوب.

ثانياً: مشاكل تكوين رزم أو مجموعات القرارات:

وتتمثل أهم تلك المشاكل في أنه في كثير من الحالات قد تكون هناك صعوبة في تحديد الأنشطة والوظائف والعمليات التي يراد تطوير رزم القرارات بشأنها، أيضاً أنه في كثير من الأحيان قد تكون هناك صعوبة في تحديد وحدات القرارات الملائمة والحد الأدنى لمستوى الجهد المطلوب. كذلك وجود نوع من عدم الموضوعية نتيجة تدخل الحكم الشخصي من قبل المديرين في تحديد الحد الأدنى من الجهد المطلوب لأداء كل عمل أو نشاط. أيضاً صعوبة تحديد مقاييس معقولة للعمل لأغراض التقييم وذلك بالنسبة لكثير من مجالات العمل أو النشاط. أخيراً فإن عملية التحكم في البرامج والأنشطة عن

طريق إلغاء بعض البرامج الغير مضيضة للقيمة أو غير الفعالة قد تكون في كثير من الأحيان غير منطقية نتيجة لإعتبارات سياسية وإجتماعية أو حتى أمنية.

ثالثاً: مشاكل عملية ترتيب الأولويات:

وتتمثل أهم تلك المشاكل في أنه في كثير من الأحيان قد تكون هناك صعوبة في ترتيب البرامج والأنشطة غير المتشابهة. أيضاً فهناك المشاكل المرتبطة بتحديد الجهة أو المسئول الذي سيقوم بعملية الترتيب للأولويات والمستوى الذي سيتم الترتيب على أساسه والطريقة أو الإجراء الذي سيستخدم في مراجعة وترتيب رزم أو مجموعات القرارات. أضف إلى ذلك صعوبة إدارة رزم أو مجموعات القرارات في حالة تضخمها وزيادتها إلى مستوى معين. وأخيراً وجود صعوبة نسبية في تقييم الوظائف أو المهام غير المتشابهة خاصة عندما يتطلب الأمر حكماً شخصياً من قبل المدراء.

٣-٤-٢ العلاقة بين مفهوم موازنة الأساس الصفري وموازنة التخطيط والبرمجة

هناك تشابه إلى حد كبير بين نظام الموازنة على أساس التخطيط والبرمجة ونظام الموازنة على الأساس الصفري من حيث الخطوات التي يتم إتباعها في إعداد الموازنة مبنية على التخطيط، ومع ذلك فإن هناك فروقاً واضحة بين الأسلوبين أهمها أن نظام موازنة الأساس الصفري ينطلق من المستويات الأدنى في إحداث الإنفاق ومنه ينطلق إلى مستويات إنفاق أعلى حتى نصل إلى المستوى الكلي للدولة، في حين أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة يأخذ إتجاه عكسي من أعلى إلى أسفل. كذلك فإن نظام موازنة الأساس الصفري يركز على جهد وإشراف عدداً كبيراً من المديرين على مختلف المستويات الوظيفية، في حين أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة يعتمد على المديرين والخبراء والمخططين على المستويات الإدارية العليا فقط. أيضاً فإن نظام موازنة الأساس الصفري يأخذ في الحسبان الإنفاق الماضي مع وجود إمكانية لإلغائه إذا ما ثبت عدم

حدواه أو أولويته، في حين أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة ينظر إلى المستقبل ويخطط ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المستقبل المرجوة. كذلك فإن نظام موازنة الأساس الصفري يبدأ عملية الإعداد بتحديد وحدات القرار بغض النظر عن علاقتها بمشروع أو برنامج محدد ثم يلي ذلك تحديد مجموعات القرارات، في حين أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة يبدأ من تحديد الأهداف ثم التركيز على هياكل البرامج. أخيراً فإنه في ظل نظام موازنة الأساس الصفري يتم ترتيب البدائل وتقرير الأولويات في ضوء الأهداف المحددة وفقاً للخطوة، في حين أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة يقوم على ترتيب الأهداف من خلال مفهوم تحليل النظم.

نموذج مقترح لتطوير الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية

٤-١ مبررات التطوير المستقبلية لنظام الموازنة العامة في المملكة

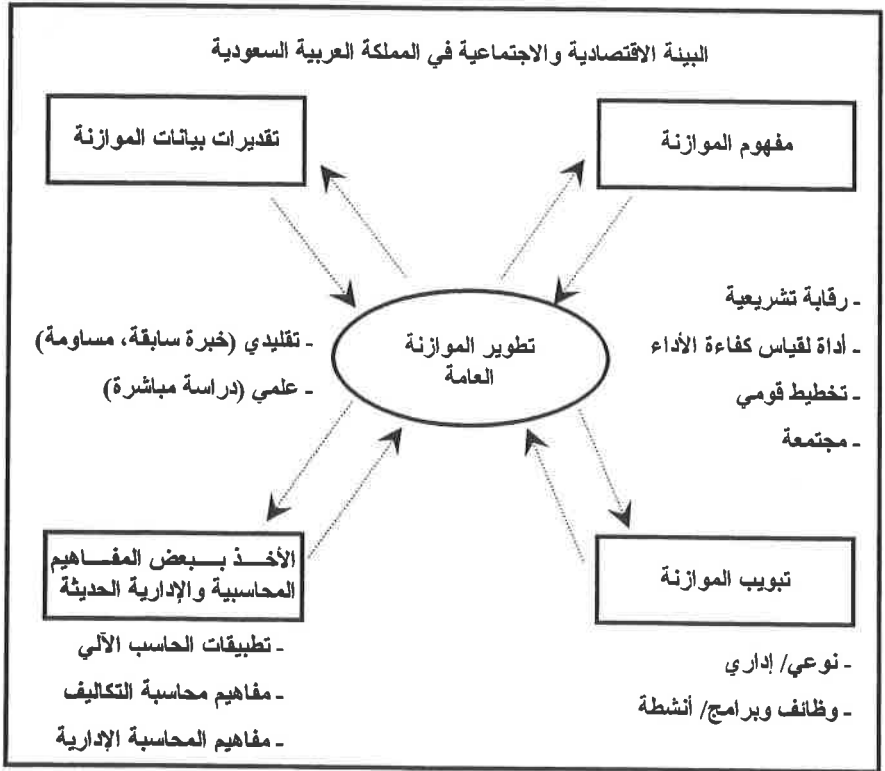
المقصود بتطوير الموازنة العامة هو زيادة كفاءتها في تحقيق الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية المرجوة منها، وذلك عن طريق إدخال الأساليب الإدارية والمالية الحديثة على أسلوب إعداد الموازنة وطريقة تبويبها والرقابة على تنفيذها (القباني ١٩٨٤ م). وهناك أسباب عديدة تجعل من هذا التطوير أمراً ضرورياً منها على سبيل المثال:

- (أ) طبيعة المرحلة والنهضة الشاملة في جميع المجالات السياسية والإقتصادية والإجتماعية والتعليمية.
- (ب) أخذ الدولة بمبدأ التخطيط الإقتصادي، والموازنة العامة أداة الدولة في تنفيذ خططها وبرامجها الإقتصادية.
- (ج) رغبة الدولة في تنظيم جهازها الإداري على نحو يجعله قادراً على أداء رسالة الدولة. والموازنة من أهم أدوات الحكومة في إصلاح هذا الجهاز وتنظيمه.
- (د) طبيعة العلاقات الدولية، وما حصل على الصعيد العالمي من تغيرات سياسية وإقتصادية وتكنولوجية .
- (هـ) تزايد دور الدولة في النشاط الإقتصادي، فبالإضافة لقيام الدولة بالمشروعات الأساسية أصبحت تقوم بدور أساسي في النشاط الإقتصادي يتزايد يوماً بعد يوم.

٤-٢ النواحي التطويرية المقترحة لنظام الموازنة العامة في المملكة

من خلال مبررات ضرورة التطوير السابقة الذكر والمراحل التي مرت بها الموازنة العامة في المملكة يمكن وضع تصور عام لبعض المقترحات لتطوير نظام الموازنة العامة. وذلك من خلال تصنيف هذه المقترحات إلى أربعة جوانب رئيسية هي: جانب أو موضوع مفهوم الموازنة، جانب أو موضوع إعداد الموازنة، جانب أو موضوع تبويب الموازنة. ويوضح الشكل رقم (٢) نموذج مقترح لهذه الجوانب:

شكل رقم (٢) : نواحي التطوير المقترحة للموازنة العامة في المملكة



٤-٢-١ التطوير في مجال مفهوم الموازنة.

إن أي تطوير للموازنة يجب أن يبدأ بتطوير مفهوم الموازنة والخروج من مفهومها التقليدي إلى مفاهيمها الجديدة التي تركز على الكفاءة والفاعلية والتخطيط القومي. ومما لا شك فيه أن التحسينات التي أدخلت على الموازنة العامة في المملكة لم تغير من مضمون المفهوم المستخدم في إعدادها وهو أسلوب موازنة البنود أو التركيز على الرقابة المالية التشريعية البحتة، مما يعني أنها لم تخرج عن إطارها التقليدي المعروف حتى يومنا هذا. ورغم أن الموازنة حققت تقدماً ملحوظاً في مجال الإعداد إلا أن هذا التقدم لم يتعدى ذلك إلى مضمون أو مفهوم الموازنة ذاتها. بما يعني أن الموازنة العامة في المملكة لا تزال تعاني من العيوب المرتبطة بموازنة البنود، التي من أهمها التركيز فقط على عدم تجاوز الاعتمادات المقررة دون تحقيق الكفاءة والفعالية في الإنفاق العام. كما أنه لم يتم ربط الموازنة بشكل واضح بخطة التنمية في المملكة وذلك استجابة للتطورات السريعة والمتلاحقة في شتى مجالات الحياة داخلياً وخارجياً. ومع أنه قد قدمت عدة مقترحات لتطوير الموازنة للتحويل من نظام موازنة البنود إلى موازنة التخطيط والبرمجة. غير أن هذه المقترحات لاقت الكثير من الصعوبات والمشاكل التي جعلت هذه المقترحات غير ملائمة لإعداد الموازنة في المملكة لأسباب عديدة منها عدم وضوح مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة لدى الكثير من المسؤولين على مستويات مختلفة داخل الأجهزة الحكومية، التراجع الملحوظ عن تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة في كثير من دول العالم، المشاكل التي واجهت تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة على مستوى الوزارات التي بدأت بتجربة تطبيقها مثال وزارة المعارف ووزارة الدفاع والطيران، وأخيراً عدم توافر الخبرات الفنية والبشرية اللازمة لتطبيق موازنة التخطيط والبرمجة.

وعلى هذا وفي ضوء التطورات الحالية في المملكة فإن أنسب المفاهيم التي يمكن لأخذها هو مفهوم موازنة الأداء والبرامج، وذلك لعدة أسباب من أهمها ما يتمثل في لقومات الرئيسية لهذا النوع من الموازنات والتي من بينها ما يلي:

تركز الدولة في الوقت الحاضر على مفهوم التخطيط الشامل والذي يأخذ بعداً إستراتيجياً وهو من أساسيات المنافسة في ظل العولمة، مما يعطي أهمية لتحديد الأهداف الرئيسية لخطة الدولة مما يؤدي إلى التناسق بين عمليات التخطيط القومي ومفهوم موازنة الأداء والبرامج.

التعرف على البرامج التي تؤديها الدولة لتحقيق أهدافها وهو من المتطلبات الأساسية لمفهوم موازنة الأداء والبرامج.

زيادة الاهتمام بالمؤشرات الخاصة بتقييم الأداء وتحديد عوامل الكفاءة والفاعلية.

٢-٢- التطوير في مجال إعداد تقديرات الموازنة

إن تقدير الاعتمادات في الموازنة في كثير من الأحيان يعتمد على جوانب غير موضوعية يتم فيها إدخال عنصر الحكم الشخصي ومقدرة الأفراد المسؤولين الممثلين وزارات والمصالح على المساومة من خلال مكانتهم أو نفوذهم. كما أن محاولة تقسيم إيرية الموازنة إلى قطاعات داخلية (ست قطاعات) بهدف تكوين الخبرات داخل كل قطاع، م يساعد على إحداث تطوير حقيقي في أسلوب إعداد الموازنة. حيث تم التركيز على آلية الإعداد وليس تطوير أسلوب الإعداد ذاته. وبالتالي فإنه من الضروري وضع اعد عامة محددة لعملية إعداد الموازنة وتقديراتها، على أسس علمية وموضوعية. كما في ظل التقدم التكنولوجي للمعلومات بالإمكان الإستعانة ببرامج الحاسب الآلي تحقيق الدقة والسرعة في الإعداد.

٤-٢-٣ التطوير في مجال تبويب الموازنة

إن التبويب المتبع في إعداد الموازنة في المملكة والذي يقوم على أساس نوعي وفقاً لنوع النفقة ما إذا كانت مرتبطة بالرواتب أو التشغيل أو غيره ثم ربطها بالمستويات الإدارية في الوحدات والمصالح الحكومية المعروف بموازنة البنود والذي يحقق ما يعرف بالرقابة المالية أو التشريعية، لا يحقق هدف تحقيق قياس كفاءة الأداء من الإنفاق الحكومي وذلك لأنه وفقاً لهذا التبويب يصعب الربط بين المدخلات والمخرجات لقياس كفاءة الأداء والذي يعد من المقومات الأساسية لموازنة الأداء والبرامج. لهذا فإن التطوير في مجال مفهوم الموازنة يتطلب في ذات الوقت تطويراً لا بد أن يحدث في أنماط عملية التبويب نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

أولاً: ربط تبويب موازنة الأداء والبرامج بتبويب موازنة البنود

إن نمط موازنة الأداء والبرامج يتجاوز مجرد الرقابة على الصرف ويركز على مجالات قياس الأداء وتحقيق الكفاءة والفعالية والتركيز على أهداف البرامج. ويساعد ذلك في عملية إتخاذ القرارات وخدمة الأهداف الإدارية على مستوى الوحدات والمصالح الحكومية ومع ذلك فإن العلاقة بين الموازنة العامة للدولة وموازنة الوحدات والمصالح الحكومية التابعة لها تتطلب أن تعد الأخيرة على أساس موازنة البنود لكي يمكن دمجها في موازنة الوحدة الأكبر كالقطاع أو الوزارة ثم دمجها في موازنة الدولة ككل. إن تقويم الأداء على مستوى الوحدة الفرعية يتم باستخدام بيانات تفصيلية عن التكاليف ويتعلق بمستوى الكفاءة في تقديم الخدمة. لذلك فإن تطوير عملية التبويب من خلال الربط بين التبويب طبقاً لمتطلبات موازنة الأداء والبرامج والتبويب طبقاً لمتطلبات موازنة البنود يعد أمراً أساسياً لتطوير الموازنة بصفة عامة. ويوضح الشكل رقم (٣) نموذجاً للتطوير في

جانب التبويب من خلال مصفوفة ربط المفاهيم المختلفة للموازنة (موازنة الأداء والبرامج وموازنة البنود).

شكل (٣): نموذج لمصفوفة ربط موازنة الأداء والبرامج و موازنة البنود

موازنة الأداء والبرامج										موازنة البنود
مشروع ن				مشروع ٢			مشروع ١			
برنامج ن	٢ برنامج	١ برنامج	..	برنامج ن	٢ برنامج	١ برنامج	برنامج ن	٢ برنامج	١ برنامج	
xxx	xxx	xxx	..	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	الباب الأول
xxx	xxx	xxx	..	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	الباب الثاني
xxx	xxx	xxx	..	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	الباب الثالث
xxx	xxx	xxx	..	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	الباب الرابع

ومن الملاحظ أنه كلما ارتفع المستوى التنظيمي (الوزارة أو الإدارة) كلما تواجدت المشروعات والخطط وليس البرامج، فالمشروع يتكون من أكثر من برنامج ويكون هدفه أعم وأشمل.

ثانياً: تبويب موازنة الأداء والبرامج على أساس وظيفي

يستخدم هذا التبويب في مرحلتي التخطيط وتقويم الأداء ، ويوضح هذا التبويب تخصيص اعتمادات الموازنة على أساس الوظائف والأنشطة - أي البرامج التي تقوم بها الوزارة - وفي هذا الخصوص يتم تحليل البرامج إلى أنشطة مع الأخذ في الحسبان البنود التي تدرج تحت كل منها، ويظهر الشكل رقم (٤) نموذجاً لهذا التحليل:

شكل (٤) : نموذج تبويب موازنة الأداء والبرامج على أساس وظيفي

البنود				البرامج
الباب الرابع	الباب الثالث	الباب الثاني	الباب الأول	
				١. تكلفة برامج جارية
xxx	xxx	xxx	xxx	- وظيفة أو نشاط
xxx	xxx	xxx	xxx	- وظيفة أو نشاط
				٢. تكلفة برامج مستحدثة
xxx	xxx	xxx	xxx	- وظيفة أو نشاط
xxx	xxx	xxx	xxx	- وظيفة أو نشاط

ثالثاً: تبويب موازنة الأداء والبرامج على أساس إداري

يستخدم هذا التبويب لمتابعة التنفيذ حسب المستويات المسؤولة عن التنفيذ، حيث أن تنفيذ الأعمال يتم في وحدات إدارية وبالتالي يكون هناك مسئول معين عن التنفيذ في هذه الوحدة الإدارية، تحدد الاعتمادات الداخلة في اختصاصه لإمكانية التنفيذ ويتم التصرف فيها في ضوء الصلاحيات والحدود المخولة إليه. ويمكن توضيح ذلك في الشكل

رقم (٥):

شكل (٥) : نموذج تبويب موازنة الأداء والبرامج على أساس إداري

برامج مستحدثة						تكلفة النشاط الجارى	الوحدة الإدارية (الجغرافية)
إجمالي	برنامج ن	برنامج ٢	برنامج ١		
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	إدارة رقم (١) * منطقة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	* منطقة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	إدارة رقم (٢) * منطقة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	* منطقة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	إجمالي

٤-٢-٤ التطوير في مجال الأخذ ببعض المفاهيم والتطبيقات الإدارية والمحاسبية إن التقدم والتطوير في مجالات تصميم النظم وتحليلها واستخدام الحاسبات الآلية قد أدى إلى إحداث تطورات عديدة وسريعة في مجالات المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والحاسبات الآلية. ويعتبر نظام الموازنة العامة في أمس الحاجة إلى لأخذ ببعض من مقومات هذه التطورات. وعلى سبيل المثال لا الحصر مفاهيم نظم محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، والحاسب الآلي.

ولاً: الأخذ بمفاهيم نظم التكاليف

تعتبر عملية الرقابة من الأركان الهامة لأي موازنة، ومع تطور مفهوم الموازنة إلى نظام الأداء والبرامج يكون نظام إدارة التكلفة ملائماً ويمثل عاملاً من عوامل نجاح تطبيقها. وفي هذا الصدد يمكن أن تسهم نظم التكاليف في معالجة مشكلة الطاقة الزائدة غير المستغلة والتي تؤدي إلى ارتفاع النفقات العامة. وهناك العديد من الاستخدامات

الخاصة بأدوات نظم محاسبة التكاليف والتي يمكن أن تؤدي دوراً هاماً في تطوير الموازنة العامة مثال تحليل تكاليف التشغيل أو الإنتاج، التكاليف المستهدفة، تحليل محركات التكلفة، تحليل التكلفة والعائد. وهناك تطبيقات متعددة في هذا المجال تمت في الولايات المتحدة وإنجلترا (Likiernan 1994 – Premchand 1983). وتمثل نتائجها دعماً قوياً للأخذ بها. كما أن موازنة الأداء والبرامج تحتاج إلى تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف من حيث تحديد وحدة التكلفة ومراكز التكلفة وعناصر التكلفة ومعدلات الأداء ومجموعة من التقارير لمقارنة الأداء المخطط بالإيجاز الفعلي وتحديد الانحرافات والمسئولية عنها. وعلى الرغم من مساهمة مفاهيم نظم التكاليف في تطوير عملية الرقابة، إلا أن الأخذ بهذه المقترحات قد ينتج عنه بعض المشاكل المتعلقة بمحاسبة التكاليف والتي قد تظهر بصورة أكبر في مجال الموازنة العامة نذكر منها على سبيل المثال المشكلة المتعلقة بعدم إمكانية الفصل بين تكاليف الطاقة وتكاليف التشغيل، مشكلة ترجمة المصروفات إلى نفقات، مشكلة تخصيص التكاليف، أخيراً المشكلة الخاصة بإعتبارات التكلفة الاجتماعية.

ثانياً: الأخذ بمفاهيم المحاسبة الإدارية

من التوجهات الحديثة في تطوير موازنة الأداء والبرامج هو ربطها بمفاهيم المحاسبة الإدارية. ومن أهم المفاهيم في هذا الصدد المفهوم الخاص بتقييم الأداء المعروف باسم محاسبة المسئولية Responsibility Accounting الذي يقوم على الربط بين النفقات والنتائج والمسئوليات (Premchand 1983). وفي مجال التطوير المقترح للموازنة العامة لكي تكون على أساس مفهوم موازنة الأداء والبرامج فإنه يتم الربط بين النفقات ووحدات إدارية معينة تمثل وحدات مسئولية، ويتم الربط بين النفقات المعتمدة في الموازنة لتلك الوحدات وبالتالي النتائج الخاصة بها مما يعني الربط بين المدخلات والمخرجات لكل وحدة داخل الجهاز الإداري للدولة. إن من أهم النتائج التي يمكن توقعها من هذا التطوير هو التركيز

على عمليات تقييم الأداء التي تعد مطلباً أساسياً في ظل تضخم حجم وحدات الجهاز الإداري الحكومي والحاجة إلى مؤشرات تقييم لأداء المسؤولين تأخذ في الحسبان علاقة المدخلات بالمرجات لكل مركز أو وحدة منها وبما يحقق في النهاية الكفاءة والفاعلية في أداء هذه الوحدات.

الثالث: الأخذ بتطبيقات الحاسب الآلي

لقد أتاحت الطفرة التكنولوجية في تقنية المعلومات واستخدام الحاسب الفرصة لاكتشاف أساليب جديدة للتطور المستقبلي في جميع المجالات. ولم يعد التساؤل المطروح لأن هو ما إذا كان من الممكن الأخذ بمقومات هذه التقنية بقدر ما هو الكيفية التي يمكن بها الأخذ بتلك المقومات والتقنيات. إن أي تطوير مقترح لنظام الموازنة العامة لا بد أن يأخذ في الحسبان إمكانية استخدام نماذج الحاسب الآلي كبديل للنماذج والتقارير السجلات التي تعد بصورة يدوية لحفظ ومراقبة بيانات الموازنة. ويساعد استخدام الحاسب الآلي في هذا الصدد في دعم عمليات التطوير الدائمة والمستمرة لنظام الموازنة العامة. إن عدم الأخذ بهذه التقنيات الحديثة سوف يضعف من دور الموازنة ومن قدرة الحكومة على إتخاذ القرارات السليمة وبالتالي قدرتها على المنافسة في عالم اليوم.

٣-٥ مقومات تحقيق الكفاءة لنظام موازنة الأداء والبرامج في ضوء مقترحات لتطوير

تتوقف كفاءة نظام الموازنة في ضوء مقترحات التطوير السابقة على عدة عوامل هامة منها وضوح الأهداف التي تم تحديدها وإمكانية ترجمتها إلى برامج قابلة للتنفيذ، تخطيط البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف واختيار أفضلها على أساس تحليل التكلفة العائد، تخطيط المدخلات اللازمة لتنفيذ البرامج المختارة بما يتضمنه من تخطيط الطاقة الخدمية المتاحة في شكل أصول ثابتة ومدى كفايتها لحجم الخدمات المطلوبة وحجم

الاستثمارات بما (تكلفة ثابتة) وتخطيط عناصر الإنفاق التشغيلي المرتبط بحجم النشاط ومعدلات التغير في حجم إنفاق هذه العناصر نتيجة للتغير في حجم النشاط (تكلفة متغيرة)، توفير قدر من المعلومات التفصيلية يساعد على تحليل المصروفات وممارسة الرقابة بطريقة فعالة، توافر مقاييس للأداء والتقييم سواء على مستوى تحقيق الأهداف (الفعالية) أو نسبة المخرجات إلى المدخلات (الكفاءة).

خاتمة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على وضع الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية في الوقت الحاضر والوقوف على الأسباب التي أدت إلى هذا الوضع، وذلك من خلال تتبع التاريخي للمراحل التي مرت بها هذه الموازنة. كل ذلك من أجل إبداء مقترحات للتطوير أو التحسين إذا استدعى الأمر. ولتحقيق هذا الهدف كان لابد من التعرف على الأدب أو الفكر المتعلق بالموازنات العامة وما طرأ عليه من تطورات حديثة. وبالتالي سعت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب الموازنات المختلفة ومزايا وعيوب كل أسلوب، وكذلك وظائف الموازنة في المجالات المختلفة مثل التخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة الأجهزة الحكومية. وأخيراً سعت هذه الدراسة إلى التعرف على المدى الذي تم به الاستفادة من تجارب الآخرين في هذا المجال. وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

١. أن مضمون مفهوم الموازنة رغم التحسينات التي تمت مازال قائماً على مفهوم موازنة البنود التي تولي الإهتمام لنواحي الرقابة التشريعية للتحقق من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة دون التركيز على نواحي الكفاءة والفاعلية في الإنفاق.
٢. أن تبويب الموازنة مازال يقوم حتى الآن على أساس نوعي وفقاً لنوع النفقة وهو الأسلوب الذي يلائم موازنة البنود والتي لم تعد ملائمة في ظل التطورات الراهنة.
٣. أن الكثير من القواعد المتعارف عليها والخاصة بالموازنات لم تعد تلائم البيئة الحالية سريعة التطور، وبالتالي التمسك بتلك القواعد أصبح غير ضروري وقد تخلت الكثير من الدول عن بعض تلك القواعد.
٤. إن عمليات تقدير الاعتمادات يتم بالأسلوب التقليدي وهو معرض للحكم والتقدير الشخصي، والذي يعتبر عرضة للخطأ وابتعاده عن الأسلوب العلمي،

كما أنه لم يقدم أي اقتراحات بديلة. حيث أن معظم المقترحات متعلقة بالآلية وليس الأسلوب .

في ضوء ما سبق إذ تشير هذه الدراسة إلى أن عملية التطوير للموازنة يجب أن تكون عملية مستمرة لكي تواكب الأحداث والمتغيرات البيئية (وفقاً للنموذج المقترح في هذه الدراسة)، فإنه من بين البدائل المتاحة حالياً، توصي هذه الدراسة بالأخذ بمفهوم موازنة الأداء والبرامج إذ يعد هذا الأسلوب من أكثر أساليب الموازنات ملائمة لمرحلة التطور الراهنة بالمملكة، مما قد يترتب عليه التالي:

١. إحداث نوع من التطوير على مفهوم الموازنة لتخرج عن إطارها التقليدي المعروف والتحول من مفهوم موازنة البنود إلى هذا المفهوم الأكثر ملاءمة.

٢. إحداث تطوير في أسلوب تبويب الموازنة والتحول من التبويب النوعي إلى تبويبات جديدة تلائم مفهوم موازنة الأداء والبرامج وتحقق أهداف قياس كفاءة الأداء من الإنفاق.

٣. وضع خطة عامة وشاملة تركز على أسلوب إعداد تقديرات الموازنة على أسس علمية وموضوعية.

٤. ربط موازنة الأداء والبرامج بموازنة البنود حيث يتم التحقق من عوامل الكفاءة والفاعلية في الإنفاق العام وربطها بمستويات الأداء المختلفة، وفي نفس الوقت تحقيق الرقابة المالية على نواحي الصرف حتى لا يتم تجاوز الاعتمادات. أو بتعبير آخر إعداد موازنة الأداء والبرامج مبوبة حسب الأساس الوظيفي والإداري وبما يمكن من إجراء متابعة وتقييم للأداء على المستويات التنظيمية المختلفة.

٥. الأخذ ببعض المفاهيم والمبادئ الخاصة بحاسبة التكاليف، ومفاهيم قياس كفاءة الأداء التي يمكن عن طريقها ربط المدخلات بالمرجات.

٦. الأخذ بتقنيات الحاسب الآلي في مجالات الموازنة العامة بمراحلها المختلفة كأساس لدعم مقدرة الأجهزة الحكومية على إتخاذ القرارات السليمة والسريعة بما يلائم طبيعة عالم اليوم القائم على المنافسة.

مراجع البحث

أولاً: مراجع عربية

١. أسامة عبد الرحمن، يونس البطريق " موازنة الدولة في المملكة العربية السعودية"، المكتب المصري للطباعة والنشر، القاهرة، ١٣٩٦ هـ.
٢. أسامة عبد الرحمن، يونس البطريق، " الميكل الحديث لموازنة المملكة العربية السعودية وأهم مظاهر إصلاحها"، ندوة دورة الموازنة كأداة للتنمية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، ١٤٠١ هـ.
٣. الليل الداخلي لإجراءات التحضير للموازنة العامة للدولة وتنظيم المعلومات والوثائق الخاصة بها- المصادر بالقرار الوزاري رقم (٣١٨٨) بتاريخ ١٤١٣/١٢/٤ هـ.
٤. جميل جريسات، " موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، ١٩٩٥.
٥. حبيب أبو صقر، " موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق"، للمنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٨١ م.
٦. جريدة أم القرى، العدد ٣٧٠، المجلد الرابع، السنة الثامنة، السابع من رمضان ١٣٥٠ هـ.
٧. زكريا محمد البيومي " مبادئ المالية العامة"، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ١٩٧٨ هـ.
٨. فيصل مرار، " العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة: مدخل مفاهيمي وإداري وتنظيمي"، عمان، ١٩٧٧ م.
٩. فهيم محمود شكري، " الإتجاهات الحديثة لاستخدام الموازنة"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ١٩٧٧ م.
١٠. قرار مجلس الوزراء رقم ١٩٧ لعام ١٣٧٨ هـ.
١١. قرار وزير المالية والإقتصاد الوطني رقم ٧٠١ لعام ١٣٧٧ هـ، للمادة الأولى
١٢. عبد الله الطاهر، " الأساليب الفنية لأعداد وتنفيذ الموازنة"، ندوة دورة الموازنة كأداة للتنمية، الرياض ١٤٠١ هـ.
١٣. محمد شاكر عصفور " أصول الموازنة العامة"، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، للمملكة العربية السعودية ١٤٠٨ هـ - ١٩٨٨ م.
١٤. محمد شاكر عصفور " دراسة عن إعداد الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية"، معهد الإدارة العام ١٣٩٩ هـ.

١٠. محمد شاكر عصفور، " موازنة الأسس الصفري"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، عدد ٣٨، ١٤٠٣ هـ.
١١. محمد عبد الله الشباني " الموازنة وتطبيقها في المملكة العربية السعودية"، معهد الإدارة العامة، ١٤٠٢ هـ.
١٢. محمد عبد الله الشريف ، عبد العزيز محمود الإمام " حسابات الحكومة في المملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية وتطبيقية"، دار طويق للنشر والتوزيع- الرياض، ٤٢٢ هـ - ٢٠٠١ م.
١٣. محمد سعيد فرهود، " علم المالية العامة"، معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٤٠٢ - ١٤٠٣ هـ.
١٤. نعيم حسين دهمش، " الموازنة الصفوية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، ١٩٨١ م.

نياً: المراجع الأجنبية

1. Bahtia, L, " **Public Finance**", Vikas Publishing House, LTD, New Delhi, 1973.
2. Brown, R, & M, Myring, & C, Gord, " **Activity- Based Costing in Government: Possibilities and Pitfalls**", *Public Budgeting & Finance*, Malden, Vol 19, No 2, Summer 1999, PP 3:21.
3. Burrows, G., & B., Syme, " **Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneer**", *ABACUS, Sydney*, Vol 36, No 2, Jun 2000, PP 226:241.
4. Caldwell, S., " **The Accounting Aspects of Budgetary Reform: Can We Have a Meaningful Reform Without Significant Changes in Traditional Accounting Practices**", *Government Finance Review*, Chicago, Vol 7, No 3, Aug 1978, PP 15:24.
5. Daived, J., & G., James, " **The Total Unit Cost Approach to Governmental Financial Management**", *The Journal of Government Financial Management*, Alexandria, Vol 40, No 4, Winter 1992, PP 15:24.
6. Grizzle, G., & C., Pettijohn, " **Implementing Performance- Based Program Budgeting: A System- Dynamics Perspective**", *Public Administrative Review*, Washington, Vol 62, No 1, Jan/Feb 2002, PP 51:62.
7. Howard, K., " **Changing State Budgeting**", Council of State Government, Lexington, Kentucky, 1973.
8. Joseph, R., & G., Hosch, " **Introduction to Governmental and Not-for-Profit Accounting**", Prentice Hall, New Jersey, 1995.

9. *Kluvers, R, " An Analysis of Introducing Program Budgeting in Local Government", Public Budgeting & Finance, Malden, Vol 21, No 2, Summer 2001, PP 29:45.*
10. *Lee, R, & R, Johnson, " Public Budgeting System, 2 nd ed, University Park Press, Baltimore, 1977.*
11. *Likierman, A, " Management Accounting in U.K Central Government- Some Research Issues", Financial Accountability and Management, Vol 10, May 1994, PP 93:115.*
12. *Novick, D, " Program Budgeting", 2nd ed, Holt Renhalt and Winston, Inc, New York, 1969.*
13. *Pattison, S, & N., Samules" Trends and Issues in Performance- Based Budgeting", Spectrum, Lexington, Vol 75, No 2, Spring 2002, PP 12:14.*
14. *Pendlebury, M, " Management Accounting in Local Government", Financial Accountability & Management, Oxford, Vol 10, No 2, May 1994, PP 117:129.*
15. *Permchand, A, " Government Budgeting and Expenditure Control: Theory and Practice", International Monetary Fund, Washington, 1983.*
16. *Rodriguez, F, " The Usefulness of Cost Accounting in the Federal Government", The Government Accountants Journal, Vol 44, No 1, Spring 1995, PP 31:35.*
17. *Tierney, E, " Cost for Government: What Costs: How much Accounting?", The Government Accountants Journal, Vol 43, No 1, Spring 1994, PP 5:8.*
18. *Wildavesky, A, " A Budget for All Seasons? Why the Tradition Budget Lasts", Public Administrative Review, Washington, Vol 38, No 6, Nov/Dec 1978, P 501.*

