

تطرف فاعلية الانفاق للموازنة العامة في ظل الازمات العالمية
Extreme Spending Effectiveness of the General Budget in
Light of Global Crises

ا.م.د. حيدر عبدالحسين حميد

الجامعة المستنصرية / مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية

Prof. Dr. Haider Abdul Hussein Hamid

Al-Mustansiriyah University / Al-Mustansiriyah Center for Arab and
International Studies

Dr.haider.almustawfi@uomustansiriyah.edu.iq

المستخلص

يسعى المسؤولون الحكوميون إلى تعزيز اخذ القرارات والأداء العامين عن طريق وضع اهداف إستراتيجية ومقاييس للأداء بوصفها حجر الزاوية للمساءلة والتي تعد أداة لفهم أسباب فشل البرامج والمشروعات ومن ثم العمل على تحسين الأداء ، وبغية ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة عملت الحكومات على تخطيط تلك الموارد وتحديد أوجه الانفاق العام بما يحقق الأهداف المرجوة فظهرت أنواع عدة من الموازنات العامة استجابة للضغوط الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وفي السنوات الأخيرة اعتمدت المداخل القائمة على الأداء كمقياس للمساءلة الناجحة عن طريق الاستفادة من معرفة العوامل النفسية التي تحفز السلوك البشري لتقليل اللامبالاة والسلوكيات الأخرى غير المنتجة ، كما تعد المساءلة العنصر الأساس الذي يضمن جودة الأداء الحكومي لاستخدام الموارد العامة بالشكل الذي يلبي احتياجات المواطنين والتأكد من ان العاملين في المستويات الحكومية المختلفة يعرفون تكاليف العمليات التي يقومون بها ويخضعون للمساءلة عنها ، كما ارتبط مفهوم المساءلة بالأداء الحكومي الذي اخذ بالنمو مع تطور الموازنة العامة فأصبحت معلومات الأداء تسهم في زيادة تركيز الحكومة على تحقيق نتائج ملموسة من خلال المناقشات القائمة على النتائج والتي يمكن ان تقدم المزيد من المعلومات حول الأهداف والاولويات الحكومية ومدى توافق البرامج المخطط لها مع هذه الأهداف وعن التقدم الفعلي والنتائج في تحقيق الأهداف.

يهدف البحث إلى اقتراح إطار عام لموازنة البرامج والأداء يمكن تطبيقها في بيئة وحدات الانفاق العام العراقية مع الاخذ بعين الاعتبار الضغوطات الاقتصادية والاجتماعية التي تتعرض لها الموازنة العامة في ظل الازمات المالية العالمية، حيث تستند مشكلة البحث إلى مدى إمكانية موازنة البنود التقليدية المطبقة حالياً في وحدات الانفاق العام العراقية على تقديم إجابات واضحة وموضوعية حول قدرة الحكومة على تحقيق ما تصبو اليه من تنفيذ البرامج والمشروعات؟ من

خلال محاولة الربط بين المعلومات التي توفرها موازنة البرامج والأداء ومدى إمكانية تحقيق الشفافية في عرض بيانات الموازنة العامة وصولاً إلى حالة متقدمة من فرض المساءلة. وتضمن البحث ثلاث محاور تناول الأول منهجية البحث أما المحور الثاني فتطرق إلى الموازنة العامة مدخل فلسفي واثار الازمات المالية العالمية على تطوير المحاسبة بينما تناول المحور الثالث لاهم الاستنتاجات والتوصيات.

كما توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها تأثر أسلوب اعداد الموازنة العامة بشكل مباشر وكبير بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وان قرارات الموازنة العامة تتأثر بهذه المتغيرات ، كما ان مفهوم المساءلة يرتبط بشكل وثيق بالأداء الحكومي فبعد ان كانت الموازنة بشكلها التقليدي تركز على المدخلات أصبحت المساءلة تدور حول مدى الالتزام وامتنال وحدات الانفاق الحكومية لتعليمات الموازنة العامة في التقيد بالإنفاق على البنود المحدد بوثيقة الموازنة العامة ، كما أوصى البحث إلى ضرورة الإسراع في تطبيق موازنة البرامج والأداء في العراق وفقاً لامتلاك الحكومة لرؤية مستقبلية وبرنامج عمل حكومي عام تحدد بموجبه الأولويات والتفضيلات الحكومية للسنوات القادمة عن طريق تبني هرم الأولويات والإسراع بتبني موازنة برامج وأداء فاعلة بما ينسجم مع خصوصية البيئة العراقية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية .

الكلمات المفتاحية: الموازنة العامة، المساءلة، موازنة البرامج والأداء، موازنة البنود، الانفاق العام، الازمات المالية العالمية.

Abstract

Government officials seek to enhance decision-making and public performance by setting strategic goals and performance measures as the cornerstone of accountability, which is a tool for understanding the reasons for the failure of programs and projects and then working to improve performance. In order to ensure the optimal use of available resources, governments have worked to plan those resources and determine areas of spending. In order to achieve the desired goals, several types of public budgets have emerged in response to economic, social and political pressures. In recent years, performance-based approaches have been adopted as a measure of successful accountability by taking advantage of knowledge of the psychological factors that motivate human behavior to reduce indifference and other unproductive behaviors. Accountability is also an element. The basis that guarantees the quality of government performance for using public resources in a way that meets

the needs of citizens and ensuring that workers at different levels of government know the costs of the operations they carry out and are subject to accountability for them. The concept of accountability has also been linked to government performance, which has begun to grow with the development of the general budget, so performance information has become a contributor to Increasing the government's focus on achieving tangible results through results-based discussions, which can provide more information about government goals and priorities and the extent to which the planned programs are compatible with these goals and about the actual progress and results in achieving the goals.

The research aims to propose a general framework for balancing programs and performance that can be applied in the environment of Iraqi public spending units, taking into account the economic and social pressures to which the public budget is exposed in light of the global financial crises. The research problem is based on the extent of the possibility of balancing the traditional items currently applied in the spending units. The Iraqi General Assembly is able to provide clear and objective answers about the government's ability to achieve what it aspires to in terms of implementing programs and projects? By trying to link the information provided by program budgets and performance and the extent to which transparency can be achieved in presenting general budget data, reaching an advanced state of imposing accountability. The research included three axes, the first dealt with the research methodology, while the second axis dealt with the general budget, a philosophical approach, and the effects of the global financial crises on the development of accounting, while the third axis dealt with the most important conclusions and recommendations.

The research also reached a set of conclusions, the most important of which was that the method of preparing the general budget is directly and significantly affected by economic, political and social conditions, and that general budget decisions are affected by these variables. The concept of accountability is closely linked to government performance. After the budget in its traditional form focused on inputs, accountability has become more about on the extent of commitment and compliance of government spending units with the general budget instructions in adhering to spending on the items specified in the general budget document. The research also recommended the necessity of accelerating the implementation of program and performance budgeting in Iraq in accordance with the government's possession of a future vision and a general government work program under which government priorities

and preferences for the coming years are determined. By adopting a pyramid of priorities and accelerating the adoption of an effective program and performance budget in line with the specificity of the Iraqi social, economic and political environment.

Keywords: general budget, accountability, program budget and performance, item budget, public spending, global financial crises.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:

تستند مشكلة البحث إلى مدى إمكانية موازنة البنود التقليدية المطبقة حالياً في وحدات الانفاق العام العراقية على تقديم إجابات واضحة وموضوعية حول قدرة الحكومة على تحقيق ما تصبو إليه من تنفيذ البرامج والمشروعات، وهل انفقت الحكومة أموال أكثر من اللازم لتحقيق الأهداف والنتائج، ومن المسؤول في حالة كون الانفاق كان أكثر من اللازم، أو في حالة عدم تحقيق الأهداف المرسومة؟ وهل تتمكن موازنة البرامج والأداء من ترشيد الانفاق العام وتحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية؟

ثانياً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تناوله للموازنة العامة للدولة بشكل عام وموازنة البرامج والأداء بشكل خاص، وذلك من خلال محاولة الربط بين المعلومات التي توفرها موازنة البرامج والأداء ومدى إمكانية تطبيق نظرية الوكالة لتحقيق الشفافية في عرض بيانات الموازنة العامة وصولاً إلى حالة مقدمة من فرض المساءلة، وهل يمكن استخلاص وجود نظرية خاصة بالموازنة العامة يمكن تطبيق فروضها على مختلف الحكومات التي تتعرض لمتغيرات اقتصادية واجتماعية وسياسية تكاد تكون فريدة من نوعها؟

ثالثاً: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

أ- تطوير النظام المحاسبي الحكومي وبيان أوجه القصور في موازنة البنود التقليدية في سبيل تحقيق المتطلبات العملية لتطبيق موازنة البرامج والأداء بوصفه أسلوباً حديثاً في إعداد الموازنة العامة.

ب- اقتراح إطار لأعداد الموازنة العامة يساعد على التحول من موازنة البنود نحو موازنة البرامج والأداء بما يتناسب مع خصوصية البيئة العراقية.

ج-تحديد المجالات التي يمكن بواسطتها تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتكييفها بهدف مواكبة التطورات ومواجهة الازمات التي يشهدها العالم اليوم.

د-بيان دور الإطار المقترح لموازنة البرامج والأداء في ترشيد الانفاق العام وتحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية لتلافي الازمات.

رابعاً: فرضية البحث:

لا تهتم موازنة البنود المطبقة حالياً في العراق بالتركيز على اتجاهات الانفاق الحكومي وقياس نتائجه وبالتالي ضرورة اعداد موازنة البرامج والأداء لترشيد الانفاق العام وتحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية.

المحور الثاني: الموازنة العامة مدخل فلسفي.

أولاً: المداخل إلى موازنة البنود التقليدية:

ان موازنة البنود (التقليدية) Line Item Budget تركز على توزيع المدخلات أو الموارد المتاحة فقط ، وان السيطرة على المال العام والمساءلة امام السلطة العامة هي من بين الأهداف الأساسية لهذه الموازنة ، ولم يكن الهدف من تلك الموازنة هو القدرة على التنبؤ والتخطيط معرفة ما سيكون عليه الانفاق على مر الزمن بل كان هدفها الرئيس هو ربط النفقات العامة بالإيرادات السنوية العامة¹، وقد استخدم هذا النوع من الموازنات في اغلب البلدان ولأكثر من قرن من الزمان وذلك لبساطتها واستقرارها عند اخذ القرارات المتعلقة بسياسة تخصيص الموارد العامة ، ويمكن تشخيص ثلاث مداخل رئيسية لموازنة البنود وكما يلي²:

1-مدخل تخصيص الموارد على أساس البنود: فبموجب هذا المدخل يجري تبويب تخصيصات الموازنة العامة على أساس بنود محددة وثابتة مثل الأجور والتجهيزات والصيانة والسفر وما إلى ذلك، ويتميز هذا المدخل بسهولة المتابعة ويساعد الإدارات الحكومية على تنسيق العمل وسهولة عملية الإدارة، وفي نفس الوقت فان ذلك يمثل مشكلة كونه سيصعب عملية تحليل عناصر ومكونات الموازنة العامة وفيما إذا كان كل عنصر منها يمثل بنداً ضرورياً في الموازنة العامة أم

¹ Aristovnik, A., & Seljak, J., (2009), " Performance Budgeting: Selected International Experiences and some Iessons for Slonenia ", Munich Personal RePEc Archive Paper, No. 15499, P3.

² Bawono, A. D. B. (2015), " The Role of Performance Based Budgeting in The Indonesian Public Sector ", Accounting Philosophy Thesis, Faculty of Business and Economics, Macquarie University, P42.

لا؟ وما إذا كانت النفقات المقترحة في كل بند يجري تخصيصها بكفاءة؟¹ ، وعلاوة على ذلك فان هذا لا يسمح للإدارة (الوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة) بمناقلة التخصيص بين بنود الموازنة العامة الا بحدود معينة وان عدم المرونة هذه يؤثر على فاعلية وكفاءة الموازنة العامة إذ ينبغي انفاق التمويل المحدد لكل بند في سنة الموازنة العامة والا سيفقد هذا التخصيص أو يجري تخفيضه في السنة اللاحقة ، ونتيجة لذلك تميل الإدارات في القطاع العام إلى الاستخدام الكامل للتخصيص النقدي لكل بند من البنود للحفاظ بنفس مستوى تخصيصات موازنتهم في السنة القادمة.

2-مدخل تدريجية الموازنة العامة : بموجب هذا المدخل فان تخصيصات الموازنة العامة لاي سنة بالنسبة لاي جهة حكومية ستكون بالعودة إلى تخصيصات السنة السابقة مع نسبة معينة من الزيادة أو النقصان استنادا لحجم الإيرادات الكلية المتوقعة لتلك السنة ، إذ تجري مراجعة بنود الموازنة العامة الحالية جميعا بشكل كامل تقريبا ، فان انموذج الموازنة العامة بموجب المدخل التدريجي سيكون غير فاعل وكفوء فيما يتعلق بالمساءلة عن الانفاق العام كون الموازنات التي أنجزت في السنة أو السنوات السابقة تفتقر إلى المراجعة الشاملة ولا تعتمد تخصيصات الموازنة العامة إلى وجود حاجة عامة فعلية بل تعتمد على نوع الأنشطة الروتينية السابقة التي نفذت ، كذلك ان تدريجية الموازنة العامة تحتم على الإدارات الحكومية انفاق كامل الأموال المخصصة بالموازنة العامة خشية تخفيضها أو فقدانها بشكل كلي في السنة اللاحقة الامر الذي يشكل عقبة امام إيجاد موارد إضافية لتخصيصها للأنشطة الجديدة كون ان معظم الأموال تذهب للأنشطة التي سبق وان جرت العادة على تخصيص الموارد لها في موازنات السنوات السابقة².

3-مدخل سنوية الموازنة العامة : بموجب هذا المدخل ينبغي ان تكون صياغة النفقات والايادات العامة (بشقيها الجاري والاستثماري) والتنبؤ بهما بشكل دوري ولمدة معينة قادمة (سنة واحدة في العادة) ، وهو ما يتعارض مع البرامج والمشروعات التي تستغرق سنوات عدة والتي تتطلب تخصيصات متباينة من سنة إلى أخرى وحسب طبيعة البرنامج أو المشروع ونسب الإنجاز الامر الذي يؤدي إلى الافراط في انفاق الوحدات الحكومية وذلك لان حجم الانفاق للسنوات المقبلة الذي يتعلق بالقرارات الحالية سيجري اخفاءه ، وبذلك ستفتقر الموازنة العامة إلى

¹ Kelly, J.M. (2003), " The Long View: Lasting (and fleeting) Reforms in Public Budgeting in The Twentieth Century “, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 15 (2), P224.

² Khan, A., & Hidreth,W.B.(2002)," Budget Theory in the Public Sector " , Greenwood Publishing Group, P5.

رؤية طويلة الأمد فهناك مشاكل في التحكم في تخصيصات الموازنة العامة ضمن البرامج الحكومية للأمد البعيد ، ومن الأمثلة على ذلك مشروعات تطوير البنى التحتية التي تتطلب على سبيل المثال ثلاث سنوات أو أكثر لإكمالها وما يترتب على تلك المشروعات من ضرورة تأمين التخصيصات المالية المطلوبة بعد سنوات عدة لتغطية نفقات الصيانة التي تبدأ بالزيادة .

نجد مما تقدم ان موازنة البنود التقليدية التي تعتمد الأسلوب الوصفي ومبدأ التقدير للنفقات يكون من ادنى إلى أعلى وان وحدات الانفاق العام ترسل طلباتها إلى وزارة المالية والتي تكون في معظم الحالات مبالغ فيها بسبب وجود حالة التفاوض بين الطرفين للتوصل إلى النقاط المشتركة وصولاً إلى التقديرات النهائية للموازنة العامة بالنسبة لكل وحدة انفاق عام وان هذا النوع من الموازنات لم يكن فاعلاً نظر لاستهلاكه الوقت وكونه عملية تفاوضية تعتمد على خبرة وكفاءة المفاوض لذلك كانت هناك الحاجة إلى طريقة جديدة لوضع تخصيصات الموازنة العامة بحيث يكون من الأعلى إلى الأدنى .

ثانياً: الموازنة العامة بين المساءلة وفاعلية الانفاق:

تعد المساءلة العنصر الأساس الذي يضمن جودة الأداء الحكومي عن طريق استخدام الموارد المالية بالشكل الذي يلبي احتياجات المواطنين والتأكد من ان العاملين في المستويات الحكومية المختلفة يعرفون تكاليف العمليات التي يقومون بها ويخضعون للمساءلة عنها ، كما ينبغي تحديد الأهداف وتقييم الافراد وفقاً لقدرتهم على تحقيقها ، فقد عرفت المساءلة Accountability على انها الالتزام بإيضاح وتبرير تصرفات الشخص / الأشخاص عن طريق الإجابة على أسئلة المواطنين ، وكذلك ان يكون طرفاً واحداً (فرد ، مجموعة ، شركة ، حكومة ، منظمة) مسؤولاً بشكل مباشر أو غير مباشر امام طرف اخر عن شيء ما أو اجراء أو عملية أو مخرجات أو نتيجة معينة وهي عملية مصممة لضمان قيام الوكالات بتنفيذ نوايا أولئك الذين لهم سلطة قانونية عليها¹، وتتطوي المساءلة بمعناها الأساس على التحقيق في الأفعال بعد وقوعها وفرص حلول أو عقوبات على الانتهاكات للقواعد والتعليمات وهي تعني مسؤولية توفير المعلومات لتمكين المستخدمين من اصدار احكام مستنيرة بشأن الأداء والمركز المالي والتمويل والاستثمار وامثال الكيان المقدم للتقارير .

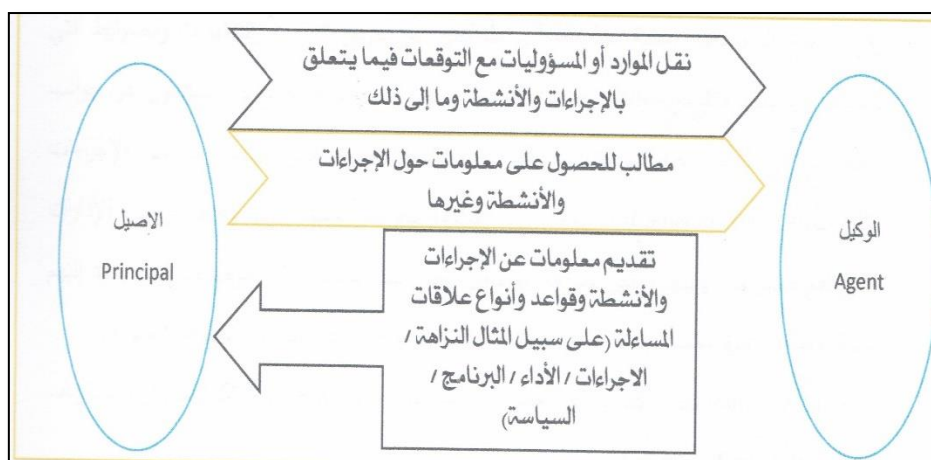
وتعد المعلومات المحاسبية احدى أدوات تحقيق المساءلة ومع ذلك قد تكون هناك طرائق أخرى لتعزيز هذه المساءلة، وان غياب المساءلة يؤدي إلى تراجع الشفافية Transparency

¹ Mulgan, R. (2003), " Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies ", Springer, P18.

وتقاوم الفساد Corruption وضعف مقومات الحكم الرشيد Good Governance الذي يعد ضرورياً للتنمية الاجتماعية والاقتصادية¹.

1-المساءلة وفق منظور نظرية الوكالة : استنادا إلى نظرية الوكالة يعد تدفق المعلومات هو العنصر الحاسم في تحقيق مساءلة الأصل للوكالة ، فلكي تتحقق المساءلة ينبغي ان يكون لدى الأصل حق الوصول للحصول على معلومات دقيقة وغير متحيزة حول الأداء والاشراف على الوكيل ، ويمكن ان تعمل المساءلة على تعزيز الفاعلية والتقليل من عمليات الاحتيال والفساد وبالتالي تقلل من مشاكل الوكالة وذلك عن طريق الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة والتي يمكن ان تؤثر في قراراتهم ، وقد تصبح اليات المساءلة غير فاعلة في الموازنة العامة اذا كانت المعلومات المالية غير موثقة وغير ذات جدوى ودون عواقب يمكن التنبؤ بها ، وفي حالة عدم تماثل المعلومات بين الأصل والوكيل ستضعف المساءلة وتتعرض للخطر و يمكن توضيح علاقة المساءلة بين الأصل والوكيل كما مبين في الشكل رقم (1) التالي²:

شكل رقم (1) علاقة المساءلة بموجب نظرية الوكالة



Source: Laughlin Richard C., "A Model of Financial Accountability and The Church of England ", Financial Accountability & Management, 1990, p95.

¹ Ibid, p4.

² Laughlin, R. C. (1990), " A Model of Financial Accountability and The Church of England ", Financial Accountability & Management, 6(2), p95.

ومن الناحية المفاهيمية يجد البعض ان مصطلح المساءلة يحمل دلالتين وكما يلي¹:

أ-المسؤولية عن شرح وتبرير الاعمال وهو التزام المسؤولين الحكوميين بأعلام الجمهور وشرح أو تبرير ما يخططون للقيام به أو ما يقومون به حالياً أو ما قاموا به في السابق.

ب-إجراءات التطبيق وهي قدرة الهيئات المحاسبية والرقابية على فرض عقوبات على المسؤولين الحكوميين الذين انتهكوا واجباتهم العامة ومكافاتهم والتصرف بشكل غير صحيح.

بصورة عامة تعد المعلومات Information شرطاً أساسياً لضمان المساءلة فمن دون معلومات واضحة وشفافة وفي الوقت المناسب تكون أنشطة الحكومة غير قابلة للإدراك والمتابعة وبالتالي سيكون من الصعب مساءلتها واخضاعها للرقابة²، وفي القطاع العام تحدد عملية المساءلة إلى حد كبير عن طريق القوانين والتعليمات والضوابط التي تصدرها السلطتين التشريعية والتنفيذية على التوالي ، ويكون المسؤولون الحكوميون مساءلون عن جوانب أدائهم بما في ذلك الإجراءات والقرارات النهائية وكذلك العمليات التي تم بها اخذ تلك الإجراءات والقرارات ، إذ يقوم وزراء الحكومة بتفويض معظم سلطاتهم إلى رؤساء الإدارات (التي تقع ضمن مسؤوليتهم) الذين بدورهم يفوضون بعض تلك السلطات إلى موظفيهم الذين يعهد اليهم سلطة وموارد كبيرة نسبياً يرافقه تحمل مسؤولية أداء الواجبات وفقاً لمعايير السلوك المقبلة³.

كما يعتقد البعض بان المساءلة تتكون من أربع مستويات وكما يلي:

أ-المساءلة عن النزاهة أو الشرعية: وهو ما يضمن بصفة رئيسة استخدام الأموال بشكل صحيح وبالطريقة المصرح بها.

ب-المساءلة عن العمليات: تشير إلى مدى ملائمة الإجراءات الخاصة التي يتبها الوكيل.

ج-مساءلة الأداء والمساءلة البرمجية: وهي التوجه نحو الأداء الكلي للعمل وما إذا كان قد حقق الأهداف المحددة له ام لا.

د-المساءلة عن السياسات: وهي ترتبط بعلاقات المساءلة عندما تكون الأهداف والعمليات غير محددة وغير مؤكدة.

كما يجد الباحث انه يمكن تحقيق المساءلة باتجاهين وكما يلي:

¹ Ma, J., & Hou, Y. (2009), " Budgeting for Accountability: A Comparative Study of Budget Reforms in The United States during The Progressive Era and in Contemporary China “, Public Administration Review, 69, p54.

² Ibid.

³ Cameron, W. (2004), " Public Accountability: Effectiveness, Equity, Ethics “, Australian Journal of Public Administration, 63(4), p60.

أ-المساءلة العمودية: والتي تتمثل بقيام السلطة التنفيذية (الوكيل) بتقديم تقارير الأداء الدورية إلى السلطة التشريعية (الأصل) وذلك للإبلاغ عن نسب الإنجاز للبرامج المدرجة في الموازنة العامة والمبالغ التي انفتت لتحقيق ذلك الإنجاز فضلا عن المعوقات التي حالت دون تحقيق الأهداف المرجوة والتي بدورها تعرض على الجمهور والراي العام والتي تقاس بمؤشرات الشفافية والتي تعد احدى المقومات الأساسية للمساءلة العمودية.

ب-المساءلة الافقية: عن طيق قيام السلطة التنفيذية نفسها بوصفها راس الهرم التنظيمي للحكومة والتي تتمثل برئيس السلطة التنفيذية أو مجلس الوزراء أو الوزير المختص كونها الأصل الذي يخول وحدات الانفاق العام (الوكيل) تنفيذ البرنامج الحكومي واستخدام تخصيصات الموازنة العامة المرصدة لذلك، ومن ثم مساءلتها عن طريق تدقيق الأداء وكذلك إجراءات التدقيق الخارجية التي تقوم بها جهة حكومية مستقلة متخصصة والتي تتمثل على سبيل المثال بديوان الرقابة المالية في العراق.

كما يعتقد بأنه يمكن تصنيف المساءلة إلى نوعين وكما يلي:

أ-المساءلة التعاقدية والتي تكون بين المجتمع بوصفه الأصل والحكومة التنفيذية بوصفها الوكيل والتي تتعلق بالمساءلة عن النزاهة والمشروعية وكذلك المساءلة عن السياسات، ويمكن تعريف هذا النوع من المساءلة على انه مساءلة مجتمعية.

ب-المساءلة الوظيفية والتي تكون داخل السلطة التنفيذية نفسها كأصيل ووكيل والتي تتعلق بالمساءلة عن العمليات والأداء والالتزام بالضوابط والتعليمات الإدارية وكذلك جودة العمليات والمخرجات والنتائج وتحقيق الأهداف.

2-مفهوم المساءلة ضمن موازنة البنود التقليدية:

ان من سمات موازنة البنود التقليدية تركيزها على المدخلات مثل معرفة مقدار ما تنفقه الوحدات الحكومية على الرواتب والاجور واللوازم والصيانة والمرافق ، كما انها لا تقدم معلومات تتعلق بإنجازات وحدة الانفاق العام وبذلك فهي تعيق تعزيز التخطيط والإدارة العامين بفاعلية وكفاءة وكذلك تعزيز المساءلة الموجهة نحو تحقيق النتائج في مؤسسات القطاع العام و كما انها لا توفر الية لتقييم الفوائد من النفقات الحالية وبالتالي لا يوجد مبرر لتشجيع المسؤولين الحكوميون على تخصيص مواردهم بطريقة فاعلة ولا تكشف الكثير عن التسليم الفعلي للخدمات مثل¹:

¹ Schaeffer, M., & Yilmaz, S. (2008), " Strengthening Local Government Budgeting and Accountability “, The World Bank, p8.

- *كم عدد المواطنين الذين يجري تزويدهم بخدمات اجتماعية معينة وكلفة وجودة تلك الخدمات؟
- *كم كيلو متر من الطرق جرى صيانتها؟ وما هي تكلفة الكيلو متر الواحد من تلك الطرق؟
- *كم تكلفة تعليم الأطفال في المدرسة؟ وما هي تكلفة زيادة جودة التعليم؟

أي ان موازنة البنود لا توفر معلومات عن تكلفة البرامج المقدمة أو كفاءتها ، وانما توفر معلومات قليلة لصانعي القرار وللراي العام عن كيفية ترتيب أولويات النفقات أو البرامج أو المشاريع التي ينبغي تمويلها أو تخفيضها وكيف ينبغي إعادة ترتيب النفقات في البرامج أو الأنشطة الحكومية ، ومن بين عيوب المساءلة وفق هذا الانموذج هو تركيزها على الاحداث الاستثنائية بدلا من متوسط الأداء لوحداث الانفاق العام وبرامجها ، كما ان التركيز على الاحراج السياسي في معظم اشكال المساءلة التقليدية لا يسمح عموما بأجراء مناقشات صريحة للبرامج والأداء وقد تكون المساءلة أيضا دالة على المشاركة السياسية بدلا من التحليل الموضوعي ، وان المنطق الذي تستند اليه المساءلة بموجب موازنة البنود هو العقاب وليس التحسين وتتمثل المنافع السياسية الرئيسة للمساءلة في التعرض لسوء السلوك أو عدم تصرف المسؤولين السياسيين بدلا من تحديد المشاكل بغية تصحيحها فاذا كانت المعايير الحقيقية المستخدمة في المساءلة سياسية فليس هناك سبب كبير للتركيز على قياس نتائج ومخرجات الحكومة ومن المؤكد ان هذه العناصر ذات الطابع الشخصي للمعايير السياسية للمساءلة لا تقدم معلومات كافية لتقييم البرامج العامة¹.

لذلك فان التدفق الرسمي والصريح لمعلومات الموازنة العامة سيكون من السلطة التنفيذية (الوكيل) إلى السلطة التشريعية (الأصيل) معنيا بالدرجة الأولى بتحديد مدى وطبيعة الانفاق ومقدار المبالغ المطلوب تحصيلها ومدى التقيد بالتعليمات الخاصة بتخصيصات الانفاق والصلاحيات المحددة بالموازنة وستكون المساءلة في اطار البقاء ضمن حدود الموازنة في اكتساب الموارد العامة وانفاقها من دون الاهتمام بالمخرجات المتحققة عن برامج الموازنة والمساءلة عنها ولا توجد أي محاولة لتأطير اهداف الحكومة أو ما هي الأنشطة التي ستجري القيام بها لتحقيق تلك الأهداف لذلك كان من الصعب تقييم ما اذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة فاعلة أو كفؤة من عدمه .

3-المساءلة ضمن الموازنة المستندة إلى البرامج والأداء:

¹ Shah, A.B(Ed.). (2007), " Performance Accountability and Combating Corruption “, The World Bank, p20.

مع التطور الذي شهدته الموازنة العامة وانتقالها من الاطار التقليدي إلى الموازنات التي تستند إلى البرامج لتشمل اخذ القرارات بشأن الأهداف والبرامج وقياس الأداء وبالتالي فان استخدام الموازنات المستندة إلى البرامج والتخطيط المؤسسي وقياس الأداء شجع الإدارة الحكومية على المشاركة في صنع القرارات ذات الطبيعة السياسية مثل تخصيص الموارد واولوية البرامج ونطاق وطبيعة قياس الأداء ، الامر الذي دعا إدارة القطاع العام إلى الانتقال من التركيز على رقابة الامتثال إلى الرقابة على الأداء ، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية Governmental Accounting Standards Board (GASB) بموجب البيان المفاهيمي المرقم بالعدد (1) لسنة 1987 (اهداف التقارير المالية) لحكومة الولايات المتحدة وحكوماتها المحلية بان تساعد التقارير المالية الحكومية في الوفاء بواجب الحكومة في ان تكون خاضعة للمساءلة العامة وينبغي ان تمكن المستخدمين من تقييم تلك المساءلة عن طريق ¹:

ا-توفير المعلومات لتحديد ما إذا كانت إيرادات السنة الحالية كافية لدفع تكاليف خدمات السنة الحالية.

ب-توضيح ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة المعتمدة للكيان القانوني وإظهار الامتثال للمتطلبات القانونية أو التعاقدية الأخرى المتعلقة بالتمويل.

ج-توفير المعلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم جهود الخدمة وتكاليف وانجازات الجهة الحكومية.

في حين دعت التغييرات في الموازنة العامة إلى توسيع مفهوم المساءلة عن دور الاشراف ليشمل المساءلة عن الأداء، وإن من بين متطلبات تحقيق المساءلة الفاعلة لتنفيذ الموازنة العامة هو توفر ما يلي²:

*تحديد الأهداف العامة والخطوط العريضة لإدارة وحدة الانفاق العام بشكل واضح والاتفاق مع المستويات الإدارية العليا على ذلك بغية ضمان عدم التداخل بين الأهداف العامة والفرعية.

*وجود ترابط واضح بين الأداء الفعلي لوحدة الانفاق العام من جهة والواجبات العامة المحددة والاهداف المرجوة والمعلومات المقدمة عن النتائج الفعلية من جهة أخرى.

¹ GASB. Governmental Accounting Standards Board. (1987), " Concepts Statement No.1", USA, pII.

² Sevilla, J. (2006), " Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment ", OECD Journal on Budgeting, 5(2), p15.

*تقديم تقارير منتظمة عن الإدارة والنتائج باستخدام أنظمة متجانسة من الناحية المحاسبية والإحصاءات والتقارير المالية وغير المالية.

*تكييف الرقابة الداخلية مع أنشطة وحدة الانفاق وإدارتها بالشكل الذي يمكن من ضمان امتثال التشكيلات الفرعية لتعليمات وضوابط العمل المحددة مسبقاً.

*تمكين الرقابة الخارجية للجهاز الأعلى للرقابة المالية أو أي كيانات أخرى بما يضمن وجود رقابة مستقلة تحقق الوصول إلى أي نوع من أعمال المراجعة الداخلية أو الخارجية.

وعليه ينبغي توضيح واجبات ومسؤوليات وسلطات المسؤول الحكومي بشكل واضح ، إذ يحتاج كل مسؤول إلى فهم القوانين والتعليمات والضوابط والواجبات المتعلقة بعمله وكذلك نوع التفويض الممنوح له والواجبات ومعايير الأداء ذات الصلة بواجباته¹، على سبيل المثال لا الحصر يستند نظام المساءلة في نيوزلندا إلى إخضاع الوزراء المنتخبون إلى المساءلة أمام البرلمان والشعب على أساس نتائج البرامج والمشروعات التي تقع ضمن مسؤوليتهم بينما يخضع رؤساء الوحدات التنفيذية إلى المساءلة عن المخرجات التي تتمثل بالجودة والكمية والتكلفة ومواعيد التسليم بالنسبة لتلك البرامج والمشروعات ، أما في استراليا فان نظام اعداد التقارير المالية الحكومية يلزم المسؤولين الحكوميين بالإبلاغ عن المخرجات والنتائج على حد سواء².
ويجد Johnson³ ان انموذج الأداء الفاعل يتكون من أربعة عناصر أساسية يعزز بعضها البعض وكما يلي:

*مواصفات واضحة للأهداف (الأداء المطلوب).

*سلطة التصرف (حرية الإدارة).

*حوافز الأداء (المكافأة والعقوبات).

*توفير معلومات موثوقة عن النتائج (الأداء الفعلي).

وعموماً فان المنطق وراء هذا الانموذج هو تعزيز أداء القطاع العام وتسهيل تحقيق الأهداف بطريقتين:

¹ Cameron, W. Op. Cit, p61.

² Mulgan, Op.Cit, p158.

³ Johnson, A. (2017), " On the Precipice? The Operation of The Official Information Act Within Government Agencies and Assessing the Efficacy of Result-Based Accountability Regimes. The Operation of The Official Information Act Within Government Agencies and Assessing the Efficacy of Result – Based Accountability Regimes (June 25,2017) “, Victoria University of Wellington Legal Research Paper, Student / Almni Paper, (26), p28.

أ-توليد معلومات أكثر جودة عن المكان الذي يجري فيه تحقيق الأهداف أو التقصير في الأداء
ب-توفير الحوافز لاستخدام المعلومات لأجراء تغييرات فاعلة في المقام الأول عن طريق مزيد من المساءلة.

ويسعى اطار إدارة برامج الموازنة العامة إلى ربط نتائج السياسات الحكومية بنتائج القطاع العام وعملية الموازنة العامة ، ويتكون هذا الاطار من ثلاثة مكونات هي : المخرجات ، الأهداف ، النتائج الحكومية إذ تعد معلومات النتائج على وجه الخصوص احدى الوسائل الرئيسة لتحقيق المساءلة عن البرامج الحكومية ومع ذلك فهي تمثل الحيز الذي توجد فيه اكبر فجوة في المعلومات المتعلقة بالأداء¹، ويجد اخرين انه من الصعب مساءلة وحدات الانفاق العام عن الأداء والمخرجات والنتائج عندما لا تركز هياكل موازنتها العامة على اهداف الأداء ، إذ ينبغي تبرير كل برنامج تم اختياره من بين البرامج البديلة التي يجري حسابها من حيث النتائج المتوقعة من مدخلات معينة ، وعادة ما يتطلب التغيير في أسلوب اعداد الموازنة العامة تغييرا مكافئا في الحسابات السنوية والتقارير الدورية ، إذ تقوم وحدات الانفاق العام بالإبلاغ عن نفقاتها من حيث المدخل الجديد القائم على النتائج².

4-تحديات تطبيق المساءلة في نماذج الموازنة المستندة إلى الأداء :

يتطلب النظام القائم على الأداء إيجاد انموذج عملي يدمج العوامل والاهداف والمواقف ذات الصلة لخلق بيئة تلبي احتياجات ورغبات مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة بفعالية وكفاءة وان مجرد تنفيذ انموذج قائم على النتائج هو مهمة معقدة كونه يعتمد على عوامل تكميلية محددة وهياكل داعمة للنظام للاستفادة من تحقيق اغراضه ويتطلب هذا الانموذج إيجاد مجموعة من الأهداف المفهومة والواضحة نسبيا والتي يركز النموذج على تحقيقها ، فاذا كان الجمهور سيحاسب وحدات الانفاق العام عن أدائها فينبغي ان يكون لديه مجموعة من المقاييس يمكن على أساسها تقييم هذه المعلومات³. وبالمثل بالنسبة لوحدات الانفاق العام فان نشر البيانات حول أدائها قد لا يكون له فائدة تذكر ما لم تتمكن تلك الوحدات من تحديد ما إذا كانت هذه البيانات تظهر انها تقدم المعايير المطلوبة وتلبية التوقعات ام لا؟ علاوة على ذلك فان غياب

¹ Cameron, W. Op. Cit, p60.

² Mulgan, Op.Cit, p157.

³ Johnson, Op.Cit, p30.

بيئة محفزة لتحسين الأداء أو المساءلة على أساس النتائج قد لا يؤدي إلى تحسين أداء الموازنة العامة ومن بين تلك التحديات ما يلي¹:

- أ- تحديد الأهداف التي تمكن من قياس أداء وحدات الانفاق العام ومراجعتها علنا وطبيعة المعلومات الرسمية تعني ان هناك افرادا وجماعات لهم مصالح متباينة فيما يتعلق بنوع الأداء
- ب- تقييم ومراقبة النتائج.
- ج- المواقف الداخلية والمقاومة السياسية.
- د- متطلبات التدريب.

وتسعى الموازنات المستندة إلى الأداء إلى نقل التركيز من المساءلة عن المدخلات فقط إلى المساءلة عن تحقيق النتائج إذ لا يعد توفير معلومات الأداء غاية في حد ذاتها انما يمثل الهدف العام دعم اخذ القرارات على نحو افضل من جانب السياسيين والموظفين العموميين مما يؤدي إلى تحسين الأداء والمساءلة وتعزيز النتائج لصالح المجتمع ، ويمثل الأداء بعدا واحدا للمساءلة وتشمل الابعاد الأخرى على التأكد من اتباع الإجراءات الإدارية الصحيحة وانفاق الأموال المخصصة لها بفاعلية وكفاءة²، ومن جهة أخرى فقد اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية (GASB) بعدد من المشكلات والقيود المحتملة على المساءلة والمرتبطة باستخدام مفهوم المساءلة لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما وكما يلي³:

أ- استخدم مصطلح المساءلة في ادبيات الإدارة العامة على نطاق واسع ولكنه ذو معنى غير دقيق فمن الأفضل ان يجري فهمه على انه يمثل الاشراف في حين تم تطويره مؤخرا على انه يمثل مراجعة للأداء .

ب- يتجلى مفهوم المساءلة العامة في العديد من قوانين وديساتير الولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال ينص القانون المحلي لأحدى الولايات على ان المسؤولين الحكوميين هم بدائل أو وكلاء للشعب وهم مسؤولون في جميع الأوقات امامهم ومع ذلك تحدث الكثير من الخروقات الحكومية.

¹ Shah, A.B(Ed.). Op.Cit., p36

² Curristine, T. (2005), " Government Performance: Lessons and Challenges “, OECD Journal on Budgeting, 5(1), p140.

³ GASB, Op. Cit, p21-26.

ج- يقر المجلس بان منظور المساءلة في التقارير المالية يعقد تحليل التكلفة - المنفعة للمعلومات لان تقارير المساءلة قد تكون بدون حدود وان التكلفة ستشمل تكاليف اعداد وتدقيق واستخدام المعلومات.

د- بسبب تنوع مستخدمي التقارير المالية الحكومية قد يكون من المستحيل تقديم معلومات في تقرير واحد يلبي احتياجات جميع المستخدمين المتباينين في احتياجاتهم. وتعد التقارير المالية أحد مصادر المعلومات التي يحتاج اليها المستخدمون لأخذ قراراتهم، بينما تتأثر الكيانات الحكومية وأولئك الذين لديهم اهتمام بها بالعديد من العوامل التي تتفاعل مع بعضها البعض بطرائق معقدة لذلك يحتاج المستخدمون إلى دمج المعلومات المقدمة في التقارير المالية مع المعلومات الأخرى (غير المالية) ذات الصلة حول الظروف الاقتصادية العامة أو البيئة السياسية.

5- أهمية المساءلة في تعزيز فاعلية الانفاق الحكومي:

يمكن تصور المساءلة كوسيلة لتزويد الحكومة بمؤشرات حول أنشطتها وتزويدها بوسائل لتحسين تقديم الخدمات العامة ، إذ ينبغي ان تكون وحدات الانفاق العام جميعا قادرة على تحديد نجاحاتها واخفاقاتها والتعلم من هذه النتائج ، وكون الفاعلية Effectiveness ترتبط بدرجة نجاح منتج أو برنامج معين في تحقيق النتائج المرجوة منه و لذلك ينبغي على الحكومة ان تكون قادرة على تحقيق أهدافها في ضوء ندرة الموارد فغالبا ما كانت المساءلة تفهم على انها وسيلة لتحديد المخالفات ومن ثم معاقبة الافراد أو التشكيلات الإدارية التي لم تكن تعمل بشكل كاف خاصة اذا كان ذلك العمل ينطوي على فساد ، كما ينبغي وضع تصور لأليات المساءلة كوسيلة لتقييم ما انتجته الحكومة لمواطنيها عن طريق الإجابة على السؤالين الآتيين¹:

أ- هل ان البرامج التي تعتمد عليها الحكومة تعمل على تقديم السلع والخدمات ام ان هناك حالات فشل كبيرة في التسليم؟

ب- إذا كان هناك فشل ما هو السبب وكيف يمكن تصحيحه؟

قد تحدد هذه الأسئلة المخالفات والفساد وفي هذه الحالة قد تستحق اللجوء إلى فرض العقوبات، كما يمكن ان تساعد تلك الأسئلة على تشخيص البرامج الضعيفة أو سيئة التصميم والتي تكون غير قادرة على تقديم الخدمات المطلوبة حتى مع المسؤولين الأكثر فاعلية وكفاءة، كما تلعب القضايا المالية دورا في المساءلة ولها موقع مركزي في تحديد كفاءة تقديم الخدمة،

¹ Robinson, M. (Ed.). (2007), " Performance Budgeting: Linking Funding and Results “, Springer, p29.

والسؤال الذي يمكن ان يوجه من خلال هذا البعد من المساءلة هو: ما هي نوعية الخدمات المقدمة وما هي تكلفتها؟ اذا كان من الممكن توفير خدمة عالية الجودة بتكلفة باهظة فقد تختار الحكومة (خاصة في البلدان النامية) عدم متابعة هذا البرنامج ، كما يمكن استخدام عدد من التقنيات لا سيما تحليل التكلفة والعائد لتقييم فاعلية التكلفة لبرنامج ما ، كما يجري منح المديرين ووحدات الانفاق العام المرونة اللازمة بغية تحسين الأداء ومن ثم مساءلتهم عن النتائج المقاسة في شكل مخرجات ونتائج ، وما لم يكن بالإمكان تحديد وقياس المخرجات والنتائج بدقة فانه سيتعذر اخضاع وحدات الانفاق العام للمساءلة بشكل فاعل كما يمكن توظيف اليات المساءلة كوسيلة لتزويد الحكومة بالتغذية الراجعة حول أنشطتها وتزويدها بوسائل لتحسين تقديم الخدمات العامة إذ يمكن لوحدة الانفاق العام تحديد أسباب النجاح أو الفشل في تحقيق الأهداف المرسومة ومحاولة الاستفادة من تلك الخبرات¹.

يتبين مما سبق بان مفهوم المساءلة ارتبط بشكل وثيق بالأداء الحكومي والذي اخذ بالنمو مع تطور الموازنة العامة فبعد ان كانت الموازنة بشكلها التقليدي (موازنة البنود) تركز على المدخلات وكانت المساءلة تدور حول مدى الالتزام وامتثال وحدات الانفاق الحكومية لتعليمات الموازنة العامة في التقيد بالإنفاق على البنود المحددة بوثيقة الموازنة العامة وكذلك عدم تجاوز سقف التخصيصات المحددة بتلك الموازنة ومع ظهور الموازنات الحكومية المستندة إلى البرامج والأداء توسع مفهوم المساءلة ليغطي مناقشة تبريرات وحدات الانفاق الحكومي في تفضيل وتنفيذ برنامج أو مشروع حكومي معين دون الآخر وعلى ماذا استندت تلك التفضيلات ومن ثم انفاق تخصيصات الموازنة العامة على تلك البرامج والمشروعات ، ومع تبني مقاييس الأداء في الموازنة العامة تطور مفهوم المساءلة الحكومية كي يشمل المحاسبة عن فاعلية وكفاءة وجودة العمليات التي عن طريقها تنفذ البرامج والمشروعات الحكومية .

6- تجارب دولية لإصلاح الموازنة العامة للدولة:

شرعت العديد من الدول حول العالم إلى تبني الموازنات المستندة إلى الأداء لأسباب مختلفة أهمها: الازمات المالية، الضغوط المتزايدة للحد من الانفاق العام، تغيير الإدارة السياسية في العديد من الحالات أدخلت معلومات الأداء في عملية الموازنة كجزء من حزمة أوسع للتحكم في الانفاق العام، وان تباينت الدول في عمليات اصلاح الموازنة لأسباب مختلفة فأنها تتشارك في بعض الأهداف تتمثل في أولويات الموازنة العامة، الاستخدام الفاعل للأموال، تحسين أداء

¹ Mulgan, Op.Cit, p163.

القطاع العام، تحسين المساءلة امام السياسيين والجمهور. لذلك ينبغي ان يتناسب عدد وحجم النتائج المخطط لها مع طبيعة عمل والإمكانات العملية والطبيعية لوحدة الانفاق العام ، ويعرف الأداء على انه عائد أو نتيجة الإجراءات التي نفذت من حكومة أو منظمة أو وحدة انفاق أو شخص ما فيما يتعلق بغرض محدد ، ويميز الكتاب والباحثين بين ثلاث فئات مختلفة من الموازنات المستندة إلى الأداء تبعا لتوظيف معلومات الأداء في صياغة الموازنة العامة إلى موازنة استعراض الأداء ، الموازنة المستندة بالأداء ، موازنة الأداء المباشر ، وبغية الوصول إلى اطار عام لموازنة البرامج والأداء ينبغي توفير متطلبات أساسية تساعد الحكومة على تخطيط مواردها ونفقاتها بشكل سليم بما يضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومن هذه المتطلبات :

*وجود نظام إدارة للمعلومات المالية المتكامل.

تبني إطار مالي متوسط الأمد.

*تقييم البرامج والمشروعات ضمن موازنة البرامج والأداء.

وبغية تخطيط وإعداد وتنفيذ موازنة عامة مستندة إلى البرامج والأداء يجد البعض بان هناك ثلاث مطالب أساسية ينبغي توفرها وهي: تطوير قاعدة البيانات، تطوير هيكل البرامج في وحدات الانفاق العام، تعديل النظام المحاسبي ونظام المعلومات الإدارية المحوسب لجعله سهل الاستعمال وان يكون متوافقا مع البرامج والتخطيط له من البداية. وينظر إلى استراليا على انها واحدة من الدول الرائدة فيما يتعلق بإصلاحات الإدارة المالية والموازنة العامة ، إذ مرت الموازنة العامة في استراليا بمراحل عدة وصولا إلى الموازنة على أساس الاستحقاق التي تستند إلى التركيز على المخرجات والنتائج إضافة إلى تطوير ثقافة الأداء في القطاع العام ، وقد تميز نظام الإدارة المالية في استراليا بخصائص أساسية ساعدت على تطوير عملية اصلاح الموازنة العامة مثل الدور الفاعل للجان مجلس الوزراء ، اعتماد قواعد مالية تستند إلى المبادئ بدلا من الأهداف المحددة ، اعتماد التقديرات المالية متعددة السنوات التي تشكل أساسا لنظام الموازنة العامة السنوية ، استخدام الموازنة على أساس الاستحقاق ضمن اطار المخرجات والنتائج ، ونفذت الحكومة الاسترالية عملية اصلاح نظام الإدارة المالية عن طريق تشريعات عدة هدفت إلى تحسين جودة ووضوح فهم اطار الإدارة المالية العامة عن طريق مجموعة قوانين (الإدارة المالية والمساءلة ، سلطات الشركات والكومنولث ، المدقق العام للحسابات) والتي سهلت عملية اخذ القرارات اللاحقة لاستبدال المحاسبة القائمة على الأساس النقدي بموازنة قائمة على أساس

الاستحقاق والابلاغ عن المخرجات ، تحسين المساءلة ، تحسين المخرجات والنتائج والموازنة واعداد التقارير ، فهم افضل للتكلفة الحقيقية للأنشطة الحكومية للحكومة .

اما في المملكة المتحدة فقد اعتمدت الموازنة على أساس محاسبة الموارد والتي تعرف على انها مدخل قائم على أساس الاستحقاق للمحاسبة والموازنة الحكومية والذي يعكس الرقابة على المخرجات بدلا من المدخلات، وقد اعتمد مصطلح محاسبة الموارد لتسليط الضوء على التغيير الذي اقترحته الحكومة الذي يعتمد على تقنيات المحاسبة على أساس الاستحقاق التام. بينما اعتبرت مراجعة البرامج نقطة تحول في إدارة النفقات الكندية والذي اعتمد ثلاث سمات رئيسة وهي تشكيل لجنة وزارية من كبار الوزراء لتحديد سقف الانفاق لكل وحدة حكومية (من اعلى إلى ادنى)، إعطاء الوزارات توجيهات لتحديد السياسات العامة للحكومة وإصدار تعليمات للقيام بمراجعة أساسية لكل بند من بنود البرامج والنفقات بما يحقق اهداف السياسة العامة قيام كل من امانة مجلس الخزانة و وزارة المالية بمراجعات مشتركة لتزويد أعضاء اللجنة بالمشورة اللازمة.

7-قياس اثار الازمات المالية العالمية على فاعلية الموازنة العامة:

تطبع التحولات الاقتصادية العالمية المعاصرة بصماتها على مختلف المجالات السياسية والاجتماعية لذا كان لزاما تحليل هذه التحولات واثارها بهدف الاستفادة منها والتصدي لمشكلاتها، والمحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات مبنيا على المعايير المقبولة قبولاً عاماً تهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لكل من يهمه الامر لذا فهي تعتبر من اهم المجالات ذات الصلة بالتحولات تلك¹.

شهدت الالفية الثالثة جدلا واسعا حول دور ومسؤولية المحاسبة عن حدوث الازمات والانهيئات التي تتعرض لها الشركات أو المؤسسات من عامة أو خاصة وزادت حدة هذا الجدل كثيرا بعد انهيار شركة انرون وما تلاه اختفاء شركة (ارثر اندرسون) وانهيار كبير لبعض الشركات الامريكية والعالمية وصولا إلى ازمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الامريكية والتي سرعان ما تأثر العالم بأثره بها لذلك قام العديد من الباحثين بتحليل الدور الذي لعبته المحاسبة في الازمات المالية العالمية ابتداء من ازمة الكساد العظيم في ثلاثينيات القرن الماضي إلى الان ، وذهب البعض منهم إلى تحميل المحاسبة السبب في كل الازمات المالية التي تحدث في

¹ غطاس، برنس ميخائيل، (2008)، " دور المتغيرات البيئية في تطوير الابعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي "، بحث في مؤتمر اتجاهات اقتصادية عالمية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الكويت، الكويت، ص30.

حين يراها البعض الاخر من كل الانتقادات التي وجهت اليها ورجح ان تكون الازمات المالية العالمية المختلفة ترجع لأسباب غير محاسبية وان دور المحاسبة ينحصر في توفير المعلومات الملائمة والتي تظهر الفساد وما يتبعه من أزمات ولا تكون سببا في حدوثها ، في حين ذهب فريق اخر من الباحثين إلى القول ان القصور الموجود في المحاسبة سبب من أسباب الازمات المالية العالمية ، في حين حمل البعض على بعض معايير المحاسبة وليس كل المعايير كسبب من أسباب حدوث الانهيارات والأزمات المالية العالمية ، في حين حمل البعض مهنة المحاسبة مسؤولية حدوث الازمات المالية العالمية.

ففي العقود الأخيرة مر العالم بالعديد من الازمات المالية والتي أدت إلى انهيار العديد من المؤسسات والشركات العملاقة حول العالم ، فعلى سبيل المثال الازمة المالية لمجموعة النمر الاسيوية والتي بدأت من تايلاند عام 1997 وسرعان ما انتقلت إلى دول أخرى مثل اندونيسيا وماليزيا والفلبين وهونج كونج وما تبع ذلك من تأثر العالم كله مروراً بالانهيارات المالية للعديد من الشركات العالمية في بداية الالفية الثالثة وإبرزها انهيار شركة انرون للطاقة والتي بلغ حجم خسائر المستثمرين بها 70 بليون دولار ، وقد بلغ نصيب الاستثمارات العربية من هذه الخسائر بليون دولار ، وما تبعها من انهيارات لمكتب (ارثر اندرسون) بالإضافة لما حدث من اختلاسات وتلاعبات في شركات متعددة مثل (World Com) للاتصالات ، واتصالات ادلفيا، وامريكا أون لاين وشركة (Paramalate) للأغذية الأوروبية وصولاً إلى الازمة المالية العالمية والتي حدثت في عام 2008 والتي بدأت كأزمة للرهن العقاري في الولايات المتحدة الامريكية والتي سرعان ما انعكست اثارها السلبية على أسواق المال واقتصاديات دول العالم المختلفة .

ودائماً ما توجه الانتقادات إلى المحاسبة في معظم الازمات المالية والاقتصادية ويرجع ذلك إلى عجز التقارير المالية عن تقديم المعلومات الملائمة التي تساعد في التنبؤ بهذه الازمات أو معالجة الآثار الناتجة عن هذه الازمات أو بعبارة أخرى تم توجيه العديد من الانتقادات إلى النظام المحاسبي لقصوره في مواجهة المتغيرات البيئية المتمثلة في الازمات المالية العالمية.

وإذا كانت المحاسبة علماً اجتماعياً يتفاعل مع التغيرات والمستجدات التي تحدث في المجتمع فكان لابد ان تتطور المحاسبة مع التغيرات التي تحدث ولما كانت تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس القياس

وعرض العمليات المالية فتكون الخطوة التالية لترجمة هذه المبادئ إلى تطبيق عملي انما يتم عن طريق اصدار المعايير المحاسبية¹.

من هنا يمكن اعتبار الازمات المالية العالمية المختلفة ناقوس خطر يندرننا بوجود الاهتمام بالعديد من الأمور أو القصور أو النقاط الهامة التي لم يكن يركز عليها القائمون بعملية اصدار معايير المحاسبة المالية ، فعلى سبيل المثال كان افلاس احدى الشركات الامريكية الكبرى (شركة W.T.Grant) قد أدى إلى تغيير في طرق تحليل القوائم المالية واهميتها ، وكذلك الطريقة التي تفصح بها الشركات عن المعلومات المالية ، فقد كان من الملفت للنظر في حالة الشركة الامريكية هذه انها كانت تفصح عن أرباح متزايدة في الوقت الذي كانت تتجه فيه الشركة نحو الإفلاس ، فمما لاشك فيه ان الازمات المالية المختلفة تؤدي إلى خلق معايير جديدة للمحاسبة من اجل الحد من الغش أو الاحتيال المحاسبي سواء كان متعمد ام لا²، لذلك فالأزمات المالية العالمية دفعت العديد من الجهات المسؤولة عن اصدار معايير المحاسبة إلى احداث تطوير مستمر لبعض المعايير المحاسبية في محاولة منها للتغلب على الثغرات والقصور الموجود في بعض المعايير والتي اظهرتها الازمات المالية المتعاقبة وكذلك التجاوب مع الجوانب الاقتصادية الجديدة التي افرزتها .

ففي عام 2002 نقطة تحول تاريخية مهمة لإعادة هيكلة مهنة المحاسبة والمراجعة ليس على مستوى أمريكا وحدها بل امتد ذلك حول العالم سواء الاتحاد الأوروبي أو دول شرق اسيا أو الشرق الأوسط. لقد تلقى العالم صدمة قوية عند سقوط سوق نازدك، تبعه تهاوي الأسواق المالية في دول عدة وتوالي اكتشاف الفضائح المالية كما في شركة انرون أو نتيجة التلاعب في المعالجات المحاسبية كما في شركة زيروكس³، ويمكن التدليل على ذلك أيضا من خلال كلمة Robert Herzh رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بمؤتمر ل AICPA عام

¹ أبو طالب، يحيى محمد، (2009)، " دراسات في نظرية ومعايير المحاسبة المصرية والدولية "، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ص75.

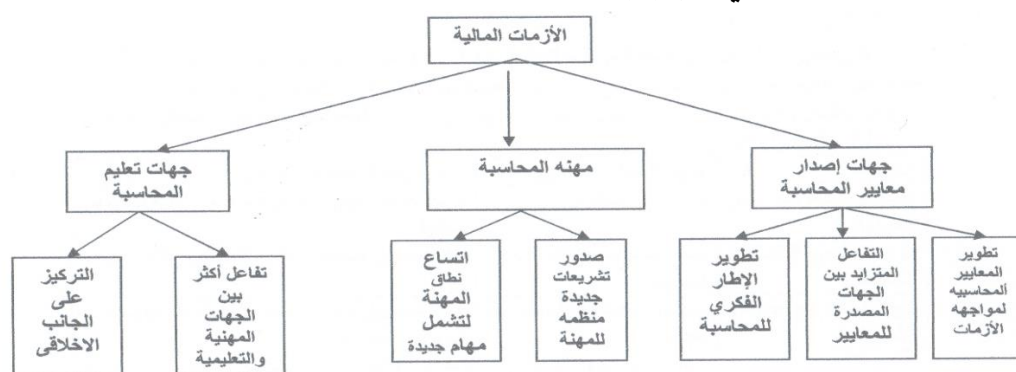
² حماد، طارق عبد العال، (2008)، " نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية "، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، مصر، ص135.

³ الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، (2009)، " نظرية المحاسبة "، مكتبة العبيكان، السعودية، ص677.

2005 عن التحديات التي تواجه المحاسبة والتقارير المالية اعقاب الانهيارات المالية الكبيرة مطلع هذا القرن ومن اهم هذه التحديات¹:

- أ- ضرورة تطوير التقارير المالية لتلبية احتياجات المستخدمين خاصة في ظل زعزعة الثقة بالنظام المحاسبي الحالي عقب الانهيارات المالية.
- ب- عدم اتساق بعض معايير المحاسبة مما ينتج عنه معالجات لا تتفق مع تغيرات بيئة الاعمال المعاصرة.
- ج- تجاهل التقارير المالية الحالية الاحتياجات الفعلية للمستخدمين.

والشكل التالي رقم (2) إثر الازمات المالية العالمية على المحاسبة



1- المصدر: المعصراوي، حمادة السعيد، (2014)، " دراسة مقارنة لأثار الازمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ص 24.

المحور الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات: 1- تعد الموازنة العامة للدولة بمثابة عقد يعمل بموجبه الأصل (السلطة التشريعية) على تحويل الوكيل (السلطة التنفيذية) صلاحية التصرف بالمال العام (الإيرادات العامة) لمدة معينة (سنة في العادة) لتلبية تطلعات ومصالح الشعب (المالك الأصلي للموارد العامة ومصدر السلطة الأساس).

2- يرتبط مفهوم المساءلة بشكل وثيق بالأداء الحكومي، فبعد ان كانت الموازنة بشكلها التقليدي تركز على المدخلات، أصبحت المساءلة تدور حول مدى الالتزام وامتثال وحدات الانفاق

¹ يوسف، جمال علي محمد، (2009)، " تقييم محاولات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية - دراسة تحليلية - "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 74، الجزء الثاني، مصر، ص 142.

الحكومية لتعليمات الموازنة العامة في التقيد بالإنفاق على البنود المحددة بوثيقة الموازنة العامة وكما يتأثر مفهوم المساءلة بعاملين اثنين هما: مدى الوعي الاجتماعي والثقافي للمجتمع، ومقدار المساهمة المباشرة لأفراد المجتمع في تمويل إيرادات الموازنة العامة.

3- يمكن تحقيق الفاعلية في وحدات الانفاق العام عندما يكون هناك رؤى واهداف واضحة وإستراتيجيات محددة، بينما يمكن تحقيق الكفاءة عندما تمتلك وحدة الانفاق العام تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت واعتماد معايير الجودة في العمل.

4- من المهم قيام متخذ القرار الأعلى بتحديد السياسة العامة التي سيجري اعتمادها في عملية الإصلاح المالي، اما عن طريق اعتماد مدخل متحفظ يستند إلى عمليات بسيطة تدريجية للإصلاح أو اعتماد أسلوب مباشر حازم في اجراء عملية الإصلاح.
ثانياً: التوصيات:

1- ربط البرامج والمشاريع الحالية والمستقبلية لوحدات الانفاق العام (وزارات، محافظات، إقليم، جهات غير مرتبطة بوزارة) بأولويات البرنامج الحكومي عن طريق تطابق مخرجات ونتائج كل برنامج ومشروع على مستوى كل وحدة إنفاق عام مع ما تستهدفه كل أولوية.

2- ان يكون تخصيص الموارد العامة من اعلى إلى أدنى مع منح وحدات الانفاق العام مزيداً من الصلاحيات لعمليات المناقلة لتحقيق الأهداف وتشديد المساءلة تجاه حالات الإهمال والتبذير والاختفاق.

3- انشاء هيئة استشارية مثل تلك الموجودة في استراليا والمملكة المتحدة بحيث يمكن للأطراف المختلفة الاجتماع بانتظام لمناقشة موضوعات المحاسبة، واشراك الإدارات الحكومية التنفيذية.

4- تحديد الإطار العام للموازنة العامة الجديدة التي تستند إلى البرامج والأداء، فمن المناسب للعراق في الوضع الراهن تطبيق موازنة استعراض الأداء، وذلك لبساطة متطلباتها قياساً بالنوعين الآخرين من موازنات الأداء وبالشكل الذي يتماشى مع طبيعة البنى التحتية لوحدات الانفاق العام.

المصادر والمراجع

أولاً: العربية:

أ- الكتب:

1- الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، (2009)، " نظرية المحاسبة "، مكتبة العبيكان، السعودية.

2- أبو طالب، يحيى محمد، (2009)، " دراسات في نظرية ومعايير المحاسبة المصرية والدولية "، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

ب-الدوريات:

2- غطاس، برنس ميخائيل، (2008)، " دور المتغيرات البيئية في تطوير الابعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي "، بحث في مؤتمر اتجاهات اقتصادية عالمية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الكويت، الكويت.

3- يوسف، جمال علي محمد، (2009)، " تقييم محاولات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية - دراسة تحليلية - "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 74، الجزء الثاني، مصر.

4- حماد، طارق عبد العال، (2008)، " نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية "، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، مصر.

5- المعصراوي، حمادة السعيد، (2014)، " دراسة مقارنة لأثار الازمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

ثانيا: الأجنبية:

A- Books:

- 1- Khan, A., & Hidreth, W.B. (2002), " Budget Theory in the Public Sector " , Greenwood Publishing Group .
- 2- Mulgan, R. (2003), " Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies " , Springer.
- 3- Robinson, M. (Ed.). (2007), " Performance Budgeting: Linking Funding and Results " , Springer.
- 4- Shah, A.B(Ed.). (2007), " Performance Accountability and Combating Corruption " , The World Bank.

B- Periodicals:

- 1- Cameron, W. (2004), " Public Accountability: Effectiveness, Equity, Ethics " , Australian Journal of Public Administration, 63(4).
- 2- Curristine, T. (2005), " Government Performance: Lessons and Challenges " , OECD Journal on Budgeting, 5(1).
- 3- Johnson, A. (2017), " On the Precipice? The Operation of The Official Information Act Within Government Agencies and Assessing the

Efficacy of Result-Based Accountability Regimes. The Operation of The Official Information Act Within Government Agencies and Assessing the Efficacy of Result – Based Accountability Regimes (June 25,2017) “, Victoria University of Wellington Legal Research Paper, Student / Almn Paper, (26).

- 4- Kelly, J.M. (2003), " The Long View: Lasting (and fleeting) Reforms in Public Budgeting in The Twentieth Century “, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 15 (2).
- 5- Laughlin, R. C. (1990), " A Model of Financial Accountability and The Church of England “, Financial Accountability & Management, 6(2)
- 6- Ma, J., & Hou, Y. (2009), " Budgeting for Accountability: A Comparative Study of Budget Reforms in The United States during The Progressive Era and in Contemporary China “, Public Administration Review, 69.
- 7- Sevilla, J. (2006), " Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment “, OECD Journal on Budgeting, 5(2).

C- Theses and Dissertations:

- 1- Bawono, A. D. B. (2015), " The Role of Performance Based Budgeting in The Indonesian Public Sector “, Accounting Philosophy Thesis, Faculty of Business and Economics, Macquarie University.

D- Publications:

- 1- Aristovnik, A., & Seljak, J., (2009), " Performance Budgeting: Selected International Experiences and some Iessons for Slonenia “, Munich Personal RePEc Archive Paper, No. 15499.
- 2- GASB. Governmental Accounting Standards Board. (1987), " Concepts Statement No.1", USA.
- 3- Schaeffer, M., & Yilmaz, S. (2008), " Strengthening Local Government Budgeting and Accountability “, The World Bank.