

تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظل تطبيق موازنة البرامج والاداء  
*Enhancing the Effectiveness of Accountability in Governmental  
Units in the Context of the Implementation of Performance  
Program Budget*

حيدر جاسم حمزة الخفاجي<sup>1</sup>، أ.د صفاء أحمد محمد العاني<sup>2</sup>

*Haider Jassem Hamza Al Kafajee<sup>1</sup>، Safaa Ahmed Mohamad Al aani<sup>2</sup>*

<sup>1</sup>كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد (العراق)، محاسبة مالية، hdrhamza@gmail.com

<sup>2</sup>كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد (العراق)، محاسبة مالية، safaa\_alani68@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 2020/03/20 تاريخ القبول: 2020/05/04 تاريخ النشر: 2020/06/30

ملخص:

عمل الباحثان على دراسة متطلبات تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية من حيث تحقيق المساءلة عن الانفاق العام باعتبار أن هذا المال هو ملك للشعب والاجيال القادمة الذي ينبغي أن يُنفق بفاعلية وكفاءة، وضمان الاستخدام الامثل للموارد النادرة وذلك عن طريق تطبيق نظرية الوكالة، وقد أستند البحث الى فرضية ( هل تتمكن موازنة البرامج والاداء من تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية؟ ) وفي الجانب التطبيقي للبحث أعتمد الباحثان على إطلاق استبانة لعينة من المختصين في مجالات تخطيط، إعداد، تنفيذ، رقابة الموازنة العامة، ونتيجة لإجراء التحليل الاحصائي.

توصل الباحثان الى رفض فرضية البحث، كما أوصى الباحثان بعدد من التوصيات أهمها ينبغي أن يكون بناء هيكل نفاقت وإيرادات الموازنة العامة بالاستناد الى رؤية واوليات الحكومة لتحقيق مساءلة فاعلة عن الاداء في حال أن أخفقت تلك الموازنة عن تحقيق رؤية الحكومة وأولوياتها.

كلمات مفتاحية: موازنة البرامج والاداء، المساءلة، الاداء، نظرية الوكالة، الاصيل، الوكيل.

**Abstract:**

The researchers works on studying the requirements of implementing of performance programs budgeting in government units in terms of achieving accountability for public spending, as this funds belongs to the people and the next generations that should be spent effectively and efficiently and to ensure the optimal use of scarce resources by applying the agency theory, the research was based on the hypothesis (Can performances programs budgeting achieve the effectiveness of accountability in government units?), and in the applied side The researchers relied on a questionnaire for a sample of specialists in the fields of planning, preparation, implementation, and control of the public budgeting.

As a result of performing the statistical analysis, the researchers concluded reject that the research hypothesis, The researchers recommended a number of recommendations, the most important of which are: - The construction of the budget expenditures and revenue structure should be based on the vision and priorities of the government and vision.

**Keywords:** Program Performance Budget, Accountability, performance, Agency theory, Principal, Agent.

**مقدمة:**

يسعى المسؤولون في الحكومات جميعاً إلى تعزيز عملية اخذ القرارات والأداء العامين عن طريق وضع أهداف استراتيجية ومقاييس للأداء باعتبارها حجر الزاوية للمساءلة، وتعد المساءلة مهمة أيضاً للحكومة بوصفها أداة لفهم أسباب فشل البرامج والمشروعات ومن ثم العمل على تحسين الاداء، 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 تُعد المساءلة العنصر الأساس الذي يضمن جودة الاداء الحكومي عن طريق استخدام الموارد المالية بالشكل الذي يلبي احتياجات المواطنين والتأكد

من أن العاملين في المستويات الحكومية المختلفة يعرفون تكاليف العمليات التي يقومون بها ويخضعون للمساءلة عنها كما ينبغي تحديد الأهداف وتقييم الأفراد وفقاً لقدرتهم على تحقيقها.

وتستند مشكلة البحث الى مدى إمكانية موازنة البنود التقليدية المطبقة حالياً من قِبَل وحدات الانفاق العام في العراق على تقديم اجابات واضحة وموضوعية حول قدرة الحكومة على تحقيق ما تصبو اليه من تنفيذ البرامج والمشروعات، وهل أنفقت أموال أكثر من اللازم لتحقيق الاهداف والنتائج؟ ومن المسؤول في حالة كون الانفاق كان أكثر من اللازم، أو في حالة أن تم الانفاق ولكن مع عدم تحقيق الاهداف المرسومة؟ إذ جرى صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل ((هل يمكن لتطبيق موازنة البرامج والأداء أن يحقق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية؟))، كما يهدف البحث الى بيان دور موازنة البرامج والاداء في تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية. وتكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على الجانب المفاهيمي والفلسفي لموازنة البرامج والاداء إضافة إلى استطلاع آراء عينة من الموظفين الحكوميين المختصين في مجال تخطيط وإعداد ورقابة الموازنة العامة فضلاً عن عدد من الاساتذة الجامعيين في مجال المحاسبة الحكومية وعدد من المستشارين الحكوميين وأعضاء السلطة التشريعية والرأي العام، وذلك للوقوف على إمكانية تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية وذلك لتعزيز المساءلة عن الاداء. واعتمد البحث على فرضية إن تطبيق موازنة البرامج والاداء لا يؤدي الى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية.

## 1. موازنة البرامج والاداء:

### 1.1. الاسباب التي استدعت ظهور موازنة البرامج والاداء:

لقد ارتبط ظهور معظم انواع الموازنات العامة بالتطور التاريخي الذي شهدته الولايات المتحدة الاميركية، فقد تَطَلَّبَ توسع الحكومات الاميركية تغييراً جذرياً في ممارسات الموازنة العامة، إذ شهدت الفترة من 1933 إلى 1936 بعد الكساد الكبير نمواً هائلاً في الحكومة فقد تصاعدت النفقات الفيدرالية مع إنشاء العشرات من الوكالات الجديدة و إدخال العديد من البرامج الاجتماعية.(Nguyen)،(2007) كما ارتفعت النفقات الفيدرالية الاميركية بسرعة من

4.2 مليار دولار أميركي في عام 1932 إلى 10 مليار دولار أميركي في عام 1940. (Moynihan & Beazley, 1940)، (Schick 2016)، (1966) وقد أدى توسع التعامل الجديد للمسؤوليات الحكومية والتعقيد البيوي الأكبر للوكالات الاميركية العامة إلى جعل موازنة البنود التقليدية غير ذات فائدة بعد ظهور وكالات وبرامج متعددة الأغراض مما أدى إلى تشابك البرامج والخطوط التنظيمية، ولم تعد طرائق الموازنة السابقة (موازنة البنود) التي تتعامل مع وكالات حكومية صغيرة الحجم نسبياً وذات غرض واحد ذات فائدة كبيرة. (Nguyen, 2007) وعلى الرغم من أن الجهود التي بُذلت من الاكاديميين والمهنيين المهتمين في مجال الموازنة العامة في بداية العشرينيات من القرن الماضي حسنت من سياسات وضوابط الإنفاق العام إلا أنها فشلت في تأسيس فهم شامل للموازنة العامة التي تستند إلى الأداء وذلك بسبب الضغوط السياسية والانتخابية التي حالت دون تعزيز كفاءة إعداد وتنفيذ موازنة البنود التقليدية. (Redburn, 2007) & Buss, Shea ومن خلال التتبع التاريخي لتطور الموازنات العامة وجد الباحثان أن تسمية موازنة البرامج و الأداء Programme Performance Budget اعتمدت لأول مرة رسمياً في عام 1949 ضمن تقرير لجنة تنظيم الفرع التنفيذي للحكومة (الذي يشار إليها عادة باسم لجنة هوفر الأولى) (Jordan .First Hoover Commission)، (1999) ولعل من اسباب السعي لاعتماد الموازنة العامة الجديدة هو زيادة الوعي بتكاليف الأنشطة الحكومية والضغط العام لزيادة فاعلية الإنفاق العام. (Sapała, 2018) إذ أيقنت هذه اللجنة أنه ينبغي للموازنة الفيدرالية الاميركية أن تستند في طابعها العام الى الأهمية النسبية للعمل الذي يتعين القيام به أو عند تقديم الخدمات بدلاً من الأشياء التي ينبغي الحصول عليها مثل الخدمات الشخصية والإمدادات والمعدات وهكذا، وأوصت اللجنة بأن يتم تنظيم وتصنيف معلومات الموازنة العامة للحكومة على أساس الأنشطة بدلاً من البنود وأن يتم اعتماد مقاييس الأداء فضلاً عن تقارير الأداء. (Nguyen, 2007) و باختصار ركّز هذا المدخل على ضرورة معالجة الموازنة العامة لأعباء العمل وتكاليف الوحدات والوظائف كأدوات تساعد على إدارة ممارسات العمل وأوصت اللجنة بإعادة تنظيم واسعة النطاق لنشاطات السلطة التنفيذية، واعتمدت موازنة البرامج و الاداء Programme Performance Budget بشكل

رسمي بموجب قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لعام 1950 (Redburn et al. 2007)، (The Financial and Accounting Procedures .1950 Act.pdf n.d.)، لقد شرعت العديد من الدول إلى تبني الموازنات المستندة إلى الاداء لأسباب مختلفة أهمها: الازمات المالية، الضغوط المتزايدة للحد من الإنفاق العام، تغيير الإدارة السياسية Political Administration، وفي العديد من الحالات أُدخِلت معلومات الأداء في عملية الموازنة كجزء من حزمة أوسع للتحكم في الإنفاق العام أو إصلاح إدارة القطاع العام، كما استخدمت موازنة الأداء في العديد من الدول جنباً إلى جنب مع إدارة الأداء. (Anderson. 2008)، ويمكن لأهداف موازنة البرامج والاداء أن تتغير بمرور الوقت، فعلى سبيل المثال لا الحصر فقد ركزت إصلاحات الحكومة الكندية في منتصف التسعينات من القرن الماضي على إعادة تخصيص الأموال وتخفيض النفقات بينما ركزت إصلاحاتها في أواخر التسعينات وأوائل العقد الأول من القرن العشرين على تطوير وتحسين الإدارة والمساءلة المستندة إلى النتائج، إذ تتطلب مطابقة مقاييس الأداء مع عناصر الإنفاق المدرجة في الموازنة العامة خبرة ومهارة عاليتين كما يعتمد التحقق من البيانات وموثوقيتها على وجود تدقيق مستقل يعمل على مراجعة مصادر البيانات وكيفية جمعها والتحقق في أي تلاعب ممكن. (Moynihan & Beazley. 2016)، وإن تباينت الدول في عمليات إصلاح موازنتها العامة لأسباب مختلفة فأنها تتشارك في بعض الأهداف والتي يمكن تصنيفها على نطاق واسع إلى ثلاث فئات هي: (Anderson. 2008):

1. أولويات الموازنة مثل التحكم في الإنفاق وتحسين التخصيص.
2. الإستخدام الفاعل للأموال، تحسين أداء القطاع العام.
3. تحسين المساءلة أمام السياسيين والجمهور.

وبغية الوصول إلى موازنة فاعلة مستندة إلى البرامج والاداء ينبغي إعادة النظر في أولويات الإنفاق الحكومي العام وأداء البرامج التي ينبغي أن تُدرج رسمياً في عملية الموازنة العامة. (Robinson & Last. 2009) ويجد البعض بأن هناك خطوات عامة ينبغي الأخذ بها عند التخطيط لإعداد موازنة البرامج والاداء وكما يلي: (Ibrahim. 2013)

1. تحديد غايات وحدة الإنفاق العام.
2. تحديد الأهداف التي تؤدي إلى تلك الغايات.

3. تطوير وتصنيف البرامج الرئيسية والفرعية وأنشطة العمل التي تخدم كل هدف.
4. تحديد المدخلات (المال، والقوى العاملة، والمواد، وما إلى ذلك) على مستوى كل برنامج
5. وضع معايير أو مؤشرات لتحديد المخرجات أو الأداء وتقديم هذه الخطوة منظوراً شاملاً لإدارات الموازنات الفاعلة.
5. إنشاء نظام التقارير والرقابة والمساءلة.
6. تحديد مقاييس الأداء والمخرجات لجميع الفئات الفرعية على مستوى كل برنامج.

ولا يمكن لأنموذج الموازنة المستندة إلى البرامج والأداء أن يكون ناجحاً إلا إذا قامت كل وحدة إنفاق بما يأتي: (Robinson & Last، 2009)

1. تحدد بوضوح النتائج التي تهدف إلى تحقيقها عن طريق المخرجات وتوصيلها إلى المجتمع.
2. تزويد صناعات القرار السياسي الرئيسيين خلال عملية إعداد الموازنة بمؤشرات الأداء الرئيسية لقياس فاعلية وكفاءة خدماتها.

## 2.1. مفهوم موازنة البرامج والاداء:

تستخدم موازنة البرامج الأداء بيانات الرسالة Mission والغايات Goal والأهداف Objectives لتوضيح سبب إنفاق المال العام، فهي طريقة لتخصيص الموارد المتاحة لتحقيق اهداف Objectives محددة بناءً على غايات البرنامج Program Goals والنتائج المقاسة Measured Results وبهذه الطريقة يكون إطار التخطيط وعملية الموازنة بأكملها موجّهين نحو النتائج Results المطلوبة. (Young، 2003) وعلى عكس موازنة البنود التقليدية الموجهة نحو الرقابة على المدخلات، فإن وضع موازنة البرامج و الأداء هي أكثر توجهاً نحو الإدارة. (Schick، 1966) وقد ركزت المرحلة الثانية للإصلاح المالي والاداري اعتباراً من عام 1956 على اعتماد التبويب على أساس البرامج التي تُعد أكثر تطلعاً نحو المستقبل بدل من التركيز على ما تم إنجازه سابقاً، وشملت العناصر الرئيسية للموازنة المستندة إلى البرامج والاداء إلى تحديد الأهداف، البرامج، التحليل الكمي مثل تحليل الكلفة والمنفعة، وتحليل الأداء ومن ثم

المساءلة عنه، مع الإشارة إلى أن البرنامج يمكن أن يكون أكثر شمولاً في وحدة الإنفاق من وحدات الأداء ويمكن للبرنامج الواحد ان يشمل العديد من وحدات الإنفاق العام. (Tyer & Willand، 1997) وتُعد هذه الموازنة بمثابة أداة للجمع بين المساءلة التشغيلية والمالية، إذ تشير المساءلة التشغيلية إلى الاقتصاد وفاعلية تقديم الخدمات العامة بينما تُعنى المساءلة المالية بدقة التعبير (من أين تأتي تخصيصات الموازنة العامة وإلى أين تذهب). (Nguyen، 2007) ومن ثم فإن مدخل موازنة البرنامج والأداء الحقيقي له مكونان أساسيان: برامج محددة وأداء متوقع، فضلاً عن ذلك يؤكد Schick على أن ممارسة إعداد الموازنة العامة هذه تساعد المسؤولين على تقييم كفاءة العمل لوحدة التشغيل والمساءلة الفاعلة عن الأداء للأنشطة المحددة. (Schick، 1966)

## 2. موازنة البرامج والاداء بين نظرية الوكالة والمساءلة:

### 1.2. موازنة البرامج والاداء و نظرية الوكالة:

إذا ما أمعنا النظر في فعاليات الموازنة العامة، فيمكن ملاحظة علاقة الوكالة بين الاصيل والوكيل، فالجهة التشريعية صاحبة الصلاحية في إقرار الموازنة\_ هي الوكيل الذي خوله الاصيل (الشعب) المالك الاساسي للموارد والثروة للتصرف في إدارة تلك الموارد والثروة \_ تمثل الاصيل الذي يخول الحكومة (الوكيل) إنفاق تخصيصات الموازنة مقابل تقديم الخدمات وتنفيذ البرامج والمشروعات المدرجة ضمن وثيقة الموازنة العامة، ومن جهة أخرى فإن الحكومة متمثلة بوزارة المالية/وزارة الخزانة تُعد الاصيل الذي يخول الوكيل ( رؤساء وحدات الانفاق العام) صلاحية الانفاق وتقديم الخدمات وهكذا وصولاً الى آخر حلقة في هذه السلسلة التي تتمثل بموظف الخدمة المدنية. في هذه العلاقة يكون عقد الاصيل مع الوكيل هو لتقديم الخدمات للجمهور وإن المحور الرئيس لجميع المعنيين بهذه العلاقة ( العقد ) هو الموازنة العامة نفسها، كونها تضم الخطط والبرامج المفصلة والتخصيصات المالية المرصودة كذلك التوقيتات الزمنية المحددة لكل منها. كما تمتاز الخدمات الحكومية العامة بالعديد من المعاملات وغالباً ما يكون من الصعب قياس نواتج الأنشطة العامة، إذ تتميز العديد من الأنشطة بعدم التأكد، وقد يكون لدى الوكيل أهداف

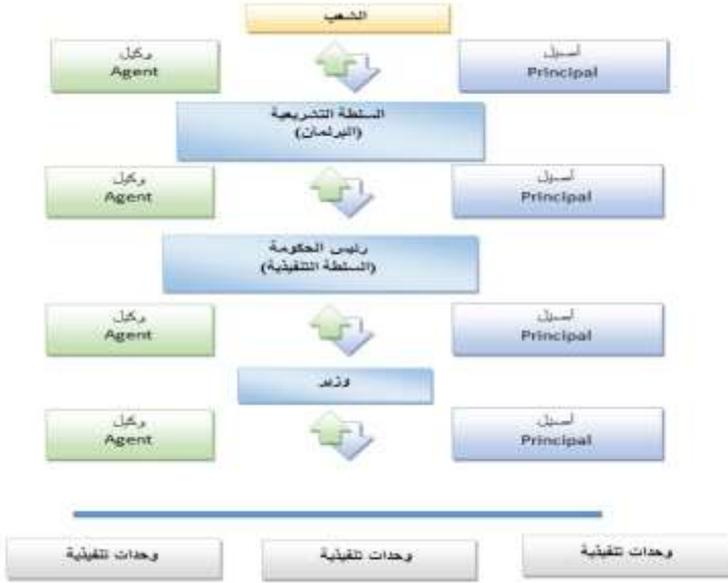
تختلف عن تلك الخاصة بالأصيل وبالتالي هناك فرص للسلوك الانتهازي من قبل الوكيل، إذ إن الرؤية التي توفرها نظرية الوكالة حول كيفية تصميم الهياكل التنظيمية بالشكل الذي يقلل من السلوك الانتهازي تزيد من فرصة تحقيق أهداف القطاع العام.(Ferris & Graddy،1998) :  
**2.2. مفهوم نظرية الوكالة :**

تُعد علاقة الوكالة Agency Theory واحدة من أقدم وأشهر الأساليب المقننة للتفاعل الاجتماعي، فهي تنشأ بين طرفين (أو أكثر) عندما يكون أحدهما ( المعين كوكيل) يتصرف نيابةً عن أو ممثلاً للطرف الآخر(وهو الاصيل) في مجال معين.(Ross،  
(1973،Mason & Slack،2003) وتُعد علاقة الوكالة علاقة تعاقدية تهدف الى: (أولاً) تحديد مهام الوكيل (ثانياً) إدخال الوسائل التي سيجري من خلالها تعويض الوكيل، وإن سبب نشوء هذه العلاقة هو أن الاصيل يحتاج إلى إنجاز مهام محددة فيعمل على الاستفادة من خدمات الوكيل، كونه يمتلك المهارات والقدرات اللازمة لأداء تلك المهام، قد يفتقر الاصيل نفسه إلى هذه المهارات والقدرات أو أنه أقل فاعلية في أدائها من الوكيل.(Petersen،1993) وهكذا يمكن فهم العقد في علاقة الوكالة بأنه أداة تمكن أشكال مختلفة من التعاون والتحكم بين الاصيل والوكيل. ويمكن تمثيل العلاقة بين الاصيل والوكيل بالشكل البسيط الأتي ( أصيل واحد الى وكيل واحد) وبين علاقات متشابهة ومتداخلة تتراوح بين أصيل واحد وعدة وكلاء، أو وكيل واحد مقابل عدة أصلاء. (Mason & Slack ،2003) ،(Waterman & Meier،1998) كما يمكن ان تكون علاقة الوكالة أكثر تعقيدا عندما يلعب كل من الاصيل والوكيل علاقة تبادلية، إذ يمكن للأصلاء أن يتصرفوا في نفس الوقت مثل بعض الوكلاء الذين يتصرفون كأصلاء لوكلاء آخرين وهكذا، على سبيل المثال يمكن أن توضح سلسلة التمثيل في الانظمة البرلمانية هذا الجانب على النحو الاتي:(Akpanuko & Asogwa،2013) تعمل السلطة التشريعية (البرلمان) كوكيل للشعب الذي يُعد مصدر السلطة الرئيسة ( دستور جمهورية العراق،2005:المادة 5) وهو في هذه الحالة يمثل الاصيل، وفي نفس الوقت فان السلطة التشريعية هذه( البرلمان) يمثل الاصيل الذي يخول رئيس الحكومة ( الوكيل) بتنفيذ البرنامج الحكومي والذي يُعد بدوره أصيل

لرؤساء الجهات التنفيذية داخل الحكومة (الوزراء) الذين يعملون كوكلاء تجاه رئيس الحكومة و أصلاء تجاه الوحدات التنظيمية التي تحت إدارتهم. ويمكن توضيح علاقة الوكالة التشابكية في القطاع العام من خلال الشكل (1) الآتي:

شكل (1)

علاقة الوكالة التشابكية في القطاع العام



المصدر (إعداد الباحثان)

من هذا الجانب يُنظر إلى وحدات الانفاق الحكومية بشكل أساسي على أنها مجموعة من التفضيلات الفردية والإجراءات التي تشكل سلسلة من التعاقدات (nexus of contracts) (Jensen & Meckling)، (1976) كما تُعد وحدات الانفاق العام وحدات تنظيمية ليس لديها تفضيلات أو دوافع أو نوايا خاصة، ولا تمارس الاختيار في المعنى الواعي والعقلاني الذي ينسب إلى الأفراد. إن فهم وحدات الانفاق العام كأصيل أو وكيل لا يمثل مشكلة عندما يتم تفسير سلوكها وأفعالها من خلال تصرفات أعضائها العقلانية من الافراد، فعندما يكون الأفراد عقلانيين بشكل منطقي فهم يهدفون دائما إلى تعزيز مصالحهم الشخصية. وبما إن المشاركين

النهائين في النشاط التنظيمي هم الموظفين (البشر) فستكون أفعالهم في نهاية المطاف هي موضع الاهتمام. فهم يدركون أنهم لا يستطيعون أن يتوقعوا كل الأشياء التي قد تمهم، وقد ابرزت الاديات ان هناك نتيجتين غير متوقعتين ناجمتين عن اختيار الاصيل للوكيل وكما يلي:

أولاً: سوء الاختيار Adverse Selection: وتفسيره هو إما أن يكون الاصيل قد اختار الوكيل الخاطئ لتقديم الخدمة أو أنه قام بتعريف مسؤولية أو التزام الوكيل بشكل غير صحيح، ويظهر سوء الاختيار(الاختيار السلبي) قبل إبرام العقد من خلال الإجراءات التي يتخذها الوكيل التي تهدف الى تشجيع الاصيل على التعاقد معه، وذلك عندما يتمتع الوكيل بميزة المعلومات ويدعي بأنه يمتلك المعرفة الفنية والموارد اللازمة لتنفيذ العقد، في حين أن الاصيل لا يملك الأدوات اللازمة للتحقق من موثوقية الوكيل، وفيما يتصل بالموازنة العامة فإنه كلما زاد اعتمادها على المعلومات التي يتمتع بها الوكيل دون الاصيل زادت احتمالية أن يقوم الوكيل بتمرير معلومات متحيزة أو مفلترة إلى الأصيل، وفي مثل هذه الحالات هناك احتمال متزايد بأن يختار الاصيل الوكيل الخطأ لتنفيذ سياسة معينة.(Gailmard، 2012) مثال على ذلك تكليف الحكومة لوحدة انفاق عام غير مختصه بموضوع يحتاج الى اختصاص دقيق ودراية كافيتين، وإن هذا التكليف كان بناءً على معلومات مزيفة قدمت من قبل الوكيل، أو تكليف شخص لإدارة وحدة انفاق حكومية لا يتمتع بالاختصاص المطلوب او الخبرة اللازمة.

ثانياً: المأزق الاخلاقي Moral Hazard: ويقال إن المأزق الأخلاقي يحدث إذا قام الوكيل الذي تعاقد معه الاصيل بتغيير سلوكه بطريقة تضر بمصلحة الاصيل، وهو يظهر أثناء أداء العقد وينطبق على الإجراءات التي يتخذها الوكيل/الوكلاء، والتي يصعب على الاصيل مراقبتها، مع افتراض أن الاصيل لن يفوض المهام للوكيل/الوكلاء ما لم يجد بعض الأسباب المهمة للقيام بذلك، وعندما تتوفر تلك الاسباب سيتم إنشاء علاقة الوكالة. (Hermalin & Katz، 1991)

### 3.2. فروض نظرية الوكالة:

تناولت الأدبيات الخاصة بنظرية الوكالة عدداً من فروض السلوكية المتعلقة بالأصيل والوكيل وعلاقة الوكالة. ويمكن ذكر بعض أهم هذه الفروض بقدر تعلقها بموضوع البحث وكما يلي: (التميمي، 2008، Waterman & Meier)، (1998) أولاً: فرض التصرف الرشيد والعقلاني: بموجب هذه الفرضية يُعد كل من الاصيل والوكيل عقلانيين ويتسمان بالتصرف الرشيد من خلال اتباع القوانين والانظمة والتعليمات والضوابط الخاصة بتنظيم العلاقة بينهما، وبالتالي فإن كل منهما يسعى الى تعظيم منفعته والتي تؤثر على سلوكه وقراراته مع عدم مخالفته لتلك الانظمة والتعليمات والضوابط ( مثال على ذلك هو ان يكون تخصيص موارد الموازنة العامة من قبل الاصيل هو لخدمة المجتمع وتحقيق أكبر قدر من الرفاهية، ان يكون إنفاق تلك التخصيصات بشكل غير مسرف أو ينم عن جهل أو فساد من الوكيل).

ثانياً: فرض عدم تناسق المعلومات: إن عدم تناسق المعلومات بين الاصيل والوكيل يعود الى أن الوكيل يمتلك كل المعلومات التي تتعلق بعمله (بعكس الاصيل) وهو يوظف هذه المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة وأخذ القرارات، كما أن الوكيل يكون غير محفز للإفصاح عن جميع المعلومات التي تكون مجوزته خشية ان تُستخدم هذه المعلومات ضده، الامر الذي يستدعي من الاصيل تصميم البرامج والمشروعات التي من شأنها أن تشجع الوكيل على الإفصاح عن المعلومات التي مجوزته. (الجبوري، 1999) ويؤدي عدم تناسق المعلومات الى عدم التأكد المرتبط بترجمة سلوك الوكيل إلى النتائج، وكلما كان جمع المعلومات حول النتائج (أي الأداء) أكثر صعوبة أو أكثر تكلفة فإن ذلك سيؤدي بالضرورة الى عدم القدرة على قياس اداء الوكيل والمساءلة عنه والذي يُعد محدد حاسم لشروط العقد. (Ferris & Graddy)، (1998) مثال على ذلك عدم قيام وحدات الانفاق العام بالإفصاح عن حالات الانفاق التي من شأنها تغيير من نظرة الاصيل للوكيل، أو قيام تلك الوحدات بالإبلاغ عن نتائج ومخرجات مبالغ فيها وغير واقعية، أو عدم قيامها بالإبلاغ عن الاخطار المحتملة من عمليات الاقتراض الداخلي والخارجي).

ثالثاً: فرض تضارب المصالح والاختلاف في تحمل المخاطر: إذا كان كلا من الاصيل والوكيل يعمل على تعظيم منفعته كونه عقلاني ورشيد، فهناك سبب وجيه للاعتقاد بأن الوكيل قد لن يتصرف دائماً وفقاً لمصلحة الاصيل. وبذلك يمكن للأصيل أن يجد من التصرفات التي تنير قلقه،

والتي قد تؤدي الى الاضرار بمصلحته عن طريق إنشاء حوافز مناسبة للوكيل او عن طريق تكبد تكاليف المراقبة المصممة للحد من الأنشطة المخالفة لشروط التعاقد الذي ينظم العلاقة بينهما. (Waterman & Meier، 1998) فقد لا تعمل وحدات الانفاق العام على أداء كامل المهام الملقاة على عاتقها وذلك خشية من تعرضها للمساءلة في حال الاخفاق في تحقيق الاهداف المنشودة، (ومصادق ذلك هو عزوف أغلب وحدات الانفاق العام في العراق عن القيام بكامل مهامها وذلك تحوفاً من زجها في ملفات فساد من قبل هيئة النزاهة العامة).

#### 4.2. موازنة البرامج والاداء وفاعلية المساءلة

تتبع مشكلة المساءلة في وحدات الانفاق العام من أن تحقيق الكفاءة يتطلب تفويض سلطة اخذ القرار من الممثلين المنتخبين (السلطة التشريعية) إلى السلطة التنفيذية والموظفين الحكوميين، لذا فإن المصلحة العامة تقتضي أن يجري العمل الحكومي بطريقة تضمن أن يكون الإنفاق بأكثر الطرق عقلانية من الناحية الاقتصادية، وهذا ضروري لأن الموظفين الحكوميين لديهم خبرة ومعرفة عاليتين بالأعمال والخدمات الحكومية وآليات تحقيق الأهداف وكيفية الحصول على متطلبات ذلك بأفضل الشروط الممكنة، ونتيجة لذلك فإن تفويض السلطة التقديرية من السلطة التشريعية (الاصيل) إلى السلطة التنفيذية (الوكيل) من المرجح أن تحدث حتى في الحالات التي تنطوي فيها هذه التفويضات على تحمل تكاليف إضافية. (McCubbins، Noll ، & Weingast، 1987) ويعود ذلك إلى أن التفويض يعطي ميزة للأصيل للاعتماد على الوكيل لصياغة السياسات التي كان سيصوغها إذا كانت لديه المعرفة والوقت والموارد اللازمة لذلك، وفي حال غياب آليات الرقابة الفاعلة فمن المحتمل أن يلجأ الموظف الحكومي (الوكيل) الى بعض التفضيلات الشخصية المستمدة من اهتماماته الخاصة، أو آفاهه الوظيفية أو اتصالاته الاجتماعية أو مكافأته المالية أو مجرد كرهه للجهد، عند اخذ قراراته المتعلقة بالعمل، كما أن عدم المساءلة يعني أن الوكيل (الموظف الحكومي) يكون أكثر عرضة للانحراف في مستوى أداء منخفض بدلاً من مستوى عالٍ من الجهد عند أداء مهامه وبالتالي فإن التحدي الذي يواجهه الاصيل هو التأكد من أن تكاليف الوكالة لا تتجاوز المنفعة المستمدة من تفويض الاصيل للوكيل لتولي سلطة اخذ

القرارات، وفي كلتا الحالتين يمنح الاصيل درجة معينة من السلطة التقديرية الى الوكلاء الذين في حالة عدم وجود أهداف محددة بدقة أو قابلة للقياس تُمكنهم من استغلال السلطة التقديرية الممنوحة لهم لأخذ بعض القرارات التي من شأنها أن تعظم منفعتهم بدلاً من تعظيم مصلحة الاصيل وتحقيق أهدافه. وبما أن الموظف الحكومي لا يواجه خطر الفصل من العمل \_ ما لم يكن هناك سوء سلوك جنائي أو تأديبي شديد\_ و بالنظر إلى أن أهداف الحكومة ليست تعظيم الربح وإنما السعي وراء المصلحة العامة وتقديم الخدمات، فإنه من المستحيل تقريباً قياس أداء الوكيل / الوكلاء من الناحية النقدية أسوة بالقطاع الخاص (الذي يكون من خلال زيادة الارباح)، وبدلاً من ذلك ينبغي أن تعتمد سيطرة الاصيل على الوكيل / الوكلاء على ملاحظات المدخلات ووضع مؤشرات لقياس وتقييم الاداء وعلى الإجراءات الوقائية التي تمنع من الهدر وسوء التصرف، وكذلك وضع نظام للمكافآت والعقوبات.(Bishop،1990)

## 5.2. موازنة البرامج والاداء والمساءلة

مع التطور الذي شهدته الموازنة العامة وانتقالها من الاطار التقليدي الى الموازنات التي تستند الى البرامج لتشمل اخذ القرارات بشأن الأهداف والبرامج وقياس الأداء وبالتالي فإن استخدام الموازنات المستندة الى البرنامج والتخطيط المؤسسي وقياس الأداء شجع الإدارة على المشاركة في صنع القرارات ذات الطبيعة السياسية مثل تخصيص الموارد وأولوية البرامج ونطاق وطبيعة قياس الأداء، الامر الذي دعا إدارة القطاع العام الى الانتقال من التركيز على رقابة الامتثال إلى الرقابة على الأداء.(Zifcak،1997) وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) Governmental Accounting Standards Board بموجب البيان المفاهيمي المرقم بالعدد (1) لسنة 1987 (Concepts Statement No. 1) أهداف التقارير المالية Objectives of Financial reporting لحكومة الولايات المتحدة وحكوماتها المحلية بأن تساعد التقارير المالية الحكومية في الوفاء بواجباتها في أن تكون خاضعة للمساءلة العامة وينبغي أن تُمكن المستخدمين من تقييم تلك المساءلة عن طريق : (Governmental Accounting Standards Board،1987)

أولاً: توفير المعلومات لتحديد ما إذا كانت إيرادات السنة الحالية كافية لدفع تكاليف خدمات السنة الحالية

ثانياً: توضيح ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للموازنة المعتمدة للكيان القانوني وإظهار الامتثال للمتطلبات القانونية أو التعاقدية الأخرى المتعلقة بالتمويل  
ثالثاً: توفير المعلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم جهود الخدمة وتكاليف وإنجازات الجهة الحكومية.

في حين دعت التغييرات في الموازنة العامة إلى توسيع مفهوم المساءلة عن دور الإشراف ليشمل المساءلة عن الأداء.(Kluvers،2001) وإن من بين متطلبات تحقيق المساءلة الفاعلة لتنفيذ الموازنة العامة هو: (Sevilla،2006)

أولاً: تحديد الأهداف العامة والخطوط العريضة لإدارة وحدة الانفاق العام بشكل واضح والاتفاق مع المستويات الادارية العليا على ذلك بغية ضمان عدم التداخل بين الاهداف العامة والفرعية  
ثانياً: وجود ترابط واضح بين الاداء الفعلي لوحدة الانفاق العام من جهة والواجبات العامة المحددة والاهداف المرجوة والمعلومات المقدمة عن النتائج الفعلية من جهة أخرى  
ثالثاً: تقديم تقارير منتظمة عن الإدارة والنتائج باستخدام أنظمة متجانسة من الناحية المحاسبية والإحصاءات والتقارير المالية وغير المالية

رابعاً: تكثيف الرقابة الداخلية مع أنشطة وحدة الانفاق وإدارتها بالشكل الذي يمكن من ضمان امتثال التشكيلات الفرعية لتعليمات وضوابط العمل المحددة مسبقاً  
خامساً: تمكين الرقابة الخارجية للجهاز الأعلى للرقابة المالية supreme audit أو أي كيانات أخرى بما يضمن وجود رقابة مستقلة تحقق الوصول إلى أي نوع من أعمال المراجعة الداخلية أو الخارجية.

كما تُعد موازنة البرامج والاداء بمثابة أداة للجمع بين المساءلة التشغيلية والمالية، إذ تشير المساءلة التشغيلية إلى الاقتصاد وفاعلية تقديم الخدمات العامة بينما تعنى المساءلة المالية بدقة التعبير (من أين تأتي تخصيصات الموازنة العامة وإلى أين تذهب).(Nguyen،2007) ومن ثم فإن مدخل موازنة البرنامج والأداء الحقيقي له مكونان أساسيان: برامج محددة وأداء متوقع، فضلاً

عن ذلك يؤكد Schick على أن ممارسة إعداد الموازنة العامة هذه تساعد المسؤولين على تقييم كفاءة العمل لوحدة التشغيل وتسهيل الأداء الفاعل للأنشطة المحددة. (Schick، 1966) وعليه ينبغي تحديد 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 بواجباته. (Cameron، 2004) على سبيل المثال لا الحصر يستند نظام المسائلة في نيوزلندا New Zealand الى إخضاع الوزراء المنتخبين الى المسائلة أمام البرلمان والشعب على أساس نتائج Outcomes البرامج والمشروعات التي تقع ضمن مسؤوليتهم، بينما يخضع رؤساء الوحدات التنفيذية الى المسائلة عن المخرجات Outputs التي تتمثل بالجودة والكمية والتكلفة ومواعيد التسليم بالنسبة لتلك البرامج والمشروعات، أما في أستراليا Australia فأن نظام إعداد التقارير المالية الحكومية يلزم المسؤولين الحكوميين بالإبلاغ عن المخرجات Outputs والنتائج Outcomes على حد سواء. (Mulgan، 2003) ويجد JOHNSON أن نموذج الأداء الفاعل يتكون من أربعة عناصر أساسية يعزز بعضها البعض وكما يلي: (Johnson، 2017)

1. مواصفات واضحة للأهداف (الأداء المطلوب).

2. سلطة التصرف ( حرية الادارة ).

3. حوافز لأداء (المكافآت والعقوبات).

4. توفير معلومات موثوقة عن النتائج (الأداء الفعلي).

وعموما فإن المنطق وراء هذا النموذج هو تعزيز أداء القطاع العام وتسهيل تحقيق الأهداف

بطريقتين: (Johnson، 2017)

(أولا) : توليد معلومات أكثر جودة عن المكان الذي يتم فيه تحقيق الأهداف أو التقصير في الأداء.

(ثانيا) : توفير الحوافز لاستخدام المعلومات لإجراء تغييرات فاعلة في المقام الأول عن طريق مزيد من المسائلة.

ويجد البعض أنه من الصعب مساءلة وحدات الانفاق العام عن الأداء والمخرجات والنتائج عندما لا تُركّز هياكل موازنتها على أهداف الأداء، إذ ينبغي تبرير كل برنامج تم اختياره

من بين البرامج البديلة التي يتم حسابها من حيث النتائج المتوقعة من مدخلات معينة، وعادة ما يتطلب التغيير في أسلوب إعداد الموازنة العامة تغييراً مكافئاً في الحسابات السنوية والتقارير الدورية، إذ تقوم وحدات الإنفاق العام بالإبلاغ عن نفقاتها من حيث المدخل الجديد القائم على النتائج. (Mulgan، 2003)

#### أولاً: المساءلة على أساس الاداء

من المهم التفكير في عملية إدارة الأداء واستخدام الأداء كوسيلة للمساءلة بطريقة ممنهجة، فمن دون تفكير دقيق حول الخطوات المتبعة فإن احتمال ارتكاب الأخطاء - أي استخدام معلومات الأداء بشكل غير ملائم لاتخاذ القرارات ثم اخذ قرارات لا تعكس الأداء بشكل كامل - يزداد بشكل كبير. (Anwar، 2007) فعندما يمكن تقدير وقياس كل هدف أو واحدة من المخرجات بشكل منفصل سيكون المديرين قادرين على ممارسة درجة أعلى من الرقابة ومن ثم المساءلة. (Mulgan، 2003) كما يمكن تصور عملية إدارة الأداء وفق الخطوات الآتية: (Anwar، 2007)

أ- تحديد النتائج Defining outcomes: تبدأ العملية عن طريق تحديد ما تريده وحدة الانفاق والحكومة بشكل عام وما هي النتائج المطلوب تحقيقها من البرنامج المعني  
ب- تحديد المخرجات Defining outputs: بالإضافة إلى تحديد النتائج النهائية لخيار السياسة العامة ينبغي تحديد أنظمة الأداء الفاعلة والخطوات الوسيطة في العملية، على سبيل المثال يتطلب تقييم أداء قطاع التعليم تحديد عدد المعلمين ومستويات التمويل وجميع المكونات الأخرى لبرنامج تعليمي فاعل

ج- تطوير آليات قياس فاعلة Developing effective measurement mechanisms حول ما تفعله الحكومة ومدى نجاحها عن طريق تطوير آليات قياس فاعلة  
د- ربط البرامج بالمخرجات والنتائج Linking programs to outputs and outcomes: ينبغي ربط إجراءات الحكومة بمقاييس المخرجات والنتائج، فقد يطلق على برنامج ما بأنه برنامج صحي لكن النتائج الصحية قد تعتمد على برامج أخرى مثل التعليم أو التغذية لذلك يلزم وجود نموذج مبني بعناية لتوضيح العلاقات بين البرامج المتداخلة. (Anwar، 2007)

هـ-تعريف المعايير المناسبة Defining adequate standards: ماذا تعني مقاييس الأداء؟ ماذا تعني عبارة جيد وماذا تعني عبارة جيد جداً وما هو الأداء المناسب؟ ولأسباب سياسية فقد يوضع معياراً منخفضاً جداً في البداية بغية إظهار تحسينات غير واقعية للأداء

و-تحديد التحسينات الكافية Defining adequate improvement: ما مدى التحسن الكافي في البرنامج موضوع المساءلة بحيث يمكن الإشارة اليه بتحقيق أداء كافياً؟ ما مقدار الفترة الزمنية التي يمكن اعتبار التحسن فيها كافياً؟

ك-تحديد المسؤولية Defining responsibility: أدى الانتقال من الأشكال التقليدية للمساءلة إلى الأنظمة القائمة على الأداء إلى تحويل التركيز بعيداً عن اللوم إلى حد ما ومع ذلك لا يمكن تجاهل حقيقة أن التعلم عن الأداء يوفر وسيلة للتعلم عن سلوك الأفراد

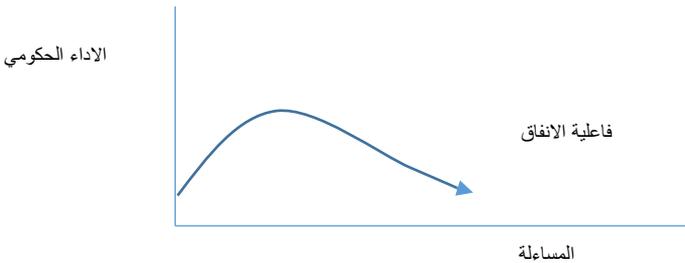
ل-ربط المدخلات بالنتائج Linking inputs to outputs: بموجب أسلوب الموازنة التقليدية كانت عملية الموازنة مرتبطة بتخصيص المدخلات فقط، بينما يوفر تطوير أنظمة إدارة الأداء الفرصة لفهم أفضل لكيفية ترجمة هذه المدخلات إلى برامج وأخذ القرارات وفقاً لذلك.

(Anwar)، (2007)

ومن جانب آخر يصف البعض العلاقة بين المسائلة وفاعلية الانفاق الحكومي بأنها علاقة تأخذ شكل المنحني (أي كلما زادت المساءلة زادت معها كفاءة الاداء الحكومي) في حين أن المطالبة بمزيد من المساءلة يمكن أن يؤدي إلى نتائج عكسية لأهداف الحكومة ولمستخدمي التقارير المالية.(Patton)، (1992) وكما مبين في الشكل (2) لاحقاً.

### شكل ( 2 )

العلاقة بين الاداء الحكومية والمساءلة وفاعلية الانفاق



المصدر: إعداد الباحثان

وإذا ما طبقت المساءلة من قبل غير المختصين أو من غير اصحاب الخبرة عن طريق المطالبة بمعلومات غير ذات صلة بموضوع المساءلة أو عدم القابلية على تحليل تلك المعلومات فان ذلك سيعمل بالضرورة الى إطلاق أحكام غير مستنيرة، الامر الذي يؤدي ظهور ردة فعل سلبية من موظفي الخدمة المدنية تجاه إجراءات المساءلة وبالتالي انخفاض كفاءة العمل الحكومي، ويجد الباحثان بأن خير مصداق على هذا الطرح هو واقع الحال في العراق إذ كانت مسؤولية الرقابة والمساءلة مناطة بأقسام ودوائر الرقابة الداخلية في وحدات الانفاق العام فضلاً عن ديوان الرقابة المالية، وبعد عام 2004 أضيف كل من الهيئة العامة للنزاهة ومكاتب التفتيش العمومية التي أخذت تمارس دور الرقابة والمساءلة كجهتين إضافيتين، مما أدى الى تداخل العمل بين الجهات الرقابية صاحبة الحق بطلب التقارير المالية وتقارير الاداء الذي أخذ في بعض الاحيان يهرق الجهات التنفيذية في التحضير والإعداد لتلك التقارير، كما إن عدم قدرة الجهات الطالبة لتلك التقارير على تحليل البيانات الواردة فيها دفع بتلك الجهات الى أخذ قرارات غير دقيقة في بعض الاحيان مما انعكس سلباً على: موضوعية عمل الجهات الرقابية، مع عدم مبادرة المسؤولين الحكوميين بأخذ قرارات من شأنها رفع من مستوى الاداء أو تخفيض التكاليف خوفاً من إجراءات المساءلة والعقوبات، ارتفاع مستويات الفساد وانخفاض الشفافية إذ احتل العراق المركز 169 من أصل 180 دولة خضعت الى اختبارات مُدركات الفساد لعام 2017 استنادا الى تقارير منظمة الشفافية الدولية المنشورة على موقع المنظمة. ([www.transparency.org/cpi2017](http://www.transparency.org/cpi2017)) وبناءً على ما تقدم يجد الباحثان أن من الممكن تحديد نوعين من آليات التحكم التي يستخدمها الاصيل للحد من مشكلة الوكالة على المستوى الإداري وكما يأتي:

1. يتكون من تدابير الرقابة المسبقة في شكل إجراءات إدارية مصممة للحد من نطاق السلطة التقديرية المتاحة للوكيل أثناء القيام بمهامه.
2. الرقابة اللاحقة والتي قد تتخذ أشكالاً مختلفة بما في ذلك المراقبة، وفرض العقوبات أو استخدام قيود في تخصيصات الموازنة للسنة اللاحقة.

ومما سبق يتضح بأن استخدام معلومات الاداء في الموازنة العامة هو لتحقيق غرضين اثنين، أولهما استخدامها في قرارات تخصيص الموارد أو صنع قرارات الموازنة العامة، والثاني هو استخدامها في المهام الإدارية ذات الأغراض المتعددة، كما إن توفير معلومات الاداء ليس غاية في حد ذاته وأن الهدف منها هو الحصول على معلومات موضوعية واستخدامها لأخذ قرارات حول السياسات والبرامج وتخصيص الموارد والمساءلة. (Anderson، 2008)

### ثانياً: المساءلة ضمن موازنة البرامج والاداء وفق منظور نظرية الوكالة

استناداً الى نظرية الوكالة التي نوقشت آنفاً يُعد تدفق المعلومات هو العنصر الحاسم في تحقيق المساءلة بين الاصيل والوكيل، فلكي تتحقق المساءلة ينبغي أن يكون لدى الاصيل حق الوصول للحصول على معلومات دقيقة وغير متحيزة حول الأداء والإشراف على الوكيل. (Kluvers، 2001) وتكون آليات المساءلة في الموازنة العامة غير فاعلة إذا كانت المعلومات المالية غير موثوقة وغير ذات جدوى دون عواقب يمكن التنبؤ بها وفي حالة عدم تماثل المعلومات بين الاصيل والوكيل ستضعف المساءلة وتعرض للخطر. (Laughlin، 1990) ومن الناحية المفاهيمية يجد البعض أن مصطلح المساءلة **Accountability** يحمل دلالتين وكما يلي: (Ma & Hou، 2009)

أولاً: المسؤولية عن شرح وتبرير الاعمال **Answerability** وهو التزام المسؤولين الحكوميين بإعلام الجمهور وشرح أو تبرير ما يخططون للقيام به، أو ما يقومون به حالياً، أو ما قاموا به في السابق

ثانياً: إجراءات التطبيق **Enforcement** وهي قدرة الهيئات المحاسبية والرقابية على فرض عقوبات على المسؤولين الحكوميين الذين انتهكوا واجباتهم العامة ومكافأهم عن التصرف بشكل صحيح.

وتعد 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 وإخضاعها للرقابة. (Ma & Hou، 2009) وإن المعلومات غير

الكاملة تؤدي إلى سوء الاختيار Adverse Selection (انتخاب المسؤولين غير أكفاء) و المآزق الاخلاقي Moral Hazard (تغيير سلوك الوكيل بما يضر به مصلحة الاصيل).

إن مفهوم المساءلة يدور في الأساس حول من هو المسؤول؟ وعن ماذا؟ ومن أجل ماذا؟ وفي القطاع العام تُحدد عملية المساءلة الى حد كبير عن طريق القوانين والتعليمات والضوابط التي تصدرها السلطتين التشريعية والتنفيذية على التوالي، ويكون المسؤولون الحكوميون مساءلون عن جوانب أدائهم جميعاً بما في ذلك الاجراءات والقرارات النهائية وكذلك العمليات التي تم بها أخذ تلك الإجراءات والقرارات.(Cameron، 2004) إذ يقوم وزراء الحكومة بتفويض معظم سلطاتهم إلى رؤساء الإدارات (التي تقع ضمن مسؤوليتهم) الذين بدورهم يفوضون بعض تلك السلطات الى موظفيهم الذين يعهد إليهم سلطة وموارد كبيرة نسبياً يرافقه تحمل مسؤولية أداء الواجبات وفقاً لمعايير السلوك المقبولة. (Cameron، 2004) كما يعتقد البعض بأن المساءلة

Accountability تتكون من اربع مستويات وكما يلي (Laughlin، 1990)،  
أولاً: المساءلة عن النزاهة أو الشرعية Accountability for Probity or Legality

(وهو ما يضمن بصفة رئيسة استخدام الأموال بشكل صحيح وبالطريقة المصرح بها)  
ثانياً: المساءلة عن العمليات Process Accountability (تشير إلى مدى ملاءمة الإجراءات الخاصة التي يتبعها الوكيل)

ثالثاً: مساءلة الأداء والمساءلة البراجمية 'Performance Accountability' and Programme Accountability (وهي توجه نحو الأداء الكلي للعمل وما إذا كان قد حقق الأهداف المحددة له أم لا)

رابعاً: المساءلة عن السياسيات Policy Accountability (ترتبط بعلاقات المساءلة عندما تكون الأهداف والعمليات غير محددة وغير مؤكدة).

وفي المقابل يجد الباحثان بأنه يمكن تحقيق المساءلة باتجاهين وكما يلي:

أولاً: المساءلة العمودية Vertical Accountability والتي تتمثل بقيام السلطة التنفيذية (الوكيل) بتقديم تقارير الاداء الدورية الى السلطة التشريعية (الأصيل) وذلك للإبلاغ عن نسب الانجاز للبرامج المدرجة في الموازنة العامة والمبالغ التي أنفقت لتحقيق ذلك الانجاز، فضلاً عن

المعوقات التي حالت دون تحقيق الاهداف المرجوة والتي بدورها تُعرض على الجمهور والرأي العام والتي تُقاس بمؤشرات الشفافية Transparency Indicators والتي تُعد إحدى المقومات الاساسية للمساءلة العمودية.

ثانيا: المساءلة الافقية Horizontal Accountability عن طريق قيام السلطة التنفيذية نفسها \_ باعتبارها رأس الهرم التنظيمي للحكومة والتي تتمثل برئيس السلطة التنفيذية أو مجلس الوزراء أو الوزير المختص \_ باعتبارها الاصيل الذي يخول وحدات الانفاق العام(الوكيل) تنفيذ البرامج الحكومي واستخدام تخصيصات الموازنة العامة المرصدة لذلك، ومن ثم مساءلتها عن طريق مراجعة الاداء وكذلك إجراءات المراجعة الخارجية التي تقوم بها جهة حكومية مستقلة متخصصة والتي تتمثل بديوان الرقابة المالية.

كما يعتقد الباحثان بأنه يمكن تصنيف المساءلة الى نوعين وكما يلي:

1- المساءلة التعاقدية والتي تكون بين المجتمع باعتباره الاصيل والحكومة التنفيذية باعتبارها الوكيل والتي تتعلق بالمساءلة عن النزاهة والمثروعية وكذلك المساءلة عن السياسات، ويمكن تعريف هذا النوع من المساءلة على أنه مساءلة مجتمعية.

2- المساءلة الوظيفية والتي تكون داخل السلطة التنفيذية نفسها كأصيل ووكيل والتي تتعلق بالمساءلة عن العمليات والاداء والالتزام بالضوابط والتعليمات الادارية وكذلك جودة العمليات والمخرجات والنتائج وتحقيق الاهداف.

### ثالثا: كلف ومنافع المساءلة

من الناحية العملية تُعد المساءلة مكلفة، فتصميم أنظمة الرقابة وتزويدها بالموظفين المؤهلين وكلف إعداد التقارير وتوفير المعلومات لمجموعة واسعة من المستخدمين التي تتطلب جميعها توفير الموارد التي تُعد جميعها كلف للمساءلة.(Anwar، 2007) إن إنتاج المعلومات هو نشاط ينبغي أن يخضع لنفس نوع تحليل التكلفة والعائد مثل الأنشطة الأخرى، فتكلفة انتاج المعلومات تشمل تكلفة الإعداد والتدقيق واستخدام المعلومات. (Governmental Accounting Standards Board، 1987) فبعض التكاليف المرتبطة بالمساءلة واضحة إلى حد ما ولكن قد يكون من الصعب مراقبة الفوائد والتكاليف الأخرى وقياسها بدقة، فتشمل تكاليف إعداد وتدقيق واستخدام المعلومات. (Patton، 1992) كذلك أن تنوع المستخدمين والاستخدامات

قد يؤدي إلى وجود حالات عدم التوافق بين مختلف تفضيلات مستخدمي التقارير الحكومية والتي قد تؤدي إلى تفضيلات مختلفة لسياسات إعداد التقارير المالية، على سبيل المثال قد يركز بعض قارئى التقارير على الحاجة للإبلاغ عن المساءلة بينما قد يركز آخرون على فائدة القرار. (Patton، 1992) ومع انتشار معايير الشفافية المالية *fiscal transparency* زاد اهتمام المجتمع المدني في نشر وتحليل الموازنات الحكومية، و زاد الاهتمام بمعايير الشفافية بعد أن أصدر صندوق النقد الدولي (IMF) *International Monetary Fund* عام 1998 توجيهاته بشأن كيفية اعتماد الشفافية المالية **Fiscal Transparency** عن طريق مدونة الممارسات الجيدة *Code of Good Practices* للشفافية المالية والتي تبعتها إصدارات منقحة في عامي 2001 و 2007 مع دليل لمساعدة الحكومات مع التنفيذ العملي. (Carlitz، 2013).

#### رابعاً: تحديات تطبيق المساءلة في نماذج الموازنة المستندة الى الاداء

يتطلب النظام القائم على الأداء إيجاد أنموذج عملي يدمج العوامل والأهداف والمواقف ذات الصلة لخلق بيئة تلي احتياجات ورغبات مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة بفعالية وكفاءة، وإن مجرد تنفيذ نموذج قائم على النتائج هو مهمة معقدة لأن تأسيسها يعتمد على وجود عوامل تكميلية محددة وهيكل داعمة للنظام للاستفادة من تحقيق أغراضه، ويتطلب هذا النموذج إنشاء مجموعة من الأهداف المفهومة والواضحة نسبياً والتي يركز النموذج على تحقيقها، إذا كان الجمهور سيحاسب وحدات الانفاق العام عن أدائها فينبغي أن يكون لديه مجموعة من المقاييس يمكن على أساسها تقييم هذه المعلومات. (Johnson، 2017) وبالمثل بالنسبة لوحدات الانفاق العام فإن نشر البيانات حول أدائها قد لا يكون له فائدة تذكر ما لم تتمكن تلك الوحدات من تحديد ما إذا كانت هذه البيانات تظهر أنها تقدم المعايير المطلوبة وتلبية التوقعات أم لا؟ علاوة على ذلك فأن غياب بيئة مُحفزة لتحسين الأداء أو المساءلة على أساس النتائج قد لا يؤدي تحسین أداء الموازنة العامة. (Shah et al.، 2007) ومن بين تلك التحديات ما يلي: (Johnson، 2017)

أولاً: تحديد الأهداف التي تُمكن من قياس أداء وحدات الانفاق العام ومراجعتها علناً وطبيعة المعلومات الرسمية تعني أن هناك أفراداً وجماعات لهم مصالح متباينة فيما يتعلق بنوع بالأداء.

ثانياً: تقييم ومراقبة النتائج.

ثالثاً: المواقف الداخلية والمقاومة السياسية.

رابعاً: متطلبات التدريب.

وتسعى الموازنات المستندة الى الأداء إلى نقل التركيز من المساءلة عن المدخلات فقط الى المساءلة عن تحقيق النتائج، إذ لا يُعد توفير معلومات الأداء غاية في حد ذاتها إنما يتمثل الهدف العام في دعم اخذ القرارات على نحو أفضل من جانب السياسيين والموظفين العموميين مما يؤدي إلى تحسين الأداء والمساءلة وتعزيز النتائج لصالح المجتمع.(Curristine)،(2005) ويمثل الأداء بُعد واحد للمساءلة وتشمل الجوانب الأخرى التأكد من اتباع الإجراءات الإدارية الصحيحة وإنفاق الأموال المخصصة لها بفاعلية وكفاءة. (Curristine)،(2005) ومن جهة أخرى فقد أقرت مجلس معايير المحاسبة الدولية (GASB) بعدد من المشكلات والقيود المحتملة على المساءلة والمرتبطة باستخدام هذا المفهوم لإنشاء مبادئ محاسبية مقبولة عموماً وكما يلي: (Governmental Accounting Standards Board)،(1987)

أولاً: لقد استخدم مصطلح المساءلة في أدبيات الإدارة العامة على نطاق واسع ولكنه ذو معنى غير دقيق، فمن الأفضل ان يتم فهمه على أنه يمثل الإشراف في حين تم تطويره مؤخراً على انه يمثل مراجعة للأداء

ثانياً: يتجلى مفهوم المساءلة العامة في العديد من قوانين ودساتير الولايات الاميركية، على سبيل المثال ينص القانون المحلي لاحدى الولايات على أن المسؤولين الحكوميين هم بدائل أو وكلاء للشعب وهم مسؤولون في جميع الأوقات أمامهم ومع ذلك تحدث الكثير من الخروقات الحكومية ثالثاً: يقر المجلس بأن منظور المساءلة في التقارير المالية يُعقد تحليل التكلفة-المنفعة للمعلومات لأن تقارير المساءلة قد تكون بدون حدود وأن التكلفة ستشمل تكاليف إعداد وتدقيق واستخدام المعلومات

رابعاً: بسبب تنوع مستخدمي التقارير المالية الحكومية قد يكون من المستحيل تقديم معلومات في تقرير واحد يلي احتياجات جميع المستخدمين المتباينين في احتياجاتهم. وتعد التقارير المالية أحد مصادر المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون لأخذ قراراتهم، بينما تتأثر الكيانات الحكومية - وأولئك الذين لديهم اهتمام بها - بالعديد من العوامل التي تتفاعل مع بعضها البعض بطرق 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.

#### 4. اختبار فرضية البحث:

بغية اختبار فرضية البحث (( إن تطبيق موازنة البرامج والاداء لا يؤدي الى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية)) ورعت استمارات استبانة بواقع (138) مائة وثمانية وثلاثون استمارة الكترونية صُممت وفق مقياس ليكرت الرباعي بواقع (22) سؤالاً على عدد من المختصين في مجال التخطيط وإعداد، تشريع، تنفيذ، رقابة الموازنة العامة للدولة، فضلاً عن عدد من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة الحكومية والمالية ممن لهم خبرة في هذا المجال، وأستعمل برنامج المنتج الاحصائي وخدمات الحلول (SPSS) الاصدار (23) لتحليل البيانات وذلك لمعرفة مدى اتفاق عينة البحث مع تلك الفرضية، وقد جرى اختبار الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث على تلك الاسئلة وبدلالة الانحراف المعياري لها، إذ تراوح الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث ما بين (2.90) و(3.63) بانحراف معياري (0.61) و(0.49) على التوالي، وكان الوسط الحسابي لمجموع الاجابات المتعلقة بهذه الفرضية (3.22) وبانحراف معياري (0.29). أي أن أغلب إجابات عينة البحث كانت بين الاتفاق والاتفاق بشدة مع أن موازنة البرامج والاداء إذا ما طُبقت في وحدات الانفاق العام العراقية سَتُعزز من فاعلية المساءلة، وذلك بدلالة الوسط الحسابي والانحراف المعياري وكما جرى توضيحه آنفاً، وبغية التأكد من أن أجابات عينة البحث ينبغي اختبار معنوية الوسط الحسابي الذي جرى التوصل اليه ومن ثم مقارنته بالوسط الحسابي الفرضي عن طريق صياغة فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم  $H_0$  ( لا يؤدي استعمال الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية )

الفرض البديل  $H_1$  ( يؤدي استعمال الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية )

وبغية اختبار فرض العدم ولكون عينة البحث كبيرة أستعمل الباحثان اختبار One-sample -t-Test عند مستوى معنوية (0.05) وسيجري رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر او تساوي قيمة (t) الجدولية، وسيجري قبول فرضية العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت (t) المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية، وكما مبين في الجدول(1) أدناه.

#### اختبار One-sample - t- Test

الدلالة	قيمة (t) الجدولية	درجة الحرية	قيمة (t) المحسوبة	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
دال	1.64	137	29.5	2.50	0.29	3.24

وبذلك تم رفض العدم (لا يؤدي استعمال الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية) وقبول الفرض البديل (يؤدي استعمال الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية).

#### خاتمة:

إن مفهوم المساءلة Accountability ارتبط بشكل وثيق بالأداء الحكومي والذي أخذ بالنمو مع تطور الموازنة العامة، فبعد أن كانت هذه الموازنة بشكلها التقليدي تُركّز 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

سقوف التخصيصات المحددة بتلك الموازنة، ومع ظهور الموازنات الحكومية المستندة الى البرامج والاداء توسع مفهوم المساءلة ليعطي مناقشة تبريرات وحدات الانفاق الحكومي في تفضيل وتنفيذ برنامج او مشروع حكومي معين دون الآخر وعلى ماذا استندت تلك التفضيلات ومن ثم إنفاق تخصيصات الموازنة العامة على تلك البرامج والمشروعات، ومع تبني مقاييس الاداء في الموازنة العامة تطور مفهوم المساءلة الحكومية كي يشمل المحاسبة عن فاعلية وكفاءة وجودة العمليات التي عن طريقها تُنفَّذ البرامج والمشروعات الحكومية، وأن مفهوم المساءلة **Accountability** يتأثر بعاملين أثنين وهما:

1. مدى الوعي الاجتماعي والثقافي للمجتمع : كون المساءلة تُفرض من الاصيل على الوكيل ولا يتم انتظار الوكيل للمبادرة بهذه الخطوة، كذلك إن المساءلة ليست هدف نهائي بحد ذاتها، إنما هي وسيلة للتأكد من تحقيق الاستخدام الامثل لموارد الشعب وضمان الاستقامة والنزاهة وبالتالي تحقيق الرفاهية للمجتمع، إذ أن المساءلة تعتمد بشكل كبير على تحليل الوثائق الحكومية التي تُنشَر وذلك بغية تحديد مناطق الخلل أو غير الواضحة ومن ثم المحاسبة عنها، وإن هذه العملية ينبغي أن تُدار من قبل جهات ومنظمات مجتمعية متخصصة.

2. مقدار المساهمة المباشرة لأفراد المجتمع في تمويل إيرادات الموازنة العامة: فكلما زاد اعتماد الموازنة العامة على الضرائب (المباشرة وغير المباشرة) ارتفعت المطالبات الشعبية بالمساءلة عن جودة الانفاق الحكومية وتبرير وحدات الانفاق العام لاختيارها بعض المشروعات على حساب المشروعات الاخرى، ومصداق ذلك حجم التظاهرات والاحتجاجات الشعبية على الاداء الحكومي في البلدان التي تعتمد بشكل كبير على فرض الضرائب على أفراد المجتمع وفي المقابل تدني أو انعدام هذه المساءلة في البلدان ذات الاقتصاد الريعي (التي تعتمد بشكل كبير على استخراج الموارد الطبيعية وبيعها لتمويل إيرادات الموازنة العامة) على الرغم من البون الشاسع بين جودة الخدمات والاداء الحكومية بين النموذج الاول الذي يعتمد بشكل كبير على الضرائب في تمويل الموازنة والذي يمتاز غالباً بجودة الاداء الحكومي والشفافية ومستوى جيد وعالٍ من النزاهة،

وبين النموذج الثاني القائم على تمويل الموازنة العامة من الموارد الطبيعية الذي يمتاز بتراجع الاداء الحكومية وتدني الشفافية والمساءلة.

كما ينبغي أن تستند المساءلة الإدارية على مستوى المدراء التنفيذيين الى المخرجات Outputs بوصفهم المسؤولين عن ترجمة الاهداف والخطط العامة إلى إجراءات عمل وأنشطة ومن ثم تنفيذها والاشراف عليها ومتابعتها بشكل مستمر، فضلا عن قربهم من إجراءات العمل اليومية وصلاحتهم في أخذ القرارات التنفيذية كون السيطرة على النتائج يكون خارج نطاق سيطرتهم المباشرة ويصعب تكميمها. أما بالنسبة الى المساءلة عن النتائج Outcomes فتكون ضمن المستوى الوظيفي الاعلى الذي يتمثل في وكيل الوزارة، الوزير، رئيس الحكومة كونهم المسؤولين عن وضع السياسات العامة وإقرارها وإلزام المستويات التنفيذية بها، و لتعزيز المساءلة المستندة إلى المخرجات ينبغي على الحكومة تقليل الضوابط والمحددات الخاصة بالمدخلات وذلك لتوفير المرونة أمام المدراء التنفيذيين وبالتالي تعزيز قدرتهم على أخذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البدائل وتوجيه التخصيصات والموارد نحو الانشطة التي تحقق أفضل عائد مخطط له.

إن المساءلة عن التأثيرات النهائية تكون من مسؤولية الجهات التشريعية أمام الجمهور كونها تُعد الوكيل الذي ينبغي أن يحمي مصالح الاصيل (الشعب) ويضمن رفاهيته.

وفي الختام أستنتج الباحثان رفض فرضية البحث ((لا يؤدي إستعمال الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية)) وقبول الفرض البديل ((يؤدي إستعمال الإطار المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية)).

وفي المقابل يوصي الباحثان بمايلي:

1. ضرورة تعجيل الانتقال إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء في وحدات الانفاق العام العراقية.
2. ضرورة أن تستند المساءلة الإدارية على مستوى المدراء التنفيذيين الى المخرجات Outputs بوصفهم المسؤولين عن ترجمة الاهداف والخطط العامة إلى إجراءات عمل وأنشطة ومن ثم تنفيذها والاشراف عليها ومتابعتها بشكل مستمر، فضلا عن قربهم من إجراءات العمل اليومية

وصلاحياتهم في أخذ القرارات التنفيذية كون السيطرة على النتائج يكون خارج نطاق سيطرتهم المباشرة ويصعب تكميمها.

3. أن تستند المساءلة عن النتائج Outcomes للمستوى الوظيفي الاعلى الذي يتمثل في وكيل الوزير والوزير ورئيس الحكومة كونهم المسؤولين عن وضع السياسات العامة وإقرارها وإلزام المستويات التنفيذية بها، ولتعزيز المساءلة المستندة إلى المخرجات ينبغي على الحكومة تقليل الضوابط والمحددات الخاصة بالمدخلات وذلك لتوفير المرونة أمام المدراء التنفيذيين وبالتالي تعزيز قدرتهم على أخذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البدائل وتوجيه التخصيصات والموارد نحو الأنشطة التي تحقق أفضل عائد مخطط له.

4. تبرير التخصيصات المالية المخصصة لكل وحدة أنفاق عام ضمن الموازنة المستندة الى البرامج والاداء وذلك عن طريق تضمين وثيقة الموازنة العامة بمؤشرات كمية للأداء المستهدف لتلك الوحدات مقابل المبالغ المخصصة، ومن ثم إجراء عملية تقييم الاداء عن طريق مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط وتحديد الانحرافات وأسبابها.

5. أن يكون بناء هيكل نفقات وإيرادات الموازنة العامة بالاستناد الى رؤية واوليات الحكومة لتحقيق مساءلة فاعلة عن الاداء في حال أن أخفقت تلك الموازنة عن تحقيق رؤية الحكومة وأولياتها.

## المصادر والمراجع:

### المصادر العربية:

دستور جمهورية العراق، 2005.

### الرسال الجامعية:

- التميمي، عباس حميد يحيى، اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد، 2008.
- الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الاداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد، 1999.

Akpanuko، E. E.، & Asogwa، I. E. (2013). Accountability: a synthesis. *International Journal of Finance and Accounting*، 2(3)، 164-173.

- Anderson, B. (2008). Performance Budgeting: A users guide. *International Conference on Performance Budgeting, Mexico City*.
- Anwar, S. (ed) ( worldBank). (2007). *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption* (pp. 1–450). pp. 1–450.
- Bishop, W. (1990). A theory of administrative law. *The Journal of Legal Studies*, 19(2), 489–530.
- Cameron, W. (2004). Public accountability: Effectiveness, equity, ethics. *Australian Journal of Public Administration*, 63(4), 59–67.
- Carlitz, R. (2013). Improving transparency and accountability in the budget process: An assessment of recent initiatives. *Development Policy Review*, 31, s49--s67.
- Currstine, T. (2005). Government performance. *OECD Journal on Budgeting*, 5(1), 127–151.
- Ferris, J. M., & Graddy, E. A. (1998). A contractual framework for new public management theory. *International Public Management Journal*, 1(2), 225–240.
- Gailmard, S. (2012). Accountability and Principal-Agent Models. *The Oxford Handbook of Public Accountability*, pp. 1–27.
- Governmental Accounting Standards Board. (1987). *Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board*. (037). Retrieved from <http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175824062796&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobletable=MungoBlobs>
- Hermalin, B. E., & Katz, M. L. (1991). Moral hazard and verifiability: The effects of renegotiation in agency. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 1735–1753.
- Ibrahim, M. (2013). Comparative Budgetary Approaches in Public Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*,

4(15)، 88–98.

- Jensen، M. C.، & Meckling، W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior، agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*، 3(4)، 305–360.
- Johnson، A. (2017). On the precipice? The operation of the Official Information Act within government agencies and assessing the efficacy of results-based accountability regimes. *The Operation of the Official Information Act within Government Agencies and Assessing the Efficacy of Results-Based Accountability Regimes (June 25، 2017)*. Victoria University of Wellington Legal Research Paper، Student/Alumni Paper، (26).
- Jordan، M. M.، & Hackbart، M. M. (1999). Performance budgeting and performance funding in the states: A states assessment. *Public Budgeting & Finance*، 19(1)، 68-88.
- Kluvers، R. (2001). Program budgeting and accountability in local government. *Australian Journal of Public Administration*، 60(2)، 35–43.
- Laughlin، R. C. (1990). A model of financial accountability and the Church of England. *Financial Accountability & Management*، 6(2)، 93–114.
- 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، S53--S59.
- Mason، D. S.، & Slack، T. (2003). Understanding principal-agent relationships: Evidence from professional hockey. *Journal of Sport Management*، 17(1)، 37–61.
- McCubbins، M. D.، Noll، R. G.، & Weingast، B. R. (1987). Administrative procedures as instruments of political control. *JL Econ. & Org.*، 3، 243.

- Moynihan, D. P., & Beazley, I. (2016). Toward Next-Generation Performance Budgeting. *World Bank Group*, p. 168. <https://doi.org/10.1596/978-1-4648-0954-5>
- Mulgan, R. (2003). *Holding power to account: accountability in modern democracies*. Springer.
- Nguyen, H.-P. (2007). *Performance budgeting: Its rise and fall*.
- Patton, J. M. (1992). Accountability and governmental financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(3), 165–180.
- Petersen, T. (1993). The economics of organization: The principal-agent relationship. *Acta Sociologica*, 36(3), 277–293.
- Redburn, F. S., Shea, R. J., & Buss, T. F. (2007). *Performance management and budgeting: how governments can learn from experience*. ME Sharpe.
- Robinson, M., & Last, D. (2009). *A Basic Model of Performance-Based Budgeting; by Marc Robinson and Duncan Last, IMF Fiscal Affairs Department; IMF Technical Notes and Manuals -- TNM/09/01; September 1, 2009*. Retrieved from <http://blog-pfm.imf.org>
- Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American Economic Review*, 63(2), 134–139.
- Sapała, M. (2018). *IN-DEPTH ANALYSIS Performance budgeting A means to improve EU spending*. <https://doi.org/10.2861/911581>
- Schick, A. (1966). The road to PPB: The stages of budget reform. *Public Administration Review*, 243–258.
- Sevilla, J. (2006). Accountability and control of public spending in a decentralised and delegated environment. *OECD Journal on Budgeting*, 5(2), 7–21.
- Shah, A., von Hagen, J., Schiavo-Campo, S., Premchand, A., Folscher, A., Shen, C., ... Folscher, A. (2007). *Public sector*

*governance and accountability series: Budgeting and budgetary institutions.* <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-6939-5>

*The Financial and Accounting Procedures .1950 Act.pdf.* (n.d.).

Tyer, C. & Willand, J. (1997). Public budgeting in America: A twentieth century retrospective. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 9(2), 189–219.

Waterman, R. W. & Meier, K. J. (1998). Principal-agent models: an expansion? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(2), 173–202.

Young, R. D. (2003). Performance-based budget systems. *Public Policy and Practice*, 2(2), 11–24.

Zifcak, S. (1997). Managerialism, accountability and democracy: a Victorian case study. *Australian Journal of Public Administration*, 56(3), 106–119.

**([www.transparency.org/cpi2017](http://www.transparency.org/cpi2017))**