



تأثير تبني معيار القطاع العام IPSAS24 "عرض معلومات الموازنة" على موازنة البرامج والأداء

<https://doi.org/10.29124/kjeas.1650.11>

م. م أحمد وحيد مرهج التميمي طالب دكتوراه المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات جامعة منوبة — تونس

الاستاذ الدكتور شكري سليم المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات جامعة منوبة — تونس

المستخلص

عرض معلومات IPSAS24 هدفت الدراسة إلى تحقيق هدفين رئيسيين: الأول تحديد تأثير تبني معيار القطاع العام الموازنة" على موازنة البرامج والأداء إذ يتيح هذا المعيار الإفصاح عن موازنات الوحدات الاقتصادية المصادق عليها بالمبالغ الفعلية مقابل المبالغ المقدرة في بياناتها المالية ومن ثم على الموازنة العامة للدولة كذلك تتضمن هذه الإفصاحات عن الاختلافات المهمة بين المبالغ الفعلية والمقدرة في التقارير والبيانات المالية للوحدة الاقتصادية ومن ثم الموازنة العامة للدولة IPSAS 24 والمناقشات والتحليلات الإدارية ونتائج الموازنات إذ توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي كبير لمعيار IPSAS24 عرض معلومات الموازنة" على موازنة البرامج والأداء بشكل عام، كذلك توصلت الدراسة إلى أن تبني "عرض معلومات الموازنة" له أثر إيجابي في معرفة وتحديد انحرافات الأداء في الموازنات التخطيطية على رقابة وتخطيط " عموماً وأن تبني معايير المحاسبة الدولية في IPSAS الموازنة العامة للدولة وأوصت الدراسة أن تبني معيار القطاع العام القطاع العام يمكن أن تحصل الوحدات الاقتصادية على الكثير من المنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابل للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستلعب دوراً رئيسياً في إمكانية عرض معلومات الموازنة "ولا سيما لما له من مميزات تدعم تطبيق موازنة IPASA 24 تحقيق هذه المنافع. ومعيار البرامج والأداء

الكلمات المفتاحية: معيار IPASA 24 عرض معلومات الموازنة، موازنة البرامج والأداء

Abstract

The study aims to achieve two main objectives, the first is to determine the impact of adopting the public sector standard IPSAS24 “displaying budget information” on the budget of programs and performance, as this standard allows the disclosure of the budgets of the economic units

approved in actual amounts versus the estimated amounts in their financial statements and therefore on the public budget of the state, it also includes these disclosures about the important differences between the actual and estimated amounts in the reports and financial statements of the economic unit and then the general budget of the state, the discussions, the administrative analyzes and the results of the budgets, where the study concluded that there is a significant positive effect of the IPSAS 24 standard “displaying budget information” on the program budget and performance in general, the study also concluded Until the adoption of IPSAS24 “displaying information on the balance” has a positive effect on knowing and identifying performance deviations in the budgets of the country’s budget, the study is recommended to adopt the IPSAS public sector standard and generally to adopt the international accounting standards in the public sector, economic units can obtain a lot of The great benefits derived from achieving consistent and comparable financial information in various disciplines and it is believed that international accounting standards in the public sector will play the main role in the possibility of achieving these benefits. The IPASA 24 standard shows balance information “especially when it has features that support the application of software and performance balancing

Keywords: IPASA 24 standard shows balance information, programs and performance balance

● المقدمة

تزداد أهمية إعداد الموازنات وتقديمها في مفهوم الدولة الحديثة باتّساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تستعمل الدولة الموازنة كأداة لتعديل توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية أو الطبقات أو من خلال استعمال الضرائب وتوجيه النفقات العامة وموازنة العامة للدولة هي بيان تقديري تفصيلي معتمد يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة، والنفقات العامة التي يلزم أنفاقها خلال سنة مالية قادمة؛ فالموازنة تُعدّ بمنزلة البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول. فبالنسبة إلى التقدير، فإنه يتمثل في تقدير أرقام تمثل الإيرادات العامة، التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية، وكذلك النفقات العامة التي ينتظر أن تنفقها لإشباع الحاجات العامة للشعب، وذلك خلال مدة مالية مستقبلية، غالبا ما تكون سنة. أما بالنسبة إلى الاعتماد، فيقصد به حق السلطة التشريعية واختصاصها، في البلاد الديمقراطية، في الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية، من إيرادات عامة ونفقات عامة. وعلى هذا الأساس، فإن الموازنة العامة تظلّ مجرد مشروع موازنة، حتى تعتمد من السلطة التشريعية. رافق ذلك كله الكثير من المشكلات التي تبدأ قبل أن يشرع الجهاز الحكومي بإجراءات إعداد وتقديم الموازنة ولا تنتهي بنهاية السنة المالية، فهناك عجز وتجاوزات وإخفاقات ترافق عملية التنفيذ، جاءت هذه الدراسة لتقويم أداء الموازنة من جانبي الأول وهو اعتماد موازنة جديدة في البيئة العراقية ألا وهي موازنة البرامج والأداء والثاني هو تبني معيار IPASA 24 إذ تناولت

الدراسة المفاهيم العامة للموازنات عموم وموازنة البرامج والأداء خصوصاً ومن ثمّ التطرق إلى معيار IPASA 24 الذي يختص بعرض معلومات الموازنة إذ أشارت الدراسة إلى دور المعيار IPASA 24 عرض معلومات الموازنة في الرقابة على الموازنة وكذلك أشارت الدراسة إلى نسبة التوافق الكبيرة بين موازنة البرامج والأداء IPASA 24 إذ أوصت بالعديد من التوصيات التي من شأنها حل المشكلات التي تواجهها الموازنات التقليدية بمساعدة المعيار IPASA 24

المبحث الأول

مشكلة الدراسة:

يعاني نظام الموازنة العامة في العراق من مشكلات عدّة منها اعتماد الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، وهذا النهج في إعداد الموازنة وتقديمها في بلد كالعراق لا يتناسب مع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يشهدها هذا البلد، كذلك هناك قصور في مخرجات هذه الموازنات بسبب النظام المحاسبي الحكومية الذي يعاني أيضاً هو الآخر من قصور في تقديم الحسابات الختامية وعرضها مما يؤثر سلباً في الحصول على معلومات تفيد في الرقابة والتخطيط، كذلك صعوبة في عملية القياس الفعلية للخدمات ونسب إنجازات الحكومة في مجال الخدمات والمشاريع الحلّ الأمثل والمتاح هو تبني معيار IPSAS24 عرض معلومات الموازنة لغرض تحديد الانحرافات.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال ربط متغيري الدراسة ببعضهما البعض، فمعيار القطاع العام IPSAS24 عرض معلومات الموازنة والموازنة الأداء والبرامج إذ يرتبط هذا المعيار بالموازنات عموماً وكذلك التعريف بهذا المعيار إذ يهدف إلى تضمين مقارنة المبالغ الفعلية المقدّرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات الخاصة بالوحدة الاقتصادية كذلك بيانّ ملائمة موازنة الأداء والبرامج في عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

هدف الدراسة: تسعى الدراسة إلى:

1. تناول مفهوم موازنة البرامج والأداء إذ أنّها نظام يهدف إلى رفع كفاءة الاتفاق العام وفاعليته من خلال ربط الاعتمادات المخصّصة والنتائج المراد تحقيقها.

2. عكس دور معيار IPSAS24 في مراقبة الموازنة العامة من خلال مقارنة المبالغ المقدّرة والفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية.

فرضية الدراسة:

أنّ النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في العراق بحاجة إلى تبني أساليب حديثة في مجال الموازنات سواء أكان من الجانب التخطيط المتمثل في إعداد الموازنات وطرائق تنفيذها أم من خلال المحاسبة، عنها من خلال تحديث النظام المحاسبي الحكومي، لمواكبة التطوّرات الحديثة والمناسبة في مجال الموازنة العامة للدولة.

• بعض الدراسات السابقة:

1. دراسة (محمد وآخرون ، 2019) أهمية التحوّل من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لمعالجة عجز الموازنة العامة في العراق
بناء أنموذج مقترح للمديرية العامة لصحة الأنبار وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء للاسترشاد فيه لبقية دوائر ومؤسسات الدولة العراقية لدعم واسناد الجهود المبذولة والداعية إلى تحديث نظام الإدارة المالية العامة. أهم النتائج كانت تؤدي موازنة البرامج والأداء إلى ترشيد وضغط النفقات العامة من خلال التخطيط الدقيق لتكاليف كلّ نشاط وتقدير تكاليف البرامج ومن ثمّ فإنّ التكاليف المقدّرة ستكون قريبة من التكاليف الفعلية، ممّا يؤدي إلى الحدّ من هدر المال.
2. دراسة (عبد الفتاح وآخرون ، 2019) عن إطار مقترح لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الأنفاق هدفت الدراسة الى تقديم إطار مقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء البيئية وذلك بسبب معوقات الأنفاق ومشكلاته في الموازنة العامة التقليدية، والتغلب عليها عند تطبيق موازنة البرامج والأداء البيئية هذا بالإضافة لتوفير أنظمة محاسبية تنسجم مع التطبيق السليم لموازنة البرامج والأداء. وقد أوصت الدراسة بأهمية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية، لأنّ الأسلوب المتبع حالياً لا يعطى الفرصة المناسبة للاختيار والمفاضلة بين البدائل عند إعداد الموازنة، ولا يعطى الفرصة المناسبة للابتكار والتجديد وإيجاد الفرص الجديدة للارتقاء والاستدامة
3. دراسة (مشكور وآخرون ، 2020) "استعمال موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية" دراسة تطبيقية في جامعة المثنى – العراق ركّزت الدراسة على تحديث نظام الموازنة العامة للدولة في الوحدات الحكومية من خلال الانتقال من الموازنة التقليدية إلى تبني نظام موازنة البرامج والأداء إذ تتميز بكونها أداة للتخطيط والرقابة على الأموال والأنشطة والإجراءات التطبيقية اللازمة لتنفيذ موازنة البرامج والأداء، ما يعني تخفيض الهدر في المال العام عن طريق التخطيط والرقابة الجيدين للنفقات العامة من أهم نتائج الدراسة أنّ هناك قبولاً تاماً من قبل أفراد العينة لأهمية تبني وتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء أيضاً أظهرت الدراسة التطبيقية أنّ هناك فائدة كبيرة تحصل عليها الوحدات الحكومية الفرعية من خلال استعمال نظام موازنة البرامج والأداء لأغراض التخطيط والرقابة على استعمال الموارد المتاحة
4. دراسة (غياضة وعبدالله، 2022) متطلّبات التحوّل من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على وزارة الصحة في قطاع غزة هدفت الدراسة إلى التعرف على موازنة البرامج والأداء ومتطلّبات تحقيقها في بيئة المؤسسات الحكومية الفلسطينية، وتمحورت مشكّلة الدراسة حول تتوفر متطلّبات التحوّل من الموازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في وزارة الصحة الفلسطينية كانت أهم نتائجها توفر عدد من المتطلّبات للتحوّل من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء وأوصت الدراسة ضرورة قيام وزارة المالية بشكّل بوضع أدلة استرشادية إجرائية مفصّلة، والعمل على تطوير مقوّمات النظام المحاسبي.
5. دراسة (الخفاجي والعائني، 2020) تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظلّ تطبيق موازنة البرامج والأداء" هدفت هذه الدراسة إلى دراسة متطلّبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية من إذ تحقيق المساءلة

عن الأنفاق العام، وذلك عن طريق تطبيق نظرية الوكالة، وقد استند البحث إلى فرضية: هل تتمكّن موازنة البرامج والأداء من تحقيق فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية. وفي الجانب التطبيقي اعتمد الباحثان على إطلاق استبانة لعيّنة من المختصين في مجالات: التخطيط، إعداد، تنفيذ، رقابة الموازنة العامة. وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة أعماله . وأوصت الدارسة بعدد من التوصيات أهمها أنّه ينبغي أن يكون بناء هيكل نفقات وأي واردات الموازنة العامة بالاستناد إلى رؤية الحكومة لتحقيق مساءلة فاعلة عن الأداء في حال أخفقت تلك الموازنة عن تحقيق رؤية الحكومة وأولوياتها .

6. دراسة(فاضل وهاشم 2023) مدى ملاءمة الأنظمة المحاسبية المحلية ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS24 نظام محاسبي حكومي أنموذج ("يهدف البحث إلى تحليل ودراسة ومناقشة أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي وتحقيقاً لذلك جرى اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لدراسة النظام المحاسبي وتحديد المحاور الرئيسية ومدى انسجامه مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS24 من أجل زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال استعمال معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة، وقد توصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات منها اعتماد النظام المحاسبي الحكومي في الاعتراف بالمعاملات والأحداث المالية على الأساس النقدي، وبذلك فإنّ عناصر القوائم المالية تتكون من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية وبسبب هذا الأساس تتداخل نتائج أعمال السنوات، وكذلك قد يشجّع ذلك على الإسراف، إذ تقوم الوحدات الحكومية بصرف مخصصاتها نهاية السنة المالية بصورة عشوائية حتى لا تعاد إلى الخزينة، وأنّ للبحث توصيات عدة منها ضرورة تطبيق معيار IPSAS 24 في الوحدات الحكومية، والذي من خلاله يتمّ عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية بما يحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية، فضال أنّ بيان الانحرافات وأسبابها وإيجاد المعالجات الضرورية من أجل التخطيط السليم للموازنة العامة ثانياً: الدراسات الأجنبية

7. دراسة (Alexandru Stratan , Tatiana Manole2017) موازنة البرامج والأداء- الطريق نحو توحيد الاستقلالية المالية المحلية تُعدّ هذه الدراسة أول دراسة في جمهورية مولدوفا موازنة البرامج والأداء (PPBB) على المستوى المحلي. الهدف من هذا المقال هو تقييم موازنة البرامج والأداء وتأثيره على مسؤولية السلطات المحلية وتحسين استعمال المال العام، وكأنت أهم النتائج أنّ مستوى الاستقلال المالي يعتمد على الامكانيات المالية للكيانات الإدارية الإقليمية. ومن ثمّ، من الضروري استكمال الإيرادات من خلال الكشف عن الاحتياطات المحلية واستعمالها من قبل الإدارة المحلية.

8. دراسة (Malagy, Alian,2017) نظام موازنة البرامج والأداء في مؤسسات القطاع العام

ركّزت الدراسة على الدعم الذي قد تجده في حالة اعتماد "شكل الموازنة" من قبل مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وتستكشف الدراسة العديد من الأبعاد مثل الإلمام والقبول وقابلية اعتماد موازنة البرامج والأداء ودرجة مساهمة نظام المحاسبة الذي تتبّعه مؤسسات القطاع العام لاعتماد موازنة البرامج والأداء والفوائد التي يمكن تحقيقها والعقبات التي ربما يمكن مواجهتها إذا تم هذا المنهج للموازنة المعتمدة من قبل مؤسسات القطاع العام بمنطقة عيّنة الدراسة الخرج توصلت الدراسة إلى النتائج الرئيسية الآتية، هناك معرفة وفهم عادل لموازنة البرامج والأداء

9. دراسة (Alexandru Stratan , Tatiana Manole2017) موازنة البرامج والأداء- الطريق نحو توحيد الاستقلالية المالية المحلية يُعدّ هذه الدراسة أول دراسة في جمهورية مولدوفا موازنة البرامج والأداء (PPBB) على المستوى المحلي. الهدف من هذا المقال هو تقويم PPBB وتأثيره على مسؤولية السلطات المحلية وتحسين استعمال المال العام... أهم النتائج أنّ مستوى الاستقلال المالي يعتمد على الامكانيات المالية للكيانات الإدارية الإقليمية. ومن ثَمّ، من الضروري استكمال الإيرادات من خلال الكشف عن الاحتياطات المحلية واستعمالها من قبل الإدارة المحلية

10. دراسة (Erkutlu, & Koçyiğit2017) العوامل المستعملة لتطبيق موازنة البرامج والأداء في تركيا هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المستعملة لتطبيق نظام الموازنة القائم على البرامج والأداء، التي تستوجب العمل نحو تطوير أدوات الإدارة المالية بحجم تكون مرنة، وإنتاجية المؤسسات العامة في كلّ من الدول المتطورة والدول وقابلة للتغيير، لغرض زيادة نجاعة التنمية مثل تركيا وكأنّ الهدف الاساسي من وراء هذه الدراسة هو تنظيم وتطبيق الموازنة القائمة على البرامج والأداء في المؤسسات العامة في الدول النامية مثل تركيا والتي يكون تطبيقها ذا أهمية في قياس مستويات الإدراك لدى المواطنين العاملين تري هذه المؤسسات. وكأنّ من أهم نتائج هذه الدراسة أنّ الدول النامية قد قطعت شوطا كبيرا تري تطوير نشاطات الموازنة القائمة عل نظام البرامج والأداء

11. دراسة (Heiling, at el. 2019)–The presentation of budget information in financial statements” Challenges in applying IPSAS 24.” .

عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية – التحدّيات في تطبيق المعيار 24 IPSAS تناولت الدراسة الادبيات المحاسبية التي تناولت اسهامات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وخصوصاً هذا المعيار الذي لا يوجد ما يعادله في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نظرا لأنّ الموازنة والمقارنات الفعلية هي سمة فريدة من نوعها في إعداد الموازنة في محاسبة القطاع العام. ومن ثَمّ، يعد المعيار 24 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معياراً مهماً في سياق الوفاء بالتزامات المساءلة من قبل كيانات القطاع العام وتوفير الشفافية المالية. . توصلت هذه الدراسة الى أنّ بعض التحدّيات العملية التي ينطوي عليها تطبيق المعيار 24 IPSAS وتستعمل مثلاً توضيحياً يوضح كيف يمكن التغلب على هذه التحدّيات.

12. دراسة (Olaru :2021) "ROLUL BUGETELOR DE INSTRUMENT DE MANAGEMENT IN "ADMINISTRATIA PUBLICA. APLICABILITATEA IPSAS 24 IN ROMANIA". تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS24 24“ . تستند هذا الدراسة إلى افتراض مفاده أنّ الموازنات في العديد من الإدارات العامة لا تهدف فقط إلى توفير معلومات إضافية؛ بل هي صلاحيات ذات قيمة قانونية تجعلها وثائق مستقلة. ولذلك، كأنّ الهدف من البحث هو تحليل العلاقات بين السياسيين والمديرين، مع التركيز بشكل خاص على نماذج الحكم المستعملة في الإدارة العامة الرومانية وعلى دور الميزانية في هذه الحالات. وقمنا أيضاً بتحليل محتوى وقيد المعيار 24 IPSAS، والذي نشأت منه صعوبات تطبيقه في رومانيا. وقد توصلَ البحث إلى اعتقاد راسخ بأنّ المعيار 24 IPSAS يجب أن يكمله معيار دولي مخصص خصيصاً للموازنة.

ما تتميز به هذه الدراسة عن سابقتها أنّه ربطت بين المعيار 24 IPSAS وموازنة البرامج والاداء إذ توصلت الى أنّها اقرب الموازنات لهذا المعيار من إذ التطبيق

المبحث الثاني

موازنة البرامج والاداء

1. مفهوم الموازنة (Budget Concept)

ينحصر مفهوم الموازنة في أنه التعبير الرسمي عن خطط النفقات المالية وأهدافها المعبر عنها من الناحية الكمية والنقدية، مما يساعد بكفاءة في تحقيق الأهداف التنظيمية وأهداف الوحدة الاقتصادية. ومنذ ذلك الحين، تطور مفهوم الميزانية من تخطيط النفقات إلى خطة استراتيجية لاتخاذ القرار بكفاءة وتفهم الموازنة على أنها المبلغ المخصص من الإيرادات الجاهزة للاستعمال في شراء منتج أو تقديم خدمة. (N 'da et al. 2023:3). وتعتمد فكرة الموازنة بشكل أساسي على محاولة وضع تقديرات معينة وفقاً للظروف المتوقعة في المستقبل. ولا شك في أن هذه الفكرة يطبقها الفرد في حياته وتأخذها الحكومات بالحسبان عند وضعها للميزانية وتمارسها المشاريع المختلفة بما يتناسب مع طبيعتها وظروفها الخاصة وتتم عملية إعداد الميزانية في القطاع الحكومي كما هي الآن. ويعود تاريخها إلى عام 1217 في بريطانيا. بعد إنشاء المملكة لتمارس دورها كسلطة تنظيمية، فهي تسهم في تنظيم الحياة الاجتماعية والاقتصادية للسكان، بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية بعد فرض الضرائب بشكل غير منظم. وأدى ذلك إلى خلق فقر مدقع بين الناس، مما دفع الملك إلى اتخاذ إجراءات محددة بحسب وثيقة. وحددت صلاحيات الحاكم عند فرض الضرائب وهكذا تطور مفهوم الموازنات على مر السنين، وظهرت أنواع عديدة من الموازنات منذ ذلك الحين (Aidi et al. 2023:5)

ومن الجوانب المهمة للرقابة البرلمانية على موازنة الدولة مسألة تعديل قانون الموازنة العامة للدولة. وفي البلدان نفسها يتمتع البرلمان بسلطة قانونية غير محدودة لتغيير القانون. في بعض الجمهوريات الرئاسية، يتمتع البرلمان بسلطة محدودة لتعديل قانون ميزانية الدولة. وفي دول مثل فنلندا وألمانيا وهولندا، تمنح الاتفاقيات البرلمانية والحكومية الحكومة الحق في تعديل قانون ميزانية الدولة (Yusupov.2021:160).

تكمن الأهمية الاقتصادية لموازنة الدولة في أنها تؤثر بشكل فعال على إعادة الانتاج الاجتماعي اعتماداً على أساليب تعبئة الموارد المالية واتجاهات استعمالها. ومن ثم، تحدد الموازنة معدل النمو الاقتصادي، وتحسين هيكل الانتاج الاجتماعي، وتطويره، وتحسين نسب التكلفة في توزيع الدخل لتلبية الاحتياجات الوطنية والمحلية، وللإنتاج والمجالات الاجتماعية، وكذلك لقطاعات معينة من المجتمع. أن إرساء مبادئ السوق للإدارة أمر ضروري لإعادة التفكير دون أدنى شك في الدور المهم للميزانية. أن الموقف الكلاسيكي تجاه هذه المؤسسة كصندوق مركزي للموارد النقدية والخطة المالية للدولة والمستوى المركزي للمالية العامة اليوم يتم تحويله واستكمالها بخصائص جديدة. مع القدرة الموضوعية على ضمان توزيع وإعادة توزيع جزء كبير من الناتج المحلي الإجمالي، أصبحت ميزانية الدولة اليوم وسيلة فعالة لتلبية احتياجات ومصالح عامة السكان، وأداة مالية وتنظيمية لتأثير الدولة على العمليات الاجتماعية والاقتصادية. (1:2020. Петрушка, Б. С., & Шулюк, -

(2)

تتمثل المهمة الرئيسية لموازنة الدولة في استلام الضرائب والإيرادات الأخرى المعتمدة في الموازنة في الوقت المناسب وبالكامل والتمويل الكامل لأنشطتها. ولكن هناك عدد من التحديات في تنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة. ومن المعروف أن تنوع التنمية الاقتصادية للمناطق، وخصائص موقع السكان، وحتى الظروف الطبيعية تؤثر على تكوين تمويل الموازنة. في هذه العملية ينشأ عدد من المشاكل. وبطبيعة الحال، يمكن حل مثل هذه المشاكل بمجرد نقل نظام الموازنة إلى نظام الخزائنة. (Yunusovich et al.2021:1573). تُعد ميزانية القطاع العام مكاناً للحكومة لتقديم الخدمات العامة حتى تتمكن من تلبية الاحتياجات العامة من أجل إعطاء الأولوية لرعاية المجتمع. وينظم القطاع العام أنشطته وبرامج عمله ضمن ميزانية. أن مفهوم الموازنة هو مفهوم موازنة القطاع العام. للموازنة في القطاع العام وظيفة الموازنة نفسها في الشركة، فهي عبارة عن بيان حول خطة العمل التي سيتم تنفيذها. موازنة القطاع العام هي تفصيل الأنشطة جميعها التي سيتم تنفيذها والتي تتكون من خطط الإيرادات والنفقات خلال عام واحد. يتم إعداد ميزانية القطاع العام لتسهيل قيام الحكومة بتحديد مستوى احتياجات المجتمع من أجل تحسين رفاهية المجتمع بشكل أكثر أمناً، فضلاً عن الاستعمال الأكثر فعالية وتوزيع أنواع الموازنات الحكومية وأساليبها.

وبحسب ماردياسمو (2002: 66) فقد كشف أن الموازنة العامة للحكومة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما الموازنة التشغيلية و الموازنة الرأسمالية (الاستثمارية)، وهناك أنواع عدة من الأساليب في تخطيط الموازنات الحكومية وإعدادها. (208-Syamsurijal.2019:207)

2. أنواع الموازنة العامة:

تعددت أنواع الموازنات تبعاً للتطور الذي طرأ على الموازنات العامة نتيجة تحولها من دور الرقابة المالية الذي ركزت عليه الموازنة على البنود أو ما يعرف بالموازنة التقليدية. وقد تم التعبير عن هذه الأنواع من خلال دور المراقبة الإدارية الذي تركز عليه موازنة البرامج والأداء، وصولاً إلى الاتجاه التخطيطي الذي ركزت عليه موازنة التخطيط والبرمجة، حتى خرجت الموازنة الصفريّة التي ركزت على الدور الإداري التخطيطي. ورأت الموازنة التعاقدية أن العلاقة بين الحكومة والوزارات هي علاقة تعاقدية. وأخيراً تُعدّ الموازنات على أساس الأنشطة أحد الاتجاهات الحديثة للموازنات كأسلوب للمراقبة وإدارة أنشطة الميزانية. وبذلك تقوم الحكومة بدفع مبالغ معينة للوزارات قبل تنفيذ الأنشطة المتفق عليها أثناءها وبعدها. (Zion, 2020: 10) وسنتناول أنواعها باختصار:

1. الموازنة التقليدية (بند الموازنة):

عرفها كل من (Magdalena, & Radoslaw 2019: 341) على أنها أداة للأنفاق لا علاقة لها بأهداف الحكومة ومسؤولياتها ولا تأخذ في الحسبان مؤشرات الفعالية والكفاءة. وهو يرمز إلى نهج محدد سلفاً (السنة المالية) إذ لا توجد معلومات دقيقة عن أنفاق الموازنة والموازنة التقليدية تهتم بالأنفاق العام دون الاهتمام بالهدف والآثار الناتجة عنه. أن بنود الميزانية للمدة القادمة يتم تقديرها بناء على تقديرات موازنات الفترة السابقة مع زيادة البنود ونقصانها بناء على نسبة التغير المتوقعة خلال المدة القادمة في كل بند. (Aidi et al.2023:4).

2. الموازنة البرمجية (موازنة التخطيط والبرمجة): تُعد موازنة التخطيط والبرمجة أداة لتحديد وقياس النفقات، ونتائج الأهداف الاستراتيجية إذ يتم تطبيقها على الاحتياجات البشرية والمادية خلال مدة زمنية معينة. (Fashakh.2020: 790).
3. الموازنة الصفريّة: أنّ الموازنة الصفريّة ليست مفهومًا جديدًا، وهي ليست عملية موازنة مشابهة لأنظمة الموازنة التقليدية وغيرها من أنظمة الموازنة الحديثة. وهو اتجاه إداري يمكن استعماله كأداة لاتخاذ القرارات الإدارية المناسبة ويمثل وسيلة فعالة للإدارة لاستعمال أفضل الأدوات لاتخاذ القرارات. يبدأ نظام الموازنة الصفريّة من نقطة مناقشة البرامج والمشاريع، نقطة الصفر، إلا أنّ التطبيق الفعلي يوضح صعوبة تحقيق هذا المطلب بسبب صعوبة التقويم السنوي للمشاريع. ولذلك تتم الموافقة على التقويم والمراجعة لفترات قد تتراوح بين سنتين إلى خمس سنوات. (Al-attara et al.2020:247).
4. الموازنة التعاقدية: هي المرحلة الأخيرة من الموازنة العامة لتنمية الدولة وإصلاحها. ووفقا لهذه النظرية، فإنّ تنفيذ العقد بين السلطة التنفيذية والحكومة يشكّل اتفاقا تعاقديا لتنفيذ واجبات معينة قابلة للقياس مقابل مدفوعات تدفعها الحكومة قبل الوفاء بشروط العقد وإثائه وبعده. (Yassin.2018:39).
5. الموازنة على أساس النشاط: تُعد الموازنة القائمة على الأنشطة عنصراً مهماً ومبتكراً في الوقت نفسه في نظام الإدارة المالية العامة للدولة. تعتمد هذه الموازنة على أهداف ومهام محددة بشكل واضح، مع كونها أكثر قابلية للقراءة من الموازنة التقليدية. ومن الضروري أنّ تأخذ الموازنة القائمة على المهام بالحسبان مدى استصواب وشرعية استعمال أموال موازنة الدولة. فضلاً عن ذلك، فإنّه يتيح تحديد المهام الأكثر أهمية لغوا معينة (Milewski, & Tomasiewicz, 2022:235).
6. موازنة البرامج والأداء: ظهرت ميزانية البرنامج والأداء كبديل للميزانية التقليدية. وتنتقل ميزانية البرنامج والأداء من التركيز على ضبط الاتفاق إلى الاهتمام بمتابعة النتائج المتحققة من عملية الاتفاق، والتخطيط المسبق للأهداف المراد أنجازها وترشيد الاتفاق، ومراقبة السلوك المالي وتصحيح الانحرافات (Rahi, M. A., & Maelah.2023: 2650).
- أنّ منهج موازنة أداء البرامج بوصفه نهج التصنيف يركّز على الأشياء التي تفعلها الحكومة، وليس على الأشياء التي تشتريها الحكومة، وأنّ نوع موازنة البرنامج والأداء هو أداة إدارية تستعمل وظائف الإدارة كدليل لتنفيذ السياسات والتحكم في النفقات. وتتضمن إلى جانب أوجه الاتفاق المفصلة. معلومات إضافية حول النفقات المفصلة جميعها من حيث البرامج والانجازات، فيما يتعلق بالخدمة العامة. (Ibrahim.2013:91) ونظام موازنة البرامج والأداء هو "مصطلح واسع لنظام الموازنة يستعمل بشكل حصري تقريباً من قبل المؤسسات العامة، مثل فروع الحكومة والبرامج التي تنشئها الحكومات و الهدف هو تحسين كفاءة الاتفاق العام وفعاليته من خلال ربط تمويل مؤسسات القطاع العام بالنتائج التي تحققها، مع الاستعمال المنتظم لمعلومات الأداء. بشكل عام، "لا يوجد تعريف واحد لنظام موازنة البرنامج والأداء. وفي هذا السياق، لاحظ أنّ الأداء يشير إلى "شيء يتعلق بأنشطة أداء الوظيفة التي تتضمن نتيجة العمل" ومن ناحية أخرى، تشير الموازنة إلى التخطيط لعمليات مختلفة بناءً على تقدير معين (Alain et al.2017:159).
3. مفهوم تقويم الاداء : يُعدّ مفهوم التقويم أمراً بالغ الأهمية للنظريات النفسية للعمل والعاطفة، وكذلك النظريات المعرفية للمعرفة والمعتقدات كما أنّها ذات أهمية كبيرة للأنظمة الأخلاقية. (Lorini.2021:2) يعد تقويم الأداء عنصراً لا مفر منه في الحياة التنظيمية. هناك العديد من القرارات في الوحدات الاقتصادية الحديثة، ولا سيما الوحدات متعدّدة الأقسام التي تعتمد على تقويم الأداء، وتستعمل على نطاق واسع في معظم الوحدات الاقتصادية. وهي تشكّل جزءاً حاسماً من العملية التي تسعى

الوحدات الاقتصادية من خلالها إلى توجيه نفسها، وكأنَّ ينظر إليها بوصفها عنصراً حاسماً في نجاح الوحدة الاقتصادية خلال معظم القرن العشرين. يتيح تقويم الأداء للوحدة الاقتصادية إبلاغ أقسامها بمعدلات نموها واستمرارها في المنافسة البيئية المحلية . (Mohammed.2021:522)

المبحث الثالث

تبنى معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) في القطاع الحكومي العراقي

طوّر مجلس المعايير المحاسبية الحكومية الدولية - (IPSASB) هذه المعايير على أساس الاستحقاق ليتم تطبيقها على الوحدات الحكومية جميعها حول العالم واستثنى من التطبيق مؤسسات الاعمال الحكومية الهادفة الى الربح فهي تطبق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي يعتمد عليها القطاع الخاص ويمكن الاستنتاج أنَّ سبب ذلك هو الخصائص التي حددتها (IPSASB) لهذه المؤسسات، فعلى الرغم من أنَّ هذه الوحدات مسيطر عليها من قبل الحكومات إلا أنَّها لا تعتمد على الموازنات العامة في التمويل وإنما يكون تمويلها ذاتياً، فهي تتعاقد باسمها لبيع السلع والخدمات وتحقيق الأرباح وبذلك تكون طبيعتها اقرب الى القطاع الخاص، ويطلق على هذا النوع من الوحدات في العراق تسمية وحدات القطاع العام الهادفة للربح التي تطبق النظام المحاسبي الموحد، على الرغم من أنَّ الترجمة الحرفية لـ (IPSASs) هو (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) إلا أنَّ استعمال مصطلح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية) للتعبير عن (IPSASs) في العراق هو الأكثر ملاءمة (صفاء وروى. 2018: 562)

4. عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية – تحديات تطبيق المعيار IPSAS 24

تستعمل بعض البلدان معاييرها المحاسبية الخاصة التي تتسق على نطاق واسع مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مع الحفاظ على سيادتها الوطنية في تطبيق معايير المحاسبة الوطنية؛ وتقوم بلدان أخرى بإعداد بيانات مالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في حين أنَّ بعض البلدان بصدد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وقد استعملت بعض الهيئات الحكومية المتعددة والمنظمات فوق الوطنية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأساس لتطوير السياسات المحاسبية بهدف الانتقال إلى أساس الاستحقاق الكامل. (Roje et al.2010:2). تُعدّ البيانات المالية أداة مركزية لأغراض المساءلة واتخاذ القرار للمستخدمين، لأنها توفر معلومات حول أداء الوحدة الاقتصادية وسيولته واستدامته. ويجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات صلة ومفهومة وفي الوقت المناسب وقابلة للمقارنة وقابلة للتحقق ومثّلة بأمانة، أي كاملة ومحيدة وخالية من الأخطاء المادية ويجب أن تعرض المعلومات الواردة في البيانات المالية بشكلٍ عادل المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية ، وهو ما يتم تحقيقه "في جميع الظروف تقريباً" من خلال الالتزام بجميع المعايير المعمول بها (Adam.2018:30). ووفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وخصوصاً المعيار IPSAS 24 ، يتعين على الوحدة الاقتصادية في القطاع العام تقديم مقارنة بين مبالغ الميزانية التي تخضع للمساءلة العامة عنها والمبالغ الفعلية إما كميّاناً مالي إضافي منفصل أو كأعمدة ميزانية إضافية في البيانات المالية المعروضة حالياً ووفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجب أن يتم عرض المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية بشكلٍ منفصل لكل مستوى من مستويات الرقابة التشريعية. (Heiling.2019:54:55)

1. مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية.
 2. المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة.
 3. من خلال الإفصاح عن الملاحظات، توضيح الاختلافات الجوهرية بين الميزانية التي تخضع الهيئة للمساءلة العامة عنها والمبالغ الفعلية.
- منافع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية للأغراض العامة من قبل كيانات القطاع العام، مما يؤدي إلى تقويمات أكثر استنارة لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات، ما يعني زيادة الشفافية والمساءلة. سيؤدي تنفيذ هذه المعايير إلى تحقيق هذه الفوائد : (Dritan et al.2018:525)

1. ستتمكن الكيانات العامة من الوصول إلى معلومات مالية عالية الجودة، وميزانية شاملة تأخذ بالحسبان أيضاً اعتبارات القيمة المالية والتقويمات المناسبة لمعرفة ما إذا كانت الأموال التي تم أنفاقها قد حققت الأهداف المحددة .
2. تعطي المحاسبة على أساس الاستحقاق صورة أكثر شمولاً لأصول الدولة والتزاماتها مقارنة بالمحاسبة القائمة على النقد. فهو يوفر معلومات حول الدخل الذي يجب جمعه للالتزامات المعروفة أو النتائج المستقبلية المتوقعة.
3. أن الوصول إلى معلومات مالية دقيقة وموثوقة سيساعد الحوكمة في اتخاذ القرارات بشأن الاتفاق العام والتخطيط المستقبلي.
4. سيؤدي تحسين المحاسبة في القطاع العام إلى زيادة ثقة المستثمرين الدوليين وقابلية المقارنة على المستوى العالمي.
5. أن تمكين المواطنين وممثلهم المنتخبين من التدقيق في مالية القطاع العام يمكن أن يساعد في إرساء ثقافة المساءلة الديمقراطية، على أساس الفهم المشترك لأصول الدولة والتزاماتها، فضلاً عن المخاطر والمسؤوليات التي تواجهها الحكومات. :

المبحث الرابع

تأثير تبني معيار القطاع العام IPSAS24 "عرض معلومات الموازنة" على موازنة البرامج والأداء

يصبُّ اهتمام المبحث في عرض نتائج الإجابات على أسئلة قائمة الفحص، وتحليل البيانات للوصول إلى نتائج البحث بالاعتماد على أسلوب إحصائي (الوصفي التحليلي) باستخراج التكرارات والأوساط الحسابية والنسب المئوية لمدى مطابقة المتغيرات الفرعية وتحديد حجم الفجوة مع واقع محافظة واسط /شعبة الموازنات عينة البحث من خلال الإجابات على قائمة الفحص ذات المقياس السباعي(غير مطبق وغير موثق، مطبق جزئياً غير موثق، مطبق جزئياً موثق جزئياً، مطبق جزئياً موثق كلياً، مطبق كلياً غير موثق، مطبق كلياً موثق جزئياً، مطبق كلياً موثق كلياً) والأوزان المقابلة لها (0,1,2,3,4,5,6) على التوالي، وفيما يأتي تحليل لنتائج قائمة الفحص

الجدول (1)

قائمة الفحص (تبني المعيار IPSAS 24 عرض ومقارنة الموازنة للوحدات الاقتصادية)

ت	علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظام الموازنة من خلال المعيار IPSAS 24	مطبق كلياً وموثق كلياً	مطبق كلياً وموثق جزئياً	مطبق كلياً وغير موثق	مطبق جزئياً وموثق كلياً	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	مطبق جزئياً غير موثق	غير مطبق وغير موثق
1.	القوائم المالية تقدم صورة شاملة صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية							
2.	يساعد في صياغة السياسات الواقعية وإدارة الاموال بصورة واضحة							
3.	يحدد بدقة تنفيذ برامج واستغلال الموارد المتاحة للوحدة الحكومية							
4.	يتبع ممارسات إبلاغ متنوعة تستند الى معايير دولية .							
5.	يعالج الاحتياجات الحكومية من خلال إصدار وتعزيز التوجيهات المرجعية المدعومة بالتعليم والبحث والنشر							
6.	مخرجات النظم المحاسبية تتلائم مع مخرجات التقارير المالية المبنيه على المعايير الدولية							
7.	يحدد الافصاحات عن مسؤولية الوحدة الاقتصادية تنفيذها للموازنة العامة للدولة							
8.	يقدم لكافة المستخدمين على بيانات مالية موحدة بالكامل							
9.	يوفر بعض الافصاحات حول المبالغ المقدرة والفعلية في البيانات والتقارير المالية							
10.	يوضح من خلال القوائم المالية الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والفعلية							
11.	يوضح من خلال القوائم المالية الاسباب وراء الاختلافات عن عمليات إعادة التخصيص ضمن الموازنة							
12.	يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على اساس قابل للمقارنة							
13.	يفصح عن البيانات المالية حسب الاساس المحاسبي و أساس الموازنة							
14.	يفصح عن التغيرات بين الموازنة الاصلية والنهائية عن أعادة التخصيص او اي عوامل اخرى							
15.	يعرض البيانات المالية التي تفصح عن كافة الموارد التي تسطير عليها الوحدة الاقتصادية							

الجدول (2)

احتساب حجم الفجوة للمتغير المعيار IPSAS 24

الوزن	0	1	2	3	4	5	6
التكرارات	8	3	3	1	0	0	0

0	3	6	3	0	0	0	النتيجة (الوزن x التكرارات)
15/12=0.8							الوسط الحسابي المرجح (مج النتيجة / عدد الاسئلة)
4.8=6*0.8							النسبة المئوية لمدى المطابقة (الوسط الحسابي / 6) X %
99.952=4.8%-100							حجم الفجوة (100 – النسبة المئوية)

أجريت الحسابات بالطريقة الآتية :

الوسط الحسابي المرجح = مج (الوزن * التكرار) / مج التكرارات

$$0.8 = 15 / 12 = 8+3+3+1 / (1*3)+(3*2)+(3*1)=$$

النسبة المئوية للمطابقة = الوسط الحسابي المرجح / أعلى درجة في المقياس

$$4.8 = 6 / 0.8 =$$

$$\text{حجم الفجوة} = 100 - 4.8 = 95.2\%$$

تبين نتائج الجدول (1) أنّ بُعد " IPSAS24 " حصل على معدل لوسط الحسابي المرجح (0.8) لمحافظة واسط / لشعبة الموازنات وأنّ النسبة المئوية لمدى المطابقة هي (4.8 %) لشعبة الموازنات، ممّا يشير الى وجود فجوة لعدم المطابقة بنسبة (95.2 %) اذ يلاحظ أنّ فجوة عالية وذلك لأنّ محافظة واسط / الموازنات لا تتطبق المعيار IPSAS24 لذا لا بد من تطبيق هذا المعيار اذا ما رغبت شعبة الموازنات او الإدارة العليا للإفصاح عن الموازنات، وهي بذلك تحقق نوعاً من الرقابة والتواصل مع المجتمع، من خلال عرض المعلومات التي تخص تنفيذ الموازنات ومقارنتها.

الجدول (3)

قائمة الفحص (علاقة الموازنة البرامج والاداء بالمعيار IPSAS 24)

ت	علاقة الموازنة البرامج والاداء بالمعيار IPSAS 24	مطبق كلياً وموثق كلياً	مطبق كلياً وغير موثق	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	مطبق جزئياً وغير موثق	غير مطبق وغير موثق
1	تهتم بالمدخلات المالية والمادية والفنية والبشرية					
2	تتضمن وصف دقيق للمشاريع مما يعكس صورة واضحة للسلطة التشريعية عن طبيعة كل مشروع					
3	تهتم بقياس المدخلات والمخرجات للمشاريع مما يعطي صورة واضحة عن تكاليفها					
4	تساعد في قياس اداء الادارة العليا من خلال رقابتها للتكاليف وتنفيذ الانشطة					
5	تحدد الانشطة المتعارضة والعلاقة بين الانشطة التي تتميز بالوصف الدقيق في الموازنة					
6	تتميز باللامركزية والمرونة في التطبيق					
7	تساعد الموازنة المعتمدة بتوزيع الموارد المختلفة تبعاً للعلاقة بين التكلفة والمنفعة المتحققة					
8	تتميز بالواقعية بتقديراتها					
9	تتميز بوظائف متعددة كالرقابة المالية والادارية					
10	توفير صلاحيات اعلی من الحرية الادارية في مجال التخطيط والرقابة					
11	تعطي اولية لما تقوم به بالدولة من خدمات					
12	تتميز بعدد من الوسائل لمتابعة تنفيذ الأعمال والمشروعات وتكلفتها ومدى تحقيق أهداف الإنفاق					
13	هناك اهتمام و مراعاة السياسة المالية لتحقيق اهداف الموازنة					
14	أسلوب موازنة الرقابة يساعد في تقدير الإنفاق الكلي لأغلب وظائف قطاعات الدولة					
15	تتميز بمعرفة حجم الإنفاق الكلي على مشروع واحد تشترك في تنفيذه جهات متعددة لكل منها					

الجدول (4)

احتساب حجم الفجوة للمتغير موازنة البرامج والأداء

0	1	2	3	4	5	6	الوزن
12	2	0	0	1	0	0	التكرارات
0	2	0	0	4	0	0	النتيجة (الوزن x التكرارات)
15/6=0.4							الوسط الحسابي المرجح
							(مج النتيجة / عدد الاسئلة)
2.4=6* 0.4							النسبة المئوية لمدى المطابقة
							(الوسط الحسابي / 6) X %
97.6=2.4%-100							حجم الفجوة (100 – النسبة المئوية)

أجريت الحسابات بالطريقة الآتية :

الوسط الحسابي المرجح = مج (الوزن * التكرار) / مج التكرارات

$$0.4 = 15 / 6 = 6 / (4*1)+(2*1)=$$

النسبة المئوية للمطابقة = الوسط الحسابي المرجح / أعلى درجة في المقياس

$$4.8 = 6/0.8 =$$

$$\text{حجم الفجوة} = 100 - 2.4 = 97.6\%$$

تبيّن نتائج الجدول (4) بأنّ بعد "IPSAS24" حصل على معدل لوسط الحسابي المرجح (0.4) لمحافظة واسط / لشعبة الموازنات وأنّ النسبة المئوية لمدى المطابقة هي (2.4 %) لشعبة الموازنات ممّا يشير الى وجود فجوة لعدم المطابقة بنسبة (97.6 %) ويلاحظ أنّ لفجوة عالية، وذلك لأنّ محافظة واسط / تعتمد موازنة البنود هي دون أنّ تعتمد موازنة حديثة كموازنة البرامج والاداء محور اسئلة الفحص لذا لابد من تطبيق هكذا نوع من الموازنات إذا ما رغبت شعبة الموازنات او الإدارة العليا للإفصاح عن الموازنات وهي بذلك تحقق نوع من الرقابة والتواصل مع المجتمع من خلال عرض المعلومات التي تخص تنفيذ الموازنات ومقارنتها.

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- الوحدات الاقتصادية متساوية في نسب التمويل على الرغم من أن هناك تفاوتاً في مستوى الاداء على مستوى تقديم الخدمات تبعاً للتبويبات الواردة في الموازنة .
- توافر كوادرات وظيفية كثيرة ولكن تنقصها الخبرة في اعداد الموازنات على مستوى المستويات التنظيمية كافة بالقطاعات الخدمية المختلفة.
- أن النظام المحاسبي الحكومي قاصرٌ تماماً عن المميزات التي تحتويها معايير المحاسبة الحكومية IPSAS، ومنها IPSAS24 الذي له ارتباط وثيق بالموازنات من جانب التخطيط للبرامج والرقابة عليها من أطراف مختلفة،
- تقوم الوحدات الحكومية بصرف مخصصاتها نهاية السنة المالية بصورة عشوائية حتى تعاد إلى الخزينة.

ثانياً : التوصيات

- من الضروري تحديد وحدات الاقتصادية (مؤسسات معنية) كوحدات أداء من مختلف القطاعات الخدمية المرتبطة بمحافظه واسط
- من متطلبات نجاح تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء توافر كوادرات وظيفية على مستوى المستويات التنظيمية كافة بالقطاعات الخدمية المختلفة.
- لتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء لابد من تبني معايير المحاسبة الحكومية IPSAS ومنها IPSAS24 الذي له ارتباط وثيق بالموازنات من جانب التخطيط للبرامج والرقابة عليها من أطراف مختلفة.
- إشراك كوادرات فنية وإدارية من مختلف الاختصاصات في إعداد الموازنات.

المصادر:

1. الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، و العائلي، صفاء أحمد محمد (2020)، تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظل تطبيق موازنة البرامج و الاداء، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية الإنسانية، المجلد (19)، العدد (2)
2. صفاء احمد محمد، رؤى مصطفى كامل. (2018). تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) على الموازنة العامة في العراق. Journal of Economics and Administrative Sciences، 24(103)، 557-557.
3. غياضة ، سائد نبيل سليم ، عبدالله ، حسن موسى عيسى (2022)متطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والاداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية دراسة تطبيقية على وزارة الصحة في قطاع غزة. مجلة دراسات محاسبية و مالية المجلد 17 العدد61
4. فاضل ، هاله محسن . هاشم ، صدام كاطع (2023). مدى ملائمة النظم المحاسبية المحلية ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (IPSAS 24) (النظام المحاسبي الحكومي أنموذجاً). مجلة ريادة الأعمال للتمويل والأعمال، 4(1).

5. Adam, B. (2018). Comparison of the perception of overt and covert options in IPSAS financial statements by intergovernmental organizations. *Tékhné—Review of Applied Management Studies*, 16(1), 28-39.
6. Aidi, I. S., Ali, Z. N., & Flayyih, H. H. (2023). Is It Possible To Adopt A Budget Of Performance In The Iraqi Government Companies?. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(5), 63.
7. Alain, A. M. M., & Melegy, M. M. A. H. (2017). Program and performance budgeting system in public sector organizations: an analytical study in Saudi Arabian context. *International Business Research*, 10(4), 157.
8. Al-attara, H. A., Mashkourb, S. C., & Hassanc, M. G. (2020). Zero-based budget system and its active role in choosing the best alternative to rationalise government spending. *International journal of innovation, creativity and change*, 13(9), 244-265.
9. Dritan, F. I. N. O., HALILI, K., & RODHANI, E. (2018). IPSAS VS. NATIONAL GAAP: DIFFERENCES AND CHALLENGES IN IMPLEMENTING IPSAS IN ALBANIAN PUBLIC SECTOR. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 507-530.
10. Fashakh, M. J., Salman, A. M., & Bander, M. A. (2020). THE ROLE OF PARTICIPATION, DISCLOSURE, AND TRANSPARENCY IN THE GOVERNMENT BUDGET. *Journal of Humanities & Social Sciences Reviews*, 8(4), 789-800.
11. Heiling, J. (2019). The presentation of budget information in financial statements—Challenges in applying IPSAS 24. *The International Journal on Governmental Financial Management*, 19(2), 54.
12. Ibrahim, Mukdad. "Comparative budgetary approaches in public Organizations." *Research Journal of Finance and Accounting* 4, no. 15 (2013): 88-98.
13. Lorini, E. (2021, May). A logic of evaluation. In *20th International Conference on Autonomous Agents and Multiagent Systems (AAMAS 2021)* (pp. 827-835).
14. Milewski, R, and Magdalena T, (2019). Model of performance-based budget planning in public sector entities. *Scientific Journal of the Military University of Land Forces*.
15. Milewski, R., & Tomasiewicz, M. (2019). Model of performance-based budget planning in public sector entities. *Scientific Journal of the Military University of Land Forces*, 51.

16. Mohammed, A. P. D. H. H. (2021). The role of transfer pricing methods to enhance performance evaluation of economic units: An applied study in Alan Group for producing Kawanter. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, 17(55 part 3).
17. N'da, K., Ge, J., Ji-Fan Ren, S., & Wang, J. (2023). Perception of the purchase budget (BGT) and purchase intention in smartphone selling industry: A cross-country analysis. *Plos one*, 18(7), e0279575.
18. Olaru, C. E. A. (2021). Rolul bugetelor de instrument de management în administrația publică. Aplicabilitatea IPSAS 24 în România. In *International scientific conference on accounting, ISCA 2021* (pp. 144-151).
19. Roje, G., Vasicek, D., & Vasicek, V. (2010). Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(12), 1.
20. Syamsurijal, C. A. (2019). Public financial analysis in the preparation of Indonesia State Budget (APBN) 2018. *Jurnal Perencanaan Pembangunan: The Indonesian Journal of Development Planning*, 3(2), 203-224.
21. Widodo, T. (2017). Performance-based budgeting: evidence from Indonesia (Doctoral dissertation, University of Birmingham).
22. Yassin, A, (2018). The possibility of using the contractual budget as a tool for planning and control in the investment budget,” a field study in the Lattakia City Council, Hama University *Journal / Volume (1) / Issue (5)*
23. Yunusovich, U. U., Gaipovna, T. R., Azadovna, S. M., Komiljonovna, I. N., & Mansurovich, I. H. (2021). Matters of revenue generation and cost optimization while increasing the efficiency of the state budget. *Journal of Hunan University (Natural Sciences)* Vol, 48.
24. Yusupov, S. (2021, November). LEGAL REGULATION OF PARLIAMENTARY CONTROL OVER THE STATE BUDGET. In *International Scientific and Current Research Conferences* (pp. 159-163).
25. Шулюк, Б. С., & Петрушка, О. В. (2020). The importance of the state budget in the regulation of socio-economic processes. *Rahi, M. A., & Maelah, R. (2023). A*
26. Proposed Framework for Program and Performance Budget Implementation in Iraqi Public Universities. *resmilitaris*, 13(1), 2649-2661.