وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد
المؤتمر العلمي السادس عشر 2023

دور موازنة الظل وفق الإبلاغ المتكامل في القطاع العام لتعزيز الاستدامة

The role of shadow budgeting in integrated thinking to promote sustainability

م. م جعفر جواد جاسم [1]
Jaafar Jawad Jassim
gafergawad@uomustansiriyah.edu.iq
07702808344

أ.م. د آلاء شمس الله[2]
Dr. Alaa Shams Allah
dr_alaa_sh@uomustansiriyah.edu.iq
07705977291

[1]تدريسي في مديرية التعليم المهني / الرصافة الثالثة
طالب دكتوراه / قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية
[2]تدريسية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة المستنصرية

المستخلص :

تعد الموازنة من الأدوات التي تستخدمها الحكومة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وهي طريقة محاسبية لتقدير الإيرادات والنفقات لوحدات الحكومية للسنة المقبلة وتساعد الحكومة في عملية الرقابة وتقييم الأداء، وتأتي مشكلة البحث من القصور الموجود في موازنة البنود وعدم وضوح السياسة المالية وصعوبة قياس الأداء فضلا عن عدم دقة التقديرات والتشجيع على الإنفاق، وعدم تحقيق الوفرة؛ لأنها ترتكز على حجم الإنفاق وليس على الكفاءة في استخدام الموارد، ويقلل من روح المبادرة والإبداع؛ لأنها شديدة الرقابة، ويهمل التخطيط العلمي مما يؤدي إلى تكرار الأنشطة السابقة، ويهدف البحث إلى تفعيل أسلوب موازنة الظل وفق دليل الإبلاغ المتكامل الدولي في القطاع العام من أجل تعزيز استدامة وحدات القطاع العام وتحقيق قيمة لجميع أصحاب المصلحة، واعتمد البحث على فرضية مفادها أنّ الاعتماد على أسلوب موازنة الظل وفق الإبلاغ المتكامل الدولي في قطاع العام سيؤدي إلى تحقيق قيمة لأصحاب المصلحة واستدامة وحدات القطاع العام ، وقد توصل الباحثان إلى عدد من الاستنتاجات أهمها أنّ تفعيل موازنة الظل وفق دليل الإبلاغ المتكامل في وحدات القطاع العام يؤدي إلى تحقيق الاستدامة وقيمة لأصحاب المصلحة، وأهم توصيات البحث هي ضرورة عمل والحدات الحكومية بأسلوب موازنات الظل من أجل تحقيق الإيرادات المستدامة والسياسات البيئية والإنفاق المسؤول والتخطيط الإستراتيجي، وتمكين متخذي القرار في تحسين مجالات التعليم والبلديات والرعاية الصحية والاجتماعية .

الكلمات المفتاحية: موازنة الظل، دليل الإبلاغ المتكامل الدولي في قطاع العام، أصحاب المصلحة في القطاع العام، موازنة التشاركية.

Abstract:

The budget is one of the tools used by the government to achieve its economic، social and environmental goals. It is an accounting method for estimating the revenues and expenditures of government units for the coming year and helps the government in the process of monitoring and evaluating performance. Estimates and encourage spending، and not achieving savings because it is based on the volume of spending and not on efficiency in the use of resources، and reduces the spirit of initiative and creativity because it is highly controlled، and neglects scientific planning، which leads to the repetition of previous activities. The research aims to activate the shadow balancing method according to the international integrated reporting guide in the government sector to enhance the sustainability of public sector units and achieve value for all stakeholders. The research relied on the hypothesis that relying on the shadow balancing method according to the international integrated reporting in the public sector will lead to achieving value for stakeholders and the sustainability of government sector units.

The researchers reached a number of conclusions، the most important of which is that activating the shadow budget according to the integrated reporting guide in the public sector units leads to achieving sustainability and value for stakeholders، and the most important recommendations of the research is the need for government units to work in the manner of shadow budgets in order to achieve sustainable revenues، environmental policies، responsible spending and strategic planning ، and empower decision makers to improve the fields of education ، municipalities ، health and social care.

Keywords: shadow balancing، guide to international integrated reporting in the public sector، stakeholders in the public sector، participatory balancing.

المقدمة

أطلق المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) والمعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة (CIPFA) بدعم من البنك الدولي في عام 2016دليل لإعداد الإبلاغ المتكامل في القطاع العام ، والهدف من الدليل هو الشرح لقادة القطاع العام كيف يمكن للتفكير المتكامل والإبلاغ المتكامل أنّ يساعدا على التفكير في كيفية تحقيق أقصى

استفادة من الموارد، وتشجيع السلوكيات الصحيحة، وإثبات لأصحاب المصلحة كيف يقومون بتنفيذ الإستراتيجية وخلق قيمة والاستدامة على المدى القصير والطويل.

يحدد الدليل المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها الإبلاغ المتكامل ويقدم دراسات حالة لتوضيح كيفية استخدام الإبلاغ المتكامل في سياق عملي، وقد حدد الدليل عددًا من الفوائد بما في ذلك: تحسينات في صنع القرار لتقديم نتائج اقتصادية واجتماعية وبيئية مستدامة بسبب تحسين المعلومات الإدارية، وتوفير إرشادات للهيئات العامة لمساعدتهم على التفكير بشكل شامل في استراتيجيتهم، واتخاذ قرارات مستنيرة وإدارة المخاطر الرئيسية، من أجل تحسين الأداء المستقبلي وبناء ثقة لأصحاب المصلحة، ويسمح الإبلاغ المتكامل لمؤسسات القطاع العام بإثبات فعالية تخصيص الموارد والمساءلة لضمان فهم جميع أصحاب المصلحة لكيفية إنشاء مؤسساتهم للقيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

وأن تفعيل دليل الإبلاغ المتكامل في القطاع العام يتطلب أسلوب جديد من التفكير المتكامل في إعداد الموازنات نظرا لقصور موازنة البنود التقليدية وتزايد المشكلات التي تواجه الوحدات الحكومية، وان موازنات الظل أحد الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات والتي تستخدم للتغلب على النقص الموجود في الطريقة التقليدية وتعطي الإدارة فهماً أكثر للمستقبل. أنّ موازنة الظل Shadow Budget هي الالتزامات المالية للحكومة التي لم يتم احتسابها بشكل مناسب في الموازنة الحكومية، وهي بمثابة إجراء تحليلي يكمل الأساليب التقليدية المستخدمة في إعداد الموازنة التقديرية، لقد بدأت موازنات الظل مؤخرًا في جذب أنّ تباه الجمهور، حيث أصبح إعداد موازنات الظل من قبل أحزاب المعارضة ومراكز الفكر ومنظمات المجتمع المدني معيارا في العالم المتقدم على مدى ربع القرن الماضي، تقدم هذه الموازنات تحليلا ومنظورا حول ما يجب أنّ تحتويه ميزانية الحكومة رؤية بديلة للتعامل مع تحديات البلد من حيث الإنفاق وتوليد الإيرادات.

الفصل الأوّل: منهجية البحث والدراسات السابقة

المبحث الأوّل : منهجية البحث:

1-1 مشكلة البحث:

تأتي مشكلة البحث من القصور الموجود في موازنة البنود التقليدية بسبب عدم قدرتها على قياس الأداء وعدم وضوح السياسة المالية وعدم دقة التقديرات والتشجيع على الإنفاق، وترتكز على حجم الإنفاق وليس على الكفاءة في استخدام الموارد، مما يؤدي إلى تكرار الأنشطة السابقة، وهناك قصور في المعلومات المحاسبية بسبب اعتمادها على التقارير المالية التقليدية، فضلا عن الانتقادات الموجهة إلى موازنات الجيل الثاني والتي لم يتم تفعيلها بشكل واسع بسبب ظهور مشاكل وتكاليف عند تطبيقها، ويعد أسلوب موازنة البنود من الأساليب الجديدة في إعداد الموازنات والتي تعتمد على التفكير المتكامل ومشاركة أصحاب المصلحة في تعزيز الاستدامة، ويأتي دور الإبلاغ المتكامل في القطاع العام من أجل تقديم صورة متكاملة عن أداء الوحدات الحكومية في خلق القيمة لأصحاب المصلحة وتعزيز الاستدامة ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1- هل يمكن تبني موازنة الظل بدلا من موازنة البنود التقليدية؟

2- هل هناك تكامل بين موازنة الظل وبين الإبلاغ المتكامل في القطاع العام؟

1-2 أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1- بيان الانتقادات الموجهة للمداخل التقليدية في إعداد الموازنات.

2- عرض الأساليب الحديثة لإعداد الموازنات.

3- تقديم أنموذج مقترح لتفعيل أسلوب موازنات الظل والإبلاغ المتكامل في تحقيق قيمة لأصحاب المصلحة واستدامة وحدات القطاع العام.

1-3 أهمية البحث :

تعد موضوعة البحث إسهامة متواضعة في المجال المعرفي المحاسبي حول بيان الرؤية المحاسبية لأسلوب موازنات الظل والإبلاغ المتكامل في تحقيق قيمة لأصحاب المصلحة واستدامة الوحدات في القطاع العام، أما في الجانب التطبيقي سيتم تقديم إطار مقترح لتفعيل أسلوب موازنة الظل في ضوء دليل الإبلاغ المتكامل الدولي لتحقيق القيمة لأصحاب المصلحة واستدامة الوحدات في القطاع العام. وتساهم هذه الدراسة في المؤلفات البحثية بعدة طرق:

1- ندرة من دراسات التي تبحث في موازنة الظل والإبلاغ المتكامل الدولي في مؤسسات القطاع العام .

2- ستكون هذه الدراسة قادرة على مساعدة وحدات القطاع العام التي تسعى إلى تفعيل موازنة الظل من أجل تحسين الأداء وتعزيز الإبلاغ المتكامل والاستدامة .

3- تقدم الدراسة إطارا نظريا لموازنة الظل في تحقيق القيمة لأصحاب المصلحة في ضوء الإبلاغ المتكامل الدولي.

1-4 فرضية البحث:

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

1- يؤدي تبني أسلوب الموازنات التقليدية في الوحدات الحكومية إلى عدم القدرة على تحسين الأداء والقصور في المعلومات المحاسبية .

2- إن تفعيل موازنات الظل في ضوء دليل الإبلاغ المتكامل ستحقق استدامة وقيمة لوحدات القطاع العام.

1-5 منهجية البحث:

يعتمد البحث على منهج الوصفي التحليلي

1-6 تحليل ومناقشة الدراسات السابقة:

1-دراسة(شكري،1990) بعنوان الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، تهدف الدراسة اقتراح موازنة البرامج والأداء في ظل موازنة البنود، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هي تبني موازنة البرامج خارج الموازنات العامة والربط بين البرامج والهيكل التنظيمي لكي تكون هذه البرامج وثيقة يمكن الاعتماد عليها أثناء مناقشة بنود الموازنة .

2-دراسة(العامري،2018) بعنوان الموازنة الاتحادية النموذجية في ظل موازنة الأداء، تهدف الدراسة إلى أنّ أسلوب موازنة الأداء تساهم في تجسيد إعداد الموازنة الاتحادية النموذجية، وأهم استنتاجات الدراسة هي أنّ تطبيق أسلوب موازنة الأداء النموذجية يتطلب إجراء بعض التعديلات على القوانين والتعليمات المالية والمحاسبية.

3-دراسة (Matias2018)، بعنوان قياس تأثير أصحاب المصلحة المتعاونين وإجراءات الموازنة المفتوحة2018 Measuring collaborative stakeholder influence and open budget actions الهدف من هذه المقالة هو تحديد طرق قياس تأثير أصحاب المصلحة المتعاونين وإجراءات الموازنة المفتوحة، وتركز الجوانب المنهجية على جمع البيانات من خلال المقابلات وتحليل المحتوى، وأهم استنتاجات الدراسة هي أنّ وجود عدد من منظمات المجتمع المدني ووجود المجالس الاجتماعية ومكوناتها التشغيلية عبارة عن تأثير أصحاب المصلحة المتعاونين في إجراءات الموازنة المفتوحة، وهذه الدراسة تسلط الضوء على أهمية دمج تأثيرات أصحاب المصلحة المتعاونين مع إجراءات الموازنة المفتوحة، ويعد التأثير التعاوني لأصحاب المصلحة وإجراءات الموازنة المفتوحة عنصرين مهمين في الحوكمة من أجل تعزيز التنمية الاجتماعية، يُنظر إلى الموازنة التشاركية على أنّها نوع من التمكين السياسي وحافز لمشاركة المواطنين، كما أنّها تعزز الحوكمة الشاملة.

4-دراسة((Francesca،2018) عنوان الدراسة: التقارير المتكاملة هل هي تحديات جديدة لوحدات القطاع العام Is integrated reporting a new challenge for public sector entities?2018 تهدف الدراسة إلى تقديم بعض الأفكار المستندة إلى دراسات الحالة للكيانات العامة التي تختلف من حيث الهياكل القانونية والمواقع ونماذج الأعمال لإثبات وجود بعض السمات المشتركة على الرغم من المتطلبات القانونية والثقافية. الهدف الأساسي هو مناقشة ما إذا كان IR يمثل تحديًا جديدًا لمنظمات القطاع العام، خاصة فيما يتعلق بمشاركة أصحاب المصلحة وسعيهم لتحقيق قدر أكبر من المساءلة. وأهم استنتاجات الدراسة هي تلقى IR اهتمامًا متزايدًا من المنظمات المهنية وواضعي المعايير والعلماء في كل من القطاعين العام والخاص. من خلال تحليل ست دراسات حالة مختلفة، تتيح هذه الدراسة النظر في كيفية تفسير نهج IR في سياقات مختلفة وكيف يمكن أنّ يشارك أصحاب المصلحة في تحديد القضايا الجوهرية، يتمثل أحد الدروس الأساسية المستفادة من دراسات الحالة في أنّه لا يوفر إطار IR الدعم الكافي لكيانات القطاع العام حتى يتم اعتباره المرجع الأساسي لأغراض المساءلة. وبالتالي ينبغي بذل مزيد من الجهود لتفسير خصوصية مؤسسات القطاع العام، وتوضح جميع التقارير أنّ مشاركة أصحاب المصلحة هي جانب رئيسي من عملية المساءلة وأنه في بعض الحالات شارك أصحاب المصلحة في عمليات صنع القرار، وبالتالي يمكن اعتبار IR أداة لتعزيز مشاركة أصحاب.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة: يتميز البحث الحالي عن غيره من الدراسات السابقة تُعدُّ منهجا جديدا في الفكر المحاسبي لمعالجة القصور في موازنة البنود التقليدية، من خلال إيجاد موازنة يشارك في إعدادها أصحاب المصلحة وتلبي احتياجاتهم وتكون هذه الموازنة ظلا لموازنة البنود الرسمية، ويهدف إلى تحسين المعلومات المحاسبية من خلال الاعتماد على الإبلاغ المتكامل الدولي في قطاع العام الذي يتضمن التفكير المتكامل والإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية والمساءلة عن الموارد و تعزيز الرقابة للمواطنين وتحقيق الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

المبحث الثاني: أنواع الموازنات وموازنة الظل:

2:1 مفهوم الموازنة العامة للدولة: عرفت الموازنة بحسب قانون الإدارة المالية الاتحادية لسنة 2019 في المادة (1)-ثانيا- بأنها(خطة مالية تعبر عما تعتزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات، تتضمن جداول تخطيطية لتخمين

الإيرادات وتقدير النفقات بشقيها الجارية والاستثمارية لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة العامة الاتحادية).(قانون الإدارة المالية الاتحادية،2019).

2:2 الاتجاهات الحديثة في ترشيد الموازنة: هناك أربع مراحل مختلفة لتطور الموازنة هي: (فرهود، 1982،610)

1- **موازنة الرقابة (موازنة البنود):** وهي تمثل الصورة الأولى التي ظهرت فيها الموازنة وكان الهدف منها التركيز على رقابة الإنفاق العام، وإن إجراءات الصرف تجري بشكل سليم وفقا للقوانين، مما يقلل من الاختلاسات المالية أو إنفاق دون وجه حق.

2- **موازنة البرامج والأداء:** وهي تمثل المرحلة الثانية في تطور الموازنة، وهدفها لا يقتصر على الرقابة أو الإنفاق العام فحسب، بل يمتد إلى بيان الوظائف والأنشطة والمشروعات التي تقوم بها الحكومة وقياس مدى كفاءة الحكومة في إنجاز هذه الاعمال.

3- **موازنة التخطيط والبرمجة:** وهي المرحلة الثالثة في تطور الموازنة، وهدفها الربط بين وظيفة التخطيط ووظيفة الموازنة العامة.

4- **موازنة الأساس الصفري:** وتمثل المرحلة الرابعة في تطور الموازنة، وهدفها تقييم فاعلية النفقات العامة.

ويشار للمراحل الثلاث الأخيرة في تطور الموازنة بانها تمثل الاتجاهات الحديثة في ترشيد الموازنة العامة، إلا أنّ هذه الموازنات لم تطبق بشكل كامل ولم يتم تبني أي من هذه الاتجاهات الحديثة، وفي الآونة الأخيرة ظهرت أنواع جديدة من الموازنات تهدف إلى تحسين الموازنة العامة وهذه الموازنات هي:

1- ما وراء الموازنة: تم استخدام مصطلح ما وراء الموازنة مؤخرًا، والذي تم استخدامه لأول مرة في السويد في أواخر السبعينيات، وتعني ما وراء الموازنة ما وراء نموذج الإدارة التقليدي ويأتي مفهومها من الانتقال خارج السيطرة والقيادة نحو إدارة اللامركزية، ازدادت الحاجة إلى ما وراء الموازنة نتيجة للتعليمات الصارمة في الموازنة التقليدية، وعدم القدرة على التغيير بين عناصرها خلال فترات التشغيل، أنّ ما وراء الموازنة هو تفويض أشخاص قادرين ويستجيبون للتغييرات من أعلى إلى أسفل وتفويضهم باستخدام موارد(Tamara and Alrawazqee،2021،8).

2- الموازنة التشاركية: الموازنة التشاركية هي عمليات ابتكارية لصنع السياسات، يشارك المواطنون بشكل مباشر في صنع القرارات السياسية، تقام المنتديات على مدار العام حتى تتاح للمواطنين الفرصة لتخصيص الموارد، وتحديد أولويات السياسات العامة، ومراقبة الإنفاق العام، و لإدماج المواطنين في عملية صنع السياسات، وتحفيز الإصلاح الإداري، وتوزيع الموارد العامة على الأحياء ذات الدخل المنخفض، تطلق الحكومات والمواطنون هذه البرامج من أجل (1) تعزيز التعلم العام والمواطنة النشطة، (2) تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تحسين السياسات وتخصيص الموارد، و (3) إصلاح الجهاز الإداري(Brian Wampler،2000،5).

المبحث الثالث: الإبلاغ المتكامل في القطاع العام

1-3 دور الإبلاغ المتكامل الدولي في قطاع العام : تم إطلاق الدليل التمهيدي للإبلاغ المتكامل في عام 2016بواسطة مجلس التقارير المتكاملة الدولي (IIRC) ، بدعم من البنك الدولي لشرح لقادة القطاع العام وفرقهم كيف يمكن للتفكير المتكامل وإعداد التقارير يساعد القطاع العام على التفكير في كيفية تحقيق أقصى استفادة من الموارد، وتشجيع السلوكيات الصحيحة وإثبات لأصحاب المصلحة كيفية تحقيق الإستراتيجية وخلقها، والتقارير المتكاملة هي

عملية تستند إلى التفكير المتكامل والتقرير هو الناتج المادي لهذا التطور في الطريقة التي تفكر بها المنظمات وتخطط لها وتبلغ عن مؤسستها، يحدد الدليل المفاهيم الأساسية في إعداد التقارير المتكاملة (IR) ويقدم دراسات حالة للكيانات والمنظمات التي تنفذ (IR) لمساعدتهم على تحقيق النتائج التي يهدفون إليها، ويعد قطاع العام من القطاعات التي تعاني من التعقيد التنظيمي حيث توجد بعض أكبر الكيانات المبلغة في العالم، وهناك كثير من المطالب للتدقيق والشفافية لإثبات الاستخدام الفعال للموارد والقيمة مقابل المال، لقد وصلنا إلى نقطة التحول حيث لم يعد من الممكن حساب استثمارات القطاع العام في الإبلاغ المالي التقليدي؛ لأن حوالي ثلث الناتج المحلي الإجمالي العالمي يتكون من قبل القطاع العام، ويتم استثمار هذا في ضمان وجود بنية تحتية فعالة وفرص تعليمية جيدة ورعاية صحية موثوقة، فالاستثمار من قبل القطاع العام هو الذي يساعد على تهيئة الظروف لتكوين الثروة وتمهيد الطريق لنجاح هذا والأجيال القادمة. يبحث قادة القطاع العام عن الأدوات والأطر التي تساعدهم في إظهار التخصيص الفعال للموارد والمساءلة والشفافية وضمان فهم جميع أصحاب المصلحة لكيفية قيام مؤسستهم بإنشاء قيمة على المدى القصير والمتوسط وطويل الأمد(CIPFA،2017،5).

وفقًا للمجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، فإن الإبلاغ المتكامل قابل للتطبيق أيضًا على القطاع العام ويمكن للإبلاغ المتكامل المساعدة في إظهار قيمة القطاع العام وكيفية مساهمة رؤوس الأموال الستة في خلق قيمة لمختلف أصحاب المصلحة (IIRC 2016، 2). يتطلب من مؤسسات القطاع العام تقديم الخدمات بطريقة مستدامة اقتصاديًا واجتماعيًا وبيئيًا، لتحقيق هذا الهدف، يساهم الإبلاغ المتكامل في الكشف عن خلق القيمة، وكيفية تسليم الأنشطة، والآثار ذات الصلة، بناءً على عملية مشاركة أصحاب المصلحة(CIPFA، 2016،10). ويجب على جهات تبني الإبلاغ المتكامل تقديم معلومات حول النتائج، وبالتحديد التأثيرات على الموارد والعلاقات، وبالتالي ضمان التواصل مع أصحاب المصلحة(Stacchezzini ؛2016،103)، تعزز الإبلاغ المتكامل مشاركة أصحاب المصلحة، ويجب أنّ تتناول احتياجات أصحاب المصلحة للمعلومات من خلال توفير بيانات عن أداء المؤسسات2013،(IIRC، 4).

ويرى الباحثان أنّ موازنة الظل يلائم ويدعم الإبلاغ المتكامل في قطاع العام وهناك ارتباط بينهما من خلال تقاطع مسار البيانات لكل منهما، فكلاهما يتطلبان تفكيرا متكاملا غير تقليدي في الإبلاغ (المالية وغير المالية، وتحقيق قيمة والاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، فالتقارير المالية التقليدية لا تتوافق مع متطلبات موازنة الظل ويعود ذلك إلى أنّ موازنة الظل يتطلب تفكيرا متكاملا من خلال تعزيز مبدأ مشاركة جميع أصحاب المصلحة في إعداد الموازنة، وتهدف إلى تحقيق استدامة اقتصادية واجتماعية وبيئية، وهذا المتطلبات غير متوفر في موازنة البنود، وأن الإبلاغ المتكامل في القطاع العام يتناسب مع موازنة الظل؛ لأن الإبلاغ المتكامل يستند على التفكير المتكامل في خلق قيمة لأصحاب المصلحة وتعزيز الاستدامة.

2-3 تقديم خدمات متكاملة ذات نتائج مستدامة: تواجه مجالس إدارة وحدات القطاع العام غالبًا قرارات إستراتيجية صعبة عند تحديد المزيج الصحيح من التدخلات اللازمة لتحقيق النتائج المرجوة، يمكن أنّ تنشأ المصالح المتضاربة عند السعي لتحقيق عدد من الفوائد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، لذلك تحتاج كيانات القطاع العام إلى آليات قوية لصنع القرار لضمان تحقيقها لنتائجها المحددة بطريقة توفر أفضل مفاضلة بين الموارد المتاحة والنتائج، وإنشاء عمليات فعالة وكفؤة ومستدامة، وتحتاج الهيئات الحكومية إلى اتخاذ قرارات وتخطيط النتائج المستدامة وتعزيز هدف الكيان،

وتسهم في النتائج المرجوة، وتبقى ضمن حدود سلطتها والموارد المتاحة، ولتحقيق النتائج بطريقة مستدامة، يتعين اتخاذ قرارات الآتية:

1- مستويات توليد الدخل (الضرائب ، الرسوم ، إلخ) والإنفاق العام.

2-مستويات الأداء المطلوبة على سبيل المثال، تقديم الخدمات أو صيانة البنية التحتية.

3-كيفية إدارة وحساب الأصول والخصوم، بما في ذلك الدين العام.

فضلا عن ذلك، يجب على قادة القطاع العام إدارة التوقعات حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها بالموارد المتاحة لهم، يتم تحديد تخصيص الموارد بين مختلف المستويات الحكومية وكيانات القطاع العام الفردية بعدة طرق اعتمادًا على الترتيبات الدستورية والهياكل القانونية والمؤسسية. وهذه بدورها تقود إلى أطر المساءلة، والتي يمكن التعبير عنها من خلال آليات مثل القواعد المالية وأطر عمل الموازنة وأهداف المدخلات والمخرجات والنتائج، لذلك تحتاج كيانات القطاع العام إلى النظر في التأثير الاقتصادي والاجتماعي والبيئي المشترك لسياساتها وخططها وقراراتها، من خلال أخذ العوامل الديموغرافية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات التي لها تأثير طويل الأجل (مثل التزامات السياسة الاجتماعية). ويوفر إعداد التقارير المتكاملة إطارا لمساعدة مؤسسات القطاع العام على مواجهة هذه التحديات المعقدة بطريقة منظمة (IIRC، 17،2017).

3-3 تحديد أصحاب المصلحة: إنّ نظرية أصحاب المصلحة تعتبر المنظمات كجزء من نظام يمكن أنّ تؤثر فيه المنظمة ويمكن أنّ تتأثر بالأطراف الأخرى أو مجموعات أصحاب المصلحة، وأن مجموعات أصحاب المصلحة المختلفة لديها توقعات ووجهات نظر مختلفة للمنظمة وبالتالي، تحتاج المنظمة إلى التعامل مع جميع أصحاب المصلحة (Casonato and Farneti،7)،2019، ويُعرف أصحاب المصلحة على أنّهم تلك المجموعات أو الأفراد الذين يمكن توقع تأثرهم بشكل كبير بأنشطة أعمال المنظمة أو مخرجاتها أو نتائجها، أو الذين يتوقع بشكل معقول أنّ تؤثر أفعالهم بشكل كبير على قدرة المنظمة على خلق قيمة بمرور الوقت، قد يشمل أصحاب المصلحة مقدمو خدمات رأس المال المالي والموظفون والعملاء أو مستخدمو الخدمة والمواطنون والموردون والشركات والمجتمعات المحلية والمنظمات غير الحكومية والمجموعات البيئية والمشرعون والمنظمون وصانعو السياسات والبيئة (Dameri and Ferrando،2021،9).

4-3 المبادئ التوجيهية للإبلاغ المتكامل في القطاع العام:

- التركيز الإستراتيجي والتوجه المستقبلي: يجب أنّ يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لإستراتيجية المنظمة، ومدى ارتباطها بقدرة المنظمة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، واستخدامها وتأثيرها على رؤوس الأموال .
- الاتصال والمعلومات: يجب أنّ يُظهر التقرير المتكامل صورة شاملة للجمع والترابط والتبعيات بين العوامل التي تؤثر على قدرة المنظمة على خلق القيمة بمرور الوقت.
- العلاقات مع أصحاب المصلحة: يجب أنّ يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لطبيعة ونوعية علاقات المنظمة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك كيف وإلى أي مدى تفهم المنظمة، وتأخذ في الاعتبار وتستجيب لاحتياجاتهم ومصالحهم المشروعة.

- الأهمية النسبية: يجب أنّ يكشف التقرير المتكامل عن معلومات حول الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على قدرة المنظمة على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
- الإيجاز: يجب أنّ يكون التقرير المتكامل موجزا
- الموثوقية والاكتمال: يجب أنّ يشمل التقرير المتكامل جميع الأمور الجوهرية ، الإيجابية والسلبية، بطريقة متوازنة وخالية من الأخطاء المادية.
- الاتساق والقابلية للمقارنة: ينبغي تقديم المعلومات الواردة في التقرير المتكامل: (أ) على أساس متسق مع مرور الوقت، و(ب) بطريقة تمكن من المقارنة مع المنظمات الأخرى إلى الحد الذي نعدّه جوهريًا لقدرة المنظمة نفسها على خلق قيمة بمرور الوقت.

3-5 عناصر المحتوى

- نظرة عامة على المنظمة والبيئة الخارجية: ماذا تفعل المنظمة وما الظروف التي تعمل في ظلها؟
- الحوكمة: كيف يدعم هيكل حوكمة المنظمة قدرتها على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل؟
- نموذج العمل: ما نموذج عمل المنظمة؟
- المخاطر والفرص: ما المخاطر والفرص المحددة التي تؤثر على قدرة المنظمة على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل ، وكيف تتعامل المنظمة معها؟
- تخصيص الإستراتيجية والموارد: إلى أين تريد المنظمة أنّ تذهب؟ وكيف تنوي الوصول إلى هدفها؟
- الأداء: إلى أي مدى حققت المنظمة أهدافها الإستراتيجية للفترة؟ وما نتائجها من حيث التأثيرات على رؤوس الأموال؟
- التوقعات المستقبلية: ما التحديات والشكوك التي من المحتمل أنّ تواجهها المنظمة في متابعة استراتيجيتها؟ وما الآثار المحتملة على نموذج أعمالها وأدائها المستقبلي؟

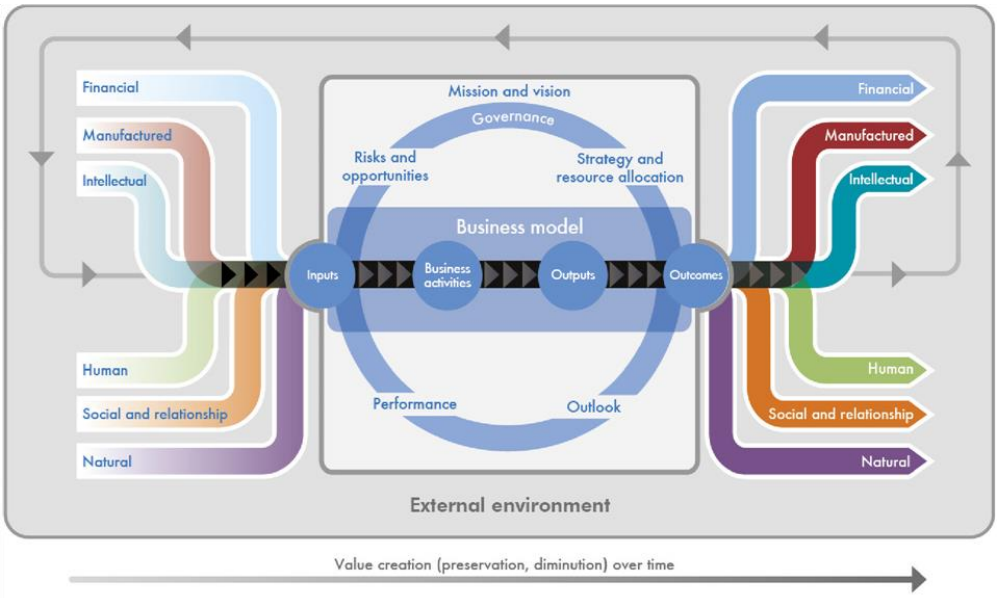
أساس الإعداد والعرض: كيف تحدد المنظمة الأمور التي يجب تضمينها في التقرير المتكامل؟ وكيف يتم قياس هذه الأمور أو تقييمها؟(CIPFA،25 ،2016).

3-6عملية خلق القيمة في القطاع العام: يمتاز العصر الحالي بضيق الوقت وقلة الموارد، وتحتاج مؤسسات القطاع العام إلى طرائق لتوسيع الخدمات التي تقدمها والقيمة التي تخلقها، ليس فقط لتلبية الطلبات على المدى القصير؛ ولكن على المدى الطويل، يعد إعداد الإبلاغ المتكامل في قطاع العام نموذجًا لتحقيق ذلك ولتعزيز الثقة مع أصحاب المصلحة. وإنّ أطر إعداد التقارير التقليدية، التي تركز فقط على المعلومات المالية التاريخية، لا تناسب الغرض من مؤسسات القطاع العام الحديثة والمتعددة الأبعاد(IIRC، 2017،6). **وأنّ** الإبلاغ المتكامل يهدف إلى توفير رؤى حول رؤوس الأموال في إطار الإبلاغ المتكامل الدولي، وكيفية قيام المنظمة بإنشاء قيمة، حيث حددت مجلس الدولي للإبلاغ المتكامل IIRC ستة أنواع مختلفة من رؤوس الأموال، ورؤوس الأموال هي: المالية ، والمصنعية ، والفكرية ، والإنسانية ، والاجتماعية والعلاقات ، والطبيعية. وليست كل رؤوس الأموال ذات صلة أو قابلة للتطبيق على جميع المؤسسات. بينما تتفاعل معظم المؤسسات مع جميع رؤوس الأموال إلى حد ما، وقد تكون هذه التفاعلات بسيطة نسبيًا أو غير مباشرة لدرجة أنّها ليست مهمة بما يكفي لتضمينها في التفكير المتكامل (وبالتالي خلق القيمة)، وتختلف

عملية خلق القيمة المحددة لكيانات القطاعين العام والخاص، فإن المفاهيم الأساسية لعملية خلق القيمة كما هو موضح في إطار الإبلاغ المتكامل لها نفس التطبيق المباشر لكل من مؤسسات القطاعين العام والخاص(CIPFA، 2016، 26).

ونلاحظ في الشكل(1) أنّ البيئة الخارجية بما في ذلك الظروف الاقتصادية والتغير التكنولوجي والقضايا المجتمعية والتحديات البيئية، تحدد السياق الذي من خلاله تعمل المنظمة في عملية خلق القيمة، وتشمل المهمة والرؤية المنظمة بأكملها، وتحدد غرضها ونوايا ها بعبارات واضحة وموجزة. وتتمتع الحكومات عمومًا بصلاحيات أوسع من منظمات القطاع الخاص، بما في ذلك القدرة على وضع المتطلبات القانونية وتنفيذها، وتغيير تلك المتطلبات، ولا تقتصر المساءلة على مقدمي رؤوس الأموال المالية (المساهمين أو دافعي الضرائب) فحسب، بل أيضًا تجاه الأجزاء الأخرى من الحكومة والمواطنين والمجتمع ككل. وفي صميم المنظمة يوجد نموذج أعمالها، الذي يعتمد على رؤوس أموال مختلفة كمدخلات، ومن خلال أنشطتها يحولها إلى مخرجات (منتجات ، خدمات، منتجات ثانوية ونفايات). تؤدي أنشطة المنظمة ومخرجاتها إلى نتائج من حيث تأثيراتها على رؤوس الأموال . يمكن أنّ تؤثر قدرة نموذج الأعمال على التكيف مع التغييرات (على سبيل المثال في توفر المدخلات وجودتها والقدرة على تحمل تكاليفها) على قابلية المنظمة على المدى الطويل(CIPFA، 2016، 27).

الشكل(1) إطار الإبلاغ المتكامل الدولي



المصدر: www.integratedreporting.org،2016.

3-7 أنواع رؤوس الأموال في القطاع العام:

تعتمد كيانات القطاع العام على مجموعة متنوعة من الموارد والعلاقات لنجاحها وهي رؤوس الأموال الستة. هذه الأنواع الست، سواء كانت تنتمي إلى كيان نفسه، أو إلى كيانات أخرى، أو إلى المجتمع على نطاق أوسع، توفر المدخلات اللازمة لتحقيق نتائج هذا الكيان، يتم زيادتها أو تقليلها أو تحويلها من خلال أنشطة المنظمة بحيث يتم تحسينها أو استهلاكها أو تعديلها أو تأثرها بهذه الأنشطة. على سبيل المثال، يزداد رأس المال المالي للمؤسسة عندما تحقق فائضًا، ويزداد رأس المال البشري عندما يصبح الموظفون مدربين بشكل أفضل، وليست كل رؤوس الأموال مناسبة أو قابلة

للتطبيق على جميع المنظمات، وبالتالي يسمح إطار عمل الإبلاغ المتكامل باستخدام مصطلحات أخرى حيثما يكون ذلك أكثر ملاءمة. وتشير التجربة الأولية في القطاع العام إلى أن أنواع رأس المال الموصوفة في إطار الإبلاغ المتكامل ستكون قابلة للتطبيق على نطاق واسع، فقد يكون من المفيد تعديل المصطلحات المستخدمة على سبيل المثال، من الأنسب تسمية رأس المال (المصنع) إلى (البنية التحتية)، ويقدم الجدول(1) أدناه أمثلة على رؤوس الأموال المختلفة في سياق القطاع العام(CIPFA، 28،2016).

جدول (1) أمثلة لرؤوس الأموال في القطاع العام

الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على (CIPFA،2016،28).

رؤوس الأموال في القطاع العام	امثلة
المالي	مجموعة الأموال المتاحة لمنظمة ما لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، والتي يتم الحصول عليها من خلال التمويل، مثل الديون أو الضرائب أو المنح، أو الناتجة عن العمليات أو الاستثمارات.
مصنعي على سبيل المثال البنية التحتية	الأشياء المادية (بخلاف الأشياء المادية الطبيعية) المتاحة لمنظمة ما لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات ، بما في ذلك المباني (مثل المدارس والمستشفيات والمكاتب) والمعدات والبنية التحتية (مثل الطرق والموانئ والجسور ومحطات معالجة النفايات والمياه).
فكري	الأصول غير الملموسة التنظيمية والقائمة على المعرفة ، بما في ذلك الملكية الفكرية ، مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر والبرمجيات والحقوق والتراخيص و "رأس المال التنظيمي" مثل المعرفة الضمنية والأنظمة والإجراءات والبروتوكولات.
بشري	كفاءات الأشخاص وقدراتهم وخبراتهم ودوافعهم للابتكار ، بما في ذلك مواءمتها ودعمها لإطار حوكمة المؤسسة ، ونهج إدارة المخاطر ، والقيم الأخلاقية جنبًا إلى جنب مع القدرة على فهم وتطوير وتنفيذ إستراتيجية المنظمة وولاءاتها ودوافعها لتحسين العمليات والسلع والخدمات ، بما في ذلك قدرتها على القيادة والإدارة والتعاون.
اجتماعية والعلاقات	المؤسسات والعلاقات داخل المجتمعات وفيما بينها ، ومجموعات أصحاب المصلحة والشبكات الأخرى ، والقدرة على مشاركة المعلومات لتعزيز الرفاهية الفردية والجماعية. يشمل رأس المال الاجتماعي ورأس المال للعلاقات المعايير المشتركة ، والقيم والسلوكيات المشتركة ، وعلاقات أصحاب المصلحة الرئيسيين ، والثقة والرغبة في المشاركة التي طورتها المنظمة وتسعى جاهدة للبناء والحماية مع أصحاب المصلحة الخارجيين. والأصول غير الملموسة المرتبطة بالعلامة التجارية والسمعة التي طورتها المنظمة. الترخيص الاجتماعي أو التنظيمي للمؤسسة للعمل.
طبيعي	جميع الموارد والعمليات البيئية المتجددة وغير المتجددة التي توفر السلع أو الخدمات التي تدعم الازدهار الماضي أو الحالي أو المستقبلي للمؤسسة. وهي تشمل الهواء والماء والأرض والمعادن والغابات ، إلى جانب التنوع البيولوجي وصحة النظام البيئي.

يرى الباحثان إمكانية تطبيق الإبلاغ المتكامل في القطاع العام كما هو مطبق في القطاع الخاص لتوفر إمكانيات المادية والبشرية وما تمتلكه القطاع العام من موارد كبيرة تساهم في تحقيق الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

المبحث الرابع: إعداد موازنة الظل وفق الإبلاغ المتكامل الدولي لتحقيق الاستدامة :

4-1 موازنة الظل: لقد أصبح إعداد موازنات الظل من قبل أحزاب المعارضة ومراكز الفكر ومنظمات المجتمع المدني معيارا في العالم المتقدم على مدى ربع القرن الماضي، تقدم هذه الموازنات البديلة تحليلا ومنظورا حول ما يجب

أنّ تحتويه الموازنة الحكومة من حيث الإنفاق وتوليد الإيرادات، وتقدم موازنة الظل أيضًا رؤية بديلة للتعامل مع تحديات الاقتصاد الكلي التي يواجه الدولة أو المحافظة أو اقليم أو مدينة او وزارة، وينبغي أنّ تتبع موازنة الظل شكل الموازنة الحكومية وأن تمتد إلى ما هو أبعد من قائمة الأمنيات، وأن إيجاد التكلفة المناسبة لجميع التدابير المقترحة هي الشرط الأساسي الأوّل، فعلى سبيل المثال، أنّ تقديم موازنة الظل تقترح تخفيضات ضريبية أو خططا إنمائية جديدة دون تحديد مصادر الإيرادات الإضافية سيكون ممارسة غير مجدية، وفي الآونة الأخيرة تحول تركيز منظمات المجتمع المدني إلى موازنات الظل القطاعية (الصحة، التعليم، الزراعة، إلخ) بما يتماشى مع مجالات خبرتها لأن إعداد موازنة الظل موازية لموازنة الفيدرالية يتطلب جهودا وإمكانيات مالية وبشرية كبيرة قد تمتد إلى ما هو أبعد من قدرتها–nazir ahmad،2017، 2 ( ).

4–2 مفهوم موازنة الظل: يعرفها شكري: بأنها تلك الموازنة التي تعد وتنظم خارج هيكل الموازنة الرسمية وبشكل متوازي مبني على أساس مبرمج وفقا للمبادئ ومفاهيم موازنة البرامج، يناط أمر إعدادها وتنفيذها إلى التنظيمات الإدارية المبينة في موازنة البنود(شكري، محمود فهمي،199،212).

ويرى الباحثان أنّ مفهوم موازنة الظل هي عبارة عن إستراتيجية متكاملة لإعداد وتطوير الموازنة العامة تُعد بواسطة أصحاب المصلحة الذين يؤثرون ويتأثرون بالموازنة وتلبي توقعاتهم ورؤيتهم المستقبلية لتحقيق الاستدامة، ويكون ظلًا للموازنة العامة وسندا لها كمرحلة أولى إلى أنّ يتم إحلال موازنة الظل محل الموازنة العامة واعتبارها موازنة رسمية، ويتم من خلالها تسليط الضوء على كيفية توليد الإيرادات وتقليص النفقات وتعزيز الفرص لجميع أصحاب المصلحة، وتقوم بتوجيه الإنفاق نحو البنية التحتية وتلبية حاجات الملحة وتحسين الشفافية المالية للحكومة وقدرة المشرعين في التحكم بالمال العام، والحد من النفقات التشغيلية للحكومة، وتحسين الضرائب البيئية وطمأنة الجمهور بالاستدامة المالية والاجتماعية والبيئية، وكذلك مشاركة الجمهور في إعداد الموازنة والمراقبة والمساءلة في التنفيذ، مما يساهم في الاستقرار الاقتصادي على المدى البعيد وكذلك تقليص الصراعات على الموارد وتقسيم الوظائف العامة مما يحسن الحوكمة الشاملة وتحسين مستويات المعيشة.

ويتم إعداد موازنة الظل من قبل عدة جهات منها:

1–المعاهد العلمية المتخصصة في المحاسبة والاقتصاد أو المكاتب الاستشارية في كليات الإدارة والاقتصاد.

2–الأحزاب السياسة بالتعاون مع الاستشاريين في المحاسبة والاقتصاد لتقديم برامج إنتخابية يتم من خلالها منافسة برامج الانتخابية للأحزاب الاخرى لتلبي متطلبات أصحاب المصلحة.

4–3 أسباب تبني موازنة الظل: بالرغم من المحاولات لتطوير الموازنة العامة ولكن لم يتم تبني أي من الاتجاهات الحديثة للموازنة؛ لأن هذه المحاولات لم تسفر عن تحقيق نتائج حقيقية وملموسة ولم يتم تبنيها حتى يومنا هذا، ومن أهم الاسباب التي تحول دون تطوير أو تحديث في نظام الموازنة العامة سواء كان هذا التطوير في عملية تحضير او إعداد الموازنة، ويرجع ذلك إلى ما اكتسبته الموازنة التقليدية من رسوخ وثبات، سواء في مستويات إعدادها او عرضها على السلطة التشريعية او في مراحل مناقشتها حتى اقرارها قانونها، هذا فضلا عن وجود العقبات الفنية والتنظيمية التي تؤدي إلى صعوبة الأخذ بالأساليب والاتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة، وللأسباب الآتية:

1– بسبب عدم وجود نظام محاسبي متطور في تطبيق الاتجاهات الحديثة للموازنة.

2- عدم ملاءمة التنظيمات الإدارية مع هذه الاتجاهات.

3- عدم توفر الكفاءات من الموظفين لتطبيق التحديث في الإدارات الحكومية.

4- غياب الوعي الكافي بين بين السلطات التنفيذية والتشريعية بأهمية الموازنة العامة وضرورة تحديثها.

5- تمسك السلطة التشريعية بصلاحياتها في مراقبة السلطة التنفيذية ومناقشة الموازنة.

لقد أدت هذه الأسباب إلى عدم الإجماع في الرأي بين خبراء الموازنة للدعوة إلى التغيير الجذري لنظام الموازنة العامة وأساليب إعدادها(شكري، 1990،209).

يرى الباحثان من الضرورة إيجاد موازنة متطورة يلائم البيئة العراقية ويكون موازية للموازنة العامة، وتحتوي على برامج ومشاريع ورؤى متكاملة للمستقبل وترشيد للإنفاق وإيجاد مصادر جديدة ومبتكرة للإيرادات ويتم إعدادها خارج موازنة البنود وبمشاركة أصحاب المصلحة الذين يؤثرون ويتأثرون بالموازنة، وبذلك سيتم التحول من المركزية إلى اللامركزية في إعداد الموازنة، ومن مبدأ التخصيصات السنوية التقليدية إلى مبدأ القيادة والمشاركة لأصحاب المصلحة في إعداد الموازنة والمتابعة والرقابة في التنفيذ، إلا أنّ عدم فهمها وإدراك فائدتها من قبل الحكومة تجعلها غير فاعلة ولا تكون ملزمة للحكومة في تبنيها وتكون غير رسمية، لذلك الدول التي تتمتع بالديمقراطية ونظام برلماني سيكون لها أثر كبير في تبني موازنة الظل من قبل أحزاب السياسية المختلفة والمجتمع المدني.

4-4 مبادئ موازنة الظل: يرى الباحثان أنّ هناك عددا من المبادئ تستند عليها موازنة الظل وهي كالآتي:

1- يتم إعداد موازنة الظل من خلال مشاركة أصحاب المصلحة وليس من خلال الإدارات الحكومية.

2- يتم إعداد الموازنة العامة بالاستناد إلى إستراتيجية ورؤية وتحليل موازنة الظل في طرق استغلال الفعال والكفوء للموارد في تحقيق الاستدامة.

3- يرتكز موازنة الظل على النظم الديمقراطية من خلال مشاركة أصحاب المصلحة في التعاون المباشر مع الحكومة لصنع القرارات السياسية، وإتاحة الفرصة للمواطنين لتخصيص الموارد، وتحديد أولويات السياسات العامة، ومراقبة الإنفاق العام وتحقيق العدالة الاجتماعية .

4- يرتكز موازنة الظل مع الإبلاغ المتكامل الدولي في إعداد التقارير المتكاملة ومؤشرات الأداء.

5-4 أهداف موازنة الظل: يهدف موازنة الظل إلى تحقيق عديد من الأهداف أهمها:

1- تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توجيه الموارد لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة.

2- تعزيز روح الوطنية والتعاون والديمقراطية من خلال مشاركة أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية.

3- زيادة وعي أصحاب المصلحة في ترشيد الإنفاق والمحافظة على المال العام واختيار البرامج والمشاريع المستدامة.

4- تخفيض تكاليف إعداد الموازنة عن كاهل الحكومة وتوفير وقت إعدادها.

5- يهدف إلى تحقيق قيمة لجميع أصحاب المصلحة وتعزيز الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

6- يوفر معلومات محاسبية بالتكامل مع الإبلاغ المتكامل الدولي في القطاع العام.

4-6 أهم الاختلافات بين موازنة الظل وموازنة البنود: تختلف موازنة الظل عن موازنة البنود بعدة نواحي وكما موضح في الجدول أدناه:

جدول (2) أهم الاختلافات بين موازنة الظل وموازنة البنود:

ت	نوع الاختلاف	موازنة الظل	موازنة البنود
1-	من حيث التخطيط	التخطيط في موازنة الظل يكون تخطيطا إستراتيجيا بعيد المدى لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة وتحقيق الاستدامة.	التخطيط في موازنة البنود تكون عادة لمدة سنة واحدة يتضمن التخصيصات المالية للأنفاق التشغيلي والاستثماري
1-	من حيث الإعداد	يعد من خلال مشاركة أصحاب المصلحة	يعد من خلال الإدارات الحكومية
3-	من حيث الأهداف	أهدافها إستراتيجية بعيدة المدى ولها رؤيا وافاق مستقبلية	أهدافها قصيرة المدى عادة تكون لمدة سنة واحدة
4-	من حيث الاستدامة	تحقيق الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية	لا تحقق استدامة
5-	من حيث الإبلاغ وتكامل المعلومات المحاسبية	المعلومات المحاسبية تكون متكاملة و يتم الإبلاغ من خلال الإبلاغ المتكامل الدولي	المعلومات المحاسبية تكون غير متكاملة لأنها تعتمد على التقارير المالية التقليدية
6-	من حيث قياس الأداء واتخاذ القرارات	يقيس الأداء ويكون اتخاذ القرار من خلال الاعتماد على مؤشرات الأداء الموجودة في الإبلاغ المتكامل	لا يقيس الأداء لأنها تعتمد على التقارير المالية التقليدية
7-	من حيث شفافية وملائمة المعلومات	تتميز المعلومات المحاسبية بالملائمة والشفافية وموجهة لأصحاب المصلحة	المعلومة المحاسبية تكون غير ملائمة وموجهة إلى الحكومة
8-	من حيث تعزيز الديمقراطية واللامركزية	يعزز الديمقراطية والتشاركية مع أصحاب المصلحة والتحول نحو اللامركزية	لا تعزز الديمقراطية و تدعوا إلى المركزية والقرار يكون بيد السلطة التنفيذية
9-	من حيث المتابعة والرقابة	من خلال أصحاب المصلحة	من خلال اللجان الإدارية
10	نوعية وكمية الخدمات المقدمة	يعتمد موازنة الظل على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة	موازنة البنود يعتمد على بنود الإنفاق السابقة
11-	إشاء القيمة لأصحاب المصلحة	موازنة الظل تركز على خلق قيمة لجميع أصحاب المصلحة من خلال التفكير المتكامل	موازنة البنود لا تركز على خلق قيمة لجميع أصحاب المصلحة بسبب تركيزها على المدى القصير في توفير تخصيصات للإنفاق العام

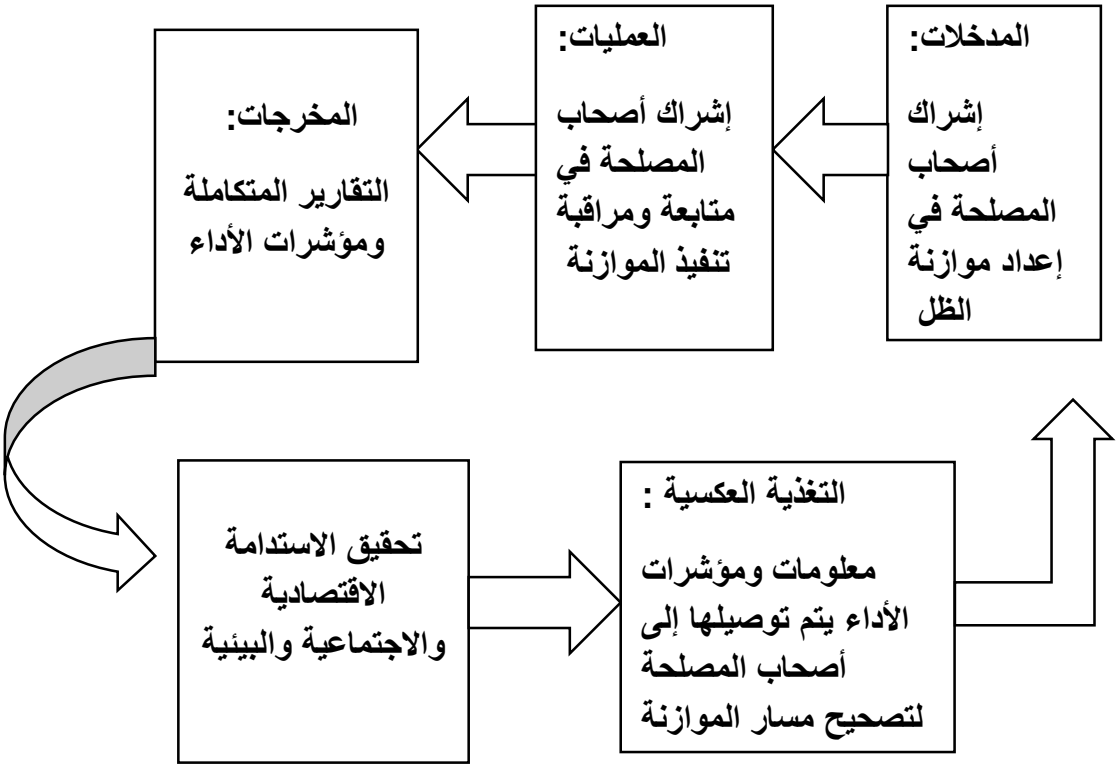
الجدول من إعداد الباحثين

4-5 أنموذج مقترح لآلية عمل موازنة الظل والإبلاغ المتكامل في القطاع العام:

يرى الباحثان أنّ من الضروري إيجاد أنموذج مقترح لألية عمل موازنة الظل مع الإبلاغ المتكامل الدولي في القطاع العام، والشكل (2) في أدناه يوضح الأنموذج كنظام معلومات متكامل يبدأ من المدخلات وهي إشراك أصحاب المصلحة في إعداد موازنة الظل ومن ثم يتم الانتقال إلى مرحلة العمليات وهي تنفيذ الموازنة من قبل وحدات حكومية وإشراك أصحاب المصلحة في المتابعة والمراقبة على مستويات الأداء، والمرحلة الثالثة هي مخرجات النظام وينحصر في التقارير المتكاملة والتي تتضمن التقارير المالية وغير المالية ومؤشرات الأداء والمساءلة عن رؤوس الأموال ومدى تحقيق القيمة لأصحاب المصلحة وتعزيز الاستدامة، أما نتائج هذا النظام تتضمن اتخاذ القرارات اعتمادا على مؤشرات الأداء في الإبلاغ المتكامل وتحسينات في صنع القرار لتقديم نتائج اقتصادية واجتماعية وبيئية مستدامة بسبب تحسين المعلومات الإدارية، وتوفير إرشادات للهيئات العامة لمساعدتهم

على التفكير بشكل شامل في استراتيجيتهم، واتخاذ قرارات مستنيرة وإدارة المخاطر الرئيسية، من أجل تحسين الأداء المستقبلي وبناء ثقة لأصحاب المصلحة، والسماح لمؤسسات القطاع العام بإثبات فعالية تخصيص الموارد والمساءلة لضمان فهم جميع أصحاب المصلحة لكيفية إنشاء مؤسساتهم للقيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، أما المرحلة الأخيرة من هذا النظام فهي التغذية العكسية لنظام المعلومات يتم من خلالها إرسال مؤشرات ومعلومات مالية وغير مالية إلى أصحاب المصلحة تتضمن مستوى تنفيذ موازنة الظل ومدى فاعلية معلومات الإبلاغ المتكامل في اتخاذ القرارات.

الشكل (2) آلية إعداد موازنة الظل والإبلاغ المتكامل في قطاع العام:



الشكل من إعداد الباحثين

4-7 رسالة ورؤية موازنة الظل:

لقد أدت العمليات والقرارات السيئة على مدى السنوات العديدة الماضية إلى العجز في الميزانية، بسبب التكاليف المرتبطة بسوء الإدارة المالية التي تستنزف موارد البلاد وتخلق مصاعب غير ضرورية للجميع، ويؤدي الافتقار إلى القيادة والتفكير المبتكر وإلى إهمال أولويات المواطنين، ومن المؤسف أنّنا نتخلف أكثر بمرور الزمن. لقد استخدمت الحكومات السابقة الإيرادات النفطية لتمهيد الطريق لتحقيق النجاح السياسي، متجاهلة الطبيعة المحدودة لهذه الأصول التي سرعان ما تنضب وتحوّل البلاد إلى كارثة اقتصادية، وغالبًا ما تهدر الميزة التي يجب أنّ تقدمها لهذا الجيل والأجيال القادمة، لهذا يحتاج المواطنون الآن أكثر من أي وقت مضى إلى بدائل للمنهج القديم المتكرر في إعداد الموازنة العامة التي تبنى على أساس موازنة البنود التقليدية، كما تقدم موازنة الظل للحكومة خيارات أفضل من الأساليب القديمة، وتقدم تغييرات كبيرة تهدف إلى إعادة بناء القوة المالية للحكومة. ومقترحات موازنة الظل هي إستراتيجية، وتوفر اليقين والاستدامة طويلة الأجل للخدمات الرئيسية بما في ذلك الرعاية الصحية والتعليم ورعاية كبار

السن والخدمات الاجتماعية، هذه التغييرات التي إذا ما تم أخذها من قبل الحكومة في الاعتبار سوف توفر مسارًا لتأمين المستقبل للمواطنين.

8-4 إعداد موازنة الظل المقترحة للسنة المالية 2023

جدول (3) مقارنة بين موازنة العامة وتوقعات مبادرات موازنة الظل(المبالغ بالترليون) لسنوات 2021- 2025

	2021	2023	2024	2025
الإيرادات	**101**	**135**	**135**	**135**
النفقات	**129**	**199**	**199**	**199**
رصيد الموازنة قبل المبادرة(عجز)	**(28)**	**(64)**	**(64)**	**(64)**
مبادرات موازنة الظل				
نمو اقتصادي شامل ومبتكر		**20**	**25**	**30**
تحسين الفرص للعراقيين		(10)	(10)	(10)
تحقيق الاستدامة البيئية		12	15	20
المجموع		22	30	40
موازنة الجديدة مع تطبيق موازنة الظل	(28)	(42)	(34)	(24)
العجز بدون موازنة الظل		(64)	(64)	(64)

الجدول من إعداد الباحثين استنادا إلى بيانات موازنة 2021 لعدم توفر موازنة 2022 ، وإن موازنة 2023 هي مرسلة من مجلس الوزراء ولم يتم المصادقة عليها لغاية إعداد البحث.

تم إعداد جدول رقم (3) للمقارنة بين موازنة البنود ومبادرات موازنة الظل المقترحة، وبالاعتماد على استخدام أسلوب المقابلات مع خبراء في كليات الإدارة والاقتصاد في الجامعات العراقية، ولم يتم إشراك كافة أصحاب المصلحة في إعداد موازنة الظل وذلك لمحدودية البحث، وتم تصنيف المبادرات إلى ثلاث مبادرات من مجموعة شاملة من المبادرات المبتكرة، وكما موضح في الجدول (4).

نلاحظ في جدول(3) أنّ موازنة البنود لا تحتوي على التوقعات المستقبلية كما أنّها تحتوي على مجموعة من التخصيصات السنوية المتكررة والمصنفة على التصنيف الإداري والنوعي، وهي متكررة سنويا، وأن هناك زيادة في الإنفاق وعدم وجود مبادرات مبتكرة للحد من الإنفاق أو ابتكار طرق لزيادة الإيرادات السنوية والاعتماد على الإيرادات النفطية بشكل رئيسي مما زاد العجز السنوي لعام 2021. ومن هنا تأتي دور موازنة الظل في إيجاد مبادرات مبتكرة وشاملة لكل القطاعات من أجل النمو الاقتصادي وتحقيق الاستدامة وتحسين فرص للعراقيين وذلك بالاعتماد على موازنة الظل، ونلاحظ أيضًا أنّ تطبيق مبادرات موازنة الظل ادى إلى انخفاض العجز السنوي للاعوام2023، 2024، 2025 من (42) ، (34)، (24) ترليون دينار على التوالي، وهذا يدل على أنّ مبادرات موازنة الظل تؤدي إلى النمو الاقتصادي بشكل متدرج بسب زيادة التكاليف في السنة الأولى ويتم الزيادة في السنوات القادمة بسبب تحق إيرادات من هذه المبادرات بشكل تصاعدي مما ينعكس على زيادة الإيرادات وتحقيق النمو في الناتج المحلي، مما يؤدي إلى الانخفاض التدريجي في العجز.

وفي أدناه جدول(4) يوضح عناصر لمبادرات موازنة الظل المقترحة.

جدول (4) مبادرات موازنة الظل المبتكر والشامل: ملخص تأثير مبادرات موازنة الظل على رصيد الموازنة لسنة 2023- 2025

المبادرات	2023	2024	2025
زيادة النمو الاقتصادي :	X	X	X
تأمين العملة الاجنبية للتجار للتجارة الدولية	X	X	X
زيادة الشفافية في الكمارك من إدخال آليات التحول الرقمي	X	X	X
إشراك القطاع الخاص في النقل العام سواء النقل البري أو البحري أو الجوي	X	X	X
تبني صناديق السيادية للحد من الأزمات والحفاظ على الموارد للأجيال القادمة	X	X	X
تفعيل قانون العمل وإدخال التقنيات الرقمية في تسجيل العاملين من أجل ضمان الحقوق التقاعدية	X	X	X
تخفيض معدل ضريبة الدخل على الشركات	X	X	X
معالجة آثار التضخم وارتفاع أسعار الدولار من خلال آلية ضبط الحدود وتحسين أنظمة المصارف وتحويل التجارة الدولية عبر المصارف المعتمدة	X	X	X
تحسين دور سوق الاوراق المالية في التنمية من خلال مشاركة القطاع العام	X	X	X
التحول نحو تبني معايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام	X	X	X
دعم هيئة النزاهة والحد من الفساد والتفعيل الجاد لقرار من أين لك هذا؟!	X	X	X
تفعيل دور شركات التأمين	X	X	X
إشراك محطات الكهرباء الأهلية في منظومة الكهرباء الوطنية	X	X	X
تحسين دور المحاسب القانوني وإلزام الشركات الخاصة بالتعامل معها وتقديم الحسابات الختامية للشركات والإقرار الضريبي للتجار والأشخاص	X	X	X
تفعيل الشراء الإلكتروني ودعم أجهزة الدفع الإلكتروني	X	X	X
دعم القطاع الخاص من خلال تسهيلات في آلية تسجيل الشركات	X	X	X
دعم وقود السيارات والمولدات	X	X	X
تعطيل الضرائب ورفع الضرائب عن المواطنين من أجل التجارة النظيفة وإعادة تنظيم وهيكلة الضرائب لمدة سنتين لبناء نظام ضريبي جديد يعتمد على رقمنته.	X	X	X
تحويل إدارة الشركات الحكومية إلى إدارة القطاع الخاص	X	X	X
المجموع	22	25	30
تحسين الفرص للعراقيين:			
دعم المشاريع الصغيرة للشباب	X	X	X
دعم النفقات الطبية غير الاختيارية (الطوارئ)	X	X	X
تفعيل دور وزارة التجارة للحد من ارتفاع الأسعار	X	X	X
تسوية أجور الكهرباء من خلال تصفيرها والتحول نحو الجباية الإلكترونية للكهرباء والماء	X	X	X
دعم والاستثمار في الموهوبين والمبتكرين وتشجيعهم عبر تنظيم جوائز سنوية لكافة المبدعين من العلماء والفنانين	X	X	X
دعم الطبقات الفقيرة والعاطلين عن العمل وتحسين راتب المعيل وروا تب الرعاية الاجتماعية	X	X	X
تحسين مكافأة العمال والموظفين	X	X	X
تخصيص إعانات مالية لطلبة الإعداديات المهنية وتشجيع التعليم المهني من خلال تحسين البنية التحتية	X	X	X
تنشيط الحرف الشعبية من خلال دعم المعارض السنوية	X	X	X

تحسن مفردات البطاقة التموينية	X	X	X
تحسين البنى التحتية للجامعات وجعلها منتجة وليس مستهلكة وتوفير جودة التعليم وتشجيع نشر الباحثين في المجلات العراقية عبر الدعم المالي السنوي للمجلات المتميزة عالميا ومكافأة سنوية للباحثين العراقيين للبحوث المتميزة المنشورة في المجلات العالمية	X	X	X
المجموع	(10)	(10)	(10)
تحقيق الاستدامة:			
تحسين البنية التحتية	X	X	X
دعم جودة التعليم الابتدائي والثانوي	X	X	X
تحسين الاستدامة المالية من خلال الشفافية والالتزام بمواعيد الموازنة	X	X	X
استثمار في مجال الطاقة المتجددة والهيدروجين الأخضر والطاقة الشمسية	X	X	X
التحول التدريجي من الوقود الاصفر إلى الوقود الأخضر	X	X	X
تخضير الضرائب وإلزام شركات النفط والمحطات الكهربائية بالحد من إنبعاثات غاز ثاني اوكسيد الكاربون ووضع حد أدنى لسعر الكاربون	X	X	X
التوجه نحو صرف النفايات من خلال إعادة التدوير لنفايات لكل المحافظات	X	X	X
الاستثمار في السياحة من خلال إنشاء مدن سياحية وتخفيض الرسوم دخول الأجانب.	X	X	X
المجموع	10	15	20

الجدول من إعداد الباحثين

نرى من خلال جدول(4) أنّ موازنة الظل لعام 2023 تتضمن عديدا من المبادرات المبتكرة والتي تؤثر في النمو وتحسين الفرص والاستدامة والتفكير المتكامل في كيفية تحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة وتشجيع السلوكيات الصحيحة وإثبات لأصحاب المصلحة (المواطنين) وكيفية تحقيق مؤسساتهم الإستراتيجية وخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل الأجل، وكيفية معالجة زيادة الإنفاق والعجز بسبب الاعتماد على موازنة البنود التقليدية، والتحول نحو النمو الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وتنظر موازنة الظل إلى ما بعد العجز الذي أوجدته الحكومة الفيدرالية على المدى القريب، وتحث الحكومة على التفكير على المدى الطويل، مع إطار من شأنه طمأنة العراقيين بشأن استدامة السياسة المالية مع الاستجابة بشكل أكثر حدة الضغط التنافسي على التجارة والضرائب ويمكن أنّ يؤدي تحقيق التوازن بين تدابير الإنفاق الذكية ووفورات التكاليف مع توليد الإيرادات إلى إلهام الثقة بأن الدولة مستعدة لمواجهة التحديات طويلة الأجل المتمثلة في التدابير الجيدة التي تدعم النمو الاقتصادي وخلق فرص العمل، وتعزيز الفرص لجميع العراقيين. وتستجيب موازنة الظل هذه للضغوط في الإصلاحات الضريبية العراقية والإجراءات الفورية، وتضع الأساس لمزيد من الإصلاحات الأساسية التي سيكون لها تأثير دائم على الإنتاجية والدخل للعرقيين كما تحافظ ميزانية الظل هذه على الحد من التكاليف التشغيلية الخاصة بالحكومة وتزيل بعض التفضيلات الضريبية سيئة التصميم، ويحسن الضرائب ذات الدوافع البيئية ويعيد توجيه الإنفاق على البنية التحتية نحو المشاريع التي يمكن للحكومة الفيدرالية التحرك فيها بسرعة وكفاءة. كما أنّه يحسن شفافية المالية الحكومية وقدرة المشرعين على التحكم في المال العام، وستعمل السياسات الأخرى التي تعزز انفتاح العراق على التجارة والمنافسة، وتدعم التحصيل الدراسي العالي للطلاب، وتعزيز القدرة الاقتصادية للبلاد وتعمل ميزانية الظل هذه أيضًا على توسيع الفرص الفردية من خلال تسهيل انتقال المواهب البشرية إلى حيث تكون فرص العمل أكثر إشراقًا، وتعزيز المزيد من توفير الفرص وتأمين الدخل لكبار السن والرعاية الاجتماعية للطبقات الفقيرة والمعوقين، في الحاضر وفي المستقبل على جانب الإنفاق، وتقترح

ميزانية الظل هذه التخلص من الأصول غير الأساسية وزيادة الاستثمار الخاص في البنية التحتية، وتخفيض ضرائب الدخل الشخصي من خلال التعطيل الضريبي للحد من التضخم وعدم تأثر المواطنين لارتفاع أسعار العملة الأجنبية، ومواصلة الاستثمار في تعليم أطفال ودعم التعليم الابتدائي والثانوي وخاصة التعليم المهني، وتوفير الدعم للنفقات الطبية غير الاختيارية. ومما تقدم يتضح لنا دور موازنة الظل في تعزيز الاستدامة والنمو الاقتصادي من خلال إصلاحات من شأنها جذب الاستثمار وتعزيز التجارة الدولية وتشجيع العمل والادخار، ويضع الموارد المالية للبلاد على مسار طويل الأجل للعودة إلى التوازن، ويؤكد للعراقيين أنّه يمكنهم متابعة حياتهم والعمل، والادخار والاستثمار بثقة، ومن هنا تتحقق فرضية البحث بأن تفعيل موازنة الظل يحقق قيمة لجميع المواطنين وهم أصحاب المصلحة ويعزز الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات :

أولا: الاستنتاجات: أهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث هي:

1- هناك قصور في تقييم الأداء لموازنة البنود التقليدية لاعتمادها على التقارير المالية التقليدية.

2- تعد موازنة الظل فكرة حديثة ومتطورة ومتكاملة وتغييرا إيدلوجيا في إعداد الموازنة.

3- إن الإبلاغ المتكامل يعزز المعلومات محاسبية الملاءمة في القطاع العام.

4- يعد موازنة الظل خارطة الطريق للأحزاب المتنافسة لتقديم رؤيتها الاقتصادية للمدى القريب والمتوسط والطويل.

ثانيا: التوصيات: أهم التوصيات البحث هي:

1- ضرورة مغادرة موازنة البنود التقليدية والتوجه نحو تبني موازنة الظل.

2- ينبغي إشراك أصحاب المصلحة في إعداد الموازنة.

3- ضرورة تبني الإبلاغ المتكامل الدولي في القطاع العام.

4- حث الأحزاب المشاركة في الانتخابات على تقديم رؤيتها الاقتصادية من خلال تقديم موازنة الظل لها، وموجهه نحو المواطنين من أجل انتخابات أكثر شفافية وأن تكون المنافسة من خلال برامج موازنات الظل وليس بالوعود الشفوية التي لا يمكن المسألة عليها.

المصادر:

أولا: المصادر العربية:

1- قانون الإدارة المالية الاتحادية،2019

2- فرهود، محمد سعيد، علم المالية العامة ، 1982.

3- شكري، فهمي محمود، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها ، 1990.

ثانيا: المصادر الأجنبية :

1- A Guide to Participatory Budgeting، Brian Wampler ،2000.

2- Black Budgets:The U.S. Government's Secret Military and Intelligence Expenditures، Andrew J. Swab، May 2019.

3- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)، Integrated thinking and reporting Focusing on value creation in the public sector،2017.

4- Dameri،Ferrando، Value creation disclosure: the international integrated reporting framework revisited in the light of stakeholder theory ،2021.

5- Farneti ،Casonato ،Federica The influence of Integrated Reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a state-owned enterprise،2019.

6- -(https://www.thenews.com.pk/tns/writer/mustafa-nazir-ahmad) ،2017.

7-International Integrated Reporting Council ،IIRC، Public Finance International: Integrated Reporting 'can help show public sector value'، 2017.

8- Improve Performance or Corruption Motivation in Beyond Budget Implementation، Survey in Public Sector Organizations. Prof. Tamara Tsatkhlanova.، Abdulzahra S. Alrawazqee ،2021.

9-IIRC. (2013)، Materiality Background Paper for <IR>، International Integrated Reporting Council، viewed 25 August 2015.

10- What is a Black Budget، Jessica Ellis،2022، https://www.smartcapitalmind.com/what-is-a-black-budget.htm