



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Reflections of Applying the International Public Sector Accounting
Standards (IPSASs) on Adopting Programs and Performance
Budgeting: An applied study in the College of Administration and
Economics: University of Duhok**

**Shiler Abdulrahman Rasheed*^A, Mohammed Huweish Allawi Al-Shujairi^B,
Nareen Ibrahim Musto Al-Sulayvani^A**

^A College of Administration and Economics, University of Duhok

^B College of Administration and Economics, Aliraqia University

Keywords:

International Public Sector Accounting
Standards (IPSAS), Program and
Performance Budgeting.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 28 May. 2023

Accepted 04 Jun. 2023

Available online 30 Sep. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Shiler Abdulrahman Rasheed

College of Administration and Economics,
University of Duhok



Abstract: This study aims to show how each of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), and its implications for the budget of programs and performance in one of the government service units in the Kurdistan Region of Iraq, and which was represented in the College of Administration and Economics at the University of Dohuk. In order to achieve the objectives of the study. The applied approach was chosen in order to demonstrate the workings and advantages of the comparative application of the study's variables based on the financial statements and reports of the chosen government unit, the study sample for the fiscal year 2021. As well as, the government unit's approved budget report for the fiscal year (2013). In addition to the financial policies of the government in the Kurdistan region of Iraq. Finally, applied approach method was adopted to test the hypotheses of the study, which consisted of one main hypothesis. Therefore, the study reached a set of conclusions. the most prominent of which was the importance and benefit of the integrated application of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in adopting the program budget and performance through improving planning and control of public expenditures and the effectiveness of the government unit in translating its strategic objectives as outputs. In light of this, the study recommended the need to develop studied programs to reform the government accounting system by moving to a more advanced stage of the general budget in the Kurdistan Region of Iraq in particular and Iraq in general through the application of (IPSAS), which aims to use a set of standards that support decision-making on the budget method that is directed towards programs and performance, and the development of integrated plans (economic, social, political), in order to help in the effective management of public funds.

انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تبني موازنة البرامج والأداء: دراسة تطبيقية في كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة دهوك

شليخ عبد الرحمن رشيد محمد حويش علاوي الشجيري نارين ابراهيم مصطفى السليفاني
كلية الإدارة والاقتصاد كلية الإدارة والاقتصاد كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة دهوك الجامعة العراقية جامعة دهوك

المستخلص

تهدف الدراسة الحالية بيان الأبعاد التطبيقية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وبيان انعكاساته على موازنة البرامج والأداء في إحدى الوحدات الحكومية الخدمية في إقليم كردستان العراق والتي تمثلت في كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة دهوك، وبغرض تحقيق هدف الدراسة فقد تم تبني المنهج التطبيقي لبيان آليات ومنافع التطبيق المقارن لمتغيرات الدراسة بالاعتماد على التقارير والقوائم المالية للوحدة الحكومية المختارة عينة للدراسة للسنة المالية 2021، فضلاً عن تقرير الموازنة المصادقة للوحدة الحكومية للسنة المالية (2013)، بالإضافة إلى التعليمات المالية الحكومية في إقليم كردستان العراق، وذلك لاختبار فرضية الدراسة، والتي تمثلت في فرضية رئيسية واحدة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من أبرزها، أهمية ومنفعة التطبيق المتكامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تبني موازنة البرامج والأداء من خلال تحسين التخطيط والرقابة على الأنفاق العام وفاعلية الوحدة الحكومية في ترجمة أهدافها الاستراتيجية كمخرجات. وفي ضوء ذلك فقد أوصت الدراسة ضرورة وضع البرامج المدروسة للإصلاح النظام المحاسبي الحكومي من خلال الانتقال لمرحلة أكثر تطوراً من الموازنة العامة في إقليم كردستان العراق بشكل خاص والعراق بشكل عام من خلال تطبيق (IPSAS) والتي تستهدف استخدام مجموعة من المعايير التي تدعم اتخاذ القرارات بشأن أسلوب الموازنة التي تكون موجهة نحو البرامج والأداء، ووضع الخطط (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية) متكاملة، وذلك من أجل المساعدة في الإدارة الفاعلة للمال العام.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، موازنة البرامج والأداء.

1. المقدمة

يشهد القطاع العام تحولات بصورة متزايدة في الآونة الأخيرة، وخاصة بعد صدور (IPSAS) والذي يأخذ تدريجياً نهج المحاسبة المالية المعتمد في القطاع الخاص، إذ على الوحدات الحكومية أن تتطور تبعاً لذلك باتجاه تحديث الإدارة المالية للدولة، لذا تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) دالة مهمة لعدد من المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية، إذ تلعب دوراً رئيسياً في مجال تفعيل أنشطة التخطيط الفعال والاستثمار الرشيد، وفي متابعة مختلف الأنشطة والبرامج الاقتصادية للموازنة، إذ إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs يمكن أن يؤدي إلى توفير معلومات مالية مشتقة يمكن للوحدات الحكومية من معرفة أدائها وإنجاز أهدافها وبرامجها، وبما يساهم في تنمية قدرة الوحدات الحكومية على تبني موازنة البرامج والأداء بشكل ناجح، وبما يحقق الاستفادة القصوى في تفعيل أداء الوحدات الحكومية في مجال الخدمات والاستثمار والمحافظة على الأموال العامة وتنميتها. لذا يتمثل التوجه في هذا النوع من موازنة البرامج والأداء المعتمدة في أغلب البيئات العالمية، إذ يدعم هذا النوع إحداث تغييرات في نظام الموازنة العامة من

خلال التركيز على مخرجات نظام الموازنة ومحاولة تعظيم جودة هذه المخرجات في ظل محدودية المدخلات.

2. الإطار المنهجي العام للدراسة ودراسات سابقة:

1-2. الإطار المنهجي للدراسة:

1-1-2. مشكلة الدراسة: يتطلب التحول في الإدارة المالية العامة لتغيير نظام الموازنة العامة اعتماد أساس الاستحقاق من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كونها تسهم في تعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية (Fölscher r, 2015). وإن التغيير في نظام الموازنة العامة للدولة القائم على أساس البرامج، يتطلب تطبيق معايير (IPSAS) بالتزامن مع تبني محاسبة أساس الاستحقاق (Opanyi, 2016)، إذ يسهم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تقديم صورة حقيقية للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي والاقتصادي في إعداد موازنة البرامج والأداء (Shakirat, 2019).

وبالتالي فإن أبعاد مشكلة الدراسة على مستوى البيئة المحلية، تتمثل في أن عملية إصلاح الموازنة العامة للدولة بحاجة الى تبني (IPSAS) الذي يعمل على زيادة الإفصاح والشفافية للموازنة العامة للدولة (محمد، 2019). لذا يمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال سؤال البحث الآتي: "كيفية مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في دعم تبني موازنة البرامج والأداء بشكل ناجح ومتكامل في البيئة المحلية."

2-1-2. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة الحالية في إطار المشكلة البحثية المدروسة إلى بيان انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تبني موازنة البرامج والأداء بما يحقق للوحدة الحكومية كفاءة وفاعلية واستخدام أمثل لمواردها المتاحة.

3-1-2. أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة الحالية من مساهماتها في الجوانب الآتية:

أ. تقديم الحلول لإحدى المشاكل الهامة التي تواجه الإدارة الحكومية المحلية، في ترشيد الإنفاق العام والإدارة المثلى للموارد الاقتصادية، من خلال التطبيق العملي لموازنة البرامج والإداء والتي ثبت في كثير من دول العالم المتقدمة قدرتها على ترشيد المدخلات وتخطيط المخرجات وتوفير المعلومات اللازمة.

ب. التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدة الحكومية عينة الدراسة، وهو ما يسهم في توفير أدلة مرشدة عن إمكانية التطبيق في البيئة المحلية.

4-1-2. فرضيات الدراسة: تتبنى الدراسة في ضوء المشكلة البحثية وأهدافها بالفرضية الرئيسية الآتية: "يسهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تبني موازنة البرامج والإداء في بيئة اقليم كردستان العراق".

5-1-2. منهج الدراسة وأدوات جمع البيانات: تم تبني المنهج الاستقرائي في دراسة وتحليل متغيرات الدراسة وعلاقاتها على المستوى النظري وذلك بالاعتماد على المراجع والأدبيات العربية والأجنبية المختلفة. فيما تم في إطار الجانب العملي تبني المنهج التطبيقي والمستخدم في التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وموازنة البرامج والأداء للوحدة عينة الدراسة. أما في مجال أدوات الدراسة للحصول على البيانات، فقد تم استخدام الأدوات الآتية لجمع البيانات من ميدان الدراسة:

أ. البيانات المالية التاريخية للوحدة الحكومية عينة الدراسة من خلال تقاريرها المالية السنوية "الحسابات الختامية" للسنة المالية 2021.

- ب. تقرير الموازنة المصدقة للوحدة الحكومية الخدمية عينة الدراسة للسنة المالية 2013.
- ج. النشرات الرسمية في ظل التخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة لإقليم كردستان.
- 2-1-6. مجتمع وعينة الدراسة:** استناداً إلى طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها التطبيقية فقد تمثلت عينة الدراسة بإحدى الوحدات الحكومية التي تمارس النشاط الخدمي ذات المساس بحياة المجتمع وهي كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة دهوك، والتي تم اختيارها وفق لطبيعة وإمكانية الدراسة والمحددات الزمنية والاقتصادية للدراسة.
- 2-1-7. الحدود المكانية والزمانية للدراسة**
1. **الحدود المكانية:** اقتصرَت الدراسة في جانبها التطبيقي على كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة دهوك كعينة للدراسة.
 2. **الحدود الزمانية:** اعتمدت الدراسة في قياس متغيراتها واختبار الفرضيات الموضوعية على التقارير المالية للسنة المالية 2021 للوحدة عينة الدراسة.
- 2-2. دراسات سابقة:**

أ. دراسة (Akinleye & Alaran, 2018):

Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria

تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) على توصيل وجودة المعلومات في نيجيريا

تناولت مشكلة الدراسة كيفية تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على إيصال المعلومات ذات جودة عالية في نيجيريا، إذ اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الاستطلاعي وذلك من خلال توزيع 266 استمارة استبيان على عينة الدراسة التي تألفت من موظفي الوزارات المالية الاتحادية في نيجيريا من خلال طرح أسئلة مغلقة، وتم اختبار هذه الأسئلة باستخدام برنامج SPSS وذلك بتطبيق معامل الانحدار لبيان تأثير تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام على جودة المعلومات، إذ توصلت الدراسة إلى نتيجة إن اعتماد المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قد زادت من جودة تقديم المعلومات مما عزز مستوى المساءلة والشفافية في نيجيريا.

ب. دراسة (الفسفوس وجبر، 2018):

تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن-دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن.

تناولت مشكلة الدراسة تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن بدلاً من موازنة البنود، نتيجة تردي الوضع الاقتصادي والمالي والاجتماعي في الأردن بعد حرب الخليج 1990. إذ تبنت الحكومة مشروعاً للإصلاح المالي لتعديل هيكلية الموازنة العامة من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء. لذا تتساءل الدراسة حول مدى مساهمة تطبيق موازنة البرامج والأداء في ربط تقديرات الموازنة بالأنشطة والبرامج بتطوير عملية الرقابة على الأهداف، لذا تهدف الدراسة إلى تحديد الإيجابيات والسلبيات المتحققة من تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة التعليم العالي الأردنية. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استمارة استبانة على عينة الدراسة وهي وزارة التعليم العالي في الأردن من أجل قياس واختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (One-Sample-T-Test) باستخدام برنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن موازنة

البرامج والأداء تساهم في تحقيق الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي الأردني بدرجة مقبولة، كما إن عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء تواجه صعوبات متعددة وبدرجة مرتفعة.

ج. دراسة (واثق، 2019):

النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية.

هدفت الدراسة إلى لقاء الضوء على النظام المحاسبي الحكومي في العراق والتطرق الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام/المعيار الدولي رقم 1 ورؤية مدى إمكانية تطبيقه في البيئة العراقية. إذ تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك ضعف كبير في مواكبة وتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في البيئة العراقية الأمر الذي يؤدي إلى عدم تطوير التطبيقات المحاسبية في العراق. واعتمدت الدراسة منهج الدراسة الميدانية من خلال إجراء المقابلات الشخصية وفحص عملية إعداد القوائم المالية في العديد من الوحدات الحكومية في العراق التي تطبق الأساس النقدي وتتبع التمويل المركزي، كما تم إعداد قائمة اختبار بشأن إعداد القوائم المالية الأربعة وفق المعيار الدولي رقم 1 للوقوف على واقع التطبيق وإمكانية التطبيق. وقد توصلت الدراسة إلى استنتاج مهم وهو عدم الالتزام بما جاء في معيار رقم 1 في سياق عمل الوحدات الحكومية في العراق وهذا بدوره سوف يؤثر على إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للوحدة الحكومية للفترة السابقة والبيانات المالية للوحدات الأخرى.

3. الإطار النظري للدراسة

3-1. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

3-1-1. مدخل مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة من الزمن تعتمد على الأساس النقدي، إلى أن بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية يتزايد حول الانتقال إلى أساس الاستحقاق بداية عقد التسعينات من القرن المنصرم (هنا، 2019: 26)، من خلال الإصلاح الذي يركز على الأداء، والذي فرض الحاجة لإدخال أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يمارس في القطاع الخاص إلى محاسبة القطاع العام (Shaw, 2014: 15)، وحضي هذا الاتجاه بالدعم من قبل PSC التي أسست عام 1986 والتي تعد أول لجنة تضع معايير محاسبية للقطاع العام، لتطوير البرامج التي تسهم في تحسين الإدارة المالية والمساءلة في القطاع العام (Calmel, 2013: 355). وتعد PSC لجنة تابعة الى IFAC عملت على وضع معايير عالية الجودة للمحاسبة في القطاع العام والعمل على تعزيز التقارب الدولي (Alghizzawi & Masruki, 2020: 6).

لذا قامت لجنة (PSC) بتقديم برنامج لتطوير ونشر معايير للمحاسبة الدولية خاصة بالقطاع العام بناءً على أبحاث استمرت لعشر سنوات (كامل ومحمد، 2018: 561) وبقيت خلال تلك السنوات تتقدم ببطء، إلى عام 2000 إذ أحرزت تقدم كبير في تطوير مجموعة أولية من (IPSASs) وذلك بالاستناد إلى (IASs) المبنية على أساس الاستحقاق (Akinleye & Alaran, 2018: 149). ففي مطلع عام 2002 تم الانتهاء من المرحلة الأولى من خلال نشر 20 معيار ومبادئ توجيهية متعلقة بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق (خضير ويونس، 2016: 99)، وفي نهاية عام 2003 قرر (IFAC) حل لجنة القطاع العام (PSC) ليحل محلها في عام 2004 (IPSASB) (Ekerette & Ekpeno, 2018: 4). إذ تبنى المجلس الجديد الإجراءات الواجبة لتطوير (IPSAS)

والتي تتيح فرصة لكافة الأطراف المعنية للتعليق عليها ومنها (المدققون، ومعدّي المعلومات المالية، وواضعو المعايير)، ومن بين المراقبين على اجتماعات المجلس (البنك الدولي، الاتحاد الأوروبي، بنك التنمية الآسيوي، صندوق النقد الدولي، مجلس معايير المحاسبة الدولية، الانتوساي، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الأمم المتحدة) (Akinleye & Ajewole, 2018: 150).

3-1-2. متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يتطلب تطبيق معايير القطاع العام توفير مجموعة من المتطلبات التطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من إدماج البيئة المحلية مع البيئة الدولية (مرغني وآخرون، 2021: 117). ومن أجل ضمان نجاح الدول في تطبيق تلك المعايير فإن أهم متطلبات التطبيق تتمثل بالآتي (مراد، 2019: 13-14) و (Polzer et al., 2021: 4-5).

أ. **الدعم السياسي:** إن تنفيذ معايير القطاع العام، بحاجة ماسة إلى وجود دعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة، إذ من خلال إبراز الألية السياسية الرئيسية التي تؤدي بها التقارير المالية المتوافقة مع IPSAS إلى تحسين الإبلاغ المالي (Wang & Miraj, 2018: 49)، فالدعم السياسي يعني مشاركة كافة الأطراف ذات العلاقة ومنها (السلطة القضائية، السلطة التنفيذية، البرلمان) في دعم تنفيذ تلك المعايير (Akinleye & Alaran, 2018: 6).

ب. **التدريب العملي:** يعد التدريب العملي شرطاً أساسياً لنجاح عملية التطبيق، إذ من المتطلبات التطبيق هو تهيئة البيئة أكاديمياً وعلمياً ومهنياً. (Akinleye & Ajewole, 2018: 7) إذ لابد من تأهيل الكادر المحاسبي في الوحدات الحكومية علمياً، ليكونوا قادرين على تطبيق تلك المعايير لأن المحاسبة أصبحت الآن سريع التغير بسبب التغيرات في البيئة العالمية (يوسف، 2019: 286).

ج. **وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ:** إن تطبيق تلك المعايير يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها الوحدات الحكومية التي سوف تطبق هذه المعايير، ومن هذه الأسس هو وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ (مرغني وآخرون، 2021: 118) إذ إن وضع دليل شامل ومبسط للمحاسبة والإبلاغ يبين الإجراءات المتبعة التي يتطلبها تطبيق تلك المعايير، فضلاً عن ميثاق حكومي واضح (مراد، 2019: 13).

د. **اعتماد خطة واضحة المعالم:** يحتاج تطبيق IPSAS إلى اعتماد إطار زمني مناسب للتنفيذ، كما يجب أن يكون هناك تسلسل منطقي لمراحل التنفيذ، ويعتمد التنفيذ الناجح على التسلسل المناسب للأنشطة المتعددة التي يشملها تنفيذ المعايير، إذ يفضل اعتماد المنهج التدريجي لتطبيق المعايير وذلك من خلال اختيار وحدة حكومية أو وزارة كبرامج تجريبية لتطبيق تلك المعايير (هنا، 2019: 34).

هـ. **إدخال التقنيات الحديثة في الوحدات الحكومية:** في ظل توحيد لغة التخاطب والمقارنة على المستوى الدولي، لا يتم إلا عن طريق توافر تقنيات وتكنولوجيا حديثة لتطبيق معايير القطاع العام (مراد، 2019: 14). لذا على الحكومة أو أية وحدة حكومية وبغرض عرض تقاريرها المالية والمعدة وفقاً لمعايير القطاع العام أن يتم نشر تقاريرها عبر شبكات الأنترنت، إذ إن IPSAS قد جاءت للإفصاح عن المعلومات المالية في الوحدات الحكومية بما يتضمنه من قواعد وإجراءات وإرشادات (محمد، 2018: 429).

و. **تخفيف مركزية السلطة:** مع تعقيد الأنشطة الحكومية أصبح من غير العملي أن تتولى الحكومة المركزية بنفسها إدارة تنفيذ IPSAS، لذا على الحكومات تشكيل فريق عمل للإشراف على تخطيط وتنفيذ البرنامج في الوحدات الحكومية، من أجل معرفة متطلباته الفعلية لألية الانتقال من النظام

المحاسبي الحكومي المتبع في الوحدات الحكومية إلى الإجراءات بحسب متطلبات (IPSAS) (Angahar & Gwar, 2019: 5).

2-3. موازنة البرامج والأداء

1-2-3. مفهوم موازنة البرامج والأداء: بدأت فكرة تبني موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1949 نتيجة لما قامت به لجنة هوفر الأولى (First Hoover Commission) والتي كان هدفها إصلاح وإعادة توجيه الموازنة من المدخلات إلى نمط جديد يتضمن المخرجات (البديري، 2019: 15)، ولكن واجهت هذه اللجنة مشكلات عند تطبيقها لهذه الموازنة، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى تشكيل لجنة لمعالجة هذه المشكلات وسميت لجنة هوفر الثانية (Second Hoover Commission) في عام 1955، إذ قامت اللجنة بدراسة مقترحات قدمها "ديفيد نوفيك" عام 1954 والتي كانت بعنوان "الاقتصاد والفاعلية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للموازنة" (Andrews et al., 2018: 3) إذ قدم نوفيك خطوات تنفيذ (موازنة البرامج) في وزارة الدفاع الأمريكية، وقد ساهمت النتائج المتحققة في تبني هذا النوع من الموازنة في الوحدات الحكومية الأمريكية وفي ظهور مفهوم "موازنة البرامج والأداء" (Folscher, 2015: 16). إلا أن الاهتمام بهذا النوع من الموازنة لم يستمر طويلاً، إذ تراجع خلال عقد الستينيات من القرن الماضي نتيجة ظهور أنواع أخرى من الموازنات ومنها نظام موازنة التخطيط والبرمجة، وكذلك ظهور الموازنة الصفرية (Alain & Melegy, 2017: 158)، ولكن كانت نقطة التحول الرئيسية في مجال موازنة البرامج والأداء في عام 1981، إذ تم التطبيق من جديد في كثير من الوحدات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي عام 1993 تم عقد مؤتمر بعنوان "المؤتمر القومي للمجالس التشريعية للولايات" تناول في هذا المؤتمر تجربة الولايات المتحدة الأمريكية التي تبنت موازنة البرامج والأداء، وكذلك بيان تجربة كل ولاية قامت بإعداد موازناتها من خلال اعتماد موازنة البرامج والأداء (محمد وياسين، 2016: 493).

2-2-3. خطوات اعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء: يرتبط نظام موازنة البرامج والأداء بمتخذي القرار، إذ إن المصادر المالية المتوفرة للوحدات الحكومية هي محددة ومرتبطة بمقدار الطلب عليها، لذا لابد لمتخذي القرار في الوحدات الحكومية أن يأخذوا بعين الاعتبار أولويات الإنفاق المالي الحكومي وأداء البرامج التي ينبغي أن تدرج في عملية الموازنة العامة (مشكور وآخرون، 2018: 6). لذا يمكن تحديد أهم خطوات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء كالآتي:

(الخفاجي والعاني، 2020: 96) (Savignon et al., 2019: 13):

أ. **تحديد الأهداف وتقسيمها إلى برامج وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذها:** تبدأ عملية إعداد موازنة البرامج والأداء من خلال تحديد الأهداف التي تتوقع الوحدة الحكومية تحقيقها خلال السنة المالية سواء كانت هذه الأهداف تتعلق بتأدية خدمات أو إنجاز أنشطة ومشروعات وذلك ضمن إطار الخدمة العامة للدولة (Brown, 2021: 13)، إذ يتم حصر العمليات الحكومية ضمن قطاعات ومن ثم تقسيمها على وظائف تكون عادة على شكل وحدات حكومية تنفيذية وتقسّم الوظائف الحكومية على عدد من البرامج التي تسعى السلطة التنفيذية لإنجازها خلال السنة المالية.

ب. **الأسس المحاسبية الملائمة لموازنة البرامج والأداء:** إن من متطلبات التحول إلى موازنة البرامج والأداء هو تعديل وتكييف النظام المحاسبي الحكومي لكي يتلاءم مع إجراءات تطبيق موازنة البرامج

والأداء وهذا يتطلب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، إذ يرى (صالح، 2019: 41) بأن الأسس المحاسبية الملائمة لأسلوب موازنة البرامج والأداء هي كالآتي:

❖ **استخدام أساس الاستحقاق:** ويعني تحميل حساب قياس النتيجة بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال السنة المالية بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت أو لم تدفع، والإيرادات استلمت أم لم تستلم، إذ ستظهر السنة المالية بصورتها الحقيقية بما يعكس نشاط الوحدة الحكومية في تنفيذ الموازنة العامة (الزامل ومحمد، 2014: 142). لذا يؤكد كل من (عبد السلام وكمال، 2017: 162) بأن عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لأغراض تطبيق موازنة البرامج والأداء يجب أن يمر هذا التحول بمراحل تدريجية وتحديد عناصر كل مرحلة.

❖ **استخدام أسس محاسبة التكاليف:** إن إدخال الأساليب العلمية الحديثة للنظام المحاسبي الحكومي ومنها محاسبة التكاليف الذي يستخدم في احتساب كلفة برامج الوحدات الحكومية (الخفاجي والعاني، 2020: 98). إذ يعد استخدام التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي إجراء متقدم من الناحية الإدارية، حيث يتم حساب تكلفة وحدة الأداء باستخدام أساليب محاسبة التكاليف من خلال (ضرب عدد الوحدات الواجب إنجازها في الموازنة في متوسط تكلفة الوحدة وتساوي إجمالي قيمة تكاليف الاعتمادات المقررة. إذ تكون الوحدة الحكومية ملزمة بتنفيذ عدد وحدات الأداء ضمن الاعتمادات المحددة، وذلك من خلال فرض الرقابة على كفاءة الأداء (Savignon et al., 2019: 12).
ج. **تحديد مؤشرات الأداء والبرامج والأنشطة:** تمثل مؤشرات الأداء المقاييس التي تقاس بها مدخلات ومخرجات ونتائج البرامج والتي تفيد في عملية التخطيط الاستراتيجي لأي برامج وأداء، كما تعتبر وسيلة تنبؤ أثناء تنفيذ البرامج من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط (سلطان ومحمد، 2018: 378). فيما يرى كل من (محمد وياسين، 2016: 494) بأن من أبرز مؤشرات الأداء للبرامج والأنشطة هي كالآتي:

❖ **وضع مقاييس للأداء:** ويقصد بها وحدات قياس الأداء في الوحدات الحكومية، أي وضع المقاييس التي يقوم على أساسها تقييم أداء كل برنامج من برامج الموازنة والأنشطة المتعلقة بها، لذا عند وضع مقاييس الأداء يجب اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديد المقاييس المالية وغير المالية التي يتم من خلالها تقييم مدخلات البرنامج ومخرجاته (محمد، 2016: 6).

❖ **التقرير عن الأداء:** وفقاً لما سبق الإشارة إليه بأن هناك علاقة بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي، فإن موازنة البرامج والأداء تتطلب توفير نظام محاسبي ينسجم مع تبويباتها، لكي يكون قادراً على حصر وتحديد تكاليف الأنشطة المختلفة داخل الوحدة الحكومية (Widodo, 2016: 66).

❖ **تقويم الأداء:** تعد عملية تقييم الأداء النقطة الأساسية التي تحدد الخلل في الأداء والتي تعتمد على مقاييس الأداء الموضوعية مسبقاً، ويتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المتحققة مع النتائج المطلوب تحقيقها لكي تقدم الوحدة الحكومية مستوى النجاح في تحقيق الأهداف (Staes, 2019: 278).

3-3. انعكاسات تطبيق IPSAS على تبني موازنة البرامج والأداء: تلعب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دوراً رئيسياً في مجال التخطيط والاستثمار ومتابعة الأنشطة الاقتصادية، وهو ما جعلها تكون محوراً للثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية، إذ تعد المحاسبة الحكومية القناة الرئيسية التي يتم من خلالها التعبير عن السياسات المالية للدولة (Aggreh & Dabor, 2017: 5). إذ يعد نظام المحاسبة الحكومية عنصراً أساسياً في التنظيم الإداري للدولة، ومنتجاً للمعلومات المحاسبية

التي تتصف بالشفافية والمساءلة من خلال التبويب المحاسبي للموازنة العامة كأساس لترجمة العمليات الخاصة بنشاط وحدات الحكومية (kessi, 2017: 310).

واستناداً إلى ذلك يمكن بيان انعكاسات تطبيق (IPSAS) في تبني موازنة البرامج والأداء

كما في المحاور الآتية (الغريري، 2021: 115-119) (Duenya et al., 2017: 42-43):

أ. **الآثار السياسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** تعد عملية وضع المعايير المحاسبية نتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى بصورة أكبر من أنها استنتاج منطقي، إذ يؤكد (الشجيري، 2020: 254) بأن وضع المعايير المحاسبية هو نتاج عملية سياسية أكثر مما هو عمل منطقي، لأن عملية وضع المعايير قرار اجتماعي، وذلك لكون المعايير تضع قيوداً على سلوك المجتمع، لذا يجب قبولها من قبل كافة الأطراف المتأثرة بها. ومن جهة ثانية، يرى (سعيد، 2015: 38) بأن نوع النظام السياسي يعد أحد المتغيرات الأساسية التي تؤثر في صياغة وإصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إذ إن الفلسفة السياسية والأهداف السياسية للنظام السائد تؤثر في طبيعة وتوجه النظام المحاسبي الحكومي سواء كان النظام يعتمد فلسفة نظام اقتصاد السوق أو الفلسفة القائمة على الاقتصاد الموجه مركزياً أو خليطاً بين الاثنين. كما إن تطوير المعايير الوطنية من قبل الحكومات يخضع إلى ضغوطات سياسية ودولية مختلفة، وخاصة من قبل الجهات الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي وغيرها، التي تحث الدول النامية على وجه الخصوص لتبني (IPSAS) بدلاً من معاييرها الوطنية، وهو ما جعل IPSAS مصدراً عالمياً لتقييم الممارسات المحاسبية الحكومية في كافة أنحاء العالم (Kuroki, 2021: 99). لذا تأتي أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما تسهم به من رفع مستوى المساءلة العامة والشفافية المالية في التقارير والقوائم المالية في القطاع العام، وإلى ضمان بأن المعلومات المالية المعدة من قبل الوحدات الحكومية قابلة للمقارنة دولياً (أسية، 2021: 30).

ب. **التأثير الاقتصادي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** كان للتباين الاقتصادي بين دول العالم الأثر الكبير في صياغة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إذ ينعكس مستوى التقدم الاقتصادي على مهمة ووظيفة هذه المعايير، فالدول المتقدمة اقتصادياً لها نظم محاسبية متقدمة والتي تنعكس على تطوير مهنة المحاسبة من خلال تطبيق معايير عالية المستوى، أما الدول ذات المستوى الاقتصادي غير المتقدم، فإن الاحتمالات تكون ضئيلة لأهمية مثل هذه المعايير المتقدمة (الغريري، 2021: 116). أما (محمد، 2019: 8) فيرى إن من المتغيرات الاقتصادية المهمة التي كان لها الأثر الملموس في إصدار المعايير المحاسبية في القطاع العام في كثير من دول العالم هي ظاهرة تغير في الأسعار، التي كان لها أثر كبير على مصداقية وعدالة المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير والقوائم المالية للوحدات الحكومية، لذا وبالرغم من اختلاف البيئة الاقتصادية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وأستراليا والعديد من دول العالم الأخرى، إلا أنه لم يكن هناك عائقاً أمامها في عملية تطبيق IPSAS لما توفره من مميزات لنظامها المحاسبي الحكومي (Manion et al., 2017: 148).

ج. **التأثير القانوني لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** تمثل المتغيرات القانونية مجموعة من الأسس والقواعد والقوانين والتشريعات التي تحكم العمل المحاسبي، والتي تؤثر على صياغة معايير المحاسبة، لذا فإن النظام المحاسبي الحكومي وما يرافقه من التشريعات والقوانين يكون لها أثر ملموساً على طبيعة المعايير المحاسبية كالقوانين الضريبية والتجارية وقوانين الشركات وغيرها

(علي، 2018: 31). كما إن الوحدات الحكومية تخضع لقيود تشريعية تفرض بواسطة القوانين، إذ تأخذ هذه القيود شكل مجموعة من القواعد والتعليمات تكون محددة ودقيقة، وعادة تركز هذه القيود على جوانب كثيرة ومتعددة في عمل الوحدات الحكومية (Polzer, 2021: 63). أما (هنا، 2017: 686) فتري إن من القيود الأخرى التي تفرضها الحكومة هو ضرورة اعتماد الموازنة العامة من السلطة التشريعية، لتحديد سبل وكيفية إنفاق الموارد المالية بحسب الاعتمادات المقررة ضمن الموازنة العامة للدولة.

د. **التأثير التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عملية بناء الموازنة:** يستهدف (IPSASB) وضع برامج تهدف إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام، من خلال تضمين معلومات الموازنة العامة للدولة في النظام المحاسبي الحكومي (الغريري ومحمد النور، 2021: 57)، لذا فإن هدف IPSAS في دعم شفافية الموازنة العامة وتحقيق المساءلة الفاعلة والرقابة على المال العام جعل من المفاهيم الحديثة للنظام المحاسبي الحكومي قادراً على إعطاء صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام (الحكيم، 2021: 51). لذا فإن الشفافية في إعداد وعرض الموازنة تعني الإفصاح عن كافة المعلومات المالية المتعلقة بها (اللوقة، 2016: 48).

هـ. **تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عملية التخطيط:** يعد التخطيط أحد أهم الوظائف الإدارية، إذ يقوم على تحديد الأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج واتخاذ القرارات التي تؤثر على الإداء المستقبلي للوحدات الحكومية، وبالتالي يلعب التخطيط دوراً جوهرياً في إعداد تنبؤات الموازنة (الغندور، 2022: 355). إذ تعد الموازنة إحدى الوسائل المستخدمة في تخطيط وتنفيذ والرقابة وتقييم الأداء، كما تساعد في عملية اتخاذ القرارات في القطاع العام. لذا يحث مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أن تعد الموازنة العامة للدولة السنوية ويتم المصادقة عليها وجعلها متاحة للمواطنين، إذ إنها توفر معلومات مالية عن الخطط التشغيلية والاستثمارية للوحدات الحكومية عن الفترة المقبلة، كما أنها تفيد في توصيل الأهداف والتوقعات للجهات المهمة، وهي تستخدم لتبرير تحصيل الموارد من دافعي الضرائب والجهات الأخرى المستفيدة منها (IFAC, 2020: 15).

و. **تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عملية الرقابة وتقييم الأداء:** إن تطبيق (IPSAS) يسهم بشكل كبير في دعم المساءلة والرقابة على المال العام ودعم شفافية الموازنة العامة للدولة، نظراً لاعتمادها أساس الاستحقاق المحاسبي في نظام المحاسبة الحكومية، إذ يعمل على زيادة جودة المخرجات وتفعيل الرقابة وتقييم الأداء على المال العام (OECD, 2018: 6). فيما يرى (Aversano et al., 2019: 5) بأن النظام المحاسبي الحكومي المبني على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يوفر المعلومات اللازمة للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية والتحليل الاقتصادي، كما يوفر معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية وبيانات الموازنة لتقييم كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية.

4. الدراسة التطبيقية

4-1. المنهج وأدوات الدراسة التطبيقية:

4-1-1. **المنهج المستخدم في تطبيق:** تم استخدام المنهج التجريبي التطبيقي لمتغيرات الدراسة في إحدى الوحدات الحكومية الخدمية في بيئة إقليم كردستان العراق، فقد اعتمدت الدراسة في تطبيق متغيراتها على التقارير المالية والحسابات الختامية للسنة المالية 2021 للوحدة عينة الدراسة، فضلاً

عن اعتماد الإصدارات الرسمية للمعايير والأدلة والإرشادات فضلا عن الدراسات السابقة في هذا المجال.

4-1-2. أدوات جمع البيانات: تم في إطار الدراسة التطبيقية الاعتماد على الأدوات الآتية لجمع البيانات من ميدان الدراسة في إطار تطبيق متغيرات الدراسة:

أ. البيانات المالية التاريخية للوحدة الحكومية عينة الدراسة من خلال تقاريرها المالية الشهرية والسنوية للسنة المالية 2021.

ب. تقرير الموازنة المصادقة للوحدة الحكومية الخدمية عينة الدراسة للسنة المالية 2013 بعدد آخر سنة للموازنة المصادقة لحكومة إقليم كردستان العراق وباعتماد على أمر رئاسة حكومة إقليم كردستان المرقم 1018 في 2014/2/11، المتعلق بالصرف بنسبة 12/1 من المصروف الفعلي حسب الفصول والأبواب لسنة 2013، وهكذا لغاية السنة 2021، إذ بموجب الأمر الوزارية المالية المرقم 332 في 2021/1/17 يتم صرف النفقات العامة لوحدات الحكومية في إقليم كردستان العراق بنسبة 12/1 من المصروف الفعلي لسنة 2020، وأي مصاريف أخرى خارج نطاق الموازنة المصادقة يتم صرفها حسب موافقة وزارة المالية للإقليم (وزارة المالية لإقليم كردستان العراق 2020: 4-1)

ج. النشرات الرسمية في ظل التخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة لإقليم كردستان.

4-1-3. مجتمع وعينة الدراسة: تم في إطار الدراسة التطبيقية اعتماد وحدة حكومية خدمية كميدان لإجراء التطبيق العملي لمتغيرات الدراسة والتي تمثلت في (كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة دهوك)، كأحدى الوحدات الحكومية الخدمية الممولة مركزياً، كعينة للدراسة التطبيقية بما يتناسب وطبيعة وإمكانية الدراسة، والتي تهدف إلى دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبيئية في محافظة دهوك بشكل خاص وإقليم كردستان العراق بشكل عام، إذ تأسست الكلية بموجب قرار المجلس الأعلى للتعليم العالي في إقليم كردستان العراق بموجب الأمر المرقم (3) في 13-12-1996، كأحدى الكليات الإنسانية، فهي تتكون حالياً من (6) أقسام علمية. وتهدف الكلية إلى أعداد وتطوير الموارد البشرية بالاعتماد على مواردها البشرية من (التدريسين، الإداريين، الفنيين) كقوة ومؤهلة، وذلك لرفد سوق العمل وتعزيز حركة البحث العلمي بأفضل الإسهامات الفكرية التي تقدم الحلول للمشاكل الاقتصادية والمالية من خلال المراكز الاستشارية ومراكز البحث العلمي، كما تهدف الكلية إلى إعداد خريجين يمكنهم تحقيق إدارة كفاءة وفاعلة للقطاع العام والخاص، كما توفر الكلية بيئة بحثية مناسبة للملاكات التدريسية وطلبة الدراسات العليا والباحثين الدوليين، إذ تضم الكلية الآن 145 من أعضاء هيئة التدريس الحاصلين على درجتي الماجستير والدكتوراه و(108) موظفين على ملاك الكلية، كما تعزز الكلية نظام ضمان الجودة ومتابعة معايير الاعتماد الأكاديمي، إذ بلغ عدد طلبة البكالوريوس المتخرجين بين عامي 1997-1998 حتى 2020-2021 (6217) خريجاً.

4-2. تطبيق (IPSAS) في الوحدة الحكومية عينة الدراسة: يتناول المحور تطبيق (IPSAS) على حسابات الوحدة الحكومية عينة الدراسة، بالاعتماد على بيانات السجلات والتقارير الرسمية للوحدة للسنة المالية 2021، لبيان آلية ومنافع تطبيق (IPSAS) على عناصر القوائم المالية للوحدة الحكومية، بهدف تعزيز جودة التقارير والكشوفات المالية للوحدة. وفي ضوء ذلك فقد تم تقسيم عملية التطبيق طبقاً للمجموعات الآتية:

أ. **تطبيق مجموعة المعايير الخاصة بالإيرادات والمصاريف:** تهدف مجموعة المعايير هذه إلى عرض المعالجات المحاسبية للإيرادات والمصاريف وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي في الوحدات

الحكومية، إذ تتكون هذه المجموعة من أربعة معايير هي: معيار (9) الإيرادات من المعاملات التبادلية، معيار (23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية، معيار (11) عقود الأنشاء ومعيار (13) عقود الإيجار.

ففي مجال تطبيق المعيار (9) فإن الوحدة الحكومية عينة الدراسة تعد من الوحدات الحكومية الخدمية التي تقدم خدماتها للمجتمع عن طريق التعليم، إلا أنها تحقق بعض الإيرادات غير الرئيسية من مصادر مثل رسوم التعليم الخاصة (رسوم منح الشهادة للطلبة الخريجين، والرسوم الدراسية (التعليم الموازي) للطلبة المقبولين في الدراسات الأولية والعليا، ويوضح الجدول رقم (1) قياس وتصنيف تلك الإيرادات في ظل كل من (IPSAS) والنظام المحاسبي المطبق:

الجدول (1): قياس وتصنيف إيرادات رسوم التعليم بحسب (IPSAS) والنظام المحاسبي المطبق

النظام المحاسبي الحكومي المطبق	(المبالغ بالدينار)	IPSAS	(المبالغ بالدينار)
إيرادات متنوعة	46,196,307	إيراد رسوم التعليم إيراد رسوم تعليم مستلمة مقدما	39,150,000 5,400,000
المجموع	46,196,307		44,550,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على السجلات والتقارير المالية للوحدة عينة الدراسة لسنة 2021. ويتضح من الجدول رقم (1) بأن الوحدة تعترف وتصنف كافة إيرادات رسوم التعليم على أنها إيرادات متنوعة بغض النظر عن نوع الإيراد المستلم، حيث لا يتم وفقا للأساس النقدي الاعتراف بالمقدمات والمستحقات، إذ إن ما يخص السنة المالية 2021 من الإيرادات يبلغ (39,150,000 دينار). أما مبلغ (5,400,000) دينار فهي إيرادات مستلمة مقدما عن السنة الدراسية 2021-2022. فيما يمثل مبلغ الفرق أمانات رواتب معادة لحد موظفي الكلية والبالغة (1,646,307 دينار)، إذ تم إثباتها ضمن حساب إيرادات متنوعة أيضا، علماً أنها مطلوبات متداولة سيتم بيانها ضمن المطلوبات. أما فيما يتعلق بالإيرادات المتولدة من تأجير (نادي الطلبة، مكتبة استنساخ الكلية) والتي تتم بموجب عقود إيجار تشغيلية وفقا (IPSAS) بحسب المعيار (13) عقود الإيجار، إلا أن الوحدة لا تتولى تسجيل هذه الإيرادات في سجلاتها، وإنما يتم تسجيلها في سجلات رئاسة الجامعة، وهو ما يخالف مفهوم وحدة الإبلاغ الوارد في الإطار المفاهيمي ل (IPSAS). لذا ووفقا لمتطلبات (IPSAS) فإن مبالغ الإيجار سيتم إثباتها وتصنيفها في سجلات الوحدة عينة الدراسة، وفقا لبنود تلك العقود وكما مبين في الجدول رقم (2).

الجدول (2): قياس وتصنيف إيرادات عقود الإيجار

النظام المحاسبي الحكومي المطبق	المبالغ (بالدينار)	IPSAS	المبالغ (بالدينار)
إيراد مطاعم وحوانيت	-	إيراد مطاعم وحوانيت	10,000,000
إيرادات خدمات الطبع والاستنساخ	-	إيراد خدمات الطبع والاستنساخ	2,880,000
المجموع	-		12,880,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على السجلات والتقارير المالية للوحدة عينة الدراسة لسنة 2021.

ويوضح الجدول رقم (2) أن إيرادات التأجير الخاصة بالسنة المالية 2021 تبلغ (12,880,000 دينار) لم تظهر في سجلات الوحدة، وهو ما يجب إظهاره ضمن القوائم المالية للوحدة بحسب IPSAS.

أما فيما يتعلق بتطبيق المعيار (23) فإنه لا ينطبق على الوحدة عينة الدراسة كونه يتعلق بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية مثل (الضرائب والتحويلات).

أما فيما يتعلق بالمصاريف فإن الدليل المحاسبي الحكومي العراقي لعام 2013 يبين أن "جميع النفقات تسجل وفق الأساس النقدي باستثناء بعض الحالات التي يطبق فيها أساس الاستحقاق مثل (الرواتب، المقاولات، الاستيرادات والعقود التي استحققت لكن مستنداتها لم تكتمل بعد)، إذ يتم تسجيلها كنفقات مستحقة، ووفقاً لذلك فإن الوحدة عينة الدراسة تسجل كافة مصاريفها على هذا الأساس، وتعامل كمصروفات نهائية لسنة 2021. أما في إطار IPSAS فيجب أن تصنف المصروفات على أنها (منافع موظفين، مواد التموين والمواد المستهلكة المستعملة، مصروفات خدمة الدين العام، التحويلات الحكومية، مصاريف أخرى). والجدول رقم (3) يوضح فروقات القياس والتصنيف وكالاتي:

الجدول (3): القياس والتصنيف للمصاريف للسنة المالية 2021

النظام المحاسبي الحكومي المطبق	(المبالغ بالدينار)	IPSAS
رواتب وأجور غير مدفوعة	9,559,489,167	رواتب وأجور مستحقة
مستلزمات سلعية	9,719,500	مواد التموين والمواد المستهلكة المستعملة
مستلزمات خدمية	63,636,750	مواد التموين والمواد المستهلكة المستعملة
الصيانة	2015,909	مصاريف أخرى
المنح والإعانات	62,047,000	مصاريف أخرى
المجموع	9,697,047,326	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على السجلات والتقارير المالية للوحدة عينة الدراسة لسنة 2021. وبموجب تقارير الوحدة عينة الدراسة فإن هناك رواتب وأجور مستحقة للموظفين تخص الفترة (2015-2019) يتم تسجيلها رواتب غير مدفوعة ضمن (حساب جاري خزينة وسيط). أما بحسب IPSAS فيجب أن تسجل هذه المصاريف كرواتب وأجور مستحقة كمطلوبات متداولة، لحين صرفها للموظفين ويجب أن تظهر ضمن قائمة المركز المالي للوحدة.

ب. تطبيق مجموعة المعايير الخاصة بالأصول والمطلوبات: تتكون هذه المجموعة من (10) معايير، سيتم وفقاً لها قياس وتصنيف الأصول والمطلوبات وكالاتي:

❖ **الأصول:** يجري في إطار النظام المحاسبي المطبق تسجيل أصول الوحدة كمياً في السجلات المخزنية، لأغراض الرقابة والسيطرة فقط ولا تظهر في قوائمها المالية، ويتم عند اقتنائها إثباتها كمصاريف فترة بحسب الأساس النقدي، ويكون التسجيل في تلك السجلات بالكلفة التاريخية دون احتساب الاندثار السنوي أو المتراكم. فيما تنص (IPSAS) الخاصة بالأصول على " يجب الاعتراف بالأصول وتحديد قيمتها الدفترية ومصاريف الاندثار وخسائر انخفاض القيمة بحسب أساس الاستحقاق المحاسبي"، وبتطبيق المعيار (17) الممتلكات والمباني والمعدات " يجب الاعتراف بالأصول الثابتة

وإظهارها في قائمة المركز المالي، وتوزيع كلفة هذه الأصول على سنوات عمرها الإنتاجي عن طريق احتساب وتسجيل اندثاراتها السنوية، ويوضح الجدول رقم (4) قياس وتصنيف الأصول الثابتة بحسب IPSAS وكالآتي:

الجدول (4): قياس وتصنيف الأصول الثابتة حسب IPSAS

اسم الحساب	الكلفة (المبالغ بالدينار)	الاندثار السنوي	الاندثار المتراكم	القيمة الدفترية
المباني	1,907,035,000	57,211,050	935,685,225	971,349,775
الأثاث	134,192,700	13,419,720	70,777,915	63,414,785
المكائن والمعدات (مولدة كهربائية)	111,733,100	11,396,410	70,766,530	40,966,570
الأجهزة	493,480,000	7,402,200	40,029,600	931,840
المجموع	2,202,308,800	89,429,380	1,117,259,270	1,085,049,530

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الإدخال المخزني والشعبة الهندسية في رئاسة الجامعة.

يوضح الجدول رقم (4) أعلاه بأن قيمة المباني تبلغ (1,907,035,000 دينار) ستظهر في قائمة المركز المالي للوحدة، وهي تتكون من جزئين الجزء الأول يمثل المباني التي تم تسليمها للكلية في بداية سنة 2004 بموجب محضر الاستلام المرقم 107 الصادر من الشعبة الهندسية في رئاسة الجامعة والتي بنيت بتمويل من منظمة اليونيسكو التابعة للأمم المتحدة بمبلغ (\$750,000)، حيث تم ترجمتها بسعر صرف يعادل (1,415) دينار للدولار الواحد بحسب نشرة البنك المركزي كما في 2004/2/18 (البنك المركزي العراقي، 2004: 1)، وبذلك فإن كلفة الجزء الأول من المباني تبلغ (1,061,250,000 دينار). أما الجزء الثاني فيتضمن الملحق الإضافي والذي تم استلامه في 2007/7/2 والبالغ كلفته (854,785,000 دينار). فيما تم حساب الاندثار بنسبة اندثار 3% كما حددتها تعليمات وزارة المالية رقم (11) لسنة 1988 الخاصة باندثارات الأصول الثابتة وبمقدار (57,211,050 دينار) سنويا وباندثار متراكم (935,685,225) دينار لغاية نهاية السنة المالية 2021.

أما كلفة الأثاث والبالغة (134,192,700 دينار) والتي تتضمن كل من (الأثاث الخشبي، الأثاث المعدني، أثاث أخرى) وبنسبة اندثار سنوي 10%، أي بمقدار (13,419,270 دينار) واندثار متراكم (70,777,915 دينار). فيما بلغت كلفة المكائن والمعدات والتي تبلغ كلفتها (111,733,100 دينار) وبقيمة اندثار سنوي (11,396,410 دينار) واندثار متراكم (70,766,530 دينار)، فيما بلغت كلفة الأجهزة والتي تتضمن (حاسبات الكترونية) فإن كلفتها تبلغ (493,480,000 دينار) واندثار سنوي (7,402,200 دينار) واندثار متراكم (40,029,600 دينار).

أما بالنسبة للأصول الثابتة الأخرى ومنها (الأراضي، السيارات، الكتب العلمية) العائدة للوحدة عينة الدراسة، وبالتدقيق في مستنداتها تبين أن (الأرض المقام عليها الوحدة تعود ملكيتها إلى بلدية محافظة دهوك، أما سيارة الكلية فتعود ملكيتها لرئاسة جامعة دهوك، أما الكتب العلمية لمكتبة الكلية فتعد من الأصول الثابتة التي يجب الاعتراف بها حيث تبلغ كلفتها (540,803,508 دينار)، إلا أنها أثبت كمصروفات فترة، حيث تعد مستهلكة في تاريخ اقتنائها بحسب التعليمات المالية عدد

(11) لسنة 1988 الخاصة بالاندثار وإطفاء الأصول الثابتة في القطاع العام، إذ حددت نسبة اندثار الكتب العلمية بنسبة 100%.

أما بالنسبة للأصول المتداولة ومنها المخزون فيتم معالجته بموجب الدليل المحاسبي الحكومي بأنه مصروف نهائي، ويظهر فقط لأغراض رقابية ضمن الأصول النظامية، أما معيار (12) "المخزون" فقد فرض عدم تحميل المصاريف إلا بالقيمة التي تستهلك من المخزون خلال السنة ومن ثم فإن اعتماد هذا المعيار يؤدي إلى زيادة جانب الأصول من المركز المالي بقيمة المخزون غير المستهلك وتخفيض النفقات بنفس هذه القيمة، والجدول رقم (5) يبين قياس وتصنيف المخزون حسب IPSAS وكالاتي:

الجدول (5): قياس وتصنيف المخزون حسب IPSAS للسنة المالية 2021

اسم الحساب	رصيد أول السنة	المشتريات خلال السنة	الرصيد الدفترى	المخزون في نهاية السنة	المصروف خلال السنة
القرطاسية	156750	4633750	4790500	123250	4667250
الوقود	0	929500	929500	0	929500
اللوازم المختبرية	0	2188750	2188750	56750	2132000
اللوازم الزراعية	0	126000	126000	0	126000
اللوازم الأخرى	0	1190000	1190000	76000	1114000
اللوازم الرياضة	0	254000	254000	0	254000
لوازم الغسيل	0	397500	397500	52250	345250
المجموع	156,750	500,719,9	9,876,250	308,250	9,568,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات السجلات المخزنية لعينة الدراسة للسنة 2021. أما الأصول المتداولة الأخرى (سلف اللجان وسلف الزواج) فيتم تسجيلها بحسب النظام المحاسبي الحكومي ضمن حساب جاري خزينة وسيط، إلا أن معالجتها المحاسبية بحسب (IPSAS) يتم من خلال إثباتاتها ضمن حساب (الذمم المدينة) ضمن القسم الخاص بالأصول المتداولة في قائمة المركز المالي والجدول رقم (6) يبين قياس وتصنيف الأصول المتداولة حسب IPSAS وكالاتي:

الجدول (6): قياس وتصنيف الذمم المدينة حسب (IPSAS) للسنة المالية 2021

النظام المحاسبي الحكومي المطبق	المبلغ	معايير IPSAS
سلف اللجان	27,000,000	الذمم المدينة (أصول متداولة)
سلف الزواج	119,970,000	الذمم المدينة (أصول متداولة)
المجموع	146,970,000	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على السجلات والتقارير المالية للوحدة عينة الدراسة لسنة 2021.

❖ **المطلوبات:** هناك مطلوبات قصيرة الأجل تسجلها الوحدة في حساب جاري خزينة وسيط وهي حسب (IPSAS) تعد مطلوبات متداولة يتم عرضها ضمن قائمة المركز المالي وكما مبين في الجدول رقم (7) الآتي:

الجدول (7): قياس وتصنيف المطلوبات المتداولة حسب IPSAS للسنة المالية 2021

النظام المحاسبي الحكومي المطبق	المبلغ	معايير IPSAS
أمانات توقيفات تقاعدية	116,987,541	الذمم الدائنة (مطلوبات متداولة)
أمانات ضريبة الدخل	2,216,725	الذمم الدائنة (مطلوبات متداولة)
أمانات رسم الطابع	155,000	الذمم الدائنة (مطلوبات متداولة)
أمانات المصرف العقاري	4,544,000	الذمم الدائنة (مطلوبات متداولة)
أمانات رواتب معادة	1,646,307	الذمم الدائنة (مطلوبات متداولة)
أمانات المركز الثقافي	9,713,000	الذمم الدائنة (مطلوبات متداولة)
المجموع	135,262,573	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على السجلات والتقارير المالية للوحدة عينة الدراسة لسنة 2021.

كما يوضح الجدول رقم (7) بأن هناك أمانات رواتب معادة والبالغة (1,646,307 دينار) والتي سجلت ضمن إيرادات متنوعة، يجب إعادة تصنيفها بحسب (IPSAS) على أنها مطلوبات متداولة كأمانات لحين إرجاعها.

ج. تطبيق مجموعة المعايير الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية: تتكون هذه المجموعة من (6) معايير، تهدف إلى بيان عرض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الحكومية، فيما يقوم النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي على عرض ميزان مراجعة شهري فقط يبين عمليات الوحدة الشهرية وحسب التخصيصات المعتمدة، إذ تعد الوحدة عينة الدراسة خزينة فرعية، وبالتالي فهي تعد وحدة مستقلة يمكنها تطبيق (IPSAS) وأعداد القوائم المالية وكما يأتي:

❖ قائمة المركز المالي: يتم تصنيف الأصول والمطلوبات الى متداولة وغير متداولة فضلاً عن إظهار الإندثار المترجمة مطروحة من البنود ذات العلاقة (IPSAS, 2021, 215). والآتي قائمة المركز المالي بحسب (IPSAS) مقارنة بالنظام المحاسبي الحكومي المطبق:

الجدول (8) قائمة المركز المالي المقارنة للوحدة عينة الدراسة عن السنة المالية 2021

النظام المحاسبي الحكومي (الأساس النقدي)	المبلغ	معايير IPSAS (أساس الاستحقاق)	المبلغ
الأصول		الأصول	
النقد لدى المصارف	5,351,558,386	الأصول المتداولة	
السلف	146,970,000	النقد والنقد المكافئ	5,397,754,693
حسابات نظامية متقابلة		الذمم المدينة	146,970,000
الأصول الثابتة	0	المخزون	308,250
مجموع الأصول	5,498,528,386	أجمالي الأصول المتداولة	5,545,032,943
المطلوبات		الأصول غير المالية	
الأمانات	133,616,266	الممتلكات والمباني والمعدات	1,085,049,530

النظام المحاسبي الحكومي (الأساس النقدي)	المبلغ	معايير IPSAS (أساس الاستحقاق)	المبلغ
جاري الخزينة	5,437,583,079	أجمالي الأصول غير المالية	1,085,049,530
		أجمالي الأصول	6,630,082,473
الرصيد 1/1	492,000	المطلوبات	
+حسابات جارية التمويل	5,351,558,386	المطلوبات المتداولة	
+الإيراد النهائي	46,196,307	الذمم الدائنة	135,262,573
-النفقات	(5,470,917,652)	مصاريف مستحقة	9,559,489,167
=الرصيد في 12/31	(72,670,959)	إيرادات مستلمة مقدما	5,400,000
مجموع الالتزامات	5,498,528,386	أجمالي المطلوبات المتداولة	9,700,151,740
الحسابات النظامية المتقابلة		المطلوبات غير المتداولة	0
الأصول الثابتة	0	الفائض (العجز) المتراكم	(3,070,069,267)
		أجمالي الالتزامات	6,630,082,473

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على موازين المراجعة الشهرية للوحدة عينة الدراسة والجدول السابقة.

ويلاحظ من خلال الجدول رقم (8) بأن قائمة المركز المالي المعدة وفقاً (IPSAS 1) عرض القوائم المالية، تكون أكثر إفصاحاً منها بحسب النظام المحاسبي الحكومي، إذ لم تتضمن القائمة وفقاً للنظام الحالي الأصول الثابتة بكافة أنواعها والتي بلغت القيمة الدفترية لها (1,085,049,530 دينار) كما أنها لا تعترف بأية إيرادات مستلمة مقدما أو مصاريف مستحقة والبالغة (9,564,889,167 دينار)، كما لا تعترف بالمخزون والبالغة قيمته (308,250) دينار، كما يلاحظ اختلاف التوزيع والمصطلحات المستخدمة، فيما تظهر قائمة المركز المالي بحسب (IPSAS) الفائض والعجز المتراكم والبالغ (3,070,069,267 دينار).

❖ **قائمة الأداء المالي:** يتطلب إعداد هذه القائمة وفقاً IPSAS توفير المعلومات الضرورية لتقييم أداء الوحدة الحكومية وإظهار الفائض أو العجز للسنة المالية، في حين لا يتم إعداد هذه القائمة وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي المطبق. والجدول التالي يعرض قائمة الأداء المالي حسب معيار (1).

الجدول (9): قائمة الأداء المالي وفق (IPSAS1) للوحدة عينة الدراسة للسنة المالية 2021

النظام المحاسبي الحكومي (الأساس النقدي)	معايير IPSAS تصنيف النفقات حسب الوظيفة	المبالغ (بالدينار)
لا يتم إعداد هذه القائمة	الإيرادات	
	رسوم التعليم	39,150,000
	إيراد المطاعم والحوانيت	2,880,000
	إيراد مكتبة الاستنساخ	10,000,000

المبالغ (بالدينار)	معايير IPSAS تصنيف النفقات حسب الوظيفة	النظام المحاسبي الحكومي (الأساس النقدي)
52,030,000	مجموع الإيرادات	
	المصروفات	
5,331,751,152	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	
0	المنح ودفعات التحويل الأخرى	
73,356,250	مواد التموين المستهلكة المستعملة	
89,429,380	الاندثار والإطفاء	
64,201,909	مصاريف أخرى	
5,558,738,691	مجموع المصروفات	
(5,506,708,691)	فائض أو عجز الفترة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الوحدة عينة الدراسة للسنة المالية 2021. ويلاحظ من خلال القائمة للوحدة عينة الدارسة، بأنها تتضمن كافة المصاريف والإيرادات التي يتم الاعتراف بها خلال الفترة كما تبين فائض أو عجز الفترة، حيث بلغ العجز للسنة المالية 2021 بمبلغ (5,497,778,673 دينار).

❖ **قائمة التدفقات النقدية:** تبين هذه القائمة وفقاً للمعيار (IPSAS2) التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل نشاط محدد وصولاً إلى صافي التدفق النقدي النهائي للوحدة، والجدول رقم (10) يبين قائمة التدفقات النقدية المقارنة:

الجدول (10) قائمة التدفقات النقدية المقارنة للوحدة عينة الدراسة للسنة المالية 2021

المبالغ (بالدينار)	معايير IPSAS (أساس الاستحقاق)	المبالغ (بالدينار)	النظام المحاسبي الحكومي (أساس النقدي)
	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	492,000	الرصيد النقدي المدور في 1/1
(5,506,708,691)	الفائض/العجز للسنة		يضاف:
	البند غير النقدية	5,351,558,386	التمويل خلال السنة
89,429,380	الاندثار	46,196,307	الإيرادات الفعلية
135,262,618	الزيادة في الذمم الدائنة	(5,470,917,652)	تنزل النفقات الفعلية
(116,230,000)	الزيادة في الذمم المدينة	(72,670,959)	صافي التدفقات
			التغير في الحسابات المدينة والدائنة
(5,398,246,693)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	8,380,000	الزيادة في الأمانات
	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	(116,230,000)	الزيادة في السلف
0	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	5,578,275,652	زيادة في الدائنون

النظام المحاسبي الحكومي (أساس النقدي)	المبالغ (بالدينار)	معايير IPSAS (أساس الاستحقاق)	المبالغ (بالدينار)
الرصيد النقدي في 12/31	(5,397,754,693)	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	0
		صافي التغير في رصيد النقد خلال السنة	(5,398,246,693)
		رصيد النقد في 1/1	492000
		رصيد النقد في نهاية السنة	(5,397,754,693)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية للوحدة عينة الدراسة للسنة 2021. ويلاحظ من الجدول أعلاه بأن الوحدة عينة الدراسة تعتمد على بيان المصادر الفعلية من التدفقات النقدية من خلال أدراج فقط المقبوضات من الإيرادات الفعلية والمدفوعات من النفقات الفعلية خلال السنة المالية ولا تتضمن أي نفقات غير نقدية نتيجة اعتمادها الأساس النقدي، كما لا تتضمن الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، أما عند إعداد قائمة تدفقات النقدية حسب المعيار (2) فقد تم اعتماد الطريقة غير المباشرة والتي تبين فائض أو عجز الفترة مضافاً له التغيرات في الذمم الدائنة أو المدينة فضلاً عن الاندثار والإطفاء كما تعترف بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية، إلا أن الوحدة عينة الدراسة لم يكن لها أي من هذه الأنشطة، بسبب عدم شراء أو بيع لأي من الأصول خلال سنة 2021، ويظهر الرصيد بمقدار (5,397,754,693 دينار) وهو رصيد النقد والنقد المكافئ وكما مبين.

د. **معايير الإفصاح:** تتكون هذه المجموعة من معيارين والتي تكون خاصة بالإفصاح وهما معيار (IPSAS20) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، ومعيار (IPSAS22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي، إذ تهدف هذه المجموعة إلى ضمان وجود الإفصاح عن المركز المالي والأداء المالي لأغراض المسائلة والتوجيه والرقابة على أنشطة الوحدة الحكومية، لذا وحسب هذين المعيارين فإن عينة الدراسة تفصح فقط عن ميزان مراجعة شهري والتي تبين فقط الإيرادات والمصروفات الشهرية والحسابات الوسيطة لعينة الدراسة.

هـ. **تطبيق المعايير الأخرى:** تهدف هذه المجموعة من المعايير إلى التقارب مع (IFRS) والتي تتكون من (15) معيار، منها متعلقة بالأدوات المالية وغيرها من المعايير، وإن هذه المجموعة لا يمكن أن تنطبق على الوحدة عينة الدراسة لأنها تعد من الوحدات الحكومية الممولة مركزياً، إذ إن هذه المجموعة من المعايير تنطبق على الوحدات الحكومية التي تقترب خصائصها من خصائص وحدات القطاع الخاص.

3-4. **تبني موازنة البرامج والأداء من قبل عينة الدراسة:** تسعى الدراسة إلى تطبيق نموذج نظام موازنة البرامج والأداء في الوحدة الحكومية عينة الدراسة، استناداً إلى موازنة الوحدة عينة الدراسة المصادقة للسنة المالية (2013) بعدها آخر موازنة مصادقة لحكومة إقليم كردستان العراق، وبالاعتماد على أمر رئاسة حكومة إقليم كردستان المرقم 1018 في 2014/2/11، المتضمن

الصرف بنسبة 12/1 من المصروف الفعلي لسنة 2013، وهذه العملية مستمرة لغاية نهاية السنة المالية 2021، لذا هناك خطوات رئيسية عدة لتطبيق أنموذج (موازنة البرامج والأداء) في الوحدة عينة الدراسة، تتمثل بالآتي:

أ. **تحديد الرؤية والأهداف الاستراتيجية للوحدة عينة الدراسة:** تسعى الوحدة عينة الدراسة إلى تحقيق التميز على المستوى المحلي والإقليمي من خلال مجموعة برامج تعليمية ذات جودة عالية وفقاً للمعايير الأكاديمية في دول العالم المتقدمة إذ تعد هذه الخطوة من الخطوات والمتطلبات المهمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء، وتتجلى في تحقيق مجموعة من الأهداف هي كالآتي:

❖ تعزيز دور إدارة الكلية في القيادة العلمية من خلال العمل الإداري بالاعتماد على ملاكاتها البشرية من (التدريسين، الإداريين، والفنيين).

❖ توفير بيئة مناسبة لتعزيز قدرات الطلبة الإبداعية من أجل خدمة المجتمع.

❖ توفير بيئة بحثية مناسبة للملاكات التدريسية وطلبة الدراسات العليا.

❖ تعزيز مواكبة المناهج الدراسية لمتطلبات العصر.

❖ تطوير الهيئة التعليمية والتدريسية.

❖ خدمة حاجات المجتمع ومؤسساته المختلفة بتقديم مختلف الخدمات الاستشارية المتخصصة.

ب. **تحديد البرامج والأنشطة اللازمة لتنفيذها:** تعد عملية تحديد البرامج والأنشطة الخطوة الثانية من الخطوات الأساسية لغرض إعداد موازنة البرامج والأداء، إذ يتم تحديد البرامج الرئيسية أولاً ومن ثم تقسيمها على برامج فرعية وإلى أنشطة ستكون بمثابة مراكز التكلفة التي توجه لها عناصر النفقات، والتي يمكن من خلالها صياغة وتحديد تكاليف كل برنامج بشكل دقيق وكالآتي:

❖ **برنامج خدمات التعليم:** يتألف من الأنشطة الآتية (نشاط الدراسات الأولية، نشاط الدراسات العليا، نشاط المكتبة، نشاط التسجيل، نشاط ضمان الجودة، نشاط مركز الحاسبة IT).

❖ **برنامج خدمات البحث العلمي:** يتألف من الأنشطة الآتية (نشاط الخدمات العلمية، نشاط البحوث العلمية).

❖ **برنامج الخدمات الاستشارية المقدمة للمجتمع:** يتألف من نشاط تقديم الخدمات الاستشارية المقدمة للمجتمع باختلاف تخصصات الكلية.

والجدول رقم (11) يبين أهم البرامج والأنشطة للوحدة عينة الدراسة والتي تم تقسيمها بحسب أهداف الوحدة الحكومية عينة الدراسة ودورها في تقديم الخدمات العلمية لخدمة المجتمع وكالآتي:

الجدول (11) البرامج والأنشطة للوحدة عينة الدراسة

رقم البرامج	البرامج الرئيسية	الأنشطة
1	برنامج خدمات التعليم	
		نشاط الدراسات الأولية
		نشاط الدراسات العليا
		نشاط المكتبة
		نشاط التسجيل
		نشاط ضمان الجودة
		نشاط مركز الحاسبة
2	برنامج خدمات البحث العلمي	

رقم البرامج	البرامج الرئيسية	الأنشطة
		نشاط الخدمات العلمية
		نشاط البحوث العلمية
3	برنامج الخدمات الاستشارية	
		نشاط خدمة الأطراف الخارجية

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

ج. **تحديد الأهداف الخاصة بكل برنامج:** من الضروري تحديد الأهداف التي تسعى الوحدة عينة الدراسة إلى تحقيقها، بشكل موضوعي وواضح ومحدد من أجل تخصيص النفقات بشكل عادل على البرامج والأنشطة المحددة من قبل الوحدة عينة الدراسة.

د. **تحديد التكاليف المتوقعة لكل برنامج:** يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدة عينة الدراسة حساب تكلفة الأنشطة على مستوى الوحدات والبرامج ثم حساب تكلفة البرامج على مستوى الوحدة ككل، من أجل دعم عرض موازنة البرامج والأداء للوحدة بشكل يبين أوجه الأنفاق لغرض تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها الوحدة.

هـ. **تحديد مؤشرات قياس الأداء، لاستخدامها في قياس المخرجات:** تعد مؤشرات قياس الأداء من المستلزمات الضرورية لبناء موازنة البرامج والأداء، إذ تمثل المرتكز الأساسي لتقويم البرامج، من خلال قياس الأداء الفعلي للأنشطة والبرامج ومقارنتها بالمخطط، ومن ثم تحديد الانحرافات. ويمثل العنصر الأساسي لنجاح قياس الأداء هي عملية تحديد أوجه الأنفاق والتي يمكن من خلالها توفير المعلومات الفعلية عن الأداء الحقيقي للوحدة (المخرجات أو النتائج). ومن أهم مؤشرات الأداء التي يمكن استخدامها لقياس أداء البرامج والأنشطة للوحدة عينة الدراسة واعتمادا على الأهداف التي تسعى الوحدة عينة الدراسة إلى تحقيقها، هي كما موضحة في الجدول رقم (12).

الجدول (12) مؤشرات قياس أداء البرامج والأنشطة

23 الهدف	مؤشرات الأداء
رفع مستوى التعليم في الكلية	استخدام الحوكمة وفاعلية إدارة الكلية
تحسين بيئة التعليم والبحث العلمي	عدد أعضاء هيئة التدريس في الكلية
	الأنفاق السنوي على البحث العلمي والتطوير
	المؤشرات الخاصة بالطلبة
	المؤشرات الخاصة بالأنشطة العلمية
تحسين خدمة المجتمع	المؤشرات الخاصة بنتائج تقييم الأداء في الكلية
	المؤشرات الخاصة بتقديم الخدمات الاستشارية المتخصصة
	مؤشرات خاصة لتقويم الأداء التفاعلي مع المجتمع

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

لذا وبعد تحديد مؤشرات الأداء وقياسها، يتم تحديد مواصفات المخرجات والنتائج المحققة وتحديد مقدار الانحرافات في الأداء الفعلي عن المخطط.

ووفقا الخطوات السابقة، سيتم تطبيق الموازنة بما يتوافق مع (IPSAS)، إذ إن نقطة التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، يرتبط بقائمة أساسية وردت في المعيار (IPSAS 1)

"عرض القوائم المالية"، وهي قائمة الأداء المالي التي يمكن من خلالها الحكم على أداء الوحدات الحكومية، ومدى تحقيق الأهداف الموضوعية من خلال ربطها بالموازنة العامة للدولة، من أجل تقدير النفقات والإيرادات بنتائج متوقعة، والجدول رقم (13) يوضح نتائج تطبيق موازنة البرامج والأداء بالتوافق مع IPSAS وكالاتي:

الجدول (13): موازنة البرامج والأداء بما يتوافق مع IPSAS للوحدة عينة الدراسة

البرامج	التفاصيل	المبالغ (بالدينار)
1	برامج التعليم	
	نشاط الدراسات الأولية	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	2,717,433,164
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	73,127,418
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	7,133,545
	نشاط الدراسات العليا	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	705,285,588
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	17,679,598
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	7,133,545
	نشاط التسجيل	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	294,884,965
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	719,000
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	0
	نشاط المكتبة	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	279,116,753
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	1,565,000
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	0
	نشاط ضمان الجودة	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	266,732,588
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	1,239,500
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	303,018
	نشاط مركز الحاسبة	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	279,446,453
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	2,406,904

البرامج	التفاصيل	المبالغ (بالدينار)
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	8,025,239
2	برامج البحث العلمي	
	نشاط خدمات العلمية	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	360,658,981
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	8,025,239
	الاندثار والإطفاء	9,936,598
	مصاريف أخرى	3,981,404
	نشاط البحوث العلمية	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	321,409,605
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	6,218,749
	الاندثار والإطفاء	9,936,597
	مصاريف أخرى	0
3	برامج خدمات الاستشارية	
	نشاط خدمة الأطراف الخارجية	
	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين الأخرى	106,783,055
	مواد التموين المستهلكة المستعملة	0
	الاندثار والإطفاء	9,936,597
	مصاريف أخرى	0
	مجموع الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	5,331,751,152
	مجموع النفقات التشغيلية أخرى	226,987,539
	مجموع النفقات	5,558,738,691

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات IPSAS والمطبقة على الوحدة عينة الدراسة. ويتضح من الجدول رقم (13) بأن النفقات تم توزيعها بحسب (IPSAS) إلى (الرواتب والأجور ومنافع الموظفين) والبالغة (5,331,751,152 دينار) موزعة على الأنشطة والبرامج، وأن النفقات التشغيلية الأخرى والبالغة (226,987,539 دينار) موزعة على (مواد التموين المستهلكة والمستعملة، الاندثار، مصاريف أخرى) إذ تم توزيعها على الأنشطة والبرامج. وهذا يعد من المراحل الهامة لأعداد موازنة البرامج والأداء مما يسهم في رفع كفاءة وفاعلية الأداء. وفي ضوء ما سبق يمكن المقارنة بين موازنة البرامج والأداء كما موضحة أعلاه وبين موازنة البنود التقليدية للوحدة عينة الدراسة وكما موضح في الجدول رقم (14).

الجدول (14): مقارنة بين موازنة البرامج والأداء وموازنة البنود للوحدة للسنة المالية 2021

موازنة البرامج والأداء حسب IPSAS		موازنة البنود- المطبقة	
البرامج	الأنشطة	المبالغ	بنود الموازنة
برامج التعليم		4,721,851,866	التعويضات الموظفين
	نشاط الدراسات الأولية	2,807,630,725	مستلزمات الخدمة
	نشاط الدراسات العليا	740,035,329	مستلزمات السلعية
	نشاط التسجيل	305,540,563	الصيانة
	نشاط المكتبة	290,618,351	النفقات الرأسمالية
	نشاط ضمان الجودة	278,211,704	المنح والإعانات
	نشاط مركز الحاسبة	299,815,194	مصروفات أخرى
برامج البحث العلمي		720,167,173	
	نشاط خدمات العلمية	382,602,222	
	نشاط البحوث العلمية	337,564,951	
برامج خدمات الاستشارية		116,719,652	
خدمة الأطراف الخارجية		116,719,652	
مجموع نفقات البرامج والأنشطة		5,558,738,691	مجموع بنود الموازنة
		5,470,917,652	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير والقوائم المالية المعدة حسب IPSAS للوحدة عينة الدراسة للسنة 2021.

ويلاحظ من الجدول رقم (14) بأن موازنة البنود تتصف بالجمود في نفقاتها التشغيلية وخاصة للبنود (السلعية والخدمية والصيانة والمنح والإعانات والمصروفات الأخرى) وتركيزها المباشر على تعويضات الموظفين والبالغة (5,331,751,152 دينار). وهذا يشير إلى أن موازنة

البنود تتجه نحو الأغراض التشغيلية مما يؤدي إلى الإسراف والهدر في المال العام. أما موازنة البرامج والأداء والمعدة حسب IPSAS فأنها توفر توجه أكبر نحو الأهداف الاستراتيجية للوحدة من خلال توجيه الأنفاق نحو برامج (التعليم، البحث العلمي، والخدمات الاستشارية)، من خلال مجموعة من الأنشطة التي ترسم طبيعة وتوجه الأنفاق الحكومي لهذه الأهداف والتقرير عن أداء الوحدة الحكومية لبيان كفاءة وفاعلية هذه الأنشطة والبرامج في تحقيق هذه الأهداف.

وفي ضوء نتائج التي توصلت إليها الدراسة من خلال تطبيق: يتم قبول الفرضية الدراسة: وبالتالي يمكن القول بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يساهم في تبني موازنة البرامج والأداء في الوحدة عينة الدراسة والتي يمكن من خلالها إدارة الموارد المالية بشكل كفوء من خلال الأنشطة والبرامج في ضوء أهدافها الاستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها.

5. الاستنتاجات والتوصيات

1-5. الاستنتاجات:

أ. يوفر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) متطلبات القياس والاعتراف والعرض والإفصاح للأحداث والعمليات المالية في الوحدات الحكومية، مما يؤدي إلى تحسين الملائمة والتمثيل الصادق وزيادة شفافية المعلومات المحاسبية ورفع قدرة المساءلة العامة عن إدارة الأموال العامة للدولة.

ب. تعد موازنة البنود من أكثر أنواع الموازنات انتشاراً في الدول النامية، والسبب يعود إلى ضعف أنظمتها الحكومية التي تعتمد الأساس النقدي في المحاسبة عن عملياتها المالية، وإن أي محاولة لتطوير نوع الموازنة فأن هناك حاجة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بالاعتماد على أساس الاستحقاق المحاسبي.

ج. يدعم تبني موازنة البرامج والأداء المالي الحكومي من خلال تحسين التخطيط والرقابة على الأنفاق العام وفاعلية الوحدة الحكومية في ترجمة أهدافها الاستراتيجية كمخرجات.

د. يساهم تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحسين الإثبات المحاسبي للعمليات المالية كافة من خلال التمييز بين المصاريف والإيرادات، وتصنيفها بما يتلاءم وحقيقة الصرف أو مصدر الإيراد وإثبات المستحقات والمقدمات، إذ هناك رواتب وأجور مستحقة الدفع والبالغة (9,559,489,167 دينار) قد ظهرت ضمن حساب جاري خزينة وسيط في الوحدة عينة الدراسة.

هـ. إن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يحقق الإفصاح عن الأصول الثابتة واندثارها، إذ بلغت كلفة الأصول الثابتة مبلغ (2,202,308,800 دينار) واندثارها السنوي (89,429,380 دينار) مما يؤدي ذلك إلى توفير معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي الحقيقي للوحدة عينة الدراسة.

و. أسهم تبني موازنة البرامج والأداء في إيضاح الرؤية للبرامج والأنشطة للوحدة عينة الدراسة عن طريق تقسيم أهدافها على مجموعة من البرامج الرئيسية وهي (برنامج خدمات التعليم، برنامج خدمات البحث العلمي، برنامج الخدمات الاستشارية) ومن ثم توزيعها على مجموعة من الأنشطة التي تخدم المجتمع.

2-5. التوصيات: يتناول المبحث الحالي عرض أبرز التوصيات التي تم التوصل لها في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل لها في جانبي الدراسة النظري والعملي وهي كالآتي:

أ. ضرورة تهيئة البيئة أكاديمياً وعلمياً ومهنياً، لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من خلال فتح الدورات التدريبية من أجل توعية وتطوير قدرات المحاسبين والمدققين بشكل خاص وعامة الجمهور بشكل العام حول طبيعة وأهمية ودور المعايير.

ب. ضرورة إعادة في الهيكل التنظيمي لكلية الإدارة والاقتصاد في جامعة دهوك بما يتناسب مع البرامج والأنشطة بحسب حجم ونوع النشاط أو الدور الذي تضطلع به الكلية.

ج. ضرورة وضع البرامج المدروسة للإصلاح النظام المحاسبي الحكومي من خلال الانتقال لمرحلة أكثر تطوراً من الموازنة العامة في إقليم كردستان العراق بشكل خاص والعراق بشكل عام من خلال تطبيق (IPSAS) والتي تستهدف استخدام مجموعة من المعايير التي تدعم اتخاذ القرارات بشأن أسلوب الموازنة التي تكون موجهة نحو البرامج والأداء، ووضع الخطط (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية) متكاملة، وذلك من أجل المساعدة في الإدارة الفاعلة للمال العام.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الوثائق والنشرات الرسمية

1. امر رئاسة جامعة دهوك الشعبة الهندسية، المرقم (107) في 2004.
2. امر رئاسة حكومة إقليم كردستان العراق، المرقم (1018) في (2014/2/11).
3. امر وزارة المالية في إقليم كردستان العراق، المرقم (322) في 2021/1/17.
4. البنك المركزي العراقي، أسعار الصرف، 2004.
5. تعليمات مجلس الأعلى للتعليم العالي في إقليم كردستان العراق بموجب الأمر المرقم (3) في 1996/12/13.
6. قانون وزارة المالية في العراق، رقم (11) لسنة 1988.
7. الموازنة المصدقة لكلية الإدارة والاقتصاد، 2013.
8. ميزان مراجعة لكلية الإدارة والاقتصاد، 2021.

ب. الكتب:

1. الشجيري، محمد حويش علاوي، "المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي"، دار الكتب والوثائق، العراق، 2020.
2. عبد السلام، عبد الله وكمال، آمال، "أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات"، ط1، القاهرة، 2017.

ج. البحوث والدوريات:

1. اسية، قمو، "المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد المحاسبة العمومية وحماية مال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 7، العدد 2، 2021.
2. الحكيم، شاسوة، "أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة-دراسة ميدانية"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 12، العدد 2، 2021.
3. الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، والعاني، صفاء أحمد محمد، "تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء"، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 2، المجلد 19، 2020.

4. خضير، خطيبي ويونس، مونة، "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية، العدد 2، 2016.
5. الزاملي، بهاء الدين فريد، ومحمد، عبد المهدي عباس، "مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 9، العدد 35، 2014.
6. سلطان، أياد شاكر، ومحمد، ريباز محمد حسيم، "إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي - دراسة ميدانية في عينة من الدوائر الحكومية في إقليم كوردستان"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 4، 2018.
7. الغري، صدام حمدان، والنور، محمد الحامد محمد، "تحليل الموازنة العامة في العراق على وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية"، مجلد 2، العدد 9، 2020.
8. الغندور، محمد مصطفى، "أثر تطوير البيئة المعلوماتية لنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على فعالية التخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية- دراسة ميدانية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد 1، 2022.
9. الفسوس، فواد سليمان، وجبر، رائد جميل، "تقييم اليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن- دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، المجلد الخامس، 2018.
10. كامل، رؤى مصطفى، ومحمد، صفاء احمد، "تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs على الموازنة العامة في العراق"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، 2018.
11. محمد، مشتاق طالب، "أهمية التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء لمعالجة العجز الموازنة العامة في العراق، دار المنظومة، مجلد 11، العدد 24، 2019.
12. محمد، عامر، وياسين، سناء احمد، "إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 92، المجلد 22، 2016.
13. مشكور، سعود جايد، حيدر، عباس عبد ومتعب، حيدر، "استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية"، جامعة المثنى، العراق، 2018.
14. مرغني، وليد، زكريا دمدوم والحاج عامر، "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS الواقع والتحديات"، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 1، 2021.
15. هناء، جابي إمنية، "أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي: تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، 2017.
16. واثق، الهام محمد، "النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية"، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 6، 2019.

د. الرسائل والأطاريح:

1. البدري، يونس علي، "تأثير موازنة البرامج والأداء في التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج"، رسالة ماجستير، جامعة واسط، جمهورية العراقية، 2019.
2. سعيد، نوزاد خضر، أثر جودة الإبلاغ المالي في إدارة المخاطر المالية- دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الخاصة العاملة في إقليم كردستان العراق، رسالة ماجستير، جامعة الجنان، لبنان، 2015.
3. صالح، الصادق محمد أحمد محمد، "دور موازنة البرامج والأداء في تقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية-دراسة ميدانية على وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي السودانية"، رسالة ماجستير، السودان، 2019.
4. علي، نهاد حسين احمد، "انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، جمهورية العراقية، 2018.
5. الغريزي، صدام حمدان، "دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الاداء المالي- دراسة ميدانية في وزارة المالية العراقية"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2021.
6. اللوقه، علي تيسير محمد، "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية"، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2016.
7. محمد، عبد الله محمد ابراهيم، "دور نظام إحصاءات مالية الحكومة في تقويم الاداء المالي في الوحدات الحكومية-دراسة ميدانية على وزارة المالية والاقتصاد"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان، 2018.
8. مراد، يوسف، "الرقابة المالية القبلية والبعدية على ميزانية البلدية في ظل التوجه للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS"، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد، الجمهورية الجزائرية الجزائر، 2019.
9. هناء، جابي أمنية، "أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، الجمهورية الجزائرية، 2019.

ثانياً. المصادر الأجنبية:**A. Official publication:**

1. IFAC "IPSAS issues for public finance management executives", IPSAS Outlook, "The South African experience and IPSASB's ED on first-time adoption of IPSAS"2020.
2. IPSAS, International Public Sector Accounting Standards Board-handbook,2021.
3. OECD, Performance Budgeting Survey,2018.

B. Books:

1. Brown, Susan, Governor's Finance Office Budget Division, First edition, 2021.
2. Polzer, Tobias, Giuseppe Grossi & Christoph Reichard, "Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme", World Bank , 2021.

3. Shaw, Paul," New Trends in Public Management in developed countries" , 2th edition, New Zealand,2014.
4. Staes, Pedro, Performance Budgeting and Trust in Government ,<http://hdl.handle.net>, 2019.

C. Researches and Periodicals:

1. Aggreh, Lan & Dabor, IPSAS and Accrual Accounting: Critically Important for Investment and Voting Decisions <https://www.ifac.org>,2017.
2. Akinleye, Gideon Tayo, & Ajewole Abiola Peter Alaran,"Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria", Journal economice & finance, Vol,9, No, 6, 2018.
3. Alain, Alaa Mohamad y & Melegy Abdul Hakim, Program and Performance - Kassas Budgeting System in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context, International Business Research; Vol. 10, No.4, 2017
4. Alghizzawi, Moawiah Awad,and Masruk, Rosnia,"Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan", Universiti Sains Islam Malaysia, Malaysia Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 16, No.3, 2020.
5. Andrews, Matt, Tim McNaught and Salimah Samji, Opening Adaptation Windows onto Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique, CID Faculty International Public Management Journal, No. 341, 2018.
6. Angahar, Paul Aondona, and Gwar, Stephen," International Public Sector Accounting Standards IPSAS Implementation in Benue State public Service" International Journal of Research in Business Management, vol.7, Issue.10, 2019.
7. Aversano, Natalia, Johan Christiaens& Paolo Tartaglia Polcini, Accounting for heritage assets an analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper, International Journal of Public Sector Management,2019.
8. Calmel, Marie-Pierre, "Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national Implications of public sector accounting harmonization at national and international levels, Journal Politiques et management public",Vol 3,2013.
9. Duenya, M. Imoter, Impact of International Public Sector Accounting Standards Adoption on Accountability in Public Sector Financial, Archives of Business Research, Vol.5, No.10. 2017.
10. Ekerette, Ubong, and Ekpeno, Rich, Effect OF IPSAS 18, 22 and 24 on Budget Performance in Nigeria, Journal of Accounting and Financial Vol.1, No.3,2018.
11. Fölscher, Alta, Country experience with Programme and Performance Budget Reforms:6 mini case studies, 8th Annual Seminar, collaborative Africa2015.
12. Kuroki Makoto, do non-financial performance and accrual-based cost information affect public sector budgeting, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. 34 No. 6, 2021
13. Manion, Megan, and Ralston, Robert, Thandi Matthews, and Ian Allen, Budget Analysis as a Tool to Monitor Economic and Social Rights: Where the Rubber of International Commitment Meets the Road of Government Policy, Journal of Human Rights Practice, Vol.9, 2017.

14. Opanyi, Robert O, The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Quality of Financial Reports in Public Sector in Kenya, Vol 12 No 28 (2016)
15. Savignon, Andrea Bonomi, Lorenzo Costumato and Benedetta Marchese, Performance Budgeting in Context: An Analysis of Italian Central Administrations, University of Rome, Adm. Sci, www.mdpi.com/journal/admsci. 2019.
16. Shakirat, Adepej," Implementing international public sector accounting standards in Nigeria", International Journal of Governmental Financial Management - Vol. XIII, No 1, 2019.
17. Wang, Zhuquan, and Miraj Javed, "Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Public Sector of Developing Economies -Analysis of Five South Asian Countries", Accelerating the world's research, Vol,9, No,2, 2018.

D. Dissertations & thesis:

1. keziz nesrine, the role of government spending in dealing with the deficit of the state budget in light of economic crises, Masters of Management & Business, University, Indonesia, 2017.
2. Widodo, teguh," performance - based budgeting: Evidence from Indonesia" Master's Thesis, college of social sciences, university of Birmingham,2016.